



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2018. november 22.*ⁱ

„Előzetes döntéshozatal – A tőke szabad mozgása – A külföldi illetőségű társaságoknak fizetett, belföldről származó osztalék bruttó összegére kivetett forrásadó – A belföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalék adóztatásának veszteséges adóév esetén történő elhalasztása – Eltérő bánásmód – Igazolás – Összehasonlíthatóság – Az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása – Az adó hatékony beszedése – Arányosság – Hátrányos megkülönböztetés”

A C-575/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) a Bírósághoz 2017. szeptember 28-án érkezett, 2017. szeptember 20-i határozatával terjesztett elő

a **Sofina SA**,

a **Rebelco SA**,

a **Sidro SA**

és

a **Ministre de l'Action et des Comptes Publics**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: K. Lenaerts, a Bíróság elnöke, az ötödik tanács elnökeként eljárva, F. Biltgen és E. Levits (előadó bírák,

főtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: R. Schiano tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2018. június 25-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Sofina SA képviseletében C. Valentin avocat,
- a francia kormány képviseletében D. Colas, A. Alidière és E. de Moustier, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: francia.

- a belga kormány képviselőjében P. Cottin és J.-C. Halleux, meghatalmazotti minőségben,
 - a német kormány képviselőjében T. Henze és R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben,
 - a holland kormány képviselőjében M. K. Bulterman, M. H. S. Gijzen, J. Langer és J. M. Hoogveld, meghatalmazotti minőségben,
 - a svéd kormány képviselőjében A. Falk, H. Shev, C. Meyer-Seitz, L. Zettergren és A. Alriksson, meghatalmazotti minőségben,
 - az Egyesült Királyság kormánya képviselőjében Z. Lavery, meghatalmazotti minőségben, segítője: J. Rivett barrister,
 - az Európai Bizottság képviselőjében N. Gossement és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,
- a főtanácsnok indítványának a 2018. augusztus 7-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,
meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 63. és EUMSZ 65. cikk értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Sofina SA, a Rebelco SA és a Sidro SA, belga jog szerinti társaságok és a Ministre de l'Action et des Comptes publics (az államigazgatásért és államháztartásért felelős miniszter, Franciaország) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, hogy ez utóbbi megtagadta a 2008–2011. évek során e társaságoknak fizetett osztalékok utáni forrásadó számukra való visszatérítését.

Jogi háttér

A francia jog

- 3 A code général des impôts (általános adótörvénykönyv, a továbbiakban: CGI) 38. cikkének (1) bekezdése szerint:

„[...] [...] [a]z adóköteles nyereség a nettó nyereség, amely a vállalkozások valamennyi ügylete által elért eredmény alapján kerül meghatározásra, ideértve többek között az eszközöknek akár a hasznosításuk során, akár annak a végén megvalósított értékesítését.”
- 4 A CGI 39. cikkének (1) bekezdése a következőket pontosítja:

„A nettó nyereség valamennyi költség levonásával kerül megállapításra [...]”
- 5 A CGI 119 bis cikkének (2) bekezdése többek között azt írja elő, hogy az e törvénykönyv 108–117 bis cikkében említett jövedelmek után az említett törvénykönyv 187. cikkében meghatározott mértékű forrásadót kell fizetni, amennyiben e jövedelmeket olyan személyek részére fizetik, amelyek adóilletősége vagy székhelye nem Franciaországban van.
- 6 A CGI 108–117 bis cikkében felsorolt jövedelmek között az osztalék is szerepel.

7 A CGI 187. cikke (1) bekezdésének az alapügy tényállására alkalmazandó változata a forrásadó mértékét 25%-ban határozta meg.

8 A CGI 209. cikke (1) bekezdése harmadik albekezdésének 2011. szeptember 21-ig alkalmazandó változata értelmében:

„[...] [A]mennyiben az adóév során a társaság veszteségessé válik, e veszteséget a következő adóév költségének kell tekinteni, és ezen adóév nyereségéből le kell vonni. Amennyiben e nyereség mértéke nem teszi lehetővé a teljes levonást, a veszteség fennmaradó részét a következő adóévekre kell átvinni.”

9 2011. szeptember 21. óta a CGI 209. cikke (1) bekezdésének harmadik albekezdése a következőképpen szól:

„[...] [A]mennyiben az adóév során a társaság veszteségessé válik, e veszteséget a következő adóév költségének kell tekinteni, és ezen adóév nyereségéből le kell vonni oly módon, hogy a levonás nem haladhatja meg 1 000 000 [eurónak] az említett adóévben elért adóköteles nyereség ezen összeget meghaladó mértéke 60%-ával megnövelt összegét. Amennyiben e nyereség mértéke nem teszi lehetővé a teljes levonást, a veszteség fennmaradó részét ugyanezekkel a feltételekkel a következő adóévekre kell átvinni. Ugyanez a helyzet a veszteségnek a jelen bekezdés első mondatának alkalmazásában nem levonható részével.”

