CHRISTINE STIX-HACKL FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2005. május 12. [1]

I — Bevezetés

1. A szóban forgó ügy a tagállamok adóztatási joghatóságának közösségi jogi korlátaival kapcsolatos, részben még folyamatban lévő ügyek sorába illeszkedik. [2]

2. Az előterjesztő bíróság a szóban forgó ügyben lényegében azt szeretné megtudni, hogy ellentétes-e a tőke szabad mozgásával az olyan nemzeti szabályozás, amely a társadalombiztosítási adócsökkentést a külföldi illetőségű adóalanyok számára csak akkor biztosítja, ha ezek az adott tagállamban nem érnek el olyan jövedelmet, amely után a társadalombiztosítás finanszírozása érdekében járulékot kell fizetni.

II — Jogi háttér

A — *A közösségi szabályozás*

3. Az EK 56. cikk (korábban az EK-Szerződés 73b. cikke) szerint tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó minden korlátozás; azonban ez nem érinti a tagállamok azon vonatkozó adójogi rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek (az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja [korábban az EK-Szerződés 73d. cikke (1) bekezdésének a) pontja]). Ez a kikötés azonban nem engedi

1 — Eredeti nyelv: német.

2 — Lásd különösen Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnoknak a C-376/03. sz. D. ügyre vonatkozó, 2004. október 26-án ismertetett indítványát (2005. július 5-én hozott ítélet, EBHT 2005., I-5821. o., I-5823. o.); lásd továbbá Léger főtanácsnoknak a C-152/03. sz. Ritter-Coulais ügyre vonatkozó, 2005. március 1-jén ismertetett indítványát (2006. február 21-én hozott ítélet, EBHT 2006., I-1711. o.), Geelhoed főtanácsnoknak a C-403/03. sz. Schempp-ügyre vonatkozó, 2005. január 27-én ismertetett indítványát (2005. július 12-én hozott ítélet, EBHT 2005., I-6421. o., I-6424. o.), Poiares Maduro főtanácsnoknak a C-446/03. sz., Marks & Spencer ügyre vonatkozó, 2005. április 7-i indítványát (2005. december 13-án hozott ítélet, EBHT 2005., I-10 837. o.), a C-513/03. sz., Van Hilten – Van der Heijden ügyben 2006. február 23-án hozott ítéletet (EBHT 2006., I-1957. o.) és a C-8/04. sz. Bujura-ügyben 2005. december 15-én hozott végzést (az EBHT-ban még nem tették közzé). A fent hivatkozott Bujura ügy tárgya szintén a Hollandiában lakóhellyel nem rendelkezők megtakarításból és befektetésekből származó jövedelmének adóztatása, ahol – a szóban forgó ügytől eltérően – mindenekelőtt az kérdéses, hogy fennáll-e egy tagállam számára közösségi jogi kötelezettség arra nézve, hogy a külföldi illetőségű adóalanyok között hasonló helyzetben a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján ne tegyen különbséget. Lásd még Léger főtanácsnoknak a C-253/03. sz., CLT-UFA ügyre vonatkozó, 2005. április 14-én ismertetett indítványát (2006. február 23-án hozott ítélet, EBHT 2006., I-1831. o.), valamint a C-265/04. sz. Bouanich-ügyben 2006. január 19-én hozott ítéletet, (EBHT 2006., I-923. o.) és a C-292/04. sz., Meilicke és társai ügyben hozott ítéletet (az EBHT-ban még nem tették közzé) valamint a 346/04. sz. Conijn-ügyben 2006. július 6-án hozott ítéletet (EBHT 2006., I-6137. o.), amelyek a szabad tőkemozgással kapcsolatosak. Végül lásd még a folyamatban lévő C-290/04. sz., FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyet a szolgáltatásnyújtás szabadságával kapcsolatban.

meg olyan rendelkezések meghozatalát, amelyek a szabad tőkemozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül szolgálnak (EK 58. cikk, (3) bekezdés).

4. Az EK 293. cikk második franciabekezdése (korábban az EK-Szerződés 220. cikkének második franciabekezdése) egyebek mellett felhatalmazza a tagállamokat, hogy a Közösségen belül tárgyalások útján biztosítsák a kettős adóztatás megszüntetését az állampolgáraik javára.

B — *A nemzeti szabályozás*

5. A Wet op de inkomstenbelasting 2001 (a jövedelemadóról szóló 2001. évi törvény, a továbbiakban: IB törvény) 2.1. cikke első bekezdésének megfelelően adóalanynak tekintendők egyrészről azok a természetes személyek, akiknek a lakóhelye Hollandiában található (belföldi illetőségű adóalanyok), másrészről azok a természetes személyek, akik nem rendelkeznek Hollandiában lakóhellyel, azonban itt jövedelmük keletkezik (külföldi illetőségű adóalanyok).

6. Az IB törvény 2.3. cikke szerint az adóalany által a naptári év folyamán szerzett következő jövedelmek tartoznak a jövedelemadó alá:

a) a munkaviszonyból származó vagy lakás hasznosításából származó adóköteles jövedelmek;

b) valamely hollandiai székhelyű társaságban fennálló jelentős részesedésből származó adóköteles jövedelmek;

c) a megtakarításból és befektetésekből származó adóköteles jövedelmek.

7. Az IB törvény 5.2. cikke értelmében a megtakarításból és befektetésekből származó adóköteles jövedelmet a törvény a naptári év kezdetén és végén birtokolt, kötelezettségekkel csökkentett vagyon átlagának 4%-ában (átalányhozam) rögzíti, feltéve hogy ezen átlag meghaladja az adómentes vagyont. Az adómentes vagyon – amely az IB törvény 5.5. cikke alapján 17 600 eurónak felel meg az alapügy megvalósulásának időpontjában – célja, hogy mentesítse a csekély összegű megtakarítással rendelkező adózókat a megtakarításból és a befektetésekből származó jövedelem adója alól.

8. A belföldi adóalany a holland társadalombiztosításban biztosítottnak és járulékfizetésre kötelezettnek minősül. Ugyanez érvényes azokra a külföldi illetőségű adóalanyokra is, akik a Hollandiában munkavállalóként végzett tevékenységük alapján jövedelemadó fizetésére kötelezettek. A Wet

financiering volksverzekeringen (a társadalombiztosítás finanszírozásáról szóló törvény, a továbbiakban: WFV) 6. cikke értelmében a biztosított járulék fizetésére köteles. A társadalombiztosítási járulékok az érintett biztosított munkaviszonyból és lakás hasznosításából származó jövedelmének megfelelően kerülnek kiszámításra. A fizetendő társadalombiztosítási járulék bizonyos járulékkedvezményekkel csökkenthető.

9. A belföldi illetőségű adóalanyok jogosultak az adómentes vagyonra vonatkozó kedvezményre, valamint a jövedelemadó rendszere szerinti egyéb adócsökkentésekre. Amennyiben ezen adóalanyok társadalombiztosítási járulék fizetésére kötelezettek, úgy ezen kívül jogosultak társadalombiztosítási szolgáltatásokhoz (az általános öregségi biztosításból, a túlélő hozzátartozók javára kötött biztosításból és a rendkívüli egészségügyi kiadások fedezetéül szolgáló általános biztosításból) eredő adócsökkentésre is, amelyeket elsősorban a társadalombiztosítási járulékokkal szemben kell elszámolni.

