



## Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2024. július 29.\*

„Előzetes döntéshozatal – EUMSZ 63. cikk – A tőke szabad mozgása – A közjogi nyugdíjalapok által kapott osztalékok adóztatása – A belföldi illetőségű közjogi nyugdíjalapok és a külföldi illetőségű közjogi nyugdíjalapok közötti eltérő bánásmód – Kizárólag a belföldi illetőségű közjogi nyugdíjalapok adómentessége – A helyzetek összehasonlíthatósága – Igazolás – A szociálpolitika által követett cél megőrzésének szükségessége – Az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségessége”

A C-39/23. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) a Bírósághoz 2023. január 26-án érkezett, 2023. január 24-i határozatával terjesztett elő

a **Keva**,

a **Landskapet Ålands pensionsfond**,

a **Kyrkans Centralfond**

és

a **Skatteverket**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Arabadjiev tanácselnök, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (előadó), A. Kumin és I. Ziemele bírák,

főtanácsnok: A. M. Collins,

hivatalvezető: A. Lamote tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2024. január 11-i tárgyalásra,

\* Az eljárás nyelve: svéd.

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Keva, a Landskapet Ålands pensionsfond és a Kyrkans Centralfond képviselőjében K. Äimä és K. Grüssner,
- a Skatteverket képviselőjében K. Hjelmberg és U. Vretendahl,
- a svéd kormány képviselőjében C. Meyer-Seitz és R. Shahsavan Eriksson, meghatalmazotti minőségben,
- a spanyol kormány képviselőjében A. Pérez-Zurita Gutiérrez, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében P. Carlin, A. Ferrand és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2024. március 21-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

### **Ítéletet**

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 63. cikk értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az egyrészt a Keva, a Landskapet Ålands pensionsfond (az Åland-szigetek nyugdíjalapja, Finnország) és a Kyrkans Centralfond (egyházi központi alap, Finnország), azaz a finn foglalkoztatói nyugdíjrendszer keretében létrehozott három közjogi nyugdíjpénztár, másrészt a Skatteverket (adóhatóság, Svédország) között az alapeljárás felperesei részére svéd társaságok által fizetett osztalékok svédországi adójogi kezelése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

### **Jogi háttér**

#### ***A nemzetközi jog***

##### *Az OECD adóztatási modellegyezmény*

- 3 A Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) Tanácsa 1963. július 30-án ajánlást fogadott el a kettős adóztatás megszüntetéséről, és arra kérte a tagországok kormányait, hogy a kétoldalú megállapodások megkötésekor vagy felülvizsgálatakor az OECD adóügyi bizottsága által kidolgozott és az említett ajánlás mellékletét képező „a jövedelem- és vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerülésére szolgáló modellegyezményt” (a továbbiakban: OECD adóztatási modellegyezmény) vegyék alapul. E modellegyezményt rendszeresen felülvizsgálják és módosítják. Az ehhez fűzött kommentárt az OECD Tanácsa hagyja jóvá.

- 4 Az OECD adóztatási modellegetménynek „A hátrányos megkülönböztetés tilalma” címet viselő 24. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az egyik Szerződő Állam állampolgárai nem vethetők a másik Szerződő Államban olyan adóztatás vagy azzal összefüggő kötelezettség alá, amely más vagy terhesebb, mint amelynek e másik állam állampolgárai azonos körülmények között – különös tekintettel az illetőségre – alá vannak vagy alá lehetnek vetve. [...]”

- 5 Az OECD adóztatási modellegetmény 24. cikkéhez fűzött kommentár 10. pontja kimondja:

„[...] [e 24. cikk] (1) bekezdésének rendelkezéseiből nem következik az, hogy az a Szerződő Állam, amely a saját közintézményei vagy -szolgálatai számára azok jellegénél fogva különleges adókedvezményeket biztosít, köteles a másik állam közintézményei és -szolgálatai számára is ugyanazon kedvezményeket biztosítani”.

- 6 E kommentár 12. pontja szerint:

„[...] a valamely állam által saját közintézményeinek és -szolgálatainak biztosított adómentességeket az indokolja, hogy ezen intézmények és szolgálatok ezen állam szerves részét képezik, és helyzetük nem hasonlítható össze a másik állam közintézményeinek és -szolgálatainak helyzetével. [...]”

#### *A skandináv országok közötti adóegyezmény*

- 7 A skandináv országok által kötött, a jövedelem- és vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, Helsinkiben, 1996. szeptember 23-án aláírt egyezmény (a továbbiakban: a skandináv országok közötti adóegyezmény) 10. cikkének (3) bekezdése értelmében az egyik szerződő államban illetőséggel rendelkező társaság által egy másik szerződő államban illetőséggel rendelkező személynek fizetett osztalék az osztalékot fizető társaság illetősége szerinti szerződő államban is adóköteles. Ha az osztalék haszonhúzója a másik szerződő államban illetőséggel rendelkező személy, a beszedett adó nem haladhatja meg az osztalék bruttó összegének 15%-át.
- 8 A skandináv országok közötti adóegyezmény 25. cikke a kettős adóztatás elkerülésére szolgáló módszereket ír elő. A Finnországban illetőséggel rendelkező személyeket illetően kimondja, hogy e személyek főszabály szerint jogosultak arra, hogy a finn jövedelemadóból levonják a más szerződő állam jogszabályai alapján és az említett egyezménynek megfelelően megfizetett jövedelemadónak megfelelő összeget.

