

C-303/07. sz. ügy

Az Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy

által indított eljárás

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

„Letelepedés szabadsága – 90/435/EGK irányelv – Társasági adó – Osztalék fizetése – Az említett irányelv szerinti társaságokon kívüli külföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalékok utáni forrásadó – Belföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalékok mentesítése”

Az ítélet összefoglalása

Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – Adójogszabályok – Társasági adó – Osztalékok adóztatása

(EK 43. cikk és EK 48. cikk; 90/435 tanácsi irányelv, 2. cikk, a) pont)

Az EK 43. cikket és EK 48. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes azon tagállami szabályozás, amely az adott államban székhellyel rendelkező leányvállalat által ezen államban székhellyel rendelkező részvénytársaság vagy befektetési alap számára fizetett osztalékokat mentesíti a forrásadó alól, azonban forrásadót vet ki a más tagállamban székhellyel rendelkező, változó alaptípusú befektetési társaság (VABT) jellegű anyavállalat számára fizetett hasonló osztalékokra, amely társaság az előbbi állam jogában nem ismert jogi formát ölt, nem szerepel a 2003/123 irányelvvel módosított, a különböző tagállamok anyai és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv 2. cikke a) pontjában hivatkozott jegyzékben, és a másik tagállam jogszabályai értelmében jövedelemadómentességet élvez.

Az osztalékok az anyavállalatok székhelye alapján alkalmazott ilyen eltérő adójogi kezelése ugyanis a letelepedés szabadságának az EK 43. cikkben és EK 48. cikkben főszerűként tiltott korlátját képezi, mivel az kevésbé vonzóvá teszi a más tagállamokban letelepedett társaságok számára, hogy letelepedési szabadságukat gyakorolják, aminek folytán e társaságok lemondhatnak arról, hogy leányvállalatot szerezzenek meg, alapítsanak vagy tartsanak fenn az ezen eltérő bánásmódot alkalmazó tagállamban.

Egy adott tagállam által a belföldi illetőségű társaság által felosztott nyereség sorozatos, illetve kettős adóztatásának elkerülése, illetve enyhítése érdekében hozott intézkedések szempontjából az osztalékban részesülő belföldi illetőségű részvényesek helyzete nem feltétlenül hasonló a másik tagállamban illetőséggel rendelkező osztalékban részesülő részvényesek helyzetéhez. Mindenesetre attól kezdve, hogy valamely tagállam egyoldalúan vagy egyezmények útján jövedelemadókat vet ki a belföldi illetőségű társaságok által nemcsak a belföldi, hanem a külföldi illetőségű részvényeseknek fizetett osztalékokra is, e külföldi illetőségű részvényesek helyzete hasonló a belföldi illetőségű részvényesek helyzetéhez. Következésképpen ha a tagállam úgy dönt, hogy kivonja a belföldi illetőségű anyavállalatokat a belföldi illetőségű leányvállalatok osztalékként felosztott nyereségének sorozatos adóztatása alól, a hasonló helyzetben lévő külföldi illetőségű anyavállalatokra is ki kell terjesztenie e kedvezményt, amennyiben az e külföldi illetőségű társaságokra vonatkozó hasonló adóztatás e tagállam adóztatási jogának e társaságokkal szembeni gyakorlásából ered.

Önmagában azon körülmény, amely szerint a nemzeti jogban nem létezik egy másik tagállami illetőségű VABT-vel azonos jogi formát öltő társasági forma, nem igazolja az eltérő bánásmódot, mivel a tagállamok társasági joga nem lévén közösségi szinten teljes mértékben harmonizálva, ez megfosztaná a letelepedés szabadságát a hatékony érvényesüléstől. Egyébként azon körülmény, miszerint a VABT jövedelmeit a székhelye szerinti tagállamban nem adóztatják, nem minősülne olyan különbségnek e társaság és a belföldi illetőségű részvénytársaság között, amely igazolná az eltérő bánásmódot az e két társaságfajta által kapott osztalékokat terhelő forrásadó tekintetében, amennyiben az osztalékfizető társaság székhelye szerinti tagállam úgy döntött, hogy nem gyakorolja adóztatási joghatóságát az ilyen jövedelmek felett, ha azokat belföldi illetőségű társaságok kapják. Azon érv sem releváns továbbá, amely szerint mivel az adott tagállam nem adóztatja meg a VABT jövedelmeit, a sorozatos adóztatás nem a társaság szintjén, hanem annak részvényesei szintjén áll fenn, és azon tagállamnak kell azt elkerülnie, amelyben ez utóbbiak letelepedtek, ugyanis amikor olyan jövedelmekre vet ki forrásadót, amelyeket az osztalékfizető társaság szintjén már megadóztattak, maga az érintett tagállam okozza a sorozatos adóztatást, amely adóztatás elkerülése mellett döntött a belföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalékokat illetően. E körülmények között a külföldi illetőségű VABT és a nemzeti jog szerinti részvénytársaság között fennálló különbségek nem elegendők a kapott osztalékok forrásadó alóli mentességével kapcsolatos objektív különbségtételhez.

Az ilyen adószabályozás nem igazolható az adóelkerülés megakadályozásával összefüggő okokkal, amennyiben nem a valós gazdasági tartalmat nélkülöző, olyan egyértelműen mesterséges képződményekre vonatkozik, amelyek kizárólag a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszására irányulnak. A tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyára vonatkozó érvelés, ha valamely tagállam úgy döntött, hogy nem adóztatja a területén illetőséggel rendelkező kedvezményezett társaságok ilyen jövedelmeit, nem hivatkozhat a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyának megőrzéséhez fűződő követelményre a más tagállamban illetőséggel rendelkező kedvezményezett társaságok adóztatásának igazolása érdekében. A letelepedés szabadságának a szóban forgó szabályozás általi korlátozása nem igazolható az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességével. Mivel az osztalékok forrásadó alóli mentessége nem függ azon feltételtől, hogy a részvénytársaság által kapott osztalékokat ez utóbbi szétosztja-e, illetve hogy az említett társaság részvényesei terhére történő megadóztatásuk lehetővé teszi-e a forrásadó alóli mentesség kiegyenlítését, nincs közvetlen kapcsolat a forrásadó alóli mentesség és az említett osztalékoknak a részvénytársaság részvényeseinek jövedelmeként történő megadóztatása között.

