

C-157/10. sz. ügy

Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA

kontra

Administración General del Estado

(a Tribunal Supremo [Spanyolország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„A tőke szabad mozgása – Társasági adó – A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény – A más tagállamokban felszámítható, de be nem szedett adó levonásának tilalma”

Az ítélet összefoglalása

1. *Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések – A Bíróság hatásköre – Az uniós jog releváns rendelkezéseinek azonosítása*

(EUMSZ 267. cikk)

2. *A tőke szabad mozgása – Korlátozások – A tagállamok adóztatási joghatóságának párhuzamos gyakorlásából származó hátrányok – Megengedhetőség – Feltétel – A hátrányos megkülönböztetés hiánya*

(EUMSZ 63. cikk és EUMSZ 65. cikk)

3. *A tőke szabad mozgása – Korlátozások – Adójogszabályok – Társasági adó – A más tagállamban szerzett kamatjövedelmek gazdasági kettős adóztatásának elkerülésére irányuló szabályozás*

(EGK-Szerződés, 67. cikk [kétször EK-Szerződés, 67. cikk, hatályon kívül helyezte az Amszterdami Szerződés]; EUMSZ 63. cikk és EUMSZ 65. cikk; 88/361/EGK tanácsi irányelv, 1. cikk)

1. A nemzeti bíróságok és a Bíróság között az EUMSZ 267. cikkel bevezetett együttműködési eljárás keretében a Bíróság feladata, hogy a nemzeti bíróságnak az előtte folyamatban lévő ügy eldöntéséhez érdemi választ adjon. Ebből a szempontból adott esetben a Bíróságnak át kell fogalmaznia az elé terjesztett kérdéseket. Továbbá annak érdekében, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet előterjesztő bíróság részére hasznos választ adjon, figyelembe veheti az uniós jog olyan rendelkezéseit is, amelyekre a nemzeti bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekben nem hivatkozott.

(vö. 18–19. pont)

2. Az uniós jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait, különösen a kettős adóztatás elkerülése érdekében. A tagállamok feladata meghozni a kettős adóztatást eredményező helyzetek megakadályozásához szükséges intézkedéseket, többek között a nemzetközi adóügyi gyakorlatban követett szempontok alkalmazásával. A tagállamok adóztatási joghatóságának párhuzamos gyakorlásából származó esetleges hátrányok, amennyiben az ilyen gyakorlat nem

tartalmaz hátrányos megkülönböztetést, nem képeznek az alapszabadságokat érintő korlátozást. Így a tagállamok nem kötelesek a saját adórendszerüket a többi tagállam különböz? adórendszereihez igazítani annak érdekében, hogy elkerüljék különösen a kett?s adóztatást, és következésképpen e tagállamok nem kötelesek adójogi szabályozásukat annak érdekében kiigazítani, hogy lehetővé tegyék az adóalanyok számára, hogy a más tagállam által adóztatási joghatóságának gyakorlása keretében biztosított adókedvezményben részesülhessenek, feltéve hogy a szabályozásuk nem hátrányosan megkülönböztet?.

(vö. 31, 38–39. pont)

3. Az EGK?Szerződés 67. cikkével és a Szerződés [Amszterdami Szerződéssel hatályon kívül helyezett] 67. cikkének végrehajtásáról szóló 88/361 irányelv 1. cikkével nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely a társasági adó vonatkozásában a kett?s adóztatás elkerülésére irányuló rendelkezések körében tiltja, hogy az Unió más tagállamaiban keletkezett és az utóbbi államok területén társaságiadó?fizetési kötelezettség alá es? jövedelem után fizetendő adó összege levonásra kerüljön, amennyiben az adót annak megállapítása ellenére adómentesség, adójóváírás vagy más adókedvezmény folytán nem kell megfizetni, feltéve hogy e szabályozás nem hátrányosan megkülönböztet? az említett tagállamban szerzett kamatok tekintetében el?írt bánásmódhoz képest, aminek a vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

(vö. 46. pont és a rendelkez? rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2011. december 8. (*)

„A t?ke szabad mozgása – Társasági adó – A kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény – A más tagállamokban felszámítható, de be nem szedett adó levonásának tilalma”

