

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2015. február 24.(\*)

„Elzetes döntéshozatal iránti kérelem – A munkavállalók szabad mozgása – EUMSZ 45. cikk – Külföldi illetőségű munkavállalók közötti egyenlő bánásmód – A munkáltató által folyósított költségtérítések adómentességéből álló adókedvezmény – Átalányjelleggel nyújtott kedvezmény – A munkavégzés helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamból származó munkavállalók – A munkavégzés helye szerinti tagállam határától való meghatározott távolságra lévő lakóhelyre vonatkozó feltétel”

A C-512/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2013. szeptember 25-én érkezett, 2013. augusztus 9-i határozatával terjesztett el az elzete

**C. G. Sopora**

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, K. Lenaerts elnökhelyettes, A. Tizzano, L. Bay Larsen és T. von Danwitz tanácselnökök, A. Rosas, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal és C. G. Fernlund (előadó) bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: M. Ferreira előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2014. szeptember 2-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- C. G. Sopora képviseletében P. Kavelaars, J. Schaap és J. Korving belastingadviseurs,
  - a holland kormány képviseletében M. de Ree és M. Bulterman, meghatalmazotti minőségben,
  - az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és J. Enegren, meghatalmazotti minőségben,
- a előtanácsnok indítványának a 2014. november 13-i tárgyaláson történt meghallgatását követően meghozta a következő

**Ítéletet**

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a munkavállalók Európai Unión belüli szabad mozgására vonatkozó szabályok értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a C. G. Sopora és a Staatssecretaris van Financiën közötti, az érintettek az általa Hollandiában betöltött állással kapcsolatos költségtérítés utáni átalányjellegű adómentesség nyújtása iránti kérelmének elutasítása tárgyában indult jogvitában terjesztették el?

### **Jogi háttér**

3 A Wet op de loonbelasting 1964 (a jövedelemadóról szóló 1964. évi törvény) 2012. évi változata (a továbbiakban: jövedelemadóról szóló törvény) 31. cikkének (1) bekezdése értelmében a munkavállalónak nyújtott bizonyos költségtérítések az adó alapját képező jövedelemhez tartoznak.

4 A jövedelemadóról szóló törvény 31a. cikke (2) bekezdésének e) pontja szerint azonban mentesülhetnek ezen adófizetési kötelezettség alól a költségtérítések, ha olyan többletköltségek – úgynevezett „területen kívüli költségek” – kompenzálása érdekében nyújtják azokat, amelyek azért merülnek fel a munkavállalónál, mert nyolc évet meg nem haladó időtartamon keresztül a származási országán kívül tartózkodik.

5 A jövedelemadóról szóló 1964. évi törvény 2010. december 23-ii rendelettel módosított 1965. május 17-ii végrehajtási rendelete 2012. január 1-jétől meghatározza e törvény végrehajtásának részletes szabályait. Jövedelemadó alóli mentességet ír el? a 10e. cikke (2) bekezdésének b) pontjában a következé?képpen meghatározott „beutazó munkavállaló” számára:

„a más tagállamban toborzott olyan munkavállaló [...]:

1° aki a holland munkaerőpiacon különleges, hiányjellegű vagy ritka szakértelemmel rendelkezik, és

2° aki a Hollandiában való alkalmazását megelőző 24 hónapos időszak több mint kétharmadában 150 [kilométer] meghaladó távolságra lakott Hollandia határától, kivéve a holland parti tengert és a Királyságnak az egy kizárólagos gazdasági övezet létrehozásáról szóló törvény 1. cikke szerinti kizárólagos gazdasági övezetét.”

6 A Bíróság rendelkezésére álló iratokból kiderül, hogy a „beutazó munkavállaló” és a munkáltató együttes kérelme alapján a területen kívüli költségek fedezése céljából biztosított költségtérítések az adóalap 30%-áig mentesülnek az adófizetési kötelezettség alól, anélkül hogy e költségek fennállását igazolni kellene (a továbbiakban: átalányszabály). Az adóalap lényegében a munka díjazásából és a területen kívüli költségek utáni költségtérítéséből áll. Egyébként pedig mindig bizonyítható, hogy több költség merült fel, és e költségek mértékéig adómentesség vehető igénybe az említett költségtérítés után. Ezenfelül a más tagállamban toborzott olyan munkavállaló is részesülhet a területen kívül felmerült költségek megtérítése utáni adómentességében, aki nem teljesíti a holland határtól több mint 150 kilométerre lévő lakóhelyre vonatkozó feltételt, amennyiben igazolni tudja e költségeket.

