

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2012. november 8.(*)

„Tagállami kötelezettségszegés – A tőke szabad mozgása – EUMSZ 63. cikk – EGT-Megállapodás – 40. cikk – Külföldi illetőségű nyugdíjalapok részére fizetett osztalék adóztatása”

A C-342/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 258. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2010. július 7-én

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

felperesnek

a **Finn Köztársaság** (képviseli: J. Heliskoski, meghatalmazotti minőségben)

alperes ellen,

támogatják:

a **Dán Királyság** (képviseli: C. Vang, meghatalmazotti minőségben),

a **Francia Köztársaság** (képviselik: G. de Bergues és N. Rouam, meghatalmazotti minőségben),

a **Holland Királyság** (képviselik: C. Wissels és M. Noort, meghatalmazotti minőségben),

a **Svéd Királyság** (képviselik: A. Falk és S. Johannesson, meghatalmazotti minőségben),

Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága (képviseli: H. Walker, meghatalmazotti minőségben, segítője: G. Facenna barrister)

beavatkozók,

benyújtott keresete tárgyában,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: L. Bay Larsen, a negyedik tanács elnökeként eljárva, J.-C. Bonichot, C. Toader, A. Prechal (előadó) és E. Jarašinas bírák,

előtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2012. május 10-i tárgyalásra,

a előtanácsnok indítványának a 2012. július 19-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az Európai Bizottság keresetében annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy a Finn Köztársaság – mivel olyan szabályozást fogadott el és tart hatályban, amely szerint a külföldi illetőség? nyugdíjalapoknak kifizetett osztalékok hátrányosan adóznak – nem teljesítette az EUMSZ 63. cikkb?l és az Európai Gazdasági Térségr?l szóló 1992. május 2-i Megállapodás (HL 1994. L 1., 3. o.; a továbbiakban: EGT-Megállapodás) 40. cikkéb?l ered? kötelezettségeit.

2 A Bíróság elnöke 2010. november 22-i végzésével megengedte a Dán Királyság, a Francia Köztársaság, a Holland Királyság, a Svéd Királyság, valamint Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága számára a Finn Köztársaság kérelmeinek támogatása végett az eljárásba történ? beavatkozást.

A finn jogi háttér

3 Ami a belföldi illetőség? nyugdíjalapokat illeti, a gazdasági tevékenységb?l származó jövedelem adóztatásáról szóló 360/1968. törvénynek (laki elinkeinotulon verottamisesta [360/1968], a továbbiakban: LEV) a jövedelemadóról szóló, 1992. december 30-i 1535/1992. törvény (tuloverolaki [1535/1992]) 2. cikkével összefüggésben értelmezett 6a. cikkéb?l az következik, hogy a nyugdíjalapoknak fizetett osztalék 19,5%-os tényleges adókulcs alá tartozik.

4 Az EVL 7. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„A gazdasági tevékenységb?l származó jövedelem megszerzése vagy fenntartása érdekében felmerül? költségeket és veszteségeket az adózás során le lehet vonni.”

5 Az EVL 8. cikkének els? bekezdése értelmében:

„A 7. cikk alapján elszámolható költségek különösen a következ?ket foglalják magukban:

[...]

10) a biztosítótársaságok, önkéntes kölcsönös biztosítók, biztosítópénztárak és más hasonló biztosítóintézetek által képzett matematikai tartalékok képzése érdekében végzett szabályos átutalásokat, valamint azokat a biztosítóágazatban érvényes szakmai paramétereknek megfelelően kiszámított összegeket, amelyek szükségesek a nyugdíjalapok és egyéb hasonló nyugdíjintézetek által vállalt nyugdíjfizetési és más kapcsolódó biztosítási kötelezettségek fedezetéhez [...]

6 A Finnországból külföldi illetőség? nyugdíjalapoknak fizetett osztalék a korlátozott adókötelezettséggel rendelkező adóalanyok jövedelmének adózásáról szóló 627/1978 törvény (lähdeverolaki [627/1978]) szerint adózik.

