



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2017. február 9.*

„Előzetes döntéshozatal — Adójogszabályok — Jövedelemadó — Valamely tagállam állampolgára, aki az állampolgársága szerinti tagállam és valamely harmadik állam területén szerez jövedelmet, és egy másik tagállamban rendelkezik lakóhellyel — A személyes és családi helyzetének figyelembevételére irányuló adókedvezmény”

A C-283/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (holland legfelsőbb bíróság) a Bírósághoz 2015. június 11-én érkezett, 2015. május 22-i határozatával terjesztett elő az előtte

X

és

a **Staatssecretaris van Financiën** között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök, E. Regan, J.-C. Bonichot (előadó), C. G. Fernlund és S. Rodin bírák,

főtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2016. június 29-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- X képviseletében B. Dieleman, A. A. W. Langevoord és T. C. Gerverdinck belastingadviseurs,
- a holland kormány képviseletében M. Bulterman és M. Noort, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: J. C. L. M. Fijen expert,
- a belga kormány képviseletében M. Jacobs és J. C. Halleux, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
- az osztrák kormány képviseletében C. Pesendorfer, E. Lachmayer és F. Koppensteiner, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: holland.

- a portugál kormány képviselőjében L. Inez Fernandes, M. Rebelo és J. Martins da Silva, meghatalmazotti minőségben,
- a svéd kormány képviselőjében A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, E. Karlsson, L. Swedenborg és N. Otte Widgren, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormányának képviselőjében M. Holt, meghatalmazotti minőségben, segítője: R. Hill barrister,
- az Európai Bizottság képviselőjében W. Roels és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2016. szeptember 7-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az „EUM-Szerződés szabad mozgásra vonatkozó rendelkezéseinek” értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az X és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár, Hollandia) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, hogy a holland adóhatóság megtagadta annak engedélyezését X számára, hogy levonja egy Spanyolországban található lakástulajdonból származó „negatív jövedelmeket”.

Jogi háttér

- 3 A Wet Inkomstenbelasting 2001 (a jövedelemadóról szóló 2001. évi törvény, a továbbiakban: 2001. évi törvény) 2.3. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az adóalany által a naptári év folyamán elért következő jövedelmek tartoznak a jövedelemadó alá:

- a) a munkaviszonyból származó vagy lakás hasznosításából származó adóköteles jövedelmek;
- b) a jelentős részesedésből származó adóköteles jövedelmek és
- c) a megtakarításból és befektetésekből származó adóköteles jövedelmek.”

- 4 A 2001. évi törvény 2.4. cikke a következőket írja elő:

„(1) A munkaviszonyból vagy lakás hasznosításából származó adóköteles jövedelmeket a következők szerint kell meghatározni:

- a) belföldi adóalanyok esetében: a 3. fejezet rendelkezései szerint;
- b) külföldi adóalanyok esetében: a 7.2. szakasz rendelkezései szerint [...]”.

5 Az 2001. évi törvény 2.5. cikke értelmében:

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

[...]”

6 A 2001. évi törvény 3.120. cikkének (1) bekezdése értelmében a Hollandiában illetőséggel rendelkező személynek jogában áll levonni a Hollandiában található, tulajdonában álló lakóingatlanból származó „negatív jövedelmeket”.

7 A 2001. évi törvény 7.1. cikkének a) pontja szerint adót a tárgyév során szerzett, a Hollandiában munkaviszonyból vagy lakás hasznosításából származó adóköteles jövedelmekre vetnek ki.

8 A 2001. évi törvény 7.2. cikke (2) bekezdésének b) és f) pontja értelmében a munkaviszonyból vagy lakás hasznosításából származó adóköteles jövedelmek részét képezi a Hollandiában végzett munkával összefüggő, munkaviszonyból származó adóköteles jövedelem, valamint adott esetben a Hollandiában lévő lakástulajdonból származó adóköteles jövedelem.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

9 A 2001. évi törvény alapján a magánszemélyek jövedelemadója Hollandiában nem csak a munkajövedelmekre, hanem a „lakásból származó” jövedelmekre is vonatkozik. Amennyiben az utóbbi „saját tulajdonban van”, úgy tekintik, mint amely a lakóingatlan értékének százalékában számított „előnyöket” biztosít. Ezen „előnyöket” levonható költségek csökkentik, amelyek közé tartoznak a lakóingatlan megvétele érdekében szerződéssel vállalt kötelezettségekhez kapcsolódó kamatok és költségek. Amennyiben e költségek összege meghaladja az „előnyök” összegét, az adózó esetében a „negatív jövedelem” helyzete áll fenn.

