J. KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2006. szeptember 12. [1]

I – Bevezetés

1. A Korkein hallinto-oikeus (Legfelsőbb Közigazgatási Bíróság, Finnország) által előterjesztett jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokról szóló törvény (Konserniavutuksesta verotuksessa annetu laki) rendelkezései képezik. Ezek értelmében a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatások azok a juttatások, amelyeket a cégcsoporton belül az anyavállalat teljesít a leányvállalatnak, vagy a leányvállalat teljesít az anyavállalatnak. A cégcsoporton belüli pénzügyi juttatások levonásra kerülnek a juttatást nyújtó társaság gazdasági tevékenységből származó jövedelméből, és a kedvezményezett társaság gazdasági tevékenységből származó jövedelmének számítanak. Azonban kizárólag a belföldi részvénytársaságok közötti cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokat lehet levonni.

2. E finn szabályozás hátterében meghúzódó gondolat az, hogy az anya- és leányvállalatból álló cégcsoportot a több telephellyel rendelkező társaságokkal azonosan kezeljék. Ennek érdekében azokat a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokat, amelyeket a csoporthoz tartozó társaságok egymás között juttatnak, csak egyszer terheli adó, mégpedig úgy, hogy a juttatást nyújtó társaság esetében levonják az adóköteles jövedelemből, a kedvezményezett társaságnál pedig hozzászámítják az adóköteles jövedelemhez.

3. A cégcsoporton belüli pénzügyi juttatások ilyen formában történő adóztatása lehetővé teszi, hogy a cégcsoport egyik tagjának egyébként adóköteles nyereségét a cégcsoport egy másik tagja veszteségének fedezésére fordítsák, és ezzel elkerülhető a nyereség adóztatása.

4. Ez a megoldás tehát hasonló ahhoz, mint amely a Marks & Spencer ügyben [2] szerepelt. Ott a brit szabályozás lehetővé tette, hogy a cégcsoporton belül az egyik társaság veszteségét a másik társaság nyereségéhez „vonják", elkerülendő a nyereség adóztatását. Itt ennek fordítottja áll fenn, amennyiben az egyik

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – A C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-10837. o.).

társaság nyeresége „vonható" a másik társaság veszteségéhez.

5. Mindkét ügyben a közösségi jogi probléma abban áll, hogy a határokon átnyúló cégcsoportok nem részesülnek az adókedvezményben. A Marks & Spencer ügyben a Bíróság ebben a letelepedés szabadságának korlátozását látta, amely ugyanakkor igazolható volt, azon eset kivételével, ha a külföldön keletkezett veszteségek elszámolására más módon nem volt lehetőség. A Bíróság a szabályozás igazolásának kérdése tekintetében három szempontot vett együttesen figyelembe, ezek a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyának biztosítása, a veszteség kettős elszámolásának megelőzése és az adóelkerülés megakadályozása.

6. Ebben az eljárásban tehát azt kell megvizsgálni, hogy mennyiben alkalmazhatók a jelen helyzetre azok az elvek, amelyeket a Bíróság a Marks & Spencer ügyben meghatározott. Felmerül az a kérdés is, hogy milyen szerepet kap az adórendszer koherenciájára vonatkozó elv, amellyel kapcsolatban a Bíróság a Marks & Spencer ügyben hozott ítéletében nem nyilatkozott.

II – Jogi háttér

A – *A közösségi jog*

7. A 90/435/EGK irányelv [3] 4. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) Ha az anyavállalat vagy állandó telephelye – az anyavállalatnak a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel – felosztott nyereséget kap, az anyavállalat állama és az állandó telephely állama, kivéve ha a leányvállalatot felszámolták:

– tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától, vagy

– adóztatja az ilyen nyereséget, miközben felhatalmazza az anyavállalatot és az állandó telephelyet, hogy levonja a fizetendő adó összegéből az ilyen nyereségre jutó és a leányvállalat, illetve a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatok által megfizetett társasági adót a megfelelő fizetendő adó

3 – A 90/435/EGK irányelv módosításáról szóló, 2003. december 22-i 2003/123/EK tanácsi irányelvvel (HL 2004. 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.).

összegéig, azzal a feltétellel, hogy a vállalat és a láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalat a lánc minden szintjén megfelel a 2. és 3. cikkben meghatározott követelményeknek."

B – *A nemzeti jog*

8. A cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokról szóló törvény (Konserniavutuksesta verotuksessa annetu laki [825/1986]) 1–5. cikke a következőképpen rendelkezik:

„1. cikk

A jelen törvény a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásoknak a juttatást nyújtó jövedelméből történő levonására és ezen juttatásnak a kedvezményezett jövedelméhez az adózás szempontjából történő hozzászámítására vonatkozik.

2. cikk

»Cégcsoporton belüli pénzügyi juttatáson« minden olyan, részvénytársaság vagy valamely részvénytársaság, illetve szövetkezet által folytatott gazdasági tevékenység érdekében gazdasági tevékenységet végző szövetkezet által teljesített juttatást érteni kell, amely nem vagyoni hozzájárulást képez, és a gazdasági tevékenységből származó jövedelem adóztatásáról szóló törvény (elinkeinotulon verottamisesta annettu laki [360/1968]) alapján a jövedelemből nem vonható le.

3. cikk

Ha valamely belföldi részvénytársaság, illetve szövetkezet (anyavállalat) rendelkezik valamely másik belföldi részvénytársaság tőkéjének, illetve valamely másik szövetkezet (leányvállalat) részesedéseinek legalább kilenc tized részével, az anyavállalat levonhatja az adóköteles gazdasági tevékenységből származó jövedelméből az általa a leányvállalata részére teljesített cégcsoporton belüli pénzügyi juttatások összegét. A cégcsoporton belül teljesített pénzügyi juttatásnak megfelelő összeget a leányvállalat adóköteles gazdasági tevékenységéből származó jövedelemnek kell tekinteni.

