

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2016. június 2. (*)

„Elezetes döntéshozatal – A tke szabad mozgása – EUMSZ 63. cikk – A nyugdíjalapok jövedelmének adózása – A belföldi illetőség nyugdíjalapok és a külföldi illetőség nyugdíjalapok közötti eltér bánásmód – A belföldi illetőség nyugdíjalapok fiktív hozam alapján számított átalányadója – A külföldi illetőség nyugdíjalapok számára fizetett osztalékokból származó jövedelemből levont forrásadó – Összehasonlíthatóság”

A C-252/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elezes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) a Bírósághoz 2014. május 23-án érkezett, 2014. május 20-i határozatával terjesztett el az eltte

a **Pensioenfonds Metaal en Techniek**

és

a **Skatteverket**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano, a Bíróság elnökhelyettese, az első tanács elnökeként eljárva, F. Biltgen, E. Levits (előadó), M. Berger és S. Rodin bírák,

előtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2015. május 21-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Pensioenfonds Metaal en Techniek képviselőjében F. Boulogne és G. Andersson advokat,
- a svéd kormány képviselőjében A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, K. Sparrman, L. Swedenborg, E. Karlsson és F. Sjövall, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviselőjében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében J. Enegren, W. Roels és C. Tufvesson, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2015. szeptember 10-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 63. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a hollandiai székhely nyugdíjalap, a Pensioenfonds Metaal en Techniek (a továbbiakban: PMT) és a Skatteverket (adóhatóság) között az elbbi által a 2002–2006-os időszakban Svédországban fizetett osztalékadó tárgyában terjesztették el.

Nemzeti jogi háttér

A nyugdíjalapokra vonatkozó szabályozás

3 A lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m. (az egyebek mellett a nyugdíjígérvények biztosításáról szóló [1967:531] törvény; a továbbiakban: a nyugdíjígérvények biztosításáról szóló törvény) 9. §a a nyugdíjalapokat a munkáltatók által létrehozott olyan alapokként határozza meg, amelyek kizárólagos célja a nyugdíjígérvényeknek a munkavállalók vagy azok örökösei számára való biztosítása.

4 Az említett törvény 12. §ának megfelelően a nyugdíjalapok hivatalosan nem vállalhatnak kötelezettséget nyugdíjak folyósítására, sem pedig öregségnyugdíj-fizetésre. A nyugdíjalapok kizárólagos célja a munkáltató által az alapba befizetett tke kezelése, és annak biztosítása, hogy a munkáltató nyugdíjígérvényeit teljesíteni lehessen.

5 A nyugdíjalapoknak a munkáltatók által tett nyugdíjígérvények biztosítására irányuló kötelezettségvállalásait hosszú távú kötelezettségvállalásoknak kell tekinteni. A nyugdíjígérvények biztosításáról szóló törvény 10a. §a szerint a nyugdíjalapok eszközeit úgy kell befektetni, hogy az megfelelő kockázatdiverzifikációt biztosítson az intézmény alá tartozók érdekeinek megfelelő és körültekintő módon történő érvényesítése érdekében. A nyugdíjalapoknak követniük kell a pénzügyi intézmények nemzeti felügyeletének rendelkezéseiben és általános iránymutatásaiban a befektetési irányelvekre és a foglalkoztatói nyugellátási tevékenységeket folytató intézmények hatásvizsgálataira (Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd om placeringsriktlinjer och konsekvensanalys för institut som driver tjänstepensionsverksamhet, FFF 2011:16) vonatkozóan elírt követelményekkel összhangban álló befektetési irányelveket.

6 A nyugdíjalapok a Svéd Királyság által az öregségnyugdíj-rendszer kialakítása és biztosítása érdekében meghatározott módozatok részét képezik. A nyugdíjígérvények biztosítása érdekében lehetőség van továbbá életbiztosítási szerződés kötésére vagy saját mérlegen belül történő, nyugellátásra szolgáló tartalék képzésére, valamint arra, hogy ezen ígérvényekhez hitelgaranciát vagy önkormányzati vagy állami kezességet társítsanak.

A belföldi illetőség nyugdíjalapok adóztatása

7 A Svédországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező jogi személyek a többek között a tkejövedelemre, az osztalékokra és a kamatokra vonatkozó inkomstskattelagen (1999:1229) (jövedelemadóról szóló [1999:1229] törvény; a továbbiakban: jövedelemadóról szóló törvény) értelmében a jövedelemadó hatálya alá tartoznak.

