A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2005. július 5. *

A C-376/03. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a le Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Hollandia) a Bírósághoz 2003. szeptember 8-án érkezett, 2003. július 24-i határozatával terjesztett elő az előtte

D.

és

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas és A. Borg Barthet tanácselnökök, J.-P. Puissochet, R. Schintgen, N. Colneric, S. von Bahr (előadó), M. Ilešič, J. Malenovský, J. Klučka és U. Lõhmus bírák,

* Az eljárás nyelve: holland.

főtanácsnok: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
hivatalvezető: M.-F. Contet főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2004. szeptember 14-i tárgyalásra.

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

— D. képviseletében D. Weber és E. S. Spierts advocaten,

— az Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen képviseletében G. P. Soethoudt, meghatalmazotti minőségben,

— a holland kormány képviseletében H. G. Sevenster és J. G. M. van Bakel, meghatalmazotti minőségben,

— a belga kormány képviseletében E. Dominkovits, meghatalmazotti minőségben,

— a német kormány képviseletében A. Tiemann, meghatalmazotti minőségben,

— a francia kormány képviseletében G. de Bergues és C. Jurgensen-Mercier, meghatalmazotti minőségben,

— a finn kormány képviseletében A. Guimaraes-Purokoski, meghatalmazotti minőségben,

— az Egyesült Királyság kormánya képviseletében M. Bethell és K. Manji, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: D. Wyatt, QC,

— az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal és A. Weimar, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2004. október 26-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK-Szerződés 73/B. és 73/D. cikkének (jelenleg EK 56. cikk és EK 58. cikk) értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelem a német állampolgárságú D. felperes által az Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (holland adóhatóság) ellen, vagyonadó-kedvezmény megtagadása miatt indított eljárásban nyújtották be.

Jogi háttér

A vagyonadóról szóló törvény

3 Az alapeljárás tényállásának időpontjában, a Holland Királyság a vagyonadóról szóló 1964. december 16-i törvényen (Wet op de vermogensbelasting 1964, Stbl. 1964., 520. o., a továbbiakban: Wet VB) alapuló vagyonadót vetett ki. Ez a vagyonra kivetett közvetlen adó volt, amelynek mértéke a vagyon 8‰-ének megfelelő összeg.

4 A Wet VB-nek az alapeljárásban releváns évben hatályos 1. cikke alapján a Hollandiában illetőséggel rendelkező természetes személyek (belföldi illetőségű adózók), valamint a Hollandiában illetőséggel nem, de e tagállamban vagyonnal rendelkező személyek (külföldi illetőségű adózók) tartoznak a vagyonadó hatálya alá.

5 E törvény 3. cikkének (1) és (2) bekezdése alapján, a belföldi illetőségű adózók a világon bárhol található teljes nettó vagyonuknak a naptári év kezdetén fennálló értéke alapján adóznak. Az adó alapja a vagyon értéke, csökkentve a kötelezettségeik teljes értékével.

6 A fenti törvény 12. cikke értelmében, a külföldi illetőségű adózók a kérdéses naptári év kezdetekor Hollandiában található vagyonuk értéke alapján adóznak. Az adó

alapja a Hollandiában található vagyon értéke, csökkentve az ugyanezen tagállamban fennálló kötelezettségeik értékével.

7 A Wet VB 14. cikkének (2) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a belföldi illetőségű adózók a világon bárhol található vagyonukra számítandó kedvezményre jogosultak, míg a Hollandiában található vagyonuk után adóköteles külföldi illetőségű adózók nem részesülnek a kedvezményben.

8 A fenti törvény 14. cikkének (3) bekezdése alapján a levonás mértéke eltérő attól függően, hogy a belföldi illetőségű adózó az I., egyedülállókra, vagy a II., házastársakra vonatkozó modell szerint adózik. Az alapeljárásban releváns adóévben, az előbbiek legfeljebb 193 000 NLG, az utóbbiak legfeljebb 241 000 NLG adókedvezményben részesültek.

