

C-440/08. sz. ügy

F. Gielen

kontra

Staatssecretaris van Financiën

(a Hoge Raad der Nederlanden [Hollandia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Közvetlen adók – EK 43. cikk – Külföldi illetőségű adózó – Vállalkozó – Önálló vállalkozók számára biztosított adólevonási jog – Óraszám-kritérium – Belföldi és külföldi illetőségű adózók közötti hátrányos megkülönböztetés – Az asszimiláció választható lehetősége”

Az ítélet összefoglalása

Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – Adójogszabályok – Jövedelemadók

(EUMSZ 49. cikk)

Az EUMSZ 49. cikkel ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely a vállalkozóként meghatározott munkaóraszámot teljesítő önálló vállalkozók számára biztosított levonási joghoz hasonló adókedvezmény vonatkozásában a külföldi illetékességű adózókra hátrányosan megkülönböztető hatással jár, akik esetében a más tagállamban található telephelyek részére teljesített munkaórákat e célból nem veszik figyelembe, jóllehet az említett adózók ezen adókedvezmény tekintetében a belföldi illetőségű adózókra vonatkozó szabályok alkalmazása mellett dönthetnek.

E nemzeti szabályozás ugyanis, amely az ilyen adókedvezményre való jogosultság érdekében olyan „óraszám-kritériumot” alkalmaz, amely megakadályozza a külföldi illetőségű adózókat abban, hogy a valamely más tagállamban teljesített munkaórákat ebbe beszámítsák, valószínűlegként ezen adózók rovására érvényesül. Ezért az ilyen szabályozás az EUMSZ 49. cikk értelmében vett állampolgárságon alapuló közvetett hátrányos megkülönböztetésnek minősül. E következtetést nem kérdőjelezi meg az, hogy a külföldi illetékességű adózók számára nyitva áll az asszimiláció lehetősége, amely alapján választhatnak a hátrányosan megkülönböztető és a belföldi illetékességű adózókra alkalmazandó adójogi szabályok közül, mivel az ilyen választás nem alkalmas az előbbi két adózási forma közül az első hátrányosan megkülönböztető hatásainak kizárására. Amennyiben ugyanis az említett választás ilyen hatását elismernék, ez azzal a következménnyel járna, hogy jóváhagynánk egy olyan adózási formát, amely hátrányosan megkülönböztető jellege miatt önmagában sérti az EUMSZ 49. cikket. Egyébiránt a letelepedés szabadságát korlátozó valamely nemzeti szabályozás még akkor is összeegyeztethetetlen az uniós joggal, ha annak alkalmazása szabadon választható. Következésképpen a külföldi illetőségű adózók számára az asszimiláció lehetőségére vonatkozó választási szabadság nem semlegesíti a megállapított hátrányos megkülönböztetést.

(vö. 48–55. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2010. március 18. (*)

„Közvetlen adók – EK 43. cikk – Külföldi illetőségű adózó – Vállalkozó – Önálló vállalkozók számára biztosított adólevonási jog – Óraszám-kritérium – Belföldi és külföldi illetőségű adózók közötti hátrányos megkülönböztetés – Az asszimiláció választható lehetősége”

A C-440/08. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2008. október 6-án érkezett, 2008. szeptember 12-i határozatával terjesztett elő az előtte

F. Gielen

és

a Staatssecretaris van Financiën

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, az első tanács elnökeként eljárva, E. Levits, A. Borg Barthet, M. Ilešič (előadó) és J.-J. Kasel bírák,

előtanácsnok: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

hivatalvezető: M. Ferreira előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2009. szeptember 17-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- F. Gielen képviselőjében F. A. Engelen és S. C. W. Douma belastingadviseurs,
- a holland kormány képviselőjében C. Wissels, C. ten Dam és M. Noort, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviselőjében M. Lumma és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,
- az észt kormány képviselőjében L. Uibo, meghatalmazotti minőségben,

- a portugál kormány képviselőjében C. Guerra Santos, L. Inez Fernandes és J. Menezes Leitão, meghatalmazotti minőségben,
- a svéd kormány képviselőjében A. Falk, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében R. Lyal és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2009. október 27?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 43. cikk (jelenleg EUMSZ 49. cikk) értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az F. Gielen és a Staatssecretaris van Financiën között a 2001?es évre vonatkozó jövedelemadó tárgyában folyamatban lév? eljárásban terjesztették el?.