8 A jövedelemadóról szóló törvény 7. fejezete 2. §-a (2) bekezdése első albekezdésének 3. pontja szerint ugyanakkor a nyugdíjalapok teljes mértékben mentesülnek az e törvényben előírt adófizetési kötelezettség alól. Az említett törvény e tekintetben hivatkozik a lagen (1990:661) om avkastningskatt på pensionsmedel?ben (nyugdíjbefektetési alapok adózásáról szóló [1990:661] törvény; a továbbiakban: nyugdíjbefektetési alapok adózásáról szóló törvény) szereplő, t?kejövedelem?adóra vonatkozó rendelkezésekre.

9 A nyugdíjbefektetési alapok adózásáról szóló törvény 2. §-a szerint a svéd nyugdíjalapoknak, valamint az életbiztosító társaságoknak t?kejövedelem?adót kell fizetniük, amely a nyugdíj?megtakarításokból származó hozam átalányadója, és amelynek adóalapját az említett törvény 3–8. §-a értelmében két lépcs?ben számítják ki.

10 El?ször megállapítják az alap rendelkezésére álló t?két, amelyet a nyugdíjtársaságnak az év kezdetén rendelkezésre álló eszközeinek az ugyanezen időpontban fennálló kötelezettségekkel csökkentett értéke képez. A svéd kormány álláspontja szerint a nyugdíjigérvények biztosításáról szóló törvény 11. §-ának (4) bekezdése szerint a nyugdíjalapok csak az átmeneti likviditási szükségleteik kielégítése érdekében, és kizárólag azzal a feltétellel vehetnek fel hitelt, hogy a felvett hitel összege csekély mérték? a nyugdíjintézet méretéhez képest.

11 Másodszor, megállapítják az ezen t?kére vonatkozó átalányhozamot, vagyis az adó alapját, oly módon, hogy az alap rendelkezésére álló t?két megszorozzák az adóévet közvetlenül megelőző naptári évben az államkötvényekre irányadó átlagos hozam mértékével. A nyugdíjbefektetési alapok adózásáról szóló törvény 9. §-a értelmében a t?kejövedelem?adó mértéke az így kapott adóalap 15%-a.

12 E t?kejövedelem?adót a svéd nyugdíjalapokra és életbiztosító társaságokra, valamint a svédországi állandó telephellyel rendelkező külföldi életbiztosító?társaságokra és foglalkoztatói nyugellátást szolgáltató intézményekre kell kivetni, annak célja pedig a kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint annak elérése, hogy minden nyugdíj?előtakarékossági forma egységes átalányadóztatás alá essen. E módszert mind a magánnyugdíj?megtakarításból, mind pedig a nyugdíjbiztosításból, t?kebefektetési életbiztosításból és a nyugdíjesszközök más formáiból származó t?ke jövedelemadójára alkalmazzák.

A külföldi illet?ség? nyugdíjalapok adóztatása

13 A kupongskattelagen (1970:624) (az osztalékadóról szóló [1970:624] törvény; a továbbiakban: osztalékadóról szóló törvény) 1. és 4. §-a értelmében a svéd részvénytársaságok részvényei után osztalékban részesül? vagy a svéd befektetési alapokból részesedést kapó külföldi jogi személyek osztalék utáni forrásadó fizetésére kötelesek Svédországban.

14 Az osztalékadóról szóló törvény 5. §-a szerint az osztalékadó mértéke a kifizetett osztalék 30%-a. A Svéd Királyság és a Holland Királyság között megkötött adóegyezmény értelmében az e két tagállam között kifizetett osztalékok esetében az adó mértéke ugyanakkor nem haladhatja meg az osztalék bruttó összegének 15%-át.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

15 A PMT 2002 és 2006 között svéd részvénytársaságtól kapott osztalékot, amelyet 15%-os, összesen 20 957 836 svéd korona (SEK) (körülbelül 2 262 861 euró) összeg? forrásadó terhelt.

16 2007 decemberében a PMT azzal az indokkal kérte a svéd adóhatóságtól a kivetett

osztalékadó összegének visszatérítését, hogy ezen adó beszédése ellentétes a t?ke szabad mozgására vonatkozó uniós szabályokkal. A PMT arra hivatkozott, hogy vele szemben is a nyugdíjbefektetési alapok adózásáról szóló törvénynek megfelel?en kellett volna eljárni, és ennek alapján kedvez?bb adómértékre lett volna jogosult. Hangsúlyozta, hogy a nyugdíjbefektetési alapok adózásáról szóló törvény és az osztalékadóról szóló törvény alkalmazásából fakadó eltér? adóztatás nem volt indokolt.

17 Mivel a svéd adóhatóság elutasította a PMT kérelmét, utóbbi keresetet nyújtott be a Länsrätten i Dalarnas län (dalécarlie?i közigazgatási bíróság, Svédország) el?tt, amelyet e bíróság szintén elutasított.