A C?157/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Supremo (Spanyolország) a Bírósághoz 2010. április 2-án érkezett, 2010. január 25-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, SA**

és

az **Administración General del Estado**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, M. Safjan, M. Ilešić, E. Levits (előadó) és J. J. Kasel bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a spanyol kormány képviselőjében M. Muñoz Pérez, meghatalmazotti minőségben,
- a cseh kormány képviselőjében M. Smolek és V. Štencel, meghatalmazotti minőségben,
- a dán kormány képviselőjében C. Vang, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviselőjében T. Henze és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,
- az osztrák kormány képviselőjében M. Linntam, meghatalmazotti minőségben,
- a francia kormány képviselőjében G. de Bergues és J. Gstalter, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviselőjében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítőtje: P. Gentili avvocato dello Stato,
- a holland kormány képviselőjében C. Wissels és J. Langer, meghatalmazotti minőségben,
- a lengyel kormány képviselőjében M. Szpunar, meghatalmazotti minőségben,
- a portugál kormány képviselőjében L. Inez Fernandes, meghatalmazotti minőségben,
- a svéd kormány képviselőjében A. Falk és S. Johannesson, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviselőjében H. Walker, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében R. Lyal és C. Urraca Caviedes, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 63. cikk és az EUMSZ 65. cikk értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, SA (a továbbiakban: BBVA) és az Administración General del Estado között az ez utóbbi által a BBVA számára az 1991. év vonatkozásában a világjövődélme után fizetendő társasági adó összegéből a Belgiumban elért kamatok után felszámított, de adómentesség miatt meg nem fizetett adó összege levonása engedélyezésének megtagadása tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi jog

3 Az EGK-Szerződés alapügy tényállásának időpontjában hatályos változatának 67. cikke (késebb az EK-Szerződés 67. cikke, amelyet az Amszterdami Szerződés hatályon kívül helyezett) a következőképpen rendelkezett:

„(1) Az átmeneti időszak alatt és a közös piac megfelelő működésének biztosításához szükséges mértékben a tagállamok egymás között fokozatosan eltörlik a tagállamokban lakóhellyel vagy székhellyel rendelkező személyekhez kötődő tőkemozgásra vonatkozó korlátozásokat, valamint a felek állampolgárságán, lakóhelyén vagy székhelyén, illetve a tőkebefektetés helyén alapuló minden megkülönböztetést.

[...]”

4 A Szerződés [Amszterdami Szerződéssel hatályon kívül helyezett] 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-én 88/361/EGK tanácsi irányelv (HL L 178, 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.) 1. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A következő rendelkezések sérelme nélkül a tagállamok eltörlik a tagállamokban honos személyek közötti tőkemozgásokra vonatkozó korlátozásokat. Az irányelv alkalmazásának megkönnyítése érdekében a tőkemozgások osztályozása az I. mellékletben foglalt nomenklatúrával összhangban történik.”

5 A 88/361 irányelv 6. cikkének (2) bekezdése lehetővé teszi többek között, hogy a Spanyol Királyság átmenetileg továbbra is alkalmazza az ezen irányelv IV. mellékletében felsorolt tőkemozgásokra vonatkozó korlátozásokat az említett mellékletben megállapított feltételek mellett és az ott meghatározott határidők keretein belül.

A spanyol belső jog

6 Az adózás általános szabályairól szóló, 1963. december 28-án 230/1963. sz. törvény (Ley General Tributaria 230/1963; a BOE 1963. december 31-én 313. száma, 18248. o.) 57. cikkének (1) bekezdése a következők szerint rendelkezett:

„Amennyiben lehetőség van a korábban már megállapított vagy megfizetett más adó vagy adók levonására, azok teljes összegét le kell vonni a fizetendő adó összegéből, tekintet nélkül arra, hogy az korábban adómentesség vagy adójóváírás tárgya volt.”

7 A társasági adóról szóló, 1978. december 27-én 61/1978. sz. törvény (Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades; a BOE 1978. december 30-án 312. száma, 29429. o.) 24. cikkének (4) bekezdésében előírta:

„Amennyiben a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező adóalany bevételeinek külföldről származó és ott adózó jövedelem is részét képezi, az alábbi két összeg közül a kisebb levonható:

a) a jelen törvényben szabályozott adóval azonos vagy ahhoz hasonló természetű adóteher külföldön ténylegesen megfizetett összege.

b) annak az adónak az összege, amelyet Spanyolországban kellene megfizetni abban az esetben, ha a szóban forgó jövedelmek Spanyolország területéről származnának.”

