

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2009. október 27.¹

1. A Hoge Raad (holland legfelsőbb bíróság) előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesztett a Bíróság elé, amelyben azt kérdezi, hogy összhangban áll-e az EK 43. cikkel az a holland jövedelemadó-levonás, amely hátrányos megkülönböztetést alkalmaz a külföldi illetőségű adóalanyokkal szemben, miközben ők előzetesen választhatnának a belföldi illetőségűekre vonatkozó vagy a saját joguk szerinti szabályok alkalmazása között.

3. Az előzetes döntéshozatalra terjesztett kérdés jól példázza a fenti orwelli torzulást.

2. A jelen ügyben a Bíróságnak lehetősége nyílik arra, hogy a közvetlen adókra vonatkozó ítélkezési gyakorlata fényében megállapítsa, hogy az adózással kapcsolatos választási lehetőség semlegesíti-e a hátrányos megkülönböztetést. Azonban – mint azt a következőkben kifejtem – a belföldi és a külföldi illetőségűek egyenlő alapra helyezése megtévesztő lehet, mivel bizonyos esetekben – az *Állatfarm* propagandista disznóját idézve – kijelenthetjük, hogy minden európai adóalany egyenlő, de egyes adóalanyok egyenlőbbek a többinél².

I – Jogi háttér

A – A közösségi szabályozás

4. Az EK 43. cikk kimondja a vállalkozások és a vállalkozók letelepedésének szabadságát a Közösség egész területén:

1 – Eredeti nyelv: spanyol.

2 – Orwell, G. *Állatfarm* című műve elbeszéli, hogy az eredeti hét parancsolat megváltoztatása és eltorzítása eredményeként megmaradó, egyetlen híres végső parancs a Süvi (Squealer) nevű disznó szájából hangzik el, aki „kövér, kerek pofájú, csillogó szemű, fürgé mozgású, visító hangú [...] Ragyogó szónok volt, s ha valamilyen nehéz ponthoz ért érvelése közben, elkezdett ide-oda ugrálni, és tekergette a farkát, ami igen meggyőzően hatott. A többieknek az volt róla a véleményük, hogy a feketéről is képes volna bebizonyítani, hogy fehér.”

„Az alábbiakban megállapított rendelkezések megfelelően tilos a valamely tagállam állampolgárainak egy másik tagállam területén történő szabad letelepedésére vonatkozó minden korlátozás. Ezt a rendelkezést azokra

a korlátozásokra is alkalmazni kell, amelyek képviselőnek, fióktelepnek vagy leányvállalatnak egy tagállam valamely tagállamban letelepedett állampolgára által történő alapítására vonatkoznak.

A szabad letelepedés magában foglalja a jogot gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások, így különösen a 48. cikk második bekezdése szerinti társaságok alapítására és irányítására, a letelepedés országának joga által a saját állampolgáiraire előírt feltételek szerint, figyelemmel a tőkére vonatkozó fejezet rendelkezéseire is.”

6. A 7.2 cikk így határozza meg az adó alapját:

„(1) Az adóalapot – mint a munkaviszonyból vagy lakás hasznosításából származó jövedelem eredményét – a munkaviszonyból vagy lakás hasznosításából származó jövedelem összegeként kell meghatározni, a 3. fejezetben szabályozott veszteség levonása után.

(2) Az adóalap a munkaviszonyból vagy lakás hasznosításából származó jövedelem összértéke, amely az alábbiakból tevődik össze:

B – A holland szabályozás

5. Hollandiában a jövedelemadót a Wet op de Inkomstenbelastingen 2001 (a jövedelemadóról szóló törvény) szabályozza. E törvény 2.1 cikke szerint adóalanynak minősülnek a külföldi illetőségű természetes személyek, amennyiben holland területen jövedelmet szereznek.

- a) olyan holland vállalkozásból származó nyereség, amely állandó székhelyen/telephelyen vagy állandó képviselőn keresztül Hollandiában végzi a tevékenységét (holland vállalkozás).

[...]”

7. A vállalkozókra vonatkozó levonást a törvény 3.74 cikke határozza meg, a 3.76 cikk pedig arról rendelkezik, hogy az önálló vállalkozókra vonatkozó levonási jog azt a vállalkozót illeti meg, aki bizonyos óraszám-minimumot teljesít. Az önálló vállalkozói levonás mértéke a nyereség mértékétől függ, amelyet a törvényben meghatározott fokozatos csökkentéssel lehet kiszámítani.

8. A törvény 3.6 cikke értelmében „óraszám-minimum” alatt az alábbiak értendők:

„[...] a naptári év folyamán legalább 1 225 óra ráfordítás egy vagy több vállalkozás részére végzett munkákra, amelyekből az adóalany vállalkozóként nyereséget szerez.”

9. Bár a nemzeti szabályozás kifejezetten nem említi, a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy ebből az időszakból csak azok az órák vehetők figyelembe, amikor a külföldi illetőségű adóalany valamely, Hollandiában letelepedett vállalkozás részére végez tevékenységet. Az ügy irataiból kiténik, hogy a Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (a kettős adóztatás elkerüléséről szóló 2001. évi rendelet) 9. cikke alapján a bel-földi illetőségűek a fenti óraszám összegébe a

Hollandiában és a külföldön teljesített munkaórákat is beszámíthatják.

10. A jövedelemadóról szóló törvény 2.5 cikke a külföldi illetőségű vállalkozók számára választást enged az adózás vonatkozásában, az alábbi feltételekkel:

„Az a bel-földi illetőségű adóalany, aki nem tartózkodik egész évben Hollandiában, és az a külföldi illetőségű adóalany, aki az Európai Unió másik tagállamában, vagy miniszteri rendeletben meghatározott olyan harmadik országban rendelkezik illetőséggel, amelylyel Hollandia a kettős adóztatás elkerülése és a kölcsönös információcsere elősegítése tárgyában egyezményt kötött, ebben az európai tagállamban, illetve harmadik országban adózna, választása szerint alávetheti magát e törvény bel-földi illetőségű adóalanyokra vonatkozó rendelkezéseinek. A jelen rendelkezés alkalmazásához megkövetelt igazolások miniszteri rendelettel határozhatók meg. [...]”

II – Tényállás

11. F. Gielen önálló vállalkozóként dolgozik és származási országában, Németországban él, ahol két társával együtt vállalkozást működtet az üvegházi kertészet területén.

F. Gielen vállalkozásának van egy fióktelepe Hollandiában, amely dísznövényekkel foglalkozik.

arányosította. Ezzel a képtel a Gerechtshof az adóalapot 11 188 euróra csökkentette.

12. A 2001. évben F. Gielen Hollandiában 11 577 euró összegű jövedelmet vallott be, mint a holland részlegénél keletkezett jövedelmet. Mivel a hollandiai vállalkozás részére kevesebb, mint 1 225 óra munkát végzett, nem felelt meg a jövedelemadóról szóló törvény 3.6 cikkében foglalt követelménynek, ezért nem vonhatta le az adóalapból azt a 6 084 eurót, amelyet a Hollandiában szerzett jövedelme után levonhatott volna.

14. F. Gielen a másodfokú ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Hoge Raad-hoz, ragaszkodva a 6 084 euró összegű adólevonásra való jogosultságához, amely őt a Hollandiában megszerzett jövedelme után megilletné. Az alperes hatóság csatlakozó felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő ezzel ellentétes álláspontjának védelmében.

