



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2023. november 23.*

„Előzetes döntéshozatal – 1085/2006/EK rendelet – Az előcsatlakozási támogatási eszköz (IPA) címén nyújtott támogatás – 718/2007/EK rendelet – A 7. cikk (1) és (3) bekezdése – Az Európai Bizottság és az érintett kedvezményezett ország közötti keretmegállapodás megkötése – Az e kedvezményezett országnak nyújtott európai uniós pénzügyi támogatásra vonatkozó együttműködési szabályok – Adók és pénzügyi terhek – Albánia-EK IPA keretmegállapodás – Az Unió által finanszírozott szerződés – Sem uniós tisztviselői, sem uniós alkalmazotti minőséggel nem rendelkező szakértő – A 26. cikk (2) bekezdésének c) pontja – Albániában nyújtott adómentesség – Horvátországi adóilletőség – Horvátországban fizetett jövedelemadó”

A C-682/22. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Upravni sud u Zagrebu (zágrábi közigazgatási bíróság, Horvátország) a Bírósághoz 2022. november 2-án érkezett, 2022. október 17-i határozatával terjesztett elő az

LM

és

a **Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: Csehi Z. tanácselnök, E. Regan, az ötödik tanács elnöke (előadó) és D. Gratsias bíró,

főtanácsnok: L. Medina,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a horvát kormány képviseletében G. Vidović Mesarek, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: horvát.

– az Európai Bizottság képviseletében O. Glinicka, M. Mataija, W. Roels és D. Schaffrin, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az Albán Köztársaság kormánya és az Európai Községek Bizottsága között kötött, az előcsatlakozási támogatási eszköz (IPA) keretében nyújtott támogatás végrehajtása keretében az Európai Községek által az Albán Köztársaságnak nyújtott pénzügyi támogatással kapcsolatos együttműködés szabályairól szóló, 2007. október 18-i keretmegállapodás (a továbbiakban: keretmegállapodás) 26. cikke (2) bekezdése c) pontjának az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet egy horvát állampolgár, LM és a Ministarstvo financija Republike, samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (pénzügyminisztérium, közigazgatási jogorvoslattal foglalkozó hivatal, Horvátország; a továbbiakban: pénzügyminisztérium) között az Európai Unió által Albániában finanszírozott projekt keretében az LM által szakértőként kapott összegek Horvátországban jövedelemadó címén történő adóztatása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

Az 1085/2006/EK rendelet

- 3 Az egy előcsatlakozási támogatási eszköz (IPA) létrehozásáról szóló, 2006. július 17-i 1085/2006/EK tanácsi rendelet (HL 2006. L 210., 82. o.), amelyet 2013. december 31-ig kellett alkalmazni, a „Kedvezményezettek és átfogó célkitűzés” című 1. cikkében a következőképpen rendelkezett:

„A Község az I. és II. mellékletben foglalt országok részére az Európai Unió előírásaihoz és politikáihoz a tagság céljából való fokozatos igazodáshoz nyújt támogatást, ideértve adott esetben a közösségi vívmányokhoz történő igazodást.”
- 4 E rendeletnek „A támogatás végrehajtása” című 17. cikke az (1) bekezdésében a következőket mondta ki:

„A[z Európai] Bizottság keretmegállapodásokat köt a kedvezményezett országokkal a támogatás végrehajtására vonatkozóan.”
- 5 Az említett rendelet II. mellékletének első franciabekezdése „Albániát” említette.

A 718/2007/EK rendelet

- 6 Az 1085/2006/EK tanácsi rendelet végrehajtásáról szóló, 2007. június 12-i 718/2007/EK bizottsági rendelet (HL 2007. L 170., 1. o.) „Keretmegállapodások és ágazati megállapodások” című 7. cikke a következőket írta elő:

„(1) A Bizottság és a kedvezményezett ország keretmegállapodást köt annak érdekében, hogy meghatározzák a kedvezményezett ország számára nyújtandó EK pénzügyi támogatásra vonatkozó együttműködés szabályait, és azokról megállapodást kössenek. A keretmegállapodást szükség esetén kiegészítheti ágazati megállapodás vagy az egyes alkotóelemekre jellemző rendelkezéseket tartalmazó ágazati megállapodások.

[...]

(3) A keretmegállapodás rendelkezéseket állapít meg különösen a következők tekintetében:

[...]

k) adókra, vámokra és más fiskális terhekre vonatkozó szabályok;

[...]”