10. Az adó és a járulékok együttesen kerülnek megállapításra. A III. csoportból származó adóköteles jövedelmek együttes jövedelemadó-megállapítás alá esnek. Ezekre együttes adókulcs és együttes adócsökkentés vonatkozik (az IB törvény 8.1. cikke). Az IB törvény 8.1. cikkének d. pontja szerinti együttes adócsökkentés a jövedelemadó szerinti adócsökkentésből és a társadalombiztosítási adócsökkentésből áll. Az IB törvény 8.3. cikke alapján a jövedelemadó szerinti adócsökkentés a teljes adócsökkentés azon része, amely ugyanúgy viszonyul a teljes adócsökkentéshez, mint az első adósáv szerinti adókulcs az együttes adókulcshoz. A társadalombiztosítási adócsökkentés a teljes adócsökkentés azon része, amely ugyanúgy viszonyul a teljes adócsökkentéshez, mint a társadalombiztosítási szolgáltatások WFV szerint megállapított százalékos járulékkulcsai (az IB törvény 8.4., 8.5. és 8.6. cikke, összefüggésben a WFV 10. cikke (2) bekezdésével és 11 cikkével).

11. Az IB törvény 2.7. cikkének (2) bekezdése azonban előírja:

„Ha az adóalany társadalombiztosítási járulék fizetésére is köteles, és a [WFV] 10. cikkének (4) bekezdése szerint számított, a társadalombiztosítási járulékcsökkentés összegét nem lehet mértékben a [WFV] 10. cikkének (1) és (2) bekezdése [WFV] szerint számított társadalombiztosítási járulékokkal szemben elszámolni, a fizetendő jövedelemadó összege a kettős adóztatás elkerüléséről szóló szabályok alkalmazásával az el nem számolt résszel csökken."

12. Ebből következik, hogy azt a belföldi illetőségű adóalanyt, aki nem fizet társadalombiztosítási járulékot, mivel nem rendelkezik munkaviszonyból vagy lakás hasznosí-

tásából származó jövedelemmel, hanem kizárólag megtakarításból és befektetésekből származó jövedelme van, nemcsak a jövedelemadó szerinti adócsökkentés, hanem társadalombiztosítási adócsökkentés is megilleti.

13. A belföldi illetőségű adóalanyoktól eltérően a külföldi illetőségű adóalanyok a megtakarításból és befektetésekből származó adóköteles jövedelmüknek az IB törvény 7. fejezete szerinti kiszámítása során nem jogosultak az IB törvény 5.5. cikkében foglalt adómentes vagyon kedvezményére. Az IB törvény 7. fejezete alapján a külföldi adóalanyok az IB törvény 8.2. cikke szerinti általános adókedvezményre sem jogosultak.

14. A külföldi illetőségű adóalanyok csak akkor jogosultak a társadalombiztosítási adócsökkentésre, ha a holland szociális biztonsági rendszerben biztosítottak, ami másrészt azt feltételezi, hogy Hollandiában munkaviszonyból származó jövedelmet szereznek, és így ugyanott társadalombiztosítási járulékot is fizetnek.

15. Az IB törvény 2.5. cikke szerint azonban a külföldi illetőségű adóalanyok meghatározott feltételek mellett választhatják az IB törvény belföldi adóalanyokra vonatkozó szabályainak alkalmazását. Ha a külföldi adóalany él ezzel az „opciós szabályozás" adta lehetőséggel, elvben jogosult az adómentes vagyon kedvezményére és valamenynyi adókedvezményre, ha ennek feltételeit egyébként teljesíti.

C — *A Hollandia és Belgium között létrejött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményről*

16. Az 1970. október 19-i bilaterális egyezmény[3] szerint abban az államban kell megadóztatni az ingatlanvagyont, ahol az fekszik (a belga–holland egyezmény 23. cikkének (1) bekezdése).

17. A belga–holland egyezmény 25. cikkének (3) bekezdése értelmében „az egyik államban illetőséggel bíró magánszemélyek ugyanazon egyéni levonásokban, adókedvezményekben és adócsökkentésekben részesülnek, mint amelyeket ez utóbbi állam a saját területén illetőséggel bíró személyeknek személyi állapot vagy családi terhek alapján nyújt".

3 — A holland kormány és a belga kormány között létrejött, a kettős adóztatásnak a jövedelem- és vagyonadók területén történő elkerüléséről és az adóbeszedéssel kapcsolatos egyéb szabályok megállapításáról szóló egyezmény (a továbbiakban: belga–holland egyezmény) (overeenkomst tussen de regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de regering van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot het vaststellen van einige andere regelen verband houdende met de belastingheffing. Trb. 1970. 192. o.).

18. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzés szerint azon belgiumi lakóhelyű, külföldi illetőségű adóalanyok, akik nem élnek „választási jogukkal", igénybe vehetik a belga–holland egyezmény kedvezményeit. A Staatssecretaris van Financien (pénzügyi államtitkár) 2002. február 21-i rendelete [4] kifejti a belga–holland egyezmény 25. cikkének (3) bekezdéséből származó egyedi következményeket.

III — A tényállás és az eljárás

19. J. E. J. Blanckaert Belgiumban élő belga állampolgár. Feleségével együtt egy, a hollandiai Retranchementben található nyaraló tulajdonosa. Nem ér el sem munkaviszonyból vagy lakás hasznosításából származó jövedelmet Hollandiában, sem pedig hollandiai székhelyű társaságban fennálló jelentős részesedésből nem származik jövedelme. A nyaralóból azonban megtakarításból és befektetésekből származó jövedelemre tesz szert Hollandiában.

20. J. E. J. Blanckaert a holland szociális biztonsági rendszerben nem biztosított, ezért Hollandiában a társadalombiztosítás keretében nem köteles járulékok fizetésére.

21. J. E. J. Blanckaert családi jövedelmének kevesebb mint 90%-a származik Hollandiából. Nem élt az IB törvény 2.5. cikkben biztosított „választási joggal".

22. A holland adóhatóságok megtakarításból és befektetésekből származó adóköteles jövedelem címén, a 2001. évre vonatkozóan 1610 euró összegű jövedelemadó-kötelezettséget állapítottak meg J. E. J. Blanckaert terhére. A megfizetendő összeg 339 euró volt. A belga–holland egyezmény rendelkezéseinek megfelelően J. E. J. Blanckaert megtakarításból és befektetésekből származó jövedelmének megállapítása során figyelembe vették az adómentes vagyont. A jövedelemadó rendszere szerinti 144 euró összegű általános adócsökkentést is elismerték J. E. J. Blanckaert részére. A társadalombiztosítási adócsökkentésre vonatkozó kedvezményt viszont nem ismerték el J. E. J. Blanckaert számára.

23. J. E. J. Blanckaert azonban a teljes általános adócsökkentést kérte 1576 euró összegben, tehát az általános öregségi biztosítás, a túlélő hozzátartozók javára kötött biztosítás és a rendkívüli egészségügyi kiadások fedezetéül szolgáló általános biztosításra vonatkozó társadalombiztosítási adócsökkentést is.

24. J. E. J. Blanckaert fellebbezést nyújtott be az adómegállapítás ellen, azt azonban a hatáskörrel rendelkező hatóság hatályban tartotta. J. E. J. Blanckaert keresettel támadta meg ezen határozatot a Gerechtshof te 's-Hertogenbosch előtt.

4 — CPP 2001/2745, BNB 2002/164. sz.