A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény

8 A Spanyol Királyság és a Belga Királyság között a kettős adóztatás elkerüléséről, valamint a jövedelem és a vagyonadó tárgyában egyes kérdések szabályozásáról szóló 1970. szeptember 24-én Brüsszelben aláírt és a Spanyol Királyság által 1971. május 28-án ratifikált egyezmény (a BOE 1972. október 27-i 258. száma, 19176. o.; a továbbiakban: a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény) alapügy tényállására alkalmazandó változatának 11. cikke komondja:

„(1) Az egyik részes államból származó és a másik részes államban honos személy részére fizetett kamat ez utóbbi államban adóköteles.

(2) Mindazonáltal e kamat a származási helye szerinti államban is adóztatható ezen állam jogszabályai szerint, az így kivetett adó azonban nem haladhatja meg a 15 %-os mértéket.

[...]”

9 Ezen egyezmény 23. cikke szerint:

„(1) Amennyiben az egyik részes államban honos személy az alábbi (3) és (4) bekezdésben nem említett jövedelemben részesül, amely az Egyezmény rendelkezései értelmében a másik részes államban adóköteles, az első állam e jövedelmet mentesíti az adó alól [...].

[...]

(3) [...] [A]mennyiben az egyik részes államban honos személy a másik részes államban adóköteles jövedelemben részesül a 10. cikk (2) bekezdése, a 11. cikk (2) és (7) bekezdése vagy a 12. cikk (2) és (6) bekezdése értelmében, az első állam az említett személy által e jövedelem után fizetendő adóból a fent említett, az e személy adóalapjába beszámítandó jövedelem összege alapján számított adólevonást tesz lehetővé, amelynek a mértéke nem lehet alacsonyabb a másik részes államban az említett jövedelem után beszedett adónál [...]”.

A jogvita alapját képező tényállás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

10 A BBVA a Grupo Consolidado 2/82 (2/82. sz. Konszolidált Vállalatcsoport) uralkodó tagja. A spanyol jogrendszerben a konszolidált csoport több társaság adózási célból létrehozott egysége, amelyben az egyik társaság meghatározó befolyással rendelkezik a többi felett.

11 Az 1991. pénzügyi évre vonatkozó társasági adó tárgyában lefolytatott ellenőrzés és vizsgálat során az Oficina Nacional de Inspección az 1997. október 24-i határozatával, mivel úgy ítélte meg, hogy a 61/1978 törvény 24. cikkének (4) bekezdése értelmében csak a „ténylegesen” megfizetett adó összege vonható le, 6 750 405 pesetával (40 570,75 euróval) felfelé korrigálta a BBVA bevallásában szereplő adóalapot. Ez az összeg a BBVA által a Belgiumban szerzett kamat után ez utóbbi államban felszámított adó címén a társasági adóból annak ellenére levont összegnek felelt meg, hogy ez utóbbi adót Belgiumban mentesség folytán nem kellett megfizetnie.

12 Az Oficina Nacional de Inspección határozatát 2001. május 11-én a Tribunal Económico-Administrativo Central (közigazgatási fellebbviteli szerv) határozatában megerősítette. Mivel a BBVA-nak az ez utóbbi határozattal szemben az Audiencia Nacional közigazgatási perekben eljáró tanácsa elűtt elterjesztett keresete a 2003. június 26-i ítéletben szintén elutasításra került, a BBVA felülvizsgálati kérelmet terjesztett el a Tribunal Supremo elűtt.

13 Felülvizsgálati kérelmében a BBVA arra hivatkozik, hogy jogosult a Spanyolországban a világjövedelme után kivetett társasági adó összegéből levonni a Belgiumban szerzett kamat után az ez utóbbi államban felszámított, de mentesség következtében meg nem fizetett adót.

