

C-319/02. sz. ügy

Petri Manninen

által kezdeményezett eljárás

(a Korkein hallinto-oikeus [Finnország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Jövedelemadó – A finn társaságok által kifizetett osztalék utáni adójóváírás – EK 56. és EK 58. cikk – Az adórendszer koherenciája”

Az ítélet összefoglalása

A tőke szabad mozgása – Korlátozások – A részvénytársaságok által kifizetett osztalék után az adóalanyok számára biztosított adójóváírás – A belföldi társaságokra való korlátozás – Megengedhetetlenség – Igazolás – Hiány

(EK 56. és EK 58. cikk)

Az EK 56. és EK 58. cikkel ellentétes az olyan szabályozás, amelynek értelmében a valamely tagállamban teljes körű adókötelezettség alá tartozó személy nem jogosult a részvénytársaságok által kifizetett osztalék utáni adójóváírásra – amelynek útján az osztalékot kifizető társaság által fizetendő társasági adót beszámítják a részvényes által tőkejövedelmei után fizetendő jövedelemadóba –, amennyiben az érintett társaságok székhelye nem ebben az államban található.

Az ilyen adójogi szabályozás a tőke szabad mozgásának korlátozásához vezet, mivel az a hatása, hogy az érintett tagállamban teljes körű adókötelezettség alá eső személyeket visszatartja attól, hogy tőkéjüket más tagállamokban letelepedett társaságokba fektessék be; emellett a más tagállamokban letelepedett társaságokra is korlátozóan hat, mivel akadályozza őket abban, hogy az érintett tagállamban tőkét gyűjtsenek.

E szabályozás nem indokolható az eltérő adóügyi bánásmódot az EK 58. cikk (1) bekezdése a) pontjának megfelelően megalapozó, objektíve össze nem hasonlítható helyzettel. Ugyanis az olyan adójogi szabályozás esetén, amely a befektetéssel érintett társaság által kifizetett nyereségek kettős adóztatását – a társasági, illetve jövedelemadó egymást követő kivetését – hivatott megelőzni, az érintett tagállamban teljes körű adókötelezettség alá eső részvényesek hasonló helyzetben vannak függetlenül attól, hogy ezen vagy más tagállamban letelepedett társaságtól kapnak osztalékot, mivel az adójóváírástól eltekintve az osztalék mindkét esetben kettős adóztatás tárgyát képezheti.

Ezenkívül az említett szabályozás nem tekinthető a territorialitás elve kifejeződésének, mivel ez az elv nem tiltja, hogy a más tagállamokban letelepedett társaságok által kifizetett osztalék után adójóváírást biztosítsanak. Mindenesetre – az EK 58. cikke (1) bekezdésének a) pontjára figyelemmel – a territorialitás elve nem igazolhatja az érintett és a más tagállamokban letelepedett társaságok által kifizetett osztalék eltérő kezelését, amennyiben az eltérő bánásmódban részesülő osztalékfajták ugyanabban az objektív helyzetben vannak.

Egyébként – bár ez az adójogi szabályozás az adójóváírás és a kiegészítő adó közötti összefüggésen alapul, hiszen eszerint az érintett tagállamban teljes körű adókötelezettség alá eső

részvényeseknek biztosított adójóváírást azon társasági adó alapján számítják ki, amelyet az e tagállamban letelepedett társaságnak az általa kifizetett nyereség után kell fizetnie – az ilyen szabályozás mégsem tűnik szükségesnek a nemzeti adórendszer koherenciájának megőrzéséhez. Ugyanis a kettős adóztatás elkerülésének célját tekintve a más tagállamban letelepedett társaság részvényeivel rendelkező részvényesnek nyújtott adójóváírás, amelyet a társaság által ez utóbbi tagállamban megfizetendő társasági adó függvényében számítanak ki, nem kérdőjelezné meg a nemzeti adórendszer koherenciáját és kevésbé korlátozná a tőke szabad mozgását.

Ami az adóbevételeknek a más tagállamokban letelepedett társaságok által kifizetett osztalék vonatkozásában való csökkenését illeti, az nem tekinthető olyan nyomós közérdeknek, amely igazolhatná az alapvető szabadságok egyikével elvileg ellentétes intézkedést.