#### *A svéd jog*

- 9 A kupongskattelagen (1970:624) (az osztalékadóról szóló [1970:624] törvény) 1. §-ának első bekezdése értelmében főszabály szerint osztalékadót kell fizetni a svéd részvénytársaságok részvényei után fizetett osztalék után az államnak.
- 10 E törvény 4. §-ának első bekezdése értelmében ezen adó megfizetésére kötelezettek az osztaléka jogosult külföldi jogi személyek, ha a kifizetett osztalék nem kapcsolódik Svédországban működő állandó telephelyen keresztül folytatott gazdasági vagy kereskedelmi tevékenységből származó jövedelemhez.

- 11 Az említett törvény 5. §-a előírja, hogy az osztalékadó mértéke a kifizetett osztalék 30%-a. Ugyanezen törvény 27. §-ának első bekezdéséből azonban kitűnik, hogy ha az osztalékadót valamely kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alapján fizetendő összegben felül szedték be, a kedvezményezett jogosult a túlfizetett összegek visszatérítésére.
- 12 Az inkomstskattelagen (1999:1229) (a jövedelemadóról szóló [1999:1229] törvény) 6. fejezetének 3. és 4. §-a úgy rendelkezik, hogy a svéd jogi személyek főszabály szerint valamennyi, Svédországban és külföldön szerzett jövedelmük után jövedelemadó-kötelesek.
- 13 E törvény 6. fejezetének 7. §-a előírja, hogy a külföldi jogi személyek korlátozott jövedelemadó-kötelezettség alá tartoznak, vagyis csak az e fejezet 11. §-ának első bekezdésében említett jövedelem után kötelesek adót fizetni, amely rendelkezésből kitűnik, hogy e korlátozott adókötelezettség kiterjed többek között a Svédországban található állandó telephelyről vagy ingatlanból származó jövedelmekre.
- 14 Az említett törvény 7. fejezete 2. §-a első bekezdésének 1. pontja értelmében az állam teljes mértékben mentesül az adókötelezettség alól. Ezen eltérés a svéd államra mint olyanra vonatkozik, a közzvállalkozásokra azonban nem.
- 15 A jövedelemadóról szóló (1999:1229) törvény 2. fejezete 2. §-ának első bekezdése úgy rendelkezik, hogy az e törvényben használt szavak és kifejezések magukban foglalják az egyenértékű külföldi helyzeteket is, kivéve ha e törvény akként rendelkezik, illetve a szövegösszefüggésből kitűnik, hogy csak a svéd helyzetekről van szó. E 2. § második bekezdése pontosítja, hogy az első bekezdés az államra vonatkozó rendelkezésekre nem alkalmazandó.
- 16 Az említett törvény 6. fejezete 9. §-ának első bekezdése előírja, hogy a külföldi államokat és a külföldi önkormányzatokat külföldi társaságként kell kezelni.

### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

- 17 Svédországban a közjogi nyugdíjalapok az állam részét képezik, és az állam jövedelmei tekintetében biztosított adómentességben részesülnek. E nyugdíjalapok fő feladata azon tőke kezelése, amelyből részben a jövedelemalapú öregségi nyugdíjakat teszi ki, és amely a svéd öregségi nyugdíj részét képezi. Az általános öregséginyugdíj-rendszer maga a kötelező állami szociális biztonsági rendszer részét képezi.
- 18 A Keva a finnországi önkormányzati szektor alkalmazottainak nyugdíját kezelő nyugdíjpénztár. Fő feladata a törvény által előírt foglalkoztatónyugdíj-biztosítási alapok kezelése. A Keva nyugdíjjárulékokat szed be, és fizeti a nyugdíjakat. A finn jog értelmében közjogi jogi személynek minősül, és Finnországban adómentes.
- 19 Az Åland-szigetek nyugdíjalapja az Åland-szigeteken foglalkoztatott munkavállalók nyugdíjának kezelésével megbízott nyugdíjpénztár. Fő feladata a kötelező foglalkoztatónyugdíj-biztosítási rendszer alapjainak kezelése. Az Åland-szigetek felelős azonban többek között a munkavállalók nyugdíjának kifizetéséért. Az Åland-szigetek nyugdíjalapjának forrásai elkülönülnek az Åland-szigetek költségvetésétől. Ezen alap nem rendelkezik külön jogi személyiséggel, hanem az Åland-szigetek részét képezi. Az említett alap Finnországban részben adómentes, és a részvénytársaságok által fizetett osztalék után nem fizet adót.