14 A Tribunal Supremo kifejti, hogy a spanyol belső joggal – annak az utóbbi időben alkalmazott ítélkezési gyakorlatában elfogadott értelmezése szerint – ellentétes az, hogy a BBVA a Spanyolországban fizetendő társasági adóból levonja a Belgiumban felszámított adó összegét, amennyiben ez utóbbit mentesség következtében nem fizették meg. Ugyanez a megállapítás következik a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény 23. cikkének (3) bekezdéséből.

15 Az említett bíróság felveti a kérdést, hogy az ilyen szabályozás összeegyeztethető-e a tőkemozgás szabadságának elvével, amennyiben a Spanyolországban letelepedett, Belgiumban befektető és e befektetésből jövedelmet szerző társaságok ezáltal elvesztik a belga adóhatóságok által biztosított adókedvezményt, mivel végül a székhelyük szerinti tagállamban megfizetik a jövedelmüket terhelő azon adó összegét, amelyet a befektetés helye szerinti államban felszámítottak, de amely tekintetében mentességben részesültek.

16 E körülmények között a Tribunal Supremo az eljárást felfüggesztette, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni az [EUMSZ] 63. [cikket], illetve [az EUMSZ] 65. [cikket], hogy azokkal ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely – akár egyoldalúan, akár a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmény keretében kerül megállapításra – a társasági adó vonatkozásában a kettős adóztatás elkerülésére irányuló rendelkezések körében tiltja, hogy az Európai Unió más tagállamaiban keletkezett és az utóbbi államok területén társaságiadó-fizetési kötelezettség alá eső jövedelem után fizetendő adó összege levonásra kerüljön, amennyiben az adót annak megállapítása ellenére adómentesség, adójóváírás vagy más adókedvezmény folytán nem kell megfizetni?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

Az elfogadhatóságról

17 A portugál kormány álláspontja szerint az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet mint elfogadhatatlant el kell utasítani, mivel az EUMSZ 63. cikknek és az EUMSZ 65. cikknek a kérdést előterjesztő bíróság által kért értelmezése az 1991-es adóévet érintő alapügy megoldása szempontjából e rendelkezések időbeli hatálya miatt irreleváns. Az EK-Szerződés 73B. és 73D. cikkét (később EK 56., illetve EK 58. cikk) ugyanis, amelyeknek az EUMSZ 63. cikk és az EUMSZ 65. cikk megfelel, csak az 1992. február 7-én Maastrichtban aláírt, az Európai Unióról szóló szerződéssel illesztették az Európai Gazdasági Közösséget létrehozó szerződésbe.

18 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a nemzeti bíróságok és a Bíróság között az EUMSZ 267. cikkel bevezetett együttműködési eljárás keretében a Bíróság feladata, hogy a nemzeti bíróságnak az előtte folyamatban lévő ügy eldöntéséhez érdemi választ adjon, és ebből a szempontból adott esetben a Bíróságnak át kell fogalmaznia az elé terjesztett kérdéseket (lásd különösen a C-286/05. sz. Haug-ügyben 2006. május 4-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-4121. o.] 17. pontját, valamint a C-420/06. sz. Jager-ügyben 2008. március 11-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-1315. o.] 46. pontját).

19 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint továbbá annak érdekében, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet előterjesztő bíróság részére hasznos választ adjon, figyelembe veheti az uniós jog olyan rendelkezéseit is, amelyekre a nemzeti bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekben nem hivatkozott (lásd különösen a C-60/03. sz. Wolff & Müller ügyben 2004. október 12-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-9553. o.] 24. pontját, a C-153/03. sz. Weide-ügyben 2005. július 7-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-6017. o.] 25. pontját és a C-513/03. sz. van Hilten-van der Heijden ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT

2006., l?1957. o.] 26. pontját).

20 A Bíróság ugyanis köteles az uniós jog minden olyan rendelkezését értelmezni, amelyre a nemzeti bíróságoknak szükségük van az el?ttük folyó jogvita eldöntéséhez, még abban az esetben is, ha ezekre a rendelkezésekre nem utalnak kifejezetten e bíróságok az el?zetes döntéshozatal iránt a Bíróság elé terjesztett kérdésekben (lásd a C?304/00. sz., Strawson és Gagg & Sons ügyben 2002. november 19?én hozott ítélet [EBHT 2002., l?10737. o.] 58. pontját és a fent hivatkozott Jager?ügyben hozott ítélet 47. pontját).