18 A PMT által benyújtott fellebbezés nyomán a Kammarrätten i Sundsvall (a sundsvalli közigazgatási fellebbviteli bíróság, Svédország) megállapította egyrészt, hogy nem bizonyították, hogy a PMT?t a vele egy tekintet alá es? svéd nyugdíjalapokhoz képest kedvez?tlenebbül adóztatták, másrészt pedig szintén nem bizonyították, hogy a különböz? adózási szabályok hátrányos megkülönböztetést valósítottak meg.

19 A PMT felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Högsta förvaltningsdomstolenhez (legfels?bb közigazgatási bíróság, Svédország), arra hivatkozva, hogy a nyugdíjalapok adóztatására vonatkozó nemzeti szabályozás rendszere hátrányos megkülönböztetést valósít meg. A t?kejövedelem?adó nem csupán az osztalékadót váltja ki, hanem az elidegenítés?l származó nyereségre kivetett adót és a kamatadót is, a svéd nyugdíjalapok részére fizetett osztalékok után fizetend? adó pedig jelent?sen alacsonyabb a t?kejövedelem után formálisan beszédett adó összegénél. Mivel a külföldi illet?ségi nyugdíjalapoknak az osztalék kifizetését követ?en azonnal osztalékadó?fizetési kötelezettségük keletkezik a nettó jövedelem után, szintén nem élvezhetik az átalánymódszer céljának tekintett várható kiegyenlít?és el?nyeit.

20 Ezenkívül a belföldi illet?ség? nyugdíjalapokra alkalmazandó t?kejövedelem?adó megállapítása keretében lehet?ség van a pénzügyi kötelezettségek levonására, míg a külföldi illet?ség? részvényes nyugdíjalapokra alkalmazandó forrásadó ezt nem teszi lehet?vé.

21 Végül, míg a forrásadó?fizetési kötelezettség az osztalék kifizetésének id?pontjában keletkezik, ami a t?kejövedelem?adót illeti, azt az osztalék kifizetését követ? évben számítják ki és vetik ki, ami a külföldi illet?ség? nyugdíjalapok számára likviditási hátrányt eredményez.

22 A svéd adóhatóság álláspontja szerint a nemzeti adórendszer két eltér? adózási szabályozást ír el?, és semmilyen hátrányos megkülönböztetést nem valósít meg. A belföldi illet?ség? nyugdíjalapok részére fizetett osztalék után tényleges kivetett adó megfelel az adóegyezmények alapján a külföldi illet?ség? nyugdíjalapok részére fizetett osztalékot terhel? forrásadónak. A külföldi illet?ség? nyugdíjalapokra alkalmazandó rendszer ezenkívül el?nyösebbnek tekinthet? egyrészt az államkötvények hozamának alakulása, másrészt pedig azon körülmény miatt, hogy az adót csak akkor vetik ki, amikor az osztalék kifizetésére sor kerül, míg a belföldi illet?ség? nyugdíjalapok a t?kejövedelemadó?fizetési kötelezettségüknek évente tesznek eleget. A belföldi illet?ség? nyugdíjalapok által a rendelkezésükre álló t?ke kiszámítása során a kötelezettségeik figyelembevételére címén esetlegesen levonható költségek nem a kapott osztalékhoz kapcsolódnak, és a Svédországban befektetett t?ke utáni osztalékokra közvetlenül semmiféle teher nem hárul. A belföldi illet?ség? nyugdíjalapok el?legként havi rendszerességgel el?re fizetik meg a nyereségadót, és ebb?l következ?en semmilyen likviditási el?nyben nem részesülnek.

23 A kérdést el?terjeszt? bíróság meger?síti, hogy a nyugdíjalapokra alkalmazott adózási szabályokat attól függ?en állapítják meg, hogy a nyugdíjalapok belföldi illet?séggel rendelkeznek?e, valamint hogy az el?tte folyamatban lév? alapügyben szóban forgó névleges

adó mérték mind a t?kejövedelem?adó, mind pedig az osztalékadó tekintetében 15%.

24 E bíróság szintén pontosítja, hogy a t?kejövedelem?adó fiktív hozamon alapul. Ez azt jelenti, hogy figyelemmel a t?kejövedelem?adó alapjának kiszámításához használt módszerre, bizonyos évek tekintetében az adózás kedvez?bb lehet a belföldi illet?ség? részvényesek számára, ugyanakkor más években, épp ellenkez?leg, ezen részvényesek adózási eredménye kedvez?tlenebb lehet a külföldi illet?ség? részvényesek adózási eredményéhez képest. Hangsúlyozza, hogy a t?kejövedelem?adót évente vetik ki, tekintet nélkül arra, hogy sor került-e osztalékfizetésre, vagy sem. Ezenkívül a kérdést el?terjeszt? bíróság megjegyzi, hogy arra is hivatkoztak el?tte, hogy a nyugdíjalapokra vonatkozó nemzeti szabályozás rendszere hátrányosan megkülönböztet?, különösen mivel a t?kejövedelem?adó alapjának kiszámítása során lehet?ség van a pénzügyi veszteségek levonására, és mivel az adó kivetés id?pontja a külföldi illet?ség? nyugdíjalapok számára likviditási hátránnyal járhat.