A francia–belga egyezmény

10 A Franciaország és Belgium között Brüsszelben, 1964. március 10-én aláírt, a jövedelemadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről és a kölcsönös igazgatási és jogi segítségnyújtás szabályainak megállapításáról szóló, 1971. február 15-én, 1999. február 8-án, 2008. december 12-én és 2009. július 7-én módosított egyezmény (a továbbiakban: francia–belga egyezmény) 15. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőket állapítja meg:

„(1) Azok a valamely szerződő államból származó osztalékok, amelyeket valamely másik szerződő államban illetékességgel rendelkezőnek fizetnek ki, ebben a másik államban adókötelesek.

(2) Mindazonáltal a (3) bekezdés rendelkezéseinek sérelme nélkül, ezen osztalékok az osztalékot fizető társaság illetékessége szerinti szerződő államban, ezen állam jogszabályai alapján is adóztathatók, az így megállapított adó azonban nem haladhatja meg:

a) az osztalékok bruttó összegének 10[%]-át, ha a jogosult olyan társaság, amely az osztalékfizetést megelőzően lezárt utolsó üzleti év kezdete óta legalább 10[%]-os kizárólagos részesedéssel rendelkezik az osztalékfizető társaság tőkéjében;

b) az összes többi esetben az osztalékok bruttó összegének 15[%]-át.

E bekezdés rendelkezései nem érintik a társaság adóztatását azon nyereség után, amelyből az osztalékot fizetik.”

11 A francia–belga egyezmény 19. cikkének A. része szerint:

„A kettős adóztatást a következő módon kell elkerülni:

A. Belgiumot illetően:

1. A 15. cikk (2)–(4) bekezdésében meghatározott rendszerbe tartozó, tőkebefektetésből származó jövedelem és haszon, amely után forrásadót vetettek ki Franciaországban, és amelyet belga illetőségű, társasági adó alá tartozó társaságoknak fizettek, a francia nettó adóösszegre kivetett általános mértékű forrásadó erejéig a belga nemzeti jogszabályokban meghatározott feltételek mellett mentesül a társasági adó és az osztalékfizetésre kivetett adó alól.

[...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

12 A Sofina, a Rebelco és a Sidro a 2008–2011. évek során francia társaságokban fennálló részesedéseik után osztalékban részesültek.

13 A CGI-nek a francia–belga egyezmény 15. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett 119 bis cikkének (2) bekezdése alapján ezen osztalékokra 15%-os forrásadót vetettek ki.

14 Mivel az alapeljárás felperesei veszteségesen zárták a 2008–2011. pénzügyi éveket, panaszt nyújtottak be a francia adóhatósághoz, amelyben az e pénzügyi években fizetett osztalékokra kivetett forrásadó visszatérítését kérték.

15 Az alapeljárás felperesei, mivel e panaszukat elutasították, az illetékes bíróságokhoz fordultak, amelyek sem első, sem másodfokon nem adtak helyt a visszatérítés iránti kérelmeiknek.

16 Az alapeljárás felperesei ezért felülvizsgálati kérelmet terjesztettek a kérdést előterjesztő bíróság elé.

17 A Conseil d’État (államtanács, Franciaország) először is megállapítja, hogy a kizárólag a külföldi illetőségű veszteséges társaságoknak a belföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedésük után fizetett osztalékokra kivetett forrásadó alkalmazása az említett társaságok számára likviditási hátrányt okoz a belföldi illetőségű veszteséges társaságokkal szemben. E bíróság ugyanakkor meg kíván bizonyosodni arról, hogy önmagában egy ilyen körülmény a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikk szerint főszabály szerint tiltott korlátozására jellemző eltérő bánásmódot valósít-e meg.

18 Arra az esetre, ha az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás ilyen korlátozást valósít meg, a Conseil d’État (államtanács) másodszor arra kérdez rá, hogy e szabályozás céljára, vagyis az adóbeszedés hatékonyságának a biztosítására tekintettel az említett korlátozás igazolható-e.

19 Harmadszor és másodlagosan, abban az esetben, ha a jelen ügyben szóban forgó forrásadó elvét el kell ismerni, e bíróság egyrészt azt kívánja megtudni, hogy az a körülmény, hogy azon veszteséges belföldi illetőségű társaság, amely tevékenységét megszünteti, ezáltal *de facto* mentesül a veszteséges pénzügyi évek során kapott osztalék adóztatása alól, hatással lehet-e az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás EUMSZ 63. és EUMSZ 65. cikkel való összeegyeztethetőségének a vizsgálatára.

20 Másrészt a Conseil d’État (államtanács) rámutat, hogy az osztalékok után fizetendő adó alapjának a számítási módjai között az osztalékból részesülő társaság belföldi vagy külföldi illetősége szerinti eltérések is megvalósíthatják a tőke szabad mozgásának korlátozását. Ugyanis, bár a CGI 119 bis

cikkében előírt forrásadót az osztalék bruttó összege után fizetik, az osztalékok megszerzéséhez kapcsolódó költségek a belföldi illetőségű társaságnak fizetett osztalékot terhelő adó számításakor alkalmazott adóalapból vonhatók le.

