

C?487/08. sz. ügy

az Európai Bizottság

kontra

Spanyol Királyság

„Tagállami kötelezettségszegés – A t?ke szabad mozgása – Az EK 56. cikk és az EGT?Megállapodás 40. cikke – Eltér? bánásmód – A belföldi illet?ség? társaságoknak és a külföldi illet?ség? társaságoknak juttatott osztalékok”

Az ítélet összefoglalása

*A t?ke szabad mozgása – Korlátozások – Adójogszabályok – Társasági adó – Osztalékok adóztatása*

*(EK 56. cikk, (1) bekezdés)*

Nem teljesíti az EK 56. cikk (1) bekezdéséb?l ered? kötelezettségeit az a tagállam, amely az e tagállamban illet?séggel rendelke? társaságok által juttatott osztalékokra vonatkozó mentességet a más tagállamban illet?séggel rendelke? kedvezményezett társaságok esetében az osztalékfizet? társaságok t?kéjéb?l való magasabb arányú részesedést?l teszi függ?vé, mint az el?bbi tagállamban illet?séggel rendelke? kedvezményezett társaságok esetében.

Ez a bánásmódbeli eltérés ugyanis alkalmas arra, hogy elriassza a más tagállamokban letelepedett társaságokat az érintett tagállamban történ? befektetésekt?l, és – következésképpen – az EK 56. cikk (1) bekezdésében f?szabály szerint tiltott módon korlátozza a t?ke szabad mozgását.

Az ehhez hasonló eltér? bánásmódot nem igazolja az ott, illetve valamely más tagállamban illet?séggel rendelke? társaságok eltér? helyzete. Az bizonyos, hogy egy adott tagállam által a belföldi illet?ség? társaság által felosztott nyereség többszörös, illetve kett?s adóztatásának elkerülése, illetve enyhítése érdekében hozott intézkedések szempontjából az osztalékban részesül? belföldi illet?ség? részvényesek helyzete nem feltétlenül hasonló a másik tagállamban illet?séggel rendelke? osztalékban részesül? részvényesek helyzetéhez. Mindenesetre attól kezdve, hogy valamely tagállam egyoldalúan vagy egyezmények útján jövedelemadót vet ki a belföldi illet?ség? társaságok által nemcsak a belföldi, hanem a külföldi illet?ség? részvényeseknek fizetett osztalékokra is, e külföldi illet?ség? részvényesek helyzete hasonló a belföldi illet?ség? részvényesek helyzetéhez. Ugyanis kizárólag az ugyanezen állam adóztatási joghatóságának gyakorlása vezet a többszörös vagy a gazdasági kett?s adóztatás veszélyéhez, függetlenül a más tagállamban történ? adóztatástól. Ilyen esetben annak érdekében, hogy ne korlátozzák az osztalékban részesül? külföldi illet?ség? társaságokat megillet? szabad t?kemozgást f?szabály szerint az EK 56. cikk által tiltott módon, az osztalékfizet? társaság illet?sége szerinti tagállam felel?s annak biztosításáért, hogy – a nemzeti jogban a többszörös vagy a gazdasági kett?s adóztatás elkerülését vagy enyhítését célzó eljárásokkal összevetve – a külföldi illet?ség? részvényes társaságok a belföldi illet?ség? részvényes társaságokra irányadóval egyenérték? bánásmódban részesüljenek. Márpedig valamely tagállam a fent hivatkozott szabályozás alkalmazásával úgy döntött, hogy gyakorolja adójogi hatáskörét a más tagállamokban letelepedett társaságoknak juttatott osztalékok tekintetében. Az ezen osztalékok

külföldi illetőség? kedvezményezettjei következtében a belföldi illetékesség? kedvezményezettekkel összehasonlítható helyzetben vannak a belföldi illetőség? társaságok által juttatott osztalékok kettős gazdasági adóztatásának kockázata vonatkozásában, így módon a külföldi illetőség? kedvezményezettek nem részesülhetnek az ilyen belföldi társaságokhoz képest eltér? bánásmódban.

Egyébként, jóllehet a tagállamok adóügyi hatáskörének párhuzamos gyakorlásából származó esetleges hátrányok, amennyiben az ilyen gyakorlat nem tartalmaz hátrányos megkülönböztetést, nem képeznek a Szerződés által tiltott korlátozást, nem ez a helyzet akkor, amikor a más tagállamban illetéggel rendelkező kedvezményezett társaságoknak juttatott osztalékokkal kapcsolatos hátrányos bánásmód az osztalékfizető társaság illetősége szerinti tagállam adóztatási joghatóságának gyakorlásából ered, és e tagállamnak róható fel.

Ezen túlmenően az eltér? bánásmód nem vitatható a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények alkalmazása alapján. Az bizonyos, hogy nem kizárt, hogy valamely tagállam oly módon tartsa tiszteletben a Szerződésből eredő kötelezettségeit, hogy kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezményt köt más tagállammal. Ehhez azonban az szükséges, hogy a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény lehetővé tegye a nemzeti szabályozásból eredő eltér? bánásmód hatásainak ellensúlyozását. Így módon ez csak abban az esetben valósul meg, ha a nemzeti szabályozás értelmében kivetett forrásadó a más tagállamban fizetendő adóba beszámítható a nemzeti szabályozásból eredő eltér? bánásmód ellensúlyozására, úgy, hogy a más tagállamokban letelepedett társaságoknak juttatott osztalékokra vonatkozó és a belföldi illetőség? társaságoknak juttatott osztalékokra vonatkozó bánásmódbeli különbség teljes egészében eltűnjön. A semlegesítés céljának elérése érdekében a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezményekben előírt valamely levonási módszer alkalmazásának tehát lehetővé kell tennie, hogy a valamely tagállam által az osztalékok után levont forrásadót a kedvezményezett társaság illetősége szerinti államban fizetendő adóból oly módon lehessen teljes egészében levonni, hogy amennyiben az említett társaság által kapott osztalékokat végül magasabb adóteher sújtaná, mint az első tagállamban illetéggel rendelkező társaságoknak juttatott osztalékokat, ez a magasabb adóteher már nem ennek a tagállamnak, hanem a kedvezményezett társaság illetősége szerinti államnak legyen betudható, amely állam gyakorolta adóztatási joghatóságát.