25 E körülmények között a Högsta förvaltningsdomstolen (legfels?bb közigazgatási bíróság) felfüggesztette az eljárást, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Ellentétes-e az EUMSZ 63. cikkel az a nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a belföldi illet?ség? társaságtól származó osztalékokat forrásadó terheli, ha a részvényes valamely másik tagállamban rendelkezik illet?séggel, míg az ilyen osztalékok – belföldi illet?ség? részvényesnek való kifizetés esetén – olyan, fiktív hozam alapján számított végleges átalányadó hatálya alá esnek, amelynek célja, hogy id?vel megfeleljen az összes t?kejövedelemre vonatkozó rendes adónak?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés?

26 Kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a belföldi illet?ség? társaságok által kifizetett osztalékokat, amennyiben ezen osztalékokat külföldi illet?ség? nyugdíjalap részére fizetik ki, forrásadó terheli, amennyiben pedig ezen osztalékokat belföldi illet?ség? nyugdíjalap részére fizetik ki, olyan, fiktív hozam alapján számított végleges átalányadó terheli, amelynek célja, hogy annak összege id?vel megegyezzen az összes t?kejövedelmet az általános szabályok szerint terhel? adó összegével.

27 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésében tiltott, t?kemozgást korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldi illet?ség?eket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam illet?ségével rendelke?ket attól, hogy más tagállamokban hajtsanak végre beruházásokat (lásd különösen: 2012. november 8?i Bizottság kontra Finnország ítélet, C?342/10, EU:C:2012:688, 28. pont; 2012. november 22?i Bizottság kontra Németország ítélet, C?600/10, nem tették közzé, EU:C:2012:737, 14. pont).

28 A jelen esetben a belföldi illet?ség? nyugdíjalapok részére fizetett osztalékok vonatkozásában tanúsítható képest a külföldi illet?ség? nyugdíjalapok részére fizetett osztalékok tekintetében tanúsított hátrányos tagállami bánásmód alkalmas arra, hogy visszatartsa a fenti tagállamtól eltér? tagállamban illet?séggel rendelke? társaságokat attól, hogy befektetessenek e fenti tagállamban, és az következésképpen az EUMSZ 63. cikk alapján f?szabály szerint tiltott módon korlátozza a t?ke szabad mozgását (lásd: 2012. november 8?i Bizottság kontra Finnország ítélet, C?342/10, EU:C:2012:688, 33. pont; 2012. november 22?i Bizottság kontra Németország ítélet, C?600/10, nem tették közzé, EU:C:2012:737, 15. pont).

29 Az alapügyben szóban forgó jogszabályok értelmében a nyugdíjalapok a részükre fizetett

osztalékok tekintetében két különböző? adózási szabályozás hatálya alá tartoznak, amelyek alkalmazása attól függ, hogy a nyugdíjalapok az osztalékot fizet? társaság tagállamának területén illet?séggel rendelkeznek?e, vagy sem.

30 Ugyanis az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy csak a svéd társaságok által külföldi illet?ség? nyugdíjalapok részére fizetett osztalékokat sújtja a bruttó összegük 30%?ának megfelel? forrásadó, mivel ugyanakkor ezen adómérték a kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmények alapján csökkenthet?. Amint azt a kérdést el?terjeszt? bíróság megjegyzi, a PMT által kapott osztalékokat egy ilyen, a Svéd Királyság és a Holland Királyság között kötött egyezmény alapján 15%?os forrásadó terheli.

31 Ezzel szemben a belföldi illet?ség? nyugdíjalapok részére fizetett osztalékok nem ilyen forrásadó, hanem azon t?kejövedelem?adó hatálya alá tartoznak, amelynek adóalapját két lépcs?ben állapítják meg. El?ször is, meghatározzák az adott adóév kezdetén rendelkezésre álló eszközöknek az ugyanezen id?pontban fennálló pénzügyi követelésekkel csökkentett összértékét. Másodszor, ezt a nettó összeget megszorozzák az adóévet közvetlenül megelőz? naptári évben az államkötvényekre irányadó átlagos hozam mértékével. Az így kapott eredmény a fiktív hozam, amelyet 15%?os mérték? adó terheli.

32 A két adózási szabályozás közötti különbség különösen az adóalap kiszámításának módjában és az adó beszedésének szabályaiban mutatkozik meg, mivel a névleges adómérték mindkét szabályozás keretében azonos.