21 E körülmények között a Conseil d'État (államtanács) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

- „1) Úgy kell-e értelmezni az [EUMSZ 63. és EUMSZ 65. cikket], hogy a veszteséges külföldi illetőségű társaságokkal szemben a részükre fizetett osztalékokra kivetett forrásadó alkalmazásából származó likviditási hátrány önmagában a tőke szabad mozgását korlátozó eltérő bánásmódot valósít meg, tekintettel arra, hogy a veszteséges belföldi illetőségű társaságok a részükre fizetett osztalékok után csak abban az adóévben adóznak, amikor adott esetben újból nyereségessé válnak?
- 2) Az [EUMSZ 63. és EUMSZ 65. cikkből] következő követelmények tekintetében úgy tekinthető-e a tőke szabad mozgásának az előző kérdésben említett esetleges korlátozása, mint amelyet – lévén, hogy a külföldi illetőségű társaságokra nem terjed ki a francia adóhatóság felügyeleti jogköre – az adóbeszedés hatékonyságának biztosítása vagy a tagállamok közötti adóztatási joghatóság-megosztás fenntartásának szükségessége igazol?
- 3) Abban az esetben, ha a vitatott forrásadó-kivetés a tőke szabad mozgása szempontjából elvben elfogadható:
 - e rendelkezésekkel ellentétes-e a forrásadó kivetése valamely belföldi illetőségű társaság által valamely más tagállami illetőségű veszteséges társaság részére fizetett osztalékokra, amennyiben ez utóbbi anélkül hagy fel tevékenységével, hogy újból nyereségessé válna, miközben egy belföldi illetőségű társaság ilyen helyzetben ténylegesen nem fizet adót ezen osztalék után;
 - e rendelkezéseket úgy kell-e értelmezni, hogy olyan adózási szabályok fennállása esetén, amelyek az osztalékokat megkülönböztetik aszerint, hogy belföldi vagy külföldi illetőségűek részére kerülnek-e kifizetésre, össze kell vetni az osztalékok alapján e személyek által viselt tényleges adóterhet, annak megállapítása érdekében, hogy a tőke szabad mozgásának abból eredő korlátozása, hogy e szabályok egyedül a külföldi illetőségűek számára nem teszik lehetővé az osztalékok konkrét megszerzéséhez közvetlenül kapcsolódó költségek levonását, igazolható-e az adó mértékében mutatkozó azon eltéréssel, amely az általános szabályok szerint a belföldi illetőségűekkel szemben későbbi adóév során kiszabott adó és a külföldi illetőségűek részére fizetett osztalékokra kivetett forrásadó között fennáll, amennyiben e különbség kompenzálja az adóalapok közötti eltérést a beszedett adó összegének tekintetében?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első és a második kérdésről, valamint a harmadik kérdés első részéről

- 22 Első és második kérdésével, valamint harmadik kérdésének első részével, amelyeket együtt kell vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy az EUMSZ 63. és EUMSZ 65. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, amely alapján a belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalék után forrásadót kell fizetni, ha azt külföldi illetőségű társaság kapja, míg ha abban egy belföldi illetőségű társaság részesül, ezen osztaléknak a társasági adóra vonatkozó általános jogi rendszer szerinti adóztatására csak azzal a feltétellel kerül sor azon pénzügyi év végén, amelyben azt megszerezték, hogy ez utóbbi társaság eredménye e pénzügyi év során nyereséges volt, és adott esetben előfordulhat, hogy ilyen adóztatásra soha nem kerül sor, amennyiben az említett társaság anélkül szünteti meg tevékenységeit, hogy ezen osztalékok megszerzése óta nyereséges eredményt ért volna el.

A tőke szabad mozgása EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése értelmében vett korlátozásának a fennállásáról