A »leányvállalat« kifejezés azon részvénytársaságokra és szövetkezetekre is vonatkozik, amelyek anyavállalata egy vagy több leányvállalattal együttesen rendelkezik a tőke vagy részesedések legalább kilenc tized részével.

Az első bekezdés rendelkezéseit alkalmazni kell a leányvállalat által az anyavállalat részére vagy az anyavállalat valamely másik leányvállalata részére teljesített cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokra is.

4. cikk

A cégcsoporton belüli pénzügyi juttatást a juttatást nyújtó adóztatása szempontjából ráfordításnak, a juttatás kedvezményezettje adóztatása szempontjából pedig jövedelemnek kell tekinteni abban az adóévben, amelynek során a juttatást teljesítették.

5. cikk

Az adózók kizárólag abban az esetben jogosultak a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatások ráfordításként történő elszámolására, ha a megfelelő ráfordítást, illetve jövedelmet az érintett juttatás nyújtójának és kedvezményezettjének a könyvelésében nyilvántartják."

III – A tényállás és az eljárás

9. A finnországi székhelyű Oy AA vállalkozás az AA-cégcsoporthoz tartozik, amelynek anyavállalata, az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező AA Ltd, két holland székhelyű társaságon keresztül az Oy AA 100%-os részesedését birtokolja. [4]

10. Az AA Ltd-től eltérően az Oy AA 2003-ban nyereséges volt. Mivel az AA Ltd gazdasági tevékenysége az Oy AA számára is jelentőséggel bírt, cégcsoporton belüli pénzügyi juttatást kívánt nyújtani az AA Ltd számára az utóbbi gazdasági helyzetének megszilárdítása érdekében. Az Oy AA ezért kérelmet nyújtott be a Keskusverolautakuntához (központi adójogi bizottság) annak előzetes állásfoglalásban történő megállapítása végett, hogy a tervezett juttatás a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokról szóló törvény 3. cikke szerinti cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásnak minősül-e.

11. A Keskusverolautakunta a 2004-es és 2005-ös adóévekre vonatkozóan arra a megállapításra jutott, hogy az Oy AA által az AA Ltd részére nyújtandó juttatás nem minősül a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokról szóló törvény 3. cikke szerinti cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásnak, és így azt nem lehet a juttatást nyújtó adójának megállapítása szempontjából elszámolható ráfordításnak tekinteni, mivel az AA Ltd külföldi illetőségű társaság.

4 – A társaságok neve kérésükre anonimizálásra került.

12. A Korkein Hallinto-Oikeus, amely előtt az Oy AA fellebbezést nyújtott be, 2005. május 23-i határozatával felfüggesztette az eljárást, és az EK 234. cikk alapján előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Figyelemmel az EK 58. cikkre és a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló 90/435/EGK tanácsi irányelvre akként kell-e értelmezni az EK 43. cikket és az EK 56. cikket, hogy azokkal ellentétes a finn jog által bevezetett, a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokra vonatkozó szabályozás, amely a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatás levonhatóságát attól a feltételtől teszi függővé, hogy a juttatás nyújtója és kedvezményezettje is belföldi társaság legyen?"

IV – A jogkérdésről

13. Először is azt kell leszögezni, hogy a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló 90/435 irányelv a jelen ügyben hozandó döntés szempontjából nem releváns. Ez az irányelv a leányvállalat által a más tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalatának kifizetett osztalék adóztatására vonatkozik.

14. A jelen esetben azonban nem a leányvállalat által a közvetlen anyavállalatának kifizetett osztalékról van szó, hanem egy társaság olyan ráfordításairól, amelyeket adózatlan jövedelméből juttat egy olyan, a cégcsoporton belüli társaságnak, amely közvetve a tulajdonosa. Ezen túlmenően az irányelv csak az anyavállalatnak kifizetett osztalék adóztatására vonatkozik, nem rendezi azonban azokat az adójogi következményeket, amelyek a leányvállalatnál jelentkeznek.

15. Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a közvetlen adók ugyan nem tartoznak a Közösség hatáskörébe, a tagállamok azonban a számukra fenntartott hatásköröket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni. [5]

16. Végül utalni kell arra, hogy a letelepedés szabadsága és a tőke szabad mozgása – az előzetes döntéshozatal iránti kérelem mindkettőt érinti – főszabályként alkalmazható párhuzamosan. [6] Amint azt a Bouanich-ügyben előterjesztett indítványomban [7] kifejtettem, egyik alapszabadság sem oltja ki a másikat. Igaz, azokban az ügyekben, amikor mindkét alapszabadság alkalmazható volt, egyszer a Bíróság a tőke szabad mozgását, [8] máskor pedig a letelepedés szabadságát helyezte előtérbe. [9]

17. Így a Bíróság az X és Y ügyben hozott ítéletében arra jutott, hogy a tőke szabad mozgása nem fejt ki önálló hatást abban az esetben, ha a vizsgált szabályozás a letelepedés szabadságának hatálya alá esik, mivel abban az ügyben olyan részesedésről volt szó, amely irányító befolyást biztosított a részesedés tulajdonosa számára a társaság döntései felett. [10]

5 – A 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 29. pontja; a C-397/98. és C-410/98. sz., Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben 2001. március 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-1727. o.) 37. pontja; a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7477. o.) 19. pontja és a C-470/04. sz. N-ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7409. o.) 33. pontja.

6 – A C-302/97. sz. Konle-ügyben 1999. június 1-jén hozott ítélet (EBHT 1999., I-3099. o.) 22. pontja.

