

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2014. szeptember 11.(*)

„Elzetes döntéshozatal iránti kérelem – Jövedelemadó – A kettős adóztatás elkerülésére irányuló jogszabályok – A lakóhely szerinti tagállamtól eltérő tagállamban szerzett, ingatlanból származó jövedelmek adóztatása – A lakóhely szerinti tagállamban progresszivitási fenntartás mellett alkalmazott mentesítési módszer – A lakóhely szerinti tagállamban és valamely másik tagállamban fekvő ingatlanokra alkalmazott eltérő bánásmód”

A C-489/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a hof van beroep te Antwerpen (Belgium) a Bírósághoz 2013. szeptember 10-én érkezett, 2013. szeptember 3-i határozatával terjesztett el az elzette

Ronny Verest,

Gaby Gerards

és

a Belgische Staat

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: J. L. da Cruz Vilaça tanácselnök, J.-C. Bonichot (előadó) és A. Arabadjiev bírák,

előtanácsnok: N. Jääskinen,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a belga kormány képviseletében J.-C. Halleux és M. Jacobs, meghatalmazotti minőségben,
- a francia kormány képviseletében G. de Bergues és J.-S. Pilczer, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében A. Cordewener és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 63. cikk és az EUMSZ 65. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az egyfelől R. Verest és G. Gerards, másfelől a Belgische Staat között, egy Franciaországban fekvő ingatlan belgiumi adójogi kezelése tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették el.

Jogi háttér

3 A Code des impôts sur les revenus 1992 (a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény; a továbbiakban: CIR 1992) 7. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az ingatlanból származó jövedelem a következő:

1. a bérbe nem adott ingatlanok tekintetében:

a) a Belgiumban fekvő ingatlanok esetén

– a kataszteri jövedelem, amennyiben nem beépített ingatlanról, jellege vagy rendeltetése folytán ingatlanjellegű anyagokról és felszerelésről vagy a 12. cikk 3. § szerinti lakóingatlanról van szó;

– a kataszteri jövedelem 40%-kal növelt összege, amennyiben más ingatlanról van szó;

b) a külföldön fekvő ingatlanok esetén a bérleti érték;

[...]”

4 A CIR 92 13. cikke szerint:

„Az ingatlanok bérleti értéke, a bérleti díj és a bérlet által teljesített ráfordítások tekintetében a nettó jövedelem a bruttó jövedelem fenntartási és javítási költségekkel csökkentett összegének felel meg, amely költségek mértéke:

– 40% beépített ingatlan, valamint jellege vagy rendeltetése folytán ingatlanjellegű anyag és felszerelés esetén [...]

[...]”

5 A CIR 92 155. cikke szerint:

„A kettős adóztatás elkerüléséről szóló nemzetközi egyezmények értelmében mentesített jövedelmeket figyelembe kell venni az adó megállapítása során, ám az adót csökkenteni kell a mentesített jövedelmeknek az összjövedelmekhez viszonyított arányában.

[...]”

6 A Franciaország és Belgium között Brüsszelben, 1964. március 10-én aláírt, a jövedelemadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről és a kölcsönös igazgatási és jogi segítségnyújtás szabályainak megállapításáról szóló egyezmény (a továbbiakban: a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény) 3. cikke (1) bekezdésének szövege a következő:

„Az ingatlanból származó jövedelem, beleértve az ingatlan vagyon tartozékait, az állatállományt és a mezőgazdaságban és az erdőgazdálkodásban használatos berendezéseket, kizárólag az ingatlan fekvése szerinti államban adóztatható.”

7 A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény 19. cikke A. részének (2) és (4) bekezdése kimondja:

„A kettős adóztatást a következő módon kell elkerülni:

A. Belgium vonatkozásában:

[...]

(2) A fenti (1) bekezdésben foglaltakon kívüli jövedelmek mentesülnek a jelen Egyezmény 2. cikke (3) bekezdésének A. része szerinti belga adók alól, amennyiben ezek a jövedelmek kizárólag Franciaországban adóztathatók.

[...]

(4) Tekintet nélkül a fenti rendelkezésekre, a jelen Egyezmény szerinti, az Egyezmény értelmében Belgiumban adóköteles jövedelmeket terhelő belga adókat olyan mértékben lehet megállapítani, amely megfelel a belga jogszabályok szerint adóztatható teljes jövedelemnek.”