(vö. 20., 22–24., 32–36., 38–39., 44–46., 49., 55. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2004. szeptember 7. (*)

„Jövedelemadó – A finn társaságok által kifizetett osztalék utáni adójóváírás – EK 56. és EK 58. cikk – Az adórendszer koherenciája”

A C-319/02. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában,

amelyet a Korkein hallinto-oikeus (Finnország) a Bíróságon 2002. szeptember 12-én nyilvántartásba vett, 2002. szeptember 10-i határozatával terjesztett elő az előtte

Petri Manninen

által kezdeményezett eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, P. Jann, C. W. A. Timmermans, C. Gulmann, J.-P. Puissochet és J. N. Cunha Rodrigues tanácselnökök, R. Schintgen, F. Macken, N. Colneric, S. von Bahr és K. Lenaerts (előadó) bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: L. Hewlett előtanácsos,

tekintettel az írásbeli eljárásra és a 2004. február 17-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett írásbeli észrevételeket:

- P. Manninen,
- a finn kormány képviselőiben E. Bygglin és T. Pynnä, meghatalmazotti minőségben,

- a francia kormány képviselőjében G. de Bergues és D. Petrausch, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormányának képviselőjében K. Manji, meghatalmazotti minőségben, segítője: M. Hoskins barrister,
- az Európai Községek Bizottságának képviselőjében R. Lyal és I. Koskinen, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2004. március 18-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 56. és EK 58. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 Ezt a kérelmet a P. Manninen által a Korkein hallinto-oikeus el?tt kezdeményezett eljárás keretében terjesztették el?, amelyben megkérdezték az osztalék adóztatására vonatkozó finn adójogi szabályozás (a továbbiakban: finn adójogi szabályozás) közösségi joggal való összeegyeztethetőségét.

Jogi háttér

A közösségi jog

3 Az EK 56. cikk (1) bekezdése kimondja:

„E fejezet rendelkezéseinek keretei között tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti t?kemozgásra vonatkozó minden korlátozás.”

4 Az EK 58. cikk (1) bekezdése kimondja:

„Az 56. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy:

- a) alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a t?kebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek;
- b) meghozzák a szükséges intézkedéseket a nemzeti törvények és rendeletek megsértésének megakadályozására, különösen az adózás [...] terén [...]”.

5 Az EK 58. cikk (3) bekezdése kimondja:

„Az (1) és (2) bekezdésben említett intézkedések és eljárások nem szolgálhatnak az 56. cikkben meghatározott szabad t?kemozgásra és fizetési m?veletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül.”

A finn jog

6 A tuloverolaki (1535/1992) (a jövedelemadóról szóló törvény) 32. cikke szerint az osztalék, amelyet a Finnországban teljes kör? adókötelezettség alá tartozó személy t?zsdén jegyzett finn vagy külföldi társaságtól kap, t?kejövedelemként adózik.

7 A 1459/2001. évi törvénnyel módosított tuloverolaki 124. cikke szerint a t?kej?vedelmek 29 %-os kulccsal adóznak.

8 A Finnországban letelepedett társaságok nyereségük után szintén 29 %-os kulccsal adóznak. Abból a célból, hogy e j?vedelmeknek az osztalékfizetéssel kapcsolatos kett?s adóztatását elkerüljék, a 1224/1999 törvénnyel módosított laki yhti?veron hyvityksestä (1232/1988) (az adójóváírásról szóló törvény) 4. cikkének (1) bekezdése a részvényeseknek olyan adójóváírást tesz lehetővé, amely a vonatkozó adózási évben az általuk kapott osztalék összegének 29/71-e.

9 Az adójóváírásról szóló törvénynek a 1224/1999 törvény módosított 4. cikke (2) bekezdése szerint az osztalék és az adójóváírás a részvényes adóköteles j?vedelme. Az adójóváírás eredményeképpen a t?zsdén jegyzett társaság által kifizetett osztalékot terhel? összes adó 29 %-ot tesz ki.

10 Az adójóváírásról szóló törvény 1. cikke értelmében az adójóváírást kizárólag olyan osztalék esetén lehet alkalmazni, amelyet finn társaságok fizettek ki Finnországban teljes kör? adókötelezettség alá tartozó személyek részére.

11 Amennyiben a finn társaság által kifizetett társasági adó kevesebb azon osztalék 29/71-edénél, amelynek kifizetését az érintett adózási évben elhatározták, akkor a különbséget – az adójóváírásról szóló törvénynek az 1542/1992 törvény által módosított 9. cikke szerint – kiegészít? adó címén a társaságra terhelik.

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

12 P. Manninen Finnországban teljes kör? adókötelezettség alá tartozik. Tulajdonában vannak egy, a stockholmi t?zsdén (Svédország) jegyzett svéd társaság részvényei.