9 A Gerechtshof te 's-Gravenhage által 2000. július 18-án hozott ítéletet követően a pénzügyminiszter 2003. április 18-i határozatával kiterjesztette a kedvezményt azon külföldi illetőségű adózókra, akik vagyonának legalább 90%-a Hollandiában található.

A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény

10 A Belga Királyság Kormánya és a Holland Királyság Kormánya között létrejött, a jövedelem és a vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről és más adózási szabályokról szóló egyezményt 1970. október 19-én kötötték meg (a továbbiakban: a belga–holland egyezmény).

11 Az egyezménynek a vagyonadóra vonatkozó 23. cikke (1) bekezdése alapján:

„[Az] [...] ingatlan vagyon abban az Államban adóztatható, amelyben ez a vagyon fekszik."

12 Az egyezmény 24. cikke a „Kettős adóztatás elkerülése" című fejezetben található. Ennek (1) bekezdése a Hollandiában, (2) bekezdése pedig a Belgiumban illetőséggel bíró személyekre vonatkozik. Az (1) bekezdés 1. pontja alapján, „Hollandia, amikor az ott illetőséggel bíró személyekre adót vet ki, bevonhatja az adóalapba, amelyre az ilyen adókat kiveti, az olyan jövedelem- vagy vagyonrészt, amely az Egyezmény rendelkezései értelmében Belgiumban is adóztatható." Ugyanezen bekezdés 2. pontja szerint ebben az esetben a Belgiumban megfizetett adó figyelembevétele érdekében az adó összegét mérsékelni kell, és megállapítja e mérséklés számítási módját. A rendelkezés (2) bekezdése tartalmazza a Hollandiában jövedelmet szerző, Belgiumban illetőséggel rendelkező személyeke vonatkozó részletes rendelkezéseket.

13 A belga–holland egyezmény 25. cikkének „Egyenlő elbánás" címet viselő (3) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az egyik Államban illetőséggel rendelkező személyek jogosultak a másik Államban minden olyan személyhez fűződő levonáshoz, kedvezményhez és adócsökkentéshez, amelyet a másik Állam az ott illetőséggel rendelkező személyeknek a személyes vagy családi helyzetére tekintettel biztosít."

Az eljárási költségek megtérítésére vonatkozó szabályok

14 Az államigazgatás általános szabályairól szóló törvény (Algemene Wet Bestuursrecht) valamint az eljárási költségekről szóló rendelet (Besluit proceskosten bestuursrecht) alapján az eljárási költségek megtérítése átalányrendszer szerint történik. A jogász szakemberek által elvégzett cselekményekhez pontokat rendelnek, amelyek alapján kiszámítják a költségtérítés összegét. Bizonyos esetekben lehetőség van magasabb összegű térítésre.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

15 D. Németországban rendelkezik lakóhellyel. 1998. január 1-jén vagyonának 10%-a Hollandiában fekvő ingatlanvagyonból állt, míg annak további része Németországban volt található. A Wet VB 1. cikkének megfelelően az 1998-as évben külföldi illetőségű adózóként vagyonadó kötelezettsége keletkezett.

16 Noha nem volt Hollandiában a vagyonának több mint 90%-a, D. a Wet VB 14. cikkének (2) bekezdésében szabályozott kedvezményért folyamodott a közösségi jogra támaszkodva. Kérelmét az adóellenőr elutasította.

17 D. ezt követően a Gerechtshof te 's-Hertogenbosch előtt keresetet indított az elutasító határozattal szemben, amelynek alapjaként az EK 56. cikkel, az EK 58. cikkel és a belga–holland egyezménnyel ellentétes hátrányos megkülönböztetésre hivatkozott.

18 D. továbbá vitatja az eljárási költségek megtérítésére vonatkozó holland szabályok megalapozottságát arra hivatkozva, hogy még amennyiben a bíróság helyt adna keresetének, ebben az esetben is csak korlátozott térítésre lenne jogosult, amely nagyon nehézzé, szinte lehetetlenné teszi a közösségi jog által ráruházott jogok gyakorlását.