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

8 Az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügy felpereseinek lakóhelye Belgiumban van, és jövedelmeik ott adókötelesek. 2004 augusztusában ingatlant vásároltak Franciaországban, majd a rá következő évben adóbevallást nyújtottak be, amelyben a belga adóhatóság korrekciókat eszközölt. Ezeket a korrekciókat a felperesek vitatták, és a rechtbank van eerste aanleg te Antwerpenhez (antwerpeni elsőfokú bíróság) fordultak.

9 Keresetük elutasítását követően a felperesek fellebbezést nyújtottak be a hof van beroep te Antwerpenhez (antwerpeni fellebbviteli bíróság).

10 Ez utóbbi bíróság álláspontja szerint az eltte folyamatban lévő jogvita egy Franciaországban fekvő ingatlannal kapcsolatos belgiumi adójogi bánásmódra vonatkozik. A bíróság e tekintetben rámutat, hogy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény értelmében az ingatlanból származó jövedelmek csak az ingatlan fekvése szerinti államban adóztathatók. A Belga Királyságban ehhez a mentességhez progresszivitási fenntartás kapcsolódik, amely alapján a Belgiumban adóköteles jövedelmekre alkalmazandó adómérték megállapítása során figyelembe lehet venni a Franciaországban fekvő ingatlanból származó jövedelmeket.

11 A hof van beroep te Antwerpen rámutat arra is, hogy a Belgiumban lévő, bérbe nem adott ingatlanból származó jövedelem meghatározásának alapja a kataszteri jövedelem, és hogy Franciaországban hasonló módon állapítják meg az ingatlanból származó fiktív jövedelmet. A CIR 92 7. cikke alapján ugyanakkor a Belgiumtól eltérő államban fekvő, bérbe nem adott ingatlanból származó jövedelmet kizárólag az ingatlan bérleti értéke alapján állapítják meg. A belgiumi és a francia kataszteri jövedelem összehasonlítható, azonban a kataszteri jövedelem általában alacsonyabb, mint a bérleti érték.

12 E megfontolások alapján a hof van beroep te Antwerpen úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Ellentétes?e az EK 56. cikkel valamely tagállamban egy másik tagállamban fekv?, bérbe nem adott ingatlanok a helyi kataszteri jövedelem?l eltér? alapon történ? adóztatása, különösen abban az esetben, ha feltételezzük, hogy a helyi kataszteri jövedelem hasonló módon kerül megállapításra, mint a belgiumi ingatlanokra vonatkozó belga kataszteri jövedelem?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésr?l

A kérdés tartalmáról

13 Emlékeztetni kell arra, hogy a nemzeti bíróságok és a Bíróság között az EUMSZ 267. cikkel bevezetett együttm?ködési eljárásban a Bíróság kötelessége, hogy a nemzeti bíróság részére olyan hasznos választ adjon, amely annak lehetővé teszi az el?tte folyamatban lévő ügy elbírálását. Ennek érdekében adott esetben a Bíróságnak át kell fogalmaznia a feltett kérdéseket (Brey?ítélet, C?140/12, EU:C:2013:565, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

14 Annak érdekében tehát, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság számára hasznos választ lehessen adni, az alapügyben szerepl? nemzeti szabályozást az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?n? ténybeli és jogi összefüggések alapján kell értékelni.

15 Nem vitatott, hogy az alapügy tárgya a belgiumi illet?ség? személyek – vagyis az alapügy felperesei – által Franciaországban szerzett, bérbe nem adott ingatlanból származó jövedelmekkel kapcsolatos adójogi bánásmód. A kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló, e két tagállam között megkötött egyezmény értelmében az ezen ingatlanból származó jövedelmek csak Franciaországban adóztathatók. Ugyanakkor az úgynevezett „progresszivitási fenntartás” kikötése lehetővé teszi, hogy e jövedelmeket a belga hatóságok figyelembe vegyék a kizárólag Belgiumban adóköteles jövedelmekre alkalmazandó adó mértékének megállapítása során.

16 A kérdést el?terjeszt? bíróság ezenkívül rámutat, hogy eltér?ek a bérbe nem adott ingatlanból származó jövedelmek megállapítására vonatkozó részletszabályok, attól függ?en, hogy az ingatlan Belgiumban vagy másik tagállamban fekszik?e. Így az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy az alapügyben a Franciaországban fekv?, bérbe nem adott ingatlanból származó jövedelem megállapításának alapja a bérleti érték, amelynek összege magasabb, mint egy Belgiumban fekv?, hasonló ingatlan kataszteri jövedelme.