33 Ami annak eldöntését illeti, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló tagállami szabályozás a t?ke szabad mozgása korlátozásának min?sül?e, meg kell vizsgálni, hogy a nyugdíjalapok részére fizetett osztalékok ilyen megkülönböztetett adóztatása, amely az alapján történik, hogy a nyugdíjalapok belföldi illet?séggel rendelkeznek?e, vagy sem, azt eredményezi, hogy a külföldi illet?ség? nyugdíjalapok a belföldi illet?ség? nyugdíjalapokhoz képest hátrányos bánásmódban részesülnek.

34 A kérdést el?terjeszt? bíróság, amely egyedül rendelkezhet pontos információkkal az el?tte folyamatban lév? ügy tényállásáról, feladata annak értékelése, hogy a jelen ügyben szóban forgó osztalékokat illet?en a kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló kétoldalú egyezmény által el?írt 15%?os forrásadónak az alapügy felperesére történ? alkalmazása oda vezet?e, hogy e felperesnek végs? soron Svédországban nagyobb adóterhet kell viselnie, mint amely az ugyanezen típusú osztalékok tekintetében a belföldi illet?ség? nyugdíjalapokat terheli (lásd ebben az értelemben: 2015. szeptember 17?i Miljoen és társai ítélet, C?10/14, C?14/14 és C?17/14, EU:C:2015:608, 48. pont).

35 A svéd és a német kormány e tekintetben arra hivatkozik, hogy az ilyen értékelést több évre nézve kell lefolytatni, amely megfelel egy gazdasági ciklusnak, ami az említett kormányok álláspontja szerint lehetővé teszi annak bizonyítását, hogy az ezen osztalékoknak az egyik vagy másik módszer szerinti adóztatása a gazdasági ciklus végén ugyanazon eredményre vezet.

36 Ennélfogva meg kell vizsgálni, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság értékelésének több, együttesen vizsgálendő évet magában foglaló id?szak során a külföldi illet?ség? nyugdíjalap részére fizetett osztalékok tekintetében esetlegesen tanúsított hátrányos bánásmódra kell?e irányulnia, amint azt az említett kormányok javasolják, vagy az ilyen értékelést éves alapon kell lefolytatni, a vitatott id?szak minden egyes évre nézve, ami mellett a Bizottság érvel.

37 Meg kell állapítani egyrészt, hogy jóllehet a svéd kormány álláspontja szerint az általánadózási módszere a közvetlen és közvetett megtakarítások egységes adóztatására és az adóztatás id?beli kiegyenlítésére irányul, ugyanakkor a Bíróság rendelkezésére álló iratokból az

következik, hogy a belföldi illetőség? nyugdíjalapokra alkalmazandó t?kejövedelem?adót éves alapon állapítják meg. Márpedig a Bíróság korábban már kimondta, hogy a belföldi és külföldi illetőség? adóalanyok részére fizetett osztalékokra kivetett adóterhek összehasonlítása céljából azt az id?szakot kell figyelembe venni, amelyet a belföldi illetőség? adóalanyok részére fizetett osztalékok tekintetében figyelembe vesznek (lásd ebben az értelemben: 2015. szeptember 17?i Miljoen és társai ítélet, C?10/14, C?14/14 és C?17/14, EU:C:2015:608, 51. pont).

38 Másrészt a Bíróság a letelepedés szabadsága kapcsán kimondta, hogy még ha feltételezzük is, hogy valamely tagállam adórendszere általában kedvez? a külföldi illetőség? adóalanyok számára, ez nem akadályozza annak, hogy ha e rendszer mégis hátrányosnak bizonyul az említett adóalanyok számára, a belföldi illetőség? adóalanyokhoz képest egyenl?tlen bánásmódot eredményezzen, és ezáltal korlátozza a letelepedés szabadságát (lásd ebben az értelemben: 2000. december 14?i AMID?ítélet, C?141/99, EU:C:2000:696, 27. pont; 2007. március 22?i Talotta?ítélet, C?383/05, EU:C:2007:181, 31. pont). A Bíróság már ugyancsak kimondta, hogy az a körülmény, hogy valamely nemzeti szabályozás az alapügyben felmerült helyzetben hátrányosan megkülönbözteti a külföldi illet?séggel rendelke?ket, nem ellentételezhet? azzal, hogy egyéb helyzetekben ugyanezen szabályozás nem tesz különbséget a belföldi és a külföldi illet?séggel rendelke?k között (2007. július 18?i Lakebrink és Peters?Lakebrink ítélet, C?182/06, EU:C:2007:452, 23. pont).

