

C?231/05. sz. ügy

Az Oy AA

által indított eljárás

(a Korkein hallinto-oikeus [Finnország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„A letelepedés szabadsága – Jövedelemadóra vonatkozó jogi szabályozás – Cégcsoporton belüli pénzügyi juttatások útján fizetett összegek valamely társaságnál való levonhatósága – A juttatás kedvezményezettjének azon kötelezettsége, hogy székhelye szintén az érintett tagállamban legyen”

J. Kokott f?tanácsnok indítványa, az ismertetés napja: 2006. szeptember 12.

A Bíróság ítélete (nagytanács), 2007. július 18.

Az ítélet összefoglalása

1. *Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – A Szerz?dés rendelkezései – Hatály*

(EK 43. cikk és EK 56. cikk)

2. *Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – Adójogszabályok – Társasági adó*

(EK 43. cikk)

1. Az olyan jogi szabályozás, amely kizárólag a cégcsoporton belüli viszonyokra vonatkozik, dönt?en a letelepedés szabadságát érinti, és így azt az EK 43. cikk szempontjából kell megvizsgálni. Még ha e szabályozás korlátozó hatást gyakorolna is a t?ke szabad mozgására, e hatás a letelepedés szabadsága esetleges korlátozásának elkerülhetetlen következménye, és ezért az nem indokolja az említett szabályozásnak az EK 56. cikk szempontjából történ? vizsgálatát.

(vö. 23–24. pont)

2. Nem ellentétes az EK 43. cikkel a valamely tagállam jogszabálya által bevezetett rendszer, amelynek értelmében az e tagállamban illetékességgel rendelkező leányvállalat kizárólag abban az esetben vonhatja le az adóköteles jövedelméből az általa az anyavállalata részére teljesített cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokat, ha az anyavállalat székhelye ugyanazon tagállamban található.

A belföldi illet?ség? leányvállalatok között az anyavállalatuk székhelye alapján alkalmazott eltér? bánásmód kétségtelenül korlátozza a letelepedés szabadságát, mivel az kevésbé vonzóvá teszi a más tagállamokban letelepedett társaságok számára, hogy e szabadságukat gyakorolják, aminek folytán e társaságok lemondhatnak arról, hogy leányvállalatot szerezzenek meg, alapítsanak vagy tartsanak fenn az ezen intézkedést hozó tagállamban.

Mindazonáltal, tekintettel annak szükségére, hogy egyaránt fennmaradjon az adóztatási jog tagállamok közötti megosztásának egyensúlya, és megakadályozható legyen az adóelkerülés, az

ilyen rendszer a Szerződéssel összeegyeztethető és nyomós közérdeken alapuló jogos célt szolgál.

Ugyanis annak elismerése, hogy a határokon átvitel, célcsoporton belüli pénzügyi juttatás levonható a juttatást nyújtó adóköteles jövedelméből, azt is megengedné a célcsoportok számára, hogy szabadon megválasszák azt a tagállamot, amelyben a leányvállalat nyeresége adózik, kivonva e nyereséget annak adóalapjából, illetve – abban az esetben, ha a juttatást a kedvezményezett anyavállalat tagállamában kell adóköteles jövedelemnek tekinteni – hozzászámítva e nyereséget az anyavállalat adóalapjához. Ez veszélyeztetné az adóztatási jog tagállamok közötti megosztásának rendszerét, mivel a célcsoportok önkényes választásától függően a leányvállalat tagállama mint az e társaság illetősége szerinti állam adott esetben kénytelen lenne az anyavállalat székhelye szerinti tagállam javára lemondani a társaság jövedelmének megadóztatásra vonatkozó jogáról.

Másrészt a leányvállalat adóköteles jövedelmének a más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalat részére történő átcsoportosítása magában hordozza azt a veszélyt, hogy a célcsoporton belül kifejezetten mesterséges képződmények segítségével úgy szervezik a jövedelemátcsoportosításokat, hogy azok az alacsonyabb adómértéket alkalmazó, vagy az e jövedelmeket nem adóztató tagállamokban székhellyel rendelkező társaságok felé irányuljanak.

(vö. 39., 43., 56., 58., 60., 67. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2007. július 18. (*)

„A letelepedés szabadsága – Jövedelemadóira vonatkozó jogi szabályozás – Célcsoporton belüli pénzügyi juttatások útján fizetett összegek valamely társaságnál való levonhatósága – A juttatás kedvezményezettjének azon kötelezettsége, hogy székhelye szintén az érintett tagállamban legyen”