A nemzeti szabályozás

3 A jövedelemadóról szóló 2001. évi törvény (Wet op de Inkomstenbelastingen 2001, a továbbiakban: 2001. évi törvény) 2.1. cikkének b) pontjában el?írja, hogy a nem Hollandiában lakó, de holland jövedelemben részesül? természetes személyek jövedelemadó fizetésére kötelesek.

4 A 2001. évi törvény 3.2. cikke értelmében adóköteles nyereségnek az az önálló vállalkozói levonással csökkentett nyereség min?sül, amelyet az adózó vállalkozóként egy vagy több vállalkozásból szerez.

5 A 2001. évi törvény 3.76. cikkének (2) bekezdése értelmében az említett levonás mértéke a nyereség mértékét?l függ, az e rendelkezésben megállapított fokozatos csökkenést el?író táblázatnak megfelel?en. A levonás mértéke a 11 745 eurót el nem ér? összeg? nyereség esetén 6084 euró, és – lépcs?zetesen – az 50 065 eurót meghaladó összeg? nyereség esetén végül 2984 euróig csökken.

6 Ugyanezen cikk (1) bekezdésének megfelel?en az önálló vállalkozói levonás többek között egy „óraszám-kritériumtól” függ.

7 A 2001. évi törvény 3.6 cikke értelmében ez alatt a naptári év folyamán legalább 1225 munkaóra egy vagy több vállalkozás részére végzett tevékenységre történ? ráfordítása értend?, amelyekb?l az adózó vállalkozóként nyereséget szerez.

8 Annak megítélésekor, hogy a külföldi illet?ség? adózó eleget tesz?e az óraszám-kritériumnak, csak a vállalkozás Hollandiában található telephelye részére kifejtett tevékenységre fordított óraszámot veszik figyelembe.

9 Mindazonáltal a 2001. évi törvény 2.5. cikkének (1) bekezdése értelmében az a külföldi illet?ség? adózó, aki egy másik tagállam lakosaként e tagállam adóztatása alá tartozik, a belföldi illet?ség? adózókra vonatkozó rendelkezések alkalmazása mellett dönthet (a továbbiakban: az asszimiláció választható lehet?sége). Az említett rendelkezés nem követeli meg, hogy a külföldi illet?ség? adózó jövedelmét teljesen vagy majdnem teljesen Hollandiában szerezze. E

rendelkezés szövege a következő:

„Minden belföldi illetőségű adózó, aki csak a naptári év egy részében lakik Hollandiában, és minden, az Európai Unió valamely más tagállamában, vagy miniszteri rendeletben megjelölt, [a Holland Királysággal] a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, információcseréről író egyezményt kötött ország területén lakó külföldi illetőségű adózó, aki az említett tagállamban vagy az említett országban adózó, dönthet úgy, hogy az e törvényben a belföldi illetőségű adózókra előírt adózási rendszert választja. [...]”

10 A 2001. évi törvény végrehajtási rendeletének (Het Uitvoeringsbesluit inkomenstbelasting 2001) 2710. cikke értelmében a jövedelem Hollandiában nem adóköteles vagy korlátozott adókulcs alá tartozó része vonatkozásában jövedelemadó csökkentésben részesül az, aki a belföldi illetőségű adózóhoz történő hasonlítását választja.

