



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2016. május 26.*

„Előzetes döntéshozatal — EUMSZ 21. cikk és EUMSZ 45. cikk — A személyek és a munkavállalók szabad mozgása és tartózkodása — Jövedelemadó — Öregségi nyugdíj — A nyugdíjasokat megillető adójóváírás — A biztosítás feltételei — A nemzeti hatóság által kiállított adókártya rendelkezésre állása”

A C-300/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a tribunal administratif (közigazgatási bíróság, Luxemburg) a Bírósághoz 2015. június 19-én érkezett, 2015. június 16-i határozatával terjesztett elő az előtte

Charles Kohll

Sylvie Kohll-Schlesser

és

a **Directeur de l'administration des contributions directes**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: F. Biltgen tanácselnök, A. Borg Barthet és E. Levits (előadó) bírák,

főtanácsnok: M. Campos Sánchez-Bordona,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a luxemburgi kormány képviseletében D. Holderer, meghatalmazotti minőségben,
 - az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,
- a főtanácsnok indítványának a 2016. február 16-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,
meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: francia.

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 45. cikk értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Ch. Kohll és S. Kohll-Schlessr, Luxemburgban lakóhellyel rendelkező nyugdíjasok és a directeur de l'administration des contributions directes (a közvetlen adók hivatalának igazgatója) között annak tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, hogy ez utóbbi a 2009–2011. adóévek vonatkozásában megtagadta Ch. Kohlltól az adójóváírás igénybevételét.

Jogi háttér

A luxemburgi jog

- 3 A jövedelemadóról szóló, 1967. december 4-i módosított törvény (loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu; *Mémorial* A 1967., 1228. o.; a továbbiakban: LIR) 96. cikke (1) bekezdésének az alapügy tényállására alkalmazandó változata értelmében:

„A nyugdíjból származó jövedelmek a következők:

1. korábbi munkaviszony alapján kapott öregségi nyugdíj és túlélő hozzátartozói nyugdíj, valamint ugyanezen az alapon kapott, akár nem időszakos vagy nem visszatérő egyéb ellátások és előnyök;
2. teljes egészében vagy részben a biztosítottak járulékaiból finanszírozott önálló nyugdíjpénztár által nyújtott nyugdíj- vagy egyéb időszakos ellátási hátralékok és járulékos ellátások, valamint oktatási atalányok és a 96a. cikkben említett nyugdíjak;

[...]”

- 4 A LIR-be a 2008. december 19-i törvény (loi du 19 décembre 2008; *Mémorial* A 2008., 2622. o.) 1. cikkének 24. pontja által beillesztett 139b. cikk alapján:

„(1) Minden adózó, aki a 96. cikk [(1) bekezdésének 1. és 2.] pontja értelmében vett nyugdíjból származó olyan jövedelemben részesül, amelynek megadóztatására Luxemburg jogosult, és aki adókártyával rendelkezik, a nyugdíjasokat megillető adójóváírásban (CIP) részesül. Az adójóváírást az adózónak nyújtott valamennyi nyugdíj tekintetében csak egy alkalommal kell figyelembe venni.

- (2) A nyugdíjasokat megillető adójóváírás évente 300 euró. A havi összeg 25 eurót tesz ki. A nyugdíjasokat megillető adójóváírás arra az időszakra korlátozódik, amelyben az adóalany az (1) [bekezdés] értelmében vett és feltételek mellett kapott nyugdíjból származó jövedelemben részesül. Az adójóváírást a nyugdíjpénztár vagy a nyugdíjat folyósító bármely egyéb szerv a (4) [bekezdésben] említett nagyhercegi rendelet által meghatározandó szabályok alapján azon adóév során biztosítja, amelyre vonatkozik. Nem jár nyugdíjasokat megillető adójóváírás azon jövedelmek esetében, amelyek nem érik el legalább évente a 300 eurót, vagy havonta a 25 eurót. A nyugdíjasokat megillető adójóváírás kizárólag a nyugdíjpénztár vagy a nyugdíjat folyósító egyéb szerv által az adókártya alapján a bérekből és fizetésekből történő megfelelő adólevonás keretében számítható be és téríthető vissza a nyugdíjasnak.
- (3) Azon nyugdíjpénztár vagy nyugdíjat folyósító egyéb szerv, amely nyugdíjasokat megillető adójóváírást és a gyermekét egyedül nevelő szülőt megillető adójóváírást nyújtott, jogosult a pozitív adólevonásba beszámítani a nyújtott adójóváírást, vagy adott esetben kérni a (4) [bekezdésben] említett nagyhercegi rendelet által meghatározandó szabályok alapján megelőlegezett adójóváírások visszatérítését.