### **Az alapeljárás és az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdések**

7 C. G. Soporát 2012. február 1-jétől december 31-ig Hollandiában alkalmazta egy, a Németországban letelepedett munkáltatójához tartozó társaság. A Hollandiában történő foglalkoztatását megelőző utolsó 24 hónapban Németországban lakott, kevesebb mint 150 kilométer távolságra a holland határtól. Ezt követően fenntartotta németországi lakóhelyét, azonban lakást bérelt Hollandiában, hogy a hét egy részében ott tartózkodjon.

8 C. G. Sopora és munkáltatója az átalányszabály alkalmazását kérte a hatáskörrel rendelkező hatóságtól.

9 E hatóság 2012. április 11-i határozatában, amelyet a C. G. Sopora által benyújtott panaszt követően megerősített, úgy ítélte meg, hogy C. G. Sopora nem tett eleget azon feltételnek, amely szerint a Hollandiában történő foglalkoztatását megelőző utolsó 24 hónapban ezen időszak kétharmadát meghaladó időtartamban a holland határtól több mint 150 kilométer távolságra kell laknia.

10 C. G. Sopora keresetet nyújtott be a Rechtbank te Bredához (bredai bíróság) e határozat ellen. Ez utóbbi elutasította keresetét, miután többek között úgy ítélte meg, hogy nem ellentétes az uniós joggal azon követelmény, mely szerint a munkavállalónak ilyen távolságra kell laknia a holland határtól.

11 C. G. Sopora felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Rechtbank te Breda határozata ellen a Hoge Raad der Nederlandenhez (Hollandia legfelsőbb bírósága).

12 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában ez utóbbi bíróság az átalányszabály uniós jognak való megfelelésére irányuló kérdést tesz fel.

13 Legelőször is rámutat arra, hogy a holland jogalkotó kifejtette, hogy a más tagállamokból származó munkavállalóknak általában magasabbak a megélhetési költségei, mint a hosszú ideje Hollandiában élő munkavállalóknak. Az e költségek mértékére vonatkozó viták elkerülése céljából az említett jogalkotó eredetileg egy – minden esetben és további igazolás nélkül járó – átalányszabályban kívánta részesíteni az előbbi munkavállalókat.

14 A kérdést előterjesztő bíróság ezután kifejti annak indokait, amiért a holland határtól 150 kilométert meghaladó távolságon alapuló kritériumot 2012. január 1-jétől bevezették.

15 Rámutat arra, hogy az átalányszabályt szélesebben alkalmazták, mint ahogyan azt az elfogadásakor várták, és hogy az a Hollandiában lakó munkavállalókat hátrányosan érintő versenytorzulást okozott a határ menti régióban. Az e tagállamban letelepedett munkáltatók inkább e tagállamon kívül lakó munkavállalókat alkalmazták, akiknek az átalányszabály alkalmazása folytán alacsonyabb fizetést adhattak, miközben ugyanazon munkáért magasabb nettó díjazást biztosítottak számukra. A nemzeti jogalkotó e helyzetet kívánta orvosolni azáltal, hogy kizárta az átalányszabály alkalmazása alól azokat a munkavállalókat, akikre vonatkozóan feltételezhető, hogy alacsonyabb, vagy akár nulla területen kívüli költségeik vannak, amennyiben minden nap lakóhelyükről a munkahelyükre utazhatnak és hazamehetnek. Így bevezette a munkavállaló származási tagállambeli lakóhelye és a holland határ közötti 150 kilométeres légvonalbeli távolságon alapuló kritériumot. Az említett jogalkotó úgy ítélte meg, hogy ezt a távolságot meghaladóan a munkavállaló nem tud minden nap a munkahelyére utazni és hazamenni.