21 Mivel a Bíróság jogosult az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésnek az alapügy tényállására alkalmazandó jogszabályok figyelembevételével történ? megválaszolására, a portugál kormány által felhozott elfogadhatatlansági kifogást el kell utasítani.

Az ügy érdemér?

El?zetes észrevételek

22 Az alapügy az 1991?es adóévet érinti, azaz egy olyan helyzetet, amelynek ténybeli és jogi háttere az EUM?Szerz?dés hatálybalépése el?tti. Az alapügy tényállására alkalmazandó, a t?kemozgás szabadságát érint? szabályokat az EGK?Szerz?dés 67. cikke, valamint az említett cikk végrehajtására elfogadott 88/361 irányelv tartalmazta.

23 Ebb?l következik, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság által el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdést e rendelkezések alapján kell megválaszolni.

24 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a 88/361 irányelv megvalósította a t?kemozgás szabadságának teljes liberalizációját, és 1. cikke (1) bekezdésében, amelynek közvetlen hatályát a Bíróság elismerte, e célból el?írta a tagállamok számára a t?kemozgásokra vonatkozó korlátozások eltörlését (lásd a C?364/01. sz. Barbier?ügyben 2003. december 11?én hozott ítélet [EBHT 2003., l?15013. o.] 57. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

25 A 88/361 irányelv 6. cikkének (2) bekezdése azonban lehetővé tette a Spanyol Királyság számára, hogy 1992. december 31?ig fenntartsa az ezen irányelv IV. mellékletének III. és IV. listájában szerepl? egyes t?kemozgásokra vonatkozó korlátozásokat.

26 Ebb?l következik, hogy meg kell vizsgálni el?ször is, hogy az olyan szabályozás, mint amely az alapügy tárgyát képezi, a t?kemozgás 88/361 irányelv 1. cikkének (1) bekezdése értelmében vett korlátozásának min?sül?e.

27 Ezt követ?en a kérdést el?terjeszt? bíróságnak csak amennyiben megállapítható, hogy az alapügy tárgyát képez? szabályozás hatása a t?kemozgás szabadságának korlátozása, kell megvizsgálnia, hogy az alapügy tárgyát képez? kamatfizetés alapjául szolgáló t?kemozgások a 88/361 irányelv 6. cikkének (2) bekezdése szerinti kivétel hatálya alá tartoznak?e, ugyanis csak a kérdést el?terjeszt? bíróság rendelkezik hatáskörrel a tényállás, valamint a BBVA által Belgiumban szerzett kamatok jellegének és forrásának megállapítására.

A t?kemozgás szabadságára vonatkozó korlátozás fennállásáról

28 Emlékeztetni kell arra, hogy a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-225. o.] 21. pontját; a C-80/94. sz. Wielockx-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2493. o.] 16. pontját; a C-35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4071. o.] 32. pontját és a fent hivatkozott Barbier-ügyben hozott ítélet 56. pontját).

29 Az egyes tagállamoknak kell az uniós jog tiszteletben tartásával megszervezniük a tőkebefektetésekbeli származó jövedelem adóztatására vonatkozó rendszerüket, és ennek keretében meghatározniuk azt az adóalapot és adómértéket, amely a jövedelemben részesülő befektetőre alkalmazandó (lásd analógia útján a C-128/08. sz. Damseaux-ügyben 2009. július 16-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-6823. o.] 25. pontját, valamint a C-436/08. és C-437/08. sz., Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben 2011. február 10-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 167. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

30 Ebből az következik, hogy a valamelyik tagállamban letelepedett adós által a valamely más tagállambeli illetőségű jogosultnak fizetett kamat jogi értelemben véve kettős adóztatás tárgya lehet, ha mindkét tagállam azt a lehetőséget választja, hogy gyakorolja adóztatási joghatóságát, és az említett kamatot megadóztatja, az első forrásadó kivetésével, a második pedig a jogosult adóalapjába történő beszámítással.

