

A. ÉS B.

A BÍRÓSÁG VÉGZÉSE (negyedik tanács)

2007. május 10. *

A C-102/05. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Regeringsrätten (Svédország) a Bírósághoz 2005. február 28-án érkezett, 2004. október 13-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Skatteverket**

és

az **A. és B.**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: K. Lenaerts (előadó) tanácselnök, Juhász E., R. Silva de Lapuerta, G. Arestis és T. von Danwitz bírák,

* Az eljárás nyelve: svéd.

főtanácsnok: Y. Bot,
hivatalvezető: R. Grass,

mivel eljárási szabályzata 104. cikke 3. §-ának első bekezdése alapján a Bíróság indokolt végzéssel kíván határozni,

a főtanácsnok meghallgatását követően,

meghozta a következő

Végzést

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 56–58. cikk értelmezésére vonatkozik.

- 2 A kérelmet a Skatteverket (svéd adóhatóság) és A., illetve B. (a továbbiakban együtt: felperesek) a svéd jog alá tartozó X társaság részvényesei és munkavállalói között folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, amely annak elbírálására irányul, hogy az e társaság által fizetett részvényosztalék adóztatása keretében a „munkabér-szabályra” vonatkozó svéd rendelkezések (a továbbiakban: „löneregeln”) alkalmazása szempontjából be kell-e vonni a számítás alapjába a svéd X társaság orosz Y fióktelepe alkalmazottjainak munkabérét.

A nemzeti szabályozás

- 3 A jelen ügy a koncentrált részvényesi szerkezetű svéd társaságok („fåmansföretag”) által fizetett részvényosztalékokra vonatkozó svéd adószabályozásra vonatkozik.
- 4 E társaságok olyan, részvénytársaságként működő kisvállalkozások, amelyek társasági részesedéseinek, illetve részvényeinek több mint 50%-a kevesebb mint 5 magánszemély tulajdonában áll, akik így a társaság irányítására meghatározó befolyással rendelkeznek. Abban az esetben, ha a társaság több részvényese munkavállalóként is dolgozik a társaságban, a jövedelemadóról szóló svéd törvény (inkomstskattelagen, SFS 1999, 1229. sz., a továbbiakban: törvény) 57. fejezetének 3. cikke alapján őket egy személynek kell tekinteni, ami lehetővé teszi, hogy e társaság a részvényesei számától függetlenül koncentrált részvényesi szerkezetű társaságnak minősüljön.
- 5 A munkaviszonyból származó jövedelmet terhelő adó Svédországban magasabb, mint a tőkejövedelemre kivetett adó. Annak érdekében, hogy visszatartsák a koncentrált részvényesi szerkezetű társaságnak a társaságnál egyben munkavállalóként is dolgozó részvényeseit attól, hogy a munkaviszonyból származó jövedelmet tőkejövedelemmé alakítsák, a törvény akként rendelkezik, hogy az említett társaság által kifizetett részvényosztalék az ugyanezen társaságba fektetett tőke szokásos hozamának tekintett, átalányösszegben meghatározott hozam – szokásosan „határértéknek” hívták – összegéig tőkejövedelemként adózik. Az osztalék határértéket meghaladó része viszont munkából származó jövedelemként adózik.
- 6 Ezen átalányhozamot a főként a részvényes által a koncentrált részvényesi szerkezetű társaságba fektetett tőkét magában foglaló számítási alap meghatározott százaléka alapján számítják ki.

- 7 A törvény 43. fejezetének 12. cikkében rögzített munkabér-szabály alapján szintén a számítás alapjába tartozhat e társaság, ideértve a leányvállalatait és a fióktelepeit, alkalmazottjai által kapott munkabér bizonyos hányadának megfelelő összeg. E rendelkezésnek megfelelően azonban az ilyen munkabér kizárólag akkor vehető számításba, ha az a svéd szabályozás alapján a társadalombiztosítási járulékok, illetve a munkabérre kivetett adó számítási alapjába tartozik.
- 8 A svéd kormány által adott információknak megfelelően Svédországnak az Európai Unióhoz való csatlakozását követően kiterjesztették a munkabér-szabály alkalmazását a koncentrált részvényesi szerkezetű társaságoknak a más tagállamokban alkalmazott munkavállalói részére fizetett munkabérre.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 9 Az X tanácsadással foglalkozó, több olyan, a felperest is magában foglaló részvényes tulajdonában álló svéd részvénytársaság, akik e társaság munkavállalóiként dolgoznak. Jóllehet a szóban forgó időszak alatt a részvényesek száma viszonylag nagy volt (összesen 78 fő), az X mindvégig a törvény 57. fejezete 3. cikke szerinti „koncentrált részvényesi szerkezetű társaságnak” minősült.
- 10 Amikor az X 1991-ben megkezdte működését, folytatta azt a tevékenységet, amelyet korábban egy másik formában működő társaság, valamint egy orosz fióktelep végzett Svédországban. 1997-ben az X leányvállalata, a svéd Y részvénytársaság vette át e tevékenység folytatását. Ugyanebben az időben az Y egy másik fióktelepet is létrehozott Oroszországban. Az első fióktelepet 2000-ben felszámolták.