13. Az adóhivatalnak a levonás jogát megtagadó határozata meghozatalát követően F. Gielen közigazgatási panaszt terjesztett elő, amelyet elutasítottak, ezért keresetet terjesztett a bredai bíróság elé, amely szintén elutasította a keresetet. Ezen ítélettel szemben F. Gielen fellebbezést terjesztett a Gerechtshof te ,s-Hertogenbosch (hertogenboschi fellebbviteli bíróság) elé, amely részben helyt adott a fellebbező kérelmeinek, megállapítva, hogy F. Gielen annak ellenére jogosult az adólevonásra, hogy nem végzett legalább 1 225 óra időtartamban munkát Hollandiában, azonban az adólevonás mértékét a bíróság a holland jövedelemnek a teljes bevétel összegéhez viszonyított, százalékban kifejezett értékével

15. 2007. október 4-én a Hoge Raad főtanácsnoka, J.A.C.A. Overgaauw ismertette indítványát, amelyben elfogadta F. Gielen érveit, és kifejtette, hogy amikor valamilyen külföldi illetőségű személy az adólevonás során nem számíthatja be a másik tagállamban teljesített munkaóráit, akkor a közösségi joggal ellentétes hátrányos megkülönböztetést szenved el. Hozzátette, hogy a holland adórendszer megengedi, hogy a külföldi illetőségű vállalkozók – amilyen F. Gielen – a belföldi illetőségű személyekre vonatkozó szabályok szerint adózzanak, amelyek értelmében az adóalany által akár Hollandiában, akár az Unió másik tagállamában teljesített összes munkaórát be kellene számítani. Ez a választási lehetőség szerinte orvosolja a szóban forgó hátrányos megkülönböztetést, és biztosítja az EK-Szerződésnek való megfelelést.

III – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés és a Bíróság előtti eljárás

16. A felek érveinek és Overgaauw főtanácsnok indítványának ismeretében a Hoge Raad harmadik tanácsa 2008. szeptember 12-i végzésével felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesztett elő, amelyben a következő kérdéssel fordult a Bírósághoz:

„Úgy kell-e értelmezni az EK 43. cikket, hogy ez a cikk nem zárja ki valamely tagállam adójogi rendelkezésének arra a nyereségre történő alkalmazását, amelyet egy másik tagállam állampolgára (külföldi adóalany) a vállalkozása egy, az első tagállamban vezetett részéből szerez, amennyiben ez a rendelkezés egy bizonyos értelmezés szerint ugyan – önmagában – az EK 43. cikkbe ütköző hátrányos megkülönböztetést teremt a belföldi és a külföldi adóalanyok között, az érintett adóalany előtt viszont nyitva állt annak a lehetősége, hogy a belföldi adóalanyként történő kezelést válassza, amely lehetőséggel azonban egyéni megfontolások alapján nem élt?”

17. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Bíróság Hivatalában 2008. október 6-án veték nyilvántartásba.

18. Írásbeli észrevételeket terjesztett elő F. Gielen, továbbá a holland, a német, az észt, a svéd és a portugál kormány, valamint az Európai Bizottság.

19. A 2009. szeptember 17-i tárgyaláson F. Gielen jogi képviselője, valamint a holland, a német, a portugál, az észt és a svéd kormány és a Bizottság meghatalmazottai foglaltak szóban állást.

IV – Elfogadhatóság

20. A portugál kormány és F. Gielen álláspontja szerint a Hoge Raad által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések hipotetikusak, és egyedül a nemzeti jog értelmezésétől függnnek, ami kizárólag a tagállamok bíróságainak feladata.

21. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az ügyben eljáró nemzeti bíróság feladata, hogy megítélje mind az előzetes döntéshozatal

szükségességét ítéletének meghozatala szempontjából, mind pedig az általa az EK 234. cikk alapján a Bíróság elé terjesztett kérdések jelentőségét³. A Bíróság azonban saját hatáskörének megállapítása végett kivételes esetekben már vizsgálta azokat körülményeket, amelyek alapján a nemzeti bíróság hozzá fordult⁴. Ez a helyzet áll fenn akkor, ha a felmerült kérdés tisztán hipotetikus jellegű⁵, az előzetes döntéshozatalra történő előterjesztés működését szabályozó együttműködés gondolata ugyanis azt feltételezi, hogy a nemzeti bíróság tekintettel van arra a szerepre, amelyet a Bíróság betölt, és amely nem más, mint a tagállamok igazságszolgáltatásához való hozzájárulás, és nem tanácsadó vélemények megfogalmazása általános vagy elméleti kérdésekkel kapcsolatban⁶.

a hátrányt, amelybe a hollandiai illetőségű személyekkel szemben került. Bár a felperes rendelkezésére álló választási lehetőség csak a holland szabályozás „hipotetikus” alkalmazásával értékelhető, az egyenlőségi *teszt* elvégzéséhez valamely referencia-paraméterre⁷ kell támaszkodni. A valamely jogszabályból eredő esetleges hátrányos megkülönböztetés vizsgálatakor az összehasonlítás úgy történik, hogy a szóban forgó normát más szabályokkal állítjuk szembe. Az érvelést kiegészítendő, a referencia-paraméter mindig „hipotetikusán” kerül alkalmazásra, anélkül azonban, hogy a jogvita „hipotetikus jellegű” lenne.

22. Mint azt korábban jeleztem, a Hoge Raad előtti eljárás tárgyát képező kérdés a holland jogszabályok által szabályozott választási lehetőség hatásaival kapcsolatos. F. Gielen a rendelkezésére álló két lehetőség közül úgy választotta az egyiket (a külföldi illetőségűekre vonatkozót), hogy kifogásolta azt

23. Egyébként nem gondolom, hogy téves referencia-paramétert alkalmaztak volna a belföldi és a külföldi illetőségűek közti összehasonlítás alátámasztásához. Ez a kérdés az egyenlőség mérlegeléséhez tartozik, amelyet az ügy érdemi vizsgálata során kell elvégezni, ily módon nem az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés jelentőségét érinti, hanem az ügy ilyen szempontú alapos tanulmányozása során merül fel.

- 3 – A C-83/91. sz. Meilicke-ügyben 1992. július 16-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-4871. o.) 23. pontja; a C-314/01. sz., Siemens és ARGE Telekom ügyben 2004. március 18-án hozott ítélet (EBHT 2004., I-2549. o.) 34. pontja; a C-144/04. sz. Mangold-ügyben 2005. november 22-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-9981. o.) 34. pontja; a C-119/05. sz. Lucchini-ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-6199. o.) 43. pontja és a C-248/07. sz. Trespas International ügyben 2008. november 6-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-8221. o.) 32. pontja.
- 4 – A 244/80. sz. Foglia-ügyben 1981. december 16-án hozott ítélet (EBHT 1981., 3045. o.) 21. pontja.
- 5 – A C-379/98. sz. PreussenElektra-ügyben 2001. március 13-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-2099. o.) 39. pontja; a C-390/99. sz. Canal Satellite Digital ügyben 2002. január 22-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-607. o.) 19. pontja; a C-380/01. sz. Schneider-ügyben 2004. február 5-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-1389. o.) 22. pontja és a C-458/06. sz. Gourmet Classic-ügyben 2008. június 12-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-4207. o.) 25. pontja.
- 6 – A fent hivatkozott Foglia-ügyben hozott ítélet 18. és 20. pontja; a 149/82. sz. Robards-ügyben 1983. február 3-án hozott ítélet (EBHT 1983., 171. o.) 19. pontja; a fent hivatkozott Meilicke-ügyben hozott ítélet 19. pontja és a C-62/06 sz. ZF Zefeser-ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-11995. o.) 15. pontja.