7 – A C-265/04. sz. Bouanich-ügyben 2005. július 14-én előterjesztett indítvány (EBHT 2006., I-923. o.) 71. pontja. Lásd még az Alber főtanácsnok által a C-251/98. sz. Baars-ügyben 1999. október 14-én előterjesztett indítvány (EBHT 2000., I-2787. o.) 12. és azt követő pontjait további hivatkozásokkal, valamint a Geelhoed főtanácsnok által a C-524/04. sz. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben 2006. június 29-én előterjesztett indítvány (EBHT 2007., I-2107. o.) 35. pontját.

8 – Lásd például az ún. aranyrészvényekkel kapcsolatban a 2002. június 4-én hozott ítéleteteket a C-367/98. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben (EBHT 2002., I-4731. o.); a C-483/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben (EBHT 2002., I-4781. o.) és a C-503/99. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben (EBHT 2002., I-4809. o.), valamint a 2003. május 13-án hozott ítéleteket a C-463/00. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben (EBHT 2003., I-4581. o.) és a C-98/01. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben (EBHT 2003., I-4641. o.). Lásd még a Poiares Maduro főtanácsnok által a C-282/04. és C-283/04. sz., Bizottság kontra Hollandia egyesített ügyekben 2006. április 6-án előterjesztett indítvány (EBHT 2006., I-9141. o.) 41. pontját.

9 – Lásd a C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítéletet (EBHT 2000., I-2787. o.); a C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítéletet (EBHT 2002., I-10829. o.) és a C-471/04. sz. Keller Holding ügyben 2002. november 21-én hozott ítéletet (EBHT 2006., I-2107. o.).

10 – A 9. lábjegyzetben hivatkozott X és Y ügyben hozott ítélet 37. és 66. pontja. Lásd még a Léger főtanácsnok által C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. május 2-án előterjesztett indítvány (EBHT 2006., I-7995. o.) 32. pontját.

18. Először azt tűnik célszerűnek megvizsgálni, hogy melyik az az alapszabadság, amely a szóban forgó nemzeti szabályozás célkitűzésének és az alapjogvita tényállásának figyelembevételével a leginkább érintett. [11]

19. Az alapjogvita tárgya a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokról szóló törvény alkalmazása egy társaság által egy olyan másik társaságnak nyújtott pénzügyi transzferre, amely közvetetten a juttatást nyújtó társaság 100%-os részesedését birtokolja. A pénzügyi transzfer nem tőkerészesedés megszerzését szolgálja. Ugyanakkor a juttatást a leányvállalat az őt irányító anyavállalatnak nyújtja és így összefüggésben áll az anyavállalat által gyakorolt letelepedés szabadságával.

20. A cégcsoporton belüli pénzügyi juttatás értelme és célja a nyereségek és a veszteségek kiegyenlítése a több társaságból álló cégcsoporton belül. A cégcsoport több tagállamra kiterjedő szerkezete a letelepedés szabadságának gyakorlása folytán állt elő. Következésképpen leginkább a letelepedés szabadsága érintett, nem a tőke szabad mozgása, még ha az ügylet külső formáját tekintve határon átnyúló tőkemozgást valósít is meg.

11 – Hasonló értelemben lásd az Alber főtanácsnok által a 7. lábjegyzetben hivatkozott Baars-ügyben előterjesztett indítvány 32-34. pontját, amely aszerint kíván különbséget tenni, hogy melyik alapszabadság közvetlenül és melyik közvetve érintett. Hasonlóképpen foglalt állást Geelhoed főtanácsnok a 7. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben előterjesztett indítvány 35. pontjában.

A – *A letelepedés szabadságának korlátozása*

21. Az EK 43. cikkben elismert letelepedés szabadsága a Közösség állampolgárainak biztosítja a jogot más tagállamokban gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások alapítására és irányítására a letelepedés országának joga által a saját állampolgáraira előírtakkal azonos feltételek szerint. Az EK 48. cikk értelmében a letelepedés szabadsága 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 képviselet útján gyakorolni. [12]

22. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EK 43. cikkel ellentétes valamennyi nemzeti intézkedés, amely – legyen bár állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetés nélkül alkalmazandó – alkalmas arra, hogy megzavarja vagy kevésbé vonzóvá tegye a Szerződés által biztosított letelepedés szabadságának a közösségi állampolgárok általi gyakorlását. [13]

12 – Lásd a C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-4695. o.) 20. pontját; a C-307/97. sz. Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-6161. o.) 35. pontját; a 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 30. pontját és a 9. lábjegyzetben hivatkozott Keller Holding ügyben hozott ítélet 29. pontját.

13 – A C-55/94. sz. Gebhard-ügyben 1995. november 30-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-4165. o.) 37. pontja; a C-19/92. sz. Kraus-ügyben 1993. március 31-én hozott ítélet (EBHT 1993., I-1663. o.) 32. pontja és a C-140/03. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 2005. április 21-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-3177. o.) 27. pontja.

23. A cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokról szóló törvény értelmében csak a belföldi társaságok által az ugyancsak belföldi anyavállalatuknak nyújtott juttatás levonható, nem vonhatóak le ezzel szemben az olyan cégcsoporton belüli juttatások, amelyeket a belföldi társaságok más tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalatuknak nyújtanak.

24. A határokon átnyúló cégcsoportok tehát kedvezőtlenebb helyzetben vannak, mint a belföldi cégcsoportok. Az anyavállalat szempontjából ez a székhelyen alapuló hátrányos megkülönböztetésként jelentkezik, ami a jogi személyek esetében megfelel az állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetésnek. Ez a hatás akkor is fennáll, ha megvizsgáljuk a vitatott nemzeti szabályozás címzettjét, nevezetesen az Oy AA-t. Az általa az AA Ltd számára nyújtott cégcsoporton belüli pénzügyi juttatás más elbánás alá esik, mint az olyan cégcsoporton belüli pénzügyi juttatás, amelyet a finn társaságok a cégcsoporthoz tartozó más belföldi társaságoknak nyújtatnak. Az Oy AA szempontjából ez a határon átnyúló ügyletekre vonatkozó egyenlőtlen bánásmódot jelent.