- 11 A felperesek 1,7–1,7% arányban tulajdonosai az X részvénytársaság részvényeinek. A. 1991-ben, B. pedig 1996-ban lett az X részvényese.
- 12 A két részvényes kérelmet nyújtott be a Skatterättsnämndenhez (adóügyi bizottság), amelyben előzetes állásfoglalás kibocsátását kérték arról, hogy az X által fizetett részvényosztalék adójának kiszámítása során a munkabér-szabály alkalmazása szempontjából annak ellenére figyelembe vehetik-e az orosz fióktelep alkalmazottjai részére fizetett munkabért, hogy e munkabér nem tartozik a Svédországban fizetendő társadalombiztosítási járulékok, illetve a munkabérrre kivetett adó számítási alapjába.
- 13 A Skatterättsnämnden az érdekeltek számára 2003. február 19-én küldött állásfoglalásában igennel válaszolt e kérdésre. Mivel a Skatterättsnämnden álláspontja szerint a jelen ügyben nem lehet hivatkozni az EK 43. cikkre, tekintve hogy az a harmadik országokban található létesítményekre nem terjed ki, úgy vélte, hogy az EK 56. cikk (1) bekezdése szempontjából kell megvizsgálni a per tárgyát képező nemzeti szabályozást.
- 14 A fenti adóügyi bizottság e tekintetben úgy ítélte meg, hogy olyan helyzetben, mint amelyben a felperesek találhatók, az EK-Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezései megakadályozzák, hogy az e személyek által az X-től kapott osztalék kedvezőtlenebb adózás alá essék azon okból, hogy az X leányvállalata nem Svédországban, hanem Oroszországban folytat tevékenységet.
- 15 Ugyanis a munkabér-szabályt 1994-ben fogadták el, aminek folytán azt nem lehet az EK 57. cikk (1) bekezdése szerinti, 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozásnak tekinteni. Emellett az e szabály által alkalmazott eltérő bánásmód nem igazolható az adóellenőrzések hatékonyságának biztosításához fűződő céllal, figyelemmel arra, hogy a Svéd Királyság és az Orosz Államszövetség között kötött adóegyezményben külön rendelkezés szabályozza az érintett adóhatóságok közötti információcserét.

- 16 A Skatterättsnämnden egyik tagja azonban úgy vélte, hogy a munkabér-szabályt nem a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezései, hanem az EK 43. cikk szempontjából kell megvizsgálni. E szabály ugyanis nem a tőke szabad mozgásának, hanem valamely gazdasági tevékenység folytatásának az akadályozására alkalmas. Tekintettel azonban arra, hogy az EK 43. cikk nem alkalmazható a harmadik országokat érintő esetekre, e szabály nem minősül az e cikk alapján tiltott korlátozásnak.
- 17 A Riksskatteverket (adóhivatal) panaszt nyújtott be a Skatterättsnämnden állásfoglalásával szemben a Regeringsrättenhez.
- 18 Ilyen körülmények között a Regeringsrätten felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

- „1) A [Szerződésnek] a tagállamok és harmadik országok közötti tőke mozgás szabadságáról szóló rendelkezései megakadályozzák-e azt, hogy olyan helyzetben, mint a jelen ügyben, a [felperesek] által az X-től kapott osztalék kedvezőtlenebb adózás alá essék azért, mert X leányvállalata, Y nem Svédországban, hanem Oroszországban folytat tevékenységet?
- 2) E tekintetben jelentőséggel bír-e az a körülmény, hogy [a felperesek] az Oroszországban folytatott üzleti tevékenység megkezdése vagy megváltoztatása előtt vagy azt követően szereztek az X-ben részesedést?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

- 19 Az eljárási szabályzat 104. cikke 3. §-ának első bekezdése alapján, amennyiben az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adott válasz egyértelműen levezethető az ítélkezési gyakorlatból, a Bíróság indokolt végzéssel határozhat.
- 20 A kérdést előterjesztő bíróság a kérdéseivel lényegében azt kívánja megtudni, hogy összeegyeztethető-e a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel azon nemzeti intézkedés, amely a részvényes által befektetett tőke mellett az osztalékot fizető társaság által folyósított munkabér egy részét is magában foglaló számítási alap bizonyos százalékában meghatározott átalányhozam összegéig tőkejövedelemként adóztatja a részvényosztalékot, és ennek keretében nem teszi lehetővé e társaság fióktelepe vagy leányvállalata által valamely harmadik országban alkalmazott munkavállalók munkabérének figyelembevételét.
- 21 A Skatterättsnämnden egyik tagjához hasonlóan (lásd a jelen végzés 16. pontját), a holland kormány és az Európai Közösségek Bizottsága is úgy véli, hogy az alapügyben felmerült rendelkezést nem a tőke szabad mozgásának, hanem kizárólag a letelepedés szabadságának a szemszögéből lehet megvizsgálni. Lényegében azt állítják, hogy e rendelkezés a fióktelepek harmadik országban történő letelepedésére vonatkozik, és következképpen az kizárólag a letelepedés szabadságának tárgyi hatálya alá tartozik.
- 22 Tekintettel arra, hogy a jelen ügyben felmerült helyzetnek a Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezései szemszögéből történő vizsgálata feleslegessé teheti e helyzetnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezések szempontjából történő vizsgálatát, először azt kell megállapítani, hogy e helyzet a letelepedés szabadsága alá tartozik-e.

