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" hívott – 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 (adójogi 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 munkabérre 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 adójogi 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 tőkemozgás 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 következésképpen 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 állampolgáraira 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 képviselet 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