19 Mivel kételyei merültek fel a D. által hivatkozott közösségi jogon alapuló érvekkel kapcsolatban, a Gerechtshof te 's-Hertogenbosch úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A közösségi jog és különösen az EK 56. és azt követő cikkekkel ellentétes-e az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló nemzeti szabályozás, amely alapján a vagyonadó vonatkozásában a belföldi illetőségű adózót mindig megilleti az adókedvezmény, míg a külföldi illetőségű adózót nem illeti meg a kedvezmény, ha vagyonának nagyobb része az illetősége szerinti államban található (ahol jelen esetben nem vetnek ki vagyonadót)?

2) Nemleges válasz esetén van-e jelentősége annak a jelen esetben, hogy Hollandia egy kétoldalú egyezmény alapján a Belgiumban (ahol szintén nincsen vagyonadó) illetőséggel rendelkező — és egyébként minden tekintetben összehasonlítható helyzetben lévő — személyek részére megadja ezt a kedvezményt?

3) A fenti kérdések valamelyikére adott igenlő válasz esetén ellentétes-e a közösségi joggal a jelen ügyben vitatotthoz hasonló eljárási költségre vonatkozó rendszer, amely alapján elvben csak korlátozott költségtérítés jár pernyertesség esetén olyan eljárásban, amelyet a közösségi jog megsértése miatt a nemzeti bíróságok ellőtt indítanak valamely tagállam ellen?"

Az első kérdésről

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

20 D. fenntartja, hogy ellentétes az EK 56. cikkel az olyan szabályozás, mint az alapeljárás tárgyát képező holland szabályozás, és az EK 58. cikkel nem igazolható, a tőke szabad mozgását gátló korlátozást jelent, mivel hátrányos megkülönböztetést alkalmaz a Hollandiában ingatlanba fektető külföldiekkel szemben. Amennyiben egyforma vagyonnal rendelkeznek Hollandiában, csak a belföldi illetőségű adózó jogosult vagyonadó-kedvezményre.

21 Nincsen objektív indok a kétféle adózóval szemben alkalmazott eltérő bánásmód igazolására a Bíróság ítélkezési gyakorlata (a C-279/93. sz., Finanzamt Köln-Altstadt kontra Schumacker ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-225. o.]) értelmében. Az a körülmény, hogy a külföldiek csak korlátozott mértékben alanyai a vagyonadónak, pontosabban, kizárólag a Hollandiában található vagyonuk tekintetében, míg a belföldiek a teljes, a világon bárhol fekvő vagyonuk tekintetében kötelesek vagyonadó fizetésére, nem jelent objektív különbséget. Ezt a különbséget a tagállamok adóztatási hatáskörének korlátaival lehet megmagyarázni.

22 D. hozzáteszi, hogy meg kell különböztetni a vagyonadót a jövedelemadótól, amely utóbbi a fent hivatkozott Schumacker-ítélet alapeljárásának tárgya volt. A jövedelemadó tekintetében alkalmazott megoldásokat nem lehet szükségszerűen átvenni a vagyonadó tekintetében is. Ellentétben azzal, ami elfogadott a jövedelemadó terén, a vagyonadó esetében nincsen annak jelentősége, hogy az adózó vagyonának meghatározó része az illetősége szerinti tagállamban található.

23 A német, a belga, a francia, és a holland kormány, továbbá a Bizottság álláspontja szerint ugyanakkor általában a belföldiek és a külföldiek a közvetlen adók esetében nincsenek hasonló helyzetben, és a D. által kifogásolt eltérő bánásmód összeegyeztethető az EK-Szerződés szabályaival.