25. 2003. december 4-i határozatában a Gerechtshof akként határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1. Az a külföldi illetőségű adóalany, aki valamely más tagállamban rendelkezik lakóhellyel, és akinek nincs Hollandiában munkaviszonyból származó jövedelme, de kizárólag megtakarításból és befektetésekből származó jövedelme keletkezik, és így járulékok fizetésére nem köteles, és azokat nem is fizet a holland társadalombiztosítás keretében, jogosult-e a közösségi jog alapján a megtakarításból és befektetésekből származó adóköteles jövedelmének megállapítása során igénybe venni a Hollandia által a társadalombiztosítási szolgáltatásokból (az öregségi biztosításból, a túlélők részére szóló biztosításból és a rendkívüli egészségügyi kiadások fedezetéül szolgáló biztosításból) eredő adócsökkentést, ha a megtakarításból és befektetésekből származó adóköteles jövedelem megállapítása során a belföldi illetőségű adóalany jogosult ezen adócsökkentésre annak folytán, hogy a holland szociális biztonsági rendszerben biztosított, és így társadalombiztosítási járulékok fizetésére köteles, még akkor is, ha Hollandiában nincs munkaviszonyból származó jövedelme, de kizárólag megtakarításból és befektetésekből származó jövedelme keletkezik, és ezen okból nem fizet társadalombiztosítási járulékokat a holland szociális biztonsági rendszerben?

2. Az első kérdésre adott válasz szempontjából jelentőséggel bír-e az a körülmény, hogy a külföldi illetőségű adóalany jövedelmének kevesebb mint 90%-a keletkezik Hollandiában? Közelebbről:

— A belföldi és külföldi illetőségű személyek tekintetében alkalmazott Schumacker-teszt kizárólag olyan szubjektív vagy személyhez kötődő adózási körülményekre alkalmazandó, mint amilyen a családhoz vagy személyhez kapcsolódó költségek levonásának joga, vagy az olyan objektív és nem személyhez kötődő adózási körülményekre is alkalmazandó, mint például az adókulcs?

— Alkalmazhatnak-e a tagállamok mennyiség alapú szabályt (mint a 90%-os szabály) annak eldöntése során, hogy a külföldi illetőségű személyek a belföldi illetőségű személyekkel azonos bánásmódban részesülnek-e, annak ellenére, hogy e szabály nem képes biztosítani a hátrányos megkülönböztetés minden formájának kiküszöbölését?

3. Az IB törvény 2.5. cikkében foglalt választási lehetőség olyan hatékony eljárási mechanizmusnak minősül-e, amely biztosítja, hogy az érdekelt gyakorolhassa az EK-Szerződésben biztosított jogait, és kizárja a hátrányos megkülönböztetés minden formáját?

Az előző kérdésre adott igenlő válasz esetén e rendszer abban az esetben is megfelelő megoldásnak minősül-e, ha az érdekeltnek csak megtakarításból és befektetésekből származó jövedelme keletkezik, annak ellenére, hogy – mint az [...] kifejtésre került – az érdekelt nem élhetett választási jogával?"

IV — Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

26. A Gerechtshof te 's-Hertogenbosch összesen három kérdést terjesztett elő előzetes döntéshozatalra. Első kérdésével a Gerechtshof lényegében azt kívánja megtudni, hogy az alapügy körülményeit figyelembe véve közösségi jogi szempontból mennyiben engedhető meg, hogy a megtakarításból és befektetésekből származó jövedelem adóztatása során – a társadalombiztosítás adócsökkentés megadására is tekintettel – különbséget tegyenek a társadalombiztosítás által biztosítottak és mások között. E kérdés háttere, hogy a társadalombiztosítás által biztosítottak – az úgynevezett határ menti ingázók nem elhanyagolható kivételével – rendszerint belföldi illetőségű adóalanyok, míg a külföldi illetőségű adóalanyok csak ritkán kerülhetnek az érintett állam szociális biztonsági rendszerébe.

27. Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság az úgynevezett Schumacker-tesztre[5] vonatkozóan tesz fel kérdéseket annak megállapítása érdekében, hogy menynyiben hasonlítható össze valamely külföldi illetőségű és valamely belföldi illetőségű adóalany helyzete. A harmadik kérdés a külföldi illetőségű adóalanyoknak a nemzeti jog által biztosított azon jogát érinti, hogy a belföldi illetőségű adóalanyokkal azonos adójogi bánásmódot válasszák.

A — *A felek lényeges előadásai*

28. Az első előterjesztett kérdést illetően – J. E. J. Blanckaert kivételével – valamennyi fél azt állítja, hogy a közösségi joggal nem ellentétes az a szóban forgó nemzeti szabályozás, amely szerint az a belgiumi illetőségű adóalany, aki Hollandiában csak megtakarításból és befektetésekből származó jövedelmet ér el, és így a holland szociális biztonsági rendszer keretében járulék fizetésére nem köteles, nem jogosult társadalombiztosítási adócsökkentésre, míg az a belföldi illetőségű adóalany, aki Hollandiában csak megtakarításból és befektetésekből származó jövedelmet ér el, jogosult e kedvezményre.

29. A német és a holland kormány, valamint a Bizottság a lényeget tekintve előadja, hogy e kedvezmények a szociális biztonság jogának körébe tartoznak. Álláspontjuk szerint objek-

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

tív különbség áll fenn egyfelől a külföldi illetőségű, kizárólag megtakarításból és befektetésekből származó jövedelmet szerző, a holland szociális biztonsági rendszerben nem biztosított, és így e rendszerben járulékok fizetésére nem köteles adóalany, mint például J. E. J. Blanckaert helyzete, és másfelől a belföldi illetőségű, kizárólag megtakarításból és befektetésekből származó jövedelmet szerző olyan adóalany között, aki a holland szociális biztonsági rendszerben biztosított, és ennek folytán elvben köteles e járulékok megfizetésére. Az alapügyben fennálló ezen különbség indokolja az eltérő bánásmódot.

30. A holland kormány ehhez hozzáfűzi, hogy a társadalombiztosítási járulékok csökkentésére, illetve a társadalombiztosítási adócsökkentésre vonatkozó jogosultság nem az érintettek lakóhelyétől függ. Álláspontja szerint ez az igény sokkal inkább attól függ, hogy az érintett – legyen belföldi vagy külföldi illetőségű – biztosított-e a nemzeti szociális biztonsági rendszerben. Így a külföldi illetőségű adóalany adott esetben beszámíthatja a társadalombiztosítási járulékcsökkentés fel nem használt részét a jövedelemadó-tartozásába, ha – például Hollandiában fennálló foglalkoztatási jogviszony alapján – a holland szociális biztonsági rendszerben biztosított, és ezáltal járulékfizetésre köteles. A belföldi illetőségű adóalanyt azonban nem illeti meg a beszámítás joga, ha a nemzeti szociális biztonsági rendszerben – különösen az 1408/71/EGK tanácsi rendelet [6] alapján – nem biztosított.

6 — A szociális biztonsági rendszereknek a Közösségen belül mozgó munkavállalókra és családtagjaikra történő alkalmazásáról szóló, 1971. június 14-i rendelet, (HL L 149., 2. o.; magyar nyelvű különkiadás 5. fejezet, 1. kötet, 35. o.), az 1996. december 2-i 118/97/EK tanácsi rendelet (HL 1997. L 28., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 5. fejezet, 3. kötet, 3. o.) által módosított és naprakésszé tett szövegváltozatában.