7 A hivatkozott törvény 3. cikke és 7. cikke els? bekezdésének 3) pontja értelmében 19,5%-os forrásadót kell alkalmazni, kivéve az abból származó eltérések esetén, hogy a különböz? tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszerér?l szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelvet (HL L 225., 6. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.) a külföldi illetőség? nyugdíjalapok által Finnországban kapott osztalékokra alkalmazzák. Kett?s adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alkalmazása esetén ez az adókulcs 15% és 0% között változik. A Finn Köztársaság kötött ilyen egyezményt az Európai Unió és az Európai Gazdasági Térség (EGT) valamennyi tagállamával, a Ciprusi Köztársaság és a

Liechtensteini Hercegség kivételével.

A pert megelőző eljárás

8 Mivel úgy ítélte meg, hogy a finn adózási rendszer hátrányosan megkülönbözteti a külföldi illetőségű nyugdíjalapoknak fizetett osztalékok tekintetében, és emiatt ellentétes az EUMSZ 63. cikkel, valamint az EGT-Megállapodás 40. cikkével, a Bizottság 2007. július 19-én felszólító levelet küldött a Finn Köztársaságnak, amelyre ez utóbbi 2007. szeptember 19-én levélben válaszolt.

9 2008. szeptember 23-án a Bizottság kiegészítő felszólító levelet küldött e tagállamnak, amelyre az 2008. november 20-án levélben válaszolt.

10 2009. június 26-án a Bizottság indokolással ellátott véleményét bocsátotta ki, amelyre a Finn Köztársaság 2009. augusztus 25-én válaszolt.

11 A Bizottság – mivel az e tagállam által szolgáltatott magyarázatokat nem találta kielégítőnek – úgy határozott, hogy benyújtja a jelen keresetet.

A szóbeli szakasz újbóli megnyitására irányuló kérelemről

12 A Bíróság Hivatalához 2012. szeptember 17-én benyújtott kérelmével a Finn Köztársaság a Bíróság eljárási szabályzata 61. cikkének megfelelően a szóbeli szakasz újbóli megnyitását kérte a Bíróságtól. E tagállam szerint a főtanácsnok indítványa több téves megállapítást foglal magában a jelen kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárás tárgyát képező finn szabályozás tartalma tekintetében.

13 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy ez utóbbi az eljárási szabályzat 61. cikkének megfelelően hivatalból, a főtanácsnok javaslatára vagy a felek kérelmére is elrendelheti a szóbeli eljárás újbóli megnyitását, ha úgy véli, hogy a tényállás nincs kellően feltárva, vagy ha az ügyet olyan érv alapján kellene eldönteni, amely nem került megvitatásra a felek között (lásd többek között a C-210/06. sz. Cartesio-ügyben 2008. december 16-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-9641. o.] 46. pontját).

14 Márpedig a jelen kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárás tárgyát képező finn szabályozás tartalmát a felek kimerítően megvitatták a Bíróság előtt, mind az írásbeli eljárás keretében, mind pedig a tárgyalás során. E körülményekre figyelemmel a Bíróság úgy ítéli meg, hogy rendelkezik minden ahhoz szükséges elemmel, hogy döntést hozzon a hozzá benyújtott keresetről.

15 Egyébiránt a felek nem hivatkoztak arra, hogy az ügyet olyan érv alapján kellene eldönteni, amely nem került megvitatásra a Bíróság előtt.

16 Következésképpen a főtanácsnok meghallgatását követően a szóbeli szakasz újbóli megnyitása iránti kérelmet el kell utasítani.

A keresetről

Az elfogadhatóságról

17 A Finn Köztársaság a Bíróságnak a C-195/04. sz., Bizottság kontra Finnország ügyben 2007. április 26-án hozott ítéletére (EBHT 2007., I-3351. o.) hivatkozva azt állítja, hogy a kereset alapjául szolgáló alapvető ténybeli és jogi elemeknek magából a keresetlevél szövegéből kell koherens és érthető módon következniük. A jelen ügyben azonban ez nem teljesül, mivel a keresetlevél pontos tárgya nem következethet ki annak szövegéből.