25. Ez az egyenlőtlen adójogi bánásmód alkalmas arra, hogy a más tagállambeli anyavállalatokat akadályozza a letelepedési szabadság gyakorlásában, mivel visszatarthatja az utóbbiakat attól, hogy Finnországban leányvállalatot alapítsanak. A belföldi anyavállalatnak és a más tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalatnak nyújtott cégcsoporton belüli pénzügyi juttatás eltérő adójogi kezelése tehát korlátozza az EK 43. és EK 48. cikkben foglalt letelepedés szabadságát.

26. A Bíróság előtti eljárásban résztvevő egyes tagállamok lényegében azzal érveltek, hogy a belföldi anyavállalatok leányvállalatai és a külföldi anyavállalatok leányvállalatai semmi esetre sem összehasonlíthatók. A külföldi anyavállalatok ugyanis nem állnak a finn állam kizárólagos adóztatási joghatósága alatt, ezért az utóbbi nem tehető felelőssé azon eltérő adóztatás miatt, ami a több párhuzamos adóztatási joghatóság gyakorlásából adódik. A tagállamok ezzel az érveléssel azt célozták, hogy a határon átnyúló cégcsoportok nemzetközi adójoggal összhangban álló adóztatását kivonják az alapvető szabadságok hatálya alól.

27. Ez az álláspont nem fogadható el. Ez ugyanis a korlátozás és a hátrányos megkülönböztetés tilalmaként megfogalmazódó letelepedési szabadság lényegének mondana ellent. Maga a letelepedés szabadsága éppen azt írja elő, hogy össze kell vetni a tisztán belső helyzeteket a határon átnyúló helyzetekkel, és eltérő bánásmód fennállása esetén ezt igazolni kell. A letelepedés szabadságának hatálya alatt nem lehetséges az, hogy önmagában a határon átnyúló jelleg kizárja a helyzetek összehasonlíthatóságát. Ennek

megfelelően az, hogy egy adott esetben több állam adóztatási joghatósága is fennáll – ami a határon átnyúló jelleggel szükségszerűen együtt jár –, nem vezethet ahhoz a megállapításhoz, hogy az eltérő bánásmód még csak igazolásra sem szorul.

28. Ennek megfelelően állapította meg a Bíróság a Marks & Spencer ügyben hozott ítéletben azt, hogy „az adójogban az adóalanyok lakóhelye (székhelye) olyan ismérv lehet, amely igazolhatja a belföldi és a külföldi illetőségű adóalanyok között eltérő bánásmódot eredményező nemzeti szabályokat. Azonban a lakóhely (székhely) nem minden esetben megfelelő elhatároló ismérv. Kiüresítené az EK 43. cikk tartalmát, ha a letelepedés szerinti tagállam belátása szerint eltérő bánásmódot alkalmazhatna kizárólag azon az alapon, hogy a társaság székhelye valamely másik tagállamban található." [14]

29. Az Egyesült Királyság Kormánya a belföldi és a határokon átnyúló cégcsoportok összehasonlíthatatlanságára vonatkozó elgondolás alátámasztása érdekében a Schempp-ügyben hozott ítéletre [15] is hivatkozott. Ebben az ügyben az E. Schempp által a volt feleségének fizetett tartásdíjnak az adóköteles jövedelemből való levonhatósága volt kérdéses. A vonatkozó német szabályozás értelmében a juttatást nyújtó házastársnak akkor volt lehetősége a levonásra, ha az adóköteles volt a juttatásban részesülő házastársnál. Németországban ez volt a helyzet, ezzel szemben ugyanezek a juttatások nem minősültek adókötelesnek Ausztriában, ahol E. Schempp volt felesége lakott.

30. A Bíróság úgy döntött, hogy nem minősül az EK 12. cikk szerinti hátrányos megkülönböztetésnek az, hogy E. Schempp esetében megtagadták az ausztriai lakóhelyű volt feleségének fizetett tartásdíj levonását. A sérelmezett hátrányos bánásmód ugyanis valójában abból a körülményből adódott, hogy a tartásdíjra alkalmazandó adórendszer különbözött a volt felesége lakóhelye szerinti tagállamban a saját lakóhelye szerinti tagállamban alkalmazottól. [16]

31. A cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokra vonatkozó vitatott finn szabályozás ugyanakkor nem abból indul ki, hogy e juttatások miként adóznak a kedvezményezett társaság székhelye szerinti tagállamban. Már eleve csak azon cégcsoporton belüli pénzügyi juttatások levonására van lehetőség, amelyeket a cégcsoport belföldi székhelyű társaságainak nyújtanak. Az, hogy hogyan kell megítélni azt a nemzeti szabályozást, amely nem a juttatás kedvezményezettjének székhelyét veszi alapul, hanem azt, hogy e társaság székhelye szerinti államban a juttatás adóköteles-e, nem képezi a jelen eljárás tárgyát.

14 – A 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 37. pontja, hivatkozással a C-270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország, ún. „avoir fiscal" ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1986., 273. o.) 18. pontjára.

15 – A C-403/03. sz. Schempp-ügyben 2005. július 12-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-6421. o.).

16 – A 15. lábjegyzetben hivatkozott Schempp-ügyben hozott ítélet 32. pontja.

B – *A korlátozás igazolása*

32. A letelepedés szabadságának korlátozása csak akkor fogadható el, ha az a Szerződéssel összeegyeztethető jogos célt szolgál, és 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. [17] Ezen túlmenően meg kell felelnie a szűkebb értelemben vett arányosságnak is.