E tekintetben, amennyiben a valamely tagállam által megkötött, a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények többsége azt írja elő, az e tagállamban adóként levont vagy beszámított összeg nem haladhatja meg a kedvezményezett társaság illetősége szerinti tagállambeli, az első tagállamban adóköteles jövedelmeknek megfelelő és a levonás előtt kiszámított adórészt, az eltér? bánásmód tehát csak akkor ellensúlyozható, ha az érintett tagállamból származó osztalékokat kellően adóztatják a másik tagállamban. Márpedig ha ezen osztalékokat nem, vagy nem elégséges mértékben adóztatják, az érintett tagállamban levont forrásadónak marad egy része, amely nem vonható le. Ebben az esetben a nemzeti szabályozásból eredő eltér? bánásmódot nem ellensúlyozza a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alkalmazása. Ez a megállapítás akkor is érvényes, ha az ehhez hasonló egyezmény nem a levonásnak a kedvezményezett társaság illetősége szerinti tagállambeli, az osztalékfizető társaság illetősége szerinti tagállamban adóköteles jövedelmeknek megfelelő és a levonás előtt kiszámított adóra történő korlátozását írja elő, hanem azt, hogy az utóbbiban megfizetett adót levonják a kedvezményezett társaság illetősége szerinti tagállamban az ilyen jövedelmeket terhelő adóból. Amennyiben ugyanis ezen osztalékokat nem, vagy nem elégséges mértékben adóztatják, az osztalékfizető társaság illetősége szerinti tagállamban levont adó vagy annak egy része nem vonható le. Márpedig nem az osztalékfizető társaság illetősége szerinti tagállamtól, hanem a másik tagállam által meghatározott adóztatási szabályoktól függ az, hogy a másik tagállamban adóztatják-e az osztalékfizető társaság illetősége szerinti tagállamból származó jövedelmeket, illetve hogy mi az adó szintje. Az ezen adónak a más tagállamban fizetendő adóból – a kettős

adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények rendelkezései alapján – való levonása tehát nem minden esetben teszi lehetővé a nemzeti szabályozásból eredő eltérő bánásmód ellensúlyozását.

(vö. 43., 50–53., 56–64., 67., 69. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2010. június 3. (\*)

„Tagállami kötelezettségszegés – A tőke szabad mozgása – Az EK 56. cikk és az EGT-Megállapodás 40. cikke – Eltérő bánásmód – A belföldi illetőségű társaságok és a külföldi illetőségű társaságoknak juttatott osztalékok”

A C-487/08. sz. ügyben,

az EK 226. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2008. november 11-én

az **Európai Bizottság** (képviselik: R. Lyal és I. Martinez del Peral, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

felperesnek

a **Spanyol Királyság** (képviseli: N. Díaz Abad, meghatalmazotti minőségben)

alperes ellen

benyújtott keresete tárgyában,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, E. Levits (előadó), A. Borg Barthet, J.-J. Kasel és M. Berger bírák,

főtanácsnok: J. Mazák,

hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

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

meghozta a következő

### Ítéletet

1 Az Európai Közösségek Bizottsága keresetében annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy a Spanyol Királyság – mivel eltérő bánásmódot alkalmaz a külföldi illetőségű és a belföldi

illetőség? részvényeseknek juttatott osztalékok tekintetében – nem teljesítette az EK 56. cikkéből és az Európai Gazdasági Térségről szóló, 1992. május 2-ii megállapodás (HL 1994. L 1., 3. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 52. kötet, 3. o.; a továbbiakban: EGT-Megállapodás) 40. cikkéből eredő kötelezettségeit.

## **Jogi háttér**

### *Az EGT-Megállapodás*

2 Az EGT-Megállapodás 40. cikke ekként rendelkezik:

„E megállapodás rendelkezéseinek keretében a Szerződő Felek között az [Európai Közösség] tagállamaiban vagy az [Európai Szabadkereskedelmi Társulás (EFTA) államaiban] letelepedett személyek tőkéjének mozgását semmi nem korlátozhatja, és a felek állampolgársága vagy lakóhelye, vagy a befektetés helye alapján nincs helye megkülönböztetésnek. Az ebben a cikkben foglaltak végrehajtásához szükséges rendelkezéseket a XII. melléklet tartalmazza.”

### *Az uniós jog*

3 A 2003. december 22-ii 2003/123/EK tanácsi irányelvvel (HL L 7., 41. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet 2. kötet 3. o.) módosított, a különböző tagállamok anyai és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-ii 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.; a továbbiakban: 90/435 irányelv) 4. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„(1) Ha az anyavállalat vagy állandó telephelye – az anyavállalatnak a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel – felosztott nyereséget kap, az anyavállalat állama és az állandó telephely állama, kivéve ha a leányvállalatot felszámolták:

- tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától, vagy
- adóztatja az ilyen nyereséget, miközben felhatalmazza az anyavállalatot és az állandó telephelyet, hogy levonja a fizetendő adó összegéből az ilyen nyereségre jutó és a leányvállalat, illetve a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatok által megfizetett társasági adót a megfelelő fizetendő adó összegéig, azzal a feltétellel, hogy a vállalat és a láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalat a lánc minden szintjén megfelel a 2. és 3. cikkben meghatározott követelményeknek.”

4 A 90/435 irányelv 5. cikkének (1) bekezdése ekként rendelkezik:

„Azon felosztott nyereség, amelyet a leányvállalat juttat az anyavállalata számára, mentesül a forrásadó alól.”

### *A nemzeti szabályozás*

5 A 2004. március 5-ii 4/2004. sz. királyi törvényerejű rendelettel elfogadott, a társasági adóról szóló törvény (Ley del Impuesto sobre Sociedades) (a BOE 2004. március 11-ii 61. száma, 10951. o.; a továbbiakban: társasági adóról szóló törvény) egységes szerkezetbe foglalt változata 30. cikkének (2) bekezdése értelmében az a belföldi illetőségű társaság, amely másik belföldi illetőségű társaság tőkéjéből megszakítás nélkül legalább egy évig 5%-os vagy annál magasabb közvetlen vagy közvetett részesedéssel rendelkezik, a kapott bruttó osztalék egészét levonhatja adóköteles jövedelméből.

6 A társasági adóról szóló törvény 30. cikkének (2) bekezdésében említett osztalékok a

törvény 140. cikke (4) bekezdésének d) pontja értelmében mentesülnek a forrásadó alól.