- 23 Az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésében tiltott, tőke mozgást korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldi illetőségűeket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam illetőségével rendelkezőket attól, hogy más tagállamokban hajtsanak végre beruházásokat (2012. május 10-i Santander Asset Management SGIIC és társai ítélet, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 15. pont; 2015. szeptember 17-i Miljoen és társai ítélet, C-10/14, C-14/14 és C-17/14, EU:C:2015:608, 44. pont; 2016. június 2-i Pensioenfonds Metaal en Techniek ítélet, C-252/14, EU:C:2016:402, 27. pont).
- 24 Konkrétabban, a belföldi illetőségű társaságok részére fizetett osztalékok vonatkozásában tanúsítotthoz képest a külföldi illetőségű társaságok részére fizetett osztalékok tekintetében tanúsított hátrányos tagállami bánásmód alkalmas arra, hogy visszatartsa a fenti tagállamtól eltérő tagállamban illetőséggel rendelkező társaságokat attól, hogy befektetessenek e tagállamban, és az következésképpen az EUMSZ 63. cikk alapján főszabály szerint tiltott módon korlátozza a tőke szabad mozgását (2016. június 2-i Pensioenfonds Metaal en Techniek ítélet, C-252/14, EU:C:2016:402, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 25 Az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás alapján a Franciaországban letelepedett társaságban részesedéssel rendelkező társaságok a részükre e címen fizetett osztalék tekintetében két különböző adózási rendszer alá tartoznak, amelyek alkalmazása attól függ, hogy e tagállam területén belföldi vagy külföldi illetőségűeknek minősülnek-e.
- 26 Ugyanis az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a francia társaság által külföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalékokat a CGI 119 bis cikkének (2) bekezdése alapján a bruttó összegük 25%-ának megfelelő forrásadó sújtja, amely adómérték ugyanakkor a pénzügyi eredményüktől függetlenül egy kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján csökkenthető. Amint a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, az alapügy felperesei által kapott osztalékokat egy ilyen egyezmény, vagyis a francia–belga egyezmény alapján 15%-os forrásadó terhelte.
- 27 Ellenben a belföldi illetőségű társaságnak fizetett osztalékot belefoglalják e társaság adóalapjába, és az az általános adózási rendszer, vagyis a CGI 38. cikkének megfelelően 33,33%-os mértékű társasági adó alá tartozik. Az érintett pénzügyi év végén fennálló veszteséges eredmény esetén a CGI 209. cikke (1) bekezdése harmadik albekezdésének az alapügy tényállására alkalmazandó változata előírja ezen adónak egy későbbi nyereséges adóévre történő elhalasztását, és a következő adóévre átvihető veszteségeket a kapott osztalékok összegének az erejéig beszámítják.
- 28 Ebből következik, hogy míg a külföldi illetőségű társaságnak fizetett osztalékot azonnal és véglegesen megadóztatják, a belföldi illetőségű társaságnak fizetett osztalék adóztatása e társaság nyereséges vagy veszteséges nettó eredményétől függ. Így, amennyiben ezen eredmény veszteséges, ezen osztalék adóztatását nemcsak hogy átviszik egy későbbi nyereséges adóévre, likviditási előnyt teremtve ezáltal a belföldi illetőségű társaság számára, hanem ezen adóztatás bizonytalan jelleget is ölt, mivel arra nem kerül sor, ha a belföldi illetőségű társaság tevékenységeit a nyereségesse válása előtt megszünteti.
- 29 Márpedig először is a likviditási előnynek egy határon átnyúló helyzetben való kizárása, míg az egy egyenértékű belföldi helyzetben biztosított, a tőke szabad mozgása korlátozásának minősül (lásd analógia útján: 2005. december 13-i Marks & Spencer ítélet, C-446/03, EU:C:2005:763, 33. pont; 2012. július 12-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-269/09, EU:C:2012:439, 59. pont).
- 30 Másodszor a külföldi illetőségű társaságok részére fizetett osztalékok esetleges hátrányos bánásmódjának a fennállására irányuló értékelést minden egyes adóév tekintetében külön-külön kell lefolytatni (2016. június 2-i Pensioenfonds Metaal en Techniek ítélet, C-252/14, EU:C:2016:402, 41. pont).