- 20 Az egyházi központi alap 2016. január 1-jéig a finnországi evangélikus lutheránus egyház munkavállalóinak nyugdíjpénztára volt. Ezen alap a kötelező foglalkoztatónyugdíj-biztosítási rendszer keretében befizetett pénzeszközöket kezelte. Az öregségi nyugdíjakat az alap nevében a Keva fizette ki. Az egyházi központi alap nem rendelkezik külön jogi személyiséggel, hanem a finnországi evangélikus lutheránus egyház része. Ezen alap a gyakorlatban Finnországban mentes a jövedelemadó alól.
- 21 A 2003-tól 2016-ig terjedő időszakban az alapeljárás felperesei svéd társaságoktól kaptak osztalékokat, amelyek után Svédországban osztalékadót kellett fizetni. Mivel ezen osztalékokat Finnországban nem adóztatták, az azokra Svédországban kivetett osztalékadót nem lehetett levonni a skandináv országok közötti adóegyezményben foglaltaknak megfelelően.
- 22 Ezt követően az alapeljárás felperesei azt kérték a svéd adóhatóságtól, hogy térítse vissza az ezen osztalékokra Svédországban kivetett osztalékadót. Kérelmeik alátámasztása érdekében arra hivatkoztak, hogy az osztalékadó beszedése ellentétes az EUMSZ 63. cikk értelmében vett szabad tőke mozgással, mivel ők a svéd közjogi nyugdíjalapokhoz hasonlíthatók, amelyek Svédországban mentesülnek az adókötelezettség alól.
- 23 Az adóhatóság e kérelmeket azzal az indokkal utasította el, hogy az alapeljárás felpereseinek helyzete objektíve nem hasonlítható össze a svéd közjogi nyugdíjalapok helyzetével.
- 24 Az alapeljárás felperesei az adóhatóság határozataival szemben kereseteket indítottak a Förvaltningsrätten i Falun (faluni közigazgatási bíróság, Svédország) előtt, amely e kereseteket azzal az indokkal utasította el, hogy a finn nyugdíjpénztárak és a svéd közjogi nyugdíjalapok a feladataikat és szervezetüket illetően bizonyos eltéréseket mutatnak. Ezenkívül a svéd közjogi nyugdíjalapok adómentességét az indokolja, hogy e nyugdíjalapok a svéd állam részét képezik. Mivel olyan adómentességről van szó, amelyet nem pusztán adójogi okok indokolnak, az osztalékadó kivetése nem tekinthető az EUMSZ 63. cikkre figyelemmel hátrányosan megkülönböztetőnek.
- 25 Az alapeljárás felperesei ezen ítéletekkel szemben fellebbezést nyújtottak be a Kammarrätten i Sundsvallhoz (sundsvalli közigazgatási fellebbviteli bíróság, Svédország). E fellebbezéseket azzal az indokkal utasították el, hogy az uniós jog nem kötelezi Svédországot arra, hogy valamely másik tagállamot vagy külföldi illetőségű közintézményt adózási szempontból ugyanúgy kezeljen, mint a svéd államot. Ezenkívül a svéd államot megillető adómentesség csak azt kerüli el, hogy a pénzeszközök a közszektoron belül körkörösen áramoljanak. A finn közjogi nyugdíjpénztárak és a svéd közjogi nyugdíjalapok tehát nincsenek objektíve összehasonlítható helyzetben.
- 26 Az alapeljárás felperesei ezen ítéletekkel szemben felülvizsgálati kérelmet nyújtottak be a Högsta förvaltningsdomstolenhez (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország), azaz a kérdést előterjesztő bírósághoz. E bíróság engedélyezte számukra, hogy a belföldi illetőségű társaságok által külföldi közjogi nyugdíjpénztáraknak fizetett osztalékokra kivetett adó beszedésének az EUMSZ 63. cikk értelmében vett szabad tőke mozgással való összeegyeztethetőségére vonatkozóan felülvizsgálati kérelmet nyújtsanak be.
- 27 Először is a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a belföldi illetőségű társaságoktól osztalékban részesülő külföldi illetőségű közjogi nyugdíjszolgáltató intézmények kedvezőtlenebb bánásmódban részesülnek-e, mint a belföldi illetőségű közjogi nyugdíjalapok.