33. Az eljárásban részt vevő kormányok és a Bizottság egy sor olyan indokot hoznak fel, amely igazolásul szolgálhat. Az eltérő megfogalmazások és jogi minősítések ellenére lényegében az alábbi érvek kristályosodtak ki a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatások levonhatóságának a más tagállamban székhellyel rendelkező társaságokra való kiterjesztése ellenében:

– az adóztatás koherenciájának ill. szimmetriájának elvével összhangban van az, ha a levonás Finnországban csak akkor lehetséges, ha a finn államkincstárnak egyúttal lehetősége van arra, hogy a jövedelmet a kedvezményezett társaságnál megadóztassa;

– ha a társaságok szabadon eldönthetnék, hogy melyik tagállamban kívánnak jövedelmükből adózni, ez ellentmondana az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának;

– mivel nincs biztosítva, hogy a juttatást a kedvezményezett társaságnál külföldön valóban megadóztatják, előfordulhatna, hogy a jövedelmek bizonyos körülmények között teljes egészében adózatlanok maradnak (az adóztatás kettős elmaradása vagy „fehér jövedelem").

1. Az adórendszer koherenciája

34. A Bíróság lényegében elismerte, hogy az adórendszer koherenciájának megőrzése indokolhatja a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását. [18] Az ilyen indokoláson alapuló érvnek azonban kizárólag akkor lehet helyt adni, ha megállapítható az érintett adókedvezmény és az e kedvezmény valamely meghatározott adókivetés által történő kiegyenlítése közötti

17 – A 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 35. pontja; a C-250/95. sz., Future Participations és Singer ügyben 1997. május 15-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-2471. o.) 26. pontja; a C-9/02. sz. De Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-2409. o.) 49. pontja és az 5. lábjegyzetben hivatkozott N-ügyben hozott ítélet 40. pontja.

18 – A C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-249. o.) 28. pontja és a C-300/90. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben ugyancsak 1992. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-305. o.) 21. pontja. Lásd még az 5. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 42. pontját és a 9. lábjegyzetben hivatkozott Keller Holding ügyben hozott ítélet 40. pontját.

közvetlen összefüggés. [19] Úgy tűnik, azt a további feltételt, mely szerint az adókedvezménynek és az adótehernek egyazon adózónál kell fennállnia, [20] a Bíróság a Manninen-ügyben hozott ítéletében elhagyta. [21]

35. A gyakorlatban a Bíróság a kizárólag belső helyzetekre alkalmazandó nemzeti adójogi szabályozás igazolását attól tette függővé, hogy a korlátozás a koherencia megőrzése érdekében legyen szükséges, és hogy a külföldi helyzetek eltérő kezelése jó okkal történjen. [22] Amint azt Maduro főtanácsnok a Marks & Spencer ügyben előterjesztett indítványában helytállóan fejtette ki, a nemzeti adórendszer koherenciájának védelme arra szolgál, hogy a tagállamok, amelyek e rendszerek fenntartásáért felelősek, meg tudják védeni ezek integritását, azzal, hogy ez a belső piacot nem befolyásolhatja a szükségesnél hátrányosabban. [23]

36. Amennyiben az alapszabadságokkal élő adóalanyok hasonló helyzetben vannak, mint azon adóalanyok, amelyek számára a nemzeti adórendszer kedvezményt nyújt, úgy a nemzeti szabályozást a határon átnyúló elemet tartalmazó esetekre is alkalmazni kell, feltéve hogy ez nem veszélyezteti a nemzeti adórendszer koherenciáját. Ezt kívánja meg a letelepedés szabadságának is részét képező egyenlő bánásmód követelménye. [24]

37. Az egyenlő bánásmód elvének vizsgálata során először a nemzeti szabályozás célját kell szemügyre venni. [25] Nem igazolható egy intézkedés, amennyiben a szabályozás által elérni kívánt cél elérhető anélkül is, hogy a belső és a határokon átnyúló helyzeteket eltérően kezelné, vagy ha egy kevésbé eltérő bánásmóddal is elérhető volna a cél.

38. A cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokról szóló törvény célkitűzése az, hogy a cégcsoportot gazdasági egységként, azaz az anya- és leányvállalatból álló cégcsoportot egy több telephellyel rendelkező vállalkozáshoz hasonlóan kezelje. A szabályozás a Marks & Spencer ügyben vitatott cégcso-

19 – A C-484/93. sz., Svensson és Gustavsson ügyben 1995. november 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-3955. o.) 18. pontja és a 12. lábjegyzetben hivatkozott ICI-ügyben hozott ítélet 29. pontja. Az 5. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 42. pontja és a 9. lábjegyzetben hivatkozott Keller Holding ügyben hozott ítélet 40. pontja.

20 – A korábbi ítélkezési gyakorlat kritikai elemzését lásd az 5. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben 2004. március 18-án előterjesztett indítványom 53. és azt követő pontjaiban.

21 – Ezt a megállapítást Geelhoed is osztja a 7. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben előterjesztett indítványának 88. pontjában.

22 – Lásd ilyen értelemben az 5. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 45. és 46. pontját és a 9. lábjegyzetben hivatkozott Keller Holding ügyben hozott ítélet 41-43. pontját.

23 – A 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben 2005. április 7-én előterjesztett indítvány 66. pontja.

24 – Gelhoed főtanácsnok joggal jegyzi meg a 7. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben előterjesztett indítványának 89. pontjában, hogy a Bíróság a koherencia vizsgálata során a hátrányos megkülönböztetés tilalmának alapelvét juttatta kifejezésre.

25 – A 17. lábjegyzetben hivatkozott De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 67. pontja és az 5. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 43. pontja, valamint a Maduro főtanácsnok által a 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben előterjesztett indítvány 72. pontja.

port-kedvezmény (group relief) hasonlóan lehetővé teszi, hogy a nyereséget és a veszteséget akkor is el lehessen egymással szemben számolni, ha azok különböző jogi személyeknél jelentkeznek.