17 A fentiekre tekintettel azt kell tehát megállapítani, hogy úgy kell?e értelmezni az EUMSZ 63. cikket, hogy azzal ellentétes az alapügyben szerepl?höz hasonló tagállami szabályozás, amely szerint – valamely kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezményben szerepl? progresszivitási kikötés alkalmazása esetén – a jövedelemadó mértékének meghatározása során a másik tagállamban fekv?, bérbe nem adott ingatlanból származó jövedelmeket az ingatlan „bérleti értéke” alapján kell megállapítani, míg az ugyanilyen, ám az els? tagállamban fekv? ingatlanból származó jövedelmek megállapításának alapja a „kataszteri jövedelem”, és ez utóbbi jövedelem általában alacsonyabb, mint a „bérleti érték”.

A t?ke szabad mozgását érint? korlátozás fennállásáról

18 El?ször is emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az Európai Unió által elfogadott egységesítési vagy harmonizációs intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is hatáskörrel rendelkeznek a jövedelmek és a vagyon adózási követelményeinek meghatározására annak érdekében, hogy adott esetben egyezmények megkötésével elkerüljék a kett?s adóztatást. Ilyen körülmények között a tagállamok a kett?s adóztatás elkerülésére kötött kétoldalú egyezmények keretében, az adóztatási joghatóság megosztása érdekében szabadon rögzíthetik a kapcsoló elveket (Imfeld és Garcet ítélet, C?303/12, EU:C:2013:822, 41. pont,

valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

19 Mindazonáltal az adóztatási joghatóság e megosztása nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy az EUMSzerződésben biztosított szabadságokkal ellentétes intézkedéseket alkalmazzanak. Ugyanis a kettős adóztatás elkerülésére kötött egyezmények keretében ily módon megosztott adóztatási joghatóság gyakorlása során a tagállamoknak az uniós szabályoknak megfelelően kell eljárniuk (Imfeld és Garcet ítélet, EU:C:2013:822, 42. pont).

20 Ebből az következik, hogy a tagállamok – feltéve, hogy a Szerződés által biztosított alapszabadságokat tiszteletben tartják – a természetes személyek jövedelmének megadóztatása érdekében szabadon határozhatják meg a bérbe nem adott ingatlanból származó jövedelem mértékének becslésére szolgáló módszereket, amelyek eltérőek lehetnek attól függően, hogy az ingatlan ebben a tagállamban vagy másik tagállamban fekszik-e.

21 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése szerint tiltott, tőkemozgást korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák egy tagállam lakosait attól, hogy más tagállamokban hajtsanak végre ingatlanberuházásokat (Libert és társai ítélet, C-197/11 és C-203/11, EU:C:2013:288, 44. pont).

22 Az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben nem vitatott, hogy a belga illetőségű személyek Belgiumban adóköteles jövedelmeire alkalmazandó adómérték megállapítása során valamennyi ingatlanból származó jövedelmüket figyelembe kell venni. Nem vitatott az sem, hogy a Belgiumban fekvő, bérbe nem adott ingatlanból származó jövedelem meghatározásának alapja a kataszteri jövedelem, amelynek összege alacsonyabb, mint a másik tagállamban fekvő ugyanilyen ingatlanból származó jövedelem meghatározásához figyelembe vett bérleti érték.

23 A kérdést elterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy ennél a télynél fogva elfordulhat-e, hogy egy Belgiumtól eltérő másik tagállamban fekvő, bérbe nem adott ingatlan belga illetőségű tulajdonosainak adóköteles jövedelmeit magasabb mértékű adókötelezettség terheli, mint az olyan belga illetőségű személyek jövedelmeit, akik Belgiumban rendelkeznek összehasonlítható ingatlannal.

24 Ha ez a helyzet, akkor az alapügyben szereplőhöz hasonló szabályozás olyan eltérő bánásmódot jelent, amely alkalmas arra, hogy eltántorítsa a belga illetőségű személyeket attól, hogy Belgiumtól eltérő más tagállamokban hajtsanak végre ingatlanberuházásokat, és ez jellegénél fogva a tőke szabad mozgásának korlátozásához vezet, amelyet az EUMSZ 63. cikk f) szabály szerint tilt.

A tőke szabad mozgását érintő korlátozás igazolásának fennállásáról

25 Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja alapján a 63. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek.