11 Az említett rendelet 3. cikke értelmében:

„(1) A jövedelemben munka és lakás folytán jelen lévő [...], Hollandiában nem adóköteles jövedelemrész miatti adócsökkentés mértéke megegyezik azon összeggel, amely a 2710. cikk alkalmazásának mellőzése esetén a törvény értelmében a munka és lakás folytán adóköteles jövedelem után járó adóhoz úgy aránylik, mint a viszonyító jövedelem Hollandiában nem adóköteles részeinek [...] összege a viszonyító jövedelemhez.

[...]

(5) »Viszonyító jövedelemen« a Hollandiában végzett munka és ott lakás folytán szerzett jövedelmet értjük. [...]”

12 A kettős adóztatás elkerüléséről szóló 2001. évi rendelet (Besluit voorkoming dubbele belasting 2001) 9. cikkének (1) bekezdése előírja:

„A más államból származó, munka és lakás folytán szerzett külföldi jövedelem azon jövedelemrészek összegéből tevődik össze, amelyeket az adózó az ezen államban végzett munka és ott lakás folytán szerez mint:

a) külföldi vállalkozásban, azaz a másik állam területén található telephely vagy képviselő által megködtetett vállalkozásban vagy vállalkozásrészben szerzett nyereség;

[...]”.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

13 F. Gielen németországi lakos, aki Németországban két másik személlyel üvegházi növényeket termesztő vállalkozást üzemeltet. Hollandiában telephelyet hozott létre, ahol szerződés alapján dísnövényeket termesztenek.

14 2001 folyamán az említett vállalkozás számára több mint 1225 óra munkát végzett Németországban, míg Hollandiában az említett telephely számára kevesebb mint 1225 munkaórát teljesített.

15 Ennélfogva a holland adóhatóság úgy ítélte meg, hogy F. Gielen nem tett eleget az óraszám-kritériumnak. A Rechtbank Breda (bredai bíróság) ezt az értelmezést megerősítette.

16 Ezzel szemben a Gerechtshof te 's Hertogenbosch ('s Hertogenbosch fellebbviteli bírósága) úgy ítélte meg, hogy az említett kritérium ilyen alkalmazása az EK 43. cikkben tiltott

hátrányos megkülönböztetést valósítana meg, mivel megkülönböztetné a belföldi illetőségű adózókat a külföldi illetőségű adózóktól. A Gerechtshof te 's?Hertogenbosch álláspontja szerint ugyanis e kritérium alkalmazása esetén a belföldi illetőségű adózók jövedelmük alapján adózhatnak attól függetlenül, hogy azt a világ mely részén érték el.

17 A Gerechtshof te 's?Hertogenbosch álláspontja szerint ezt a megkülönböztetést és ezt az akadályt nem igazolja a külföldi és a belföldi illetőségű adózók helyzete közötti objektív különbség, többek között mivel az önálló vállalkozók javára történ? levonás közvetlenül az adózók tevékenységéhez kapcsolódik.

18 F. Gielen a Gerechtshof te 's?Hertogenbosch határozata ellen felülvizsgálat iránti kérelmet terjesztett el? a Hoge Raad der Nederlanden el?tt. Álláspontja szerint az, hogy külföldi illetőségű adózóként megtagadják t?le az önálló vállalkozói levonáshoz való jogot, az EK 43. cikkben tiltott hátrányos megkülönböztetésnek min?sül.

19 A Hoge Raad der Nederlanden álláspontja szerint az EK 43. cikk értelmében vett hátrányos megkülönböztetés abból ered, hogy a külföldi illetőségű adózó esetében nem veszik figyelembe az ez utóbbi által a vállalkozására fordított valamennyi munkaórát, ideértve a valamely másik tagállamban letelepedett vállalkozás vagy valamely másik tagállamban található telephely számára végzett tevékenységre fordított órákat.