39 Az ilyen értelmezésb?l az következik, hogy a külföldi illetőség? nyugdíjalapok részére valamely adóév során fizetett osztalékok tekintetében esetleges tanúsított hátrányos bánásmód nem ellentételezhet? más adóévekben ez utóbbiakkal szemben tanúsított esetlegesen el?nyös bánásmóddal.

40 Mindenesetre – amint arra a Bizottság hivatkozik, anélkül hogy a svéd kormány ezt vitatná – az alkalmazandó jogszabályok nem írnak el? olyan mechanizmust, amely lehetővé teszi annak biztosítását, hogy a belföldi illetőség? nyugdíjalapok által kapott belföldi osztalékokra alkalmazott adóteher id?vel megegyezik majd a külföldi illetőség? nyugdíjalapok által kapott ugyanilyen jelleg? osztalékokra alkalmazott adóteherrel.

41 Ebb?l következ?en a külföldi illetőség? nyugdíjalapok részére fizetett osztalékok tekintetében tanúsított esetleges kedvez?tlen bánásmód fennállására irányuló értékelést minden egyes adóév tekintetében külön?külön kell lefolytatni.

42 Márpedig, amint azt a svéd kormány az írásbeli észrevételeinek 48. pontjában maga is elismeri, azokban az években, amikor a részvények tényleges hozama magasabb, mint az államkötvények hozamának megfelel? átalányhozam, és különösen a piac jelenlegi állapotában ez a helyzet, a külföldi illetőség? nyugdíjalapok számára el?nyösebb, ha a belföldi illetőség? nyugdíjalapok esetében alkalmazotthoz hasonlóan az osztalékadó helyett hozamot terhel? adót fizetnek.

43 E megállapítást lényegében a kérdést el?terjeszt? bíróság is osztja, amely pontosítja, hogy figyelemmel a t?kejövedelemadó?alap kiszámításának módszerére, az adózási eredmény egyes évek tekintetében a belföldi illetőség? részvényesek számára, más évek tekintetében ugyanakkor a külföldi illetőség? részvényesek számára lehet kedvez?bb.

44 Mivel az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, tagállami adószabályozással bevezetett, a belföldi illetőség? nyugdíjalapok részére fizetett osztalékok és a külföldi illetőség? nyugdíjalapok részére fizetett ugyanilyen típusú osztalékok adóztatására vonatkozó eltér? bánásmód ahhoz vezethet, hogy az utóbbiak részére fizetett osztalékokra a belföldi illetőség? nyugdíjalapok által viselnél magasabb adóteher hárul, az ilyen eltér? bánásmód alkalmas arra, hogy eltántorítsa az ilyen külföldi illetőség? nyugdíjalapokat attól, hogy e tagállamban befektessenek, és

következésképpen a t?ke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikkben f?szabály szerint tiltott korlátozását képezi.

45 Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdése a) pontjának megfelelően az EUMSZ 63. cikk rendelkezései ugyanakkor nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek különbséget tesznek az adózók között a lakóhely vagy a t?kebefektetés helye alapján.

46 E rendelkezést a t?ke szabad mozgásának alapvet? elvét?l való eltérésként szigorúan kell értelmezni. Következésképpen e rendelkezés nem értelmezhet? úgy, hogy minden adójogi szabályozás, amely az adózók között a lakóhely vagy a t?kebefektetés tagállama alapján különbséget tesz, automatikusan összeegyeztethet? az EUM? Szerz?déssel. Ugyanis az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontjában el?írt kivételt korlátozza ugyanezen cikk (3) bekezdése, amely szerint a hivatkozott (1) bekezdésben említett nemzeti intézkedések „nem szolgálhatnak az [EUMSZ] 63. cikkben meghatározott szabad t?kemozgásra és fizetési m?veletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül” (2014. április 10?i Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company ítélet, C?190/12, EU:C:2014:249, 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47 Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja által engedélyezett eltér? bánásmódot ily módon meg kell különböztetni az ugyanezen cikk (3) bekezdésében tiltott hátrányos megkülönböztetést?l. Márpedig a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kit?nik, hogy ahhoz, hogy az alapügyekben szerepl?höz hasonló nemzeti adójogi szabályozást összeegyeztethet?nek lehessen tekinteni a Szerz?désnek a t?ke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az általa el?írt eltér? bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozzon, vagy közérdeken alapuló nyomós indok alapján igazolható legyen (lásd: 2012. május 10?i Santander Asset Management SGIIC és társai ítélet, C?338/11–C?347/11, EU:C:2012:286, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 Emlékeztetni kell arra, hogy annak vizsgálata során, hogy valamely határon átnyúló helyzet összehasonlítható?e valamely bel? helyzettel, vagy sem, figyelembe kell venni a kérdéses nemzeti rendelkezések célját (2012. november 8?i Bizottság kontra Finnország ítélet, C?342/10, EU:C:2012:688, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), valamint ez utóbbiak tárgyát és tartalmát (lásd: 2012. május 10?i Bizottság kontra Észtország ítélet, C?39/10, EU:C:2012:282, 51. pont).