7 A 2004. március 5-én 5/2004. sz. királyi törvényerejű rendelettel (a BOE 2004. március 12-én 62. száma, 11176. o.) elfogadott és a 2005. november 18-án 22/2005. sz. törvénnyel módosított, a külföldi illetőségűek jövedelemadójáról szóló törvény egységes szerkezetbe foglalt változata (Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes) (a BOE 2005. november 19-én 277. száma, 37821. o., a továbbiakban: a külföldi illetőségűek jövedelemadójáról szóló törvény) 14. cikkének (1) bekezdése a következőt írja elő:

„Az alábbi jövedelmek mentesek az adó alól:

[...]

h) A spanyol területen illetőséggel rendelkező leányvállalatok által az Európai Unió valamely másik tagállamában illetőséggel rendelkező anyavállalataik vagy valamely más tagállamban található állandó telephelyeik részére felosztott nyereség, amennyiben a következő feltételek teljesülnek:

1. Az Európai Unió valamely tagállamában az anyavállalat és a leányvállalat a 90/435 irányelv 2. cikke [(1) bekezdésének] c) pontjában említett, a jogi személyekre vonatkozó valamely nyereségadó alá tartozik [...], és nem élvez adómentességet, valamint állandó telephelyeik adókötelesek, és nem élveznek adómentességet az illetőségük szerinti államban.

2. A nyereség felosztására nem a leányvállalat felszámolása miatt került sor.

3. Az anyavállalat és a leányvállalat a 90/435 irányelv mellékletében előírt valamely jogi formával rendelkezik [...].

»Anyavállalat«: olyan társaság, amely más társaság tőkéjében legalább 20%-os közvetlen részesedéssel rendelkezik, amely esetben a második társaságot az első leányvállalatának kell tekinteni. Ez a százalékarány 2007. január 1-jétől 15%-ra, 2009. január 1-jétől pedig 10%-ra csökken.

A fent említett részesedéssel a nyereségfizetési kötelezettség keletkezésének napját megelőző évben megszakítás nélkül kell rendelkezni. Ennek hiányában azt az előírt egyéves időtartam eléréséhez szükséges teljes időszak alatt végig meg kell tartani. Ez utóbbi esetben a megfizetett adót az előírt birtoklási időtartam elérése esetén visszatérítik.

[...]

A fentiek ellenére a gazdasági és pénzügyminiszter – a viszonyosságra is figyelemmel – kinyilváníthatja, hogy a h) pontot alkalmazni kell a [90/435] irányelv mellékletében előírtaktól eltérő jogi formával rendelkező leányvállalatokra, valamint az olyan anyavállalatnak juttatott osztalékokra, amely spanyolországi illetőségű leányvállalatának tőkéjében 10%-nál alacsonyabb közvetlen részesedéssel rendelkezik, amennyiben az említett h) pontban meghatározott többi feltétel teljesül.”

8 A belföldi illetőségű társaság tőkéjében részesedő egyéb külföldi illetőségű társaságok az előbbi által juttatott osztalékok után fizetendő adó hatálya alá tartoznak.

### **A pert megelőző eljárás**

9 2005. október 18-án a Bizottság felszólító levelet küldött a Spanyol Királyságnak azzal érvelve, hogy amennyiben a szóban forgó spanyol jogszabály az osztalékadómentességben való részesüléshez a külföldi illetőségű társaságok vonatkozásában magasabb részesedési arányt ír elő

a belföldi illetőség? társaságokkal kapcsolatban elírt hoz képest, az összeegyeztethetetlen lehet az EK 56. cikkel és az EGT-Megállapodás 40. cikkével.

10 A Spanyol Királyság 2006. január 3-i levelében válaszolt, különösen azt állítva, hogy a gazdasági kettős adóztatás elkerülése a társaság illetősége szerinti tagállam feladata, valamint hogy a szóban forgó spanyol jogszabály nem súlyosbítja a külföldi illetőség? társaságoknak juttatott osztalékokra nehezed? adóterhet, mivel a befektetésre nehezed? adóteher értékelésekor az ügylet egészére vonatkozó végs? adókötelezettséget kell figyelembe venni.

11 Mivel a Bizottság nem találta kielégít?nek a Spanyol Királyság válaszát, 2006. július 13-án indokolással ellátott véleményt küldött az említett tagállamnak, amelyben felszólította, hogy a kézhezvételtől számított két hónapon belül hozza meg a véleményben foglaltak teljesítéséhez szükséges intézkedéseket.

12 A Spanyol Királyság e véleményre 2006. október 4-i levelében válaszolt, amelyben a szabad t?kemozgással kapcsolatos valamennyi hátrányos megkülönböztetést, illetve korlátozást vitatott. Mivel a Bizottság nem találta kielégít?nek ezt a választ, a jelen kereset benyújtása mellett döntött.

### **A keresetről**

#### *A felek érvei*

13 A Bizottság azzal érvel, hogy a spanyol jogszabály azzal, hogy a spanyolországi illetőség? társaságok által juttatott osztalékokra vonatkozó mentességet a külföldi illetőség? kedvezményezett társaságok esetében az osztalékfizet? társaságok t?kéjéből való magasabb arányú – 20%-os – részesedéstől tette függ?vé, mint a spanyolországi illetőség? kedvezményezett társaságok esetében – 5% –, sérti az EK 56. cikket és az EGT-Megállapodás 40. cikkét

14 A Spanyol Királyság a belföldi illetőség? társaságokhoz képest hátrányosan megkülönböztet? bánásmódot alkalmazott a külföldi illetőség? társaságokkal szemben. Amennyiben ugyanis a belföldi illetőség? kedvezményezett társaság osztalékfizet? társaságbeli részesedése eléri az 5%-ot, a részére juttatott osztalékok adómentesek, míg a külföldi illetőség? kedvezményezett társaságok esetében a mentesség csak akkor alkalmazható, ha a részesedési küszöbérték eléri a 20%-ot.

15 A Bizottság szerint a jelen kereset tárgyát képez? helyzetre teljes mértékben alkalmazható, és elegend? érveinek alátámasztására a C-379/05. sz. Amurta-ügyben 2007. november 8-án hozott ítéletből (EBHT 2007., I/9569. o.) következ? ítélkezési gyakorlat, amely ítéletben a Bíróság kimondta, hogy a 90/435 irányelv hatálya alá nem tartozó részesedések esetében ellentétes az EK 56. cikkel és az EK 58. cikkel az, hogy a külföldi illetőség? társaságoknak juttatott osztalékokra forrásadó vonatkozik, jóllehet mentességben részesülnek a belföldi illetőség? társaságoknak juttatott osztalékok.

16 Ez a bánásmódbeli eltérés alkalmas arra, hogy elriassza a külföldi illetőség? befektet?ket attól, hogy spanyolországi illetőség? társaságok t?kéjébe fektessenek be, még akkor is, ha részesülhetnének a saját államuk bels? jogában vagy a kettős adóztatás elkerülésére irányuló valamely egyezményben elírt levonásokban.