(vö. 41–44., 50–51., 54–56., 65–67., 73–76. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2009. június 18. (*)

„Letelepedés szabadsága – 90/435/EGK irányelv – Társasági adó – Osztalék fizetése – Az említett irányelv szerinti társaságokon kívüli külföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalékok utáni forrásadó – Belföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalékok mentesítése”

A C-303/07. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Korkein hallintoyikeus (Finnország) a Bírósághoz 2007. június 29-én érkezett, 2007. június 27-i határozatával terjesztett elő

az **Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy**

által kezdeményezett eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

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

előtanácsnok: J. Mazák,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2008. november 13-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy képviseletében J. Laaksonen oikeustieteen kandidaatti és M. Virolainen kauppatieteiden maisteri,
- a finn kormány képviseletében J. Himmanen, meghatalmazotti minőségben,
- a ciprusi kormány képviseletében E. Neofitou, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviseletében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítőtje: P. Gentili avvocato dello Stato,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal és I. Koskinen, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2008. december 18-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 43., az EK 48., az EK 56. és az EK 58. cikk értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a finn jog alá tartozó Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy (a továbbiakban: Alpha) társaság által a Korkein hallinto-oikeus (legfelsbb közigazgatási bíróság) eltt kezdeményezett, a luxemburgi jog alá tartozó luxemburgi illetőségű *société d'investissement à capital variable*-nak (SICAV; változó alaptékű befektetési társaság, a továbbiakban: VABT), az Aberdeen Property Nordic Fund I SICAV-nak (a továbbiakban: Nordic Fund SICAV) fizetett osztalékokat terhelő forrásadó levonásával kapcsolatos eljárás keretében terjesztették el.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

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

„(1) [A 90/435] irányelv alkalmazásában »egy tagállam társasága« bármely olyan társaság:

a) amely a mellékletben felsorolt formák egyikét veszi fel;

[...]

c) továbbá a következ? adók valamelyikének alanya, választási lehet?ség vagy mentesség nélkül:

[...]

– Luxemburgban: impôt sur le revenu des collectivités,

[...]

– Finnországban: yhteisöjen tulovero/inkomstskatten för samfund,

[...]

4 A 90/435 irányelv 3. cikke (1) bekezdése a) pontjának első albekezdése úgy rendelkezik, hogy ezen irányelv alkalmazásában „anyavállalat” bármely tagállam olyan társasága, amely eleget tesz az irányelv 2. cikkében felsorolt feltételeknek, és egy másik tagállam ugyanezen feltételeknek eleget tev? társasága alaptékjébe legalább 20%-kal részesedik. E 3. cikk (1) bekezdése a) pontjának harmadik és negyedik albekezdése értelmében e minimális részesedési arány 2007. január 1-jétől 15%, 2009. január 1-jétől pedig 10%.

5 Az említett irányelv 5. cikke értelmében azon nyereség, amelyet a leányvállalat oszt fel az anyavállalata számára, mentesül a forrásadó alól.

6 A 90/435 irányelv mellékletének i) és m) pontja a következőképpen szól:

„i) a luxemburgi jog szerint a következőképpen ismert társaságok: »société anonyme«, »société en commandite par actions«, »société à responsabilité limitée«, »société coopérative«, »société coopérative organisée comme une société anonyme«, »association d'assurances mutuelles«, »association d'épargne-pension«, »entreprise de nature commerciale, industrielle ou minière de l'Etat, des communes, des syndicats de communes, des établissements publics et des autres personnes morales de droit public«, és más, a luxemburgi jog alapján alapított, a luxemburgi társasági adó alá tartozó társaságok;

m) a finn jog szerint a következőképpen ismert társaságok: »osakeyhtiö/aktiebolag«, »osuuskunta/andelslag«, »säästöpankki/sparbank« [és] »vakuutusyhtiö/försäkringsbolag«.

A nemzeti szabályozás

7 A jövedelemadóról szóló 1992. december 30-ai törvény (Tuloverolaki [1535/1992]) 3. §-a értelmében „társaságnak” minősül a részvénytársaság, a szövetkezet, a takarékpénztár, a befektetési alap, valamint minden az e cikkben felsorolt társaságokéhoz hasonló célra rendelt jogi személy vagy vagyon.

8 Az említett törvény 9. cikke (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Jövedelemadó-fizetési kötelezettség terhel:

[...]

2) a Finnországban szerzett jövedelme után (korlátozott adókötelezettség) minden természetes személyt, aki az adóév során nem rendelkezett finnországi lakóhellyel, és minden külföldi illetőségű jogi személyt.”

9 Az említett törvény 10. §-ának (6) bekezdése értelmében a finn illetőségű részvénytársaság, szövetkezet, vagy bármely más társaság által fizetett osztalék Finnországban kifizetett jövedelemnek minősül.