10 Ez az eset állt elő 2007-ben X holland állampolgár esetében a spanyolországi lakóingatlana vonatkozásában.

11 Ugyanezen adóév során X szakmai tevékenységből származó jövedelmei olyan összegekből álltak, amelyeket részére két, hollandiai, illetve svájci székhelyű társaság folyósított, amelyekben többségi részesedéssel rendelkezett. A holland forrásból származó jövedelem jelentette adóköteles összjövedelmének 60%-át, míg a svájci forrásból származó jövedelem annak 40%-át. Semmilyen jövedelmet nem szerzett tehát Spanyolországban, sem 2007-ben, sem az azt követő négy év során, amelyek elteltével megszűnt X spanyolországi illetősége.

12 Az alkalmazandó kétoldalú adózási egyezményvel összhangban a svájci forrású jövedelmeket Svájcban, a holland forrású jövedelmeket Hollandiában adóztatták.

13 Az utóbbi tagállamban való adóztatása kapcsán X kezdetben a 2001. évi törvény 2.5. cikkében előírt, a belföldi illetőségű adóalanyként való kezelést választotta, aminek eredményeként korlátlanul adóköteles lett Hollandiában. Ennek alapján a holland hatóság figyelembe vette a spanyolországi lakóingatlanhoz kapcsolódó „negatív jövedelmeket”.

