

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2014. december 18.(*)

„Elzeter döntéshozatal iránti kérelem – Letelepedés szabadsága – Adójogszabályok – Jövedelemadó – Külföldi illetőség? adóalany – A tulajdonosa által lakott történelmi m?emlékkel kapcsolatos kiadások levonhatósága – M?emlék tekintetében a levonhatóság kizárása pusztán azért, mert az az adóztatás helye szerinti államban nem, a lakóhely szerinti államban azonban védettség alatt áll”

A C?87/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeter döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2013. február 21?én érkezett, 2013. február 1?jei határozatával terjesztett el? az el?tte

a **Staatssecretaris van Financiën**

és

X

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök, K. Lenaerts, a Bíróság elnökhelyettese, a második tanács tagjaként eljáró bíró, J.?C. Bonichot (el?adó), A. Arabadjiev és J. L. da Cruz Vilaça bírák,

f?tanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezet?: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- X képviseletében F. Engelen, S. Douma és G. Boulogne, tanácsadói min?ségben,
- a holland kormány képviseletében B. Koopman és M. Bulterman, meghatalmazotti min?ségben,
- a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti min?ségben,
- a spanyol kormány képviseletében A. Rubio González, meghatalmazotti min?ségben,
- a francia kormány képviseletében D. Colas és J.?S. Pilczer, meghatalmazotti min?ségben,
- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti min?ségben, segít?je: P. Gentili avvocato dello Stato,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében S. Brighthouse, meghatalmazotti

minőségben, segít?je: R. Hill barrister,

– az Európai Bizottság képviselőjében W. Roels és W. Mölls, meghatalmazotti minőségben, a f?tanácsnok indítványának a 2014. szeptember 4?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 49. cikk és az EUMSZ 63. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 Ezt a kérelmet a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár) és X között annak tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?, hogy a holland adóhatóságok megtagadták, hogy ezen adóalany a jövedelméb?l levonja a lakóhely?ül szolgáló, Belgiumban fekv?, e tagállamban a m?emlékekre vonatkozó szabályozás alapján m?emléki védettség alatt álló kastély fenntartásához kapcsolódó kiadásokat pusztán azért, mert a kastély a Holland Királyság m?emlékekre vonatkozó szabályozása alapján nem áll m?emléki védettség alatt.

A holland jog

3 A jövedelemadóról szóló 2001. évi törvény (wet inkomstenbelasting 2001; a továbbiakban: jövedelemadóról szóló törvény) alap?gyben alkalmazandó változata 2.5 cikkének (1) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„Minden belföldi illet?ség? adózó, aki csak a naptári év egy részében lakik Hollandiában, és minden, az Európai Unió valamely más tagállamában, a holland fennhatóság alatt álló Bonaire, Saint Eustatius és Saba szigeteken vagy miniszteri rendeletben megjelölt, a kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló, információcserét el?író egyezményt kötött ország területén lakó külföldi illet?ség? adózó, aki az említett tagállamban, a holland fennhatóság alatt álló Bonaire, Saint Eustatius és Saba szigeteken vagy az említett országban adózó, dönthet úgy, hogy az e törvényben a belföldi illet?ség? adózókra el?írt adózási rendszert választja. [...]”

4 E törvény 3.1 cikke értelmében:

„(1) A munkából és lakóingatlanból származó adóköteles jövedelem a keres? tevékenységb?l és a lakóingatlanból származó jövedelemnek a keres? tevékenységhez és a lakóingatlanhoz kapcsolódó esetleges veszteségekkel csökkentett összegének felel meg (3.13 szakasz)

(2) A munkaviszonyból és a lakóingatlanból származó jövedelem összege megegyezik az alábbiak összegével:

- a) a vállalkozás adóköteles nyeresége (3.2 szakasz),
- b) a munkaviszonyból származó adóköteles jövedelem (3.3 szakasz),
- c) a más tevékenységekb?l származó adóköteles nyereség (3.4 szakasz),
- d) az id?szakos adóköteles juttatások és támogatások (3.5 szakasz),
- e) a saját lakóingatlanból származó adóköteles jövedelem (3.6 szakasz),
- f) a jövedelemnyújtáshoz kapcsolódó negatív kiadások (3.8 szakasz) és

g) a személyhez kötött negatív levonások (3.9 szakasz)

csökkentve:

h) a saját lakóingatlanhoz kapcsolódó tartozás teljes vagy szinte teljes hiánya címén történő levonással (3.6a szakasz),

i) a jövedelemnyújtáshoz kapcsolódó költségekkel (3.7 szakasz) és

j) a személyhez kötött levonásokkal (6 szakasz).”

5 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat megállapításaiból következik, hogy az adóalany lakóingatlanából származó adóköteles jövedelmet átalányösszeg formájában határozzák meg a lakóingatlan értékének bizonyos százaléka alapján.

6 A jövedelemadóról szóló törvény 6. fejezete többek között megállapítja a műemléki védetség alatt álló épületekhez kapcsolódó kiadások levonására vonatkozó különös szabályokat. A levonás lehetősége egyaránt fennáll mind a saját tulajdonban álló lakóingatlanok, mind pedig a műemléki védetség alatt álló azon épületek tekintetében, amelyek az említett törvény 5. fejezete értelmében vett megtakarításokból és befektetésekből, tudniillik másodlagos és befektetési célú ingatlanokból származó jövedelem megszerzésére szolgálnak. A jövedelemadóról szóló törvény 6.1. cikke (2) bekezdésének nyitó szövegrészével és g) pontjával összefüggésben értelmezett 6.31. cikke értelmében a műemléki védetség alatt álló épülettel kapcsolatos kiadások bizonyos körülmények között személyhez kötött levonási tételekként vehetők figyelembe egy bizonyos értékhatár túllépése esetén. E feltételek függetlenek az adózó személyétől vagy teherviselő képességétől. Azokban az esetekben, amelyekben a műemléki védelem alatt álló épületet saját használatú lakóingatlanoknak kell tekinteni, e szabályozás az előző pontban említett átalányösszeg erejéig lehetővé teszi a karbantartási ráfordítások levonását.

7 A jövedelemadóról szóló törvény „A személyhez kötött levonások figyelembevétele” címet viselő 6.2 cikkének szövege a következő:

„(1) A személyhez kötött levonás az adóévben munkából és lakóingatlanból szerzett jövedelem összegét legfeljebb nullára csökkenti.

(2) Amennyiben a személyhez kötött levonás nem teljes összege kerül levonásra az adóévben munkából és lakóingatlanból szerzett jövedelem összegéből, a fennmaradó résszel az adóévben a megtakarításokból és befektetésekből származó jövedelem összege legfeljebb nullára csökkenthető.

(3) Amennyiben a személyhez kötött levonás nem teljes összege kerül levonásra az adóévben munkából és lakóingatlanból szerzett vagy a megtakarításokból és befektetésekből származó jövedelem összegéből, a fennmaradó résszel az adóévben a jelentős részesedésből származó jövedelem összege legfeljebb nullára csökkenthető.

(4) Az (1) és (3) bekezdés alkalmazásában az adóévben munkából és lakóingatlanból szerzett, illetve a jelentős részesedésből származó jövedelem összegének meghatározásakor a halasztott adófizetés alá eső jövedelmet figyelmen kívül kell hagyni.

(5) Csökkentés esetén elsőként a 6.1 cikk (2) bekezdésének d) pontja szerinti speciális karbantartási költségekhez kapcsolódó kiadásokat kell figyelembe venni.”

8 A műemlékekről szóló 1988. évi törvény (Monumentenwet 1988; a továbbiakban:

m?emlékekr?l szóló törvény) alapügyre alkalmazandó változatának 6. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„(1) A miniszter valamennyi település tekintetében nyilvántartást vezet a védettséget élvez? épületekr?l. Az általa kijelölt m?emlékeket, amennyiben e jelöléssel szemben nem fellebbeznek, vagy az ilyen fellebbezést elutasítják, felveszi a nyilvántartásba.