- 28 Egyrészt a svéd közjogi nyugdíjalapok jogi személyként az állam részét képezik, és a rendelkezésükre álló eszközök állami forrásoknak minősülnek. Márpedig az ezen alapok által belföldi illetőségű társaságoktól kapott osztalékok adómentessége lehetővé teszi annak elkerülését, hogy e források az állam számára tényleges gazdasági előny nélkül körkörösén áramoljanak. Így az, hogy a svéd állam anélkül gyakorolja a külföldi illetőségű közjogi nyugdíjszolgáltató intézmények megadóztatásához való jogát, hogy saját magát adókötelezettség alá vetné, nem tekinthető tehát olyanak, mint amely visszatartja a többi tagállamot attól, hogy közjogi nyugdíjszolgáltató intézményeiken keresztül Svédországban fektessenek be.
- 29 Másrészt egy másik megközelítés szerint úgy kell tekinteni, hogy ha csak a belföldi illetőségű közjogi nyugdíjszolgáltató intézmények által kapott osztalékok adómentesek, míg az ugyanilyen jellegű, de külföldi illetőségű intézmények részére fizetett osztalékok adókötelesek, ez utóbbiak hátrányba kerülnek, ami a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikk értelmében vett akadályát képezheti.
- 30 Másodszor az előterjesztő bíróságnak kétségei vannak azon kérdést illetően, hogy a jelen ügyben a belföldi illetőségű közjogi nyugdíjalapok és a külföldi illetőségű közjogi nyugdíjalapok objektíve összehasonlítható helyzetben vannak-e.
- 31 Egyrészt a svéd társadalombiztosítási rendszerben a belföldi illetőségű közjogi nyugdíjalapok a jövedelemalapú öregségi nyugdíjakat illetően stabilizációs alapokként szolgálnak az állam számára. Így nem képzelhető el olyan helyzet, amelyben egy külföldi illetőségű közjogi nyugdíjszolgáltató intézményt *de facto* ugyanazzal a feladattal bízhatnának meg, mint a belföldi illetőségű közjogi nyugdíjalapokat. Következésképpen egy külföldi illetőségű közjogi nyugdíjszolgáltató intézmény soha nem lehet objektíve összehasonlítható helyzetben a svéd állammal és annak közjogi nyugdíjalapjaival.
- 32 Másrészt úgy lehet tekinteni, hogy ha a svéd államot és annak közjogi nyugdíjalapjait megillető adómentesség kinyilvánított célja a közigazgatás egyszerűsítése, az is a cél, hogy csökkentsék az azon adóknak megfelelő összegek hatóságok számára történő kiutalásának szükségességét, amelyeket e hatóságoknak meg kellene fizetniük akkor, ha a közérdekű feladataik ellátása érdekében nem mentesítették volna őket az adófizetés alól. Ami ez utóbbi célt illeti, a többi tagállamban azonos módon szabályozott és azonos feladatot ellátó intézmények objektíve összehasonlítható helyzetben vannak.
- 33 Egyébiránt a kérdést előterjesztő bíróság arra is keresi a választ, hogy az összehasonlítást magával a svéd állammal vagy csak magukkal a közjogi nyugdíjalapokkal kell-e elvégezni. Az alapeljárás felperesei ugyanis bizonyos, a svéd közjogi nyugdíjalapok által ellátott feladatoktól eltérő feladatokat is ellátnak. Közelebbről ez utóbbi nyugdíjalapok nincsenek megbízva a nyugdíjjárulékok beszedésével vagy a nyugdíjak kifizetésével, hanem kizárólag az a feladatuk, hogy kezeljék a jövedelemalapú öregséginyugdíj-biztosítási rendszer alapjait. E többi feladatot a svéd államon belül azonban más intézmények látják el, amelyek szintén adómentességben részesülnek.
- 34 Harmadszor és végül az előterjesztő bíróságnak kétségei vannak azon kérdéssel kapcsolatban, hogy az esetleges korlátozás igazolható-e közérdeken alapuló nyomós indokkal.
- 35 E tekintetben két megközelítés is elképzelhető. Egyrészt a szóban forgó eltérő bánásmód igazolható a svéd szociálpolitika által követett cél megőrzésének és finanszírozásának szükségességével. Márpedig a belföldi illetőségű közjogi nyugdíjalapok megadóztatása azt

jelenténé, hogy a svéd államnak ezen alapok számára megfelelő adóbevételeket kellene biztosítania annak elkerülése érdekében, hogy azok a saját pénzeszközeiket használják fel. Másrészt a jövedelemkiesés vagy az adminisztratív nehézségek nem minősülnek olyan érvényes oknak, amely igazolhatná a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikk értelmében vett korlátozását.

36 E körülmények között a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

- „1) A tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikkben főszabály szerint tiltott korlátozását megvalósító hátrányos bánásmódot jelent-e az, ha a belföldi társaságok által külföldi állami nyugdíjbiztosítási intézmények részére fizetett osztalékokat forrásadó terheli, míg az ilyen osztalékokat nem adóztatják meg akkor, ha az általános nyugdíjalapjain keresztül a saját államot illeti meg?
- 2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén melyek azok a szempontok, amelyeket figyelembe kell venni annak értékelése során, hogy egy külföldi állami nyugdíjbiztosítási intézmény helyzete objektíve összehasonlítható-e a saját állam és annak általános nyugdíjalapjai helyzetével?
- 3) Közérdeken alapuló nyomós indokokkal igazoltnak tekinthető-e az esetleges korlátozás?”