17 Bár a Bíróság a fent hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítéletében úgy ítélte meg, hogy nem kizárt az, hogy valamely tagállam annak ellenére tiszteletben tudja tartani az EK-Szerződésből ered? kötelezettségeit, hogy kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezményt köt más

tagállammal, a Bizottság úgy véli, hogy az EFTA-Bírószak által az E/1/04. sz., Fokus Bank kontra Norvégia ügyben 2004. november 23-án hozott ítélet (EFTA Court Report, 15. o.) 37. és 38. pontjából az következik, hogy a jövedelem forrása szerinti állam még az illetékesség szerinti tagállamban adókedvezményt biztosító egyezmény megkötése révén sem igazolhatja a hátrányosan megkülönböztetés bántásmódot. A tagállam nem háríthatja át más tagállamra a Szerződésből eredő kötelezettségeinek tiszteletben tartására irányuló kötelezettségét, és nem bízhatja ez utóbbira a hátrányos megkülönböztetés enyhítését.

18 Még elismerve is azt, hogy a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény semlegesítheti a tagállam által alkalmazott hátrányos bántásmódot, ilyen semlegesítésre nem kerül sor a jelen ügyben. A Spanyol Királyság által megkötött egyezmények ugyanis – a kedvezményezett társaság illetékessége szerinti állam által általánosságban az osztalékokra, illetve a más tagállamokból származó osztalékokra gyakorta alkalmazott mentesség miatt – nem garantálják az e tagállamban megfizetett adó teljes egészének visszatérítését, ekként pedig lehetetlenné teszik a Spanyolországban megfizetett adó visszatérítését.

19 A tagállam egyébként sem hivatkozhat más tagállam által egyoldalúan nyújtott elnyre annak érdekében, hogy kivonja magát a Szerződésből eredő kötelezettségei alól (lásd a fent hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 78. pontját). A Spanyol Királyság tehát semmilyen feltétel mellett sem hivatkozhat a más tagállamokból származó osztalékokra vonatkozó, a Ciprusi Köztársaság által egyoldalúan biztosított mentességre, mivel a Spanyol Királyság nem kötött ezzel a tagállammal a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezményt.

20 A Spanyol Királyság nem hivatkozhat arra az évre sem, miszerint az illetékesség szerinti tagállam feladata a jogi értelemben vett kettős adóztatás elkerülése. Ugyan különbséget kell tenni a jövedelem forrása szerinti állam és az illetékesség szerinti állam hatásköre között, e hatáskört egyik tagállam sem gyakorolhatja hátrányosan megkülönböztetés módon.

21 A Spanyol Királyság vitatja az EK 56. cikk és az EGT-Megállapodás 40. cikkének neki felrótt megsértését.

22 Az említett tagállam elsorban azzal érvel, hogy a külföldi illetékesség jövedelemadójáról szóló törvény spanyolországi illetékesség társaságok által valamely más tagállamban illetékességgel rendelkező társaságoknak juttatott osztalékokra alkalmazandó 14. cikke (1) bekezdésének h) pontjában, valamint a társasági adóról szóló törvény spanyolországi illetékesség társaságoknak juttatott osztalékokra alkalmazandó 30. cikkének (2) bekezdésében és 140. cikke (4) bekezdésének d) pontjában szabályozott tényállások nem összehasonlíthatók.

23 Ugyanis még abban az esetben is, ha a spanyolországi illetékesség társaságoknak juttatott osztalékok tekintetében a társasági adóról szóló törvény 30. cikke (2) bekezdésében és 140. cikke (4) bekezdésének d) pontjában szereplő, együttesen olvasott rendelkezések célja a belső kettős adóztatás elkerülése, a jövedelem keletkezésének helye szerinti államként és – az általánosan elfogadott nemzetközi adójogi szabályoknak megfelelően – az ilyen jövedelem adóztatásának elsősége elíró államként nem a Spanyol Királyság feladata a külföldi illetékesség társaságoknak juttatott osztalékok nemzetközi kettős adóztatásának elkerülése. Ez az osztalékokkal érintett kedvezményezett társaság illetékessége szerinti állam feladata.

24 A Bírószak különösen a C/374/04. sz. Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítéletének (EBHT 2006., I/11673. o.) 58. pontjában, valamint a C/282/07. sz. Truck Center ügyben 2008. december 22-én hozott ítéletének (EBHT 2008., I/10767. o.) 42. pontjában megerősítette a kedvezményezett társaság illetékessége szerinti állam és az osztalék kifizetésének helye szerinti állam hatáskörei közötti különbségtételt. Ugyanígy a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése a kettős adóztatás

elkerülésére kötelezi a más tagállamban illetésséggel rendelkező leányvállalattól felosztott nyereségben részesülő anyavállalat illetéssége szerinti tagállamot.

25 A Spanyol Királyság másodsorban azt állítja, hogy a szóban forgó spanyol jogszabály nem eredményez kedvezőtlen bánásmódot a külföldi illetésségű társaságokkal szemben, mivel az ügylet egészére vonatkozó végső adókötelezettséget kell figyelembe venni. Márpedig ez a kedvezményezett társaság illetéssége szerinti államban megfizetendő adó összegében az osztalékokkal kapcsolatban megfizetett adó figyelembevételétől, valamint a kettős adóztatás elkerülésére irányuló mechanizmustól függ. Még abban az esetben sem lenne biztosított az osztalékokkal kapcsolatban az azonos végső adókötelezettség, ha a spanyol jogszabály a belföldi illetésségű társaságoktól és a külföldi illetésségű társaságoktól kapott osztalékok tekintetében azonos adójogi bánásmódot biztosítana. A szóban forgó spanyol jogszabály tehát nem vezet a külföldi illetésségű társaságoknak juttatott osztalékok nagyobb mértékű megadóztatásához, és ez utóbbiakat nem veti alá hátrányosan megkülönböztető bánásmódnak.

26 A Spanyol Királyság továbbá – mentesség útján kívánva elkerülni a belföldi illetésségű társaságoknak juttatott osztalékok többszörös adóztatását – a külföldi illetésségű társaságoknak juttatott osztalékok tekintetében ugyanezt az elnyt írta elő a kettős adóztatás elkerülésére irányuló, általa megkötött egyezményekben is. A Spanyol Királyság ugyanis a kettős adóztatásnak egyfajta levonási módszer révén történő elkerülésére irányuló megállapodásokat kötött, amelyek – az indoklással ellátott véleményben foglalt határidő lejártakor – a Ciprusi Köztársaság kivételével valamennyi tagállamban, és minden olyan EFTA-államban hatályban voltak, amely államokkal információcsere zajlik.