A keretmegállapodás

- 7 A keretmegállapodásnak „Az adókra, vámokra és más pénzügyi terhekre vonatkozó szabályok” című 26. cikkének (2) bekezdése a következőket írja elő:

„A következő részletes rendelkezéseket kell alkalmazni:

[...]

c) Az Európai Közösségekkel kötött megállapodás alapján szerzett bevétel és/vagy jövedelem Albániában a nemzeti/helyi adórendszer szerint adóköteles. Ugyanakkor az Európai Unió valamely tagállamából vagy az [előcsatlakozási támogatási eszköz (IPA)] keretében jogosult más államból származó természetes és jogi személyek – beleértve az ideiglenesen országukon kívül tartózkodó munkavállalókat is –, akik közösségi pénzeszközökből finanszírozott szerződéseket teljesítenek, Albániában mentesülnek ezen adók alól.

[...]”

A horvát jog

- 8 A 2004. december 3-i zakon o porezu na dohodak (a jövedelemadóról szóló törvény; *Narodne novine*, br. 177/04., 73/08., 80/10., 114/11., 22/12., 144/12., 43/13., 120/13., 125/13., 148/13., 83/14., 143/14., 136/2015. sz.) 3. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Belföldi illetőségű személy az a természetes személy, aki a Horvát Köztársaságban rendelkezik lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel.”

- 9 E törvény 6. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A jövedelemadó alapja az e cikk (3) bekezdésének megfelelően a munkavállalók és önálló vállalkozók kereső tevékenységből származó jövedelmének teljes összege, a tulajdonból és vagyoni jogokból származó nettó jövedelem, a tőkejövedelmek, a befektetésből származó jövedelmek és egyéb jövedelmek, amelyeket a belföldi adóilletőségű személy belföldön vagy külföldön (teljes körű adókötelezettség) e törvény 36. és/vagy 54. cikkének megfelelően az egyéni adókedvezmény levonása után szerez.”

- 10 Az opći porezni zakon (az adózás rendjéről szóló törvény; *Narodne novine*, br. 147/2008., 18/2011., 78/2012., 136/2012., 73/2013., 26/2015., 44/2016. sz.) 38. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„E törvény alkalmazásában úgy kell tekinteni, hogy az adóalany lakóhelye ott található, ahol egy lakás egy vagy két naptári év során megszakítás nélkül legalább 183 napig a tulajdonában vagy birtokában van. A lakóhelyen való lakás nem kötelező.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 11 Az alapeljárás felperese szerződést kötött a Bonnban (Németország) székhellyel rendelkező Deutsche Stiftung für internationale rechtliche Zusammenarbeit eV-vel (a továbbiakban: IRZ), amely szerződés értelmében „Az albániai jogrendszer konszolidációja (Euralius IV)” elnevezésű 346–900. sz. projekt keretében szakértőként bízták meg annak érdekében, hogy 2016-ban legalább 220 napon keresztül kiküldetést teljesítsen Albániában. Ezt a projektet, amelyet az Unió az „IPA 2013” nemzeti program keretében finanszírozott, társaságok konzorciuma és az IRZ hajtotta végre.
- 12 E célból az alapeljárás felperese, aki az illetékes albán hatóságoktól munkavállalási engedélyt és személyazonosító igazolványt kapott, lakásbérleti szerződést kötött, napi tevékenységeit pedig egy Tiranában (Albánia) található irodában végezte. Bejelentette albániai lakóhelyét, és ott egészségbiztosítással rendelkezett. Ugyanezen időszakban az alapeljárás felperese egy horvátországi ingatlan olyan tulajdonosa volt, akit a horvát adóhatóságok adóilletőségének tekintettek.
- 13 Szakértői feladatának teljesítése érdekében az IRZ a 2016. év tekintetében fizetés és napidíj címén összesen 140 400 eurót fizetett ki az alapeljárás felperesének.
- 14 2017. december 20-i adómegállapító határozatával a zágrábi (Horvátország) adóhatóság trnjei kirendeltsége mint elsőfokú adóhatóság e teljes összeget a horvátországi jövedelemadó hatálya alá vonta. Az alapeljárás felperese által az adócsökkentések és az adókulcsok alkalmazását követően fizetendő jövedelemadó összege így 458 045,30 horvát kunát (HRK) (hozzávetőleg 62 000 euró) tett ki.
- 15 Az alapeljárás felperese többek között azzal az indokkal nyújtott be panaszt ezen adómegállapító határozattal szemben a pénzügyminisztériumhoz, hogy a keretmegállapodás 26. cikke (2) bekezdésének c) pontja kizárja, hogy az Albániában szakértőként kapott összegek Horvátországban jövedelemadó hatálya alá tartozzanak.