39. Amennyiben egy társaság vesztesége nem lenne azonnal elszámolható egy olyan nyereség terhére, amelyet egy másik társaság juttat számára, úgy e nyereség után adózni kellene. A cégcsoporton belüli másik társaság vesztesége csak egy későbbi adóévre volna átvihető, és csak akkor volna elszámolható a saját nyereséggel szemben. A cégcsoporton belüli pénzügyi juttatás révén a cégcsoporton belüli társaságok ugyanolyan likviditási előnyhöz jutnak, mint a több telephellyel rendelkező vállalkozások.

40. Ennek érdekében azon cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokat, amelyeket a csoporthoz tartozó társaságok egymás között nyújtanak, csak egyszer terheli adó, mégpedig úgy, hogy a juttatást nyújtó társaság esetében levonják az adóköteles jövedelemből, a kedvezményezett társaságnál pedig hozzászámítják az adóköteles jövedelemhez.

41. A határon átnyúló cégcsoportok a cégcsoporton belüli különböző társaságok nyereségének és veszteségének egymással szemben történő elszámolásához fűződő érdek szempontjából alapvetően hasonló helyzetben vannak, mint azok a cégcsoportok, amelyek csak belföldi társaságokból állnak. Éppen ezért a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatás levonhatóságát akkor is el kell ismerni, amennyiben azt egy cégcsoporton belüli, más tagállamban székhellyel rendelkező társaságnak nyújtják.

42. Csak akkor áll fenn ugyanakkor a rendszer koherenciája, ha biztosított, hogy a juttatások a kedvezményezett társaságnál adókötelesek. Ellenkező esetben olyan adókedvezmény esete állna fenn, amely nem volna kiegyenlítve egy azzal közvetlenül összefüggő adóteherrel.

43. Az eljárásban részt vevő kormányok ezzel összefüggésben arra hívják fel a figyelmet, hogy a juttatást nyújtó társaság székhelye szerinti tagállam semmilyen befolyással nem bír arra nézve, hogy a kedvezményezett társaság a székhelye szerinti tagállamban hogyan adózik. Ez azonban nem zárja ki, hogy a szóban forgó tagállam a juttatás levonhatóságát annak igazolásához kösse, hogy a juttatás a kedvezményezett társaságnál ténylegesen adóköteles. A vitatott finn szabályozás nem tesz lehetővé ilyen igazolást, a külföldi társaságnak nyújtott juttatás levonhatóságát minden esetben kizárja. Ezzel meghaladja azt a mértéket, amely a nemzeti adórendszer koherenciájának megőrzéséhez szükséges volna.

44. Ezt a következtetést nem kérdőjelezi meg az, hogy ebben az esetben a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatás nem Finnországban, hanem külföldön adózik. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis az adóbevételek csökkenése nem tekinthető olyan

nyomós közérdeknek, amely indokolhatná az alapszabadságok egyikével elvileg ellentétes intézkedést. [26] Következésképpen egy nemzeti szabályozás nem tekinthető önmagában azért koherensnek, mert kizárja az adóbevételek csökkenését.

45. Összességében tehát az adórendszer koherenciájának megőrzése nem igazolja a letelepedés szabadságának olyan korlátozását, amely a cégcsoportok belföldi és külföldi társaságai közötti juttatásokat és a belföldi társaságok közötti juttatásokat illető eltérő bánásmódból adódik. Meg kell azonban vizsgálni még, hogy egyéb indok, így különösen az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának megőrzése nem alkalmas-e a korlátozás igazolására.

2. Az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának megőrzése

46. A Marks & Spencer ügyben hozott ítéletében a Bíróság az igazolás tekintetében három igazolási okot (éléments justificatifs) ismert el, és azokat „együttesen" (pris ensemble) mérlegelve állapította meg, hogy „a jelen ügyben érintett korlátozó jogszabály egyfelől a Szerződéssel összeegyeztethető jogos célt szolgál, és azt nyomós közérdek igazolja, és másfelől alkalmas e célok megvalósítására". [27]

47. Az elismert három igazolási ok a következő:

– az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának megőrzése,

– a veszteségek kétszeres elszámolásának veszélye és

– az adóelkerülés veszélye.

48. Már a bevezetésképpen idézett megfogalmazásból adódik az, hogy e három igazolási ok szorosan összefügg, és nem vehetők figyelembe egymástól elkülönítve. E tekintetben az adóztatási joghatóság megosztásának megőrzése foglalja el a központi helyet.

26 – Az 5. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 49. pontja, valamint a 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 44. pontja.

27 – A 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 51. pontja.

49. Amint már megállapításra került, a közvetlen adók kivetésének joga a közösségi jog jelen állása szerint a tagállamoké. [28] Közösségi jogi összehangolás hiányában ugyancsak a tagállamok jogosultak arra, hogy a kettős adóztatás elkerülését célzó egyezmények megkötésével vagy egyoldalúan meghatározzák adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait. [29]

50. E tekintetben nem ésszerűtlen az, ha a tagállamok az adóztatási joghatóság megosztása céljából támaszkodnak a nemzetközi gyakorlatra és a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) által kidolgozott modellegyezményben foglaltakra. [30]

51. A nemzetközi adójogban rögzült és a közösségi jog által is elismert területiség elvével összhangban van, ha az anyavállalat székhelye szerinti tagállam a belföldi társaságokat a világszinten elért nyereség után, míg a külföldi társaságokat kizárólag az adott államban végzett tevékenységből származó nyereség után adóztatja. [31]

52. A Marks & Spencer ügyben hozott ítéletében a Bíróság a következő szavakkal állapította meg az adóztatási joghatóság megosztásának sérelmét: „jelentősen veszélyezteti a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyát az, ha a társaságok választhatnak, hogy az illetőségük szerinti vagy más tagállamban számolják el a veszteségüket, mivel az átadott veszteségek következtében az adóalap az egyik államban növekszik, míg a másikban csökken." [32]

53. Ez a megállapítás megfelelően alkalmazandó akkor is, ha a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokról szóló törvénynek a nyereség átadására vonatkozó szabályait kiterjesztik a határon átnyúló juttatásokra. Hasonlóan aláásná az adóztatási joghatóságnak a területiség elve szerinti megosztását annak megengedése, hogy az adóalanyok szabadon válasszák meg azt a tagállamot, amelyben nyereségük adózik, kivonva e nyereséget annak adóalapjából, illetve hozzászámítva e nyereséget egy másik tagállamban letelepedett társaság adóalapjához.

