A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2004. július 15.*

A C-242/03. sz. ügyben,

a Bírósághoz a Cour administrative (Luxemburg) által az EK 234. cikk alapján benyújtott, az e bíróság előtt

a **Ministre des Finances**

és

Jean-Claude Weidert,

Élisabeth Paulus

között folyamatban lévő eljárásban az EK 56. cikk (1) bekezdésének és az EK 58. cikk (1) bekezdése a) pontjának értelmezésére vonatkozó előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában

* Az eljárás nyelve: francia.

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök (előadó), A. Rosas és R. Silva de Lapuerta bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,
hivatalvezető: R. Grass,

figyelembe véve a következők által előterjesztett írásbeli észrevételeket:

— J.-C. Weidert és É. Paulus képviseletében P. Kinsch ügyvéd,

— a luxemburgi kormány képviseletében S. Schreiner, meghatalmazotti minőségben,

— az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal és C. Giolito, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel az előadó bíró jelentésére,

a főtanácsnok indítványának a 2004. február 12-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 2003. június 3-i ítéletével, amely június 6-án érkezett a Bírósághoz, a Cour administrative az EK 234. cikk alapján előzetes döntéshozatal céljából az EK 56. cikk (1) bekezdésének és az EK 58. cikk (1) bekezdése a) pontjának értelmezésére vonatkozó kérdést terjesztett a Bíróság elé.

2 Ez a kérdés a pénzügyminiszter és J.-C. Weidert és É. Paulus (a továbbiakban: Weidert–Paulus-házaspár) közötti perben merült fel annak következtében, hogy e házaspár adókedvezmény iránti kérelmét elutasították egy Belgiumban letelepedett társaság részvényeinek megszerzésével kapcsolatban.

Jogi háttér

3 A luxemburgi jogban a gazdasági fejlődés érdekében történő beruházások élénkítését célzó, 1993. december 22-i törvény (*Mémorial* A 1993., 2020. o.) III. cikke a jövedelemadóról szóló, 1967. december 4-i törvénybe (*Mémorial* A 1967., 1228. o., a továbbiakban: LIR) beillesztette a 129c. cikket, amelynek szövege a következő:

„1. § Az alábbiakban meghatározott feltételek és korlátok között, azok a természetes személy adóalanyok, akik az alábbi 2. § (1) bekezdésében meghatározott, teljes körű

adókötelezettség alá eső, belföldi tőketársaságokban pénzbeli hozzájárulást megtestesítő részvényeket vagy társasági részesedéseket szereznek, az alábbi 4. §-ban meghatározott adókedvezményt vehetik igénybe.

[...]

4. § (1) Kérelmükre a fenti 1. és 3. §-ban említett adóalanyok egy értékpapírberuházási kedvezménynek nevezett jövedelemadó-kedvezményben részesülnek, amelyet az adózáskor az adóalap útján kell érvényesíteni a 153. cikk rendelkezései ellenére.

(2) Az adókedvezményt az adóalany által az adóév végén birtokolt és az év során megszerzett összes értékpapír és igazolás után évi 60 000 frank értékhatárig lehet igénybe venni. Ezt a felső értékhatárt a 3. cikk szerinti közös adózás esetén a saját összegével meg kell növelni.

5. § A 4. §-ban előírt adókedvezmények igénybevételéhez a következő feltételeket kell teljesíteni:

a) a fenti 2. § (2) bekezdése értelmében vett megszerzésnek a teljes körű adókötelezettség alá eső, belföldi részvénytőkével rendelkező társaság — amint azt a fenti 2. § első bekezdése meghatározza — alapításakor vagy tőkeemelésekor kell megtörténnie

[...]"

4 A Belga Királyság és a Luxemburgi Nagyhercegség között a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, 1970. szeptember 17-én Luxembourgban aláírt egyezmény (*Mémorial* A 1971., 1763. o., a továbbiakban: a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény) a következőképpen rendelkezik:

„10. cikk Osztalék:

1. § Az egyik szerződő államban letelepedett társaság által a másik szerződő állam lakosa számára kifizetett osztalék e másik államban adóköteles.