31 Az uniós jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait, különösen a kettős adóztatás elkerülése érdekében (a C-336/96. sz. Gilly-ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-2793. o.] 24. és 30. pontja; a C-307/97. sz. Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-6161. o.] 57. pontja; a C-379/05. sz. Amurta-ügyben 2007. november 8-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-9569. o.] 17. pontja, valamint a C-194/06. sz. Orange European Smallcap Fund ügyben 2008. május 20-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-3747. o.] 32. pontja). A tagállamok feladata meghozni a kettős adóztatást eredményező helyzetek megakadályozásához szükséges intézkedéseket, többek között a nemzetközi adóügyi gyakorlatban követett szempontok alkalmazásával (lásd a C-513/04. sz., Kerckhaert és Morres ügyben 2006. november 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-10967. o.] 23. pontját).

32 A jelen ügyben az elzáró döntéshozatalra utaló végzésből következik, hogy a kamatok kettős adóztatásának elkerülésére irányuló ilyen intézkedéseket fogadtak el a spanyol jogrendben egyfelől a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményrel, másfelől a spanyol szabályozással.

33 Így az említett egyezmény 23. cikkének (3) bekezdése előírta, hogy a Spanyol Királyság az e tagállamban honos személy által a Belgiumból származó kamat után fizetendő adóból az említett kamatnak az e személy adóalapjába beszámítandó összege alapján számított adólevonást tesz lehetővé, amelynek a mértéke nem lehet alacsonyabb a Belgiumban az említett jövedelem után beszedett adónál.

34 A 61/1978 törvény 24. cikkének (4) bekezdése a maga részéről a külföldről származó és ott adózó jövedelmek vonatkozásában előírta az alábbi két összeg közül a kisebb levonását: vagy az ezen törvényben szabályozott adóval azonos vagy ahhoz hasonló természetű adóteher külföldön ténylegesen megfizetett összegét, vagy annak az adónak az összegét, amelyet Spanyolországban kellene megfizetni abban az esetben, ha e jövedelmek Spanyolország területéről származnának.

35 Az alapeljárás keretében a BBVA azonban azt kéri, hogy a Belgiumban szerzett kamat után

Belgiumban felszámított, de mentesség következtében meg nem fizetett adót levonhassa a Spanyolországban fizetendő társasági adó összegéből.

36 A kérdést elterjesztő bíróság megítélése szerint a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény és a spanyol jogszabályok rendelkezéseinek olyan értelmezése, hogy kizárólag a másik tagállamban ténylegesen megfizetett adó vonható le a Spanyolországban fizetendő adóból, visszatarthatja a Spanyolországban letelepedett társaságokat a más tagállamokban történő befektetésektől.

37 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a jelen esetben a BBVA által állítólagosan elszenvedett hátrány nem a BBVA által szerzett kamat kettős adóztatásából áll, mivel azt csak Spanyolországban adóztatták meg, hanem a Spanyolországban fizetendő adó kiszámítása során a belga szabályozás által mentesség formájában biztosított adókedvezmény érvényesítésének lehetetlenségében.

38 Márpedig a Bíróság korábban már kimondta, hogy a tagállamok adóztatási joghatóságának párhuzamos gyakorlásából származó esetleges hátrányok, amennyiben az ilyen gyakorlat nem tartalmaz hátrányos megkülönböztetést, nem képeznek az alapszabadságokat érintő korlátozást (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Kerckhaert és Morres ügyben hozott ítélet 19., 20. és 24. pontját, a fent hivatkozott Orange European Smallcap Fund ügyben hozott ítélet 41., 42. és 47. pontját, valamint a fent hivatkozott Damseaux ügyben hozott ítélet 27. pontját).

39 Így a tagállamok nem kötelesek a saját adórendszerüket a többi tagállam különböző adórendszereihez igazítani annak érdekében, hogy elkerüljék különösen a kettős adóztatást (lásd a C-67/08. sz. Block ügyben 2009. február 12-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-883. o.] 31. pontját), és következésképpen e tagállamok nem kötelesek adójogi szabályozásukat annak érdekében kiigazítani, hogy lehetővé tegyék az adóalanyok számára, hogy a más tagállam által adóztatási joghatóságának gyakorlása keretében biztosított adókedvezményben részesülhessenek, feltéve hogy a szabályozásuk nem hátrányosan megkülönböztet.

40 Ennélfogva meg kell vizsgálni, hogy az olyan szabályozás alkalmazásában, mint amely az alapügy tárgyát képezi, a másik tagállamban szerzett kamatot nem kezelik-e hátrányosan megkülönböztető módon a Spanyolországban szerzett kamatokhoz képest.