26 E rendelkezést a tőkemozgás szabadságától való eltérésként szigorúan kell értelmezni. Következésképpen e rendelkezés nem értelmezhető úgy, hogy minden olyan szabályozás, amely az adózók között a lakóhely vagy a tőkebefektetés tagállama alapján különbséget tesz, automatikusan összeegyeztethető a Szerződéssel (lásd: Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company ítélet, C-190/12, EU:C:2014:249, 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 Ugyanis az említett rendelkezésben előírt eltérést maga az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdése

korlátozza, amely szerint az e cikk (1) bekezdésében említett nemzeti rendelkezések „nem szolgálhatnak a 63. cikkben meghatározott szabad t?kemozgásra és fizetési m?veletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül” (lásd: Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company ítélet, EU:C:2014:249, 56. pont).

28 Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja által engedélyezett eltér? bánásmódot ily módon meg kell különböztetni az ugyanezen cikk (3) bekezdésében tiltott hátrányos megkülönböztetést?l. Márpedig a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kit?nik, hogy ahhoz, hogy a nemzeti adójogi szabályozást összeegyeztethet?nek lehessen tekinteni a Szerz?désnek a t?ke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az általa el?írt eltér? bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozzon, vagy közérdeken alapuló nyomós indok alapján igazolható legyen (lásd: Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company ítélet, EU:C:2014:249, 57. pont).

29 Egyrészt az alapügyben nem vitatott, hogy a kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény belgiumi alkalmazása alapján a Franciaországban fekv? ingatlanból származó jövedelmeket Belgiumban nem adóztatják, míg az utóbbi tagállamban fekv? ingatlanból származó jövedelmek az adóalapba tartoznak. Ugyanakkor ez az egyezmény lehet?vé teszi, hogy a belga hatóságok a Franciaországban fekv? ingatlanból származó jövedelmeket az említett egyezményben foglalt „progresszivitási fenntartás” alkalmazásával figyelembe vegyék a Belgiumban adóköteles jövedelmekre alkalmazandó adó mértékének megállapítása során.

30 Rá kell mutatni, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a „progresszivitási fenntartás” mellett alkalmazott mentesítési módszer azt biztosítja, hogy az adóalany lakóhelye szerinti tagállamban mentesített jövedelmeket e tagállam ennek ellenére az adó progresszivitására vonatkozó szabály alkalmazása céljából figyelembe vegye az adóalany egyéb jövedelme után fizetend? adó összegének megállapítása során (lásd ebben az értelemben: Asscher?ítélet, C?107/94, EU:C:1996:251, 47. pont).

31 Az ilyen szabályozás célja annak elkerülése, hogy a lakóhely szerinti tagállamban alacsonyabb mérték? adó terhelje egy másik tagállamban fekv? ingatlantulajdonnal rendelke? adóalany adóköteles jövedelmeit, mint az olyan adóalanyokét, akik a lakóhely szerinti tagállamban rendelkeznek összehasonlítható ingatlantulajdonnal.

32 E célra tekintettel a lakóhely szerinti tagállamban ingatlantulajdont szerz? adóalanyok összehasonlítható helyzetben vannak a más tagállamban ilyen tulajdont szerz? adóalanyokkal.

33 Másrészt meg kell állapítani, hogy a belga kormány egyetlen olyan közérdek? célra sem hivatkozott, amely igazolásul szolgálhat.

34 A fenti megfontolások összességére tekintettel az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szerepl?höz hasonló tagállami szabályozás, amennyiben az – valamely kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezményben szerepl? progresszivitási kikötés alkalmazása esetén – magasabb jövedelemadó?mérték alkalmazásához vezethet önmagában azért, mert az ingatlanból származó jövedelmek meghatározásának módszere azt eredményezi, hogy a másik tagállamban fekv?, bérbe nem adott ingatlanból származó jövedelmek összegét magasabbra becsülik az els? tagállamban fekv? ugyanilyen ingatlanból származó jövedelmeknél. A kérdést el?terjeszt? bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az alapügyben szerepl? szabályozás ténylegesen ilyen hatással jár?e.

A költségekr?

35 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló tagállami szabályozás, amennyiben az – valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményben szereplő progresszivitási kikötés alkalmazása esetén – magasabb jövedelemadó mérték alkalmazásához vezethet önmagában azért, mert az ingatlanból származó jövedelmek meghatározásának módszere azt eredményezi, hogy a másik tagállamban fekvő, bérbe nem adott ingatlanból származó jövedelmek összegét magasabbra becsülik az első tagállamban fekvő ugyanilyen ingatlanból származó jövedelmeknél. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az alapügyben szereplő szabályozás ténylegesen ilyen hatással jár-e.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.