24. Fentiek alapján azt javaslom a Bíróságnak, hogy az ügyben feltett kérdést nyilvánítsa elfogadhatónak.

7 – Tridimas, T., *The General Principles of EU Law*, 2. kiadás, Oxford University Press, Oxford, 2006., 81–83. o.

V – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés vizsgálata

szabályozásból eredően nem szenvedett el hátrányos megkülönböztetést, mivel a saját választásának megfelelően részesült eltérő bánásmódban.

25. A vizsgálatot két szakaszban kell elvégezni.

26. Először is, F. Gielen érvelése szerint az, hogy a holland bevételt terhelő jövedelemadó alapjából történő levonás szempontjából a Németországban ledolgozott órák nem vehe-tők figyelembe, olyan korlátozást jelent, amely Hollandiában csak a saját illetőségük szerinti szabályok alkalmazását választó külföldi ille-tőségű személyekre vonatkozik. Azok az álla-mok, amelyek a jelen előzetes döntéshozatali eljárásban észrevételeket terjesztettek elő, e tekintetben a Bizottsághoz és F. Gielenhez hasonlóan ellentétes álláspontot képviselnek.

27. Másodsor, a Hoge Raad aggályai a hol-land kormány által hivatkozott igazolásra irányulnak. Azok a külföldi illetőségű önálló vállalkozók, akik Hollandiában szereznek jövedelmet, választhatják a belföldi illetőségű személyekre vonatkozó szabályozás alkalmazását. Így F. Gielen is megtehetné volna, hogy utóbbi szabályozást választja, és beszámítja a Németországban teljesített munkaórákat. Saját akaratából nem tett így, ezért a vitatott

28. A kérdést előterjesztő bíróságnak nem merültek fel kétségei afelől, hogy a külföldi illetőségű személyek vitatott hollandiai adó-levonása hátrányosan megkülönböztető, és az EK 43. cikkbe ütközik. Ha a Bíróság elfogadná ezt a feltételezést, akkor kizárólag a jövede-lemadóról szóló törvény szerinti, korábban hivatkozott választási lehetőség hatásaival foglalkozna. Azonban az előzetes döntés-hozatali eljárásnak nem minden résztvevője osztja a Hoge Raad álláspontját. És – mint arra a német kormány helyesen rámutatott – ha a külföldön teljesített órák beszámítására vonatkozó korlátozás megfelelne a közösségi jognak, nem lenne értelme a szóban forgó adózási szabályozás szerinti választási lehetősé-g vizsgálatának.

29. Összegezve, azt kell eldönteni, hogy a külföldi illetőségű önálló vállalkozókra vonatkozó, Hollandiában hatályos adólevonási rendszer összhangban áll-e az EK 43. cikkel. Ha a válasz nemleges, akkor a jövedelem-adóról szóló törvény alapján rendelkezésre álló azon választási lehetőség mélyebb vizsgálatára van szükség, amely lehetővé teszi a külföldi illetőségű adóalanyok számára, hogy adójogi szempontból a belföldi illetőségű sze-mélyekkel azonos jogállást élvezzenek.

A – Az önálló vállalkozók által alkalmazható levonás és a külföldi illetőségű személyek által teljesített munkaórák beszámításának hátrányosan megkülönböztető jellege

30. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata 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 megkülönböztető ismérvek alkalmazásával valójában ugyanahhoz az eredményhez vezetnek⁸. Tehát a hátrányos megkülönböztetés – legyen az közvetlen vagy közvetett – csak úgy jelentkezhethet, ha összehasonlítható helyzetekre különböző szabályt alkalmaznak, vagy eltérő helyzetekre ugyanazt a szabályt alkalmazzák⁹.

31. A Schumacker-ügyben hozott ítélet¹⁰ óta a Bíróság többször hangsúlyozta, hogy a közvetlen adók terén a belföldi és a külföldi illetőséggel rendelkező személyek helyzete nem hasonlítható össze¹¹. A külföldi illetőségű

személy által valamely állam területén szerzett jövedelem leggyakrabban e személy összes jövedelmének – ami főként e személy lakóhelyéhez kötődik – csak egy részét képezi. Ezenfelül a külföldi illetőségű jövedelmeinek, illetve személyes, valamint családi körülményeinek összességéből következő teherviselő képessége a legkönnyebben ott bírálható el, ahol személyes és vagyoni érdekeinek központja található¹². Ez a hely pedig általában az illető személy állandó lakóhelye.

32. A fenti észrevétel alapján a Bíróság elismerte, hogy az a tény, hogy valamely tagállam nem teszi lehetővé, hogy a külföldi illetőségű adóalanyok a belföldi illetőségűeket megillető adózási előnyt élvezzenek, nem jelent hátrányos megkülönböztetést, mivel az adóalanyok e két csoportja nincs összehasonlítható helyzetben¹³.

33. A fent hivatkozott alapelvek nem biztosítanak szabad kezét a tagállamoknak, és nem hatalmazzák fel őket arra, hogy a külföldi illetőségű adóalanyokkal szemben nyíltan hátrányosan megkülönböztető szabályozást vezessenek be. Éppen ellenkezőleg, a „Schumacker-doktrína” értelmében kerüldők azok a nemzeti intézkedések, amelyek a belföldi illetőségű személyekkel alkalmazott-hoz képest eltérő bánásmódot alkalmaznak

8 – A 152/73. sz. Sotgiu-ügyben 1974. február 12-én hozott ítélet (EBHT 1974., 153. o.) 11. pontja; a C-27/91. sz. Le Manoir ügyben 1991. november 21-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-5531. o.) 10. pontja; a C-80/94. sz. Wielockx-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-2493. o.) 16. pontja és a C-57/96. sz. Meints-ügyben 1997. november 27-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-6689. o.) 44. pontja.

9 – A fent hivatkozott Wielockx-ügyben hozott ítélet 17. pontja; a C-390/96. sz. Lease Plan ügyben 1998. május 7-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-2553. o.) 34. pontja; a C-156/98. sz., Németország kontra Bizottság ügyben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-6857. o.) 84. pontja és 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.) 46. pontja.

10 – A C-279/93. sz. ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-225. o.).

11 – A fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 31. pontja, a C-336/96. sz. Gilly-ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-2793. o.) 49. pontja és a C-520/04. sz. Turpeinen-ügyben 2006. november 9-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-10685. o.) 26. pontja.

12 – A hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 31. és 32. pontja; a C-391/97. sz. Gschwind-ügyben 1999. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-5451. o.) 22. pontja; a C-87/99. sz. Zurstrassen-ügyben 2000. május 16-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-3337. o.) 21. pontja; a C-234/01. sz. Gerritse-ügyben 2003. június 12-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-5933. o.) 43. pontja; a C-169/03. sz. Wallentin-ügyben 2004. július 1-jén hozott ítélet (EBHT 2004., I-6443. o.) 15. pontja; a C-346/04. sz. Conijn-ügyben 2006. július 6-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-6137. o.) 20. pontja és a C-329/05. sz. Meindl-ügyben 2007. január 25-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-1107. o.) 23. pontja.