20 Ugyanakkor felteszi a kérdést, hogy az ilyen hátrányos megkülönböztetés elkerülhet??e az asszimiláció választható lehet?ségével. Ez utóbbi alapján az az adótábla, amely szerint a külföldi illetőségű adózót Hollandiában adóztatják, amennyiben a belföldi illetőségű adózók adózási szabályai mellett dönt, fokozatosságot tesz lehet?vé.

21 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden az eljárást felfüggesztette, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell?e értelmezni az EK 43. cikket, hogy az nem zárja ki valamely tagállam adójogi rendelkezésének arra a nyereségre történ? alkalmazását, amelyet egy másik tagállam állampolgára (külföldi illetőségű adózó) a vállalkozása egy, az els? tagállamban vezetett részéb?l szerez, amennyiben ez a rendelkezés bizonyos értelmezés szerint ugyan – önmagában – az EK 43. cikkbe ütköz? különbséget tesz a belföldi és a külföldi illetőségű adózók között, az érintett külföldi illetőségű adózó el?tt viszont nyitva állt annak a lehet?sége, hogy a belföldi illetőségű adózóként történ? kezelést válassza, amely lehet?séggel azonban egyéni megfontolások alapján nem élt?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés?l

Az elfogadhatóságról

22 A német és a portugál kormány kétségeiket fejezik ki azzal kapcsolatban, hogy a Bíróság megválaszolhatja?e a nemzeti bíróság által feltett kérdést.

23 A német kormány álláspontja szerint az alapügy tárgyát képez? adójogszabályok lényegében nem tartalmazzák az EK 43. cikk értelmében tiltott hátrányos megkülönböztetést, így nem állja meg a helyét az a kérdés, hogy a hátrányos megkülönböztetés elkerülhet??e az asszimiláció választható lehet?ségével. Következésképpen a Bíróságnak az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésre adandó válasza az alapügy megoldása szempontjából nem hasznos.

24 A portugál kormány els?sorban arra hivatkozik, hogy az el?zetes döntéshozatalra

el?terjesztett kérdés az alapügy tárgyát képez? nemzeti jogszabály bizonyos értelmezését?l függ.

25 Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból ugyanis kit?nik, hogy a 2001. évi törvény 3.6. cikke úgy is értelmezhet?, hogy az alapügy tárgyát képez? levonáshoz a külföldi illet?ség? adózók esetében figyelembe vehet?k legyenek mind a Hollandiában, mind a más tagállamban található telephelyek részére teljesített munkaórák, amely értelmezés esetén e rendelkezés összeegyeztethet? lenne az EK 43. cikkel, az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésre adandó válasz pedig fölöslegessé válna.

26 Mivel a kérdést el?terjeszt? bíróság az alapügy tárgyát képez? adójogszabályokat úgy is értelmezhetné, hogy az ne valósítson meg az EK 43. cikkel ellentétes hátrányos megkülönböztetést, a portugál kormány megítélése szerint az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés hipotetikus, következésképpen a Bíróság válasza nem kötné a kérdést el?terjeszt? bíróságot.

27 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 267. cikkel létrehozott eljárás keretében az ügyben eljáró és határozathozatalra hivatott nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik annak megítélése, hogy – tekintettel az ügy különleges jellemz?ire – ítélete meghozatalához szükségesnek tartja?e az el?zetes döntéshozatalt, és ha igen, a Bíróságnak feltett kérdései relevánsak?e. Következésképpen, amennyiben a feltett kérdések az uniós jog értelmezésére vonatkoznak, a Bíróság – f?szabály szerint – köteles határozatot hozni (lásd különösen a C?544/07. sz. Rüffler?ügyben 2009. április 23?án hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 36. pontját és a C?314/08. sz. Filipiak?ügyben 2009. november 19?én hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 40. pontját).