- 16 2021. november 22-i határozatával a pénzügyminisztérium, miközben elutasította ezt az érvelést, helyt adott a panasznak, megsemmisítette az adómegállapító határozatot, és visszautalta az ügyet az elsőfokú adóhatósághoz azzal az indokkal, hogy e hatóság nem bizonyította megfelelően az alapeljárás felperese horvátországi jövedelmének mértékére és annak adóügyi illetőségére vonatkozó valamennyi releváns tény.
- 17 Ez utóbbi ekkor keresetet indított az Upravni sud u Zagrebunál (zágrábi közigazgatási bíróság, Horvátország), amely a kérdést előterjesztő bíróság, a 2017. december 20-i adómegállapító határozat és a 2021. november 22-i határozat megsemmisítése iránt.
- 18 Keresetének alátámasztása érdekében az alapeljárás felperese azt állítja, hogy mind a keretmegállapodás 26. cikke (2) bekezdésének c) pontjából, mind pedig az Európai Unió kiváltságairól és mentességeiről szóló (7.) jegyzőkönyv 12. cikkéből az következik, hogy az IRZ által kifizetett összeg után nem kell jövedelemadót fizetnie Horvátországban. Hangsúlyozza, hogy a más tagállamok állampolgárságával rendelkező, ugyanezen projekten dolgozó szakértők nem voltak jövedelemadó-kötelesek e tagállamokban.
- 19 A pénzügyminisztérium viszont azzal érvel, hogy a keretmegállapodás nem köti a horvát adóhatóságokat, és hogy annak 26. cikke (2) bekezdésének c) pontja csak azzal a hatással jár, hogy kizárja az Albán Köztársaság azon jogát, hogy olyan összeget adóztasson, mint amelyről az alapügyben szó van. Így ez utóbbi Horvátországban a jövedelemadó hatálya alá tartozik, mivel az alapeljárás felperese e tagállamban rendelkezett lakóhellyel.
- 20 Határozatában a kérdést előterjesztő bíróság jelzi, hogy kizárólag a keretmegállapodás 26. cikke (2) bekezdése c) pontjának értelmezése releváns az alapügy eldöntése szempontjából. Az Európai Unió kiváltságairól és mentességeiről szóló (7.) jegyzőkönyv ugyanis nem alkalmazandó az alapeljárás felperesére, mivel nem az Unió alkalmazottja vagy tisztviselője. E bíróság egyébiránt hangsúlyozza, hogy a nemzeti jognak megfelelően az érintettet a jelen ügy szempontjából úgy kell tekinteni, mint aki Horvátországban rendelkezik adóilletőséggel, mivel 2016-ban Horvátország területén lakástulajdonos volt.
- 21 Az említett bíróság szerint, mivel a tagállamok a közvetlen adókkal kapcsolatos hatásköreik gyakorlása során kötelesek tiszteletben tartani azokat a korlátozásokat, amelyek az uniós jogból eredhetnek, alapvető fontosságú annak tisztázása, hogy ered-e ilyen korlátozás a keretmegállapodás 26. cikke (2) bekezdésének c) pontjából, és igenlő válasz esetén meg kell határozni annak hatályát.
- 22 Ha e rendelkezést úgy kellene értelmezni, mint amely kizárólagos jogot biztosít az Albán Köztársaság számára arra, hogy jövedelemadót vessen ki az Unió által finanszírozott IPA-projekt esetében hosszú távra megbízott szakértők által kapott összegekre, a Horvát Köztársaság nem vethetne ki jövedelemadót az alapügyben szóban forgó összegre. Következésképpen kizárt, hogy e tagállam adóhatóságai eljárást folytathassanak az alapeljárás felperesével szemben az ezen összeg utáni jövedelemadó megfizetésére vonatkozó kötelezettség megállapítása iránt. Ebben az esetben a 2017. december 20-i adómegállapító határozatot és a 2021. november 22-i határozatot meg kell semmisíteni.
- 23 Felmerül azonban a kérdés, hogy az alapügyben szóban forgó összeg albániai jövedelemadó alóli mentessége lehetővé teszi-e a tagállamok számára, hogy arra jövedelemadót vessenek ki. E tekintetben meg kell határozni, hogy e mentesség egyetlen célja az-e, hogy adóintézkedések révén megvédje a valamely tagállam állampolgárságával rendelkező, hosszú távra megbízott szakértők