(2) A miniszter a nyilvántartásba történ? minden bejegyzés egy példányát megküldi az állandó képvisel?knek, valamint a polgármesternek és az alpolgármestereknek.

(3) A polgármesternek és az alpolgármestereknek címzett példányt a település hivatalának titkárságán helyezik el. Abba bármely állampolgár betekinthez, arról saját költségén másolatot készíthet.”

9 E törvény 7. cikke kimondja:

„(1) A 3. cikk (2)–(6) bekezdését és a 6. cikket nem kell alkalmazni, amennyiben a m?emlék nem a település területén található.

(2) Miel?tt az (1) bekezdés szerinti m?emlékr?l határozná, a miniszter meghallgatja a tanácsot.

(3) A miniszter nemzeti nyilvántartást vezet, amelybe felveszi az általa kijelölt, az (1) bekezdés szerinti m?emlékeket, amennyiben e jelöléssel szemben nem fellebbeznek, vagy az ilyen fellebbezést elutasítják. A bejegyzés egy példányát megküldik az érintett területet irányító hatóságnak, valamint az állandó képvisel?knek, amennyiben a m?emlék valamely tartomány területén található.”

10 Ugyanezen törvény 3. cikke a következ?képpen írja el? az ingatlanok m?emlékként történ? elismerésére vonatkozó szabályokat:

„(1) A miniszter valamely m?emlék ingatlan tekintetében hivatalból elismerheti a m?emléki védettséget.

(2) A kérdésben történ? határozathozatalt megelőz?en a miniszter meghallgatja azon település polgármesterét és alpolgármestereit, amelynek területén a m?emlék található, valamint amennyiben az említett m?emlék az 1994. évi közúti közlekedésr?l szóló törvény értelmében a kijelölt lakott területen kívül fekszik, az állandó képvisel?ket.

(3) A miniszter a (2) bekezdés szerinti vélemény iránti kérelemr?l tájékoztatja az ingatlan?nyilvántartásban tulajdonosként és jogosultként nyilvántartott személyeket.

(4) A polgármester és az alpolgármesterek lehet?séget biztosítanak a (3) bekezdés szerinti érdekeltek számára, hogy kifejthessék véleményüket, illetve a 2. cikk (2) bekezdése szerinti egyeztetéseket kezdeményeznek.

(5) A polgármester és az alpolgármesterek a (2) bekezdés szerinti vélemény iránti kérelem megküldését?l számított öt hónapon belül, az állandó képvisel?k pedig négy hónapon belül ismertetik véleményüket.

(6) A miniszter a tanács meghallgatását követ?en a vélemény iránti kérelemnek a polgármester és az alpolgármesterek részére történt megküldését követ? hat hónapon belül hoz határozatot.”

11 Jóllehet a m?emlékekr?l szóló törvény nem tartalmaz kifejezetten olyan feltételt, hogy a m?emléknek holland területen kell lennie, a kérdést el?terjeszt? bíróság álláspontja szerint e

feltétel szükség szerűen következik az említett törvény általános szerkezetéből, amint arra a törvény előkészületi munkálatai is utalnak.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

12 X holland állampolgár, aki 2004-ben költözött Hollandiából Belgiumba, hogy ott egy kastélyban lakjon, amely a tulajdonát képezi.

13 E kastély Belgiumban m emléki védelem alatt áll. Hollandiában ezzel szemben nem szerepel a m emlékekről szóló törvény 6. vagy 7. cikkében említett egyik nyilvántartásban sem.

14 Az alapügyben szóban forgó adóévben X Hollandiában egy társaság ügyvezetőjeként tevékenykedett, amelynek ? volt az egyedüli részvényese. Belgiumban nem volt semmiféle keresőtevékenységől származó jövedelme.

15 Mivel a Hollandiában lakóhellyel rendelkező jogalanyok számára előírt rendszert választotta, jövedelmét ebben a tagállamban vallotta be, amelyből a jövedelemadóra vonatkozó holland törvény alapján 18 140 eurót levont a saját lakóhelyeül szolgáló kastélyának karbantartási költségei és amortizációja címén.