31. Ezzel szemben J. E. J. Blanckaert az eljárás szóbeli szakaszában azt kívánta bizonyítani, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás a belföldi illetőségű és a külföldi illetőségű adóalanyok vonatkozásában indokolatlanul eltérő bánásmódhoz vezet, mivel a Hollandiában kizárólag megtakarításból és befektetésekből származó jövedelem esetén kizárólag a belföldi illetőségű adóalany jogosult – mint a szociális biztonsági rendszerben biztosított személy – társadalombiztosítási adócsökkentésre.

32. A második előterjesztett kérdést illetően a holland és a német kormány másodlagosan azt állítja, hogy a szóban forgó szabályozás szubjektív, illetve személyhez kötődő adókedvezményt jelent. Az alapügyben ez az adókedvezmény azért nem adható meg, mert J. E. J. Blanckaert jövedelmét nem kizárólag vagy majdnem kizárólag Hollandiában szerezte. A Bíróság megengedte a tagállamok számára, hogy mennyiségi szabályt (mint a 90%-os határ) alkalmazzanak annak érdekében, hogy megkülönböztessék a belföldi illetőségű és a külföldi illetőségű adóalanyok eltérő helyzetét.

33. J. E. J. Blanckaert nem tart alkalmazhatónak ilyen mennyiségi szabályt, amennyiben annak alkalmazása megerősítené az általa tapasztalt hátrányos megkülönböztetést.

34. A harmadik előterjesztett kérdést illetően a holland és a német kormány felveti, hogy J. E. J. Blanckaert nem választotta a belföldi illetőségű adóalanyokkal való azonos elbánást, így a kérdés hipotetikus jellegű.

B — *Jogi értékelés*

35. Mindenekelőtt azt kell megvizsgálni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság kellő pontossággal határozta-e meg azokat a közösségi jogi rendelkezéseket, amelyek értelmezését kéri. Ezután kell foglalkozni a szóban forgó ügy fő kérdésével, vagyis azzal, hogy mennyiben ellentétes a közösségi jog által biztosított szabad tőkemozgással a társadalombiztosítás keretében biztosított személyeknek és más egyéb személyeknek az adócsökkentés biztosítása vonatkozásában történő eltérő megítélése.

1. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságáról és az alkalmazandó közösségi jogról

36. A kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdések nem hivatkoznak a közösségi jog egyetlen konkrét rendelkezésére sem. E szempontból az előzetes döntéshozatal iránti kérelem aligha felelne meg az ítélkezési gyakorlat követelményeinek, miszerint a kérdést előterjesztő bíróság köteles megjelölni azokat a közösségi jogi rendelkezéseket, amelyek értelmezését kéri. [7]

37. Ezeket a követelményeket persze nem szabad abszolutizálni, sokkal inkább az a döntő, hogy a kérdést előterjesztő bíróság lehetővé teszi-e a Bíróság számára, hogy az ügy szempontjából hasznos választ tudjon adni. [8] Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis „[a]z EK-Szerződés 234. cikke által létrehozott, a Bíróság és a nemzeti bíróságok közötti együttműködés keretében kizárólag a jogvitát elbíráló és az előzetes döntéshozatalra utaló határozatért felelősséggel tartozó nemzeti bíróság feladata, hogy az ügy sajátosságaira tekintettel az ítéletének meghozatala szempontjából megítélje mind az előzetes döntéshozatali eljárás szükségességét, mind a Bíróság elé terjesztendő kérdések relevanciáját. Következésképpen, ha az előterjesztett kérdések a közösségi jog értelmezésére vonatkoznak, a Bíróság elvben köteles határozni" [9].

38. Ugyanakkor a Bíróság dönthet úgy, hogy „olyan közösségi jogi előírásokat vesz figyelembe, amelyekre a nemzeti bíróság nem hivatkozott a kérdése megfogalmazásában,

7 — A C-399/98. sz., Ordine degli Architetti és társai ügyben 2001. július 12-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-5409. o.) 105. pontja.

8 — A C-445/01. sz., Simoncello és Boerio ügyben 2003. február 25-én hozott végzés (EBHT 2003., I-1807. o.) 22., 23. és 30. pontja.

9 — Lásd különösen a C-415/93. sz. Bosman-ügyben 1995. december 15-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-4921. o.) 59. pontját, a C-379/98. sz. PreussenElektra-ügyben 2001. március 13-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-2099. o.) 38. pontját, a C-390/99. sz., Canal Satélite Digital ügyben 2002. január 22-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-607. o.) 18. pontját és a C-153/00. sz., Der Weduwe ügyben 2002. december 10-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-11 319. o.) 31. pontját.

annak érdekében, hogy a kérdést előterjesztő bíróság számára hasznos választ tudjon adni" [10].

39. A szóban forgó előzetes döntéshozatalra utaló határozat indokolása idézi a Szerződésnek a szabad tőkemozgásra vonatkozó rendelkezéseit (EK-Szerződés 56. és azt követő cikkei). A kérdést előterjesztő bíróság továbbá kifejti, hogy álláspontja szerint a nemzeti jog szóban forgó előírásai menynyiben ellentétesek e rendelkezésekkel. E bíróság ezáltal meghatározta az általa értelmezni kért vonatkozó közösségi jogi rendelkezések kiválasztása mögött meghúzódó indokokat, valamint előadta, hogy milyen kapcsolat áll fenn e rendelkezések és az – előtte folyamatban lévő jogvitára – alkalmazandó nemzeti rendelkezések között. Ennélfogva az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadható.

40. A kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott szabad tőkemozgás elve is relevánsnak tűnik. Ennyiben elegendő annak megállapítása, hogy a 88/361/EGK irányelv [11] I. melléklete II. részének A. pontja megemlíti a nemzeti területen nem honos személyek által végzett ingatlanbefektetéseket. Bár ez az irányelv *ratione temporis* nem alkalmazható az alapügyre, azonban a Bíróság ítélkezési gyakorlata rendszeresen hivatkozik annak mellékletére annak érdekében, hogy – az újrafogalmazott EK-Szerződés 56. és azt követő cikkei szerint is – behatárolja a szabad tőkemozgás alkalmazási területét. [12]

41. Ilyen háttér mellett a Bizottság javaslatának megfelelően mellőzhetőnek tűnik a szabad letelepedésre vonatkozó szerződési rendelkezések (EK 43. cikk és azt követő cikkek) vizsgálata.

2. A szabad tőkemozgásról

a) A szabad tőkemozgás és más alapvető szabadságok viszonyáról

42. A szabad tőkemozgás (EK 56. cikk és azt követő cikkek) megfogalmazásában mindenképpen különbözik az egyéb alapvető szabadságoktól, amennyiben az EK 56. cikk szövege általános korlátozási tilalmat tartalmaz. E tilalmat nagy mértékben relativizálja különösen az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja, amikor lényegében kimondja, hogy

10 — Lásd különösen a 35/85. sz. Tissier-ügyben 1986. március 20-án hozott ítélet (EBHT 1986., 1207. o.) 9. pontját, a C-315/88. sz., Bagli Pennacchiotti ügyben 1990. március 27-én hozott ítéletet (EBHT 1990., I-1323. o.) 10. pontját, a C-107/98. sz. Teckal-ügyben 1999. november 18-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-8121. o.) 39. pontját és a C-228/01. és C-289/01. sz., Bourrasse és Perchicot egyesített ügyekben 2002. november 7-én hozott ítéletet (EBHT 2002., I-10 213. o.) 33. pontját.