függetlenségét az IPA-projekt kedvezményezett országának esetleges befolyásaival szemben, vagy az is, hogy lehetővé tegye a tagállamok számára a szakértőként foglalkoztatott állampolgáraik által kapott összegek megadóztatását.

- 24 E körülmények között az Upravni sud u Zagrebu (zágrábi közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [keretmegállapodás] 26. cikke (2) bekezdésének c) pontját, hogy az kizárja valamely tagállam – jelen ügyben a Horvát Köztársaság – azon jogát, hogy jövedelemadó hatálya alá vonja a 2016-ban a hosszú távú szakértőként foglalkoztatott állampolgárának az [Albán Köztársaság] területén olyan projekt keretében végzett feladatokért fizetett díjazást, amelynek kedvezményezettjei az Albán Köztársaság állami intézményei, és amelyet az Európai Unió a 2013. évi [IPA] keretében finanszíroz?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

- 25 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a keretmegállapodás 26. cikke (2) bekezdésének c) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely előírja az e tagállamban adóilletőséggel rendelkező személy – aki sem az Unió tisztviselője, sem annak alkalmazottja – által Albániában az IPA keretében végzett feladat teljesítéséért kapott összegek jövedelemadó címén való megadóztatását.
- 26 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez annak kifejezéseit, szövegkörnyezetét, valamint annak a szabályozásnak a célkitűzéseit kell figyelembe venni, amelynek az említett rendelkezés részét képezi (2022. október 20-i Centre public d'action sociale de Liège [Kiutasítási határozat visszavonása vagy felfüggesztése] ítélet, C-825/21, EU:C:2022:810, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 27 Ami a keretmegállapodás 26. cikke (2) bekezdése c) pontjának szövegét illeti, meg kell jegyezni, hogy e rendelkezés, amelynek célja a 718/2007 rendelet 7. cikke (3) bekezdése k) pontjának végrehajtása, az első mondatában előírja, hogy az Unióval kötött szerződésekből származó jövedelem Albánia adójogszabályai alapján „Albániában adóköteles”, miközben a második mondatában pontosítja, hogy a tagállamokból „származó” olyan személyek, akik az Unió által finanszírozott szerződéseket teljesítenek, „Albániában mentesülnek ezen adók alól”.
- 28 Így magából a keretmegállapodás 26. cikke (2) bekezdése c) pontja második mondatának szövegéből egyértelműen kitűnik, hogy az e keretmegállapodásban azon személyek számára előírt adómentesség, akik többek között állampolgárságuk vagy lakóhelyük miatt tagállamban rendelkeznek adóilletőséggel, kizárólag ahhoz a jövedelemadóhoz kapcsolódik, amelyet e személyek e 26. cikk (2) bekezdése c) pontjának első mondata értelmében „Albániában” fizetnének az általuk e harmadik országban az Unió által az IPA alapján finanszírozott projekt keretében folytatott tevékenység miatt.
- 29 Ezzel szemben a keretmegállapodás 26. cikke (2) bekezdésének c) pontja nem érinti azt a jövedelemadót, amelyet adott esetben ugyanezen személyeknek valamely tagállamban annak adójogszabályai alapján meg kell fizetniük.