13 Az érintett svéd társaság által P. Manninen részére osztalékként kifizetett nyereség után Svédországban már beszédtek a társasági adót. Az osztalékot Svédországban forrásadó címén a t?kej?vedelmekre kivetett j?vedelemadó is terheli. Mivel a külföldi társaságok által a finn adózók számára kifizetett osztalék után Finnországban nem lehet adójóváírást igényelni, azt ez utóbbi tagállamban a t?kej?vedelmek után fizetend? j?vedelemadó terheli, amelynek adókulcsa 29 %. Az Északi Tanács tagállamai által a j?vedelem- és vagyonadó terén a kett?s adóztatás elkerülésére kötött egyezmény (26/1997) szerint azonban a Svédországban levont forrásadó – amelynek adókulcsa az egyezmény 10. cikke értelmében nem lehet magasabb 15 %-nál – levonható a Finnországban teljes kör? adókötelezettség alá tartozó részvényesnek a t?kej?vedelmek után fizetend? adójából.

14 P. Manninen 2000. november 23-án kérelmet nyújtott be a keskusverolautakunta-hoz (központi adóbizottság) annak meghatározása végett, hogy az EK 56. és EK 58. cikke tekintettel az általa a svéd társaságtól kapott osztalék adóköteles-e Finnországban.

15 A keskusverolautakunta 2001. február 7-i el?zetes határozatában úgy döntött, hogy P. Manninen nem jogosult adójóváírásra a svéd társaság által számára kifizetett osztalék után.

16 P. Manninen e határozat ellen fellebbezést nyújtott be a Korkein hallinto-oikeus-nál (legfels?bb közigazgatási bíróság).

17 E körülmények között a Korkein hallinto-oikeus felfüggesztette eljárását, és el?zetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Az EK 56. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes a [jelen ítélet 6–11. pontjaiban leírt] finn rendszerhez hasonló adójóváírás-rendszer, amely alapján a Finnországban teljes körű adókötelezettség alá tartozó személy a belföldi részvénytársaság által kifizetett osztalék után adójóváírásra jogosult, viszont a Svédországban bejegyzett társaság által kifizetett osztalék után nem?

2) Amennyiben az első kérdésre adott válasz igenlő, az EK 58. cikket lehet-e úgy értelmezni, hogy az EK 56. cikk rendelkezései nem korlátozzák Finnország jogát arra, hogy az adójóváírásról szóló törvény vonatkozó rendelkezéseit alkalmazza, hiszen e jóváírásnak Finnországban előfeltétele, hogy az osztalékot fizető társaság a megfelelő adót vagy kiegészítő adót Finnországban megfizesse, ami olyan osztalék esetén, amelyet külföldi társaság fizet, nem történik meg, így ilyen esetben semmiféle adóztatásra nem kerül sor?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések?

18 Kérdéseivel, amelyeket együttesen kell megvizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EK 56. és az EK 58. cikkel ellentétes-e az alapeljárásban szereplőhöz hasonló szabályozás, amely szerint kizárt a tagállamban teljes körű adókötelezettség alá tartozó személynek a részvénytársaságok által kifizetett osztalék utáni adójóváírásra való jogosultsága, amennyiben az érintett társaságok székhelye nem ebben az államban található.

19 Előzetesen arra kell rámutatni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (a C-80/94. sz. Wielockx-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2493. o.] 16. pontja, a C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítélet [EBHT 1998, I-4695. o.] 19. pontja és a C-311/97. sz., Royal Bank of Scotland ügyben 1999. április 29-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-2651. o.] 19. pontja).

20 Ami azt a kérdést illeti, miszerint az alapeljárásban szereplőhöz hasonló szabályozás a tőke szabad mozgásának az EK 56. cikk értelmében vett korlátozásához vezet-e, meg kell állapítani, hogy a finn szabályozás által előírt adójóváírásnak a részvényesek részére kifizetett nyereség kettős megadóztatását azáltal kell megakadályoznia, hogy az osztalékot kifizető társaság által fizetendő társasági adót beszámítják a részvényes által tőkejövedelmei után fizetendő jövedelemadóba. Az ilyen rendszerből az következik, hogy az osztalékot végső soron a részvényesnél már nem adóztatják meg. Mivel az adójóváírás csak olyan osztaléokra vonatkozik, amelyet Finnországban székhellyel rendelkező társaságok fizetnek ki, ez a szabályozás hátrányos az olyan, Finnországban teljes körű adókötelezettség alá eső személyekre nézve, akik más tagállamokban székhellyel rendelkező társaságoktól kapnak osztalékot, és akiket ezért a tőkejövedelmek után 29 %-os adókulccsal adóztatnak meg.