- 14 Márpedig az így számított összesített adó magasabb volt annál, mint amelyet X-nek abban az esetben kellett volna fizetnie, ha nem választotta volna a belföldi illetőségű adóalanyként való kezelést, aminek az lett volna a következménye, hogy Svájcban adózik az ezen államban szerzett jövedelmei, vagyis összjövedelmének 40%-a után, és ha ezenkívül engedélyt kapott volna arra, hogy teljes egészében levonja a Spanyolországban található saját lakástulajdonból származó „negatív jövedelmeket”.
- 15 Választási kérelmét utólag felülvizsgálva a holland bíróságok előtt vitatta az adómegállapításról szóló határozatot, előadva, hogy az uniós jog szabad mozgásra vonatkozó rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy azok lehetővé teszik a nem belföldi illetőségű adóalanyok számára, hogy levonják a lakástulajdonukhoz kapcsolódó „negatív jövedelmeket”, anélkül, hogy ehhez kötelesek lennének a belföldi illetőségű lakosokkal azonos kezelést kérni.
- 16 A Rechtbank te Haarlem (haarlemi bíróság, Hollandia) és a Gerechtshof Amsterdam (amszterdami fellebbviteli bíróság, Hollandia) elutasította a kérelmeit, amit követően X felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a Hoge Raad der Nederlanden (holland legfelsőbb bíróság) előtt.
- 17 A kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak az 1995. február 14-i Schumacker-ítéletből (C-27/93, EU:C:1995:31) származó ítélkezési gyakorlat tartalmával kapcsolatban, figyelemmel arra, hogy ellentétben az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben fennálló tényállással, X családi jövedelme nem teljesen vagy szinte kizárólagosan egyetlen, a lakóhelye szerinti tagállamtól eltérő olyan tagállamból származik, amely e jövedelem adóztatására jogosult, és így figyelembe tudja venni személyes és családi körülményeit. X helyzetét ugyanis az jellemzi, hogy a jövedelemadója kiszámítása céljából irányadó időpontban Spanyolországban rendelkezett lakóhellyel, ahol nem szerzett jövedelmet, és jövedelme 60%-os arányú részben Hollandiából, 40%-os arányú részben pedig Svájcban származott.
- 18 A kérdést előterjesztő bíróság szerint az 1999. szeptember 4-i Gschwind-ítélet (C-391/97, EU:C:1999:409), a 2002. december 12-i de Groot-ítélet (C-385/10, EU:C:2002:750) és a 2012. május 10-i Bizottság kontra Észtország ítélet (C-39/10, EU:C:2012:282) értelmezhető úgy, hogy a tevékenység helye szerinti tagállam mindig köteles figyelembe venni az érintett személyes és családi körülményeit, ha erre a lakóhely szerinti tagállamban nincs lehetőség. Márpedig az alapügyben ez az eset áll fenn, mivel X a szóban forgó adóévben egyáltalán nem rendelkezett spanyolországi jövedelemmel.