10 A gazdasági tevékenységből eredő jövedelem adóztatásáról szóló, 1968. június 24-ai törvény (Laki elinkeinotulon verottamisesta [360/1968]), amely a finnországi illetőségű részvénytársaságok által kapott osztalékok adóztatását szabályozza, 2004. július 30-ai változata 6.A. §-ában a következőképpen rendelkezik:

„A társaság által kapott osztalékok nem adóköteles jövedelmek. A második bekezdésre is figyelemmel azonban 75%-ban adókötelesek, és 25%-ban mentesülnek az adó alól, amennyiben:

1) az osztalék a források között nyilvántartott részvények alapján került kifizetésre, és az osztalékfizető társaság nem olyan, a [90/435] irányelv 2. cikke szerinti külföldi illetőségű társaság, amely alaptőkéjének legalább 10%-ával – az osztalékok kifizetésekor – közvetlenül az osztalékban részesülő társaság rendelkezik;

2) az osztalékfizető társaság nem finn társaság, és nem is az 1) pontban meghatározott, az Európai Unió valamely tagállamában székhellyel rendelkező társaság, vagy

3) az osztalékfizető társaság a jövedelemadóról szóló törvény 33.A. §-a második bekezdésének értelmében tőzsdén jegyzett társaság, és az osztalékban részesülő társaság a tőzsdén nem jegyzett társaság, amely – az osztalékok kifizetésekor – nem rendelkezik közvetlenül

az osztalékfizet? társaság alapt?kéjének legalább 10%?ával.

Az érintett adóév során kifizetett osztaléokra alkalmazandó, az els? bekezdés 2) pontjában meghatározott külföldi illet?ség? társaság székhelye szerinti állam és [a Finn Köztársaság] közötti kett?s adóztatás elkerülését célzó egyezmény hiányában ezen osztalék teljes egészében adóköteles jövedelemnek min?sül.

[...]

11 A korlátozott adókötelezettség alá tartozó személyek jövedelmének és vagyonának megadóztatásáról szóló, 1978. augusztus 11-i törvény (Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta [627/1978]) 3. §-a értelmében forrásadót kell fizetni többek között az osztalék után. E törvény osztalékra vonatkozó rendelkezéseit kell alkalmazni a befektetési alap nyereségfelosztására is.

12 Az említett törvény 2004. július 30-i változata 3. §-ának ötödik bekezdése értelmében nem kell forrásadót fizetni azon osztalék után, amelyet az Európai Unió valamely tagállamában székhellyel rendelke? olyan társaságnak fizetnek, amely az osztalékfizet? társaság alapt?kéjében legalább 20%?os közvetlen részesedéssel rendelkezik, amennyiben az osztalékban részesül? a 90/435 irányelv 2. cikke értelmében társaságnak min?sül.

13 Az említett 3. § ötödik bekezdésében el?írt kivételben meghatározottaktól eltér? osztalékokra forrásadó vethet? ki, amelynek mértékét az osztalékban részesül? társaság székhelye szerinti tagállam és a Finn Köztársaság között kötött adóegyezmény határozza meg, illetve ilyen egyezmény hiányában e mérték az osztalék bruttó összegének 28%?a.

A kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény

14 A Luxemburg és Finnország között a jövedelem és a vagyonadó területén a kett?s adóztatás elkerülése tárgyában 1982. március 1-jén aláírt egyezmény (*Mémorial A 1982.*, 1966. o.), az alapügyre alkalmazandó változatában (a továbbiakban: adóegyezmény) nem tartalmaz különleges rendelkezéseket a luxemburgi jog alá tartozó VABT jelleg? vállalkozások vonatkozásában, azonban a Korkein hallinto?oikeus ítélezési gyakorlata szerint az ilyen vállalkozások luxemburgi székhely? személynek min?sülnek ezen egyezmény alkalmazásában.

15 Az adóegyezmény 10. cikke értelmében a szerz?d? államok valamelyikében székhellyel rendelke? társaság által a másik szerz?d? államban székhellyel rendelke? személynek fizetett osztalék e másik államban adóztatható meg. Ezen osztalék azonban az osztalékfizet? társaság székhelye szerinti szerz?d? államban, ezen állam joga szerint is megadóztatható. Az adó azonban nem haladhatja meg az osztalék bruttó összegének 5 százalékát, amennyiben az osztalékban részesül? fél az osztalék tényleges jogosultja, és olyan társaságnak min?sül, amely az osztalékfizet? társaság alapt?kéjében legalább 25%?os közvetlen vagy közvetett részesedéssel bír.

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

16 Az Alpha el?zetes állásfoglalás iránti kérelmet terjesztett a Keskusverolautakunta (központi adójogi bizottság) elé az általa a Nordic Fund SICAV számára – amely társaságnak, mint e kérelemb?l kiderül, 100%?os leányvállalatává alakul – fizetett osztalékok megadóztatását illet?en. Az Aberdeen Property Investors Luxembourg SA társaság, az Aberdeen Property Investors csoport tagja veszi át a Nordic Fund SICAV ügyvezetését.

17 A Nordic Fund SICAV részvényeit f?ként német intézményi befektet?knek, úgymint biztosító

társaságoknak és nyugdíjpénztáraknak kínálják. A Nordic Fund SICAV célja a finnországi ingatlanágazatba való befektetés az Alpha közreműködésével, amely társaság ingatlanvállalkozásokban szerezne részesedést, valamint adott esetben, ingatlanon fennálló közvetlen tulajdonjogot szerezne.

18 Az Alpha arra várt választ a Keskusverolautakuntától, hogy kivethető-e forrásadó a Nordic Fund SICAV számára fizetett osztalékokra, tekintettel az EK 43. és EK 56. cikkeire, valamint azon tényre, hogy a VABT jellegű társasághoz hasonló, az ingatlanpiacon befektetési tevékenységet folytató finn illetőségű részvénytársaság, vagy más, finnországi székhellyel rendelkező, azonos jellegű társaság számára fizetett osztalék a finn szabályozás értelmében nem minősül adóköteles jövedelemnek, és azt nem terheli forrásadó sem.

19 A Keskusverolautakunta a 2/2006. sz., a 2005. és a 2006. évi forrásadó-kivetésre vonatkozóan 2006. január 25-én hozott előzetes állásfoglalásában úgy találta, hogy az Alpha a Nordic Fund SICAV számára kifizetett osztalékok után forrásadót köteles fizetni.

20 A Keskusverolautakunta egyrészt megállapította, hogy mivel a VABT-k nem szerepelnek a 90/435 irányelv mellékletében található jegyzékben, és nem fizetnek jövedelemadót a székhelyük szerinti tagállamban, a Nordic Fund SICAV nem tekinthető ezen irányelv szerinti társaságnak, és következésképpen a számára fizetett osztalék nem mentes a forrásadó alól.