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről**

- 37 Három kérdésével, amelyeket célszerű együttesen megvizsgálni, az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely értelmében a belföldi illetőségű társaságok által külföldi illetőségű közjogi nyugdíjszolgáltató intézmények részére fizetett osztalék után forrásadót kell fizetni, miközben a belföldi illetőségű közjogi nyugdíjalapok részére fizetett osztalék mentesül az ilyen forrásadó alól.
- 38 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a tagállamok közvetlen adóztatási hatáskörüket kötelesek az uniós jog, és különösen az EUM-Szerződés által biztosított alapvető szabadságok tiszteletben tartásával gyakorolni (2023. április 27-i L Fund ítélet, C-537/20, EU:C:2023:339, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2023. szeptember 7-i Cartrans Preda ítélet, C-461/21, EU:C:2023:632, 61. pont).
- 39 A tőke szabad mozgását illetően a Bíróság már kimondta, hogy a Szerződés ezen alapvető szabadságra vonatkozó rendelkezései nem tesznek különbséget a magán- és a közzállalkozások között (lásd ebben az értelemben: 2005. június 2-i Bizottság kontra Olaszország ítélet, C-174/04, EU:C:2005:350, 32. pont). Ennélfogva e rendelkezések nem zárják ki a hatályuk alól a közszekort.
- 40 Az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése általánosan tiltja a tagállamok közötti tőke mozgásra vonatkozó korlátozásokat. Az e rendelkezésben tiltott, tőke mozgást korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldi illetőségűeket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam illetőségével rendelkezőket attól, hogy más tagállamokban hajtsanak végre beruházásokat

(2023. április 27-i L Fund ítélet, C-537/20, EU:C:2023:339, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2024. január 18-i JD [Helyben lakás feltétele] ítélet, C-562/22, EU:C:2024:55, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 41 Emellett az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében az EUMSZ 63. cikk nem érinti a tagállamok azon jogát, hogy „alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek”.
- 42 E rendelkezést mint a tőke szabad mozgásának alapelvétől való eltérést szigorúan kell értelmezni. Következésképpen e rendelkezés nem értelmezhető úgy, hogy minden olyan adójogi szabályozás, amely az adózók között az illetőségük vagy a tőkebefektetésük állama alapján különbséget tesz, automatikusan összeegyeztethető az EUM-Szerződéssel. Ugyanis magát az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontjában foglalt eltérést korlátozza az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdése, amely szerint az e cikk (1) bekezdésében említett nemzeti rendelkezések „nem szolgálhatnak [az EUMSZ] 63. cikkben meghatározott szabad tőke mozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül” (2023. április 27-i L Fund ítélet, C-537/20, EU:C:2023:339, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2023. október 12-i BA [Öröklés – Lakásügyi szociálpolitika az Európai Unióban] ítélet, C-670/21, EU:C:2023:763, 54. pont).
- 43 A Bíróság továbbá kimondta, hogy az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja által engedélyezett eltérő bánásmódot ily módon meg kell különböztetni az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdésében tiltott hátrányos megkülönböztetéstől. Márpedig ahhoz, hogy a nemzeti adójogi szabályozást összeegyeztethetőnek lehessen tekinteni az EUM-Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az általa előírt eltérő bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozzon, vagy közérdeken alapuló nyomós indok alapján igazolható legyen (2023. április 27-i L Fund ítélet, C-537/20, EU:C:2023:339, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2023. október 12-i BA [Öröklés – Lakásügyi szociálpolitika az Európai Unióban] ítélet, C-670/21, EU:C:2023:763, 55. pont).
- 44 Először tehát az esetleges eltérő bánásmód fennállását, majd az alapügyben szóban forgó helyzetek esetleges összehasonlíthatóságát, és adott esetben végül az eltérő bánásmód igazolásának lehetőségét kell megvizsgálni.

### ***A tőke szabad mozgására vonatkozó korlátozás fennállásáról***

- 45 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a svédországi illetőségű társaságok által fizetett osztalékokra vonatkozó, a jövedelemadóról szóló (1999:1229) törvény 7. fejezete 2. §-ának első bekezdésében előírt adójogi bánásmódot illetően a belföldi illetőségű közjogi nyugdíjalapok mentesülnek az ilyen típusú osztalékot terhelő forrásadó alól, míg a külföldi illetőségű közjogi nyugdíjszolgáltató intézmények nem részesülnek ilyen adómentességben.
- 46 Az ilyen eltérő adójogi bánásmód a külföldi illetőségű közjogi nyugdíjszolgáltató intézményeknek fizetett osztalékok tekintetében hátrányos bánásmóddhoz vezet, amely visszatárhathja ezen intézményeket attól, hogy Svédországban letelepedett társaságokba fektessenek be (lásd analógia útján: 2022. március 17-i AllianzGI-Fonds AEVN ítélet, C-545/19, EU:C:2022:193, 39. pont).