21 Kétségtelen tény, hogy az Északi Tanács országai között a kettős adóztatás elkerüléséről megkötött egyezmény ezt a hátrányos elbánást nem szünteti meg. Ez az egyezmény ugyanis semmilyen szabályozást nem tartalmaz a fizetendő társasági adónak a tőkejövedelmekbe való beszámításáról. Az egyezmény csak a részvényest sújtó kettős adóztatás hatásainak mérséklésére szolgál az utóbbi adó vonatkozásában.

22 Következésképpen a finn adójogi szabályozásnak az a hatása, hogy a Finnországban teljes körű adókötelezettség alá eső személyeket visszatartja attól, hogy tőkéjüket más tagállamokban letelepedett társaságokba fektessék be.

23 Ez a szabályozás emellett a más tagállamokban letelepedett társaságokra is korlátozóan hat, mivel akadályozza őket abban, hogy Finnországban tőkéjüket gyűjtsenek. Abban a mértékben

ugyanis, amennyiben a nem finn eredetű tőkejövedelmek a Finnországban letelepedett társaságok által kifizetett osztaléknál kevésbé kedvező bánásmódban részesülnek az adóztatásban, a más tagállamokban letelepedett társaságok részvényei a Finnországban lakó befektetők számára kevésbé vonzóak, mint azon társaságokéi, amelyek székhelye ebben a tagállamban található (lásd a C-35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4071. o.] 35. pontját és a C-334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 24. pontját).

24 A fentiekből az következik, hogy az olyan szabályozás, amelyről az alapeljárásban szó van, olyan korlátozást jelent a tőke szabad mozgásának, amelyet az EK 56. cikk elvileg tilt.

25 Meg kell azonban vizsgálni, hogy igazolható-e a tőkemozgás e korlátozása az EK-Szerződés rendelkezései alapján.

26 E vonatkozásban emlékeztetni kell arra, hogy az EK 58. cikk (1) bekezdése a) pontjának megfelelően „[az] 56. 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”.

27 A finn és a francia kormány, valamint az Egyesült Királyság Kormánya szerint ez a rendelkezés világosan mutatja, hogy a tagállamok jogosultak fenntartani az adójóváírás kedvezményét az olyan osztalék esetére, amelyet a területükön letelepedett társaságok fizetnek ki.

28 E tekintetben ki kell emelni, hogy nem értelmezhető úgy az EK 58. cikk (1) bekezdésének – a tőkemozgás szabadságának elve alóli kivételként – szó szerint értelmezendő a) pontja, hogy minden olyan szabályozás, amely az adózók között a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján különbséget tesz, automatikusan összeegyeztethető a Szerződéssel. Az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontjában elírt kivételt korlátozza ugyanis az EK 58. cikk (3) bekezdése, amely szerint az EK 58. cikk (1) bekezdésében említett nemzeti intézkedések „nem szolgálhatnak az 56. cikkben meghatározott szabad tőkemozgásra és fizetési módokra vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül”.

29 Különbséget kell tehát tenni az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében megengedett egyenlőtlen bánásmód és az EK 58. cikk (3) bekezdése által tiltott önkényes megkülönböztetés között. E tekintetben az ítélkezési gyakorlat szerint a szóban forgó nemzeti szabályozáshoz hasonló nemzeti rendelkezés, amely a teljes körű adókötelezettség alá eső személy vonatkozásában az érintett tagállamban különbséget tesz a nemzeti osztalékból és a külföldi osztalékból származó jövedelmek között, csak akkor egyeztethető össze a Szerződéssel a tőke szabad mozgásáról szóló rendelkezéseivel, ha az eltérő bánásmód olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek egymással objektíve nem összehasonlíthatóak, vagy azt nyomós közérdek indokolja, különösen annak szüksége, hogy biztosítsák az adórendszer koherenciáját (a fent hivatkozott Verkooijen-ügyben hozott ítélet 43. pontja). Ezenkívül az osztalékok különböző kategóriáinak eltérő kezelése nem haladhatja meg azt a mértéket, amely a szóban forgó szabályozás céljának eléréséhez szükséges.