27 Ha a Holland Királysággal megkötöthöz hasonló, a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény nem teszi lehetővé a Spanyol Királyság által alkalmazott adóztatás semlegesítését – lévén, hogy a Holland Királyság mentességi rendszert hozott létre az osztalékok tekintetében – ez a két tagállam adóügyi szuverenitása párhuzamos gyakorlásának tudható be. Márpedig a Bíróság ítélezési gyakorlata értelmében a tagállami szabályozások közötti eltérésekből eredő hátrányos következmények emiatt nem kifogásolhatók pusztán az uniós jog alapján (a C-513/04. sz., Kerckhaert és Morres ügyben 2006. november 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-10967. o.] 20. pontja, valamint a C-298/05. sz. Columbus Container Services ügyben 2007. december 6-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-10451. o.] 43. pontja).

28 Ami a Ciprusi Köztársaságot illeti, amellyel a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény megkötésével kapcsolatos tárgyalások előrehaladott szakaszban vannak, ez a tagállam nemzeti jogszabályában általános mentességet ír elő a más tagállamokból származó osztalékok tekintetében, ily módon nem valósul meg kettős adóztatás.

29 Harmadsorban a fent hivatkozott Amurta-ügyben és Fokus Bank ügyben hozott ítéletekből eredő ítélezési gyakorlat a jelen ügyben a Bizottság által hivatkozott értelemben nem alkalmazható.

30 Különösen ami a fent hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítéletet illeti, annak 79. és 80. pontjából az következik, hogy – az eltérő bánásmód ellenére – a szabad tőkemozgás korlátozása nem valósul meg, amennyiben az osztalékoknak a jövedelem forrása szerinti államban történő megadóztatásával kapcsolatos hatásokat semlegesítik a kedvezményezett társaság illetéssége szerinti államban. Márpedig a Spanyol Királyság által megkötött kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezményekben szereplő mechanizmusok semlegesítik az osztalékok spanyolországi adóztatásának hatásait, és nem minősíthetők más tagállamokban meglévő vagy esetlegesen meglévő adókedvezményeknek.

31 Azt sem lehet állítani, hogy a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény megkötése

a Szerződésből eredő kötelezettségek tiszteletben tartására irányuló kötelezettségnek a szerződő tagállamra történő áthárítását feltételezi, mivel két tagállam között a saját adóztatási joghatóságuk megosztására vonatkozóan létrejött és a kettős adóztatás elkerülésére irányuló megállapodásról van szó. Márpedig a tagállamokra hárul azoknak az intézkedéseknek a meghozatala, amelyek szükségesek a kettős adóztatás elkerüléséhez, alkalmazva különösen a nemzetközi adóztatási gyakorlatban követett megosztási szempontokat.

32 Ami a fent hivatkozott Fokus Bank ügyben hozott ítéletet illeti, az nem értelmezhető úgy, mint amely azt mondja ki, hogy a jövedelem forrása szerinti állam elvileg nem hivatkozhat a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények rendelkezéseire az említett állam által okozott kettős adóztatás csökkentése érdekében, mivel az ilyen értelmezés ellentétes a Bíróság ítélkezési gyakorlatával, és különösen az Amurta-ügyben hozott ítélettel, amelyre a Bizottság keresetét alapozta.

33 Negyedsorban a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények figyelembevételének elutasítása megkérdőjelezné a Spanyol Királyságnak a külföldi illetőségeknek juttatott osztalékok adóztatásával kapcsolatos adóügyi szuverenitását.

#### *A Bíróság álláspontja*

34 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a kötelezettségszegés fennállását a tagállamban az indokolással ellátott véleményben foglalt határidő lejártakor fennálló helyzet alapján kell megítélni (lásd különösen a C-173/01., Bizottság kontra Görögország ügyben 2002. július 4-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-6129. o.] 7. pontját, a C-519/03. sz., Bizottság kontra Luxembourg ügyben 2005. április 14-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-3067. o.] 18. pontját, valamint a C-562/07. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2009. október 6-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 23. pontját).

35 A jelen ügyben ez a határidő a Spanyol Királyság részére 2006. július 13-án megküldött indokolással ellátott vélemény e tagállam általi átvétele után két hónappal járt le, az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében pedig az ezt követően bekövetkezett változásokat a Bíróság nem veheti figyelembe (lásd különösen a C-135/03. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2005. július 14-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-6909. o.] 31. pontját).

36 A jelen ügyben tehát nem releváns az a körülmény, hogy – a külföldi illetőségek jövedelemadójáról szóló törvény 14. cikke (1) bekezdése h) pontja 3. alpontja második francia bekezdésének értelmében – az osztalékfizető társaság tőkéjéből való részesedés arányát 2007. január 1-jétől 15%-ra, majd 2009. január 1-jétől 10%-ra csökkentették.

Az EK 56. cikk (1) bekezdésének megsértéséről

37 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd különösen a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 36. pontját, a fent hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 16. pontját, valamint a C-540/07. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 28. pontját).

38 Arra is emlékeztetni kell, hogy 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, valamint a fent hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 17. pontja és a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 29. pontja).

39 Amint az a 90/435 irányelvnek különösen a harmadik preambulumbekzdéséből kitűnik: annak célja, hogy közös adózási rendszer bevezetésével megszüntesse azon hátrányokat, amelyek a különböz tagállamok társaságainak együttműködését az ugyanazon tagállam társaságainak együttműködésével szemben érik, és ezáltal megkönnyítse a társaságok uniós szintű csoportosulását (a C-294/99. sz. Athinaiki Zythopoiia ügyben 2001. október 4-én hozott ítélet [EBHT 2001., I/6797. o.] 25. pontja, a C-446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I/11753. o.] 103. pontja, valamint a fent hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 18. pontja).

40 A 90/435 irányelv hatálya alá nem tartozó részesedések esetében a tagállamok jogosultak meghatározni azt, hogy milyen esetben és milyen mértékben kell a felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatását elkerülni, és ennek céljából egyoldalúan vagy más tagállamokkal kötött egyezmények útján mechanizmusokat létrehozni e gazdasági kettős adóztatás elkerülésére vagy enyhítésére. Mindazonáltal ez nem jelenti azt, hogy a tagállamok a Szerződésben biztosított alapvető szabadságokkal ellentétes intézkedéseket alkalmazhatnak (lásd a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 54. pontját, a fent hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 24. pontját, valamint a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 31. pontját).

41 A jelen ügyben a társasági adóról szóló törvény 30. cikkének (2) bekezdése értelmében a spanyolországi illetékességű társaság által más – az osztalékfizető társaság tőkéjéből megszakítás nélkül legalább egy évig 5%-os vagy annál magasabb közvetlen vagy közvetett részesedéssel rendelkező – spanyolországi illetékességű társaságnak juttatott osztalékok a kedvezményezett társaság adóköteles jövedelméből teljes egészében levonhatók, továbbá a társasági adóról szóló törvény 140. cikke (4) bekezdésének d) pontja értelmében mentesek a forrásadó alól. A spanyolországi illetékességű társaság által más tagállamban illetékességgel rendelkező társaságnak juttatott osztalékok azonban a külföldi illetégek jövedelemadójáról szóló törvény 14. cikkének (1) bekezdése értelmében csak akkor élveznek mentességet, ha a kedvezményezett társaság az osztalékfizető társaság tőkéjéből legalább 20%-os közvetlen részesedéssel rendelkezik.