11 — A Tanács 1988. június 24-i irányelve a Szerződés 67. cikkének végrehajtásáról (HL L 178., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.).

12 — Lásd a C-222/97. sz., Trummer és Mayer ügyben 1999. március 16-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-1661. o.) 21. pontját: „Mivel [...] az EK-Szerződés 73b. cikke [jelenleg EK 56. cikk] lényegében átvette a 88/361 irányelv 1. cikkének tartalmát, és attól eltekintve, hogy ez az irányelv az EGK-Szerződés – amelynek helyébe időközben az EK-Szerződés 73b. és azt követő cikkei léptek — 69. cikkére és a 70. cikk (1) bekezdésére támaszkodik, a tőkemozgásra vonatkozó, az irányelv mellékletében foglalt nomenklatúra a tőkemozgás fogalmának meghatározása tekintetében ez utóbbi cikk hatálybalépése előtti helyzethez hasonlóan továbbra is irányadó, azzal hogy az abban foglalt felsorolás a bevezetés értelmében nem kimerítő."

az EK 56. cikk szerinti tilalom nem érinti a tagállamok azon jogát, hogy olyan adójogi rendelkezéseket alkalmazzanak, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek. [13] Az EK 58. cikk (3) bekezdése tisztázza továbbá, hogy azon megkülönböztetések, amelyeket a tagállamok az adózók között a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján alkalmazhatnak, nem szolgálhatnak a szabad tőkemozgásra vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül. [14]

43. A Bíróságnak azonban a Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítéletben [15] volt először alkalma arra, hogy a tagállamoknak a közvetlen adózás területén fennálló alapvető szabályozási hatáskörét abból a szempontból vizsgálja, hogy az mennyiben felel meg az EK 56 cikk és az EK 58. cikk által állított mércének. Ezen ítélet leglényegesebb megállapításai közé tartozik, hogy az EK 58. cikk csak akkor tekinti megengedhetőnek az olyan adójogi szabályozást, amely a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesz, ha az ezáltal tett megkülönböztetés valamely objektív különbséget vesz figyelembe, vagy a hasonló helyzetek közötti különbségtétel nyomós közérdek miatt indokoltnak tűnik. [16] E körülmény megfelelő igazolásának előfeltétele, hogy a szóban forgó különbségtétel nem haladja meg azt a mértéket, amely a kérdéses szabályozás céljának eléréséhez szükséges. [17]

44. Mindebből következik, hogy az EK 56. cikk alapvetően nem tiltja a szabad tőkemozgás korlátozását, hanem azt sokkal inkább az EK 58. cikkből levezethető, a hátrányos megkülönböztetés tilalma által állított mércéhez kell mérni, e tekintetben a hátrányos megkülönböztetés – az arányosság elvének figyelembevételével – adott esetben igazolható valamely, közérdeken alapuló kényszerítő okkal.

45. A szabad tőkemozgás és az egyéb alapvető szabadságok között dogmatikai szempontból csak első látásra van különbség, amiért is helytállónak tűnik az egyéb alapvető szabadságokra vonatkozó ítélkezési gyakorlat alkalmazhatósága a közvetlen adózás területére. [18] Így ezt az ítélkezési gyakorlatot is meg kell vizsgálni.

13 — Az EK 58. cikk (1) bekezdésének b) pontja hasonló kikötést tartalmaz – különösen az adójogi visszaélések szankcionálásának jogára vonatkozóan — a közrend vagy biztonság védelmében és a tőkemozgásra vonatkozó információk beszerzése érdekében.

14 — Erre emlékeztet a Bíróság – jóllehet az EK-Szerződés 73D. cikkének (3) bekezdését megelőző rendelkezéssel összefüggésben — a C-35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4071. o.) 44. pontjában.

15 — A C-319/02. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 2004., I-7477. o.).

16 — Ugyanott, a 28. és azt követő pontok

17 — Ugyanott, a 29. pont.

18 — Erre a következtetésre jut Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok is.

b) A Bíróság ítélkezési gyakorlata a tagállamokat a közvetlen adózás területén megillető jogalkotási hatáskör közösségi jogi korlátaival kapcsolatban

46. A Bíróságnak a tagállamokat a közvetlen adózás területén megillető jogalkotási hatáskör közösségi jogi korlátaira vonatkozó ítélkezési gyakorlata különösen azokkal a nemzeti szabályozásokkal kapcsolatban alakult ki, amelyek vagy a belföldi illetőségű és külföldi illetőségű adóalanyok [19] között, vagy az adóköteles jövedelem származási helye [20] alapján tesznek különbséget.

47. A Bíróság ennek során a szabad mozgás [21], a letelepedés szabadsága [22] és a szolgáltatásnyújtás szabadsága [23] szempontjából vizsgálta a nemzeti szabályozásokat.

48. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adózás területe közvetlenül nem tartozik ugyan a Közösség hatáskörébe, azonban a tagállamok kizárólag a közösségi jog figyelembevételével gyakorolhatják e hatáskörüket [24]. Az alapvető szabadságok nemcsak az állampolgárság alapján történő nyilvánvaló hátrányos megkülönböztetést tiltják, hanem a rejtett megkülönböztetés minden olyan formáját is, amelyek más különbségtételi szempontok alkalmazásával ténylegesen ugyanerre az eredményre vezetnek. [25]

49. Így az alapvető szabadságok a hátrányos megkülönböztetés tiltását foglalják magukban, amely szerint kizárt, hogy megfelelő ok nélkül egymáshoz hasonló tényállásokra különböző szabályokat alkalmazzanak, vagy különböző tényállásokra ugyanazokat a feltételeket alkalmazzák. [26]

50. A nemzeti jog által a belföldi illetőségű és külföldi illetőségű személyek között alkalmazott eltérő bánásmód vonatkozásában a Bíróság hangsúlyozta, hogy fennáll annak a veszélye, hogy valamely tagállam azon szabályozása, amely a belföldi illetőségű adóalanyok számára tartja fenn az adókedvezmé-

19 — A C-175/88. sz. Biehl-ügyben 1990. május 8-án hozott ítélet (EBHT 1990., I-1779. o.); a C-80/94. sz. Wielockx-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-2493. o.); a C-151/94. sz., Bizottság kontra Luxemburg ügyben 1995. október 26-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-3685. o.);, a C-107/94. sz. Asscher-ügyben 1996. június 27-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-3089. o.); a C-391/97. sz. Gschwind-ügyben 1999. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-5451. o.); a C-87/99. sz. Zurstrassen-ügyben 2000. május 16-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-3337. o.); a C-234/01. sz. Gerritse-ügyben 2003. június 12-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-5933. o.), a C-209/01. sz., Schilling és Fleck-Schilling ügyben 2003. november 13-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-13 389. o.) és a C-169/03. sz. Wallentin-ügyben 2004. július 1-jén hozott ítélet (EBHT 2004., I-6443. o.)

20 — A Verkooijen-ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 14. lábjegyzetben), valamint a C-422/01. sz., Skandia és Ramstedt ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-6817. o.); a C-42/02. sz. Lindman-ügyben 2003. november 13-án hozott ítélet (EBHT 2003, I-13 519. o.); a C-334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-2229. o.); a C-315/02. sz. Lenz-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7063. o.); és a C-242/03. sz., Weidert és Paulus ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7379. o.).