- 47 E következtetést nem kérdőjelezheti meg a svéd kormány azon érve, miszerint a hátrányos megkülönböztetés tilalmának az OECD adóztatási modellegyezmény 24. cikke értelmében vett elvéből nem következik az, hogy az az állam, amely a saját közintézményei számára különleges adókedvezményeket biztosít, köteles egy másik állam közintézményei számára is ugyanazon kedvezményeket biztosítani, amint ez az e 24. cikkhez fűzött kommentár 10. és 12. pontjából kitűnik.
- 48 E tekintetben elegendő rámutatni arra, hogy e kormány nem hivatkozhat az OECD adóztatási modellegyezmény 24. cikkéhez fűzött kommentár e pontjaira annak érdekében, hogy kivonja magát a Szerződésből eredő kötelezettségei alól (lásd analógia útján: 2009. július 16-i Damseaux ítélet, C-128/08, EU:C:2009:471, 34. pont).
- 49 A svéd kormány azon érvét illetően, miszerint az e területre vonatkozó uniós jog harmonizációjának hiányában e jog nem ír elő semmilyen közös kötelezettséget a tagállamok számára arra vonatkozóan, hogy hozzájáruljanak más tagállamok szociális biztonsági rendszereinek finanszírozásához, emlékeztetni kell arra, hogy még ha nem is vitatott, hogy az uniós jog tiszteletben tartja a tagállamoknak a szociális biztonsági rendszerük kialakítására vonatkozó hatáskörét, attól még e hatáskör gyakorlása során a tagállamok kötelesek tiszteletben tartani az uniós jogot, és különösen az EUM-Szerződésnek az alapvető szabadságokra vonatkozó rendelkezéseit (lásd ebben az értelemben: 2022. április 28-i Gerencia Regional de Salud de Castilla y León ítélet, C-86/21, EU:C:2022:310, 18. pont; 2022. június 30-i INSS [Teljes foglalkozási rokkantság esetén járó nyugellátások halmozódása] ítélet, C-625/20, EU:C:2022:508, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 50 E körülmények között meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti jogszabály a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikkben főszabály szerint tiltott korlátozásának minősül.

### ***A helyzetek összehasonlíthatóságáról***

- 51 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik egyrészt az, hogy annak vizsgálata során, hogy valamely határon átnyúló helyzet összehasonlítható-e valamely belső helyzettel, vagy sem, figyelembe kell venni a kérdéses nemzeti rendelkezések célját, valamint ez utóbbiak tárgyát és tartalmát, másrészt pedig az, hogy csak a szóban forgó szabályozás által megállapított releváns megkülönböztető kritériumokat kell figyelembe venni annak mérlegelése során, hogy az ilyen szabályozásból eredő eltérő bánásmód a helyzetek objektív eltérését tükrözi-e (2023. április 27-i L Fund ítélet, C-537/20, EU:C:2023:339, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2023. október 12-i BA [Öröklés – Lakásügyi szociálpolitika az Európai Unióban] ítélet, C-670/21, EU:C:2023:763, 59. pont).
- 52 Először is, ami az osztalékok adóztatására vonatkozó svéd szabályozás céljait és tárgyát illeti, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból lényegében kitűnik, hogy a belföldi illetőségű közjogi nyugdíjalapok által társaságoktól kapott osztalékok adómentessége a svéd állami források körkörös áramlásának elkerülésére irányul.
- 53 E tekintetben a svéd kormány megerősíti, hogy a jövedelemadóról szóló (1999:1229) törvény 7. fejezete 2. §-ának első bekezdésében előírt adómentesség célja a svéd állami források körkörös áramlásának elkerülése, és hozzáteszi, hogy ezen adómentesség a svéd nyugdíjrendszer stabilitásának és fenntarthatóságának elősegítésére irányul.