A C-231/05. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Korkein hallinto-oikeus (Finnország) a Bírósághoz 2005. május 25-én érkezett, 2005. május 23-i határozatával terjesztett elő

az **Oy AA**

által indított eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, R. Schintgen, P. Kouris, Juhász E. tanácselnökök, K. Schiemann, G. Arestis, U. Lohmus, E. Levits (előadó), A. Ó Caoimh és L. Bay Larsen bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2006. május 16-ai tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az Oy AA képviselőjében T. Torkkel és J. Järvinen asiamiehet,
- a finn kormány képviselőjében T. Pynnä és E. Bygglin, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviselőjében M. Lumma és U. Forsthoff, meghatalmazotti minőségben,
- a holland kormány képviselőjében H. G. Sevenster és M. de Grave, meghatalmazotti minőségben,
- a svéd kormány képviselőjében K. Wistrand és A. Falk, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviselőjében S. Nwaokolo és E. O'Neill, meghatalmazotti minőségben, segítjük: R. Hill barrister,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében R. Lyal és I. Koskinen, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2006. szeptember 12-ai tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 43. cikk, az EK 56. cikk és az EK 58. cikk, valamint a 2003. december 22-ii 2003/123/EK irányelvvel (HL 2004. 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) értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a finn jog alá tartozó Oy AA társaság által a Korkein hallinto-oikeus (Legfelsőbb Közigazgatási Bíróság) előttr kezdeményezett, az e társaság által a más tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalata részére teljesített pénzügyi juttatásnak a társaság adóköteles jövedelméből történő levonhatóságával kapcsolatos azon eljárás keretében terjesztették elő, amelyben megkérdőjelezte a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokra vonatkozó finn jogszabály közösségi joggal való összeegyeztethetőségét.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A 2003/123 irányelv második preambulumbekzdéséből következzen a 90/435 irányelv célja, „hogy a leányvállalatok által anyavállalataik számára kifizetett osztalékokat és más nyereségfelosztásokat mentesítse a forrásadó alól, és kiküszöbölje e jövedelmeknek az anyavállalat szintjén történő kettős adóztatását”.

4 A 90/435 irányelv 4. cikke akként rendelkezik, hogy ha az anyavállalat a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel a leányvállalat felszámolásától eltérő esetben felosztott nyereséget kap, az anyavállalat állama tartózkodik a leányvállalat által felosztott nyereség adóztatásától, vagy adóztatja az ilyen nyereséget, miközben feljogosítja az anyavállalatot arra, hogy levonja az adója összegéből a leányvállalat e nyereség utáni adójának összegét.

5 A 90/435 irányelv 5. cikke szerint: „[a]zon felosztott nyereség, amelyet a leányvállalat juttat az anyavállalata számára, mentesül a forrásadó alól”, továbbá ezen irányelv 6. cikke értelmében az „anyavállalat tagállama nem számíthat fel forrásadót azon nyereségre, amelyet az ilyen vállalat kap egy leányvállalattól”.

A nemzeti szabályozás

6 A cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokról szóló, 1986. november 21-i törvény (Laki konserniavustuksesta verotuksessa [825/1986], a továbbiakban: KonsAvL) 1. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A jelen törvény a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásoknak a juttatást nyújtó jövedelméből történő levonására és ezen juttatásnak a kedvezményezett jövedelméhez az adózás szempontjából történő hozzászámítására vonatkozik.”

7 A KonsAvL 2. cikkének rendelkezése szerint:

„»Cégcsoporton belüli pénzügyi juttatáson« minden olyan, részvénytársaság vagy valamely részvénytársaság, illetve szövetkezet által folytatott gazdasági tevékenység érdekében gazdasági tevékenységet végző szövetkezet által teljesített juttatást érteni kell, amely nem vagyoni hozzájárulást képez, és a gazdasági tevékenységből származó jövedelem adóztatásáról szóló törvény (elinkeinotulon verottamisesta annettu laki [360/1968]) alapján a jövedelemből nem vonható le.”

8 A KonsAvL 3. cikke értelmében:

„Ha valamely belföldi részvénytársaság, illetve szövetkezet (anyavállalat) rendelkezik valamely másik belföldi részvénytársaság tőkéjének, illetve valamely másik szövetkezet (leányvállalat) részesedéseinek legalább kilenc tized részével, az anyavállalat levonhatja az adóköteles gazdasági tevékenységből származó jövedelméből az általa a leányvállalata részére teljesített cégcsoporton belüli pénzügyi juttatások összegét. A cégcsoporton belül teljesített pénzügyi juttatásnak megfelelő összeget a leányvállalat adóköteles gazdasági tevékenységből származó jövedelemnek kell tekinteni.

A »leányvállalat« kifejezés azon részvénytársaságokra és szövetkezetekre is vonatkozik, amelyek anyavállalata egy vagy több leányvállalattal együttesen rendelkezik a tőke vagy részesedések legalább kilenc tized részével.

Az első bekezdés rendelkezéseit alkalmazni kell a leányvállalat által az anyavállalat részére vagy az anyavállalat valamely másik leányvállalata részére teljesített cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokra is.”

9 A KonsAvL 4. cikkének szövege szerint:

„A cégcsoporton belüli pénzügyi juttatást a juttatást nyújtó adóztatása szempontjából ráfordításnak, a juttatás kedvezményezettje adóztatása szempontjából pedig jövedelemnek kell tekinteni abban az adóévben, amelynek során a juttatást teljesítették.”

10 A KonsAvL 5. cikke ekként rendelkezik:

„Az adózók kizárólag abban az esetben jogosultak a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatások ráfordításként történő elszámolására, ha a megfelel? ráfordítást, illetve jövedelmet az érintett juttatás nyújtójának és kedvezményezettjének a könyvelésében nyilvántartják.”