21 — Lásd különösen a Schumacker-ügyben hozott ítéletet (hivatkozás az 5. lábjegyzetben), valamint a Wielockx-, Asscher-, Gschwind-, Zurstrassen-, Schilling és Fleck-Schilling, valamint a Wallentin-ügyekben hozott ítéleteket (hivatkozás a 19. lábjegyzetben).

22 — Lásd különösen a C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítéletet (EBHT 2000, I-2787. o.).

23 — Lásd különösen. a Gerritse-ügyben hozott ítéletet (hivatkozás a 19. lábjegyzetben), a Skandia és Ramstedt ügyben hozott ítéletet (hivatkozás a 20. lábjegyzetben), valamint a Lindman-ügyben hozott ítéletet (hivatkozás a 20. lábjegyzetben).

24 — Lásd többek között a C-246/89. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 1991. október 4-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-4585. o.) 12. pontját és a Schilling és Fleck-Schilling ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 19. lábjegyzetben) 22. pontját.

25 — Lásd különösen a 152/73. sz. Sotgiu-ügyben 1974. február 12-én hozott ítélet (EBHT 1974., 153. o.) 11. pontját és a C-27/91. sz. Le Manoir ügyben 1991. november 21-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-5531. o.) 10. pontját.

26 — Lásd pusztán a Schumacker-ügyben hozott ítélet (hivatkozás az 5. lábjegyzetben) 30. pontját.

nyeket, főleg más tagállamok polgárai számára jelent hátrányt, mivel a külföldi illetőségű adóalanyok többnyire külföldi állampolgárok, így az ilyen szabályozás állampolgárság alapján történő közvetett megkülönböztetést valósíthat meg. [27]

51. A közvetlen adózás területén azonban valamely állam belföldi illetőségű adóalanyainak helyzete általában nem hasonlítható össze a külföldi illetőségű adóalanyok helyzetével, mivel az a jövedelem származási helye, az adókötelezettség mértéke vagy a személyi és családi körülmények tekintetében is objektív különbségeket mutat. [28]

52. Ebben az összefüggésben annak van döntő jelentősége, hogy figyelembe vehetők-e a foglalkoztatás helye szerinti államban a jövedelemadó kivetése során az olyan szubjektív adózási jellemzők, mint az adózó személyi és családi körülményei a lakóhely vagy a foglalkoztatás helye szerinti államban, ha e két állam eltér egymástól.

53. A Schumacker-ügyben hozott ítéletében a Bíróság úgy határozott, hogy a külföldi illetőségű adóalany és a belföldi illetőségű adóalany helyzete között nincs objektív különbség, ha a külföldi illetőségű adóalanynak a lakóhelye szerinti államban nincs említésre méltó jövedelme, és adóköteles jövedelmét lényegében a foglalkoztatás helye szerinti államban szerzi meg. Ilyen esetben ugyanis a lakóhely szerinti állam nincs abban a helyzetben, hogy biztosítsa számára azokat az adókedvezményeket, amelyek személyi és családi körülményei alapján megilletik. Így a külföldi illetőségű adóalanyokkal szemben alkalmazott egyenlőtlen bánásmód hátrányos megkülönböztetést valósít meg, mert azok személyi és családi körülményeit sem a lakóhelye szerinti, sem pedig a foglalkoztatás helye szerinti államban nem veszik figyelembe.

54. Más kép alakul ki minden olyan esetben, amikor az adóköteles jövedelem jelentős része nem a foglalkoztatás helye szerinti államból származik. Így a Bíróság ezzel összefüggésben legutóbb utalt arra, hogy „valamely államban a közvetlen adók tekintetében a belföldi, illetve külföldi illetőséggel rendelkező személyek helyzete fő szabály szerint nem hasonlítható össze, mivel a külföldi illetőségű személy által az adott állam területén szerzett jövedelem leggyakrabban a lakóhelyén összpontosuló összes jövedelmének csak egy részét teszi ki, és mivel a jövedelmeinek, illetve személyi és családi körülményeinek összességéből következő adókötelezettségük mértéke a legkönnyebben ott állapítható meg, ahol személyi és pénzügyi érdekeinek központja található; ez a hely pedig rendszerint az érintett személy szokásos tartózkodási helye" [29]. Következésképpen, ha „valamely tagállam a külföldi illetőségűeket nem részesíti bizonyos, a belföldi illetőségűeknek biztosított adóked-

27 — Lásd különösen a Schumacker-ügyben hozot ítélet (hivatkozás az 5. lábjegyzetben) 28. pontját; az Asscher-ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 19. lábjegyzetben) 38. pontját és a Zurtstrassen-ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 19. lábjegyzetben) 19. és 20. pontját

28 — Schumacker-ügyben hozott ítélet (hivatkozás az 5. lábjegyzetben) 31. és azt követő pontjai, a C-385/00. sz. De Groot ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-11 819. o.) 90. és azt követő pontjait.

29 — Lásd különösen a Wallentin-ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 19. lábjegyzetben) 15. pontját és az ott idézett ítélkezési gyakorlatot.

vezményekben, az fő szabály szerint nem minősül hátrányos megkülönböztetésnek, tekintettel a belföldi illetőségűek és külföldi illetőségűek helyzetében a jövedelmük forrása, az adókötelezettségük mértéke, valamint a személyi és családi körülményeik tekintetében fennálló különbségekre"[30]; mindenesetre adott esetben nem zárható ki az egyedi körülmények alapján történő megkülönböztetés.

55. Amennyiben tehát a külföldi illetőségű és a belföldi illetőségű adóalanyok helyzete összehasonlítható, felvetődik a kérdés, hogy objektíve mennyiben igazolható a belföldi illetőségű és külföldi illetőségű adóalanyokkal szemben alkalmazott eltérő bánásmód, mivel az ilyen eltérő bánásmód az állampolgárság alapján történő közvetett hátrányos megkülönböztetést valósíthat meg, ha abból az előfeltevésből indulunk ki, hogy valamely tagállam állampolgárai rendszerint belföldi illetőségű adóalanyok.

c) Az alapügy felperesével szemben alkalmazott közvetett hátrányos megkülönböztetés fennállásáról

56. Az alapügyben a felperessel szemben alkalmazott közvetett megkülönböztetés azzal valósulhat meg, hogy külföldi illetőségű adóalanyként nem élvezheti az társadalombiztosítási járulékokkal kapcsolatos vitatott adókedvezményeket, mivel mint külföldi illetőségű adóalany nem ér el Hollandiában munkaviszonyból származó jövedelmet, és ezért társadalombiztosítási járulék fizetésére nem köteles,[31] míg a belföldi illetőségű adóalany – tekintet nélkül jövedelmeinek jellegére[32] – alapvetően társadalombiztosítási járulék fizetésére kötelezett, és ennek megfelelően élvezheti a vitatott adókedvezményeket. Ez az eltérő bánásmód azonban – a Schumacker-ügytől eltérően – nem áll közvetlen összefüggésben az adóalany lakóhelyével.