2. § Mindazonáltal az osztalékot meg lehet adóztatni abban a szerződő államban, amelyben az osztalékot kifizető társasága letelepedett, ezen állam jogszabályai szerint, de az így megállapított adó nem haladhatja meg:

[...]

b) az összes többi esetben az osztalék bruttó összegének 15 százalékát."

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

5 2000. évi közös jövedelemadó-bevallásában a Weidert–Paulus-házaspár kérte a LIR 129c. cikkében előírt, levonható 120 000 LUF összegű jövedelemadóalap-

csökkentést, mivel a belga jog szerinti Interbrew SA tőkéjéből 200 darab új részvényt jegyeztek 267 743 LUF összegben.

6 Az illetékes adóhivatal ezt a kérést azzal az indokolással utasította el, hogy egy olyan társaság tőkéjébe való beruházás, amely nem Luxemburgban telepedett le, nem jogosít fel a szóban forgó adókedvezményre.

7 A Weidert–Paulus-házaspár ezen elutasító határozat ellen panasszal élt, és kedvező válasz hiányában keresetet nyújtott be a Tribunal administratifhoz (Luxemburg).

8 2002. december 16-i ítéletében ez utóbbi bíróság helyt adott keresetüknek, megállapítva, hogy a LIR 129c. cikke — amennyiben a más tagállamokban letelepedett vállalkozásokkal szemben a luxemburgi székhelyű vállalkozásokat részesíti előnyben — ellentétes az EK-Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, amint azokat a Bíróság a C-35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítéletében értelmezte (EBHT 2000., I-4071. o., 34–36. pont).

9 Az adóhatóság arra hivatkozva fellebbezett a Cour administrative ezen ítélete ellen, hogy az ebben az ügyben első fokon eljáró bírák tévesen ítélték meg a fent hivatkozott Verkooijen-ítélet hatályát. Az adóhatóság szerint az alapeljárásban szereplő kérdést inkább ahhoz az ügyhöz kell hasonlítani, amely a C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélethez (EBHT 1992., I-249. o.) vezetett, amelyben a Bíróság elismerte, hogy az adórendszer koherenciája érdekében igazolt a különböző tagállamokban letelepedett vállalkozásokkal szembeni egyenlőtlen adóügyi elbánás.

10 E körülmények között a Cour administrative úgy ítélte meg, hogy az előtte folyamatban lévő ügy a Szerződés bizonyos rendelkezéseinek értelmezését teszi szükségessé; felfüggesztette eljárását, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„[...] a 2000-es adóévre alkalmazandó, a jövedelemadóról szóló módosított 1967. december 4-i törvény 129c. cikke, amely bizonyos feltételek és korlátok között adókedvezményt biztosít azoknak a természetes személy adóalanyoknak, akik teljes körű adókötelezettség alá eső, belföldi részvénytőkével rendelkező tőketársaságokban pénzbeli hozzájárulást megtestesítő részvényeket vagy társasági részesedéseket szereznek, összeegyeztethető-e a tőke Európai Közösségen belüli szabad mozgásának elvével, amint ezt az EK-Szerződés 56. cikkének (1) bekezdése kimondja, figyelembe véve azokat a rendelkezéseket is, amelyek ezen elv érvényesülését korlátozzák, különösen az EK-Szerződés 58. cikke (1) bekezdésének a) pontját?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

11 A kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EK-Szerződés 56. cikkének (1) bekezdésével és az EK-Szerződés 58. cikke (1) bekezdésének a) pontjával ellentétes-e egy tagállam azon törvényi rendelkezése, amely kizárja az adókedvezmény nyújtását olyan természetes személy adóalanyoknak, akik más tagállamokban letelepedett tőketársaságokban pénzbeli hozzájárulást megtestesítő részvényeket vagy társasági részesedéseket szereznek.

12 Bevezetésképpen fontos emlékeztetni arra, hogy — az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében — ha a közvetlen adók a tagállamok hatáskörébe tartoznak is, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd a C-80/94. sz. Wielockx-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2493. o.] 16. pontját, a fent hivatkozott Verkooijen-ítélet 32. pontját és a C-334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 21. pontját).