18 Mindazonáltal e tagállam arra hivatkozik válaszában: a kereset tárgya az azon tényből eredő hátrányos adójogi megkülönböztetés, hogy míg a belföldi illetőségű nyugdíjalapok levonhatják a kapott jövedelemből az EVL 7. cikkében és 8. cikke első bekezdésének 10) pontjában előírt összegeket, azaz a nyugdíjak terén vállalt kötelezettségeik összegét, a más tagállamokban, illetve az Európai Szabadkereskedelmi Társulásban (EFTA) részes EGT-államokban honos nyugdíjalapok számára tiltott ez a levonás a finnországi befektetéseikből származó jövedelmek tekintetében.

19 Márpedig a Bizottság keresetéből, illetve beadványaiból nem következik, hogy a kereset tárgya eltérne attól, mint amelyre a Finn Köztársaság hivatkozott.

20 Az igaz, hogy másodlagosan a Bizottság azt állítja, hogy a forrásadó keretében a külföldi illetőségű nyugdíjalapokat az általuk kapott osztalékok bruttó összege alapján adóztatják, és e nyugdíjalapok még azokat a költségeket sem vonhatják le Finnországban, amelyek vitathatatlanul a szóban forgó jövedelemhez kapcsolódnak.

21 Amint azt a Finn Köztársaság állítja, anélkül hogy a Bizottság vitatná ezt az állítást, a kereset ugyanakkor kizárólag az EVL 7. cikkében és 8. cikke első bekezdésének 10) pontjában a nyugdíjak terén vállalt kötelezettségekhez kapcsolódó levonásra vonatkozik.

22 E körülményekre figyelemmel nem lehet helyt adni a Finn Köztársaság azon állításának, miszerint a jogvita tárgyát a Bizottság nem a kellő pontossággal határozta meg.

23 Következésképpen a kereset elfogadható.

Az ügy érdeméről

24 A Bizottság elismeri, hogy keresete kizárólag az Unió vagy az EFTA azon tagállamaiban honos nyugdíjalapokra vonatkozik, amelyekkel a Finn Köztársaság az információcserére vonatkozó egyezményt kötött. A Bizottság arra hivatkozik, hogy az a tény, hogy a Finn Köztársaság tulajdonképpen mentesíti az adó alól a belföldi illetőségű nyugdíjalapok által kapott osztalékokat, míg a külföldi illetőségű nyugdíjalapok által kapott azonos jellegű osztalékokat adóztatja, a tényleges szabad mozgása korlátozásának minősül.

25 A Bizottság hangsúlyozza, hogy bár a belföldi illetőségű nyugdíjalapok az általuk kapott osztalékot illetően 19,5%-os adókulcs alá tartoznak, az EVL 7. cikkének és 8. cikke első bekezdésének 10) pontja alapján ténylegesen jogosultak a nyugdíjak terén vállalt kötelezettségeik biztosítására tartalékolt összegek levonására, ami ténylegesen a szóban forgó osztalékok adó alóli mentességéhez vezet.

26 Ezzel szemben a külföldi illetőségű nyugdíjalapok által kapott osztalékok a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményeknek megfelelően 15%-os, vagy ennél alacsonyabb adókulcs alá tartoznak, illetve a nemzeti adójogi szabályozásnak megfelelően 19,5%-os adókulcs alá, anélkül hogy e nyugdíjalapok számára a Finn Köztársaság lehetővé tenné az ugyanilyen tartalékot képező összegek adózás során való levonását, jóllehet e tagállam szabályozása ezen összegeket a szóban forgó jövedelmekhez közvetlenül kapcsolódó költségeknek tekinti.

27 A Finn Köztársaság és a beavatkozó felek lényegében azon okból vitatják, hogy fennáll a külföldi illetőségű nyugdíjalapoknak az EUMSZ 63. cikk és az EGT-Megállapodás 40. cikke megsértésének minősülő hátrányos megkülönböztetése, hogy a belföldi és a külföldi illetőségű nyugdíjalapok által kapott osztalékok eltérő adóztatása nem objektíve összehasonlítható helyzetekre vonatkozik.