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

11 Az AA Ltd, amely az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező társaság, két másik társaságon keresztül az Oy AA részvényeinek kizárólagos közvetett tulajdonosa.

12 Az Oy AA-tól eltérően az AA Ltd 2003-ban veszteséges volt, és az Oy AA szerint 2004-ben és 2005-ben is ugyanez volt várható. Mivel az AA Ltd gazdasági tevékenysége az Oy AA számára is jelentősséggel bírt, cégcsoporton belüli pénzügyi juttatást kívánt teljesíteni az AA Ltd számára az utóbbi gazdasági helyzetének megszilárdítása érdekében.

13 Ennek alkalmával az Oy AA kérelmet nyújtott be a Keskusverolautakuntához (központi adójogi bizottság) annak el?zetes állásfoglalásban történő megállapítása végett, hogy a tervezett juttatás a KonsAvL 3. cikke szerinti cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásnak minősül?e, és így azt a 2004-es és 2005-ös adóévben az Oy AA adójának megállapítása szempontjából elszámolható ráfordításnak kell?e tekinteni.

14 Mivel a központi adójogi bizottság úgy vélte, hogy a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatás és az annak megfelel? adóköteles jövedelem szükségszerűen a finn adózási rendszer alá tartozik, arra a megállapításra jutott, hogy az Oy AA által az AA Ltd részére teljesítendő juttatás nem minősül a KonsAvL 3. cikke szerinti cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásnak, és így azt nem lehet a juttatást nyújtó adójának megállapítása szempontjából elszámolható ráfordításnak tekinteni.

15 Az Oy AA a kérdést el?terjesztő bíróság el?tt vitatta a fenti bizottság el?zetes állásfoglalását, amely bíróság megállapította, hogy a finn jogban az Oy AA által az AA Ltd részére teljesített cégcsoporton belüli juttatás levonhatóságának elismeréséhez megkívánt valamennyi feltétel teljesül, kivéve a kedvezményezett társaság belföldi illetőségével szemben támasztott követelményt.

16 Ilyen körülmények között a Korkein hallinto-oikeus felfüggesztette az eljárást, és el?zetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Figyelemmel az EK 58. cikkre és a [...] 90/435 irányelvre akként kell?e értelmezni az EK 43. cikket és az EK 56. cikket, hogy azokkal ellentétes a finn jog által bevezetett, a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokra vonatkozó szabályozás, amely a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatás levonhatóságát attól a feltételtől teszi függővé, hogy a juttatás nyújtója és kedvezményezettje is belföldi társaság legyen?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésről

17 A kérdést el?terjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy az EK 58. cikkre és a 90/435 irányelvre figyelemmel ellentétes?e az EK 43. cikkel és az EK 56. cikkel a valamely

tagállam jogszabálya által bevezetett olyan rendszer, mint amely a jelen ügyben felmerült, amelynek alapján az e tagállamban illetésséggel rendelkező leányvállalat kizárólag abban az esetben vonhatja le az adóköteles jövedelméből az általa az anyavállalat részére teljesített célcsoporton belüli pénzügyi juttatás összegét, ha az anyavállalat székhelye ugyanezen tagállamban található.

18 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, azonban azok a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni e hatáskörüket (lásd különösen a C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10837. o.] 29. pontját; a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7995. o.] 40. pontját és a C-374/04. sz. Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben 2007. március 12-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-11673. o.] 36. pontját).

19 Mivel a kérdést előterjesztő bíróság mind a letelepedés szabadságára vonatkozó EK 43. cikk, mind a tőke szabad mozgására vonatkozó EK 56. cikk értelmezését kéri a Bíróságtól, azt kell megállapítani, hogy az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügyben felmerült, mennyiben érintheti e szabadságokat.

20 Amint az az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, abban az esetben, ha olyan részesedésről van szó, amely irányító befolyást biztosít a részesedés tulajdonosa számára a társaság döntései felett, és lehetővé teszi számára a társaság tevékenységének meghatározását, a Szerződésnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseit kell alkalmazni (a C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-2787. o.] 21. és 22. pontja, a C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-10829. o.] 37. és 66-68. pontja, a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 31. pontja, valamint a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 39. pontja).

21 Márpedig a KonsAvL 3. cikkének megfelelően az ezen törvény alapján levonható, célcsoporton belüli pénzügyi juttatás lehetősége azon feltételtől függ, hogy az anyavállalat legalább 90%-os tulajdoni aránnyal rendelkezzen a leányvállalat tőkéjében, illetve üzletrészeiben.

22 Amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból és a finn kormány észrevételeiből kitűnik, a Finnországban hatályos, a célcsoporton belüli pénzügyi juttatásokra vonatkozó rendszer célja, hogy megszüntesse a célcsoportok szerkezetében rejlő adózási hátrányokat azzal, hogy lehetővé teszi a nyereséget és veszteséget termelő társaságokból álló célcsoporton belül a nyereség és a veszteség kiegyenlítését. A célcsoporton belüli pénzügyi juttatás így a célcsoportok érdekeinek előmozdítására irányul.