A Bíróság válasza

24 Mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy az olyan ingatlanbefektetés, mint amit D. Hollandiában eszközölt, a Szerződés 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1988. június

24-i 88/361/EGK tanácsi irányelv (HL L 178, 5. o.) 1. cikkének és az ezen irányelv I. mellékletében meghatározott nómenklatúra értelmében tőkemozgásnak minősül. Ez a nómenklatúra megőrizte irányadó jellegét a tőkemozgás fogalmának meghatározása tekintetében (lásd a C-452/01. sz., Ospelt és Schlössle Weissenberg ügyben 2003. szeptember 23-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-9743. o.] 7. pontját). Az ilyen befektetés az EK 56. és az azt követő cikkekben lefektetett, a tőkemozgás szabadságára vonatkozó rendelkezések hatálya alá esik.

25 Az EK 56. cikk, figyelemmel az EK 58. cikkben foglaltakra, tiltja a tőkemozgás korlátozását. Ez utóbbi rendelkezés (1) és (3) bekezdése értelmében a tagállamok az adójog területén megkülönböztetést alkalmazhatnak a belföldi és a külföldi illetőségű adózók között, feltéve, hogy ez a megkülönböztetés nem szolgálhat a szabad tőkemozgásra vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül.

26 A közvetlen adók tekintetében a Bíróság elismeri, hogy a belföldi és a külföldi illetőséggel rendelkező személyek helyzete általában nem hasonlítható össze (a fent hivatkozott Schumacker ügyben hozott ítélet 31. pontja).

27 A jövedelemadó tekintetében a Bíróság kimondta, hogy a belföldi illetőségű adózó helyzete különbözik a külföldiétől annyiban, hogy jövedelmének meghatározó része általában az illetősége szerinti államban koncentrálódik. Ezenfelül ez az állam van általában abban a helyzetben, hogy összességében megítélje az adózó befizető képességét, figyelembe véve a személyes és családi körülményeit (a fent hivatkozott Schumacker-ítélet 33. pontja).

28 A Bíróság arra a következtetésre jutott a fentiek alapján, hogy általában nem minősül hátrányos megkülönböztetésnek az a tény, hogy valamely tagállam a külföldi

illetőséggel rendelkező személyeknek nem ad meg bizonyos, a belföldieknek járó adókedvezményt, mivel az adózók e két kategóriája nincsen összehasonlítható helyzetben.

29 A Bíróság ugyanakkor kimondta, hogy eltérően minősül az a helyzet, ha a külföldi illetőségű személy nem rendelkezik számottevő jövedelemmel a lakóhelye szerinti államban, és jövedelme meghatározó részét a munkavégzés helye szerinti államban szerzi oly módon, hogy a lakóhelye szerinti állam nem képes részére a személyes és családi körülményein alapuló előnyöket nyújtani. Ilyen esetben nincsen különbség a hasonló tevékenységet végző belföldi és külföldi illetőségű személy helyzete között, amely igazolná a különbségtételt az adózó személyes és családi körülményeinek az adó megállapítása során való figyelembe vétele tekintetében (lásd különösen a fent hivatkozott Schumacker-ítélet 36. és 37. pontját, és a C-169/03. sz., Wallentin kontra Riksskatteverket ügyben 2004. július 1-jén hozott ítélet [EBHT 2004., I-6443. o.] 17. pontját).

30 A Bíróság így elismerte, hogy a tagállamok jogosultak arra, hogy valamely adókedvezmény alkalmazásának feltételéül szabják azt, hogy a külföldi teljes jövedelmének legalább 90%-a az érintett tagállamban legyen adóztatható (a C-391/97. sz., Frans Gschwind kontra Finanzamt Aachen-Außenstadt ügyben 1999. szeptember 14-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-5451. o.] 32. pontja).

31 A jövedelemadó és a vagyonadó fizetésére köteles személy helyzete több szempontból is hasonló.

32 Először is a vagyonadó, mint a jövedelemadó is, az adózó befizető képességén alapuló közvetlen adó. A vagyonadót gyakran a jövedelemadót kiegészítő adónak tekintik, különösen a tőke vonatkozásában.