21 Másrészt a Keskusverolautakunta megállapította, hogy amennyiben a Nordic Fund SICAV-ot a finn részvénytársasághoz („osakeyhtiö”), hasonlítják, e társaságok között számos különbség adódik. Első sorban abban különböznek, hogy a finn jog szerinti részvénytársaság állandó alaptőkével rendelkezik, és az alaptőke a társaság működése alatt nem fizethető vissza a részvényeseknek. E társaságok másodsorban abban különböznek, hogy a finn részvénytársaság jövedelmei a székhely szerinti államban adókötelesek, és harmadsorban pedig abban, hogy ez utóbbi a 90/435 irányelv szerinti társaságnak minősül. Ennélfogva e két társaság nem összehasonlítható a közösségi jog értelmében.

22 Az Alpha a kérdést előterjesztő bíróság előtt vitatta a Keskusverolautakunta állásfoglalását. Tekintettel arra, hogy az alapügy megoldásához a közösségi jog értelmezése szükséges, a Korkein hallintoyoikeus az eljárást felfüggesztette, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni az EK 43. és EK 48. cikket, valamint az EK 56. és EK 58. cikket, hogy az azokban biztosított alapvető szabadságok érvényesülése szempontjából a finn jog alá tartozó részvénytársaságot vagy befektetési alapot és a luxemburgi jog alá tartozó VABT-t hasonlóan kell tekinteni, jóllehet a finn jogban nem ismert a VABT-nek teljes mértékben megfelelő társasági forma, és emellett a VABT – amely luxemburgi jog alá tartozó társaság – nem szerepel a [90/435] irányelv 2. cikkének a) pontja alá tartozó társaságok jegyzékében, amely társaságokra a jelen ügyben irányadó finn forrásadó szabályozás alkalmazandó, továbbá a VABT a Luxemburgi Nagyhercegség nemzeti adójogszabályai alapján jövedelemadómentességet élvez? Az EK Szerződés hivatkozott cikkeit sérti-e ilyen körülmények között az, hogy Finnországban a luxemburgi székhelyű VABT osztalékban részesülőként nem mentes az osztalékok után kivetett forrásadó alól?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés?

23 Kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra keres választ, hogy az EK 43., EK 48., EK 56. és EK 58. cikkel ellentétes-e azon tagállami szabályozás, amely az adott államban székhellyel rendelkező leányvállalat által ezen államban székhellyel rendelkező részvénytársaság vagy befektetési alap számára kifizetett osztalékokat mentesíti a forrásadó alól, azonban

forrásadót vet ki a más tagállamban székhellyel rendelkező, VABT jellegű anyavállalat számára fizetett hasonló osztalékokra, amely társaság az előbbi állam jogában ismeretlen jogi formát ölt, nem szerepel a 90/435 irányelv 2. cikke a) pontjában található jegyzékben, és a másik tagállam jogszabályai értelmében jövedelemadómentességet élvez.

24 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (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 2006., I-7995. o.] 40. pontját, a C-374/04. sz. Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11673. o.] 36. pontját és a C-379/05. sz. Amurta-ügyben 2007. november 8-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-9569. o.] 16. pontját).

25 Azt is meg kell állapítani, hogy a közösségi jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait, különösen a kettős adóztatás elkerülése érdekében (a C-336/96. sz. Gilly-ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet [EBHT 1998, I-2793. o.] 24. és 30. pontja, a C-307/97. sz. Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-6161. o.] 57. pontja, valamint a C-470/04. sz. N-ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-7409. o.] 44. pontja, és a fent hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 17. pontja).

26 A 90/435 irányelv 5. cikke csak az irányelv hatálya alá tartozó osztalékfizetésekre vonatkozóan írja elő a tagállamok számára, hogy mentesítsék a forrásadó alól a leányvállalatok által anyavállalataik számára kifizetett osztalékokat.

27 Amint a kérdést előterjesztő bíróság előadja, az alapügyben szóban forgó helyzet nem tartozik a 90/435 irányelv hatálya alá, amennyiben a VABT-jellegű társaságok nem felelnek meg ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontjában meghatározott követelményeknek.

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

29 Mivel a kérdést előterjesztő bíróság a kérdést mind az EK 43. és EK 48. cikk, mind az EK 56. és EK 58. cikk tekintetében tette fel, előzetesen meg kell határozni, hogy az olyan nemzeti szabályozás, mint az alapügyben szóban forgó, érintheti-e, és milyen mértékben, az e cikkekben biztosított szabadságokat.

Az alkalmazandó szabadságról

30 Meg kell jegyezni, hogy mind a letelepedés szabadságára vonatkozó EK 43. cikk, mind a tiszta szabad mozgására vonatkozó EK 56. cikk alá tartozhat az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalékok forrásadó alóli mentességének alkalmazása először is azon ténytől függ, hogy az osztalékban részesülő társaság belföldi vagy külföldi illetőségű, és másodsor pedig az osztalékban részesülő külföldi illetőségű

társaságok esetében az osztalékfizet? társaságban való részesedésük mértékét?, valamint az osztalékban részesül? társaságnak a 90/435 irányelv 2. cikke szerinti társaságnak min?sülését?l függ.

31 A forrásadó alóli mentesség?l ugyanis sem azon külföldi illet?ség? társaságok nem részesülhetnek, amelyek részesedése az osztalékfizet? társaságban alacsonyabb a nemzeti jogszabályban meghatározott mértéknél, amely az alapügy tényállása idején az alapt?ke 20%-a volt, sem azon társaságok, amelyek részesedése ugyan magasabb e mértéknél, azonban nem felelnek meg a 90/435 irányelv 2. cikkében meghatározott társaság fogalomnak.