- 54 Ezzel szemben az Európai Bizottság írásbeli észrevételeiben azt állítja, hogy az említett adómentességnek nem az a célja, hogy hozzájáruljon a svéd társadalombiztosítási rendszer finanszírozásához, hanem az, hogy elkerülje a társaságok által fizetett és belföldi illetőségű közjogi nyugdíjalapok által kapott osztalékok adóztatását, amely az állami források körkörös áramlását eredményezné. Ezen intézmény ugyanis úgy véli, hogy ezen adómentesség hallgatólagos célja annak elkerülése, hogy az olyan közintézményeknek, mint a svéd közjogi nyugdíjalapok, az állami költségvetésből származó forrásokat kelljen biztosítani azon adó ellentételezése érdekében, amelyet máskülönben meg kellene fizetniük.
- 55 Ebben az összefüggésben, amennyiben a közjogi nyugdíjalapok által kapott osztalékok adómentességére vonatkozó svéd szabályozás a svéd állami források körkörös áramlásának elkerülésére irányul, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata, meg kell állapítani, hogy az a tény, hogy egy ilyen nyugdíjalap a svéd állam részét képezi, nem hozza őt szükségképpen a külföldi illetőségű közjogi nyugdíjszolgáltató intézmények helyzetétől eltérő helyzetbe.
- 56 E cél ugyanis akkor is elérhető lenne, ha a külföldi illetőségű közjogi nyugdíjszolgáltató intézmények a belföldi illetőségű társaságok által fizetett osztalékok utáni forrásadó alól Svédországban ugyanúgy adómentességet élveznének, mint a belföldi illetőségű közjogi nyugdíjalapok.
- 57 Ami a svéd kormány és az adóhatóság lényegében arra alapított érvét illeti, hogy a svéd nyugdíjrendszer stabilitásának és fenntarthatóságának elősegítésére irányuló cél szempontjából – a belföldi illetőségű közjogi nyugdíjalapoktól eltérően – a külföldi illetőségű közjogi nyugdíjszolgáltató intézményeknek nem az a céljuk, hogy elősegítsék a svéd társadalombiztosítási rendszer pénzügyi stabilitását és fenntarthatóságát, elegendő rámutatni arra, hogy amint azt a főtanácsnok az indítványának 30. pontjában lényegében megjegyezte, bár fogalmilag minden alap célja valamely különálló nemzeti nyugdíjrendszer stabilitásának és fenntarthatóságának védelme, egy ilyen körülmény nem teheti lehetetlenné a nyugdíjalapok határokon átnyúló összehasonlítását.
- 58 Egyébiránt a svéd nyugdíjrendszer stabilitásának és fenntarthatóságának elősegítésére irányuló cél oly módon van meghatározva, hogy annak a belföldi illetőségű közjogi nyugdíjalapok megfelelnek, míg az összes külföldi illetőségű közjogi nyugdíjszolgáltató intézmény automatikusan ki van zárva a jövedelemadóról szóló (1999:1229) törvény 7. fejezete 2. §-ának első bekezdésében előírt adómentesség előnyeiből (lásd analógia útján: 2011. június 16-i Bizottság kontra Ausztria ítélet, C-10/10, EU:C:2011:399, 34. pont).
- 59 Másodszor, ami a szóban forgó nemzeti szabályozás által megállapított releváns megkülönböztető kritériumokat illeti, a svéd adóhatóság, valamint a svéd és a spanyol kormány azzal érvelt, hogy az e szabályozás által előírt egyetlen megkülönböztető kritérium nem az illetőségen, hanem azon a tényen alapul, hogy a belföldi illetőségű közjogi nyugdíjalapok a svéd állam jogi személyiségével rendelkeznek.
- 60 E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a svéd és a finn általános öregségi nyugdíjrendszernek ugyanaz a szociális célja, ugyanaz a feladata, valamint ugyanolyan típusú a jogi struktúrája is. Azonos a finanszírozási módjuk, és hasonló módon működnek. Mindazonáltal a finn közjogi nyugdíjszolgáltató intézmények bizonyos olyan jellemzőkkel rendelkeznek, amelyek eltérnek a svéd közjogi nyugdíjalapok jellemzőitől, mivel

ezen intézmények különböző jogi formákban léteznek. Ezenkívül a svéd közjogi nyugdíjalapoknak nem feladata a nyugdíjárulékok beszedése és a nyugdíjak kifizetése, mivel e feladatot a svéd hatóságok látják el.

- 61 Márpedig, amint azt a Bizottság a tárgyaláson lényegében előadta, e tekintetben elegendő rámutatni arra, hogy – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálatokra is figyelemmel – úgy tűnik, hogy a nyugdíjárulékok beszedése, a nyugdíjak kifizetése, valamint az érintett alap jogi formája nem áll közvetlen kapcsolatban a svéd társaságoktól kapott osztalékok adójogi kezelésével.
- 62 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy mivel kizárólag a belföldi illetőségű közjogi nyugdíjalapok részesülnek a jövedelemadóról szóló (1999:1229) törvény 7. fejezete 2. §-ának első bekezdésében előírt adómentességben, a külföldi illetőségű közjogi nyugdíjszolgáltató intézmények pedig ki vannak zárva ezen adómentesség előnyeiből, az egyetlen olyan kritérium, amely alkalmas arra, hogy különbséget tegyen a svéd közjogi nyugdíjalapok és a külföldi illetőségű közjogi nyugdíjszolgáltató intézmények között, valójában az alapok illetősége.
- 63 A fenti körülmények összességére tekintettel meg kell állapítani, hogy a jelen ügyben a külföldi illetőségű közjogi nyugdíjszolgáltató intézmények és a belföldi illetőségű közjogi nyugdíjalapok közötti, a jelen ítélet 46. pontjában megállapított eltérő bánásmód objektíve összehasonlítható helyzetekre vonatkozik.