30 A finn és a francia kormány, valamint az Egyesült Királyság Kormánya elsősorban úgy véli, hogy a kifizetett osztalék jellege alapvetően különbözik attól függően, hogy finn vagy nem finn társaságoktól származik. Érvelésük szerint – a nem finn társaságok által kifizetett nyereségtől eltérően – a Finnországban letelepedett társaságok által osztalék formájában kifizetett nyereség ebben a tagállamban társaságiadó-kötelezettség alá esik, amely a Finnországban teljes körű adókötelezettség alá eső személynek adójóváírási jogosultságot biztosít. Véleményük szerint az EK 58. cikk (1) bekezdésének fényében indokolt az eltérő bánásmód az e tagállamban

letelepedett társaság által kifizetett osztalék és az olyan osztalék között, amelyet az e feltételt nem teljesítő társaság fizet ki.

31 A francia kormány továbbá úgy érvel, hogy a finn adójogi szabályozás összhangban van a territorialitás elvével, és ezért nem sérti a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseit (a C/250/95. sz., Futura Participations és Singer ügyben 1997. május 15-én hozott ítélet [EBHT 1997., I/2471. o.] 18–22. pontjai).

32 E tekintetben meg kell vizsgálni, hogy a Finnországban teljes körű adókötelezettség alá eső részvényesek eltérő kezelése attól függően, hogy az ezen vagy más tagállamban letelepedett társaságtól kapnak osztalékot, olyan helyzetekre vonatkozik-e, amelyek objektíve nem összehasonlíthatóak.

33 Emlékeztetni kell arra, hogy a finn adójogi szabályozás a társaságok nyereségének kettős adóztatását azáltal kívánja megakadályozni, hogy adójóváírást biztosít az osztalékban részesülő részvényesnek az osztalékot fizető társaság által fizetendő társasági adó figyelembevételével.

34 Az ilyen szabályozást tekintve a Finnországban teljes körű adókötelezettség alá eső személyek helyzete valóban különbözhet attól függően, hogy tőkéjüket hol fektették be. Ez különösen akkor van így, ha azon tagállam adójogi szabályozása, ahol a tőkét befektették, már megakadályozta az osztalék formájában kifizetett társasági nyereség kettős adóztatását, például oly módon, hogy az érintett társaság nyereségének csak az osztalékként ki nem fizetett részét vontatta a társasági adó alá.

35 Jelen esetben azonban nem ez a helyzet. Amint az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből kitűnik, mind a Finnországban letelepedett társaság által kifizetett osztalék, mind a Svédországban letelepedett társaság által kifizetett osztalék – az adójóváírástól eltekintve – kettős adóztatás tárgyát képezheti. A jövedelmet mindkét esetben először társasági adó, ezután pedig – amennyiben osztalék formájában kerül kifizetésre – a kedvezményezetteknek jövedelemadó terheli.

36 Amennyiben a Finnországban teljes körű adókötelezettség alá eső személy svédországi székhelyű társaságba fektet be tőkét, nincs mód arra, hogy a befektetéssel érintett társaság által kifizetett nyereség elkerülje a kettős adóztatást. A Finnországban teljes körű adókötelezettség alá eső részvényesek hasonló helyzetben vannak – függetlenül attól, hogy e tagállamban vagy Svédországban letelepedett társaságtól kapnak osztalékot – olyan adójogi szabályozás esetén, amely a kifizetett nyereség kettős adóztatásának elkerülése érdekében figyelembe veszi a társaság által fizetendő társasági adót.

37 Így a finn adójogi szabályozás az adójóváírás biztosítását attól teszi függővé, hogy az osztalékot Finnországban letelepedett társaságok fizetik-e ki, bár a Finnországban teljes körű adókötelezettség alá eső részvényesek hasonló helyzetben vannak függetlenül attól, hogy az osztalékot e tagállamban vagy más tagállamban székhellyel rendelkező társaság fizeti-e nekik (lásd ebben az értelemben a C/107/94. sz. Asscher-ügyben 1996. június 27-én hozott ítélet [EBHT 1996., I/3089. o.] 41–49. pontjait és a C/234/01. sz. Gerritse-ügyben 2003. június 12-én hozott ítélet [EBHT 2003., I/5933. o.] 47–54. pontjait).

38 Ezenkívül a finn adójogi szabályozás – eltérően attól a szabályozástól, amelyről a fent hivatkozott Futura Participations és Singer ügyben hozott ítélethez vezet eljárásban volt szó – nem tekinthető a territorialitás elve kifejeződésének. Amint a főtanácsnok indítványának 42. pontjában kifejti, ez az elv nem tiltja, hogy adójóváírást biztosítsanak a Finnországban teljes körű adókötelezettség alá eső személynek a más tagállamokban letelepedett társaságok által kifizetett osztalék után (lásd a fent hivatkozott Futura Participations és Singer ügyben hozott ítélet 18–22.

pontjait).