- 19 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden (holland legfelsőbb bíróság) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) Úgy kell-e értelmezni az EUM-Szerződés szabad mozgásra vonatkozó rendelkezéseit, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint az az uniós polgár, aki Spanyolországban lakik, és akinek munkából származó jövedelmének körülbelül 60%-át Hollandia, körülbelül 40%-át pedig Svájc adóztatja, akkor sem vonhatja le a Spanyolországban lévő, személyesen használt lakástulajdonból származó negatív jövedelmét Hollandiában adóztatott, munkából származó jövedelméből, ha a lakóhely szerinti államban, azaz Spanyolországban, olyan alacsony jövedelmet szerez, hogy az előbb említett negatív jövedelem az érintett évben nem csökkentheti a lakóhely szerinti államban fizetendő adót?
- 2) a) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén: [...] minden olyan tagállamnak, amelyben az uniós polgár jövedelmének egy részét megszerzi, a fent említett negatív jövedelem teljes összegét kell-e figyelembe vennie? Vagy e kötelezettség csak a munkavégzés helye szerinti érintett államok egyikét terheli, és ha igen, melyiket? Vagy (a lakóhely szerinti állam kivételével) a munkavégzés helye szerinti minden egyes államban lehetővé kell tennie az említett negatív jövedelem egy részének levonását? Ez utóbbi esetben hogyan kell megállapítani e levonható részt?
- b) Az bír-e jelentőséggel ezzel összefüggésben, hogy melyik tagállamban kerül sor a tényleges munkavégzésre, vagy az, hogy melyik tagállam rendelkezik jogkörrel az említett munkavégzéssel szerzett jövedelem megadóztatására?

- 3) Más választ kell-e adni a 2. pontban ismertetett kérdésekre akkor, ha azon államok egyike, amelyekben az uniós polgár jövedelmet szerez, a Svájci Államszövetség, amely nem az Európai Unió tagállama, és az Európai Gazdasági Térségnek sem tagja?
- 4) Mekkora jelentőséggel bír ezzel összefüggésben az, hogy a lakóhely szerinti állam (a jelen ügyben a Spanyol Királyság) jogszabályai lehetővé teszik-e az adóalany lakástulajdona után fizetendő jelzálogkamatok levonását, valamint a jelzálogkamatokból az érintett év tekintetében keletkező adóvesztésnek az említett államból származó esetleges jövedelemben a későbbi években történő beszámítását?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az alkalmazandó mozgási szabadságról

- 20 Előzetesen rá kell mutatni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság nem pontosítja azt a mozgási szabadságot, amelyre tekintettel az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti jogszabályokat vizsgálni kell.
- 21 A Bíróság elé terjesztett iratokból mindazonáltal kitűnik, hogy X többségi részesedései révén ellenőrzi és irányítja a Hollandiában és Svájcban letelepedett azon társaságok tevékenységét, amelyek nyereségével szemben a Spanyolországban található lakástulajdonához kapcsolódó „negatív jövedelmet” be kívánja számítani.
- 22 Márpedig az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a letelepedés szabadságának 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 (2014. december 18-i X-ítélet, C-87/13, EU:C:2014:2459, 21. pont).
- 23 Az alapügyben szóban forgó nemzeti jogszabályokat tehát az EUMSZ 49. cikk rendelkezéseire tekintettel kell vizsgálni.