33 Másodszor a vagyonadó alanya általában a lakóhelye szerinti államban rendelkezik vagyonának legnagyobb részével. Így, amint azt a Bíróság már megállapította, e tagállamban található az adózó személyes és vagyoni érdekeinek központja (lásd a C-234/01. sz., Arnoud Gerritse kontra Finanzamt Neukölln-Nord ügyben 2003. június 12-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-5933. o.] 43. pontját).

34 Ezért meg kell vizsgálni azt, hogy mint a jövedelemadónál, általában a vagyonadó esetében sem hasonló-e a belföldi és a külföldi illetőséggel rendelkező adózó helyzete.

35 Ebben a tekintetben meg kell vizsgálni azt az esetet, amikor a D.-ééhez hasonló helyzetben lévő személy vagyonának 90%-ával az illetősége szerinti tagállamban, 10%-val pedig egy másik tagállamban rendelkezik, amely tagállamban a Hollandiában alkalmazott vagyonadóra vonatkozó rendelkezésekhez hasonló szabályozás van hatályban. Ez a személy e másik tagállamban az ott birtokolt vagyona 10%-ának megfelelő érték után köteles vagyonadót fizetni anélkül, hogy bármilyen kedvezményben részesülhetne. E másik tagállamban belföldi illetőséggel rendelkező személyek nemcsak az e tagállamban, hanem a világon bárhol található teljes vagyonuknak a kedvezmény összegével csökkentett értéke után kötelesek adót fizetni.

36 Meg kell állapítani, hogy ez a kedvezmény, amelynek célja annak biztosítása, hogy az érintett adóalany vagyonának egy meghatározott hányada mentes legyen a vagyonadó alól, kizárólag akkor képes teljesen elérni a célját, ha az adó kiszabása az érintett teljes vagyonára vonatkozik. Következésképpen általában nem kérhetik alappal a kedvezmény igénybevételét a külföldi illetőségű személyek, akik csupán vagyonuk egy része után adóznak ebben a másik tagállamban.

37 Csakúgy, mint a jövedelemadó tekintetében, meg kell állapítani, hogy a vagyonadó esetében is igaz az az állítás, hogy a külföldi illetőségű személy helyzete különbözik a

belföldiétől, ha ez utóbbi esetében nemcsak a jövedelmének, hanem vagyonának meghatározó része is az illetősége szerinti tagállamban koncentrálódik. Következésképpen, az a tagállam van előnyösebb helyzetben arra, hogy az érintett befizető képességét felmérje és adott esetben alkalmazza rá nézve a szabályozása által előírt kedvezményeket.

38 Ebből következik, hogy az olyan adózó, aki vagyonának nem meghatározó részét tartja az illetőségétől eltérő tagállamban, általában nincs az e másik tagállamban illetőséggel rendelkező személyekéhez hasonló helyzetben, és az utóbbiakat megillető adókedvezménynek az illetékes hatóságok általi megtagadása nem minősül hátrányos megkülönböztetésnek.

39 Ugyanakkor D. álláspontja szerint az a tény, hogy az érintett illetősége szerinti tagállam nem vet ki vagyonadót, azt jelenti, hogy ez a személy a kérdéses tagállamban nem jogosult semmilyen, a személyes és családi körülményeinek figyelembevételével megállapított kedvezményre, és ez számára hátrányos megkülönbözetéssel járó helyzetet teremt. D. arra hivatkozik, hogy Hollandiában a belföldi illetőséggel rendelkező személyeknek személyes és családi körülményeikre tekintettel jár a kedvezmény, mivel az a családi állapottól függően változó. D. szerint a Hollandiában illetőséggel rendelkező személyekre vonatkozónál kedvezőtlenebb bánásmód elkerülése érdekében szükséges lenne, hogy a fenti tagállam őt is ugyanazon előnyökben részesítse, mint amelyeket az utóbbiak élveznek.