23 Márpedig amennyiben az olyan jogi szabályozás, mint amilyen az alapügyben felmerült, kizárólag a célcsoporton belüli viszonyokra vonatkozik, az döntően a letelepedés szabadságát érinti, és így azt az EK 43. cikk szempontjából kell megvizsgálni (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 32. pontját és a C-446/04. sz., Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11753. o.] 118. pontját, valamint a C-524/04. sz. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben 2007. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-2107. o.] 33. pontját).

24 Még annak feltételezése esetén is, hogy e szabályozás korlátozó hatást gyakorol a tőke szabad mozgására, e hatás a letelepedés szabadsága esetleges korlátozásának elkerülhetetlen következménye, ezért az nem indokolja az említett szabályozásnak az EK 56. cikk szempontjából

történ? önálló vizsgálatát (lásd ebben az értelemben a C-36/02. sz. Omega-ügyben 2004. október 14-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-9609. o.] 27. pontját, a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 33. pontját és a fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 34. pontját).

25 Ami a 90/435 irányelvet illeti, emlékeztetni kell arra, hogy az alapügyben szóban forgó eset a leányvállalat gazdasági tevékenységéből származó jövedelem első alkalommal történ? megadóztatására és ezen leányvállalat azon lehetőségére vonatkozik, hogy levonja az adóköteles jövedelméből az általa a külföldi anyavállalata részére teljesített cégcsoporton belüli pénzügyi juttatás összegét.

26 Márpedig a 90/435 irányelv szabályozza a leányvállalat által az anyavállalat részére fizetett osztalékok és más nyereségfelosztások adóztatását egyfelől azzal, hogy a 4. cikkében akként rendelkezik, hogy amikor az anyavállalat osztalékot kap, az e társaság székhelye szerinti tagállam tartózkodik a leányvállalat által felosztott nyereség adóztatásától, vagy adóztatja az ilyen nyereséget, miközben feljogosítja az anyavállalatot arra, hogy levonja az adója összegéből a leányvállalat e nyereség utáni adójának összegét, másfelől azzal, hogy az 5. és 6. cikkében megtiltja e nyereség utáni forrásadó kivetését.

27 Mivel a 90/435 irányelv nem vonatkozik a leányvállalatok gazdasági tevékenységéből származó jövedelem első alkalommal történ? megadóztatására, és nem szabályozza az olyan cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásoknak a leányvállalatokat érint? adójogi következményeit, mint amelyek a jelen ügyben felmerültek, ezen irányelv alapján nem adható válasz a kérdést elterjeszt? bíróság részére.

28 Ebből következ?en a feltett kérdésre kizárólag az EK 43. cikk szempontjából kell válaszolni.

A letelepedés szabadsága korlátozásának fennállásáról

29 A letelepedés szabadsága, amelyet az EK 43. cikk elismer a Közösség állampolgárainak, és amely magában foglalja a jogot a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történ? megkezdésére és folytatására, vállalkozások alapítására és irányítására a letelepedés országának joga által a saját állampolgáiraikra előírtakkal azonos feltételek szerint, az EK 48. cikknek megfelelően magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Európai Közösség területén van, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselő útján gyakorolni (lásd különösen a C-307/97. sz. Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-6161. o.] 35. pontját; a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 30. pontját; a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 41. pontját, valamint a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 42. pontját).

30 A társaságok tekintetében a Bíróság fontosnak tartja megjegyezni, hogy az EK 48. cikk szerinti székhely a természetes személyek állampolgárságával szemben annak megállapítására szolgál, hogy a társaság mely tagállam jogrendje alá tartozik. Kiüresítené az EK 43. cikk tartalmát, ha a letelepedés szerinti tagállam belátása szerint eltér? bánásmódot alkalmazhatna kizárólag azon az alapon, hogy a társaság székhelye valamely más tagállamban található (lásd ebben az értelemben a 270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1986., 273. o.] 18. pontját; a C-330/91. sz. Commerzbank-ügyben 1993. július 13-án hozott ítélet [EBHT 1993., I-4017. o.] 13. pontját; a C-397/98. és C-410/98. sz., Metallgesellschaft és társai egyesített ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-1727. o.] 42. pontját; a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 37. pontját,

valamint a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 43. pontját). A letelepedés szabadságának így az a célja, hogy a társaságok székhely alapján történ? hátrányos megkülönböztetésének tiltásával nemzeti bánásmódot biztosítson a fogadó tagállamban (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 14. pontját, a fent hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítélet 35. pontját és a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 43. pontját).

31 A jelen ügyben ki kell emelni, hogy az alapeljárásban szóban forgó szabályozás az anyavállalat részére teljesített juttatások ráfordításként történ? elszámolhatósága tekintetében eltér? bánásmódot vezet be a Finnországban illet?séggel rendelkező leányvállalatok között aszerint, hogy az anyavállalatuk székhelye ugyanezen tagállamban található-e, vagy sem.