49 Másfel?l csak a szóban forgó szabályozás által megállapított releváns megkülönböztet? kritériumokat kell figyelembe venni annak mérlegelése során, hogy az ilyen szabályozásból ered? eltér? bánásmód a helyzetek objektív eltérését tükrözi?e (2012. május 10?i Santander Asset Management SGIIC és társai ítélet, C?338/11–C?347/11, EU:C:2012:286, 28. pont).

50 A jelen ügyben, amint azt a jelen ítélet 29. pontjában a Bíróság megállapította, az alapügyben szóban forgó szabályozás az osztalékokból részesül? nyugdíjalapok illet?ségén alapuló megkülönböztet? kritériumot ír el? azzal, hogy a külföldi illet?ség? nyugdíjalapok által kapott osztalékokat a forrásadó, a belföldi illet?ség? nyugdíjalapok által kapott osztalékokat pedig a t?kejövedelem?adó hatálya alá vonja.

51 Ennélfogva meg kell vizsgálni, hogy figyelemmel az alapügyben szóban forgó szabályozás tárgyára és tartalmára, a belföldi és külföldi illet?ség? nyugdíjalapok összehasonlítható helyzetben vannak?e.

52 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a belföldi illet?ség? nyugdíjalapokat terhel? adó tárgyát a külföldi illet?ség? nyugdíjalapokra alkalmazott adó tárgyától. Így, míg az el?bbieket a teljes

jövedelmük után adóznak, amelyet a kötelezettségeikkel csökkentett eszközeik értéke alapján állapítanak meg, és amelyre átalányhozamrátát alkalmaznak, függetlenül attól, hogy az érintett adóévben történt tényleges osztalékkifizetés ténylegesen, az utóbbiakkal szemben a Svédországban az ezen tárgyév során kapott osztalékok után vetik ki az adót.

53 Ugyanis az öregségi nyugdíjak rendszerében, amelyhez a nyugdíjalapok tartoznak, az említett alapok adóztatására vonatkozó nemzeti szabályozás célja, hogy semleges és az érintett különböző típusú eszközök, valamint az összes nyugdíjmegtakarítási forma piaci helyzetétől független adót vezessen be.

54 Az ilyen cél elérése érdekében a belföldi illetőségű nyugdíjalapok eszközeinek egészére minden évben olyan átalányadót vetnek ki, amely tükrözi ezen eszközök hozamát, függetlenül attól, hogy az említett eszközök által generált jövedelem, különösen az osztalékok kiosztására sor került-e.

55 A belföldi illetőségű nyugdíjalapok jövedelmeinek a megadóztatását a Svéd Királyság mint e nyugdíjalapok illetősége szerinti állam gyakorolja, mivel e címen a teljes jövedelmük felett adóztatási joghatósággal rendelkezik.

56 Ezzel szemben, ami a Svédországban illetőséggel nem rendelkező nyugdíjalapokat illeti, e tagállam a Holland Királysággal kötött kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmény értelmében ezen alapoknak csak azon eszközei által generált jövedelem felett rendelkezik adóztatási joghatósággal, amelyek Svédországban találhatóak. Így a Svéd Királyság a külföldi illetőségű nyugdíjalapok által kapott osztalékokat az osztalék forrása szerinti államként adóztatja meg.

57 Amennyiben ezen egyezmény értelmében a Svéd Királyság nem rendelkezik adóztatási joghatósággal az alapügyben szóban forgóhoz hasonló külföldi illetőségű nyugdíjalapoknak a tagállam területén található eszközei felett, pusztán az a körülmény, hogy ezen alapok Svédországban eszközökkel rendelkeznek, ezzel szemben nem teszi lehetővé az e tagállamban való adóztatásukat.

58 Így mivel a Svéd Királyság korlátozott adóztatási joghatósággal rendelkezik a külföldi illetőségű nyugdíjalapok tekintetében, e tagállam nem vethet ki adót az e nyugdíjalapok teljes eszközállományára.

59 E körülmények között az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, semleges és az érintett különböző típusú eszközök, valamint az összes nyugdíjmegtakarítási forma piaci helyzetétől független adó alkalmazására irányuló nemzeti szabályozás által elérni kívánt cél, amely feltételezi, hogy a nyugdíjalapokat a teljes eszközállományuk után megadóztatják, a külföldi illetőségű nyugdíjalapok tekintetében nem teljesülhet.