40 A fenti érvelés nem fogadható el.

41 Az azon tagállam által a belföldi, illetve külföldi illetőséggel rendelkező személyek tekintetében alkalmazott eltérő bánásmód, amelyben az érintett vagyonának csupán 10%-a található, és ebben az esetben a kedvezmény hiánya abból következik, hogy az

érintett vagyonának csak nem meghatározó része található ezen államban, és így nincs a belföldi illetőségű személyekéhez hasonló helyzetben. Semmilyen hatással nincs e tényállásra az a körülmény, hogy az érintett illetősége szerinti tagállam eltörölte a vagyonadót. Mivel vagyonának meghatározó részével az illetősége szerinti tagállamban rendelkezik, nem köteles számára a belföldi illetőségű személyeknek nyújtottakkal azonos előnyöket biztosítani az a tagállam, ahol vagyonának csak egy része található.

42 Hozzá kell tenni, hogy az alapeljárás tényállását el lehet határolni a fent hivatkozott Wallentin ügyben hozott ítélet alapeljárásáétól annyiban, hogy az F. W. Wallentin által a szüleitől kapott tartás és a német államtól kapott térítés természetükből adódóan nem minősültek adóköteles jövedelemnek ezen állam adójoga alapján. Ilyen körülmények között az F. W. Wallentin által Németországban szerzett jövedelem és D. vagyonának ugyanebben a tagállamban található része nem tekinthető hasonlónak annak eldöntése során, hogy D. részesülhet-e a holland szabályozás által meghatározott kedvezményben a Hollandiában található vagyonának adóztatása során.

43 Ezért az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy nem ellentétes az EK 56. és az EK. 58. cikkel az olyan nemzeti szabályozás, amely megtagadja a belföldi illetőségű adózók részére járó kedvezmény előnyét az olyan külföldi illetőségű adózóktól, akik vagyonának meghatározó része az illetőségük szerinti tagállamban található.

A második kérdésről

Előzetes megjegyzések

44 A második kérdés a belga–holland egyezmény alkalmazására vonatkozik, figyelemmel a Szerződésnek a szabad tőkemozgás területén a hátrányos megkülönbözetést

tiltó rendelkezéseire. A fenti egyezmény 25. cikkének (3) bekezdése alapján, amely a két szerződő tagállam közti viszonylatban alkalmazandó, a Belgiumban illetőséggel rendelkező természetes személy Hollandiában ugyanazon kedvezményeket és egyéb előnyöket veheti igénybe, mint amit ez utóbbi állam a belföldi illetőségű személyeknek nyújt.

45 Ebből következően D.-vel ellentétben jogosult a Hollandia által a belföldi illetőségű személyeknek biztosított levonás igénybevételére a D-hez hasonló helyzetben lévő, Belgiumban illetőséggel rendelkező személy, akinek a teljes vagyona 10%-át képező, Hollandiában található ingatlanok vannak a tulajdonában.

46 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy a Szerződére tekintettel a Belgiumban, illetve a Németországban lakóhellyel rendelkező személyek közti különbségtétel jogszerű-e. E bíróság lényegében azt kérdezi, hogy az EK 56. és 58. cikkével ellentétes-e az, hogy valamely tagállam egy, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmény alapján csak a szerződő államban illetőséggel rendelkező személyeknek biztosítja ugyanazt a kedvezményt, amit a belföldi illetőségű személyeknek nyújt anélkül, hogy azt kiterjesztené a többi tagállamban illetőséggel rendelkező személyekre.

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

47 D. fenntartja, hogy a Szerződés által tiltott megkülönböztetésnek minősül a belga-holland egyezmény alkalmazásából adódó különbség közte és az azonos helyzetben lévő, Belgiumban illetőséggel rendelkező személy között. Egyrészről a Bíróság ugyan elismerte az adóügyi hatáskör megosztásából adódó eltérő bánásmódot az uniós polgárok között, de a kedvezménynek kizárólag a Belgiumban illetőséggel rendelkező személyek részére való biztosítása nem következhet e hatáskörmegosztásából. Másrészről a Holland Királyság által a Belgiumban illetőséggel rendelkező

személyek részére biztosított bánásmód nem viszonosságon alapul, hiszen a Belga Királyság nem vet ki vagyonadót, és ezért nem is ad adókedvezményt azoknak a holland illetőségű személyeknek, akik Belgiumban ingatlantulajdonnal rendelkeznek.