32 Ugyanis a leányvállalat által a Finnországban székhellyel rendelkező és a KonsAvL által meghatározott egyéb feltételeket teljesít? anyavállalat részére teljesített juttatást az e törvény szerinti cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásnak kell tekinteni, amely a leányvállalat adóköteles jövedelméb?l levonható. Ezzel szemben a leányvállalat által a Finnországon kívüli székhellyel rendelkező anyavállalat részére teljesített juttatást nem lehet ennek tekinteni, amelynél fogva az nem vonható le a leányvállalat adóköteles jövedelméb?l. A külföldi anyavállalatok leányvállalatai ezért hátrányosabb adójogi bánásmódban részesülnek, mint amely a finn anyavállalatok leányvállalatait illeti meg.

33 A német, a holland és a svéd kormány, valamint az Egyesült Királyság Kormánya e tekintetben el?adja, hogy azon leányvállalatok helyzete, amelyek anyavállalata ugyanazon tagállamban rendelkezik székhellyel, nem hasonló azon leányvállalatok helyzetéhez, amelyek anyavállalatának székhelye valamely másik tagállamban található, amennyiben ez utóbbiak nem adókötelesek a leányvállalat székhelye szerinti tagállamban. Meg kell ugyanis különböztetni azon leányvállalatok helyzetét, amelyek anyavállalata Finnországban teljes kör?, illetve korlátozott adókötelezettséggel rendelkezik, azokétól, mint a jelen ügyben is, amelyek anyavállalata e tagállamban nem adóköteles.

34 A német és a svéd kormány szerint, amikor a kedvezményezett nem adóköteles a juttatást nyújtó tagállamában, e tagállam, amely területi joghatóságának korlátai folytán nem képes befolyásolni azt, hogy a kedvezményezett tagállama milyen adójogi bánásmódban részesíti a juttatást, nem tud meggy?ződni különösen arról, hogy a biztosított levonás összege megfelel-e a fenti juttatás kedvezményezettje által az illet?ség szerinti államban elért adóköteles jövedelemnek, valamint nem tudja megakadályozni, hogy a teljesített juttatás egyáltalán ne adózzék. Az Egyesült Királyság Kormányának állítása szerint is, mivel a Finn Köztársaság nem adóztatja a külföldi illet?ség? anyavállalatok jövedelmét, nem köteles a finn leányvállalat részére biztosítani az anyavállalatot ért veszteségek beszámítását.

35 Amint arra a Bíróság a jelen ügy 22. pontjában emlékeztetett, a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokra vonatkozó finn rendszer célja, hogy megszüntesse a cégcsoportok szerkezetében rejl? adózási hátrányokat azzal, hogy lehetővé teszi a nyereséget és veszteséget termelő társaságokból álló cégcsoporton belül a nyereség és a veszteség kiegyenlítését. Amint az a KonsAvL 4. és 5. cikkéb?l következik, a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatás kizárólag akkor tekinthet? a juttatást nyújtó ráfordításának, és kizárólag abban az esetben számolható el ez utóbbi adójának megállapítása szempontjából, ha azt a kedvezményezett könyveiben jövedelemként tartják nyilván.

36 Az ilyen, több országra kiterjed? helyzetekben, amikor a kedvezményezett nem adóköteles a juttatást nyújtó tagállamában, e tagállam nem tudja szavatolni, hogy a juttatás a kedvezményezettnél adóköteles jövedelemnek min?süljön. Nem biztosítja a juttatásokra

vonatkozó rendszer által elérni kívánt cél megvalósítását az, ha a juttatást nyújtó tagállama lehetővé teszi a juttatásnak az e személy adóköteles jövedelméből történő levonását.

37 A leányvállalat székhelye szerinti tagállamnak ugyan nincs hatásköre a más tagállamban székhellyel rendelkező, az előbbi tagállamban nem adóköteles anyavállalatok felett, azonban a cégcsoporton belüli juttatásoknak az juttatást nyújtó adóköteles jövedelméből történő levonhatóságát a másik tagállam által e juttatásokra vonatkozóan meghatározott feltételek teljesítésétől teheti függővé.

38 Ebből következően önmagában az a körülmény, hogy a más tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalatok nem adókötelesek Finnországban, a cégcsoporton belüli juttatásokra vonatkozó finn rendszer által elérni kívánt cél szempontjából nem eredményez különbséget ezen anyavállalatok leányvállalatai és a Finnországban székhellyel rendelkező anyavállalatok leányvállalatai között, és nem teszi e két csoportba tartozó leányvállalatok helyzetét különbözővé.

39 A belföldi illetőségű leányvállalatok között az anyavállalatuk székhelye alapján alkalmazott eltérő bánásmód korlátozza a letelepedés szabadságát, mivel az kevésbé vonzóvá teszi a más tagállamokban letelepedett társaságok számára, hogy e szabadságukat gyakorolják, aminek folytán e társaságok lemondhatnak arról, hogy leányvállalatot szerezzenek meg, alapítsanak vagy tartsanak fenn az ezen intézkedést hozó tagállamban (lásd a C-324/00. sz., Lankhorst-Hohorst ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-11779. o.] 32. pontját és a fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 61. pontját).