13 Egy olyan törvényi rendelkezésnek ugyanis, mint amelyről az alapeljárásban szó van, az a hatása, hogy az érintett tagállam állampolgárait eltéríti attól, hogy tőkéjüket más tagállamban székhellyel rendelkező társaságokba fektessék be (lásd megfelelően a fent hivatkozott Verkooijen-ítélet 34. pontját). Márpedig, amint az az 1993. december 22-i törvény címéből is kiderül, annak célja „a beruházások élénkítése a gazdasági fejlődés érdekében", és a LIR 129c. cikkével kapcsolatos előkészítő iratokból is az következik — ahogyan azt a Weidert–Paulus-házaspár és az Európai Közösségek Bizottsága leírta anélkül, hogy ezt a luxemburgi kormány cáfolta volna —, hogy a szóban forgó rendelkezés célja pontosan annak előmozdítása, hogy a magánszemélyek luxemburgi székhelyű társaságokba ruházzanak be.

14 Egy ilyen rendelkezés a más tagállamokban letelepedett társaságok tekintetében is korlátozó hatást fejt ki, amennyiben velük szemben akadályt képez a tőke Luxemburgban történő gyűjtésére, annyiban, hogy ezek részvényeinek és társasági részesedéseinek megszerzése kevésbé vonzó, mint azon társaságok részvényeié és társasági részesedéseié, amelyek székhelye ebben a tagállamban található (lásd megfelelően a fent hivatkozott Verkooijen-ítélet 35. pontját és a Bizottság kontra Franciaország ítélet 24. pontját).

15 Ilyen körülmények között meg kell állapítani, hogy az a tény, hogy egy tagállam a természetes személyek részére a tőketársaságokban pénzbeli hozzájárulást megtestesítő részvények és társasági részesedések megszerzése esetén nyújtott jövedelemadó-kedvezmény megadását attól a feltételtől teszi függővé, hogy ezek székhelye az említett tagállamban van-e, a tőkemozgásnak az EK 56. cikk által tiltott korlátozását jelenti.

16 A Weidert–Paulus-házaspárnak a Bíróság előtt tett észrevételeihez csatolt iratokból kiderül, hogy a LIR-t módosította egy 2001. december 21-i törvény, amely megváltoztatta a LIR közvetlen és közvetett adókra vonatkozó egyes rendelkezéseit (*Mémorial* A 2001., 3312. o.) oly módon, hogy a 2002-től 2005-ig terjedő időszak folyamán fokozatosan megszünteti az adókedvezményt. A törvény ilyetén alakulásától függetlenül a luxemburgi kormány úgy véli, hogy a LIR 129c. cikke, amint azt az alapeljárásban alkalmazni kell, mindazonáltal igazolt. Véleménye szerint az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja megengedi a tagállamoknak, hogy adójogszabályaik

azon vonatkozó rendelkezéseit alkalmazzák, amelyek különbséget tesznek a lakóhelyüket vagy tőkebefektetésük helyét tekintve eltérő helyzetben levő adóalanyok között, amennyiben e különbségeket közérdeken alapuló kényszerítő ok — különösen az adórendszer koherenciája — objektíve igazolja vagy igazolhatja.

17 A LIR 129c. cikke pontosan e koherencia biztosítását célozza. Az adókedvezményt ugyanis, amely a jövedelemadó alapjának csökkentését jelenti a Luxemburgban letelepedett társaságok részvényeinek és társasági részesedéseinek megszerzése után, kiegyenlítené az e társaságok által a későbbiekben kiosztott osztalék megadóztatása. Egy belga székhelyű társaságba való beruházás esetén viszont, amint ez az alapügyben is történt, az osztalék adója 15%-kal alacsonyabb lenne, mivel a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény értelmében ugyanezt az összeget a belga adóhatóságok forrásadóként levonják. Ez esetben tehát a Luxemburgi Nagyhercegség lemondana az adó egy részéről, ami a luxemburgi székhelyű társaságok által kiosztott osztalékra nem állna fenn. Egy és ugyanazon adóalany esetében tehát közvetlen kapcsolat lenne az adózás során az adókedvezmény megadása és a kedvezmény későbbi adóztatás útján történő kiegyenlítése között — ugyanúgy, mint a fent hivatkozott Bachmann-ítélet alapjául szolgáló ügyben.