- 31 Mivel a külföldi illetőségű társaság által kapott osztalékot a kifizetésükkor adóztatják, figyelembe kell venni az osztalékfizetés adóévet az ilyen osztalék esetében fennálló adóteher és a belföldi illetőségű társaságnak fizetett osztalék esetében fennálló adóteher összehasonlítása céljából.
- 32 Márpedig meg kell állapítani, hogy az ilyen adóteher nulla, ha a belföldi illetőségű társaság az ilyen adóévet veszteséges eredménnyel zárja.
- 33 Harmadszor az adózás ilyen elhalasztása a belföldi illetőségű társaságnak fizetett osztalék végleges mentességének jellegét mutatja, ha ez utóbbi tevékenységeinek a megszüntetését megelőzően már nem ér el nyereséges eredményt.
- 34 Következésképpen az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás veszteséges helyzetben előnyhöz juttathatja a belföldi illetőségű társaságokat, mivel abból legalábbis likviditási előny, vagy akár – tevékenységmegszüntetés esetén – adómentesség következik, míg a külföldi illetőségű társaságoknak eredményüktől függetlenül azonnal és véglegesen adózniuk kell.
- 35 A francia kormány e tekintetben emlékeztet arra, hogy a külföldi illetőségű társaságnak fizetett osztalék utáni adóteher a CGI francia–belga egyezmény 15. cikkével összefüggésben értelmezett 119 bis cikkének (2) bekezdése alapján 15%, míg a belföldi illetőségű társaságnak fizetett osztalék esetén a CGI 38. cikke alapján 33,33%.
- 36 Azonban e tekintetben hangsúlyozni kell, hogy kizárólag az a körülmény, hogy a külföldi illetőségű társaságnak fizetett osztalék Franciaországban 15%-os forrásadó alá tartozik, nem akadályozza meg a Belga Királyságot abban, hogy ugyanezen osztalékot azon adóztatási joghatóság címén, amelyet számra a francia–belga egyezmény 15. cikkének (1) bekezdése elismer, az ezen egyezmény 19. cikke A. részének (1) bekezdésében előírt korlátok között szintén megadóztassa.
- 37 Ezenkívül a jelen ítélet 35. pontjában bemutatott körülmény mindenesetre nem szüntetheti meg azon kevésbé kedvező bánásmódot, amelyben a külföldi illetőségű társaságnak fizetett osztalék részesül.
- 38 Ugyanis egyrészt az olyan kedvezőtlen adójogi bánásmód, amely valamely alapvető szabadságot sért, nem tekinthető az uniós joggal összeegyeztethetőnek esetleges egyéb adókedvezmények miatt (2007. július 18-i Lakebrink és Peters-Lakebrink ítélet, C-182/06, EU:C:2007:452, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2016. július 13-i Brisal és KBC Finance Ireland ítélet, C-18/15, EU:C:2016:549, 32. pont).
- 39 Másrészt a francia kormány által a belföldi illetőségű társaságnak fizetett osztalékkal kapcsolatban hivatkozott kevésbé kedvező adómérték mindenesetre irreleváns, mivel ezen osztalék adómentes, ha a belföldi illetőségű társaság anélkül szünteti meg tevékenységeit, hogy az említett osztalékban való részesülést követően nyereséges lett volna. Márpedig a Bíróság kimondta, hogy az a körülmény, hogy valamely nemzeti szabályozás hátrányosan megkülönbözteti a külföldi illetőséggel rendelkezőket, nem ellentételezhető azzal, hogy egyéb helyzetekben ugyanezen szabályozás nem tesz különbséget a belföldi és a külföldi illetőséggel rendelkezők között (2007. július 18-i Lakebrink és Peters-Lakebrink ítélet, C-182/06, EU:C:2007:452, 23. pont; 2016. június 2-i Pensioenfonds Metaal en Techniek ítélet, C-252/14, EU:C:2016:402, 38. pont).
- 40 Az osztalékokra vonatkozó, ezekben részesülő társaságokkal szembeni, az illetőségüktől függően ily módon eltérő adójogi bánásmód alkalmas arra, hogy eltántorítsa egyrészt a külföldi illetőségű társaságokat a Franciaországban székhellyel rendelkező társaságokba történő befektetéstől, másrészt pedig a franciaországi illetőségű befektetőket a külföldi illetőségű társaságokban történő részesedésszerzéstől.
- 41 Ebből következik, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésében főszabály szerint tiltott korlátozását valósítja meg.

42 Meg kell azonban vizsgálni, hogy e korlátozás igazolható-e az EUM-Szerződés rendelkezései alapján.

A tőke szabad mozgása korlátozásának az EUMSZ 65. cikkén alapuló igazolásának a fennállásáról

43 A francia kormány azzal érvel, hogy bár az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás korlátozást valósít meg, egyrészt a belföldi illetőségű társaságok és a külföldi illetőségű társaságok helyzete objektíve különbözik egymástól, másrészt pedig e szabályozást igazolja az adóbeszedés biztosításának a szükségessége, és megfelel az adóztatási joghatóságnak az illetőség szerinti tagállam és a forrás szerinti tagállam közötti megosztásának.

44 Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében „[az EUMSZ] 63. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy [...] alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek”.

45 E rendelkezést a tőke szabad mozgásának alapelvétől való eltérésként szigorúan kell értelmezni. Következésképpen e rendelkezés nem értelmezhető úgy, hogy minden adójogi szabályozás, amely az adózók között a lakóhely vagy a tőkebefektetés tagállama alapján különbséget tesz, automatikusan összeegyeztethető a Szerződéssel. Ugyanis az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontjában előírt kivételt korlátozza ugyanezen cikk (3) bekezdése, amely szerint a hivatkozott (1) bekezdésben említett nemzeti rendelkezések „nem szolgálhatnak az [EUMSZ] 63. cikkben meghatározott szabad tőkemozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközeként” (2015. szeptember 17-i Miljoen és társai ítélet, C-10/14, C-14/14 és C-17/14, EU:C:2015:608, 63. pont).

46 Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja által engedélyezett eltérő bánásmódot ily módon meg kell különböztetni az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdésében tiltott hátrányos megkülönböztetéstől. Márpedig a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy ahhoz, hogy a nemzeti adójogi szabályozást összeegyeztethetőnek lehessen tekintetni a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az általa előírt eltérő bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozzon, vagy közérdeken alapuló nyomós indok alapján igazolható legyen (2015. szeptember 17-i Miljoen és társai ítélet, C-10/14, C-14/14 és C-17/14, EU:C:2015:608, 64. pont).