42 Emlékeztetni kell tehát arra, hogy az osztalékfizető társaság tőkéjéből 5–20% közötti részesedéssel rendelkező kedvezményezett társaságok vonatkozásában a szóban forgó spanyol jogszabály eltérő bánásmódot alkalmaz a spanyolországi illetékes kedvezményezett társaságokkal, illetve a más tagállamban illetékesekkel rendelkező kedvezményezett társaságokkal szemben, mivel csak az előbbieknak juttatott osztalékokat részesíti adómentességben.

43 Ez a bánásmódbeli eltérés alkalmas arra, hogy elriassza a más tagállamokban letelepedett társaságokat a spanyolországi befektetésektől, következésképpen pedig az EK 56. cikk (1) bekezdésében főszabály szerint tiltott módon korlátozza a tőke szabad mozgását.

44 Meg kell azonban vizsgálni, hogy a szabad tőke mozgás e korlátozása indokolható-e a Szerződés rendelkezéseivel.

45 Az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében „[az] 56. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy [...] alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely [...] alapján az adózók között különbséget tesznek”.

46 Arra is emlékeztetni kell, hogy az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontjában előírt eltérést

korlátozza az EK 58. cikk (3) bekezdése, amely elírja, hogy az ugyanezen cikk (1) bekezdésében említett nemzeti rendelkezések „nem szolgálhatnak az 56. cikkben meghatározott szabad t?kemozgásra és fizetési m?veletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül”.

47 Az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja által engedélyezett kivételeket ily módon meg kell különböztetni az e cikk (3) bekezdésében tiltott hátrányos megkülönböztetést?l. Márpedig az ítélkezési gyakorlatból következ?en ahhoz, hogy a jelen ügyben szerepl?öz hasonló nemzeti adójogi szabályozást összeegyeztethet?nek lehessen tekinteni a Szerz?désnek a t?ke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az ebb?l ered? eltér? bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozzon, vagy nyomós közérdek alapján igazolható legyen (lásd a C?35/98. sz. Verkooijen?ügyben 2000. június 6?án hozott ítélet [EBHT 2000., l?4071. o.] 43. pontját; a C?319/02. sz. Manninen?ügyben 2004. szeptember 7?én hozott ítélet [EBHT 2004., l?7477. o.] 29. pontját; a fent hivatkozott Amurta?ügyben hozott ítélet 32. pontját, valamint a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 49. pontját).

48 Meg kell tehát vizsgálni, hogy az osztalékok spanyol illet?ség? kedvezményezett társaságok és a más tagállamban illet?séggel rendelke? kedvezményezett társaságok az alapügyben felmerült nemzeti szabályozás céljára tekintettel összehasonlítható helyzetben vannak?e.

49 A Spanyol Királyság szerint a spanyol illet?ség? társaságokra alkalmazandó, szóban forgó nemzeti szabályozás célkit?zése a kett?s adóztatás elkerülése. Márpedig az ilyen célkit?zés esetében a más tagállamban illet?séggel rendelke? társaságok nincsenek összehasonlítható helyzetben, mivel az ilyen társaságoknak juttatott osztalékok kett?s adóztatásának elkerülése nem a Spanyol Királyság – mint e jövedelmek forrása szerinti állam –, hanem az említett társaságok illet?sége szerinti állam feladata.

50 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már megállapította, hogy egy adott tagállam által a belföldi illet?ség? társaság által felosztott nyereség többszörös, illetve kett?s adóztatásának elkerülése, illetve enyhítése érdekében hozott intézkedések szempontjából az osztalékban részesül? belföldi illet?ség? részvényesek helyzete nem feltétlenül hasonló a másik tagállamban illet?séggel rendelke? osztalékban részesül? részvényesek helyzetéhez (a C?170/05. sz., Denavit Internationaal és Denavit France ügyben 2006. december 14?én hozott ítélet [EBHT 2006., l?11949. o.] 34. pontja; a fent hivatkozott Amurta?ügyben hozott ítélet 37. pontja és a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 51. pontja).

51 Mindenesetre attól kezdve, hogy valamely tagállam egyoldalúan vagy egyezmények útján jövedelemadót vet ki a belföldi illet?ség? társaságok által nemcsak a belföldi, hanem a külföldi illet?ség? részvényeseknek fizetett osztalékokra is, e külföldi illet?ség? részvényesek helyzete hasonló a belföldi illet?ség? részvényesek helyzetéhez (a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 68. pontja; a fent hivatkozott Denavit Internationaal és Denavit France ügyben hozott ítélet 35. pontja; a fent hivatkozott Amurta?ügyben hozott ítélet 38. pontja, valamint a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 52. pontja ).

52 Ugyanis kizárólag az ugyanezen állam adóztatási joghatóságának gyakorlása vezet a többszörös vagy a gazdasági kett?s adóztatás veszélyéhez, függetlenül a más tagállamban történ? adóztatástól. Ilyen esetben annak érdekében, hogy az osztalékban részesül? külföldi illet?ség? társaságok ne ütközzenek a szabad t?kemozgás f?szabály szerint az EK 56. cikk által tiltott korlátozásába, az osztalékfizet? társaság illet?sége szerinti tagállam felel?s annak biztosításáért, hogy a külföldi illet?ség? részvényes társaságok a nemzeti jogban a többszörös vagy a gazdasági kett?s adóztatás elkerülését vagy enyhítését célzó eljárások tekintetében a belföldi illet?ség? részvényes társaságokra irányadóval egyenérték? bánásmódban részesüljenek

(lásd a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 70. pontját, a fent hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 39. pontját, valamint a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 53. pontját).

53 Márpedig a jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a Spanyol Királyság úgy döntött, hogy gyakorolja adójogi hatáskörét a más tagállamokban letelepedett társaságoknak juttatott osztalékok tekintetében. Az ezen osztalékok külföldi illetőség? kedvezményezettjei következésképpen a belföldi illetékesség? kedvezményezettekkel összehasonlítható helyzetben vannak a belföldi illetőség? társaságok által juttatott osztalékok kett?s gazdasági adóztatásának kockázata vonatkozásában, ily módon a külföldi illetőség? kedvezményezettek nem részesülhetnek az ilyen belföldi társaságokhoz képest eltér? bánásmódban.