18 A Weidert–Paulus-házaspár és a Bizottság szerint ez az érv nem állja meg a helyét. Az EK 58. cikk (1) bekezdését ugyanezen rendelkezés (3) bekezdésével összefüggésben kell olvasni, amely megköveteli, hogy a szóban forgó intézkedések ne szolgáljanak a tőkemozgásra vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül. Jelen esetben szerintük nyilvánvaló az adóalanyok az alapján történő megkülönböztetése, hogy az érintett társaságok székhelye a két szóban forgó tagállam egyikében vagy másikában található.

19 A LIR 129c. cikkében előírt adókedvezmény egyébként csak a részvények és társasági részesedések megszerzéséhez van kötve, és egyáltalán nem függ a későbbi tényleges osztalékfizetéstől. Valójában számos esetben nem is kerül sor osztalékfizetésre. Azonkívül Luxemburgban az alapügyben érintett adózási időszakban a tőkejövedelmek 120 000 LUF összeghatárig adómentesek, és csak ezen összeg fölött adóznak

50%-os kulccsal, úgyhogy adóztatásra csak nagyon jelentős beruházás esetén kerül sor. A szóban forgó adókedvezménynek megfelelő osztalékjövedelem azonban rendkívül alacsony lenne; a Weidert–Paulus-házaspár 2002-ben ugyanis 28 euro összegű osztalékot kapott, ugyanakkor az általuk megvalósított beruházás értéke 267 743 LUF volt. A Luxemburgi Nagyhercegség lemondása a 28 euro összegének 15%-os megadóztatásáról tehát elhanyagolható az adókedvezmény összegéhez képest.

20 E tekintetben igaz ugyan, hogy az adórendszer koherenciája biztosításának szükségessége igazolhatja a Szerződésben biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását (a fent hivatkozott Bachmann-ítélet 28. pontja és a C-300/90. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1992., I-305. o.] 21. pontja), a tőkemozgás alapvető szabadságára vonatkozó ilyen kivételt azonban szigorúan és az arányosság korlátain belül kell értelmezni. A két fent hivatkozott ítélet alapjául szolgáló ügyekben közvetlen kapcsolat állt fenn egyrészt a nyugdíj- és az életbiztosítási szerződések keretében fizetett járulékok levonhatósága, másrészt az említett szerződések alapján a biztosítók által kifizetendő összegek megadóztatása között, amely kapcsolat fenntartására szükség volt a adott adórendszer koherenciájának megőrzéséhez (lásd különösen az C-55/98. sz. Vestergaard-ügyben 1999. október 28-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-7641. o.] 24. pontját és a C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-10829. o.] 52. pontját).

21 Amikor nem áll fenn ilyen közvetlen kapcsolat, nem lehet az adórendszer koherenciájára hivatkozni (lásd a C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-2787. o.) 40. pontját és a C-168/01. sz. Bosal-ügyben 2003. szeptember 18-án hozott ítélet [az EBHT-ben még nem tették közzé] 30. pontját).

22 Az alapeljárásban nem áll fenn közvetlen kapcsolat a szóban forgó adókedvezmény, nevezetesen a Luxemburgban lakóhellyel rendelkező adóalanynak az ezen államban letelepedett társaságok részvényeinek és társasági részesedéseinek megszerzése után nyújtott jövedelemadó-kedvezmény, valamint egy ezt ellentételező adó között.

23 A luxemburgi kormány állításával ellentétben ugyanis az adókedvezményt nem ellentételezi az e társaságok által később kifizetett osztalék megadóztatása. Egyrészt semmilyen biztosíték nincs arra nézve, hogy azok a társaságok, amelyekbe a beruházás a szóban forgó adókedvezménnyel jár, osztalékot fognak fizetni, amelynek megadóztatása ellentételezné a nyújtott kedvezményt. Másrészt — amint azt a Weidert–Paulus-házaspár és a Bizottság hangsúlyozza — még ha fizetnek is osztalékot az érintett társaságok az adókedvezmény kedvezményezettjeinek, ezen kedvezmény összege jóval meghaladja az osztalék esetleges későbbi megadóztatásának összegét.