28 A Bíróság mindazonáltal azt is kimondta, hogy kivételes esetekben jogosult saját hatáskörének megállapítása céljából megvizsgálni azokat a körülményeket, amelyek mellett a nemzeti bíróság hozzá fordult (lásd ebben az értelemben a 244/80. sz. Foglia?ügyben 1981. december 16?án hozott ítélet [EBHT 1981., 3045. o.] 21. pontját, a fent hivatkozott Rüffler?ügyben hozott ítélet 37. pontját és a fent hivatkozott Filipiak?ügyben hozott ítélet 41. pontját).

29 Csak akkor utasítható el a határozathozatal a nemzeti bíróság által el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés?l, ha az uniós jog kért értelmezése nyilvánvalóan nem áll kapcsolatban az alapjogvita tényeivel vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azon ténybeli és jogi körülmények, amelyek ahhoz szükségesek, hogy a feltett kérdésekre hasznos módon válaszolhasson (a fent hivatkozott Rüffler?ügyben hozott ítélet 38. pontja és a fent hivatkozott Filipiak?ügyben hozott ítélet 42. pontja).

30 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, hogy az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés lényegében az EUMSZ 49. cikknek olyan nemzeti szabályozásra tekintettel történ? értelmezésére vonatkozik, amely a külföldi illetékesség? adózókra egy adókedvezményel, nevezetesen az önálló vállalkozók számára biztosított adólevonással kapcsolatban potenciálisan hátrányosan megkülönböztet? hatással jár, jóllehet az említett adózók az érintett szabályozás értelmében élhetnek az asszimiláció választható lehet?ségével e kedvezmény vonatkozásában.

31 Másfel?l az említett kérdésre adandó válaszhoz el?ször is meg kell vizsgálni, hogy az alapeljárás tárgyát képez? nemzeti szabályozás fejt?e ki az EUMSZ 49. cikk értelmében vett hátrányosan megkülönböztet? hatást, ami uniós jogi kérdés, ennek értelmezése pedig a Bíróság hatáskörébe tartozik.

32 E megállapításokra tekintettel nem állapítható meg, hogy a kért értelmezés nyilvánvalóan nem áll kapcsolatban az alapjogvita tényeivel vagy tárgyával, így a német és a portugál kormány

által felhozott elfogadhatatlansági kifogásokat el kell utasítani.

33 Ebből következik, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés elfogadható.

Az ügy érdeméről

34 A két részletben vizsgálendő kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kérdezi, hogy az EUMSZ 49. cikkel ellentétes-e az a nemzeti szabályozás, amely a külföldi illetékességű adózókra egy adókedvezményvel, nevezetesen az önálló vállalkozók számára biztosított adólevonással kapcsolatban potenciálisan hátrányosan megkülönböztető hatással jár, jóllehet az említett adózók az érintett szabályozás értelmében élhetnek az asszimiláció választható lehetőségével e kedvezmény vonatkozásában.

Az alapeljárás tárgyát képező nemzeti szabályozásnak az EUMSZ 49. cikk értelmében vett hátrányosan megkülönböztető hatásairól

35 A feltett kérdésre történő válaszadáshoz először is azt kell megvizsgálni, amint a jelen ítélet 31. pontjából is kitűnik, hogy az alapeljárás tárgyát képező nemzeti szabályozás ténylegesen az EUMSZ 49. cikkel ellentétes hátrányos megkülönböztetést valósítja-e meg.

36 Emlékeztetni kell arra, hogy a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd különösen a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7477. o.] 19. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

37 Azt is meg kell jegyezni, hogy az egyenlő bánásmódra vonatkozó szabályok nem csupán az állampolgárságon alapuló nyílt hátrányos megkülönböztetést, hanem a hátrányos megkülönböztetés valamennyi leplezett formáját is tiltják, ezek ugyanis más megkülönböztető ismérvek alkalmazásával valójában ugyanahhoz az eredményhez vezetnek (lásd különösen a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-225. o.] 26. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

38 Egyébiránt a hátrányos megkülönböztetés kizárólag különböző szabályoknak hasonló helyzetekre való alkalmazásából, vagy pedig ugyanazon szabálynak különböző helyzetekre történő alkalmazásából állhat (lásd különösen a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 30. pontját és a C-391/97. sz. Gschwind-ügyben 1999. szeptember 14-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-5451. o.] 21. pontját).