16 Ezt követően X-szel szemben utólagos adómegállapításra került sor e levonás tekintetében azzal az indokkal, hogy nem felelt meg a jövedelemadóról szóló törvény 6.31 cikkének (2) bekezdésében előírt feltételnek, amely megköveteli, hogy a m emlék a m emlékekről szóló törvény 6. és 7. cikke szerinti nyilvántartás valamelyikében szerepeljen.

17 A Rechtbank Breda, mivel úgy vélte, hogy a szóban forgó levonási jog nem korlátozható a Hollandia területén található m emlékekre, helyt adott az X által ezen adómegállapítással szemben benyújtott keresetnek. A Gerechtshof te 's Hertogenbosch elutasította a holland adóhatóság által benyújtott fellebbezést. A Staatssecretaris van Financiën felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be a Hoge Raad der Nederlanden előtt.

18 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e az uniós joggal, különösen a letelepedés szabadságára és a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezésekkel, hogy az a belga illetőségű személy, akit kérelmére Hollandiában belföldi illetőségű személyként adóztatnak, és aki kiadásokat eszközölt egy általa saját használatú lakásként használt, Belgiumban található, és ott jogszabály által védett m emlékké és faluképpé nyilvánított kastélyval kapcsolatban, a kiadásokat nem vonhatja le a jövedelem Hollandiában történő adóztatása során, mert a kastély Hollandiában nincs védett m emlékként nyilvántartva?

2) E tekintetben mennyiben bír jelentőséggel, hogy abban az esetben, ha az érintett személy jövedelmének progresszív adóztatása mellett dönt, e személy levonhatja-e a kiadásokat a lakóhelye szerinti államban, Belgiumban, az ingó vagyontól származó jelenlegi vagy jövőbeli jövedelmét terhelő jövedelemadóból?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

- 19 Kérdéseivel, amelyeket célszerű együttesen megvizsgálni, a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 49. cikket és EUMSZ 63. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami jogszabály, amely a nemzeti kulturális örökség védelme címén kizárólag a területén fekvő műemlékek tulajdonosai számára engedélyezi a védettség alatt álló műemlékek kapcsán felmerült kiadások levonhatóságát.
- 20 Előzetesen pontosítani kell, hogy noha a kérdés mind a tőke szabad mozgását, mind pedig a letelepedés szabadságát érintheti, az alapügy összefüggésében az így átfogalmazott kérdéseket a letelepedés szabadságára tekintettel kell megválaszolni.
- 21 Az EUMSZ 49. cikk hatálya alá tartozik minden olyan, valamely tagállamban lakóhellyel rendelkező személy, tekintet nélkül annak állampolgárságára, aki valamely másik tagállamban székhellyel rendelkező társaságban fennálló részesedése alapján irányítást biztosító befolyással rendelkezik a társaság döntései felett, és meghatározhatja annak tevékenységét (lásd: Nítélet, C/470/04, EU:C:2006:525, 27. pont).
- 22 Márpedig ez a helyzet áll fenn X esetében, aki az alapügybeli adóévben Belgiumban rendelkezett lakóhellyel, és Hollandiában a holland jog szerinti társaság egyedüli részvényeseként annak ügyvezetői feladatait látta el.
- 23 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az EUMSZ 49. cikkel ellentétes valamennyi nemzeti intézkedés, amely – legyen bár állampolgársági alapon történő hátrányos megkülönböztetés nélkül alkalmazandó – alkalmas arra, hogy megzavarja vagy kevésbé vonzóvá tegye az EUM-szerződés által biztosított letelepedési szabadságnak az Unió polgárai általi gyakorlását (lásd különösen: Attanasio Group ítélet, C/384/08, EU:C:2010:133, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 24 Meg kell állapítani, hogy az alapügybeli jogszabály a letelepedési szabadság korlátozásának minősül.
- 25 Ugyanis az X-éhez hasonló helyzetben, aki nem Hollandiában rendelkezik lakóhellyel, de mivel gazdasági tevékenységét teljes egészében ebben a tagállamban gyakorolja, a belföldi illetőségekre vonatkozó adózási rendszer alkalmazását választotta, e jogszabály eltérő bánásmódot valósít meg a történelmi műemléki épületekben lakó adóalanyok között aszerint, hogy lakóhelyük belföldön található-e, vagy sem.
- 26 Ezen eltérő bánásmód alkalmas arra, hogy azon adóalanyokat, akiknek lakóhelyüül valamely tagállamban fekvő történelmi műemlék szolgál, visszatartsa attól, hogy valamely másik tagállamban folytassák gazdasági tevékenységüket.
- 27 A belföldi és külföldi illetőségek között hátrányos megkülönböztetés azonban csak akkor állhat fenn, ha a különböző tagállamokban lévő lakóhelyükre tekintet nélkül bebizonyosodna, hogy az adózók két kategóriája a szóban forgó nemzeti rendelkezések céljára és tárgyára tekintettel hasonló helyzetben van (lásd: Bizottság kontra Észtország ítélet, C/39/10, EU:C:2012:282, 51. pont).
- 28 Márpedig a Bíróság álláspontja szerint az alapeljárásban nem ez a helyzet.
- 29 Ugyanis az alapügybeli nemzeti jogszabály tárgya, amint az különösen a jövedelemadóról szóló törvény elfogadásához vezető törvényjavaslat indokolásából következik, Hollandia kulturális és történelmi örökségének megőrzése és megóvása a védettség alatt álló műemlékek – különösen amelyek a tulajdonosuk lakóhelyüül szolgálnak – tekintetében felmerülő kiadások