28 E tekintetben emlékeztetni kell arra, amint az az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésében tiltott, a tőkemozgást korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldi illetékességűeket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam illetőségével rendelkezőket attól, hogy más tagállamokban hajtsanak végre beruházásokat (lásd különösen a C-436/08. és C-437/085. sz., Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben 2011. február 10-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-305. o.] 50. pontját, valamint a C-493/09. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2011. október 6-án hozott ítélet [EBHT 2011., I-9247. o.] 28. pontját).

29 A szóban forgó nemzeti szabályozást illetően a Bizottság azt állítja, hogy kizárólag a belföldi illetőségű nyugdíjalapok előtt nyitva álló azon lehetőség, hogy az EVL 7. cikkének és 8. cikke első bekezdésének 10) pontja értelmében az adózás során levonhatják a nyugdíjak terén vállalt kötelezettségeik biztosítására tartalékolt összegeket, az következik, hogy e társaságok tekintetében különös adóalap kerül alkalmazásra, amely kizárólag e belföldi illetőségű alapokat mentesíti ténylegesen ezen adó alól. A gyakorlatban ugyanis az e nyugdíjalapok által elért jövedelmek összessége természetesen e célra irányul.

30 A Finn Köztársaság nem vitatja a Bizottság azon, egyébiránt konkrét példákkal alátámasztott megállapításait, miszerint a belföldi illetőségű nyugdíjalapok gyakorlatilag nem érnek el adóköteles jövedelmet. A Finn Köztársaság ugyanakkor kétségeket táplál afelől, hogy ez a helyzet a belföldi illetőségű nyugdíjalapok előtt nyitva álló azon lehetőség okán áll fenn, hogy az EVL 7. cikkének és 8. cikke első bekezdésének 10) pontja értelmében az adózás során levonhatják a nyugdíjak terén vállalt kötelezettségeik biztosítására tartalékolt összegeket.

31 Mindazonáltal a Finn Köztársaság – amikor erről kérdezték – a tárgyaláson nem volt képes bizonyítani, hogy az a helyzet, hogy a belföldi illetőségű nyugdíjalapok szinte nem rendelkeznek adóköteles jövedelemmel, másképpen is magyarázható, mint e tartalékok levonhatóságával. Különösen nem tűnik úgy, hogy kizárólag a Finn Köztársaság által különösebb pontosítás nélkül hivatkozott, a tevékenységükhöz kapcsolódó „minden egyéb más levonások” okán állhat fenn e helyzet.

32 Míg a belföldi illetőségű nyugdíjalapok által kapott osztalékok gyakorlatilag adómentesek vagy majdnem adómentesek a szóban forgó nemzeti szabályozás rendelkezéseinek hatására, a külföldi illetőségű nyugdíjalapok által kapott osztalékok ugyanezen nemzeti szabályozás értelmében 19,5%-os, illetve a Finn Köztársaság által kötött, a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények értelmében 15%-os vagy annál alacsonyabb adókulcs alá tartoznak.

33 Márpedig a más tagállamban illetőséggel rendelkező nyugdíjalapok részére fizetett

osztalékoknak a belföldi illetőség? nyugdíjalapoknak fizetett osztalékokhoz viszonyított hátrányos kezelése alkalmas arra, hogy visszatartsa a más tagállamban illet?séggel rendelkező társaságokat attól, hogy befektetessenek a Finn Köztársaságban, és következésképpen az EUMSZ 63. cikk alapján f?szabály szerint tiltott módon korlátozza a t?ke szabad mozgását (lásd a C-379/05. sz. Amurta-ügyben 2007. november 8-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-9569. o.] 28. pontját).

34 A Francia Köztársaság és az Egyesült Királyság állításával ellentétben nem állapítható meg, hogy a Finn Köztársaság által kötött, a kett?s adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények semlegesítik ezt a kedvez?tlen bánásmódot. Ennek eléréséhez ugyanis az szükséges, hogy az ilyen egyezmény alkalmazása lehetővé tegye a nemzeti szabályozásból ered? eltér? bánásmód hatásainak ellensúlyozását (a C-284/09. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2011. október 20-án hozott ítélet [EBHT 2011., I-9879. o.] 63. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Márpedig, amint az a Finn Köztársaság által a tárgyaláson el?adottakból következik, e tagállam csak három olyan egyezményt kötött, amely 0%-os osztalékadókulcsot ír el?, a többi egyezmény túlnyomó része 15%-os adókulcsot ír el?.