Az első kérdésről

- 24 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha valamely tagállam, amelynek az adójogszabályai lehetővé teszik a lakóingatlanhoz kapcsolódó „negatív jövedelmek” levonását, e levonás kedvezményét megtagadja valamely külföldi illetőségű önálló vállalkozótól, amennyiben az utóbbi e tagállam területén szerzi teljes jövedelmének 60%-át, és a lakóhelye szerinti tagállamban nem szerez olyan jövedelmet, amely lehetővé tenné számára, hogy ott egyenértékű levonási joggal éljen.
- 25 E kérdés megválaszolása érdekében előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy a nemzeti adószabályoknak tiszteletben kell tartaniuk az uniós jogot, és különösen a Szerződésekben biztosított szabadságokat, köztük az EUMSZ 49. cikkben megadott letelepedés szabadságát (lásd analógia útján: 2012. május 10-i Bizottság kontra Észtország ítélet, C-39/10, EU:C:2012:282, 47. pont).
- 26 Az adóalany lakóhelye szerinti tagállamban található ingatlanhoz kapcsolódó „negatív jövedelmek” figyelembevétele az adóalany személyes helyzetéhez kapcsolódó adókedvezménynek minősül, amely az átfogó teherviselő képességének értékelésére szolgál (lásd ebben az értelemben: 2015. június 18-i Kieback-ítélet, C-9/14, EU:C:2015:406, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 27 Következésképpen, amennyiben megfosztja a külföldi illetőségű adóalanyokat a belföldi illetőségű adóalanyok számára nyitva álló azon lehetőségtől, hogy e „negatív jövedelmeket” levonják, a tagállami jogszabály az előbbieket kevésbé kedvező bánásmódban részesíti az utóbbiakhoz képest.
- 28 Meg kell tehát vizsgálni, hogy az alapügy tárgyát képező jogszabályban a lakóhelyre vonatkozóan szereplő kritérium hátrányos megkülönböztetést valósít-e meg.
- 29 E vonatkozásban emlékeztetni kell arra, hogy hátrányos megkülönböztetés kizárólag különböző szabályoknak hasonló helyzetekre való alkalmazásából, vagy pedig ugyanazon szabálynak különböző helyzetekre történő alkalmazásából következhet (lásd különösen: 1995. február 14-i Schumacker-ítélet, C-279/93, EU:C:1995:31, 30. pont; 2015. június 18-i Kieback-ítélet, C-9/14, EU:C:2015:406, 21. pont).
- 30 A közvetlen adók esetében a belföldi és a külföldi illetőségű személyek főszabály szerint nincsenek összehasonlítható helyzetben, mivel a külföldi illetőségű személy által az adott tagállam területén szerzett jövedelem leggyakrabban összes jövedelmének csak egy részét képezi, amely e személy lakóhelyén összpontosul, és jövedelmeinek, illetve személyes, valamint családi körülményeinek összességéből következő teherviselő képessége a legkönnyebben ott bírálható el, ahol személyes és vagyoni érdekeinek központja található, amely általában az illető személy állandó lakóhelye (lásd különösen: 1995. február 14-i Schumacker-ítélet, C-279/93, EU:C:1995:31, 31. és 32. pont; 2015. június 18-i Kieback-ítélet, C-9/14, EU:C:2015:406, 22. pont).
- 31 A Bíróság az 1995. február 14-i Schumacker-ítélet (C-279/93, EU:C:1995:31) 34. pontjában azt is kimondta, hogy az a tény, hogy egy tagállam a külföldi illetőségűeket megfosztja a belföldi illetőségűeknek biztosított bizonyos adókedvezményektől, nem minősül főszabály szerint hátrányos megkülönböztetésnek, tekintettel a belföldi illetőségűek és a külföldi illetőségűek helyzete közötti, a jövedelmeik forrását, a teherviselő képességeiket, valamint személyes és családi körülményeiket illető objektív különbségekre (lásd szintén: 2015. június 18-i Kieback-ítélet, C-9/14, EU:C:2015:406, 23. pont).
- 32 A belföldi és külföldi illetőségűek között az EUM-Szerződés értelmében vett hátrányos megkülönböztetés 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 összehasonlítható helyzetben van (lásd: 1999. szeptember 14-i Gschwind-ítélet, C-391/97, EU:C:1999:409, 26. pont).
- 33 Ez az eset áll elő többek között akkor, ha a külföldi illetőségű adózó a lakóhelye szerinti tagállamban nem szerez számottevő jövedelmet, míg adóköteles jövedelmének meghatározó része egy másik tagállamban végzett tevékenységéből származik, és ezáltal a lakóhely szerinti tagállamnak nincs lehetősége arra, hogy személyes vagy családi helyzetének figyelembevételéből származó kedvezményekben részesítse (lásd különösen: 1995. február 14-i Schumacker-ítélet, C-279/93, EU:C:1995:31, 36. pont; 2008. október 16-i Renneberg-ítélet, C-527/06, EU:C:2008:566, 61. pont; 2015. június 18-i Kieback-ítélet, C-9/14, EU:C:2015:406, 25. pont).
- 34 Ilyen esetben a hátrányos megkülönböztetést az eredményezi, hogy e külföldi illetőségű – jövedelmének meghatározó részét és családi jövedelmének szinte egészét a lakóhelyétől eltérő tagállamban szerző – személy személyes és családi helyzetét sem a lakóhely szerinti, sem a munkavégzés helye szerinti tagállamban nem veszik figyelembe (1995. február 14-i Schumacker-ítélet, C-279/93, EU:C:1995:31, 38. pont; 2007. július 18-i Lakebrink és Peters-Lakebrink ítélet, C-182/06, EU:C:2007:452, 31. pont; 2015. június 18-i Kieback-ítélet, C-9/14, EU:C:2015:406, 26. pont).