speciális levonhatósága útján.

30 Másrészt pontosan e célra figyelemmel tette lehetővé a Holland Királyság az említett levonhatóságot azon adóalanyok számára, akik Hollandia területén fekvő műemlék tulajdonosai, még ha lakóhelyük valamely más tagállamban is van, amint ez a holland kormány által benyújtott írásbeli észrevételekből is következik.

31 Ennélfogva az a körülmény, hogy az adókedvezményt, amelynek tárgya Hollandia kulturális és történelmi örökségének védelme, kizárólag azon adóalanyok számára tartja fenn, akik belföldön fekvő, védettség alatt álló műemlék tulajdonosai, szorosan kapcsolódik a nemzeti jogalkotó által követett célhoz.

32 Az ebből fakadó eltérő bánásmód tehát az adóalanyok olyan csoportjaira vonatkozik, akik nincsenek objektíve összehasonlítható helyzetben.

33 Csak akkor lenne más a helyzet, ha az adóalany bizonyítaná, hogy a műemlék, amelynek tulajdonosa, jóllehet a Holland Királyságtól eltérő tagállamban található, mégis a holland kulturális és történelmi örökség részét képezi, illetve hogy e körülmény alapján, amennyiben a műemlék nem Hollandia területén kívül lenne, a történelmi műemlékekről szóló holland jogszabály alapján védettségben részesülhetne.

34 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan tagállami jogszabály, amely a nemzeti kulturális és történelmi örökség védelme címén kizárólag az e tagállam területén fekvő műemlékek tulajdonosai számára engedélyezi a védettség alatt álló műemlékek kapcsán felmerült kiadások levonhatóságát, amennyiben ezt a lehetőséget azon műemlékek tulajdonosai számára is biztosítják, amelyek e tagállam kulturális és történelmi örökségének részét képezhetik annak ellenére, hogy valamely másik tagállam területén fekszenek.

A költségekről

35 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan tagállami jogszabály, amely a nemzeti kulturális és történelmi örökség védelme címén kizárólag az e tagállam területén fekvő műemlékek tulajdonosai számára engedélyezi a védettség alatt álló műemlékek kapcsán felmerült kiadások levonhatóságát, amennyiben ezt a lehetőséget azon műemlékek tulajdonosai számára is biztosítják, amelyek e tagállam kulturális és történelmi örökségének részét képezhetik annak ellenére, hogy valamely másik tagállam területén fekszenek.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.