13 – A fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 33. pontja.

a hasonló helyzetben lévő külföldi illetősé-
gűekkel szemben¹⁴. A Schumacker-ügy e
tekintetben nagy jelentőséggel bír, mivel egy
olyan, belgiumi illetőségű belga állampol-
gárt érintett, aki bevételeinek majdnem teljes
egészét Németországban szerezte. A Bíróság
megállapította, hogy mivel Schumacker azo-
nos helyzetben volt a németországi illetőségű
munkavállalókkal, személyes és családi körül-
ményeit pedig nem lehetett felmérni, ezért
hátrányos megkülönböztetést szenvedett el.
Hasonló indokoláson alapultak a Wielockx-,
a Gschwind- és a Meindl-ügyben hozott íté-
letek is¹⁵.

34. Ezen ítélkezési gyakorlatból az követke-
zik, hogy az egyenlőtlenség megengedett, ha
a belföldi és a külföldi illetőségű személyek
személyes és családi körülményei érezhetően
eltérőek. A megkülönböztetés azonban jog-
ellenessé válik, ha a különbségtétel közvet-
lenül az adóköteles jövedelmet eredményező
tevékenységgel kapcsolatos levonásra vonat-
kozik¹⁶. *Contra*, a Bíróság tiszteletben
tartja azokat a nemzeti adózási szabályokat,
amelyek az adópolitika révén ösztönöznek,
jutalmaznak vagy büntetnek az adóalanyok
személyes helyzetéhez kapcsolódó bármely

gazdasági tevékenységet¹⁷. Ez a megkülön-
böztetés nyíltan elismeri, hogy a tagállamok
szűkebb mozgástérrel rendelkeznek akkor,
amikor egy meghatározott gazdasági tevé-
kenység védelméről van szó, függetlenül az
e tevékenységet végzők már említett sze-
mélyes helyzetétől. Mindenesetre, az ítélke-
zési gyakorlat biztosítja, hogy minden állam
megőrizze adóztatási szuverenitását, ami-
kor nehézség merül fel az adóalany említett
személyes helyzetével kapcsolatban, ame-
lyet minden hatóságnak magának kell érté-
kelnie, helyi szempontok alapján. Ennek a
vizsgálatnak – bár nem mentes a nehézségektől¹⁸ –
megvan a logikája, mivel az adózás-
sal kapcsolatos hatáskörök az egyes államok
kezében maradnak, és a Bíróság nem is kíván
beavatkozni egy ilyen kényes kérdésbe, amely
közvetlenül érinti a tagállamok pénzügyeit¹⁹.

35. A jövedelemadóról szóló holland törvény
3.74 cikkében szereplő levonást a külföldi és a
belföldi illetőségű személyek is igénybe vehet-
ik. Az előbbieknél legalább évi 1 225 órányi
munkaráfordítást kell Hollandiában teljesí-
teniük, míg az utóbbiak nemcsak az adott
országban teljesített órákat számíthatják be,

14 – A fent hivatkozott Gschwind-ügyben ismertetett indítvá-
nyomban megisméltam ezt a gondolatot, a 42. pontban hoz-
závéve azt, hogy a Schumacker-ügyben hozott ítélet „nem
kíván szakítani a nemzetközi adójog általánosan elfogadott
és a tagállamok jogába az OECD kettős adóztatásról szóló
modellegyezménye által beemelt alapelvvel, mely szerint
általában a lakóhely szerinti tagállam jogosult megadó-
ztatni az adóalanyokat, figyelembe véve a személyes és családi
körülmények kapcsolódó tényezőit”.

15 – Lásd a hivatkozott ítéleteket.

16 – Lásd a 175/88. sz. Biehl-ügyben 1990. május 8-án hozott
ítélet (EBHT 1990., I-1779. o.) 16. pontját; a fent hivat-
kozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 36. pontját;
a szintén hivatkozott Gerrits Gerritse-ügyben hozott
ítélet 27. és 28. pontját; a C-290/04. sz. FKP Scorpio
Konzertproduktionen ügyben 2006. október 3-án hozott
ítélet (EBHT 2006., I-9461. o.) 42. pontját; a C-345/04. sz.
Centro Equestre da Lezíria Grande ügyben 2007. február
15-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-1425. o.) 23. pontját és a
C-11/07. sz., Eckelkamp és társai ügyben 2008. szeptember
11-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-6845. o.) 50. pontját.

17 – Lásd az előző lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlat-
ot, valamint Almendral, V., „La tributación del no residente
comunitario: entre la armonización fiscal y el derecho
tributario internacional” c. művet, *EUI Working Papers LAW*
2008/25, 17–21. és 23–26. o.

18 – Almendral hangsúlyozza: az ítélkezési gyakorlat nem egy-
értelmű, mivel a Bíróság objektíven nem különbözteti meg
(mert nem tudja vagy nem akarja) a jövedelemhez kapcs-
olódó levonást a személyes levonástól (Almendral, V., i. m.,
21. o.).

19 – A Bíróság elismeri a tagállamok hatáskörét a közvetlen
adózás területén a közösségi jog folyamatos tiszteletben tar-
tása mellett. Lásd a C-250/95. sz., Futura Participations és
Singer ügyben 1997. május 15-én hozott ítélet (EBHT 1997.,
I-2471. o.) 19. pontját; a C-294/97. sz., Eurowings Luftverkehr
ügyben 1999. október 26-án hozott ítélet (EBHT 1999.,
I-7447. o.) 32. pontját; a C-55/98. sz. Vestergaard-ügyben
1999. október 28-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-7641. o.)
15. pontját; a C-141/99. sz. AMID-ügyben 2000. december
14-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-11619. o.) 19. pontját és
a C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december
13-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-10837. o.) 29. pontját.

hanem a többi tagállamban teljesítettek is. Nyilvánvalóan eltérő bánásmódról van szó, amit a holland kormány el is ismer. Néhány tagállam azonban nem hajlandó egymáshoz közelebb hozni a külföldi illetőségű személyek helyzetét a belföldi illetőségűekével, és fenntartja, hogy a megkülönböztetés összeegyeztethető az EK 43. cikkel.

igazolnia, *hogy bizonyítsa, főtevékenysége vállalkozói tevékenység*²¹. Ahogy azt írásbeli észrevételeiben a Bizottság helyesen jelezte, a holland szabályozás által előírt óraszám-kritériumnak nem az a célja, hogy az adóalany személyes vagy családi helyzetét valamely feltételtől tegye függővé vagy értékelje, hanem hogy megbizonyosodjék arról, akik egy meghatározott (a jelen esetben önálló vállalkozói) tevékenységet folytatnak, igazat mondanak²². A Hollandiában teljesítendő, előírt időtartam kikötésével a nemzeti szabályozás nem segíti elő a végzett tevékenység jellegének igazolását.

36. Ezzel az állásponttal nem értek egyet.

37. A szóban forgó levonás célja a Hollandia által az eljárás során előadottak szerint az, hogy az önálló vállalkozók jövedelmének adóztatása azokat sújtja, akik a vállalkozást főtevékenységként végzik²⁰. A holland adójog olyan adórendszert dolgozott ki az önálló vállalkozók részére, amely azokat jutalmazza, akik alapvetően vállalkozói tevékenységet folytatnak, és ennek biztosítására írja elő egy minimális óraszám teljesítését.