48 Az észrevételeket előterjesztő tagállamok és a Bizottság a fentiekkel ellentétben azt állítják, hogy a D.-hez hasonló személy és a Belgiumban illetőséggel rendelkező személy közötti eltérő bánásmód nem minősül hátrányos megkülönböztetésnek. Előadják, hogy egy kétoldalú egyezményben részes tagállam nem köteles a Szerződés alapján a Közösségben illetőséggel rendelkező minden személyre kiterjeszteni azokat az előnyöket, amelyeket a szerződő államban illetőséggel rendelkező személyeknek biztosít. A fenti kormányok és a Bizottság rámutatnak arra a veszélyre, amit egy kétoldalú egyezményben meghatározott előnynek a Közösségben illetőséggel rendelkező minden személyre való kiterjesztése jelentene a jelenleg hatályos és a tagállamok által a jövőben megkötendő kétoldalú egyezmények szempontjából, és a kiterjesztésből származó jogbizonytalanságra.

A Bíróság válasza

49 Fel kell idézni, hogy az EK 293. cikk alapján a tagállamok, amennyiben szükséges, tárgyalásokat folytatnak egymással annak érdekében, hogy állampolgáraik javára biztosítsák a kettős adóztatás megszüntetését a Közösségen belül.

50 A Bíróság megjegyezte a C-336/96. sz., Gilly kontra Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin ügyben 1998. május 12-én hozott ítéletének (EBHT 1998., I-2793. o.) 23. pontjában, hogy a kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetéséről szóló 90/436/EGK egyezmény (HL 1990. L 225., 5. o.) kivételével közösségi szinten semmilyen egységesítést vagy összehangolást célzó intézkedés nem született a kettős adóztatás terén, és a tagállamok erre vonatkozóan még nem kötöttek többoldalú egyezményt az EK 293. cikk alapján.

51 Közösségi intézkedés, illetve minden tagállam részvételével létrejött egyezmény hiányában ez utóbbiak számos kétoldalú egyezményt kötöttek.

52 Amint a Bíróság már rámutatott, a tagállamok ezen egyezmények keretein belül szabadon meghatározhatják az adóügyi hatáskör megosztása céljából a kapcsoló elveket (lásd a C-307/97. sz., Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland kontra Finanzamt Aachen-Innenstadt ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-6161. o.] 57. pontját). A Bíróság hasonlóképpen elismerte, hogy a két szerződő állam állampolgáraival szemben alkalmazott, a megosztásból adódó eltérő bánásmód nem minősül hátrányos megkülönböztetésnek az EK 39. cikk értelmében (lásd a fent hivatkozott Gilly-ügyben hozott ítélet 30. pontját).

53 Az alapeljárás tárgyát ugyanakkor nem az adóügyi hatáskör megosztásának valamely vagy a valamely egyezményben részes tagállamok állampolgárait vagy azokban illetőséggel rendelkező személyeket érintő következmények képezik, hanem az ilyen egyezményben nem részes államban illetőséggel rendelkező és az ezen egyezmény hatálya alá tartozó személyek helyzetének összehasonlítása.

54 Erre vonatkozóan meg kell jegyezni, hogy egy kétoldalú adóügyi egyezmény hatálya csupán az ott említett természetes és jogi személyekre terjed ki.

55 Mindenesetre vannak olyan helyzetek, amikor egy kétoldalú egyezményben meghatározott előnyöket ki lehet terjeszteni az adott egyezményben nem részes tagállamban illetőséggel rendelkező személyre is.

56 Így a Bíróság egy tagállam és egy harmadik ország között létrejött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény esetében kimondta, hogy a nemzeti elbánás elve megköveteli az említett egyezményben részes tagállamtól, hogy a honos társaságokra irányadókkal azonos feltételek mellett biztosítsa a nem honos társaságok állandó telephelyeinek az egyezményben meghatározott előnyöket (lásd a fent hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítélet 59. pontját).