39 A jelen esetben az iratokból mindenképp kitűnik, hogy 2001 folyamán a németországi illetőségű F. Gielen a Hollandiában található telephelye számára kevesebb mint 1225 óra munkát végzett, míg Németországban található telephelye számára több mint 1225 munkaórát teljesített.

40 A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy az alapügy tárgyát képező nemzeti szabályozás szerint a belföldi illetőségű vállalkozó adózó az önálló vállalkozók számára biztosított adólevonásra jogosító óraszám-kritérium számításához figyelembe veheti mind a más tagállamban, mind a Hollandiában teljesített munkaórákat, míg a külföldi illetőségű vállalkozó adózó e számításához csak a Hollandiában teljesített munkaórákat veheti figyelembe.

41 Egyébiránt a holland kormány írásbeli észrevételeiben elismeri, hogy e tekintetben a tartózkodási hely szerinti megkülönböztetésről van szó.

42 Ezért meg kell állapítani, hogy az alapügy tárgyát képező nemzeti szabályozás az önálló vállalkozók számára biztosított adólevonáshoz szükséges „óraszám-kritériumnak” való megfelelés tekintetében eltérően kezeli az adózókat attól függően, hogy azoknak Hollandiában van-e a

tartózkodási helyük, vagy sem. Ez az eltér? bánásmód valószínűleg f?ként más tagállamok állampolgárai rovására valósul meg, mivel azok, akiknek a tartózkodási helyük nem Hollandiában van, gyakrabban nem holland állampolgárok.

43 Igaz, a Bíróság különösen a természetes személyek jövedelemadóztatására vonatkozó ügyekben elismerte, hogy a belföldi és külföldi illet?ség? személyek helyzete egy adott államban általában nem hasonlítható össze, mivel objektív eltérések vannak közöttük jövedelmük forrása és személyes tehervisel? képességük, valamint a személyes és családi helyzetük tekintetében (lásd különösen a C?383/05. sz. Talotta?ügyben 2007. március 22?én hozott ítélet [EBHT 2007., I?2555. o.] 19. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C?527/06. sz. Renneberg?ügyben 2008. október 16?án hozott ítélet [EBHT 2008., I?7735. o.] 59. pontját).

44 A Bíróság azonban megállapította, hogy olyan adókedvezmény esetén, amellyel külföldi illet?ség?ek nem élhetnek, az adózók két csoportjával szembeni eltér? bánásmód az EUSZ?Szerz?dés értelmében hátrányos megkülönböztetésnek min?sülhet, amennyiben e csoportok között nem áll fenn olyan objektív különbség, amely e tekintetben az eltér? bánásmódot megalapozhatná (a fent hivatkozott Talotta?ügyben hozott ítélet 19. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, valamint a fent hivatkozott Renneberg?ügyben hozott ítélet 60. pontja).

45 Márpedig a kérdést el?terjeszt? bíróság megjegyzi, hogy az önálló vállalkozók számára biztosított adólevonás nem az adózók személyes képességeit?l függ, hanem sokkal inkább a tevékenységeik jellegét?l. E levonás ugyanis azon vállalkozókat illeti meg, akiknek a vállalkozói tevékenység a f?tevékenységüket jelenti, amit többek között az „óraszám-kritériumnak” való megfelelés igazol.

46 Mivelhogy az említett levonás mindazon vállalkozó adózókat megilleti, akik megfelelnek – többek között – az említett kritériumnak, meg kell állapítani, hogy e tekintetben nincs jelent?sége annak, hogy az említett adózók munkaóráikat Hollandiában vagy valamely másik tagállamban teljesítették?e.