35 Ahhoz, hogy az ilyen eltér? bánásmód összeegyeztethető legyen az EK-Szerződésnek a t?ke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az olyan helyzetekre vonatkozzék, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy azt közérdeken alapuló nyomós ok indokolja (lásd különösen a C-446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11753. o.] 167. pontját és a C-436/06. sz. Grønfeldt-ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-12357. o.] 16. pontját).

36 Azon kérdést illet?en, hogy a szóban forgó helyzetek objektíve összehasonlíthatók-e, arra kell emlékeztetni, hogy a határon átnyúló helyzetek belső helyzetekkel való összehasonlíthatóságának a vizsgálata során figyelembe kell venni a kérdéses nemzeti rendelkezések célját (lásd a C-337/08. sz. X Holding ügyben 2010. február 25-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-1215. o.] 22. pontját és a C-18/11. sz. Philips Electronics UK ügyben 2012. szeptember 6-án hozott ítélet 17. pontját).

37 Ezenfelül az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az olyan költségek vonatkozásában, mint a valamely tagállamban adóköteles jövedelmet eredményező tevékenységgel közvetlen összefüggésben lévő működési költségek, a belföldi illet?ség?ek és a külföldi illet?ség?ek összehasonlítható helyzetben találhatók, és ezért e tagállam azon szabályozása, amely a külföldi illet?ség?ek esetében az adózáskor megtagadja az ilyen költségek levonását, jöllehet ezt a lehető?séget megadja a belföldi illet?ség?eknek, f?ként a más tagállamok állampolgárai számára okozhat hátrányt, és ily módon állampolgárságon alapuló közvetett hátrányos megkülönböztetést ír el? (a C-450/09. sz. Schröder-ügyben 2011. március 31-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-2497. o.] 40. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 A beavatkozó felek által e tekintetben támogatott Finn Köztársaság azt állítja, hogy a jelen ügyben nem err?l van szó, mivel az EVL 7. cikkének és 8. cikke első bekezdésének 10) pontja értelmében a nyugdíjak terén vállalt kötelezettségek biztosítására tartalékolt összegek levonása nem a Finnországban adóköteles jövedelmet eredményező tevékenységgel közvetlen összefüggésben lévő költségekre vonatkozik.

39 A Finn Köztársaság el?adja, hogy ez a levonás a nyugdíjbiztosító intézetek tevékenységének jellegéhez kapcsolódik, amelynek keretében a bevételekhez a költségek esedékessége előtt jutnak. Az e rendelkezés által el?írt technikai tartalék a létező szerződéses által biztosított esemény bekövetkeztén nyújtandó szolgáltatások t?keértékének, valamint a már bekövetkezett események tekintetében fizetendő összegeknek, tehát a biztosítóintézetek által a jövőbeni nyugdíjak kifizetése céljából képzett tartalékoknak felel meg. E tagállam szerint a

technikai tartalék a hatályos nemzeti szabályozásnak megfelelően került meghatározásra. E technikai tartaléknak a gazdasági év során bekövetkező bármely emelkedése levonható az adózás során, és e tartalék bármely csökkenése adóköteles bevételnek minősül.

40 Ebből a Finn Köztársaság szerint az következik, hogy a nyugdíjcélú tartalékok emelkedése a nyugdíjalap tevékenysége egészéhez kapcsolódó költség, így módon a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében véve nem kapcsolódik közvetlenül a nyugdíjalap által kapott osztalékhoz.

41 E tekintetben elegendő annak megállapítása, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozásban, különösen az EVL 7. cikkében és 8. cikke első bekezdésének 10) pontjában a nemzeti jogalkotó a nyugdíjak terén vállalt kötelezettségek biztosítása céljából tartalékolt összegeket kifejezetten a „gazdasági tevékenységből származó jövedelem megszerzése vagy fenntartása érdekében felmerülő költségeknek” tekinti. Így módon közvetlen kapcsolatot hoz létre ezen összegek és a nyugdíjbiztosító intézetek adóköteles jövedelmet eredményező tevékenysége között, és ezeket maga teszi elválaszthatatlanná.