#### ***A közérdeken alapuló nyomós indok fennállásáról***

- 64 Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a tőke szabad mozgásának korlátozása csak akkor fogadható el, ha azt közérdeken alapuló nyomós indokok igazolják, és amennyiben a korlátozás alkalmas az általa elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és nem haladja meg az e cél eléréséhez szükséges mértéket (2023. április 27-i L Fund ítélet, C-537/20, EU:C:2023:339, 66. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2023. november 16-i Autoridade Tributária e Aduaneira [A részesedések átruházásából származó tőkenyereség] ítélet, C-472/22, EU:C:2023:880, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 65 A jelen ügyben a svéd kormány írásbeli észrevételeiben azzal érvel, hogy még ha feltételezzük is, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás a tőke szabad mozgása korlátozásának minősül, a jövedelemadóról szóló (1999:1229) törvény 7. fejezete 2. §-ának első bekezdésében előírt adómentességnek a belföldi illetőségű közjogi nyugdíjalapokra történő korlátozása két közérdeken alapuló nyomós indokra tekintettel is igazolható, azaz egyrészt a svéd szociálpolitika által követett cél megőrzésének és finanszírozásának szükségességével, valamint másrészt – a jövedelemalapú öregségi nyugdíjak általános rendszere tekintetében a joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességével összefüggésben – a területiség elvével is igazolható.
- 66 Először is, ami a svéd szociálpolitika által követett cél megőrzésének szükségességét illeti, a svéd kormány egyrészt arra hivatkozik, hogy a belföldi illetőségű közjogi nyugdíjalapok megadóztatása azzal járna, hogy az éves költségvetési javaslatban ezen alapok számára megfelelő adóbevételeket kellene biztosítani ahhoz, hogy az említett alapok ezen adó finanszírozására ne a saját pénzeszközöiket használják. Ebben az esetben a jövedelemalapú öregségi nyugdíjak általános rendszerének rovására más kiadási területek részesülhetnének előnyben, ami csökkentené az említett alapok azon képességét, hogy feladataikat ellássák.

- 67 Másrészt e kormány hangsúlyozza, hogy a belföldi illetőségű közjogi nyugdíjalapokat megillető adómentesség lehetővé teszi többek között a jövedelemalapú öregségi nyugdíjak svéd általános rendszere önálló jogállásának biztosítását, és e tekintetben a 2013. október 22-i Essent és társai ítéletre (C-105/12–C-107/12, EU:C:2013:677) hivatkozik, amelyben a Bíróság kimondta, hogy a nemzeti szabályozás valamely alapszabadság igazolt akadályozásának minősülhet, ha azt közérdekű célt követő, gazdasági jellegű okok indokolták. Ezenkívül ezen adómentesség lehetővé teszi az állami források szükségtelenül nehézkes körkörös áramlásának elkerülését.
- 68 E tekintetben rá kell mutatni arra, hogy az adminisztratív nehézségek önmagukban nem elegendők a tőke szabad mozgása akadályozásának igazolásához (2022. április 7-i Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö [A szerződéssel létrehozott befektetési alapok adómentessége] ítélet, C-342/20, EU:C:2022:276, 90. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 69 Ezenkívül meg kell állapítani, hogy a 2013. október 22-i Essent és társai ítélet (C-105/12–C-107/12, EU:C:2013:677) alapjául szolgáló, privatizációs tilalomra vonatkozó ügytől eltérően a jelen ügyben a tőke szabad mozgásának korlátozása nem érinti a külföldi illetőségű közjogi nyugdíjszolgáltató intézmények tulajdoni rendjét.
- 70 Másodszor, a jövedelemalapú öregségi nyugdíjak általános rendszere tekintetében a joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességével összefüggésben a területiség elvét illetően a svéd kormány arra hivatkozik, hogy a tagállamok ezen elv értelmében jogosultak a saját területükön keletkezett jövedelmek megadóztatására. Ezenkívül az uniós jog nem kötelezi a tagállamokat arra, hogy járuljanak hozzá a többi tagállam általános nemzeti öregséginyugdíj-rendszereinek finanszírozásához.
- 71 Ezzel e kormány lényegében arra hivatkozik, hogy a tőke szabad mozgásának szóban forgó korlátozását igazolja az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségessége.
- 72 E tekintetben a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatának megfelelően az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának megőrzésére alapított igazolásnak akkor lehet helyt adni, ha a szóban forgó szabályozás olyan magatartások megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállam azon joghatóságának gyakorlását, hogy a területén végzett tevékenységeket megadóztassa (2023. április 27-i L Fund ítélet, C-537/20, EU:C:2023:339, 76. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 73 Mindazonáltal, ha valamely tagállam – mint az alapügy tárgyát képező helyzetben – úgy döntött, hogy nem adóztatja a belföldi illetőségű alapok belföldi eredetű jövedelmeit, nem hivatkozhat az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása biztosításának szükségességére az ilyen jövedelmet szerző külföldi illetőségű alapok adóztatásának igazolása érdekében (2023. április 27-i L Fund ítélet, C-537/20, EU:C:2023:339, 77. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 74 Ebből az következik, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának megőrzésére alapított igazolás sem fogadható el.
- 75 Ennélfogva nem tekinthető úgy, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás az EUM-Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel összeegyeztethető azzal az indokkal, hogy azt közérdeken alapuló nyomós indok igazolja.

- 76 A fentiek összességére tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely értelmében a belföldi illetőségű társaságok által külföldi illetőségű közjogi nyugdíjszolgáltató intézmények részére fizetett osztalék után forrásadót kell fizetni, miközben a belföldi illetőségű közjogi nyugdíjalapok részére fizetett osztalék mentesül az ilyen forrásadó alól.

### **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 EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely értelmében a belföldi illetőségű társaságok által külföldi illetőségű közjogi nyugdíjszolgáltató intézmények részére fizetett osztalék után forrásadót kell fizetni, miközben a belföldi illetőségű közjogi nyugdíjalapok részére fizetett osztalék mentesül az ilyen forrásadó alól.**

Aláírások