39 Mindenestre – az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontjára figyelemmel – a territorialitás elve nem igazolhatja a Finnországban, illetve más tagállamokban letelepedett társaságok által kifizetett osztalék eltér? kezelését, amennyiben az eltér? bánásmódban részesül? osztalékfajták ugyanabban az objektív helyzetben vannak.

40 A finn és a francia kormány, valamint az Egyesült Királyság Kormánya másodsorban azzal érvelnek, hogy a finn adójogi szabályozást objektíve igazolja, hogy biztosítani kell a nemzeti adórendszer koherenciáját (a C?204/90. sz. Bachmann-ügyben [EBHT 1992., I?249. o.] és a C?300/90. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben [EBHT 1992., I?305. o.] 1992. január 28?án hozott ítéletek). Különösen azzal érvelnek, hogy a fent hivatkozott Verkooijen-ügyben vizsgált adójogi szabályozáshoz képest az alapeljárásban közvetlen kapcsolat van a társaság nyereségének megadóztatása és az osztalékban részesül? részvényesnek biztosított adójóváírás között. Ugyanis az adójóváírást a részvényesnek csak azzal a feltétellel biztosítják, ha az érintett társaság ténylegesen befizette a nyereségadót. Amennyiben ez az adó nem fedezi a kifizetend? osztalék minimális adóját, a társaságnak kiegészít? adót kell fizetnie.

41 A finn kormány hozzáf?zi, hogy amennyiben adójóváírást biztosítanak a svéd társaság által a Finnországban teljes kör? adókötelezettség alá es? részvényesek részére kifizetett osztalék kedvezményezettjeinek, akkor e tagállam hatáságainak olyan társasági adó tekintetében kellene adójóváírást biztosítaniuk, amelyet a kérdéses állam nem szedett be, és ez megkérd?jelezn? a nemzeti adórendszer koherenciáját.

42 Ebben az összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy fent hivatkozott Bachmann-ügyben hozott ítélet 28., valamint a Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítélet 21. pontjában a Bíróság elismerte, hogy mivel az adórendszer koherenciáját meg kell ?rizni, ez igazolhatja a Szerz?dés által biztosított alapvet? szabadságok gyakorlásának korlátozását. Az ilyen igazoláson alapuló érv azonban csak akkor lehet sikeres, ha kimutatják az érintett adókedvezmény és az e kedvezmény valamely meghatározott adólevonás által történ? kiegyenlítése közötti közvetlen összefüggést (lásd ebben az értelemben a C?484/93. sz., Svensson és Gustavsson ügyben 1995. november 14?én hozott ítélet [EBHT 1995., I?3955. o.] 18. pontját, a fent hivatkozott Asscher-ügyben hozott ítélet 58. pontját, a fent hivatkozott ICI-ügyben hozott ítélet 29. pontját, a C?55/98. sz. Vestergaard-ügyben 1999. október 28?án hozott ítélet [EBHT 1999., I?7641. o.] 24. pontját, valamint a C?436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet [EBHT 2002., I?10829. o.] 52. pontját). Amint az a fent hivatkozott Bachmann-ügyben hozott ítélet 21–23., valamint a Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítélet 14–16. pontjaiból kiderül, e határozatok azon a megállapításon alapulnak, hogy a belga jogban ugyanazon jövedelemadó alanya tekintetében közvetlen összefüggés áll fenn a biztosítási járulékok adóköteles jövedelmekb?l történ? levonásának, valamint a biztosítók által kifizetett összegek kés?bbi megadóztatásának lehet?sége között.

43 Emlékeztetni kell arra is, hogy az ítélezési gyakorlat szerint a nemzeti adórendszer koherenciája meg?rzésének szükségén alapuló érvet a szóban forgó adójogi szabályozás által elérni kívánt cél fényében is meg kell vizsgálni (lásd a C?9/02. sz., De Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 67. pontját).