38. Valamely önálló vállalkozóként Hollandiában dolgozó és ott adózó, külföldi illetőségű személynek egy minimális időtartamot kell teljesítenie ahhoz, hogy a jövedelemadóról szóló törvény 3.74 cikkében foglalt levonást alkalmazhassa. Ezt az óraszámot azért is kell

39. A jövedelemadóról szóló törvény 3.74 cikke az adóköteles szolgáltatás természetére, és nem az adóalany személyes vagy családi körülményekre utal, így a külföldi illetőségű önálló vállalkozó helyzete összehasonlítható a belföldi illetőségű önálló vállalkozóéval, legalábbis a hivatkozott előírás szerinti adóalapból történő levonás szempontjából.

40. Következésképpen, álláspontom szerint Hollandia hátrányos megkülönböztetést alkalmaz a külföldi illetőségű önálló vállalkozókkal szemben, amikor (a belföldi illetőségű

20 – A tárgyaláson ezt meg is erősítette a holland kormány képviselője.

21 – F. Gielen hivatkozott a Hoge Raad főtanácsnokának az alap-eljárásban ismertetett indítványára, melynek 6.2.3. pontja megállapítja, hogy „az óraszám-kritériumot nem lehet elválasztani az önálló vállalkozókat megillető előnyöktől [...]”. Lényegében a törvény történeti előzményei bizonyítják, hogy az óraszám-kritérium célja annak megakadályozása, hogy az »árvállalkozók« az önálló vállalkozókat megillető előnyökhöz jussanak, vagyis hogy csak az »igazi« vállalkozók gyakorolhassák a törvényben meghatározott levonás jogát.

22 – A Bizottság írásbeli észrevételeinek 10. pontja.

személyektől eltérően) megtagadja tőlük a másik államban teljesített órák beszámítását akkor, amikor az adóalany gazdasági tevékenysége elsődleges jellegét ezzel tudná bizonyítani.

amikor a jelen eljárás fő kérdését szembeállítjuk a holland szabályozás által a külföldi illetőségű vállalkozók részére biztosított azon lehetőséggel, mely szerint belföldi illetőségűként adózhatnak, és így nem válnak a kifogásolt hátrányos megkülönböztetés alanyává.

41. Ebben az összefüggésben azt kell vizsgálni, hogy a hátrányos megkülönböztetés igazolható-e azzal, hogy a külföldi illetőségű adóalany önkéntesen választhatta a belföldi illetőségűekre vonatkozó szabályozás alkalmazását.

42. Ez jelenti a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem gordiuszi csomóját.

44. E tekintetben valamennyi észrevételt előterjesztő tagállam azonos véleményen van a „semlegesítés elméletének” védelmében, mely szerint az adózásra vonatkozó választási lehetőség az adóalany számára mindkét szabályozás előnyeinek és hátrányainak mérlegelését lehetővé teszi. Ha a hátrányosan megkülönböztető bánásmódot részesíti előnyben, kivonva magát a másik választási lehetőség alól, nem sérelmezheti az ebből eredő egyenlőtlenséget. Ebben az értelemben fejtette ki álláspontját az alapeljárásban a Hoge Raad főtanácsnoka is.

B – A külföldi illetőségű személyek által választható adózás, valamint annak a hátrányos megkülönböztetés semlegesítőjeként betöltött szerepe

43. Mint azt kifejtettem, a Hoge Raad álláspontja szerint a jövedelemadóról szóló törvényben szabályozott, önálló vállalkozókra vonatkozó levonás hátrányos megkülönböztetést valósít meg. Ezt az álláspontot a holland és a svéd kormány mellett F. Gielen is osztja. Azonban nézeteltérések merülnek fel,

45. F. Gielen és a Bizottság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés megválaszolásával kapcsolatban eltérő véleményt képviselnek, és különösen azokra a közterhekre összpontosítanak, amelyek arra a külföldi illetőségű önálló vállalkozóra hárulnak, aki a belföldi illetőségűekre vonatkozó szabályozás alkalmazását választja.

1. A választási lehetőség mint a jogellenesség orvoslásának eszköze

46. A jelen ügy kényes problémát vet fel az egyenlőség elvével kapcsolatban. Elvontabban fogalmazva, a Hoge Raad azt kérdezi a Bíróságtól, hogy a jogellenes hátrányos megkülönböztetés jogszerűvé válik-e, ha annak elszenvedője azt szabadon választotta. A dilemma különös jelentőséggel bír az adózás területén, ahol az adóalany számára gyakran számos olyan szabályozás kínálkozik, amely bizonyos esetekben nem feltétlenül előnyös elemeket tartalmaz²³.

47. Aki szabályozásból eredő hátrányos megkülönböztetést szenved el, nincs összehasonlítható helyzetben azzal, aki egyéni vagy ténybeli hátrányos megkülönböztetés alanya. Amikor a jogalkotó vagy a közigazgatás általános és állandó jogi kereteket állít fel, számos lehetőséget megvizsgál és nagyfokú mérlegelési jogkörét élvezi. Ezzel szemben, aki egyéni döntést hoz vagy tényleges gyakorlatot folytat, határozottabb és konkrétbb jogi keretekre szokott hivatkozni. Következésképpen nagyobb hatalom hárul a jogalkotóra, és a rendelkezésére álló választási lehetőségek e területén csak különösen súlyos körülmények

fennállása esetén merülhet fel hátrányos megkülönböztetés²⁴. A szabályozás önmagában mindig eltérő bánásmódot eredményez, mivel az adott normát általában az egyes jogalanyokra alkalmazzák, és nem mindenkire²⁵. Ez a megkülönböztetés önmagában nem sérti az egyenlőség elvét, miként az olyan elbánás sem, amely különböző választási lehetőségeket, következőképp eltérő jogi szabályozást enged.

48. A jelen előzetes döntéshozatali eljárásban részt vevő államok fenntartják, hogy aki szabadon veti alá magát egy norma alkalmazásának, az később nem sérelmezheti azt. Így amikor a jog felkínálja a különböző normák közötti választás lehetőségét, és ezek között szerepel hátrányosan megkülönböztető szabályozás, a választás lehetősége orvosolja az egyenlőség elvének sérelmét. Másképp fogalmazva, ha valaki olyan szabályozás alapján szenved el hátrányos megkülönböztetést, amelyet fenntartás nélkül elfogadott, akkor a választás ténye semlegesíti az egyenlőtlen

23 – Wouters, J., „The Principle of Non-discrimination in European Community Law”, *European Community Tax Review*, 2. szám, 1999., 102. o.; Peters, C. és Snellaars, M., „Non-discrimination and Tax Law: Structure and Comparison of the Various Non-discrimination Clauses”, *European Community Tax Review*, 1. szám, 2001., 13. o. és Zalasinski, A., „The Limits of the EC Concept of »Direct Tax Restriction on Free Movement Rights«, the Principles of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity”, *Intertax*, 37. évf., 5. szám, 283. o.