- 30 Úgy tűnik tehát, hogy önmagában e rendelkezés szövege már lehetővé teszi annak megállapítását, hogy az nem akadályozza meg az olyan tagállamokat, mint a jelen ügyben a Horvát Köztársaság, abban, hogy jövedelemadót vessenek ki az e tagállamban adóilletőséggel rendelkező szakértőnek valamely feladatnak az Unió által az IPA alapján finanszírozott projekt keretében való elvégzése miatt fizetett összegekre, mivel az említett rendelkezés kizárólag e harmadik ország olyan személyek tekintetében fennálló adóztatási joghatósága terjedelmének meghatározására szorítkozik, akik az ilyen projekt keretében a területén tevékenységet végeznek.
- 31 Márpedig a Bíróság ítélezési gyakorlata szerint valamely uniós jogi rendelkezés értelmezése nem járhat olyan eredménnyel, hogy megfosssa e rendelkezés egyértelmű és pontos szövegét annak hatékony érvényesülésétől. Amennyiben tehát az uniós jog valamely rendelkezésének értelme magából a rendelkezés szövegéből egyértelműen kitűnik, a Bíróság nem térhet el ezen értelmezéstől (2022. szeptember 20-i VD és SR ítélet, C-339/20 és C-397/20, EU:C:2022:703, 71. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).
- 32 Mindenesetre a keretmegállapodás 26. cikke (2) bekezdése c) pontjának a jelen ítélet 30. pontjában ismertetett szó szerinti értelmezését megerősíti az a szövegkörnyezet, amelybe e rendelkezés illeszkedik, valamint azon uniós szabályozás célkitűzései, amelynek az említett rendelkezés részét képezi.
- 33 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélezési gyakorlata szerint a közvetlen adók a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (2022. december 22-i Airbnb Ireland és Airbnb Payments UK ítélet, C-83/21, EU:C:2022:1018, 41. pont).
- 34 Ebből következik, hogy azokon a területeken kívül, amelyeken az uniós adójog harmonizáció tárgyát képezi, az adó alapvető jellemzőinek meghatározása – adójogi autonómiájuk tiszteletben tartásával – a tagállamok hatáskörébe tartozik. Ugyanez érvényes többek között az adó alapjának és az adóztatandó tényállásnak a meghatározására (lásd ebben az értelemben: 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet, C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 73. pont).
- 35 Márpedig a keretmegállapodásnak egyáltalán nem célja a tagállamok közvetlen adóztatás területén fennálló hatásköreinek korlátozása, hanem – amint a 718/2007 rendelet 7. cikkének (1) bekezdéséből kitűnik – az kizárólag az Unió által Albániának mint kedvezményezett harmadik országnak nyújtott pénzügyi támogatásra vonatkozó együttműködési eszköznek minősül.
- 36 Ebben az összefüggésben a keretmegállapodás 26. cikke (2) bekezdése c) pontjának második mondatában előírt adómentesség – mivel az nem az Unió által Albániában az IPA alapján finanszírozott projekt keretében megbízott, e rendelkezés első mondatában említett valamennyi személyre, hanem kizárólag a tagállamokban adóilletőséggel rendelkező, e harmadik országban tevékenységet folytató személyekre vonatkozik – annak megakadályozására irányul, hogy azok jövedelmét ne adóztassák esetlegesen kétszeresen amiatt, hogy e tevékenységet az adóilletőségük szerinti tagállamon kívül folytatják.

- 37 Egyébiránt nem vitatott, hogy – amint a Bizottság érvel – ezen adómentesség arra irányul, hogy biztosítsa a tagállamokban adóilletőséggel rendelkező, IPA alapján foglalkoztatott személyeknek az érintett kedvezményezett harmadik ország hatóságaitól való függetlenségét. Márpedig az adóilletőségük szerinti tagállamban a jövedelemadó alóli mentesség nem járul hozzá e cél eléréséhez.
- 38 Következésképpen az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a keretmegállapodás 26. cikke (2) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely előírja az e tagállamban adóilletőséggel rendelkező személy – aki sem az Unió tisztviselője, sem annak alkalmazottja – által Albániában az IPA keretében végzett feladat teljesítéséért kapott összegek jövedelemadó címén való megadóztatását.

A költségekről

- 39 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 (tizedik tanács) a következőképpen határozott:

Az Albán Köztársaság kormánya és az Európai Közösségek Bizottsága között kötött, az előcsatlakozási támogatási eszköz (IPA) keretében nyújtott támogatás végrehajtása keretében az Európai Közösségek által az Albán Köztársaságnak nyújtott pénzügyi támogatással kapcsolatos együttműködés szabályairól szóló, 2007. október 18-i keretmegállapodás 26. cikke (2) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely előírja az e tagállamban adóilletőséggel rendelkező személy – aki sem az Európai Unió tisztviselője, sem annak alkalmazottja – által Albániában az IPA keretében végzett feladat teljesítéséért kapott összegek jövedelemadó címén való megadóztatását.

Aláírások