28 – Lásd a fenti 15. pontot.

29 – Lásd a C-336/96. sz. Gilly-ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-2793. o.) 24. és 30. pontját; a C-385/00. sz. De Groot ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-11819. o.) 93. pontját; a C-376/03. sz. D-ügyben 2005. július 5-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-5821. o.) 50. és 51. pontját; a C-513/03. sz., Van Hilten-Van der Heijden ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-1957. o.) 47. pontját és az 5. lábjegyzetben hivatkozott N-ügyben hozott ítélet 43. és 44. pontját.

30 – A 17. lábjegyzetben hivatkozott Futura Participations és Singer ügyben hozott ítélet 22. pontja; a 29. lábjegyzetben hivatkozott Van Hilten-Van der Heijden ügyben hozott ítélet 48. pontja és az 5. lábjegyzetben hivatkozott N-ügyben hozott ítélet 45. pontja.

31 – A 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 39. pontja. A világszinten elért nyereség és a forrás szerint állam elvei alapján történő megosztáshoz lásd a Geelhoed főtanácsnok által a C-374/04. sz. Test Claimants in the ACT Group Litigation ügyben 2006. február 23-án előterjesztett indítvány (EBHT 2006., I-11673. o..) 49–51. pontját.

32 – A 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 46. pontja.

54. A Marks & Spencer ügyben hozott ítéletben elismert, igazolási ok, a veszteségek kétszeres elszámolásának elkerülése, szoros összefüggésben van az adóztatási joghatóság megosztásával.

55. Az adóztatási joghatóságnak a területiség elve (a vállalkozás székhelye vagy a bevételek belföldi forrása) szerinti megosztása arra szolgál, hogy egyes bevételek adóztatása tekintetében meghatározza valamely állam elsőbbségét. A kettős adóztatás elékerülésére szolgáló szabályokkal kiegészülve ez képezi az adóztatás nemzetközi joghatósági szabályrendszerét. Ez a – még ha részleteit tekintve nem is hézagmentes – rendszer hivatott biztosítani, hogy minden bevétel legalább egyszer, de egyszer mindenképpen adózzon. [33]

56. Amennyiben a veszteség többször is elszámolható a nyereséggel szemben, a nyereség egyes részei teljesen adózatlanok maradnak, holott nem áll velük szemben további elszámolható veszteség. Ez ellentmondana az egyszer adózás elvének, ami az adóztatási joghatóság nemzetközi megosztásának alapja.

57. A cégcsoporton belüli határon átnyúló pénzügyi juttatások elismerése is vezethet a bevételek adóztatásának (kettős) elmaradásához, amennyiben a juttatást levonják az azt nyújtó társaság adóköteles jövedelméből annak ellenére, hogy az a kedvezményezett társaság székhelyén nem adóköteles.

58. Az Egyesült Királyság Kormánya szerint ez a jelen ügyben vizsgált helyzetben könnyen megtörténhet. Az Egyesült Királyság joga szerint ugyanis a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatások nem tartoznak egyetlen adóköteles jövedelmi kategóriába sem, így azok az AA Ltd-nél mint kedvezményezett társaságnál nem adóztathatók, igaz, ezt az Oy AA vitatja.

59. A brit társaságokhoz befolyó cégcsoporton belüli pénzügyi juttatások konkrét megítélésétől függetlenül meg kell állapítani, hogy az olyan szabályozás, amely általánosságban csak a belföldi társaságok közötti cégcsoporton belüli pénzügyi juttatások levonhatóságát ismeri el, elméletben alkalmas az adóztatás elmaradásának elkerülésére. A tisztán belföldi transzferek esetében ugyanis az adott tagállam biztosítani tudja, hogy a juttatás adóköteles legyen. Alább foglalkozom azzal a további kérdéssel, hogy az intézkedés a jelen formájában nem lép-e túl a cél eléréséhez szükséges mértéken. [34]

33 – Ez az egyszeri adózás megvalósulhat két állam közreműködése folytán is, például a beszámítás módszerének alkalmazásával.

34 – Lásd a lenti 67. pontot.

60. Az adóelkerülés veszélye, mint harmadik igazolási ok, szoros összefüggésben áll a két másik igazolási okkal. Adóelkerülésként fogható fel már az is, ha a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatást olyan tagállamban székhellyel rendelkező társaságnak nyújtják, amely tagállamban az ilyen kifizetések nem adókötelesek. Ennyiben ezen igazolási ok a második igazolási okkal együtt vizsgálandó.

61. A Marks & Spencer ügyben hozott ítéletében a Bíróság mindezen túlmenően az adóelkerülés egyik esetének tekintette azt, amikor a vállalkozások – a veszteségnek az alacsony adókulcsot alkalmazó államból a magasabb adókulcsot alkalmazó államba történő kivitelével – abba az államba „menekülnek", amelyikben a veszteség adózási szempontból a legnagyobb értékkel rendelkezik, és ezzel az adóterhet jelentősen csökkentik. Ilyen értelemben adóelkerülésnek volna tekinthető az is, amikor a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatások révén a bevételeket az alacsonyabb adókulcsot alkalmazó államokban székhellyel rendelkező társasághoz utalják át.