42 Így módon a költség és az adóköteles jövedelem közötti közvetlen kapcsolat a finn jogalkotó által egyéb más lehetséges technikák – mint például az egyszeri adómentesség – közül a célból választott, ezen összegek egyenértékűvé tételében álló technikából következik, hogy figyelembe lehessen venni a nyugdíjalapok célját, nevezetesen az első sorban osztalék formájában jövedelmet eredményező befektetések útján, annak érdekében történő tőkefelhalmozást, hogy garantálni lehessen a biztosítási szerződésekből eredő kötelezettségvállalásaik jövőbeni teljesítését.

43 Mivel e sajátos cél megegyezik az ugyanezen tevékenységet folytató külföldi illetőségű nyugdíjalapokéval, ez utóbbiak a finn forrásból származó osztalékok tekintetében a belföldi illetőségekkel objektíve összehasonlítható helyzetben vannak.

44 Egyébiránt a Dán Királyság, a Holland Királyság és a Svéd Királyság állításával ellentétben nem állapítható meg, hogy a belföldi, illetve a külföldi illetőségű nyugdíjalapok kizárólag azon indokból vannak eltérő helyzetben, hogy az utóbbiaknak kifizetett osztalékok forrásadó-kötelesek. A szóban forgó nemzeti szabályozás ugyanis nem arra szorítkozik, hogy a belföldi forrásból származó osztalékok kedvezményezettjének illetősége szerint eltérő adóbeszedési módokat írjon elő, hanem valójában az említett osztalékokat kizárólag a külföldi illetőségű nyugdíjalapok esetében adóztatja (lásd analógia útján a C-338/11–C-347/11. sz., Santander Asset Management SGIC és társai egyesített ügyekben 2012. május 10-én hozott ítélet 43. pontját).

45 Azt a kérdést illetően, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozást igazolja-e közérdeken alapuló nyomós ok, a Dán Királyság, a Francia Köztársaság, a Holland Királyság és a Svéd Királyság által támogatott Finn Köztársaság a territorialitás elvére hivatkozik, amely ilyen nyomós oknak minősül, és amelyből az következik, hogy a valamely tagállamban illetőséggel nem rendelkező adóalanyok adóalapja kizárólag az ezen államban végzett tevékenységeikből eredő nyereségeik és veszteségeik figyelembevételével kerül megállapításra.

46 Ezen érvelés lényegét tekintve megfelel a jelen ítélet 38. pontjában szereplőnek, amely szerint a belföldi, illetve a külföldi illetőségű nyugdíjalapok nincsenek objektíve összehasonlítható helyzetben, mivel a nyugdíjak terén vállalt kötelezettségekkel kapcsolatos levonás nem a külföldi illetőségű nyugdíjalap által végzett, Finnországban adóköteles jövedelmet eredményező tevékenységével közvetlen összefüggésben lévő költségekre vonatkozik.

47 Márpedig a jelen ítélet 41–44. pontjában kifejtett okokból ezen érvelésnek nem lehet helyt adni.

48 A Finn Köztársaság arra is hivatkozik, hogy a belföldi, illetve a külföldi illetőségű

nyugdíjalapokkal szembeni eltérő bánásmódot az adórendszer koherenciája biztosításának szükségessége igazolja. Arra hívja fel a figyelmet, hogy a részvények nem kizárólag az osztalékra jogosítanak, hanem árfolyamnyereséget is eredményezhetnek. A gyakorlatban a külföldi illetőségű nyugdíjalap Finnországban nem fizet adót a tőzsdén jegyzett finn társaságok általa birtokolt részvényeinek árfolyamnyeresége után. Logikus, hogy számára ne álljon fenn annak a lehetősége, hogy az e részvényekből származó jövedelmek egy részéből, nevezetesen az osztalékokból, le lehessen vonni a részvények egészére vonatkozó költségeket.