44 Amint az már a jelen ítélet 33. pontjában kifejtésre került, a finn adójogi szabályozásnak meg kell akadályoznia a társaságok által a részvényeseknek kifizetett nyereség kett?s adóztatását. A kit?zött célt úgy érik el, hogy a részvényesnek adójóváírást biztosítanak, amelynek mértékét a társaság nyereségét terhel? társasági adó alapján számítják ki (lásd ezen ítélet 8. pontját). Tekintettel arra, hogy a társasági adó és a t?kejövedelem-adó kulcsa azonos, nevezetesen 29 %, ez az adórendszer végs? soron azt eredményezi, hogy csak a Finnországban

székhellyel rendelkező társaságoknál adóztatják meg azt a nyereséget, amelyet ezek a Finnországban teljes körű adókötelezettség alá eső részvényeseknek kifizetnek, oly módon, hogy ez utóbbiakat egyszerre mentesítik a megkapott osztalék adója alól. Amennyiben kiderül, hogy az osztalékot fizető finn társaság által kifizetett adó az adójóváírás összegét nem éri el, akkor a társaságnak a különbséget kiegészítő adó formájában kell megfizetnie.

45 Bár ez az adójogi szabályozás így az adójóváírás és a kiegészítő adó közötti összefüggésen alapul – hiszen eszerint a Finnországban teljes körű adókötelezettség alá eső részvényeseknek biztosított adójóváírást a társasági adó alapján számítják ki, amelyet az a tagállamban letelepedett társaságnak az általa kifizetett nyereség után kell fizetnie – az ilyen szabályozás mégsem tűnik szükségesnek a finn adórendszer koherenciájának megőrzéséhez.

46 A finn adójogi szabályozás által elérni kívánt célt tekintve ugyanis az adórendszer koherenciája akkor is biztosított marad, ha fenntartják a részvényesnek nyújtott adókedvezmény és a befizetendő társasági adó közötti összefüggést. Ezért nem kérdőjelezné meg az adórendszer koherenciáját az alapeljáráshoz hasonló esetben az olyan adójóváírás biztosítása a Finnországban teljes körű adókötelezettség alá eső, Svédországban letelepedett társaság részvényeivel rendelkező részvényesnek, amelyet a társaság által az utóbbi tagállamban megfizetendő társasági adó függvényében számítanak ki, és a tőke szabad mozgását kevésbé korlátozná, mint a finn adójogi szabályozás által elírt intézkedés.

47 Ki kell emelni továbbá, hogy a fent hivatkozott Bachmann-, illetve Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítéletekhez vezető eljárásokban a szóban forgó adórendelkezések célja szintén az volt, hogy megakadályozzák a kettős adóztatást. A belga jog által a természetes személyeknek biztosított azon lehetőséget, hogy az életbiztosítási szerződések keretében befizetett járulékokat adóköteles jövedelmükből levonják – ami végeredményben az a járulékok fizetésére szolgáló jövedelmek meg nem adóztatását jelentette – azzal indokolták, hogy az a járulékok révén létrejött tőkét később tulajdonosánál megadóztatják. Az ilyen rendszerben a kettős adóztatást az egyszeri adózásnak az adómentes járulékokkal létrehozott tőke kifizetéséig történő elhalasztásával akadályozták meg. Az adórendszer koherenciája azt feltételezte, hogy a belga adóhatóságoknak, amikor az életbiztosítási szerződések járulékeinak levonhatóságát engedélyezniük kellett, bizonyosnak kellett lenniük abban, hogy a biztosítótársaságok által a szerződés lejártakor kifizetett tőkét később ténylegesen meg tudják adóztatni. Pontosan ebben az összefüggésben fejtette ki akkor a Bíróság, hogy nem volt olyan, a Bachmann-, illetve a Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítéletekhez vezető eljárásokban szóban forgónál kevésbé korlátozó intézkedés, amely alkalmas lett volna az érintett adórendszer koherenciájának megőrzésére.

48 Az alapügyben azonban más a tényállás. Abban az időpontban ugyanis, amikor a Finnországban teljes körű adókötelezettség alá eső részvényes osztalékot kap, az így kifizetett nyereség már társasági adó tárgyát képezte, mégpedig attól függetlenül, hogy az osztalék finn vagy svéd társaságtól származik-e. A finn adójogi szabályozás által elérni kívánt cél, azaz az osztalék formájában kifizetett nyereség kettős adóztatásának megszüntetése elérhető úgy is, hogy az adójóváírást olyan nyereség után is biztosítják, amelyet svéd társaságok fizetnek ki ilyen módon a Finnországban teljes körű adókötelezettség alá eső személyeknek.