24 Ugyanúgy az a tény, hogy valaki nem tud élni a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményből származó előnnyel, nem tekinthető azon magánszemélyek hátrányának, akik Luxemburgban letelepedett társaságokba ruháznak be. E tekintetben az, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség ezen egyezmény értelmében lemond az osztalékadó egy részéről — az a körülmény, amelyre a luxemburgi kormány hivatkozik a szóban forgó adókedvezmény igazolásaként — semmilyen előnnyel nem jár az érintett adóalany számára. Neki ugyanis forrásadó címén meg kell fizetnie ezen adó összegét a belga adóhatóságok részére. Az említett egyezmény csupán azt biztosítja, hogy az adóalany által kapott osztalék összegét ne adóztassák meg kétszer, de azt nem teszi lehetővé, hogy ez az összeg elkerülje az adózást.

25 Mindenesetre, még ha a luxemburgi jogban közvetlen kapcsolat létezne is az adókedvezmény és az osztalék megadóztatása között, meg kell állapítani, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség és a Belga Királyság közötti, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény következtében az adórendszer koherenciája a szerződő államokban alkalmazandó szabályok viszonosságának szintjére kerül (lásd különösen a fent hivatkozott Wielockx-ítélet 24. pontját és a C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-10829. o.] 53. pontját). Márpedig a szóban forgó egyezmény adóügyi viszonosságot hoz létre oly módon, hogy a luxemburgi jövedelemadó hatálya alá tartozó személyeknek a Belgiumban letelepedett társaságok által kifizetett osztalék összegének 15%-áról történő lemondás fejében a Luxemburgi Nagyhercegség megkapja a belga jövedelemadó hatálya alá tartozó személyeknek az ebben az államban székhellyel rendelkező társaságok által kifizetett osztalék 15 százalékát.

26 Mivel a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény célkitűzése pontosan az adórendszer koherenciájának biztosítása, nem lehet hivatkozni erre az egyezményre mint az adóalany szempontjából felmerülő olyan inkoherenciának a forrására, amely inkoherenciát az alapeljárásban szóban forgó adókedvezmény bevezetésével kellene orvosolni (lásd megfelelően a fent hivatkozott Wielockx-ítélet 25. pontját).

27 Ennélfogva a luxemburgi kormány értelmezése, amely az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességét hozza fel, nem megalapozott.

28 Következésképpen az előterjesztett kérdésre úgy kell válaszolni, hogy az EK 56. cikk (1) bekezdésével és az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontjával ellentétes valamely tagállam olyan törvényi rendelkezése, amely kizárja, hogy természetes személyeknek jövedelemadó-kedvezményt nyújtsanak a többi tagállamban letelepedett tőketársaságban pénzbeli hozzájárulást megtestesítő részvények és társasági részesedések megszerzése esetén.

A költségekről

29 A Bíróságnál észrevételt előterjesztő luxemburgi kormány és a Bizottság részéről felmerült költségek nem téríthetők meg. 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.

A fenti indokok alapján

A BÍRÓSÁG (első tanács)

a Cour administrative 2003. június 3-i végzésével hozzá intézett kérdésre válaszolva a következőképpen határozott:

Az EK 56. cikk (1) bekezdésével és az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontjával ellentétes valamely tagállam olyan törvényi rendelkezése, amely kizárja, hogy természetes személyeknek jövedelemadó-kedvezményt nyújtsanak a többi tagállamban letelepedett tőketársaságban pénzbeli hozzájárulást megtestesítő részvények vagy társasági részesedések megszerzése esetén.

Jann Rosas Silva de Lapuerta

Kihirdetve Luxembourgban, a 2004. július 15-i nyilvános ülésen.

R. Grass

hivatalvezető

P. Jann

az első tanács elnöke