(4) Nagyhercegi rendelet megállapíthatja a jelen cikk alkalmazásának pontos részleteit.”

5 A LIR 143. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Ha nagyhercegi rendelet másképp nem rendelkezik, minden egyes munkavállaló esetében adókártya készül, amely tartalmazza az adó mértékének az alkalmazásához szükséges adatokat, és amelyen:

- a) az Administration des contributions directes (közvetlen adók hivatala) a levonás meghatározása során figyelembe veendő különleges előírásokat tünteti fel;
- b) a munkaadó a nyújtott járandóságokat, az elvégzett levonásokat és a nyújtott adójóváírásokat tünteti fel.

[...]”

6 A LIR 144. cikke előírja:

„A 136–143. cikk rendelkezései analógia útján alkalmazandók a 96. cikk [(1) bekezdésének] 1. és 2. pontjában említett nyugdíjakra és nyugdíjhátralékokra. A kiigazítási intézkedéseket nagyhercegi rendelet határozza meg.”

7 A nyugdíjasokat megillető adójóváírás nyújtása végrehajtásának a szabályairól szóló, 2008. december 19-i nagyhercegi rendelet (règlement grand-ducal du 19 décembre 2008 réglant les modalités d’application de l’octroi du crédit d’impôt pour pensionnés; *Mémorial* A 2008., 2645. o.) 1. cikkének (1) bekezdése alapján:

„A nyugdíjasokat megillető adójóváírást [CIP] a nyugdíjpénztár vagy a nyugdíjat folyósító bármely egyéb szerv végzi azon nyugdíjasai számára, akik olyan adókártyával rendelkeznek, amelyre a CIP-et feljegyezték. Ha adójóváírás nem szerepel az adókártyán, vagy ha a nyugdíjas nem rendelkezik adókártyával, a nyugdíjpénztár vagy a nyugdíjat folyósító egyéb szerv nem jogosult adójóváírás nyújtására.

[...]”

A Luxemburgi Nagyhercegség és a Holland Királyság közötti, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény

8 A Luxemburgi Nagyhercegség és a Holland Királyság közötti, a kettős adóztatás elkerüléséről és az adókikerülés megakadályozásáról szóló, 1968. május 8-án Hágában aláírt egyezménynek az alapügy tényállásának az időpontjában hatályban lévő változata (a továbbiakban: a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény) a 19. cikkében előírja, hogy ezen egyezmény 20. cikke (1) bekezdése rendelkezéseinek fenntartásával az egyik szerződő államban belföldi illetőséggel rendelkező személynek korábbi munkaviszonyra tekintettel fizetett nyugdíjak és más hasonló jövedelmek csak ebben az államban adóztathatók.