60 Ez a cél, amely feltételezi továbbá, hogy a nyugdíjalapokat évente és az osztalék kifizetésétől függetlenül adóztatják meg, a külföldi illetőségű nyugdíjalapok által kapott osztalékok átalányjellegű módszer szerinti adóztatása révén, amely a fizetendő adó megállapítása érdekében az alapul szolgáló eszközök értékét veszi figyelembe, már szintén nem teljesülhet, amennyiben – amint azt a Bíróság a jelen ítélet 56–58. pontjában kifejtette – a külföldi illetőségű nyugdíjalapokat mindenesetre csak akkor lehet megadóztatni, ha a részükre osztalékkifizetés történt.

61 Ezenkívül, amint azt a f?tanácsnok az indítványának a 32. és 33. pontjában megállapította, az alapügyben szóban forgó szabályozás által a befektetési formák tekintetében elérni kívánt adóztatási semlegesség az adóalanyok által befektetett teljes t?ke adóztatását feltételezi, függetlenül ezen adóalany befektetési portfóliójának összetételét?l.

62 Az ilyen cél a külföldi illet?ség? nyugdíjalapok esetében, amelyeket Svédországban kizárólag azon jövedelmük után adókötelesek, amelyek forrása e tagállamban található, nem teljesülhet.

63 Ebb?l következ?en meg kell állapítani, hogy figyelemmel a nemzeti jogszabály által elérni kívánt célra, valamint annak tárgyára és tartalmára, a külföldi illet?ség? nyugdíjalapok nincsenek a belföldi illet?ség? nyugdíjalapokkal összehasonlítható helyzetben.

64 Mindamellet, végezetül emlékeztetni kell arra, hogy jóllehet a két különböz? adóztatási módszernek a belföldi és a külföldi illet?ség? nyugdíjalapokra való alkalmazását a jelen ügyben az adóalanyok e két kategóriája közötti helyzetbeli különbség igazolja, a Bíróság korábban már kimondta, hogy a valamely tagállamban adóköteles jövedelmet eredményez? tevékenységgel közvetlen összefüggésben álló m?ködési költségek vonatkozásában a belföldi illet?ség? adóalanyok és az említett tagállamban külföldi illet?ség? adóalanyok összehasonlítható helyzetben vannak (2015. szeptember 17?i Miljoen és társai ítélet, C?10/14, C?14/14 és C?17/14, EU:C:2015:608, 57. pont).

65 Ennélfogva a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a belföldi illet?ség? nyugdíjalapokra alkalmazott adóztatási módszer az említett nyugdíjalapok adóalapjának kiszámítása és különösen a kötelezettségeiknek az adóalap kiszámítása során való figyelembevételé révén lehet?vé teszi?e az osztalék megszerzésével közvetlen összefüggésben álló esetleges m?ködési költségek figyelembevételét, amint arra a PMT láthatóan hivatkozik. Amennyiben lehet?vé teszi, úgy az ilyen költségek figyelembevételét is engedélyezni kell a külföldi illet?ség? nyugdíjalapok számára.

66 A fentiekre figyelemmel az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy

– azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a belföldi illet?ség? társaságok által fizetett osztalékokat, amennyiben ezen osztalékokat külföldi illet?ség? nyugdíjalap részére fizetik ki, forrásadó terheli, amennyiben pedig ezen osztalékokat belföldi illet?ség? nyugdíjalap részére fizetik ki, olyan, fiktív hozam alapján számított végleges átalányadó terheli, amelynek célja, hogy annak összege id?vel megegyezzen az összes t?kejövedelmet az általános szabályok szerint terhel? adó összegével;

– ugyanakkor azzal ellentétes, hogy a külföldi illet?ség? nyugdíjalapok nem vehetik figyelembe az osztalék megszerzésével közvetlen összefüggésben álló esetleges m?ködési költségeket, amennyiben a belföldi illet?ség? nyugdíjalapok adóalapjának kiszámításához használt módszer el?írja az ilyen költségek figyelembevételét, aminek vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata.

A költségekr?

67 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 a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy

- azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a belföldi illetőségű társaságok által fizetett osztalékokat, amennyiben ezen osztalékokat külföldi illetőségű nyugdíjalap részére fizetik ki, forrásadó terheli, amennyiben pedig ezen osztalékokat belföldi illetőségű nyugdíjalap részére fizetik ki, olyan, fiktív hozam alapján számított végleges átalányadó terheli, amelynek célja, hogy annak összege idővel megegyezzen az összes tőkejövedelmet az általános szabályok szerint terhelő adó összegével;
- ugyanakkor azzal ellentétes, hogy a külföldi illetőségű nyugdíjalapok nem vehetik figyelembe az osztalék megszerzésével közvetlen összefüggésben álló esetleges működési költségeket, amennyiben a belföldi illetőségű nyugdíjalapok adóalapjának kiszámításához használt módszer előírja az ilyen költségek figyelembevételét, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: svéd.