– A szóban forgó helyzetek összehasonlíthatóságáról

47 A Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében attól kezdve, hogy valamely tagállam egyoldalúan vagy egyezmények útján jövedelemadót vet ki a belföldi illetőségű társaságok által nemcsak a belföldi, hanem a külföldi illetőségű adóalanyoknak fizetett osztalékokra is, az említett külföldi illetőségű adóalanyok helyzete hasonlónak válik a belföldi illetőségű adóalanyok helyzetéhez (2011. október 20-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-284/09, EU:C:2011:670, 56. pont; 2015. szeptember 17-i Miljoen és társai ítélet, C-10/14, C-14/14 és C-17/14, EU:C:2015:608, 67. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 A 2008. december 22-i Truck Center ítéletre (C-282/07, EU:C:2008:762) hivatkozva a francia, a belga és a német kormány, valamint az Egyesült Királyság kormánya ugyanakkor azzal érvel, hogy kizárólag a kedvezményezett társaság székhelye szerint eltérő adóbeszedési módokat előíró szabályozást igazolja a belföldi illetőségű társaságok és a külföldi illetőségű társaságok helyzete közötti objektív különbség.

49 Így az osztalékban részesülő kedvezményezett illetősége szerint eltérő adóbeszedési technikák alkalmazása a külföldi illetőségű társaságok és a belföldi illetőségű társaságok helyzete közötti objektív különbséget tükrözi, mivel a francia állam a külföldi illetőségű társaságok tekintetében az osztalék forrásának államaként, nem pedig ezen osztalék kedvezményezettjének az illetősége szerinti államként jár el, ami ez utóbbi társaságok tekintetében korlátozza a beszedési kapacitását és igazolja a számukra fizetett osztalék utáni forrásadó alkalmazását.

50 Ezen érvelés azonban nem követhető.

51 Bár a Bíróság a 2008. december 22-i Truck Center ítélet (C-282/07, EU:C:2008:762) 41. pontjában kimondta, hogy az adóalany lakóhelye szerint eltérő adóztatási technikák alkalmazásában álló eltérő bánásmód egymással objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozik, ugyanakkor az említett ítélet 43. és 44. pontjában pontosította, hogy az ugyanezen ítélet alapjául szolgáló ügyben szóban forgó jövedelmeket mindenesetre attól függetlenül megadóztatták, hogy azokat belföldi vagy külföldi illetőségű adóalany kapta-e.

52 Márpedig, amint a jelen ítélet 33. pontjából következik, az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás nem a belföldről származó osztalék kedvezményezettjének az illetősége szerint eltérő adóbeszedési technikák meghatározására korlátozódik, hanem a belföldi illetőségű társaság veszteséges eredménye esetén az osztalékból származó jövedelem adóztatásának későbbi adóévre történő elhalasztásához, vagy akár a tevékenységeinek nyereséges eredmény elérése hiányában történő megszüntetése esetén adómentességhez vezethet (lásd analógia útján: 2012. május 10-i Santander Asset Management SGIIC és társai ítélet, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 43. pont).

53 Következésképpen, mivel az említett szabályozás jelentős adóelőnyt teremt a veszteséges helyzetben lévő belföldi illetőségű társaságok számára, amelyet nem biztosítanak a veszteséges külföldi illetőségű társaságok számára, nem állítható, hogy az osztalék adóztatásának aszerint történő eltérő bánásmódja, hogy azt belföldi vagy külföldi illetőségű társaság kapja-e, az adóbeszedés módjaira korlátozódik.

54 Ebből következik, hogy az eltérő bánásmódot nem igazolja helyzetek közötti objektív különbség.

– Az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztására alapított igazolásról

55 A francia kormány azzal érvel, hogy a forrásadó, amelyet csak a külföldi illetőségű társaság által kapott osztalék után kell megfizetni, az egyetlen olyan módszer, amely lehetővé teszi a francia állam számára, hogy e jövedelmeket anélkül adóztassa meg, hogy a másik tagállamban keletkezett veszteséges eredmény miatt adóbevételei csökkenjenek.

56 E tekintetben a Bíróság elismerte, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartása jogos célnak minősül, és az Európai Unió által elfogadott egységesítésre, illetve összehangolásra irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak arra, hogy egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározzák adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait (2016. július 13-i Brisal és KBC Finance Ireland ítélet, C-18/15, EU:C:2016:549, 35. pont).

57 Ilyen igazolás különösen akkor fogadható el, ha a szóban forgó rendszer olyan magatartások megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását (2012. július 12-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-269/09, EU:C:2012:439, 77. pont).

58 A jelen ügyben a francia állam úgy döntött, hogy kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény keretében rögzített mértékű forrásadó révén megadóztatja a külföldi illetőségű társaságnak fizetett osztalékot, ugyanakkor a veszteséges helyzetben lévő belföldi illetőségű társaságnak fizetett osztalék ilyen adóztatását nem végezi el.

59 Azonban az alapügyben a veszteséges helyzetben lévő külföldi illetőségű társaság által kapott osztalék adóztatásának az elhalasztása nem jelentené azt, hogy a francia államnak le kell mondania a területén keletkezett jövedelem adóztatásához való jogáról. Ugyanis a belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalékot megadóztatnák, amint a külföldi illetőségű társaság egy későbbi adóévben nyereséges eredményt ér el, akárcsak a hasonló tendenciát tanúsító belföldi illetőségű társaság esetében.