40 E megállapítást nem kérdőjelezi meg az Egyesült Királyság Kormányának azon érve, miszerint az anyavállalat azzal is megvalósíthatta volna az általa elérni kívánt célt, hogy leányvállalat helyett fióktelepet alapít Finnországban. Ugyanis emlékeztetni kell arra, hogy mivel az EK-Szerződés 43. cikke első bekezdésének második mondata kifejezetten biztosítja a gazdasági szereplők számára annak lehetőségét, hogy szabadon megválasszák a más tagállamban folytatott tevékenységükhöz megfelelő jogi formát, hátrányosan megkülönböztet? adójogi rendelkezések nem korlátozhatják e szabad választást (a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 22. pontja és a C-253/03. sz., CLT-UFA ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-1831. o.] 14. pontja).

41 Az Egyesült Királyság Kormánya szerint továbbá, mivel a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatás nem volt adóköteles az Egyesült Királyságban, amit azonban az Oy AA vitat, és mivel az AA Ltd veszteségei a később keletkező nyereségbe történő beszámítás érdekében más üzleti évekre is elhatárolhatók voltak, az, hogy az anyavállalat csak késedelmesen tudta kiegyenlíteni nyereségét és a veszteségét, csak közvetett és esetleges hatással volt az utóbbi társaság azon döntésére, hogy Finnországban telepedik le.

42 Ahhoz, hogy az ilyen szabályozás ellentétesnek minősüljön a letelepedés szabadságával, elegendő, hogy az alkalmas legyen a más tagállamban letelepedett társaságok e szabadságának valamely tagállamban történő korlátozására, anélkül hogy szükséges lenne annak bizonyítása, hogy a szóban forgó szabályozás ténylegesen is arra indít egyes társaságokat, hogy lemondjanak valamely leányvállalatnak az előbbi tagállamban történő megszerzéséről, alapításáról vagy fenntartásáról (a fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 62. pontja).

43 Ebből következően a belföldi illetőségű leányvállalatokkal szemben, az ahhoz hasonló rendszer keretében, mint amilyen az alapügyben felmerült, az anyavállalatuk székhelye alapján alkalmazott eltérő bánásmód korlátozza a letelepedés szabadságát.

A letelepedés szabadsága korlátozásának igazolásáról

44 A letelepedés szabadságának korlátozása kizárólag akkor fogadható el, ha azt nyomós közérdek igazolja. Azonban ebben az esetben is szükséges, hogy az alkalmas legyen az elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 35. pontja, a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 47. pontja, valamint a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 64. pontja).

45 Írásbeli észrevételeiben a finn, a német, a holland kormány és az Egyesült Királyság Kormánya, valamint az Európai Közösségek Bizottsága el?adja, hogy a cégcsoporton belüli juttatásokra vonatkozó finn szabályozást az érintett adórendszer koherenciájának szükségessége, az adóztatási hatáskör tagállamok közötti megosztása, az adóelkerülésekt?l való félelem és a területiség elve igazolja.

46 A tárgyaláson, amelyre a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben született ítélet meghozatala után került sor, a szóbeli észrevételekkel él? kormányok el?adták, hogy a Bíróság által ezen ítéletben elfogadott igazolások, nevezetesen a különböz? tagállamok között megosztott adóztatási hatáskör egyensúlya, a veszteségek kétszeres elszámolásának veszélye és az adóelkerülés a jelen ügyre is alkalmazandók. Ezért meg kell vizsgálni ezen érveket.

47 A svéd kormány és az Egyesült Királyság Kormánya által támogatott finn kormány szerint azzal, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás a területiség elvéb?l indul ki, amely szerint a tagállamok jogosultak a területükön képz?dött jövedelmek megadóztatására, e szabályozás kifejezi az adóztatási joghatóság nemzetközi megosztása terén uralkodó egyetértést.

48 E kormányok, a holland kormány és a Bizottság szerint a más tagállamban székhellyel rendelkező társaságok részére teljesített juttatás levonhatóságának biztosítása egyenérték? lenne azzal, hogy az adózókra bízzák az adózás tagállamának kiválasztását, ami így korlátozná a tagállamok adóztatási joghatóságát, sértve e megosztott joghatóság egyensúlyát.

49 Ami a veszteségek kétszeres elszámolásának megakadályozására vonatkozó követelményt illeti, a finn, a német, a holland, a svéd kormány és az Egyesült Királyság Kormánya el?adja, hogy az egyenérték? a valamely el?ny indokolatlanul történ? kétszeres juttatásának elkerülésére vonatkozó követelménnyel. Márpedig e kormányok szerint, ha a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatást figyelembe veszik a juttatást nyújtó adóköteles jövedelmének meghatározása során, azonban nem tekintik a kedvezményezett adóköteles jövedelmének, az azzal a veszéllyel járhat, hogy a juttatást nyújtó leányvállalat teljes mértékben kibújik az adózás alól. Az Egyesült Királyság Kormányának – az OY AA által vitatott – álláspontja szerint az alapügyben is ez a helyzet fordulhat el?.