16 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a jogalkotó azt is felismerte, hogy a származási tagállamukban a holland határtól legfeljebb 150 kilométerre lakó munkavállalók esetén a munkahelyüktől lévő távolság jelentősen eltérhet. Mindazonáltal úgy ítélte meg, hogy problémákat

okozna az adóhatóságok általi végrehajtás során a Hollandiában található munkahely és azon hely közötti távolság figyelembevételével, ahol a munkavállaló a származási tagállamban a Hollandiában való foglalkoztatását megelőzően lakott.

17 A kérdést előterjesztő bíróság kérdése végezetül arra irányul, hogy a távolságra vonatkozóan megállapított kritérium összehasonlítható helyzetek közötti különbségtételt eredményezze, és abban az esetben, ha a munkavállalók szabad mozgása akadályozásának minősül, igazolható-e.

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

„1) Fennáll-e a munkavállalók közötti, állampolgárság alapján történő, igazolandó közvetett megkülönböztetés vagy a munkavállalók szabad mozgásának akadályozása, amennyiben valamely tagállam törvényi szabályozása a beutazó munkavállalók számára adómentes költségtérítést tesz lehetővé a területen kívüli költségek vonatkozásában, és annak a munkavállalónak, aki az e tagállamban folytatott tevékenységének megkezdése előtti időszakban külföldön, e tagállam határától több mint 150 kilométerre lakott, további igazolás nélkül átalányjelleggel meghatározott adómentes költségtérítés nyújtható, akkor is, ha a térítés összege meghaladja a ténylegesen felmerült területen kívüli költségeket, míg az olyan munkavállalónak, aki az említett időszakban e tagállamtól kisebb távolságra lakott, az adómentes térítés a ténylegesen felmerült, igazolható területen kívüli költségek összegére korlátozódik?

2) Amennyiben az első kérdésre igenlő válasz adandó, közérdeken alapuló nyomós okokon alapul-e a jövedelemadóról szóló 1964. évi törvény 1965. május 17-i végrehajtási rendeletében rögzített szóban forgó holland szabályozás?

3) Amennyiben a második kérdésre is igenlő válasz adandó, meghaladja-e az általa követett cél eléréséhez szükséges mértéket az említett szabályozásban előírt, 150 kilométerre vonatkozó kritérium?”

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről**

19 Előzetesen meg kell jegyezni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdések azon adókedvezmény uniós joggal való összeegyeztethetőségére vonatkoznak, amelyet valamely tagállam azon munkavállalók számára nyújt, akik a területén való foglalkoztatásukat megelőzően egy másik tagállamban, a határától meghatározott távolságra laktak. E kedvezmény a területen kívüli költségek megtérítése vonatkozásában átalányjellegű adómentességet biztosít a jövedelemadó alól az adóalap 30%-ig, anélkül hogy e munkavállalóknak igazolniuk kellene, hogy ténylegesen felmerültek ilyen költségeik, és hogy ez utóbbi költségek elérték e költségtérítés összegét.

20 Így a kérdést előterjesztő bíróság együttesen megvizsgálandó kérdései lényegében arra irányulnak, hogy az EUMSZ 45. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan, az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozás, amellyel a tagállam azon munkavállalók számára, akik a területén való foglalkoztatásukat megelőzően egy másik tagállamban laktak, a területen kívüli költségek megtérítése vonatkozásában átalányjellegű adómentesség formájában adókedvezmény nyújtását írja elő azzal a feltétellel, hogy e munkavállalók korábban a határától 150 kilométert meghaladó távolságra laktak.

21 Az EUMSZ 45. cikk (2) bekezdése értelmében a munkavállalók szabad mozgása magában foglalja az állampolgárság alapján történő minden megkülönböztetés megszüntetését a tagállamok munkavállalói között a foglalkoztatás, a javadalmazás, valamint az egyéb munka- és

foglalkoztatási feltételek tekintetében.

22 Konkrétan a Bíróság kimondta, hogy az egyenlő bánásmód elve a javadalmazás terén nem érvényesülne, ha a jövedelemadó megállapítása esetében hátrányosan megkülönböztetett nemzeti rendelkezések figyelmen kívül hagyhatnák azt (Biehl-ítélet, C-175/88, EU:C:1990:186, 12. pont, és Schumacker-ítélet, C-279/93, EU:C:1995:31, 23. pont).