24 – A Bíróság ítélezési gyakorlatában ezt a kezdetektől elismerte. Lásd többek között a C-280/93. sz., Németország kontra Tanács ügyben 1994. október 5-én hozott ítélet (EBHT 1994., I-4973. o.) 80. és 90. pontját; a C-84/94. sz., Egyesült Királyság kontra Tanács ügyben 1996. november 12-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-5755. o.) 58. pontját; a C-284/95. sz. Safety Hi-Tech ügyben 1998. július 14-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-4301. o.) 37. pontját; a C-341/95. sz. Bettati-ügyben 1998. július 14-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-4355. o.) 35. pontját; a C-150/94. sz., Egyesült Királyság kontra Tanács ügyben 1998. november 19-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-7235. o.) 53. pontját; a C-248/95. és C-249/95. sz., SAM Schifffahrt és Stapf egyesített ügyekben 1997. július 17-én hozott ítéletet (EBHT 1997., I-4475. o.); a C-86/03. sz., Görögország kontra Bizottság ügyben 2005. december 15-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-10979. o.) 88. pontját és a C-127/07. sz., Arcelor Atlantique und Lorraine és társai ügyben 2008. december 16-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-9895. o.) 57. pontját.

25 – Ahogy azt Poiares Maduro főtanácsnok a fent hivatkozott Arcelor-ügyben ismertetett indítványában írja, „[m]agából a jogalkotási kísérletezés természetéből ered, hogy az egyenlő bánásmód elvvel feszült viszonyban áll” (46. pont). Lásd még Rubio Llorente, F., „Juez y ley desde el punto de vista del principio de igualdad” La forma del poder, Ed. CEPIC, Madrid, 1997., 642. o.

bánásmódot. Következésképpen a jogalkotó részéről elégséges, ha mérlegelési jogot biztosít valakinek, és így később annak hátrányára büntetlenül fogadhat el nyíltan hátrányosan megkülönböztető rendelkezéseket.

hátrányos megkülönböztetésre, következésképpen nem követelhetnek hasonló adómegállapítást. Amikor egy adóalany ilyen feltételek mellett egy jogszerű és egy jogellenes lehetőség közül választhat, a választás pusztá ténye sem teszi a hátrányos megkülönböztetést egyenlő bánásmóddá.

49. Eltérően azoktól, akik a választás semlegesítő hatásával értenek egyet, úgy vélem, hogy a Hoge Raad kétségei elvontabb szinten jelentkeznek, és – az ügy sajátosságait mellőzve – lehetővé teszik a felmerült kérdés megválaszolását.

50. Az államok érvelése azon a téves kiindulási ponton alapul, hogy egy jogszerű és egy jogszerűtlen lehetőség közül lehet választani.

52. Ezzel az állítással szemben a portugál kormány a *venire contra factum proprium* latin mondásra hivatkozik, amelyben a „saját cselekedetekhez” való kötöttség elve jut kifejezésre. Azt azonban pontosítani kell, hogy a fenti kifejezést mindig a jogszerűséggel összefüggésben használták. Ha a jogellenességben nem ismerhető el az egyenlőség, akkor nem lehet jogi értéket tulajdonítani az érintett saját jogellenes cselekedeteinek sem, mivel ezek jogsértésnek, és – mint ilyenek – a jogrend szempontjából elfogadhatatlannak minősülnének.

51. Egy közismert mondás szerint a jogellenességben nincs egyenlőtlenség²⁶. Például, ha az adóigazgatás hibát követ el, és egy társaságnál a szükségesnél kevesebb adót állapít meg, a versenytársak nem hivatkozhatnak

53. Továbbá, a választás minden önálló vállalkozó előtt nyitva áll, anélkül hogy Hollandia e mechanizmus igénybevételéhez bármilyen további követelményt fűzött volna. Ilyen előzményekkel ez a „durva” és feltétlen választási lehetőség, amely – az önálló vállalkozók különböző kategóriái közötti eltérésekre tekintet nélkül – bármely vállalkozó

26 – García Prats, A., *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Ed. Tecnos, Madrid, 1998, 222–224. o.

előtt nyitva áll, még inkább megnehezíti a semlegesítő szerep elismerését²⁷.

56. A következőkben az utóbbi állításokat kell megvizsgálni.

54. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet ebben a szakaszban akár megválaszolni is lehetne tekinteni. Arra az esetre azonban, ha a Bíróság úgy találná, hogy az említett lehetőség orvosolja a hátrányos megkülönböztetést, és jogszerűséget kölcsönöz neki, a választás jogával élő külföldi illetőségűek és a ténylegesen hollandiai illetőségűek összehasonlíthatóságát is tanulmányozni kell.

a) Adóigazgatási költségek

57. A Bizottság és F. Gielen azon igazgatási költségekre hivatkoznak, melyek a belföldi illetőségűek rendszerében az adóbevallással kapcsolatban merülnek fel.

2. A belföldi illetőségű személyekre vonatkozó szabályok alkalmazása választásának az adóalanyt érintő következményei

55. A holland kormány szerint, ha F. Gielen a belföldi adózókkal azonos elbánást választotta volna, akkor adókötelezettsége összehasonlítható lett volna egy olyan személyével, akinek az adóilletősége Hollandiában található. F. Gielen jogi képviselője nem osztja ezt a véleményt, és az adóigazgatás mellett az adóztatásban is olyan kirívó különbségeket fed fel, amelyek a választás valódi lehetőségét hamis alternatívákká alacsonyítják.

58. Ez a hivatkozás a tagállamok adórendszerének nagy részébe átvittethető, mivel egy széles körben elfogadott nemzetközi adójogi alapelv értelmében az egyes tagállamok jogosultak megadóztatni a területükön szerzett jövedelmeket (területi elv); ezen alapelv értelmében az adóztatási hatáskör kiterjed az illetőség szerinti tagállamra (az illetőség szerinti államban történő adóztatás), és arra a tagállamra is, ahol az adóköteles tevékenységet végzik (a forrásországban történő adóztatás)²⁸. Az előbbi helyen a legkönnyebb felmérni az egyéni adózási képességet, és az adóalany köteles teljes jövedelmét itt bevalani, az olyan utólagos korrekciós mechanizmusok alkalmazásának sérelme nélkül, amelyek célja a kettős adóztatás elkerülése (a forráshely szerinti adóztatás). Az utóbbi

27 – Ebben az összefüggésben lásd Mengozzi főtanácsnok C-569/07. sz. HSBC Holdings-ügyben 2009. március 18-án ismertetett indítványának 71. és 72. pontját.

28 – Pistone, P., *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, Kluwer, Hága-London-New York, 2002, 197–200. o.

helyen – az adóalannyal való egyéni kapcsolat hiányában – kizárólag az itt szerzett jövedelmet kell bevallani, és ezután kell adót fizetni.

59. Nyilvánvaló, hogy az első esetben kell az adóalanynak nagyobb erőfeszítéseket tennie az adóigazgatás előtti bizonyítás során.

60. Ezen előfeltevés szerint a holland jogalkotó által alkotott fikció alapján F. Gielen úgy választhatta a hollandiai illetőségű személyekkel azonos adójogi elbánást, hogy Németországban nem mentesül a belföldiekre (ezúttal németekre) vonatkozó szabályozás alapján fennálló bevallási kötelezettsége alól. Mivel tehát F. Gielen lakóhelye Németországban található, ott kell bevallania teljes jövedelmét. Ugyanez lenne a helyzet Hollandiában, ha a jövedelemadóról szóló holland törvény belföldi illetőségű adóalanyokra vonatkozó szabályainak alkalmazását választaná. Miután mindkét tagállamban elkészítette a bevallást, a megfelelő korrekciókat is mindkét esetben el kell végezni, a területi elv érvényesítése érdekében.