- 35 A Bíróság a 2007. július 18-i Lakebrink és Peters-Lakebrink ítélet (C-182/06, EU:C:2007:452) 34. pontjában pontosította, hogy a jelen ítélet 27–32. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlat valamennyi olyan – a külföldi illetőségű személy teherviselő képességéhez kapcsolódó – adókedvezményre kiterjed, amelyet sem a lakóhely szerinti, sem a munkavállaló munkavégzésének helye szerinti tagállamban nem adnak meg (2015. június 18-i Kieback-ítélet, C-9/14, EU:C:2015:406, 27. pont).
- 36 E tartalom a letelepedés szabadságának összefüggésében átültethető a teherviselő képességhez kapcsolódó olyan adókedvezményekre, amelyeket sem a lakóhely szerinti tagállamban, sem az önálló vállalkozó tevékenységének gyakorlása szerinti tagállamban nem lehet megadni (lásd az 1995. február 14-i Schumacker-ítéletből [C-279/93, EU:C:1995:31] eredő, eredetileg a munkavállalók szabad mozgásának tárgyában kialakított ítélkezési gyakorlatnak a letelepedés szabadságára való alkalmazhatósága vonatkozásában: 1995. augusztus 11-i Wielockx-ítélet, C-80/94, EU:C:1995:271; 1996. június 27-i Asscher-ítélet; C-107/94, EU:C:1996:251; 2013. február 28-i Ettwein-ítélet, C-425/11, EU:C:2013:121).
- 37 Az ilyen adókedvezményekre tekintettel tehát, amelyek a szóban forgó nemzeti jogszabályra jellemző szabályoktól függően az érintett adózó teherviselési képességének meghatározására irányulnak, úgymint az alapügyben szóban forgó szabályok, amelyek a saját tulajdonban álló lakásból származó fiktív jövedelmet adóztatják, és ehhez kötődően lehetővé teszik az ahhoz kapcsolódó költségek levonását, azon egyedüli körülmény, hogy valamely külföldi illetőségű személy a tevékenységének helye szerinti tagállamban a belföldi illetőségűek esetében fennálló feltételekhez többé-kevésbé közel álló feltételek mellett szerzett jövedelmet, nem elegendő ahhoz, hogy a helyzetét az utóbbiak helyzetével objektíve összehasonlíthatóvá tegye.
- 38 Az ilyen objektív összehasonlíthatóság megállapításához ugyanis még az is szükséges, hogy a lakóhely szerinti tagállam, amiatt, hogy e külföldi illetőségű személy a jövedelme meghatározó részét a lakóhely szerinti tagállamon kívül szerzi, ne tudja ez utóbbi személyt az összes jövedelmének, valamint a személyes és családi körülményeinek figyelembevételéből származó kedvezményekben részesíteni (lásd analógia útján: 2015. június 18-i Kieback-ítélet, C-9/14, EU:C:2015:406, 28. pont).
- 39 Amennyiben a külföldi illetőségű személy abban a tagállamban, ahol tevékenységének egy részét végzi, teljes világjövedelmének 60%-át szerzi, semmi nem enged arra következtetni, hogy pusztán emiatt a lakóhely szerinti állam nem fogja tudni figyelembe venni az érintett személy összes jövedelmét, valamint személyes és családi körülményeit. Ettől eltérő helyzet csak akkor áll elő, ha kiderül, hogy az érintett a lakóhelye szerinti tagállamban egyáltalán nem szerzett jövedelmet, vagy olyan csekély összegű jövedelmet szerzett, hogy ezen állam nem képes arra, hogy számára az összes jövedelmének, valamint személyes és családi körülményeinek figyelembevételéből eredő előnyöket biztosítsa.
- 40 Márpedig úgy tűnik, hogy X esetében ez a helyzet valósul meg, mivel a Bírósághoz benyújtott ügyiratokból kitűnik, hogy X az alapügy tárgyát képező adóévben nem szerzett jövedelmet a lakóhelye szerinti tagállamban, azaz a Spanyol Királyságban.
- 41 Mivel X személyes és családi körülményeit sem e tagállamban, sem abban a tagállamban, azaz a Holland Királyságban nem tudta figyelembe vetetni, amelynek területén a tevékenységéből származó teljes jövedelmének 60%-át szerzi, meg kell állapítani, hogy a jelen ítélet 27–32. pontjában említett ítélkezési gyakorlat értelmében a hátrányára hátrányos megkülönböztetés valósul meg.
- 42 E következtetést nem kérdőjelezi meg az a körülmény, hogy egyébiránt X ugyanabban az évben a fennmaradó jövedelmét a Holland Királyságtól és a Spanyol Királyságtól eltérő állam területén szerezte. Ahogyan a főtanácsnok az indítványának 47–53. pontjában megállapította, az a körülmény, hogy valamely adózó jövedelmének meghatározó részét a lakóhelyének tagállamától eltérő nem egy, hanem több államban szerzi, nem befolyásolja az 1995. február 14-i Schumacker-ítéletből (C-279/93, EU:C:1995:31) eredő elvek alkalmazását. A meghatározó kritérium ugyanis továbbra is annak