57. A szóban forgó nemzeti szabályozás mindenesetre nem kötődik közvetlenül az adóalany lakóhelyéhez. A jövedelemadócsökkentés az IB törvény 2.7. cikkének (2) bekezdésében foglalt feltételek szerinti lehetősége, – amelyek olyan esetekre vonatkoznak, amikor a társadalombiztosítási járulékcsökkentés összege nem számolható el teljes egészében a társadalombiztosítási járulékokkal szemben — e rendelkezés szövege szerint attól függ, hogy az adóalany köteles-e tagként részt venni a szociális biztonsági rendszerben. Ez utóbbi pedig attól függ, hogy az érdekeltnek van-e a lakóhelye Hollandiában, vagy keletkezik-e munkaviszonyból származó jövedelme holland területen. Ebből viszont az következik, hogy a külföldi illető-

30 — A 16. pont és az ott idézett ítélkezési gyakorlat, azonban egyedi esetben nem zárható ki a különleges körülményeken alapuló hátrányos megkülönböztetés..

31 — Társadalombiztosítási járulék fizetésére köteles az, akinek a lakóhelye Hollandiában van, vagy Hollandiában munkaviszonyból származó jövedelmet ér el (lásd az Algemene Ouderdomswet [öregségi nyugdíjbiztosításról szóló törvény] 6. cikkét; az Algemene Nabestaandenwet [túlélő hozzátartozók javára kötött biztosításról szóló törvény] 3. cikkét és az Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten [rendkívüli egészségügyi kiadások biztosításáról szóló törvény] 5. cikkét).

32 — A 31. lábjegyzetben idézett szabályozás alapján a belföldi illetőségű adóalany társadalombiztosítási járulék fizetésére köteles annak figyelembevétele nélkül, hogy munkaviszonyból esetlegesen származik-e jövedelme. A Wet financiering volksverzekeringen (a társadalombiztosítás finanszírozásáról szóló törvény) 6. cikke szerint a biztosított személy alapvetően járulékfizetésre köteles, miközben ugyanezen törvény 8. cikke szerint csak a munkaviszonyból és lakás hasznosításából származó jövedelmeket kell figyelembe venni. Egy belföldi illetőségű adóalany ezáltal a társadalombiztosítás keretében elvben biztosított, azonban ha nem keletkezik munkaviszonyból származó jövedelme, nem köteles járulékfizetésre.

ségű adóalany is élvezheti a vitatott adókedvezményeket – mégpedig az IB törvény 2.7. cikkének (2) bekezdésében foglalt feltételek szerint, amelyek nem tesznek közvetlen megkülönböztetést a lakóhely alapján – abban az esetben, ha keletkezik munkaviszonyból származó jövedelme Hollandiában. Ezt a holland kormány az eljárás szóbeli szakaszában ismételten megerősítette.

58. Az érintett adókedvezményeket tehát nem azért tagadták meg J. E. J. Blanckaerttől, mert külföldi illetőségű adóalany volt, hanem mert – Hollandiában fennálló munkaviszonyból származó jövedelem hiányában – külföldi illetőségű adóalanyként ugyanott társadalombiztosítási járulék fizetésére sem volt köteles.

59. Kifogásként ugyan felvethető lenne, hogy a szóban forgó szabályozás annyiban kötődik közvetve a lakóhelyhez, hogy míg a csupán megtakarításból és befektetésekből származó jövedelemmel rendelkező külföldi illetőségű adóalany nem köteles társadalombiztosítási járulék fizetésére, addig az ugyanilyen helyzetben lévő belföldi illetőségű adóalany a holland szociális biztonsági rendszerbe tartozik. Erre azonban azt kell válaszolnunk, hogy ennek ellenére itt nem lakóhely szerinti megkülönböztetés történik, mivel a munkaviszonyból származó jövedelem szerzése – a külföldi illetőségű adóalanyok számára is – társadalombiztosítási kötelezettséget von maga után.

60. Eszerint megállapítható, hogy J. E. J. Blanckaert az alapügy körülményei között – vagyis mint munkaviszonyból származó jövedelemmel nem rendelkező külföldi illetőségű adóalany – nincs olyan helyzetben, amely összehasonlítható lenne egy munkaviszonyból származó jövedelmet nem szerző belföldi illetőségű adóalanyéval, mert a nemzeti jog – nevezetesen az úgynevezett Volksverzekeringswet — szerint csak a belföldi illetőségű adóalanyok tartoznak a társadalombiztosítási kötelezettség alá.

61. Ebben az összefüggésben jelentőséggel bír az, hogy a belföldi illetőségű adóalanyok sem élvezik minden esetben a vitatott adókedvezményeket. A holland kormány ezzel kapcsolatban azt állította, hogy még a belföldi illetőségű adóalany sem veheti igénybe a megfelelő adókedvezményt, ha valamely meghatározott biztosítási rendszerben nem minősül biztosítottnak. A holland kormánytól kapott tájékoztatás szerint például az a személy, aki elérte a 65 éves életkort, az öregségi biztosítási rendszernek már nem biztosítottja, és ennek megfelelően már nem veheti igénybe e biztosítással kapcsolatos adókedvezményt. Célját – vagyis a létminimum biztosítását[33] – is figyelembe véve tehát a szóban forgó szabályozás koherens.

62. A nemzeti szabályozás koherenciáját illetően meg kell jegyezni továbbá, hogy, ha J. E. J. Blanckaert igénybe vehetné a társada-

33 — A holland kormány képviselői által az eljárás szóbeli szakaszában tett kijelentéseknek megfelelően.

lombiztosítási adócsökkentést, az – objektív indok nélkül – kedvezőbb helyzetbe hozná a munkaviszonyból származó jövedelemmel nem rendelkező külföldi illetőségű adóalanyt, mint a munkaviszonyból származó jövedelemmel nem rendelkező belföldi illetőségű adóalanyt, mivel a szóban forgó kedvezménynek a jövedelemadóval szembeni – az IB törvény 2.7. cikkének (2) bekezdése által lehetővé tett – elszámolása csak arra az esetre vonatkozik, ha a társadalombiztosítási járulékokkal szembeni elszámolására egyáltalán nem volt lehetőség; vagyis e szabályozás kisegítő jellegű. Mivel a munkaviszonyból származó jövedelemmel nem rendelkező külföldi illetőségű adóalany járulékfizetésre nem köteles, a társadalombiztosítási járulékcsökkentésnek a jövedelemadóval szembeni elszámolása az előzőek szerint nem lenne kisegítő jellegű. Ez ráadásul a rendszerrel is ellentétes lenne, mivel az ilyen személy nem biztosított a holland szociális biztonsági rendszerben, aminek folytán a külföldi illetőségű adóalanyok ok nélkül privilegizált helyzetbe kerülnének a szociális biztonsági rendszerben nem biztosított belföldi illetőségű adóalanyokkal szemben. [34]

63. Az összehasonlíthatóság kérdésétől függetlenül is kétséges, hogy objektíve igazolható-e a külföldi illetőségű és a belföldi illetőségű adóalanyok ilyen mértékű megkülönböztetése, amikor rendszerint csak az utóbbiak minősülhetnek biztosítottnak abban az esetben, ha nem rendelkeznek munkaviszonyból származó jövedelemmel (és ezáltal nem terheli őket járulékfizetési kötelezettség).

34 — Lásd a fenti példát a 61. pontban.

d) Az eltérő bánásmód objektív igazolása

64. Végeredményben J. E. J. Blanckaert azért érzi, hogy hátrányos megkülönbözetés áldozata lett, mert a holland jog szerint a munkaviszonyból származó jövedelemmel nem rendelkező személy – aszerint, hogy belföldi illetőségű-e vagy sem – biztosított, illetve nem biztosított a szociális biztonsági rendszer keretében. Ha azonban a személy nem biztosított, elveszti azt a lehetőségét, hogy a társadalombiztosítási járulékok terhére el nem számolt összeget társadalombiztosítási adócsökkentéssé történő alakításával jövedelemadó-csökkentésként érvényesítse.