57 Ilyen esetben a nem honos adóalanyt, amely valamely tagállamban állandó telephellyel rendelkezik, az e tagállamban honos adóalannyal egyező helyzetben lévőnek kell tekinteni.

58 Lényeges ugyanakkor felidézni azt, hogy a nemzeti bíróság által előterjesztett második kérdés azon a feltételezésen alapszik, hogy a D.-hez hasonló külföldi illetőségű személy helyzete nem hasonlítható össze egy holland illetőségű személyével. A kérdés annak megerősítésére irányul, hogy D. helyzete összehasonlítható-e egy másik külföldi illetőségű adózóéval, aki egy kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján különleges elbánásban részesül.

59 A Hollandiában a D.-hez hasonló, Németországban illetőséggel rendelkező személy és egy Belgiumban illetőséggel rendelkező személy tekintetében a vagyonadó szempontjából alkalmazott egyenlő bánásmód előfeltétele, hogy a két adóalanyt egyforma helyzetben lévőnek tekintsék.

60 Fel kell idézni azt, hogy annak elkerülése érdekében, hogy ugyanazt a vagyont mind Hollandiában, mind Belgiumban megadóztassák, a belga–holland egyezmény 24. cikke meghatározza az adóügyi hatáskör megosztását a két tagállam között, továbbá a 25. cikkének (3) bekezdésében előírt szabály szerint a fenti tagállamok valamelyikében illetőséggel rendelkező természetes személyek jogosultak a másik tagállamban azon személyhez fűződő levonásokra, amelyeket ez utóbbi a belföldi illetőségűeknek biztosít.

61 Az a tény, hogy ezek a viszonosságon alapuló jogok csak a két szerződő tagállamban illetőséggel rendelkező személyeket illetik meg, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények sajátossága. Ebből következően a Hollandiában fekvő ingatlanvagyonra kirótt vagyonadó tekintetében nincs azonos helyzetben a Belgiumban illetőséggel rendelkező és a Belgiumon kívül illetőséggel rendelkező adóalany.

62 A belga–holland egyezmény 25. cikkének (3) bekezdéséhez hasonló szabályt nem lehet az egyezmény többi részétől elkülönítve vizsgálni, mivel annak szerves részét képezi és hozzájárul általános egyensúlyához.

63 A fenti megfontolásokra figyelemmel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy nem ellentétes az EK 56. és EK 58. cikkel az alapeljárás tényállásához és körülményeihez hasonló esetben annak megtagadása, hogy egy, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény által előírt, az alapeljárásban vitatott rendelkezéshez hasonló szabályt kiterjesszenek a kérdéses egyezményben nem részes tagállamokban illetőséggel rendelkező személyekre.

A harmadik kérdésről

64 A harmadik kérdés csak arra az esetre került előterjesztésre, ha az első két kérdés valamelyikére igenlő választ kellene adni, így arra nem kell választ adni.

A költségekről

65 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a nemzeti bíróság előtt függőben levő ügy egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján, a Bíróság (nagytanács) a következőképpen határozott:

1) **Nem ellentétes az EK 56. és az EK. 58. cikkel az olyan nemzeti szabályozás, amely megtagadja a belföldi illetőségű adózók részére járó kedvezmény előnyét az olyan külföldi illetőségű adózóktól, akik vagyonának meghatározó része az illetőségük szerinti tagállamban található.**

2) **Nem ellentétes az EK 56. és EK 58. cikkel az alapeljárás tényállásához és körülményeihez hasonló esetben annak megtagadása, hogy egy, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény által előírt, az alapeljárásban vitatott rendelkezéshez hasonló szabályt kiterjesszenek a kérdéses egyezményben nem részes tagállamokban illetőséggel rendelkező személyekre.**

Aláírások