62. Szigorúan véve az ilyen „adóelkerülés" megakadályozása nem olyan önálló indok, amely igazolhatja valamely alapszabadság korlátozását. A gazdasági élet legitim megoldása az, hogy a vállalkozások megpróbálják előnyükre fordítani a nemzeti adórendszerek közötti eltéréseket, és ez elkerülhetetlen egy olyan belső piacon, amelyben a vállalkozások adóztatása nincs összehangolva. Ennek megfelelően nem akadályozható meg minden további nélkül az, hogy egy vállalkozás áttegye székhelyét egy olyan tagállamba, amely kedvezőbb adójogi feltételeket kínál. [35]

63. Az alapszabadságok korlátozása csak akkor igazolható, ha az ilyen „adóoptimalizálás" egyúttal az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztását is aláássa.

64. Az adóztatási joghatóság területiség elve szerinti megosztásának igazolásként történő elfogadása nem ellentétes azzal az elvvel sem, mely szerint az alapszabadságok korlátozása nem igazolható az adóbevételek csökkenésének elkerülésére vonatkozó célkitűzéssel. [36] Ez az elv csak azt zárja ki, hogy az alapszabadságokat tisztán fiskális megfontolásokból korlátozzák. Itt azonban arról az alapvető érdekről van szó, hogy a tagállam egyáltalán lehetőséget kapjon a területiség elve szerinti adóztatásra.

65. Összefoglalva meg kell állapítani, hogy a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatások levonhatóságának a belföldi társaságoknak

35 – Az illetőség áthelyezésével kapcsolatos adóztatás e tekintetben felmerülő kérdéseire lásd az 5. lábjegyzetben hivatkozott N-ügyben a közelmúltban hozott ítéletet.

36 – Az 5. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 49. pontja, valamint a 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 44. pontja.

nyújtott juttatásokra korlátozása alkalmas arra, hogy megőrizze az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztását, kizárja az átadott bevételek adóztatásának elmaradását, és kivédi az adóelkerülést. Biztosítja, hogy a cégcsoporthoz tartozó társaságok által Finnországban megtermelt jövedelem a területiség elve szerinti adókötelezettség alá essen.

66. Meg kell még vizsgálni, hogy a szabályozás nem lépi-e túl a cél eléréséhez szükséges és – szűkebb értelemben véve – arányos mértéket.

67. Ha csak az átadott bevételek adóztatása elmaradásának, illetve az adóelkerülésnek a kizárásáról lenne szó, a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatások levonhatóságának a belföldi társaságoknak nyújtott juttatásokra való teljes korlátozása mindenképpen túlzás. E két cél ugyanis elérhető olyan szabályozással is, amely kevésbé korlátozza a letelepedés szabadságát. A cégcsoporton belüli pénzügyi juttatás levonhatóságát például – amint fentebb említésre került – annak igazolásához lehetne kötni, hogy a juttatás a kedvezményezett társaságnál ténylegesen adóköteles.

68. Ugyanakkor az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának megőrzése, amely a két másik igazolásra alkalmas körülménnyel szorosan összefügg, nem volna elérhető hasonló, kevésbé korlátozó nemzeti szabályozással. Az olyan szabályozás, amelynek értelmében a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatást nyújtó társaság székhelye szerinti tagállamnak meg kellene engednie a levonást, amennyiben a kedvezményezett társaságnál a juttatás adóköteles, nem zárná ki az adóztatási joghatóság átszállását.

69. A különböző érdekek mérlegelése alapján úgy tűnik, hogy a szűkebb értelemben vett arányosságnak is megfelel az olyan szabályozás, mint amely a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokról szóló finn törvényben található.

70. A Marks & Spencer ügyben hozott ítéletében [37] a Bíróság ugyan egy adott, arra az ügyre jellemző kivételes helyzetben – nevezetesen amikor a külföldi leányvállalat már teljes mértékben kihasználta a székhelye szerinti tagállam által biztosított lehetőségeket a veszteség elszámolására, és a veszteség a jövőben már nem számolható el – aránytalannak ítélte azt, hogy nem ismerik el a veszteségek határon átnyúló átadását. Ilyen esetben az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának megőrzéséhez fűződő érdeket megelőzi a letelepedés szabadsága, és biztosítani kell annak lehetőségét, hogy

37 – Lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 53–56. pontját.

átadják a veszteséget a külföldi anyavállalatnak.

71. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben ismertetett tényállásból ugyanakkor nem derül ki az, hogy az Oy AA esetében fennállna olyan kivételes helyzet, mint amely a Marks & Spencer ügyben fennállt. Következésképpen nem szükséges megvizsgálni azt, hogy az arányosság alapján biztosítani kell-e az adóztatási joghatóság megosztásának elvétől való kivételes eltérést.

C – *A tőke szabad mozgása*

72. A cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokra vonatkozó szabályozást elvben a letelepedés szabadsága mellett a tőke szabad mozgására vonatkozó – az EK 56. és EK 58. cikk szerinti – szabályok fényében is lehetne vizsgálni. A területi és az időbeli hatály kivételével – amelyek itt nem relevánsak –, itt ugyanazon elvek érvényesülnek, mint a letelepedés szabadságának vizsgálata során. Következésképpen a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokra vonatkozó szabályozás által a tőke szabad mozgására gyakorolt korlátozások ugyancsak igazolhatók az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának megőrzésével.

V – Végkövetkeztetések

73. A fenti megfontolások alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a Korkein Hallinto-Oikeus által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre a következőképpen válaszoljon:

Az EK 43., EK 48., EK 56. és EK 58. cikkel, valamint a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló 90/435/EGK irányelvvel nem ellentétes az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben ismertetett körülmények között az olyan szabályozás, mint a finn cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokra vonatkozó szabályozás, amelynek értelmében az adózás szempontjából a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatás levonhatóságának feltétele az, hogy mind a juttatás nyújtója, mind annak kedvezményezettje Finnországban székhellyel rendelkező társaság legyen.