47 Ebb?l következik, hogy – amint a f?tanácsnok is megállapította indítványának 39. pontjában – a belföldi és a külföldi illet?ség? adózók az önálló vállalkozói levonás szempontjából összehasonlítható helyzetben vannak (lásd ebben az értelemben a C?234/01. sz. Gerritse?ügyben 2003. június 12?én hozott ítélet [EBHT 2003., I?5933. o.] 27. pontját és a C?346/04. sz. Conijn?ügyben 2006. július 6?án hozott ítélet [EBHT 2006., I?6137. o.] 20. pontját).

48 E körülmények között meg kell állapítani, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amely egy olyan adókedvezményre való jogosultság érdekében, mint az alapügy tárgyát képez?, az önálló vállalkozók számára biztosított adólevonás, olyan „óraszám-kritériumot” alkalmaz, amely megakadályozza a külföldi illet?ség? adózókat abban, hogy a valamely más tagállamban teljesített munkaóráikat ebbe beszámítsák, valószínűleg f?ként ezen adózók rovására érvényesül. Ezért az ilyen szabályozás az EUMSZ 49. cikk értelmében vett állampolgárságon alapuló közvetett hátrányos megkülönböztetésnek min?sül.

Az asszimiláció választható lehet?ségér?l

49 E következtetést nem kérd?jelezi meg azon érv, miszerint az asszimiláció választható lehet?sége a szóban forgó hátrányos megkülönböztetést kizárhatja.

50 Mindenekel?tt emlékeztetni kell arra, hogy az asszimiláció választható lehet?sége lehetővé teszi az olyan külföldi illet?ség? adóalany számára, mint F. Gielen, hogy válasszon a hátrányosan megkülönböztet? adózás és egy állítólagosan nem ilyen adózás között.

51 Márpedig e tekintetben hangsúlyozni kell, hogy az ilyen választás a jelen esetben nem alkalmas az előbbi két adózási forma közül az első hátrányosan megkülönböztető hatásainak kizárására.

52 Amennyiben ugyanis az említett választás ilyen hatását elismernénk, ez – amint lényegében a főtanácsnok is hangsúlyozta indítványának 52. pontjában – azzal a következménnyel járna, hogy jóváhagynánk egy olyan adózási formát, amely hátrányosan megkülönböztető jellege miatt önmagában sérti az EUMSZ 49. cikket.

53 Egyébiránt, amint a Bíróság korábban már kifejtette, a letelepedés szabadságát korlátozó valamely nemzeti szabályozás még akkor is összeegyeztethetetlen az uniós joggal, ha annak alkalmazása szabadon választható (lásd ebben az értelemben a C-446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11753. o.] 162. pontját).

54 Következésképpen az alapügyben a külföldi illetőségű adózók számára az asszimiláció lehetőségére vonatkozó választási szabadság nem semlegesíti a jelen ítélet 48. pontjában megállapított hátrányos megkülönböztetést.

55 A fentiekből következik, hogy az EUMSZ 49. cikkel ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely a külföldi illetőségű adózókra egy olyan adókedvezmény vonatkozásában, mint amilyen az alapügyben az önálló vállalkozók számára biztosított adólevonás, hátrányosan megkülönböztető hatással jár, jóllehet az említett adózók ezen adókedvezmény tekintetében a belföldi illetőségű adózókra vonatkozó szabályok alkalmazása mellett dönthetnek.

A költségekről

56 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 49. cikkel ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely a külföldi illetőségű adózókra egy olyan adókedvezmény vonatkozásában, mint amilyen az alapügyben az önálló vállalkozók számára biztosított adólevonás, hátrányosan megkülönböztető hatással jár, jóllehet az említett adózók ezen adókedvezmény tekintetében a belföldi illetőségű adózókra vonatkozó szabályok alkalmazása mellett dönthetnek.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.