lehetetlensége valamely tagállam számára, hogy elegendő adóköteles jövedelem hiányában adózási szempontból figyelembe vegye valamely adózó személyes és családi körülményeit, míg e figyelembevétel máshol, elegendő jövedelem folytán lehetséges.

- 43 A fenti megállapítások összességére tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha valamely tagállam, amelynek az adójogszabályai lehetővé teszik a lakóingatlanhoz kapcsolódó „negatív jövedelmek” levonását, e levonás kedvezményét megtagadja valamely külföldi illetőségű önálló vállalkozótól, amennyiben az utóbbi e tagállam területén szerzi teljes jövedelmének 60%-át, és a lakóhelye szerinti tagállamban nem szerez olyan jövedelmet, amely lehetővé tenné számára, hogy ott egyenértékű levonási joggal éljen.

A második kérdésről

- 44 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az első kérdésre adott válaszból következő tilalom kizárólag arra a tagállamra vonatkozik-e, amelynek a területén a teljes jövedelem 60%-át szerzik, vagy az egyaránt érint minden olyan tagállamot, amelynek a területén a külföldi illetőségű adózó olyan adóköteles jövedelmet szerez, amely lehetővé teszi számára, hogy ott egyenértékű levonási joggal éljen, és hogy ezt milyen levonási hányad alapján kell elvégezni. Arra is választ kíván kapni, hogy a „tevékenység helye szerinti tagállam” fogalma olyan tagállamra utal-e, amelynek a területén valamely tevékenységet konkrétan végeznek, vagy olyan tagállamra, amely joghatósággal rendelkezik a valamely tevékenységből származó jövedelmek megadóztatására.
- 45 A második kérdés második részét illetően, annak megválaszolása érdekében elegendő emlékeztetni arra, hogy az első kérdésre adott válaszban felidézett ítélkezési gyakorlat mögött meghúzódó célkitűzés az adózó személyes és családi körülményeinek adókedvezmény útján történő figyelembevétele, azaz az adóteher csökkentése. Következésképpen a „tevékenység helye szerinti tagállam” fogalma, ahogyan a jelen ítéletben szerepel, nem érthető másképpen, mint az a tagállam, amely joghatósággal rendelkezik a valamely adózó tevékenységből származó jövedelem egészének vagy egy részének megadóztatására, függetlenül attól, hogy konkrétan hol folyik az említett jövedelmeket termelő tevékenység.
- 46 A második kérdésnek az adózó személyes és családi körülményeinek figyelembevételéből eredő tehernek több tevékenység helye szerinti tagállam közötti megosztására vonatkozó első részét illetően elmondható, hogy azt a Bíróságnak az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztására vonatkozó állandó ítélkezési gyakorlata alapján kell megvizsgálni (lásd különösen: 2002. december 12-i de Groot ítélet, C-385/00, EU:C:2002:750, 93. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 47 Ebből különösen az következik, hogy az uniós jogban előírt, egységesítésre, illetve összehangolásra irányuló intézkedések hiányában a tagállamok arra vonatkozó lehetőségét, hogy adóztatási joghatóságukat különösen az adókedvezmények halmozódásának elkerülése céljából egymás között megosszák, összhangba kell hozni annak szükségességével, hogy az érintett tagállamok adózási számára biztosítsák, hogy személyes és családi körülményeik összességét figyelembe veszik, függetlenül attól, hogy az érintett tagállamok milyen módon osztották meg egymás között e kötelezettséget. Ezen összhang megteremtésének hiányában ugyanis az adóztatási joghatóságnak a tagállamok közötti szabad megosztása azzal a kockázattal járna, hogy egyenlőtlen bánásmódot idéz elő az érintett adózók között, amely – mivel nem a nemzeti adórendelkezések között fennálló eltérésekből következik –, összeegyeztethetetlen a letelepedés szabadságával (lásd ebben az értelemben: 2013. december 12-i Imfeld és Garcet ítélet, C-303/12, EU:C:2013:822, 70. és 77. pont).
- 48 Abban az esetben, ha valamely önálló vállalkozó adóköteles jövedelmét a lakóhelye szerinti tagállamtól eltérő több tagállam területén szerzi, a fenti összhang csak úgy teremthető meg, ha lehetővé teszik számára a „negatív jövedelmeinek” levonására vonatkozó jogának érvényesítését valamennyi olyan tevékenység szerinti tagállamban, amely ilyen fajta adókedvezményt biztosít, jövedelmének az egyes

tagállamok területén szerzett részei megfelelő arányában és annak terhe mellett, hogy az illetékes nemzeti adóhatóságok részére megad a világjövedelmére vonatkozó minden olyan információt, amely lehetővé teszi ezen arány meghatározását.

- 49 Ennek folytán a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az első kérdésre adott válaszból következő tilalom valamennyi olyan tevékenység helye szerinti tagállamra vonatkozik, amelynek a területén valamely önálló vállalkozó olyan jövedelmet szerez, amely lehetővé teszi számára, hogy ott egyenértékű levonási joggal éljen az említett jövedelemnek az egyes tevékenységek helye szerinti tagállamok területén szerzett részei arányában. E tekintetben a „tevékenység helye szerinti tagállam” minden olyan tagállam, amely joghatósággal rendelkezik a valamely külföldi illetőségű személy tevékenységéből származó, a területén megszerzett jövedelem megadóztatására, függetlenül attól, hogy e tevékenységet konkrétan hol végzik.