65. A Bizottság, valamint a holland és a német kormány egyaránt hangsúlyozta, hogy a szóban forgó szabályozás nem az adójog, hanem a társadalombiztosítási jog része, amely a tagállamok kizárólagos szabályozási hatáskörébe tartozik. A szóban forgó szabályozás egyik vagy másik területre történő besorolásának azonban annyiban nincs jelentősége, hogy a tagállamok a társadalombiztosítási jog területén is csak a közösségi jog előírásainak tiszteletben tartásával gyakorolhatják szabályozási hatáskörüket. [35]

35 — A C-158/96. sz. Kohll-ügyben 1998. április 28-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-1931. o.) 19. pontja és a C-157/99. sz., Smits és Peerbooms ügyben 2001. július 12-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-5473. o.) 46. pontja. Lásd még Maydell, V., *Der Einfluss des europäischen und internationalen Rechts auf das deutsheSozialrecht* (Az európai és nemzetközi jog hatása a német társadalombiztosítási jogra), http://www.soc.nii.ac.jp/jassl/profmaydell1.pdf.

66. Sokkal inkább jelentőséggel bír az a körülmény, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint „a közösségi jog nem érinti a tagállamoknak a szociális biztonsági rendszereik kialakítására vonatkozó hatáskörét" [36]. A Bíróság ebből arra a következtetésre jut, hogy „közösségi szintű harmonizáció hiányában az egyes tagállamok feladata, hogy meghatározzák egyfelől a szociális biztonsági rendszerekhez való csatlakozásra vonatkozó kötelezettség, illetve jog" [37] „és másfelől a szolgáltatások igénybevételéhez való jog feltételeit" [38]. A megfelelő biztosítási kötelezettség terjedelmének és alkalmazási körének meghatározása tehát kizárólag a tagállamok feladata.

67. A társadalombiztosítás finanszírozását illetően a tagállamok szabályozási hatáskörét az 1408/71 rendeletnek az összehangolásra irányuló szabályai is korlátozzák. E szabályok közé tartozik különösen a kettős járulékfizetés 13. cikk szerinti tilalma [39] és az egyes hatáskörök meghatározására vonatkozó szabályok [40].

68. Még ha J. E. J. Blanckaerthez hasonlóan abból indulunk is ki, hogy a szóban forgó szabályozás különbséget tesz a belföldi illetőségű és a külföldi illetőségű adóalanyok között, amennyiben mindkét csoportot eltérően kezeli, ha az adóalany csupán megtakarításból és befektetésekből származó jövedelmet szerez Hollandiában, mégpedig azáltal, hogy a társadalombiztosítási járulékkedvezmény jövedelemadóval szembeni elszámolását a belföldi illetőségű adóalanyok részére tartja fenn, akik adott esetben járulékfizetésre nem kötelezett biztosítottak, ezen eltérő elbánás objektíve igazolhatónak tűnik.

69. Megítélésünk szerint Hollandia a szociális biztonsági rendszere finanszírozásának kialakítása során nem volt köteles olyan követelmények betartására, amelyek túlmutatnak az 1408/71 rendelet alapelvein. Különösen nem keletkezik a közösségi jog alapján semmiféle kötelezettség arra nézve, hogy a megtakarításból és befektetésekből származó jövedelmeket bevonják a társadalombiztosítás finanszírozásába. [41] Éppoly kevéssé vezet-

36 — A 238/82. sz., Duphar és társai ügyben 1984. február 7-én hozott ítélet (EBHT 1984., 523. o.) 16. pontja; a C-70/95. sz., Sodemare és társai ügyben 1997. június 17-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-3395. o.) 27. pontja; lásd még a Kohll-ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 35. lábjegyzetben) 17. pontját és a Smits és Peerbooms ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 35. lábjegyzetben) 44. pontját.

37 — A 110/79. sz. Coonan-ügyben 1980. április 24-én hozott ítélet (EBHT 1980., 1445. o.) 12. pontja; a C-349/87. sz. Paraschi-ügyben 1991. október 4-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-4501. o.) 15. pontja; a Kohll-ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 35. lábjegyzetben) 18. pontja és a Smits és Peerbooms ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 35. lábjegyzetben) 45. pontja.

38 — A C-4/95. és C-5/95. sz., Stöber és Piosa Pereira egyesített ügyekben 1997. január 30-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-511. o.) 36. pontja; a Kohll-ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 35. lábjegyzetben) 18. pontja és a Smits és Peerbooms ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 35. lábjegyzetben) 45. pontja.

39 — A C-169/98. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2000. február 15-én hozott ítéletében (EBHT 2000., I-1049. o.) a Bíróság azt a nemzeti szabályozást, amelyet az érintett tagállam adózási szabálynak tekintett, összeegyeztethetetlennek tartotta az 1408/71 rendelet 13. cikkében rögzített, a kettős járulékfizetésre vonatkozó tilalommal.

40 — Lásd az 1408/71 rendelet 13. cikke (2) bekezdésének a) pontját: „egy tagállam területén alkalmazott munkavállaló e tagállam jogszabályainak hatálya alá tartozik, még abban az esetben is, ha egy másik tagállam területén rendelkezik lakóhellyel, vagy, ha az őt alkalmazó vállalkozás vagy magánszemély székhelye vagy lakóhelye egy másik tagállam területén található;".

41 — Ha azonban valamely tagállam emellett dönt, köteles az 1408/71 rendelet 13. cikkében rögzített, a kettős járulékfizetésre vonatkozó tilalmat figyelembe venni, lásd a Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítéletet (hivatkozás a 39. lábjegyzetben).

hető le közösségi jogból az a kötelezettség, miszerint ki kell zárni a járulékfizetésre nem köteles biztosítottakat a szociális biztonsági rendszerből.

70. Eszerint a munkaviszonyból származó jövedelemmel nem rendelkező adófizetésre kötelezett személyekkel szemben a jelen esetben felmerült szociális biztonsági rendszerben való biztosítotti viszony alapján alkalmazott eltérő bánásmód objektíve igazolható a társadalombiztosítási adókedvezmények alkalmazása tekintetében, különösen a nemzeti szociális biztonsági rendszer kialakítása miatt, amelynek a közösségi joggal, különösen az 1408/71 rendelettel való összeegyeztethetősége nem kétséges.

71. Ennélfogva az előzetes döntéshozatal céljából előterjesztett második és harmadik kérdéssel szükségtelen foglalkozni.

V — Végkövetkeztetések

72. Mindezek alapján azt javaslom, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatal céljából előterjesztett első kérdésre az alábbi választ adja:

„Az EK-Szerződésnek a Közösségen belüli szabad tőkemozgásról rendelkező 56. és 58. cikkével nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a jövedelemadó megállapítása során biztosítja a belföldi illetőségű adóalanyok részére a társadalombiztosítási adócsökkentés lehetőségét, ugyanezt a kedvezményt azonban megtagadja a külföldi illetőségű adóalanyoktól, amennyiben ezen eltérő bánásmód nem az adóalany lakóhelyén, hanem a nemzeti szociális biztonsági rendszerben való biztosítotti minőségén alapul, függetlenül attól, hogy az érintett személyt terheli-e vagy sem járulékfizetési kötelezettség."