49 Márpedig ahhoz, hogy az ilyen igazolásra alapított érvelés érvényesülhessen, közvetlen kapcsolatnak kell megállapíthatónak lennie az érintett adóelőny és az ezen előnynek valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között (lásd különösen a C-380/11. sz. DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. ügyben 2012. szeptember 6-án hozott ítélet 47. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

50 Mindazonáltal, amint azt a Bizottság is hangsúlyozza, anélkül hogy a Finn Köztársaság e tekintetben ellentmondana, a belföldi illetőségű nyugdíjalapok esetében az árfolyamnyereség – csakúgy, mint az osztalék – a tartalékok növelése érdekében kerül felhasználásra, és nem jövedelemadó-kötelesek, illetve csak igen korlátozott mértékben. Ilyen körülmények között a Finn Köztársaság nem bizonyította, hogy a belföldi illetőségű nyugdíjalapoknak nyújtott adóelőnyt kiegyenlítené valamely meghatározott adóteher, amely így igazolná a külföldi illetőségű nyugdíjalapok által kapott osztalékok adóztatását.

51 A Holland Királyság arra hivatkozik továbbá, hogy az eltérő bánásmódot igazolja az adórendszer koherenciája biztosításának szükségessége, mivel a nyugdíjak terén vállalt kötelezettségek összege levonásának lehetősége azzal jár, hogy e tartalékok csökkentése adóköteles.

52 E tekintetben ugyanakkor elegendő azt megállapítani, hogy önmagában a nyugdíjalapok által a biztosítottaknak nyújtott szolgáltatások esetleges utólagos adóztatásra való hivatkozás nem jelenti azt, hogy a jelen ítélet 49. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében vett közvetlen kapcsolat jogilag megkövetelt módon bizonyításra került (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bizottság kontra Portugália ügyben hozott ítélet 37. pontját).

53 Ami az EGT-Megállapodás 40. cikkének a vitatott szabály által történő, a Bizottság által sérelmezett megsértését illeti, meg kell állapítani, hogy mivel az említett cikk kikötései ugyanolyan jogi hatállyal rendelkeznek, mint az EK 56. cikk lényegében azonos rendelkezései, a fenti megfontolások a jelen keresetben érintettekhez hasonló körülmények között értelemszerűen átvihetők az említett 40. cikkre (lásd a C-250/08. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2011. december 1-jén hozott ítélet [EBHT 2011., I-12341. o.] 83. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

54 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a Finn Köztársaság – mivel hátrányosan megkülönböztető adószabályozást fogadott el és tart hatályban a külföldi illetőségű nyugdíjalapoknak kifizetett osztalékok tekintetében – nem teljesítette az EUMSZ 63. cikkből és az EGT-Megállapodás 40. cikkéből eredő kötelezettségeit.

A költségekről

55 Az eljárási szabályzat 138. cikkének 1. §-a alapján a Bíróság a pereszes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Mivel a Finn Köztársaság pereszes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.

56 Ugyanezen szabályzat 140. cikkének 1. §-a alapján az eljárásba beavatkozó tagállamok

maguk viselik saját költségeiket. Következésképpen a Dán Királyság, a Francia Köztársaság, a Holland Királyság, a Svéd Királyság, valamint az Egyesült Királyság maguk viselik saját költségeiket.

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

- 1) **A Finn Köztársaság – mivel hátrányosan megkülönböztet? adószabályozást fogadott el és tart hatályban a külföldi illet?ség? nyugdíjalapoknak kifizetett osztalékok tekintetében – nem teljesítette az EUMSZ 63. cikkb?l és az Európai Gazdasági Térségr?l szóló 1992. május 2-i Megállapodás 40. cikkéb?l ered? kötelezettségeit.**
- 2) **A Bíróság a Finn Köztársaságot kötelezi saját költségei, valamint az Európai Bizottság részér?l felmerült költségek viselésére.**
- 3) **A Dán Királyság, a Francia Köztársaság, a Holland Királyság, a Svéd Királyság, valamint a Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága maguk viselik saját költségeiket.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: finn.