61. A belföldi illetőségű önálló vállalkozók adózási rendszerében a külföldi illetőségű

adóalany számára olyan többletköltség merül fel, amely nem feltétlenül jelentkezik a belföldi illetőségű adóalany esetében. Míg a hollandiai lakóhellyel rendelkező csak a teljes jövedelmét vallja be, és külföldön adózik az ott megszerzett jövedelem után, addig egy F. Gielenhez hasonló adóalany mindkét államban köteles bevallani a teljes jövedelmét, mindkét nemzeti szabályozás könyvelési előírásainak megfelelően és mindkét adóigazgatás igazgatási költségeit viselve, amelyek ráadásul különböző nyelveket használnak²⁹. Nyilvánvaló, hogy egy olyan adóalany, mint F. Gielen, aki nem él Hollandiában, nincs azonos helyzetben azzal, aki ebben a tagállamban él és adózik.

62. A Bíróság szigorúságáról tett tanúbizonyságot a tagállamok által a külföldiekre rótt igazgatási költségekkel kapcsolatos ítélezés során. Ezek az intézkedések a belső piac megfelelő működését veszélyeztetik, ezért az ítélezési gyakorlat hallgatólagosan elismeri, hogy az EK 43. cikkbe ütköző akadályt jelenthet, ha egy külföldinek be kell tartania annak a tagállamnak a könyvelési szabályait, amelyben jövedelmet szerez³⁰.

29 – A nyelvek vonatkozásában a holland kormány képviselője a tárgyaláson elismerte, hogy államának adóigazgatása elfogadja a hollandon kívüli „használatos nyelveken” készült dokumentumokat és értesítéseket, ezt azonban nem hivatalos módon és mindenféle jogi garancia nélkül teszi. Ugyanakkor a holland kormány képviselője nem adott tájékoztatást azon személy valódi helyzetéről, aki nem holland nyelven kénytelen a holland hatóságokhoz fordulni. Ezzel szemben F. Gielen képviselője a Bíróság előtt kifejtette, hogy aki Hollandiában kapcsolatba kerül az adóhivatalokkal, annak a terület hivatalos nyelvén kell eljárnia, ami hihetőbbnek tűnik számomra.

30 – Lásd a C-250/95. sz., Futura Participations és Singer ügyben 1997. május 15-én hozott ítélet (ÉBHT 1997., I-2471. o.) 25. pontját.

63. Tehát a vitás ügyben nem kétséges, hogy a jövedelemadóról szóló törvény 2.5 cikkében írt választással együtt járó igazgatási költségek sértik a forgalom szabadságát. Ez az értékelés egyszerűen megmutatja, hogy egy külföldi illetőségű önálló vállalkozó, annak ellenére, hogy a belföldi illetőségű adóalanyok rendszerében adózhat, nem élvezi ugyanazokat az előnyöket. Ezt vetette fel F. Gielen és a Bizottság, bár nem kaptak kielégítő választ Hollandia és a többi tagállam irataiból és szóbeli észrevételeiből.

mivel F. Gielen az adóalapjának csak a jövedelme Hollandiában megszerzett, arányos részből végezhet levonást.

65. A fellebbező jogi képviselője szerint a levonás végösszegének kiszámításához a teljes jövedelmet el kell osztani a Hollandiában megszerzett jövedelemmel, és az eredményt megszorozni az alkalmazható levonással. A művelet számokkal kifejezve a következő:

b) Az adókötelezettség összege

$$(11\,577 / 88\,849) \times 2\,984 = 389 \text{ euró.}$$

64. A jelen előzetes döntéshozatali eljárás során tartott tárgyaláson a holland kormány megismételte, hogy azok a jövedelmek, amelyek a belföldi illetőségű adóalanyok rendszerében az adóalapot alkotják, a jövedelemadóról szóló törvény 2.5 cikkében szabályozott levonás szempontjából az adóalany teljes bevételének minősülnek, ami azt jelenti, hogy amennyiben F. Gielen a belföldi adóalanyok rendszerét választotta volna, nem a Hollandiában megszerzett 11 577 eurót vallotta volna be, hanem az év során a két cégben (a holland és a német cégben) összesen keletkezett 88 849 eurót. Így a levonás a magasabb jövedelmet érinti, és 2 984 euró összegű. A számítás nem fejeződik be ezen a ponton,

66. Azonban F. Gielen álláspontja szerint egy hollandiai illetőségű adóalany esetében – aki az összes jövedelme után adózik, függetlenül annak holland vagy külföldi eredetétől – nem oszlik meg a levonás összege, hanem az adóalaphoz képest megállapított teljes összeg marad. Ezt a hátrányos megkülönböztetést igazolja, hogy bár F. Gielen a belföldi illetőségűek rendszerében adózik, csak a Hollandiában megszerzett jövedelme után kell adót fizetnie, így a részekre osztás azért történik, hogy a külföldi illetőségű adóalany ne részesüljön kedvezőbb elbánásban, mint a ténylegesen belföldi illetőségűek.

67. Meglepő módon a holland kormány a tárgyaláson eltérő számítási módot alkalmazott, melynek alapján a pénzügyi eredmény a ténylegesen belföldi illetőségű adóalany és egy belföldiekkel azonos elbánást választó külföldi illetőségű adóalany esetében azonos. Továbbá, bár F. Gielen képviselője ragaszkodott hozzá, hogy ez a módszer helytelen, és a gazdasági eredmény a két adóalany esetében eltérő, a Bíróságnak nem áll rendelkezésére elegendő ismeret e vita feloldásához, így nem kell beavatkoznia a holland adóztatás törvényességének ellenőrzésébe, ami jócskán meg is haladja hatáskörét.

egybeesik, az alkalmazandó szabályok az egyes adóalanyok esetében eltérőek. A Bizottság érveivel összhangban és az 57–63. pontban kifejtettek szerint, a teljes jövedelemre vonatkozó két adóbevallás (egy Hollandiában, egy pedig Németországban) elkészítése is súlyos terhet jelent, különösen, ha a Hollandiában megszerzett jövedelem csekély. Tehát a jelen indítvány 30–42. pontjában vizsgált, eredeti hátrányos megkülönböztetés nem nyert orvoslást, vagyis a külföldi illetőségű adóalany akkor sincs hasonló helyzetben a belföldi illetőségű adóalannyal, ha a belföldiek rendszerét választotta.

68. Következésképpen úgy gondolom, hogy a kérdést előterjesztő bíróságra hárul annak megítélése, hogy a fizetendő adó összege megegyezik-e a két esetben.

c) Közbenső következtetés

69. Az ismertetett bizonytalanság ellenére nehéz elképzelni, hogy összehasonlítható helyzetekről lenne szó.

70. Mint azt a holland kormány képviselője a tárgyaláson kifejtette, bár az adókötelezettség

71. Az a külföldi adóalany, aki a belföldi illetőségűek rendszerében történő adózást részesíti előnyben, nem kerül a belföldiekkel azonos helyzetbe. Az azonosság e hiánya kizárja annak megállapítását, hogy a jövedelemadóról szóló törvény 2.5 cikkében szabályozott választási lehetőség semlegesítené az egyik lehetőséghez kapcsolódó jogellenes hátrányos megkülönböztetést. Ezt az állítást igazolja az általánosabb, különösen a

Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján történő vizsgálat is.