32 Amint az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból is kit?nik, az alapügyben az osztalékban részesül? társaság feltehet?en az osztalékfizet? társaság 100%-os tulajdonosa, azonban nem tekinthet? az említett irányelv 2. cikke szerinti társaságnak.

33 Meg kell ennél fogva állapítani, hogy az alapügy kizárólag a szóban forgó nemzeti szabályozásnak az olyan belföldi illet?ség? társaság helyzetére gyakorolt hatására vonatkozik, amely a nyereséget azon részvényeseknek osztotta fel, akik az említett társaság döntéseire irányító befolyást biztosító, illetve olyan részesedéssel rendelkeznek, amely lehetővé teszi számukra a társaság tevékenységeinek a meghatározását (lásd ebben az értelemben a C-446/04. sz. *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11753. o.] 38. pontját és a C-284/06. sz. *Burda* ügyben 2008. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-4571. o.] 72. pontját).

34 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint amennyiben valamely társaság olyan részesedéssel rendelkezik egy másik társaságban, amely irányító befolyást biztosít számára a társaság döntései tekintetében, és lehetővé teszi számára a társaság tevékenységének meghatározását, a Szerz?désnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseit kell alkalmazni (lásd többek között a fent hivatkozott *Cadbury Schweppes* és *Cadbury Schweppes Overseas* ügyben hozott ítélet 31. pontját, a fent hivatkozott *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* ügyben hozott ítélet 39. pontját, 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.] 27. pontját, a C-231/05. sz. *Oy AA* ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-6373. o.] 20. pontját, valamint a fent hivatkozott *Burda* ügyben hozott ítélet 69. pontját).

35 Még annak feltételezése esetén is, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás korlátozó hatást gyakorol a t?ke 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 fent hivatkozott *Cadbury Schweppes* és *Cadbury Schweppes Overseas* ügyben hozott ítélet 33. pontját, a fent hivatkozott *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* ügyben hozott ítélet 34. pontját, valamint a fent hivatkozott *Oy AA* ügyben hozott ítélet 24. pontját).

36 Az els? kérdésre tehát csupán az EK 43. és EK 48. cikk tekintetében kell válaszolni.

A letelepedés szabadsága korlátozásának fennállásáról

37 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy 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 állampolgáira el?írtakkal azonos feltételek szerint, az EK 48. cikknek megfelelően magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesít? okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének f? helye az Európai Közösség

területén van, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselő útján gyakorolni (a C-471/04. sz. Keller Holding ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-2107. o.] 29. pontja, valamint a C-170/05. sz., DenkaVit International és DenkaVit France ügyben 2006. december 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11949. o.] 20. pontja).

38 A társaságok kapcsán meg kell jegyezni, hogy az EK 48. cikk szempontjából székhelyük határozza meg – a természetes személyek állampolgárságának mintájára – egy állam jogrendjéhez való tartozásukat. Annak elfogadása, hogy az illetőség szerinti tagállam jogosult eltérő bánásmódban részesíteni valamely társaságot pusztán azon oknál fogva, hogy a székhelye egy másik tagállamban van, értelmetlenné tenné az EK 43. cikket. A letelepedés szabadságának célja így az, hogy biztosítsa a letelepedés tagállamában a nemzeti bánásmódot, megtiltva minden, a társaság székhelyén alapuló hátrányos megkülönböztetést (lásd a fent hivatkozott *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* ügyben hozott ítélet 43. pontját, a fent hivatkozott *DenkaVit International és DenkaVit France* ügyben hozott ítélet 22. pontját, és a fent hivatkozott *Burda* ügyben hozott ítélet 77. pontját, valamint a C-282/07. sz., *Truck Center* ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 32. pontját).

39 A jelen esetben nem vitatott, hogy az a finnországi székhellyel rendelkező, finn jog alá tartozó részvénytársaság vagy befektetési alap, amely ugyanezen államban székhellyel rendelkező másik társaságtól kap osztalékot, fősabályként mentes ezen osztalékok tekintetében a forrásadó alól, míg a 90/435 irányelv 2. cikke szerinti társaságnak nem minősül, külföldi illetőségű társaság számára a belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalékokra forrásadó kerül kivetésre.

40 Amennyiben a belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalékok először e társaságnál kerülnek elért nyereségként megadóztatásra, akkor a 90/435 irányelv 2. cikke szerinti társaságnak nem minősül, külföldi illetőségű osztalékban részesülő társaság a forrásadó miatt ezen osztalékok tekintetében sorozatos adóztatás alá esne, míg a belföldi illetőségű részvénytársaságok vagy befektetési alapok által kapott osztalékok esetében nem merülne fel ilyen sorozatos adóztatás.

41 Az osztalékok az anyavállalatok székhelye alapján alkalmazott ilyen eltérő adójogi kezelése a letelepedés szabadságának az EK 43. és EK 48. cikkben fősabályként tiltott korlátját képezheti, mivel az kevésbé vonzóvá teszi a más tagállamokban letelepedett társaságok számára, hogy letelepedési szabadságukat gyakorolják, aminek folytán e társaságok lemondhatnak arról, hogy leányvállalatot szerezzenek meg, alapítsanak vagy tartsanak fenn az ezen eltérő bánásmódot alkalmazó tagállamban (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott *DenkaVit International et DenkaVit France* ügyben hozott ítélet 29. és 30. pontját).

42 A Bíróság már megállapította, hogy egy adott tagállam által a belföldi illetőségű társaság által felosztott nyereség sorozatos, illetve kétszeres adóztatásának elkerülése, illetve enyhítése érdekében hozott intézkedések szempontjából az osztalékban részesülő belföldi illetőségű részvényesek helyzete nem feltétlenül hasonló a másik tagállamban illetőséggel rendelkező osztalékban részesülő részvényesek helyzetéhez (a fent hivatkozott *DenkaVit International és DenkaVit France* ügyben hozott ítélet 34. pontja, valamint a fent hivatkozott *Amurta* ügyben hozott ítélet 37. pontja).