50 Végül a finn, a német, a holland, a svéd kormány és az Egyesült Királyság Kormánya egyöntet?en úgy vélik, hogy fennáll annak a veszélye, hogy a cégcsoporton belül oly módon szervezik a tevékenységeket, hogy a Finnországban adóköteles jövedelmeket kizárólag e célból létrehozott, olyan tagállamokban székhellyel rendelkező társaságokhoz csoportosítják, ahol e jövedelmek alacsonyabb adómérték alá esnek, mint Finnországban, s?t adómentességben részesülnek.

51 Amint az a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 51. pontjából következik, a Bíróság két másik, a veszteségek kéts?s elszámolására és az adóelkerülés veszélyére alapított igazolással együtt fogadta el az adóztatási jog tagállamok közötti megosztása egyensúlyának meg?rzéséhez f?z?d? követelményt (lásd még a C?374/04. sz. Rewe Zentralfinanz ügyben 2007.

március 29-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 41. pontját).

52 Szintén emlékeztetni kell arra, hogy a közösségi jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni adóztatási joguk megosztásának szempontjait (a C/336/96. sz. Gilly-ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet [EBHT 1998., I/2793. o.] 24. és 30. pontja; a C/470/04. sz. N-ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2006., I/7409. o.] 44. pontja; a C/513/04. sz., Kerkhaert és Morres ügyben 2006. november 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I/10967. o.] 22. és 23. pontja, valamint a fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 49. pontja).

53 Először is, ami a tagállamok között megosztott adóztatási jog egyensúlyának megőrzéséhez fűződő követelményt illeti, rá kell mutatni, hogy arra nem lehet hivatkozni annak érdekében, hogy a tagállam megtagadja az adóelőny biztosítását a belföldi illetőségű leányvállalat részére azon indokkal, hogy a más tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalatának bevételei nem adóztathatók az előző tagállamban (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Rewe Zentralfinanz ügyben hozott ítélet 43. pontját).

54 Ezzel szemben elfogadható ezen igazolás abban az esetben, ha a szóban forgó rendszer olyan magatartások megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Rewe Zentralfinanz ügyben hozott ítélet 42. pontját).

55 A Bíróság ekképpen kimondta, hogy jelentősen veszélyezteti a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyát az, ha a társaságok választhatnak, hogy az illetőségük szerinti vagy más tagállamban számolják el a veszteségüket (lásd a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 46. pontját és a fent hivatkozott Rewe Zentralfinanz ügyben hozott ítélet 42. pontját).

56 Hasonlóképpen, annak elismerése, hogy a határokon átvitel, olyan cégcsoporton belüli pénzügyi juttatás, mint amilyen az alapügyben felmerült, levonható a juttatást nyújtó adóköteles jövedelméből, azt is megengedné a cégcsoportok számára, hogy szabadon megválasszák azt a tagállamot, amelyben a leányvállalat nyeresége adózik, kivonva e nyereséget annak adóalapjából, illetve – abban az esetben, ha a juttatást a kedvezményezett anyavállalat tagállamában kell adóköteles jövedelemnek tekinteni – hozzászámítva e nyereséget az anyavállalat adóalapjához. Ez veszélyeztetné az adóztatási jog tagállamok közötti megosztásának rendszerét, mivel a cégcsoportok önkényes választásától függően a leányvállalat tagállama mint az e társaság illetősége szerinti állam adott esetben kénytelen lenne az anyavállalat székhelye szerinti tagállam javára lemondani a társaság jövedelmének megadóztatásra vonatkozó jogáról (lásd még a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 59. pontját).

57 Ami ezt követően a veszteségek kétszeres elszámolásának veszélyét illeti, elegendő annyit megjegyezni, hogy a finn rendszer nem vonatkozik a veszteségek levonhatóságára.

58 Ami végül az adóelőnyök megakadályozását illeti, el kell ismerni, hogy a leányvállalat adóköteles jövedelmének a más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalat részére történő átcsoportosítása magában hordozza azt a veszélyt, hogy a cégcsoporton belül kifejezetten mesterséges képződmények segítségével úgy szervezik a jövedelemátcsoportosításokat, hogy azok az alacsonyabb adómértéket alkalmazó, vagy az e jövedelmeket nem adóztató tagállamokban székhellyel rendelkező társaságok felé irányuljanak. Ennek bekövetkezését lehetővé teszi az, hogy a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokra vonatkozó finn rendszer nem követeli meg, hogy a pénzügyi juttatás kedvezményezettje veszteséges legyen.

59 Mivel a cégcsoporton belüli juttatásokra vonatkozó finn rendszer az anyavállalat részére teljesített cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásnak a leányvállalat adóköteles jövedelméből történő levonására vonatkozó jogot kizárólag abban az esetben biztosítja, ha az elbíráló társaság székhelye ugyanazon tagállamban található, az alkalmas arra, hogy megakadályozza az ilyen, a különböző tagállamokban alkalmazott adómértékek, illetve adóalapok közötti jelentős eltérések által ösztönzött gyakorlatot, amelynek nincs más célja, mint a leányvállalat tagállamában az e társaság nyeresége után általában fizetendő adó kijátszása.