54 E tekintetben nem releváns a Spanyol Királyság általi, a fent hivatkozott Truck Center ügyre való hivatkozás. A t?kejövedelmekben részesül? társaságok közötti eltér? bánásmód – amelyet az ezen ítélet alapjául szolgáló alapügyben szóban forgó adójogi szabályozás teremtett – abban állt, hogy attól függ?en, hogy az adott társaság székhelye Belgiumban vagy egy másik tagállamban található, eltér? adózási szabályokat kellett alkalmazni (lásd a fent hivatkozott Truck Center ügyben hozott ítélet 41. pontját). A jelen ügyben szóban forgó jogszabály értelmében azonban a más tagállamban illet?séggel rendelkező társaságoknak juttatott osztalékok adókötelesek, míg a spanyolországi illetőség? társaságoknak juttatott osztalékok mentességet élveznek.

55 A Spanyol Királyság ezen túlmen?en azzal érvel, hogy a szóban forgó spanyol jogszabály nem eredményez hátrányos bánásmódot a más tagállamban illet?séggel rendelkező társaságokkal szemben, mivel figyelembe kell venni a kedvezményezett társaság illet?sége szerinti tagállamban juttatott osztalékokkal kapcsolatos bánásmódot. Egyrészt?l ebb?l az következik, hogy a külföldi illetőség? társaságoknak juttatott osztalékokra nehezed?, súlyosabb adóteher nemcsak a Spanyol Királyságnak tudható be, hanem az az adóügyi hatásköröknek a Spanyol Királyság és a kedvezményezett társaság illet?sége szerinti tagállam általi párhuzamos gyakorlásából következik. Másrészt?l a Spanyol Királyság által megkötött kett?s adóztatás elkerülésére irányuló egyezményekben megállapított levonási módszer a spanyolországi illetőség? társaságoknak juttatott osztalékokra alkalmazandó mentességgel analóg módon teszi lehetővé a többszörös adóztatás megelőzését.

56 Ez utóbbi kérdést illet?en a Bíróság korábban már kimondta, hogy a tagállamok adóügyi hatáskörének párhuzamos gyakorlásából származó esetleges hátrányok, amennyiben az ilyen gyakorlat nem tartalmaz hátrányos megkülönböztetést, nem képeznek a Szerződés által tiltott korlátozást (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Kerckhaert és Morres ügyben hozott ítélet 19., 20. és 24. pontját, a C?194/06. sz. Orange European Smallcap Fund ügyben 2008. május 20-án hozott ítélet [EBHT 2008., I?3747. o.] 41., 42. és 47. pontját, valamint a C?128/08. sz. Damseaux-ügyben 2009. július 16-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 27. pontját).

57 A jelen ügyben azonban – amint azt a jelen ítélet 53. pontjában a Bíróság megállapította – a más tagállamban illet?séggel rendelkező kedvezményezett társaságoknak juttatott osztalékokkal kapcsolatos hátrányos bánásmód a Spanyol Királyság adóztatási joghatóságának gyakorlásából ered, ennél fogva pedig e tagállamnak róható fel.

58 A második kérdést illetően a Bíróság már megállapította, hogy nem kizárt, hogy valamely tagállam oly módon tartsa tiszteletben a Szerződésből eredő kötelezettségeit, hogy kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezményt köt más tagállammal (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* ügyben hozott ítélet 71. pontját, a fent hivatkozott *Amurta* ügyben hozott ítélet 79. pontját, valamint a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 36. pontját).

59 Ehhez azonban az szükséges, hogy a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény lehetővé tegye a nemzeti szabályozásból eredő eltérő bánásmód hatásainak ellensúlyozását. A Bíróság azt is kimondta, hogy ez csak abban az esetben valósul meg, ha a nemzeti szabályozás értelmében kivetett forrásadó a más tagállamban fizetendő adóba beszámítható a nemzeti szabályozásból eredő eltérő bánásmód ellensúlyozására, úgy, hogy a más tagállamokban letelepedett társaságoknak juttatott osztalékokra vonatkozó és a belföldi illetőségű társaságoknak juttatott osztalékokra vonatkozó bánásmódbeli különbség teljes egészében eltűnjön (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 37. pontját).

60 A semlegesítés céljának elérése érdekében a Spanyol Királyság által hivatkozott levonási módszer alkalmazásának tehát lehetővé kell tennie, hogy az e tagállam által az osztalékok után levont forrásadót a kedvezményezett társaság illetősége szerinti államban fizetendő adóból oly módon lehessen teljes egészében levonni, hogy amennyiben az említett társaság által kapott osztalékokat végül magasabb adóteher sújtaná, mint a spanyolországi illetőségű társaságoknak juttatott osztalékokat, ez a magasabb adóteher már nem a Spanyol Királyságnak, hanem a kedvezményezett társaság illetősége szerinti államnak legyen betudható, amely állam gyakorolta adóztatási joghatóságát.

61 Márpedig a jelen ügyben a Spanyol Királyság által megkötött kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények többsége azt írja elő, hogy a Spanyolországban adóként levont vagy beszámított összeg nem haladhatja meg a kedvezményezett társaság illetősége szerinti tagállambeli, a Spanyolországban adóköteles jövedelmeknek megfelelő és a levonás előtt kiszámított adórészt.

62 Az eltérő bánásmód tehát csak akkor ellensúlyozható, ha a Spanyolországból származó osztalékokat kellőképpen adóztatják a másik tagállamban. Márpedig ha ezen osztalékokat nem, vagy nem elégséges mértékben adóztatják, a Spanyolországban levont forrásadónak marad egy része, amely nem vonható le. Ebben az esetben a nemzeti szabályozásból eredő eltérő bánásmódot nem ellensúlyozza a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alkalmazása (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 38. pontját).

63 Ez a megállapítás akkor is érvényes, ha a Spanyol Királyság által megkötött kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények nem a levonásnak a kedvezményezett társaság illetősége szerinti tagállambeli, a Spanyolországban adóköteles jövedelmeknek megfelelő és a levonás előtt kiszámított adóra történő korlátozását írják elő, hanem azt, hogy a Spanyolországban megfizetett adót levonják az illetősége szerinti tagállamban az ilyen jövedelmeket terhelő adóból. Amennyiben ugyanis ezen osztalékokat nem, vagy nem elégséges mértékben adóztatják, a Spanyolországban levont adó vagy annak egy része nem vonható le.