23 Ezenkívül az állandó ítélkezési gyakorlat szerint 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 megkülönböztetett ismérvek alkalmazásával valójában ugyanahhoz az eredményhez vezetnek (Sotgiu-ítélet, 152/73, EU:C:1974:13, 11. pont, és Schumacker-ítélet, EU:C:1995:31, 26. pont).

24 Ezért a munkavállalók szabad mozgása egyrészt megtiltja a tagállamnak olyan intézkedés elfogadását, amely elnyben részesíti a területén lakó munkavállalókat, ha ez a tagállam állampolgárainak elnyben részesítését eredményezi, és ezáltal állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetést teremt.

25 Másrészt az EUMSZ 26. cikk összefüggésében értelmezett EUMSZ 45. cikk (2) bekezdésének szövegére tekintettel, amely az állampolgárság alapján történő minden hátrányos megkülönböztetés megszüntetésére irányul „a tagállamok munkavállalói között”, meg kell állapítani, hogy az említett szabadság megtiltja a külföldi illetőségű munkavállalók közötti hátrányos megkülönböztetést is, ha az bizonyos tagállamok állampolgárai számára másokéhoz képest indokolatlan elnyert eredményez.

26 Egyebekben az alapügyben szereplő szabályozás vizsgálata során figyelembe kell venni az általa kitűzött célt, amely a más tagállamokban lakó azon munkavállalók szabad mozgásának megkönnyítésére irányul – e munkavállalók, és nem a hosszú ideje Hollandiában lakó munkavállalók számára biztosított általános szabály elfűrésze révén –, akik Hollandiában állásajánlatot fogadtak el, és akiknek ezért többletköltségeik merülhetnek fel.

27 A holland jogalkotó, mivel egyrészt úgy ítélte meg, hogy az érintett munkavállalók másik tagállamban található lakóhelye és hollandiai munkahelye közötti meghatározott távolság fölött e munkavállalók számára már nem lehetséges az oda- és visszaút mindennapi megtétele, és így fűszabály szerint úgy döntenek, hogy Hollandiában is laknak, másrészt pedig úgy ítélte meg, hogy az ebből eredő további megélhetési költségek jelentősek, e távolságot a holland határtól 150 kilométerben, az általános adómentesség összegének felső határát pedig az adóalap 30%-ában állapította meg.

28 Amint a jelen ítélet 6. pontjában említésre került, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kiderül, hogy az általános szabály soha nem érinti hátrányosan az említett munkavállalókat. Ha ugyanis a ténylegesen felmerült területen kívüli költségek meghaladják a 30%-os felső általányértéket, a megfelelő bizonyítékok benyújtásával még akkor is kérhetik a területen kívüli költségek megtérítésének adómentességét, ha az általános szabály alkalmazására megállapított feltételek teljesülnek.

29 A kérdést előterjesztő bíróság azt is kiemeli, hogy azok a munkavállalók, akik nem teljesítik a holland határtól 150 kilométert meghaladó távolságra található lakóhelyre vonatkozó feltételt, a jövedelemadóról szóló törvény 31a. cikke (2) bekezdésének e) pontjában kimondott szabály alapján a ténylegesen felmerült területen kívüli költségek megtérítése után adómentességben részesülhetnek a megfelelő bizonyítékok benyújtását követően. Ez az eset azonban nem teszi lehetővé a költségeken felüli költségtérítést, ami ezzel szemben előfordulhat olyan helyzetekben, amikor az általános adómentességet alkalmazzák, mivel ez utóbbit a területen kívüli költségek

tényleges összegét?l függetlenül nyújtják, még akkor is, ha az ilyen költségek összege nulla.

30 Egyértelmű tehát, hogy minden külföldi illetőségű munkavállaló – akár 150 kilométert meghaladó távolságra található a lakóhelye a holland határtól, akár annál kisebb távolságra – adómentességben részesülhet a ténylegesen felmerült területen kívüli költségek megtérítése tekintetében. Az e területen kívüli költségekre vonatkozó nyilatkozat adminisztratív egyszerűsítése, amely az átalányszabály alkalmazásából ered, mindazonáltal azon munkavállalók számára van fenntartva, akik e határtól több mint 150 kilométerre laknak.