A harmadik kérdésről

- 50 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az a körülmény, hogy a külföldi illetőségű adózó adóköteles jövedelmének egy részét nem valamely tagállamban, hanem harmadik állam területén szerzi, befolyásolja-e a második kérdésre adott választ.
- 51 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EUM-Szerződésnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezései által felhívott értelmezés – az általa bevezetett azon kötelezettségre tekintettel, hogy ne kezeljenek hátrányosan megkülönböztető módon olyan munkavállalót, aki a lakóhelye szerinti államtól eltérő tagállamban folytat szakmai tevékenységet – minden tagállamra kötelező. Ugyanez érvényes azon helyzetekre is, mint amely az alapügyben merült fel olyan tagállam vonatkozásában, amelynek a területén egy valamely más tagállamban lakóhellyel rendelkező önálló vállalkozó tevékenységének egy részét végezte, miközben fennmaradó tevékenységét egy harmadik államban folytatta, jöllehet az utóbbi nem az egyik tagállam, hanem egy harmadik állam (lásd analógia útján: 2015. június 18-i Kieback-ítélet, C-9/14, EU:C:2015:406, 35. pont).
- 52 A harmadik kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy az a körülmény, hogy a külföldi illetőségű adózó adóköteles jövedelmének egy részét nem a tagállamok egyikében, hanem harmadik állam területén szerzi, nem befolyásolja a második kérdésre adott választ.

A negyedik kérdésről

- 53 Negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra kíván választ kapni, hogy a megelőző kérdésekre adandó válasz eltérő-e abban az esetben, ha az önálló vállalkozó lakóhelye szerinti tagállam nemzeti jogszabályai lehetővé teszik az önálló vállalkozó számára az e tagállamban fizetendő adóból a lakástulajdonához kapcsolódó jelzálogkamatok levonását, és az ezekből eredő adóvesztésnek több későbbi adóév jövedelmébe történő beszámítását.
- 54 A Bíróság elé terjesztett iratokból, amelyeket e tekintetben az X által a tárgyaláson előterjesztett szóbeli észrevételek is megerősítenek, kitűnik, hogy az utóbbi nem szerzett jövedelmet Spanyolországban sem 2007-ben, sem az azt követő adóévekben. Ily módon, mivel ezen évek során nem rendelkezett adóköteles jövedelemmel a lakóhelye szerinti tagállam területén, X semmiképpen nem érvényesíthette a spanyol adóhatóságoknál a levonási jogát a személyes és családi körülményeinek figyelembevételére érdekében.
- 55 A negyedik kérdés következképpen hipotetikus, és ezért elfogadhatatlan (lásd: 2013. január 29-i Radu-ítélet, C-396/11, EU:C:2013:39, 24. pont).

A költségekről

56 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

- 1) **Az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha valamely tagállam, amelynek az adójogszabályai lehetővé teszik a lakóingatlanhoz kapcsolódó „negatív jövedelmek” levonását, e levonás kedvezményét megtagadja valamely külföldi illetőségű önálló vállalkozótól, amennyiben az utóbbi e tagállam területén szerzi teljes jövedelmének 60%-át, és a lakóhelye szerinti tagállamban nem szerez olyan jövedelmet, amely lehetővé tenné számára, hogy ott egyenértékű levonási joggal éljen.**
- 2) **Az első kérdésre adott válaszból következő tilalom valamennyi olyan tevékenység helye szerinti tagállamra vonatkozik, amelynek a területén valamely önálló vállalkozó olyan jövedelmet szerez, amely lehetővé teszi számára, hogy ott egyenértékű levonási joggal éljen az említett jövedelemnek az egyes tevékenységek helye szerinti tagállamok területén szerzett részei arányában. E tekintetben a „tevékenység helye szerinti tagállam” minden olyan tagállam, amely joghatósággal rendelkezik a valamely külföldi illetőségű személy tevékenységéből származó, a területén megszerzett jövedelem megadóztatására, függetlenül attól, hogy e tevékenységet konkrétan hol végzik.**
- 3) **Az a körülmény, hogy a külföldi illetőségű adózó adóköteles jövedelmének egy részét nem a tagállamok egyikében, hanem harmadik állam területén szerzi, nem befolyásolja a második kérdésre adott választ.**

Aláírások