60 Tekintettel az adóztatási jog tagállamok közötti megosztása egyensúlyának megőrzésére és az adóelkerülések megakadályozására vonatkozó két igazolásra, azokat együttesen mérlegelve meg kell állapítani, hogy az olyan rendszer, mint amely a jelen ügyben felmerült, amely az anyavállalat részére teljesített cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásnak a leányvállalat adóköteles jövedelméből történő levonására vonatkozó jogot kizárólag abban az esetben biztosítja, ha az anyavállalat és a leányvállalat székhelye ugyanazon tagállamban található, a Szerződéssel összeegyeztethető jogos célt szolgál, azt nyomós közérdek igazolja, és alkalmas e célok megvalósítására.

61 Meg kell azonban vizsgálni, hogy az ilyen rendszer nem lép-e túl a kitűzött célok eléréséhez szükséges mértéket.

62 Mindenekelőtt ki kell emelni, hogy a megosztott adóztatási hatáskör egyensúlya és az adóelkerülések megakadályozása összefügg egymással. Ugyanis a valós gazdasági tartalmat nélkülöző, olyan egyértelműen mesterséges képződmények létrehozására irányuló magatartások, amelyek a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszására irányulnak, alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamok azon jogát, hogy a saját területükön folytatott tevékenységekkel kapcsolatban gyakorolják adóztatási hatáskörüket, és hogy sértsék a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyát (a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 55. és 56. pontja, valamint a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 74. és 75. pontja).

63 Ugyan az alapügyben felmerült szabályozásnak nem kifejezett célja a valós gazdasági tartalmat nélkülöző, olyan egyértelműen mesterséges képződmények adóelnyeréséből történő kizárása, amelyek a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszására irányulnak, e szabályozást összességében az elérni kívánt célokkal arányosnak kell tekinteni.

64 Ugyanis abban az esetben, ha a szóban forgó elnyerés a jövedelemátcsoportosítás biztosításából áll, amellyel e jövedelem kivonható a juttatást nyújtó adóköteles jövedelméből, és az hozzászámítható a kedvezményezett adóköteles jövedelméhez, amint arra a Bíróság a jelen ügy 56. pontjában rámutatott, ezen elnyerésnek a több országra kiterjedő helyzetekre történő bármely kiterjesztése azzal a következménnyel jár, hogy lehetővé válik a cégcsoportok számára, hogy szabadon megválasszák azt a tagállamot, amelyben nyereségük adózik, csorbítva ezzel a leányvállalat tagállamának a saját területén folytatott tevékenységekből származó nyereség adóztatására vonatkozó jogát.

65 E jog csorbítása nem küszöbölheti ki azzal, hogy a kedvezményezett társaság tagállamában feltételeket határoznak meg a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokból származó bevételekre alkalmazandó bánásmódról, vagy a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatás kedvezményezettjénél keletkezett veszteségek elszámolhatóságára vonatkozóan. Azonban a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatás levonásának abban az esetben történő biztosítása, ha az a kedvezményezett társaság adóköteles jövedelmének minősül, illetve ha korlátozott a

kedvezményezett társaság azon lehetősége, hogy átadja veszteségét valamely másik társaság részére, illetve az Oy AA javaslata szerint a juttatás nyújtójának tagállama által alkalmazottnál alacsonyabb adómértéket alkalmazó tagállamban székhellyel rendelkező társaság részére teljesített cégcsoporton belüli pénzügyi juttatás levonásának kizárólag abban az esetben történő engedélyezése, ha e juttatást a kedvezményezett társaság gazdasági helyzete kifejezetten igazolja, azt jelentené, hogy az adóztatás tagállamának kiválasztása végleg a cégcsoportokhoz kerülne, amelyek így e tekintetben széles körű mozgástérrel rendelkeznek.

66 Tekintettel a fenti megfontolásokra, nem szükséges megvizsgálni a finn, a német, a holland a svéd kormány és az Egyesült Királyság Kormánya által előadott többi igazolást.

67 A feltett kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy nem ellentétes az EK 43. cikkel a valamely tagállam jogszabálya által bevezetett olyan rendszer, mint amely a jelen ügyben felmerült, amelynek értelmében az e tagállamban illetékességgel rendelkező leányvállalat kizárólag abban az esetben vonhatja le az adóköteles jövedelméből az általa az anyavállalata részére teljesített cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokat, ha az anyavállalat székhelye ugyanazon tagállamban található.

A költségekről

68 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 (nagytanács) a következőképpen határozott:

Nem ellentétes az EK 43. cikkel a valamely tagállam jogszabálya által bevezetett olyan rendszer, mint amely a jelen ügyben felmerült, amelynek értelmében az e tagállamban illetékességgel rendelkező leányvállalat kizárólag abban az esetben vonhatja le az adóköteles jövedelméből az általa az anyavállalata részére teljesített cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokat, ha az anyavállalat székhelye ugyanazon tagállamban található.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: finn.