31 Az sem vitatott, hogy így az átalányszabály igénybevételeb?l a belga munkavállalók nagy része, valamint a német, a francia, a luxemburgi és az egyesült királysági munkavállalók egy része is ki van zárva.

32 Márpedig az olyan adókedvezmény átalányjellegében, amelynek célja azon helyzetek lefedése, amikor az e kedvezmény nyújtásához szükséges anyagi feltételek kétségtelenül teljesülnek, benne rejlik, hogy vannak más olyan helyzetek, amikor e feltételek különböz? okokból szintén teljesülnek, e további helyzetek egyébként a megfelelő bizonyítékok benyújtásával jogosultságot teremtenek e kedvezményre.

33 Igaz ugyan, hogy az adminisztratív jellegű megfontolások nem igazolhatják, hogy a tagállamok eltérjenek az uniós jog szabályaitól (Terhoeve?ítélet, C?18/95, EU:C:1999:22, 45. pont), ugyanakkor a Bíróság ítélezési gyakorlatából az is következik, hogy nem tagadható meg a tagállamoktól annak lehetősége, hogy a jogszer? célokat a hatáskörrel rendelkező hatóságok által könnyen kezelhet? és ellen?rizhet? szabályok bevezetésével valósítsák meg (lásd: Bizottság kontra Olaszország ítélet, C?110/05, EU:C:2009:66, 67. pont; Josemans?ítélet, C?137/09, EU:C:2010:774, 82. pont, és Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C?400/08, EU:C:2011:172, 124. pont).

34 A munkavállalók lakóhelyét?l való távolságra és a biztosított adómentesség fels? értékére vonatkozó korlátok – a holland határt, illetve az adóalapot véve kiindulópontként – pusztán megállapítása, még ha azok – amint azt a kérdést el?terjeszt? bíróság megjegyzi – szükségképpen megközelít? jellegűek is, önmagukban nem min?síülhet tehát közvetett hátrányos megkülönböztetésnek vagy a munkavállalók szabad mozgása akadályának. Ugyanez érvényes így különösen akkor, amikor – mint a jelen esetben – az átalányszabály kedvez? azon munkavállalók számára, akikre alkalmazandó, mivel jelent?sen csökkenti azon adminisztratív lépéseket, amelyeket e munkavállalóknak a területen kívüli költségek megtérítésének adómentessége érdekében meg kell tenniük.

35 Mindazonáltal az ellenkez? eset is fennállhat, ha – amit a kérdést el?terjeszt? bíróságnak kell megvizsgálnia – az említett korlátokat oly módon állapították meg, hogy ezen átalányszabály rendszeresen a ténylegesen felmerült területen kívüli költségek nettó túlkompenzációját eredményezi.

36 A fenti megfontolásokra tekintettel a feltett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 45. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan, az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozás, amellyel a tagállam azon munkavállalók számára, akik a területén való foglalkoztatásukat megelőzően egy másik tagállamban laktak, a területen kívüli költségek megtérítése vonatkozásában az adóalap 30%-áig terjedő általánnyellegű adómentesség formájában adókedvezmény nyújtását írja elő azzal a feltétellel, hogy e munkavállalók korábban a határától 150 kilométert meghaladó távolságra laktak, kivéve ha – amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia – az említett korlátokat oly módon állapították meg, hogy ezen adómentesség rendszeresen a ténylegesen felmerült területen kívüli költségek nettó túlkompensációját eredményezi.

### **A költségekről**

37 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 (nagytanács) a következőképpen határozott:

**Az EUMSZ 45. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan, az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozás, amellyel a tagállam azon munkavállalók számára, akik a területén való foglalkoztatásukat megelőzően egy másik tagállamban laktak, a területen kívüli költségek megtérítése vonatkozásában az adóalap 30%-áig terjedő általánnyellegű adómentesség formájában adókedvezmény nyújtását írja elő azzal a feltétellel, hogy e munkavállalók korábban a határától 150 kilométert meghaladó távolságra laktak, kivéve ha – amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia – az említett korlátokat oly módon állapították meg, hogy ezen adómentesség rendszeresen a ténylegesen felmerült területen kívüli költségek nettó túlkompensációját eredményezi.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: holland.