- 23 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a letelepedés szabadsága, amelyet az EK 43. cikk elismer a közösségi állampolgárok számára, és amely magában foglalja a jogot a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások alapítására és irányítására a letelepedés szerinti tagállam joga által a saját állampolgáira előírtakkal azonos feltételek szerint, az EK 48. cikknek megfelelően magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye a Közösség területén található, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselőlet útján gyakorolni (lásd különösen a C-307/97. sz. Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-6161. o.] 35. pontját, a C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10837. o.] 29. pontját, valamint a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-7995. o.] 41. pontját).
- 24 Továbbá a következetes ítélkezési gyakorlat szerint még akkor is, ha a Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek célja, azok szövege szerint a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, azok egyaránt kizárják, hogy a származási tagállam megakadályozza az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy valamely másik tagállamban letelepedjen (lásd különösen a C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítélet [EBHT 1998., I-4695. o.] 21. pontját, a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 31. pontját, valamint a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 42. pontját).
- 25 A holland kormány és a Bizottság által előadottaknak megfelelően az olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen az alapügyben merült fel, amely megtiltja a harmadik országban letelepedett fióktelep által fizetett bérnek a munkabér-szabály alkalmazása szempontjából történő figyelembevételét, lényegében azt eredményezi, hogy kevésbé vonzóvá teszi a svéd társaságok számára fióktelepek valamely harmadik országban történő alapítását, mivel azok alapítása alkalmas arra, hogy kedvezőtlenebb adójogi helyzetbe hozza e társaság részvényeseit, mint amelyben akkor lennének, ha e fióktelep Svédországban vagy valamely másik tagállamban lenne.

- 26 Mivel az intézkedés visszatartja a fióktelepeknek az Európai Unión kívüli létesítését, az alapügyben érintett intézkedés döntően a letelepedés szabadságát érinti, és így az kizárólag a Szerződés e szabadságra vonatkozó rendelkezéseinek a tárgyi hatálya alá tartozik.
- 27 Még ha feltételezzük is, hogy e nemzeti intézkedés, amint azt a felperesek állítják, korlátozó hatást gyakorol a tőke szabad mozgására, e hatás a letelepedés szabadsága esetleges korlátozásának elkerülhetetlen következménye, és nem indokolja az említett intézkedésnek az EK 56–58. cikk szempontjából történő vizsgálatát (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 33. pontját, a C-452/04. sz. Fidium Finanz ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-9521. o.] 48. és 49. pontját, valamint a C-524/04. sz. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben 2007. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-2107. o.] 34. pontját).
- 28 Következésképpen az alapügyben felmerült nemzeti intézkedést nem szükséges megvizsgálni a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezései szempontjából.
- 29 Ami a Szerződésnek a letelepedés szabadságáról szóló fejezetét illeti, az egyáltalán nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely e rendelkezések tárgyi hatályát kiterjesztené a tagállam valamely társaságának harmadik országban történő letelepedésére vonatkozó esetekre. Ezért olyan esetben, mint amely az alapügyben merült fel, nem lehet hivatkozni az EK 43. cikkre és az azt követő cikkekre.
- 30 A fentiekre tekintettel a feltett kérdésre akként kell válaszolni, hogy azon nemzeti intézkedés, amely a részvényes által befektetett tőke mellett az osztalékot fizető társaság által folyósított munkabér egy részét is magában foglaló számítási alap bizonyos százalékában meghatározott átalányhozam összegéig tőkejövedelemként adóztatja a részvényosztalékot, és ennek keretében nem teszi lehetővé e társaság

fióktelepe vagy leányvállalata által valamely harmadik országban alkalmazott munkavállalók munkabérének figyelembevételét, döntően az EK 43. cikk és az azt követő cikkek szerinti letelepedés szabadságát érinti. Nem lehet e cikkekre hivatkozni olyan esetben, amely a tagállam valamely társaságának harmadik országban történő letelepedésére vonatkozik.

A költségekről

- 31 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

Azon nemzeti intézkedés, amely a részvényes által befektetett tőke mellett az osztalékot fizető társaság által folyósított munkabér egy részét is magában foglaló számítási alap bizonyos százalékában meghatározott átalányhozam összegéig tőkejövedelemként adóztatja a részvényosztalékot, és ennek keretében nem teszi lehetővé e társaság fióktelepe vagy leányvállalata által valamely harmadik országban alkalmazott munkavállalók munkabérének figyelembevételét, döntően az EK 43. cikk és az azt követő cikkek szerinti letelepedés szabadságát érinti. Nem lehet e cikkekre hivatkozni olyan esetben, amely a tagállam valamely társaságának harmadik országban történő letelepedésére vonatkozik.

Aláírások