43 Mindenesetre attól kezdve, hogy valamely tagállam egyoldalúan vagy egyezmények útján jövedelemadót vet ki a belföldi illetőségű társaságok által nemcsak a belföldi, hanem a külföldi illetőségű részvényeseknek fizetett osztalékokra is, e külföldi illetőségű részvényesek helyzete hasonló a belföldi illetőségű részvényesek helyzetéhez (a fent hivatkozott *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* ügyben hozott ítélet 68. pontja, a fent hivatkozott *DenkaVit*

Internationaal és Denkavit France ügyben hozott ítélet 35. pontja, valamint a fent hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 38. pontja).

44 Következésképpen ha a tagállam úgy dönt, hogy kivonja a belföldi illetőség? anyavállalatokat a belföldi illetőség? leányvállalatok osztalékként felosztott nyereségének sorozatos adóztatása alól, a hasonló helyzetben lévő külföldi illetőség? anyavállalatokra is ki kell terjesztenie e kedvezményt, amennyiben az e külföldi illetőség? társaságokra vonatkozó hasonló adóztatás e tagállam adóztatási jogának e társaságokkal szembeni gyakorlásából ered (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Denkavit Internationaal et Denkavit France ügyben hozott ítélet 37. pontját).

45 A finn kormány úgy véli azonban, hogy mivel a nemzeti szabályozás nem teszi Finnországban lehetővé a luxemburgi jog szerinti VABT-vel azonos jogi formát ölt? társaságok alapítását, az ilyen társaságok jogi formájukból és adójogi bánásmódjukból adódóan objektíve eltér? helyzetben vannak, mint a finnországi székhely? társaságok és befektetési alapok.

46 Az említett kormány úgy érvel, hogy a finn részvénytársaságoktól eltér?en a VABT nem jövedelemadó?köteles a székhelye szerinti tagállamban, amennyiben Luxemburgban az ilyen társaság kizárólag a t?kéjére kivetett 0,01%-os adót köteles fizetni, és az általa más tagállami illetőség? személy számára felosztott nyereség nem forrásadó?köteles. Ugyanakkor a finn részvénytársaságok által kapott osztalékok csak azon okból adómentesek, hogy a nyereség részvénytársaságok közötti felosztásakor elkerüljék a sorozatos adóztatást, míg e társaságok egyéb jövedelmei adókötelesek.

47 Az olasz kormány e tekintetben hozzáf?zi, hogy az átruházható értékpapírokkal foglalkozó kollektív befektetési vállalkozásokra (ÁÉKBV) vonatkozó törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezések összehangolásáról szóló, 1985. december 20-i 85/611/EGK tanácsi irányelv (HL L 375., 3. o.; magyar nyelv? különkiadás 6. fejezet, 1. kötet, 139. o.) hatálya alá nem tartozó ingatlanbefektetési VABT, amelynek egyetlen célja a saját részvényei nyilvános értékesítés?l szerzett t?ke kollektív befektetése, alapvet?en átlátszó jogalany, amely a közös kezelésen keresztül az egyes tagok egyéni hozzájárulásainak hasznosítására irányul, és önmagában nem hasonlítható a szokványos társaságokhoz. Az ilyen társaság különleges jellemz?je igazolja a székhely szerinti államban a jövedelemadó alóli mentességet, lévén hogy az egyetlen figyelembe veendő jövedelem tulajdonképpen az egyes társaságok jövedelme. A sorozatos adóztatás problémája tehát nem a VABT szintjén, hanem a tagok szintjén jelenik meg, és ekképpen az érintett tagállam feladata annak orvoslása.

48 A luxemburgi jog szerinti VABT és a finn jog szerinti befektetési alap összehasonlítását illet?en a finn kormány kiemeli egyrészt, hogy az alapügyben szóban forgó időszakban a nemzeti szabályozás tiltotta az utóbbi, adómentességet élvez? alapok számára az el?zetes döntéshozatal iránti kérelemben hivatkozottakhoz hasonló ingatlanbefektetéseket. Másrészt a VABT által felosztott nyereség nem forrásadó?köteles Luxemburgban, ellentétben a finn befektetési alap által más tagállamban székhellyel rendelke? személynek felosztott nyereséggel, hacsak valamely kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény másképp nem rendelkezik.

49 Ezen érvelésnek nem lehet helyt adni.

50 El?ször is meg kell jegyezni, hogy önmagában azon körülmény, amely szerint a finn jogban nem létezik a luxemburgi jog szerinti VABT-vel azonos jogi formát ölt? társasági forma, nem igazolja az eltér? bánásmódot, mivel a tagállamok társasági joga nem lévén közösségi szinten teljes mértékben harmonizálva, ez megfosztaná a letelepedés szabadságát a hatékony érvényesülést?l.

51 Másodszer még ha megállapítást is nyerne az a finn kormány által hivatkozott körülmény, miszerint a VABT jövedelmeit Luxemburgban nem adóztatják, az nem minősülne olyan különbségnek e társaság és a belföldi illetőségű részvénytársaság között, amely igazolná az eltérő bánásmódot az e két társaságfajta által kapott osztalékokat terhelő forrásadó tekintetében.

52 Egyrészt ugyanis a finn kormány szerint a belföldi illetőségű társaság által más belföldi illetőségű társaság számára fizetett osztalékok nem adókötelesek, forrásadó sem sújtja őket, és azt az osztalékban részesülő társaság jövedelmének részeként sem terheli adó. Következésképpen az ilyen jellegű jövedelem luxemburgi megadóztatásának hiánya nem igazolja ennek a finn állam általi megadóztatását, mivel ez utóbbi úgy döntött, hogy nem gyakorolja adóztatási joghatóságát az ilyen jövedelmek felett, amennyiben azokat finnországi illetőségű társaságok kapják.

53 Másrészt a finn kormány nem jelölte meg, hogy a belföldi illetőségű társaságok és a külföldi illetőségű VABT-k más jellegű jövedelmeinek adójogi bánásmódja mennyiben lenne releváns a kapott osztalékok forrásadó alóli mentességét illetően e két társaságforma összehasonlíthatóságának értékelésekor.