41 E tekintetben az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a hátrányos megkülönböztetés nem csak különböző szabályok hasonló helyzetekre való alkalmazásából, hanem ugyanazon szabály különböző helyzetekre történő alkalmazásából is állhat (lásd a fent hivatkozott Schumacker ügyben hozott ítélet 30. pontját, a C-311/97. sz. Royal Bank of Scotland ügyben 1999. április 29-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-2651. o.] 26. pontját, valamint a fent hivatkozott Kerckhaert és Morres ügyben hozott ítélet 19. pontját).

42 Márpedig az illetőség szerinti állam adójogszabályai szempontjából a kamatban részesülő adóalany helyzete nem lesz feltétlenül más pusztán azért, mert a kamatot egy másik tagállamban letelepedett adóstól kapja, amely tagállam az adóztatási joghatóságának gyakorlása során ezt a kamatot jövedelemadó címén forrásadó alá vonhatja (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Kerckhaert és Morres ügyben hozott ítélet 19. pontját és a C-298/05. sz. Columbus Container Services ügyben 2007. december 6-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-10451. o.] 42. pontját).

43 A jelen esetben a másik tagállamban szerzett kamatnak a spanyol forrásból származó kamathoz képest hátrányosan megkülönböztető kezelésére nem hivatkoztak a Bíróság előtt.

44 Mindazonáltal a kérdést elterjesztő bíróság által bemutatott jogi háttérből következik, hogy a 230/1963 törvény 57. cikkének (1) bekezdésében úgy rendelkezik, hogy amennyiben lehetőség

van a korábban már megállapított vagy megfizetett más adó vagy adók levonására, azok teljes összegét le kell vonni a fizetendő adó összegéből, tekintet nélkül arra, hogy az korábban adómentesség vagy adójóváírás tárgya volt.

45 Következésképpen a nemzeti jog értelmezésére kizárólagos hatáskörrel rendelkező kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a Spanyolországban szerzett kamatok adóztatására vonatkozó szabályokra tekintettel a 230/1963 törvény említett rendelkezése alkalmazandó-e e kamatokra, és hogy ilyen esetben a más tagállamban szerzett kamatok esetében előírt bánásmód nem hátrányosan megkülönböztet-e a Spanyolországban szerzett kamatok tekintetében előírt bánásmódhoz képest a felszámított, de meg nem fizetett adó levonásának lehetőségét illetően.

46 A fenti megfontolásokból következik, hogy a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EGK-Szerződés 67. cikkével és a 88/361 irányelv 1. cikkével nem ellentétes az az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló tagállami szabályozás, amely a társasági adó vonatkozásában a kettős adóztatás elkerülésére irányuló rendelkezések körében tiltja, hogy az Unió más tagállamaiban keletkezett és az utóbbi államok területén társaságiadó-fizetési kötelezettség alá eső jövedelem után fizetendő adó összege levonásra kerüljön, amennyiben az adót annak megállapítása ellenére adómentesség, adójóváírás vagy más adókedvezmény folytán nem kell megfizetni, feltéve hogy e szabályozás nem hátrányosan megkülönböztet az említett tagállamban szerzett kamatok tekintetében előírt bánásmódhoz képest, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

A költségekről

47 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ezért a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

Az EGK-Szerződés 67. cikkével és a Szerződés [Amszterdami Szerződéssel hatályon kívül helyezett] 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EGK tanácsi irányelv 1. cikkével nem ellentétes az az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló tagállami szabályozás, amely a társasági adó vonatkozásában a kettős adóztatás elkerülésére irányuló rendelkezések körében tiltja, hogy az Európai Unió más tagállamaiban keletkezett és az utóbbi államok területén társaságiadó-fizetési kötelezettség alá eső jövedelem után fizetendő adó összege levonásra kerüljön, amennyiben az adót annak megállapítása ellenére adómentesség, adójóváírás vagy más adókedvezmény folytán nem kell megfizetni, feltéve hogy e szabályozás nem hátrányosan megkülönböztet az említett tagállamban szerzett kamatok tekintetében előírt bánásmódhoz képest, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: spanyol.