- 60 Ha valóban bebizonyosodna, hogy a külföldi illetőségű társaság nem lesz nyereséges azt megelőzően, hogy tevékenységeit megszüntetné, az az osztalékból származó jövedelemnek – az adóztató tagállam számára adókieiséssel járó – tényleges adómentességét eredményezné.
- 61 Azonban egyrészt a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az adóbevételek csökkenése nem tekinthető olyan közérdeken alapuló nyomós indoknak, amelyre valamely alapvető szabadsággal főszabály szerint ellentétes intézkedés igazolása céljából hivatkozni lehet (2011. október 20-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-284/09, EU:C:2011:670, 83. pont).
- 62 Másrészt, ha a tagállamok élnek a területükön keletkezett jövedelmek megadóztatásának szabadságával, kötelesek tiszteletben tartani az egyenlő bánásmód elvét és az elsődleges uniós jog által garantált mozgásszabadságokat (lásd ebben az értelemben: 2016. július 13-i Brisal és KBC Finance Ireland ítélet, C-18/15, EU:C:2016:549, 36. pont).
- 63 Márpedig a francia kormány nem állíthatja azt, hogy a külföldi illetőségű társaságok által kapott osztalék adóztatásához kapcsolódó adóbevételeknek a tevékenységeik megszüntetése esetén való kiesése igazolhat e jövedelemre kivetett forrásadót kizárólag e társaságokat illetően, míg a francia állam elfogadja az ilyen bevételkieséseket, ha a belföldi illetőségű társaságok anélkül szüntetik meg tevékenységeiket, hogy nyereségesekké váltak volna.
- 64 E körülmények között az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozásnak az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása biztosításának szükségességével való igazolásának nem lehet helyt adni.

– Az adóbeszedés hatékonyságára alapított igazolásról

- 65 A francia kormány továbbá azzal érvel, hogy forrásadónak a külföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalék utáni kivetése jogszerű és alkalmas eszköz az adót kivető államon kívül letelepedett személy jövedelme adójogi bánásmódjának biztosítására, és annak elkerülésére, hogy e jövedelem adóztatása a forrás szerinti államban elmaradjon.
- 66 A külföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalék utáni forrásadó lehetővé teszi azon adminisztratív terhek csökkentését, amelyek e társaságok számára azt a kötelezettséget vonnák maga után, hogy az adóév végén jövedelemadó-bevallást készítsenek a francia adóhatóság számára.
- 67 E tekintetben a Bíróság kimondta, hogy az adóbeszedés hatékonysága biztosításának a szükségessége olyan jogszerű cél, amely igazolhatja az alapvető szabadságok korlátozását, feltéve azonban, hogy e korlátozás alkalmazása alkalmas a kitűzött cél megvalósításának biztosítására, és hogy az nem haladja meg az annak eléréséhez szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben: 2016. július 13-i Brisal és KBC Finance Ireland ítélet, C-18/15, EU:C:2016:549, 39. pont).
- 68 Ezenkívül a Bíróság kimondta, hogy a forrásadóra vonatkozó eljárás jogszerű és alkalmas eszköz az adót kivető államon kívül letelepedett adóalany jövedelme adójogi bánásmódjának biztosítására (2012. október 18-i X ítélet, C-498/10, EU:C:2012:635, 39. pont).
- 69 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a tőke szabad mozgásának az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozásból eredő korlátozása abban áll, amint a jelen ítélet 34. pontjából kitűnik, hogy a veszteséges helyzetben lévő belföldi illetőségű társaságokkal ellentétben a szintén veszteséges helyzetben lévő külföldi illetőségű társaságok nem részesülnek az általuk kapott osztalék adóztatásának elhalasztásában.