54 Harmadrészt az olasz kormány azon érve sem releváns, amely szerint mivel a Luxemburgi Nagyhercegség nem adóztatja meg a VABT jövedelmeit, a sorozatos adóztatás nem a társaság szintjén, hanem annak részvényesei szintjén áll fenn, és azon tagállamnak kell azt elkerülnie, amelyben ez utóbbiak letelepedtek. Ugyanis amikor olyan jövedelmekre vet ki forrásadót, amelyeket az osztalékfizető társaság szintjén már megadóztattak, maga a Finn Köztársaság okozza a sorozatos adóztatást, amely adóztatás elkerülése mellett döntött a belföldi illetőségű társaságok fizetett osztalékokat illetően.

55 E körülmények között a luxemburgi jog szerinti VABT és a finn jog szerinti részvénytársaság között fennálló, a finn és az olasz kormány által hivatkozott különbségek nem elegendők a kapott osztalékok forrásadó alóli mentességével kapcsolatos objektív különbségtételhez. Következésképpen nem szükséges megvizsgálni, hogy luxemburgi jog szerinti VABT és a finn jog szerinti befektetési alap között fennálló, az említett kormányok által hivatkozott különbségek milyen mértékben relevánsak az ilyen objektív különbség megállapíthatósága szempontjából.

56 Következésképpen a külföldi illetőségű VABT-kkal és a belföldi illetőségű részvénytársaságokkal szemben a számukra belföldi illetőségű társaságok által fizetett osztalékok forrásadó alóli mentessége tekintetében alkalmazott eltérő bánásmód a letelepedés szabadságának az EK 43. és EK 48. cikk által felfelül szabályként tiltott korlátozását képezi.

A letelepedés szabadsága korlátozásának igazolásáról

57 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy 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 (lásd a C-414/06. sz. Lidl Belgium ügyben 2008. május 15-én hozott ítélet [EBHT 2008., 3601. o.] 27. pontját, valamint a C-157/07. sz., Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ügyben 2008. október 23-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 40. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

58 A finn kormány e tekintetben úgy érvel, hogy a nemzeti szabályozás célja az adóztatás kijátszásának elkerülése, amennyiben a más, Finn Köztársaságon kívüli tagállamban székhellyel rendelkező, olyan társaság számára fizetett osztalék forrásadó alóli mentessége, amely társaság maga nem fizet jövedelemadót, és amely esetében a nyereség felosztása sem forrásadóköteles,

azon veszéllyel jár, hogy olyan mesterséges képződmények jönnek létre, amelyek célja a jövedelemadó bármiféle formájának megkerülése.

59 Az alapügyben érintett rendszer egyébként az olyan magatartások elkerülésére irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a Finn Köztársaság azon jogosultságát, hogy a saját területén folytatott tevékenységekkel kapcsolatban gyakorolja adóztatási hatáskörét. A forrásadó alkalmazását ekképpen annak szüksége igazolja, hogy megőrizzék az adóztatási joghatóság e tagállam és a Luxemburgi Nagyhercegség közötti megosztásának adóegyezményben meghatározott egyensúlyát, amely adóegyezmény értelmében azon államból, amelyből a jövedelem származik, fenntartja az 5%-os forrásadó levonásának jogát.

60 Az olasz kormány hozzáfűzi, hogy a forrásadó alóli mentesség arra ösztönözné a vállalkozások csoportjait, hogy anyavállalatukat olyan államokban hozzák létre, ahol az adók a legalacsonyabbak, sőt, nem léteznek, ami végső soron biztosítaná a vállalkozások csoportjai számára annak lehetőségét, hogy megválasszák, hogy a valamely tagállam területén keletkezett osztalék hol és milyen mértékben kerülne megadóztatásra, és így ez e tagállamot megfosztaná a kérdéses osztalékok tekintetében az adóztatási joghatóságától. E kormány szerint egyébként annak szüksége igazolja a forrásadó alkalmazását, hogy elkerüljék az adóztatás kijátszását, és megőrizzék az adóztatási jog tagállamok közötti megosztásának egyensúlyát.

61 Végül a finn kormány szerint az alapügyben érintett szabályozást a finn adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége igazolja, amely rendszer azon elven alapul, hogy a belföldi részvénytársaság és befektetési alap által kapott osztalékok forrásadó alóli mentességét ellensúlyozza az osztalékban részesülő természetes személy szintjén beszedett jövedelemadó, mivel a részvénytársaság részesesei ezen osztalékok tekintetében adóznak, és a befektetési alap által kifizetett nyereség Finnországban tekejövedelemnek minősül, amelyet 28%-os adó terhel.

62 A finn és az olasz kormány által hivatkozott igazolásoknak nem lehet helyt adni.

63 Először is az adóelkerülések megakadályozását illetően emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a letelepedés szabadságát korlátozó nemzeti intézkedés igazolható, ha az kifejezetten olyan egyértelműen mesterséges képződményekre vonatkozik, amelyek célja az érintett tagállam szabályozása alkalmazásának megkerülése (lásd e tekintetben a C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítélet [EBHT 1998., I-4695. o.] 26. pontját, valamint a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 57. pontját, továbbá a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 51. pontját, és a fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 72. pontját).

64 Abban az esetben igazolható a letelepedés szabadságának korlátozása a visszaélés szerzői gyakorlatl szembeni küzdelem indokaival, ha e korlátozás kifejezett célja az, hogy megakadályozza a valós gazdasági tartalmat nélkülöző, olyan egyértelműen mesterséges képződmények létrehozására irányuló magatartásokat, amelyek a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszására irányulnak (a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 55. pontja, valamint a fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 74. pontja).