64 Márpedig nem a Spanyol Királyságtól, hanem a másik tagállam által meghatározott adóztatási szabályoktól függ az, hogy a másik tagállamban adóztatják-e az Spanyolországból származó jövedelmeket, illetve hogy mi az adó szintje. A Spanyol Királyság következőképpen megalapozatlanul állítja, hogy a spanyolországi adónak a más tagállamban fizetendő adóból – a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények rendelkezései alapján – való levonása minden esetben lehetővé teszi a nemzeti szabályozásból eredő eltérő bánásmód ellensúlyozását

(lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 39. pontját).

65 A Spanyol Királyság másrészt hangsúlyozta, hogy még nem kötötte meg a Ciprusi Köztársasággal a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezményt, de nemzeti jogszabályában az említett tagállam általános mentességet ír el a más tagállamokból származó osztalékokra vonatkozóan, ily módon ott nem valósul meg kettős adóztatás.

66 Márpedig egyrészt a tagállam nem hivatkozhat valamely más tagállam által egyoldalúan biztosított elnyire annak érdekében, hogy kivonja magát a Szerződésből eredő kötelezettségei alól (a fent hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 78. pontja). Másrészt pedig a jelen ügyben a Ciprusi Köztársaság által biztosított hasonló mentesség semmiképpen nem ellensúlyozhatja a Spanyol Királyság adóztatási joghatóságának gyakorlásából eredő kettős adóztatást.

67 A fentiekre figyelemmel meg kell állapítani egyrészt, hogy a Spanyol Királyság által a spanyolországi illetőségű társaságoknak juttatott osztalékokhoz képest a más tagállamban illetőséggel rendelkező társaságoknak juttatott osztalékok esetében biztosított eltérő bánásmódot nem igazolja az említett társaságok eltérő helyzete, valamint másrészt azt, hogy a más tagállamban illetőséggel rendelkező társaságok esetében az ilyen eltérő bánásmódból eredő hátrányokat nem ellensúlyozzák a Spanyol Királyság által megkötött kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények.

68 Mivel a Spanyol Királyság nem hivatkozott semmiféle olyan nyomós közérdekre, amely lehetővé tenné a szabad tőkemozgás ekként megállapított korlátozásának igazolását, meg kell állapítani, hogy az EK 56. cikk (1) bekezdésének megsértésére alapított kifogás megalapozott.

69 A fentiek összességéből az következik, hogy a Spanyol Királyság – mivel a spanyolországi illetőségű társaságok által juttatott osztalékokra vonatkozó mentességet a más tagállamban illetőséggel rendelkező kedvezményezett társaságok esetében az osztalékfizető társaságok tőkéjéből való magasabb arányú részesedéstől tette függővé, mint a spanyolországi illetőségű kedvezményezett társaságok esetében – nem teljesítette az EK 56. cikk (1) bekezdéséből eredő kötelezettségeit.

Az EGT-Megállapodás 40. cikkének megsértéséről

70 Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság hivatalból vizsgálhatja, hogy a tagállami kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset benyújtásához az EK 226. cikkben előírt feltételek fennállnak-e (a C-362/90. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1992. március 31-én hozott ítélet [EBHT 1992., I-2353. o.] 8. pontja; a C-439/99. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2002. január 15-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-2353. o.] 8. pontja; a C-98/04. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2006. május 4-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-4003. o.] 16. pontja, valamint a C-195/04. sz., Bizottság kontra Finnország ügyben 2007. április 26-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-3351. o.] 21. pontja).

71 A Bíróság alapokmányának 21. cikke és a Bíróság eljárási szabályzata 38. cikke (1) bekezdésének c) pontja, valamint az e rendelkezésekkel kapcsolatos ítélkezési gyakorlat szerint a keresetlevélnek tartalmaznia kell egyebek között azoknak a jogalapoknak a rövid összefoglalását, amelyekre a kérelmet alapozzák. Következésképpen a Bizottságnak valamennyi, az EK 226. cikk alapján benyújtott keresetlevélben pontosan meg kell jelölnie azokat a kifogásokat, amelyekről a Bíróság határozathozatalát kéri, valamint, legalább röviden, azokat a jogi és ténybeli elemeket, amelyekre e kifogásokat alapozza (lásd a C-390/07. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2009. december 10-én hozott ítélet 339. pontját).

72 A jelen ügyben a Bizottság az EGT-Megállapodás 40. cikkének a Spanyol Királyság általi

megsértésével kapcsolatos állításában mindössze a külföldi illetőségűek jövedelemadójáról szóló törvény 14. cikkének (1) bekezdéséből ered, a spanyolországi illetőségű társaságoknak juttatott osztalékok vonatkozásában biztosított bánásmódhoz képest eltérő bánásmódra hivatkozik.

73 Márpedig meg kell állapítani, hogy – amint az az említett 14. cikk (1) bekezdésének megfogalmazásából kitűnik – ez a rendelkezés csak a más tagállamban letelepedett társaságoknak juttatott osztalékokra vonatkozik.

74 Az EFTA-államokban letelepedett társaságoknak juttatott osztalékokra vonatkozó jogi szabályozással kapcsolatban a Bizottság által nyújtott tájékoztatás hiányában nem áll elegendő adat a Bíróság rendelkezésére ahhoz, hogy pontosan meg tudja állapítani az EGT-Megállapodás 40. cikke Spanyol Királyságnak felrótt megsértésének mértékét, és meg tudja vizsgálni a Bizottság által állított kötelezettségszegés fennállását.

75 Következésképpen az EGT-Megállapodás 40. cikkének megsértésére alapított kifogást mint elfogadhatatlant el kell utasítani.

### **A költségekről**

76 Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján a Bíróság a pereszeseket kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Ugyanezen szabályzat 69. cikkének 3. §-a alapján részleges pernyertesség esetén, illetve kivételes okból a Bíróság elrendelheti a költségeknek a felek közötti megosztását, vagy határozhat úgy, hogy mindegyik fél maga viselje saját költségeit. Tekintettel arra, hogy a Bizottság csak részlegesen lett pernyertes, úgy kell határozni, hogy mindegyik fél maga viselje saját költségeit.

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

1) **A Spanyol Királyság – mivel a spanyolországi illetőségű társaságok által juttatott osztalékokra vonatkozó mentességet a más tagállamban illetőséggel rendelkező kedvezményezett társaságok esetében az osztalékfizető társaságok tőkéjéből való magasabb arányú részesedéstől tette függővé, mint a spanyolországi illetőségű kedvezményezett társaságok esetében – nem teljesítette az EK 56. cikk (1) bekezdéséből eredő kötelezettségeit.**

2) **A Bíróság a keresetet az ezt meghaladó részében elutasítja.**

3) **Az Európai Bizottság és a Spanyol Királyság maguk viselik saját költségeiket.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: spanyol.