3. Az adózás választásának lehetősége és a Schumacker-ügyben hozott ítéleten alapuló ítélkezési gyakorlat

72. A holland kormány megerősíti, hogy a holland jövedelemadó, mivel biztosítja a belföldi vagy a külföldi illetőségű adóalanyokra vonatkozó rendszer közötti választás lehetőségét, megfelel a Schumacker-ügyben hozott ítéletnek, sőt, még túl is teljesíti az abban foglaltakat³¹.

73. Nem osztom ezt a véleményt, amely a hivatkozott ítélet téves értelmezésén alapul.

74. A hivatkozott ítélet azt mondja ki, hogy amikor egy külföldi illetőségű adóalany nem

rendelkezik számottevő jövedelemmel a lakóhelye szerinti tagállamban, és bevételeinek nagy része egy másik tagállamban végzett tevékenységből származik, ez a jövedelem nem adóztatható meg szigorúbban abban a tagállamban, ahol tevékenységét végzi, mint azon személyek jövedelme, akik belföldi illetőségüként végzik ugyanazt a tevékenységet. Az ítélet alapja az összehasonlítható helyzet, vagyis annak a személynek, aki gyakorlatilag kizárólag egy, a lakóhelyétől eltérő országban dolgozik, a munkáltató államában a belföldi illetőségű személyekkel azonos elbánásban kell részesülnie. Amikor ilyen természetű összehasonlítást végzünk, a fogadó ország adórendszerének figyelembe kell vennie a külföldi munkavállaló személyes és családi körülményeit, különösen, amikor ezek a körülmények a lakóhely szerinti tagállamban is figyelmen kívül maradnak³².

75. Nem támaszkodhatunk a Schumacker-ügyben hozott ítéletre annak érdekében, hogy egy olyan hátrányos megkülönböztetést igazoljunk, amelyet F. Gielen szenvedett el. Ez az ítélkezési gyakorlat olyan sajátos területet érint, amely a jelen ügyben nem merült fel, és olyan ismérveket vizsgál azon munkavállalóval kapcsolatban, akinek a személyes és családi helyzetét nem értékeli, amelyek az itt vizsgált esettől különbözővé teszik. Következésképpen – Hollandia álláspontjától eltérően – nem állítható, hogy a jövedelemadóról szóló törvény 2.5 cikke nagyobb védelmet nyújtana, mint a „Schumacker-doktrína”.

31 – A holland kormány ezen álláspontja F. Gielen írásbeli észrevételeiben is megtalálható, amelyben megjegyzi, hogy a jövedelemadóról szóló törvényhez kapcsolódó parlamenti előkészítő munka célja is hasonló volt: a Schumacker-ügyben hozott ítélet teljesítése és a külföldi illetőségűeket megillető, a vizsgált ítéletben foglaltaknál kedvezőbb adózási rendszer kialakítása (MvT Kamerstukken [parlamenti anyagok] II. 1998/99, 30. száma, 79. és 80. o. [forrás: F. Gielen írásbeli észrevételei, 11. o.]).

32 – Lenaerts, K. y Bernardeau, L., „L'encadrement communautaire de la fiscalité directe”, *Cahiers de droit européen*, 1. és 2. szám, 2007, 77–80. o.

76. Továbbá a Schumacker-ügyben hozott ítélet Hollandia által hivatkozott, maxima-lista alkalmazása ellentmondásos következményekhez vezet. A jelen ügy ezt igazolja. Nem lehet elismerni azt sem, hogy a külföldi illetőségű adóalanyok által választható adózási rendszerek alkalmazása révén egy ország annyi hátrányos megkülönböztetést fogadhatna el, amennyit csak szükségesnek ítél, abban bízva, hogy a választás pusztán ténye semlegesíti az egyenlőtlen bánásmódot. Ha a Bíróság elfogadná a holland kormány álláspontját, akkor óvintézkedéseket kellene bevezetni a külföldi illetőségűekkel szembeni hátrányos megkülönböztetés terjedésének megfékezése és megfelelő szintre csökkentése érdekében. Mivel az ilyen intézkedések kidolgozása nehéz, hajlok annak elutasítására, hogy a szóban forgó lehetőség a jogszerűtlenséget orvosló hatással járna.

4. Záró gondolatok

77. Nem szeretném annak rögzítése nélkül befejezni a jelen indítványt, hogy a jelen ügyben nem a jövedelemadóról szóló törvény 2.5 cikke által biztosított választási lehetőség vitatott. A fent kifejtettek ellenére hangsúlyozni kell, hogy a választási lehetőséget

biztosító rendszer semlegesítő hatásával kapcsolatban kifejtett álláspontokat a külföldi illetőségűekkel szemben bizonyítottan megvalósult, hátrányos megkülönböztetés fényében kell vizsgálni.

78. A lehető legnagyobb elővigyázatossággal kell eljárni, mivel a Hollandia által alkalmazott rendszer nyilvánvaló előnyöket egyesít³³. Hozzáértő források szerint optimális következményekkel járhat, ha az adóalany számára lehetővé teszik, hogy a teljes jövedelme után az illetősége szerinti országban és a forrásországban is adózhasson, különösen a természetes személyek határokon átnyúló adózása esetén³⁴. Az egyes tagállamokban hatályos különböző adórendszerek fényében a holland rendszer tartalmaz olyan pozitív elemeket, amelyeket nem vitatok. Szintén nem vitatható a holland modell jogszerűsége, a vita a rendszer semlegesítő hatására korlátozódik. A jövedelemadóról szóló törvény 2.5 cikke csak ahhoz nem elégséges, hogy az F. Gielenhez hasonló külföldi illetőségűek által elszenvedett jogellenes hátrányos megkülönböztetést igazolja.

33 – Az itt tanulmányozott holland rendszer egy feltétel nélküli választást tesz lehetővé a külföldi illetőségű önálló vállalkozók számára. Azonban számos tagállam alkalmazott a hollandhoz hasonló választási lehetőséget biztosító rendszert, amely csak azok számára elérhető, akik jövedelmük magas százalékát szerzik meg a lakóhelyüktől különböző tagállamban. Ezt az intézkedést támogatja a Bizottság a külföldiek által a lakóhelyüktől különböző tagállamban megszerzett bizonyos jövedelmek adózásáról szóló, 1993. december 21-i 94/79/EK ajánlásával (HL 1994., L 39, 22. o.), rámutatva, hogy lehetővé kellene tenni, hogy a külföldi illetőségű adózók a belföldiekre vonatkozó adózást válasszák, ha jövedelmüknek több mint 75%-át a forrásországban szerzik.

34 – Terra, B.J.M. és Wattel, P.J., *European Tax Law*, 4. kiadás, Ed. Kluwer, Deventer, 2005, 80–82. o.

VI – Végekövetkeztetések

79. A fenti fejtegetésekre tekintettel azt javasolom, hogy a Bíróság a Hoge Raad által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést a következőképpen válaszolja meg:

„Az EK 43. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a nemzeti rendelkezés, amely hátrányos megkülönböztetést valósít meg a külföldi illetőségű önálló vállalkozókkal szemben, ideértve azt az esetet is, amikor egy külföldi adóalany előtt nyitva állt annak a lehetősége, hogy a belföldi illetőségű adóalanyként történő kezelést válassza, mely lehetőséggel azonban nem élt.”