65 Elegendő megjegyezni, hogy az alapügyben szóban forgó adószabályozás nem a valós gazdasági tartalmat nélkülöző, olyan egyértelműen mesterséges képződményekre vonatkozik, amelyek kizárólag a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszására irányulnak, és ennél fogva nem igazolható az adóelkerülés

megakadályozásával összefüggő okokkal.

66 Ezt követően a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyára vonatkozó érvelésen emlékeztetni kell arra, hogy ezen igazolás különösen akkor fogadható el, ha a szóban forgó rendszer olyan magatartások megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását (lásd a C-347/04. sz., Rewe Zentralfinanz ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet [EBHT 2007. I-2647. o.] 42. pontját, a fent hivatkozott Oy AA-ügyben hozott ítélet 54. pontját, valamint a fent hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 58. pontját).

67 Mindazonáltal, ha valamely tagállam úgy döntött, hogy nem adóztatja a területén illetéssel rendelkező kedvezményezett társaságok ilyen jövedelmeit, nem hivatkozhat a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyának megőrzéséhez fűződő követelményre a más tagállamban illetéssel rendelkező kedvezményezett társaságok adóztatásának igazolása érdekében (a fent hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 59. pontja).

68 E tekintetben nem releváns azon tény, miszerint az adóegyezmény fenntartotta a Finn Köztársaság részére az adóztatási joghatóság gyakorlásának jogát az e tagállami illetéssel rendelkező társaságok által a luxemburgi illetéssel rendelkező társaságok számára fizetett osztalékok tekintetében.

69 A tagállam nem hivatkozhat a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményre annak érdekében, hogy kivonja magát a Szerződésből eredő kötelezettségei alól (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Denkavit Internationaal és Denkavit France ügyben hozott ítélet 53. pontját, valamint az Amurta-ügyben hozott ítélet 55. pontját).

70 Egyébként, amennyiben a belföldi illetéssel rendelkező társaságok által fizetett osztalékok ezen társaságok szintjén elért nyereséggé megadóztatják, a forrásadó alóli mentesség ezen osztalékok tekintetében nem fosztja meg a Finn Köztársaságot a területén folytatott tevékenységekkel kapcsolatos jövedelmek megadóztatásával kapcsolatos valamennyi jogától.

71 Végül a finn adórendszer koherenciájának megőrzésére alapított érvelésen elször is emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság elismerte, hogy e koherencia megőrzésének szükségessége igazolhatja a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását (lásd a C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1992., I-249. o.] 28. pontját, valamint a C-300/90. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben ugyanezen a napon hozott ítélet [EBHT 1990., I-305. o.] 21. pontját, a fent hivatkozott Keller Holding ügyben hozott ítélet 40. pontját, a fent hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 46. pontját, valamint a C-293/06. sz. Deutsche Shell ügyben 2008. február 28-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-1129. o.] 37. pontját).

72 Az ilyen igazolásra alapított érvek helytállóságához a Bíróság megköveteli, hogy közvetlen kapcsolat legyen megállapítható az adott adóelny és az ezen elnyek valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között (a C-484/93. sz., Svensson és Gustavsson ügyben 1995. november 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-3955. o.] 18. pontja, a fent hivatkozott ICI-ügyben hozott ítélet 29. pontja, a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7477. o.] 42. pontja és a fent hivatkozott Keller Holding ügyben hozott ítélet 40. pontja), és e kapcsolat közvetlen jellegét a szóban forgó szabályozás által követett célra tekintettel kell megállapítani (a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 43. pontja és a fent hivatkozott Deutsche Shell ügyben hozott ítélet 39. pontja, valamint a C-418/07. sz. Papillon-ügyben 2008. november 27-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 44. pontja).

73 Az alapügyben szóban forgó adórendszer keretében az osztalékok forrásadó alóli

mentessége nem függ azon feltételtől, hogy a részvénytársaság által kapott osztalékokat ez utóbbi szétosztja-e, illetve hogy az említett társaság részvényesei terhére történő megadóztatásuk lehetővé teszi-e a forrásadó alóli mentesség kiegyenlítését.

74 Következésképpen nincs közvetlen kapcsolat a jelen ítélet 72. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében a forrásadó alóli mentesség és az említett osztalékoknak a részvénytársaság részvényeseinek jövedelmeként történő megadóztatása között.

75 Ennélfogva a letelepedés szabadságának az alapügyben szóban forgó szabályozás általi korlátozása nem igazolható a finn adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességével.

76 A fentiekre tekintettel a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EK 43. és EK 48. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes azon tagállami szabályozás, amely az adott államban székhellyel rendelkező leányvállalat által ezen államban székhellyel rendelkező részvénytársaság vagy befektetési alap számára fizetett osztalékokat mentesíti a forrásadó alól, azonban forrásadót vet ki a más tagállamban székhellyel rendelkező, VABT jellegű anyavállalat számára fizetett hasonló osztalékokra, amely társaság az előbbi állam jogában nem ismert jogi formát ölt, nem szerepel a 90/435 irányelv 2. cikke a) pontjában hivatkozott jegyzékben, és a másik tagállam jogszabályai értelmében jövedelemadómentességet élvez.

A költségekről

77 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

Az EK 43. és EK 48. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes azon tagállami szabályozás, amely az adott államban székhellyel rendelkező leányvállalat által ezen államban székhellyel rendelkező részvénytársaság vagy befektetési alap számára fizetett osztalékokat mentesíti a forrásadó alól, azonban forrásadót vet ki a más tagállamban székhellyel rendelkező, változó alaptípusú befektetési társaság (VABT) jellegű anyavállalat számára fizetett hasonló osztalékokra, amely társaság az előbbi állam jogában nem ismert jogi formát ölt, nem szerepel a 2003. december 22-ii 2003/123/EK tanácsi irányelvvel módosított, a különböző tagállamok anyai és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-ii 90/435/EGK tanácsi irányelv 2. cikke a) pontjában hivatkozott jegyzékben, és a másik tagállam jogszabályai értelmében jövedelemadómentességet élvez.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: finn.