- 70 Márpedig ezen elhalasztás előnyének a külföldi illetőségű társaságok számára való elismerése, egyúttal e korlátozás szükségszerű megszüntetése, nem kérdőjelezné meg az e társaságok által abban az esetben fizetendő adó hatékony beszedéséhez kapcsolódó célkitűzés megvalósítását, ha valamely belföldi illetőségű társaságtól osztalékot kapnak.
- 71 Ugyanis először is a veszteséges eredmény esetén az adóhalasztás rendszere jellegénél fogva eltérést valósít meg az osztalékfizetés adóévében történő adóztatás elvéhez képest oly módon, hogy e rendszer nem alkalmazható az osztalékban részesülő társaságok többségére.
- 72 Másodszor hangsúlyozni kell, hogy a külföldi illetőségű társaságok feladata, hogy benyújtsák azokat a releváns bizonyítékokat, amelyek lehetővé teszik az adóztató tagállam adóhatóságai számára annak megállapítását, hogy az ilyen halasztásban való részesülés törvényben előírt feltételei teljesültek.
- 73 Harmadszor a tagállami hatóságok közötti kölcsönös segítségnyújtási mechanizmusok elegendőek arra, hogy lehetővé tegyék a forrás szerinti tagállam számára azon külföldi illetőségű társaságok által előadott bizonyítékok hitelességének ellenőrzését, amelyek az általuk kapott osztalék utáni adó halasztott fizetésére kívánnak hivatkozni (lásd ebben az értelemben: 2012. július 12-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-269/09, EU:C:2012:439, 68. pont).
- 74 E tekintetben egyrészt a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adózás és a biztosítási díjak adózása területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL 1977. L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.) alapján, amely irányelvet a 2004. november 16-i 2004/106/EK tanácsi irányelv (HL 2004. L 359., 30. o.) módosított, és amely irányelvet az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799/EGK irányelv hatályaon kívül helyezéséről szóló, 2011. február 15-i 2011/16/EU tanácsi irányelv (HL 2011. L 64., 1. o.) hatályaon kívül helyezett és annak helyébe lépett, valamely tagállam bármely olyan információt kérhet valamely másik tagállamtól, amely lehetővé teszi számára a jövedelmet terhelő adók pontos megállapítását.
- 75 Másrészt az egyes lefölözésekből, vámokból, adókból és egyéb intézkedésekből eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról szóló, 2008. május 26-i 2008/55/EK tanácsi irányelv (HL 2008. L 150., 28. o.), amelyet az adókból, vámokból, illetékekből és egyéb intézkedésekből eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról szóló, 2010. március 16-i 2010/24/EU tanácsi irányelv (HL 2010. L 84., 1. o.) hatályaon kívül helyezett és annak helyébe lépett, 4. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy „[a] megkereső hatóság kérésére a megkeresett hatóság minden olyan információt beszerez, amely a megkereső hatóság számára hasznos lehet követelésének behajtásában”. Ezen irányelv tehát lehetővé teszi a forrás szerinti tagállamnak, hogy az illetőség szerinti tagállam hatáskörrel rendelkező hatóságától beszerezze az ahhoz szükséges információkat, hogy lehetősége legyen behajtani az osztalékfizetés során keletkezett adótartozást.
- 76 Így a 2008/55 irányelv a forrás szerinti tagállam hatóságai számára együttműködési és segítségnyújtási keretet biztosít, amely lehetővé teszi számukra az adótartozásnak az illetőség szerinti tagállamban való tényleges behajtását (lásd ebben az értelemben: 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 78. pont; 2012. július 12-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-269/09, EU:C:2012:439, 70. és 71. pont).
- 77 Következésképpen a fizetett osztalék utáni adó elhalasztásához kapcsolódó előnynek a veszteséges helyzetben lévő külföldi illetőségű társaságoknak egyaránt való elismerése azzal jár, hogy megszünteti a tőke szabad mozgásának bármely korlátozását, anélkül azonban, hogy alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás által kitűzött cél megvalósításának akadályát képezne.
- 78 E körülmények között az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás adóbeszedés hatékonyságára alapított igazolásának nem lehet helyt adni.

- 79 E megállapítások összességére tekintettel az első és második kérdésre, valamint a harmadik kérdés első részére azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63. és EUMSZ 65. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, amely alapján a belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalék után forrásadót kell fizetni, ha azt külföldi illetőségű társaság kapja, míg ha abban egy belföldi illetőségű társaság részesül, ezen osztaléknak a társasági adóra vonatkozó általános jogi rendszer szerinti adóztatására csak azzal a feltétellel kerül sor azon pénzügyi év végén, amelyben azt megszerezték, hogy e társaság eredménye e pénzügyi év során nyereséges volt, és adott esetben előfordulhat, hogy ilyen adóztatásra soha nem kerül sor, amennyiben az említett társaság anélkül szünteti meg tevékenységeit, hogy ezen osztalékok megszerzése óta nyereséges eredményt ért volna el.

A harmadik kérdés második részéről

- 80 Az első és második kérdésre, valamint a harmadik kérdés első részére adott válasza tekintettel a harmadik kérdés második részét nem kell megválaszolni.

A költségekről

- 81 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez 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 (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 63. és EUMSZ 65. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, amely alapján a belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalék után forrásadót kell fizetni, ha azt külföldi illetőségű társaság kapja, míg ha abban egy belföldi illetőségű társaság részesül, ezen osztaléknak a társasági adóra vonatkozó általános jogi rendszer szerinti adóztatására csak azzal a feltétellel kerül sor azon pénzügyi év végén, amelyben azt megszerezték, hogy e társaság eredménye e pénzügyi év során nyereséges volt, és adott esetben előfordulhat, hogy ilyen adóztatásra soha nem kerül sor, amennyiben az említett társaság anélkül szünteti meg tevékenységeit, hogy ezen osztalékok megszerzése óta nyereséges eredményt ért volna el.

Aláírások

i — A jelen szöveg 40. pontjában az első elektronikus közzétételt követően nyelvi módosítás történt.