49 Igaz, hogy az adójóváírás biztosítása a más tagállamban fizetendő társasági adó után azt eredményezné, hogy a Finn Köztársaság adóbevételei a más tagállamokban letelepedett társaságok által kifizetett osztalék vonatkozásában csökkennének. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azonban az adóbevételek csökkenése nem tekinthető olyan nyomós közérdeknek, amely igazolhatná az alapvető szabadságok egyikével ellentétes intézkedést (a fent hivatkozott Verkooijen ügyben hozott ítélet 59. pontja, a C/136/00. sz. Danner-ügyben 2002. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2002., I/8147. o.] 56. pontja, valamint a fent hivatkozott X és Y ügyben hozott

ítélet 50. pontja).

50 A tárgyalás során a finn kormány és az Egyesült Királyság Kormánya különböz? gyakorlati akadályokat említettek, amelyek állítólag megakadályozzák, hogy a Finnországban teljes kör? adókötelezettség alá es? részvényeseknek olyan adójóváírást biztosítsanak, amely más tagállamban letelepedett társaság által fizetend? társasági adónak felel meg. Rámutattak arra, hogy a Szerz?désnek a t?ke szabad mozgásával kapcsolatos rendelkezéseit nemcsak a tagállamok közötti t?kemozgásra, hanem a tagállamok és harmadik államok közötti t?kemozgásra is alkalmazni kell. Szerintük a hatályos adórendszerek különböz?sége miatt a gyakorlatban lehetetlen pontosan meghatározni azt az adót, amely a más tagállamban vagy harmadik államban letelepedett társaság által kifizetett osztalékot társasági adó címén terheli. Ez különösen azért lehetetlen, mivel a társaságiadó-alap országról országra különbözik, és az adókulcsok egyik évr?l a másikra változhatnak. Továbbá a társaságok által kifizetett osztalék nem szükségképpen az adott számviteli év nyereségéb?l származik.

51 E tekintetben el?ször is hangsúlyozni kell, hogy az alapügy semmiképpen nem érinti a tagállamok és a harmadik államok közötti szabad t?kemozgást. Ebben az ügyben ugyanis arról van szó, hogy az egyik tagállam adóhatósága elutasítja, hogy az e tagállamban teljes kör? adókötelezettség alá es? személy részére adójóváírást biztosítson, ha az illet? más tagállamban letelepedett társaságtól kap osztalékot.

52 Az el?zetes döntéshozatalra utaló végzésb?l is kiderül, hogy Finnországban a részvényesnek biztosított adójóváírás az ott letelepedett társaság által kifizetett osztalék 29/71-ed része. Az adójóváírás kiszámításának céljából alkalmazott tört számlálója a társaság nyereségére alkalmazott társaságiadó-kulcsával egyenl?, a nevez? pedig ugyanezen adókulcsnak a 100-as alapszámból való kivonása után kapott eredmény.

53 Végül meg kell még állapítani, hogy a finn jogban az adójóváírás mindig az osztalékot kifizet? társaság által ténylegesen megfizetett társasági adónak felel meg. Ha ugyanis kiderül, hogy a megfizetett társasági adó az adójóváírás összegét nem éri el, a kifizet? társaságnak a különbözetet kiegészít? adó formájában meg kell fizetnie.

54 Ilyen körülmények között a Finnországban teljes kör? adókötelezettség alá es?, Svédországban letelepedett társaságtól osztalékban részesül? részvényesnek biztosított adójóváírás kiszámításánál az utóbbi, más tagállamban letelepedett társaság által ténylegesen megfizetett adót kell figyelembe venni, amint az az adóalapra vonatkozó általános szabályokból és az utóbb említett tagállamban érvényes társaságiadó-kulcsból adódik. A ténylegesen megfizetett adó meghatározásánál felmerül? nehézségek semmi esetre sem igazolhatnak olyan, a t?ke szabad mozgását gátló akadályt, mint amely az alapeljárásban szóban forgó szabályozásból következik (lásd a Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 29. pontját).

55 A fenti megfontolások fényében az EK 56. és EK 58. cikkel ellentétes az olyan szabályozás, amelynek értelmében a valamely tagállamban teljes kör? adókötelezettség alá tartozó személy nem jogosult a részvénytársaságok által kifizetett osztalék utáni adójóváírásra, amennyiben az érintett társaságok székhelye nem ebben az államban található.

A költségekr?l

56 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján

A BÍRÓSÁG (nagytanács)

a következőképpen határozott:

Az EK 56. és EK 58. cikkel ellentétes az olyan szabályozás, amelynek értelmében a valamely tagállamban teljes körű adókötelezettség alá tartozó személy nem jogosult a részvénytársaságok által kifizetett osztalék utáni adójóváírásra, amennyiben az érintett társaságok székhelye nem ebben az államban található.

Aláírások.

* Az eljárás nyelve: finn.