9 Az említett egyezmény 20. cikkének (1) bekezdése alapján azon jövedelmeket, ideértve a nyugdíjakat is, amelyeket annak egyik szerződő állama, ezen állam valamely politikai alegysége, helyi önkormányzata vagy más közjogi jogi személye közvetlenül vagy az általa létrehozott alaphól történő levonással fizet valamely természetes személy részére ezen államban, e politikai alegységnek, ezen önkormányzatnak vagy e más közjogi jogi személynek közfeladatok ellátása során nyújtott szolgálataiért, ebben az államban kell megadóztatni.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 10 Ch. Kohll és felesége, S. Kohll-Schlesser, mindketten luxemburgi állampolgárok, Luxemburgban rendelkeznek lakóhellyel. Ch. Kohll a Shell International BV-től és a Sociale Verzekeringsbanktól (társadalombiztosítási pénztár) származó, két hollandiai nyugdíjban részesül. S. Kohll-Schlesser ez utóbbtól szintén kap nyugdíjat.
- 11 2013. február 20-án Ch. Kohll azzal az indokkal nyújtott be panaszt a 2009–2011. évre vonatkozó jövedelemadó-kivetési értesítések ellen, hogy a luxemburgi adóhatóság nem részesítette a LIR 139b. cikkében előírt, nyugdíjasokat megillető adójóváírásban (a továbbiakban: adójóváírás).
- 12 2013. szeptember 23-i határozatával a közvetlen adók hivatalának igazgatója Ch. Kohll panaszát egyrészt a 2009. év során kapott jövedelmek tekintetében mint késedelmeset, és következésképpen mint elfogadhatatlant elutasította, másrészt pedig azt a 2010. és a 2011. év során kapott jövedelmek tekintetében annak megállapításával utasította el, hogy Ch. Kohll nem volt jogosult adójóváírásra, és ezen évek vonatkozásában vele szemben utólagosan jövedelemadót vetett ki.
- 13 2013. december 10-én Ch. Kohll és S. Kohll-Schlesser a kérdést előterjesztő bíróság, a tribunal administratif (közigazgatási bíróság, Luxemburg) előtt keresetet indított a közvetlen adók hivatalának igazgatója által hozott e határozat megsemmisítése iránt.
- 14 E bíróság azon a véleményen van, hogy S. Kohll-Schlesser – aki saját nevében nem nyújtott be előzetesen panaszt a közvetlen adók hivatalának igazgatójához – keresete elfogadhatatlan, azonban Ch. Kohll keresetét elfogadhatónak nyilvánította. Ez utóbbi többek között a LIR 139b. cikkének a munkavállalók szabad mozgásának az EUMSZ 45. cikkben említett elvével való összeegyeztethetőségét vitatja.
- 15 A kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy adójóváírásban részesítenek valamennyi olyan adóalanyt, aki a LIR 96. cikke (1) bekezdésének 1. és 2. pontja értelmében vett nyugdíjából származó jövedelmet kap, feltéve hogy az adóztatás joga a Luxemburgi Nagyhercegséget illeti meg, és hogy az adóalany rendelkezik adókártyával.
- 16 E bíróság szerint, bár az előtte folyamatban lévő ügyben szóban forgó nyugdíjak Luxemburgban adóztatandók, nem vitatott, hogy Ch. Kohll számára nem állítottak ki adókártyát azon nyugdíjakkal kapcsolatban, amelyek címén az adójóváírásra vonatkozó jogát kívánja érvényesíteni.
- 17 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a LIR 139b. cikke tehát közvetett hátrányos megkülönböztetést vezethet be, mivel e rendelkezés az adójóváírás biztosítását attól a feltételtől teszi függővé, hogy az esetleges kedvezményezett adókártyával rendelkezzen. Márpedig ezen adójóváírásban nem részesítik azon személyeket, akik forrásadó hatálya alá nem tartozó olyan jövedelemben vagy nyugdíjban részesülnek, mint a külföldről származó nyugdíjak.
- 18 Ilyen körülmények között a tribunal administratif (közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„A munkavállalók szabad mozgásának különösen az EUMSZ 45. cikkben rögzített elvével ellentétesek-e a LIR 139b. cikke (1) bekezdésének rendelkezései, amennyiben ezek az ott előírt adójóváírást az adókártyával rendelkező személyeknek tartják fenn?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

- 19 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az EUMSZ 45. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes azon nemzeti adójogszabály, mint amelyről az alapügyben szó van, amely a nyugdíjasokat megillető adójóváírást az adókártyával rendelkező adóalanyoknak tartja fenn.

A szóban forgó szabadságról

- 20 Mindenekelőtt meg kell vizsgálni, hogy az EUMSZ 45. cikkre, amelynek az értelmezését a kérdést előterjesztő bíróság kéri, lehet-e hivatkozni olyan helyzetben, mint amelyről az alapügyben szó van, amely azon öregségi nyugdíjnak valamely tagállam általi adójogi bánásmódjára vonatkozik, amelyet az említett tagállamban lakóhellyel rendelkező személy részére egy másik tagállamban letelepedett nyugdíjfolyósító fizetett.
- 21 Ugyanis a luxemburgi kormány kétségét fejezi ki e rendelkezésnek az alapügyre való alkalmazhatóságát illetően, az Európai Bizottság pedig úgy véli, hogy az említett rendelkezés csak akkor lenne alkalmazandó, ha Ch. Kohll a nyugdíjba vonulását megelőzően vált volna luxemburgi lakossá annak érdekében, hogy e tagállamban állást keressen vagy töltsön be. Az EUMSZ 45. cikk ugyanis nem alkalmazandó Ch. Kohll helyzetére, ha ez utóbbi akkor költözött Luxemburgba, amikor már nyugdíjban részesült, és nem szándékozott e tagállamban kereső tevékenységet folytatni.
- 22 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a munkavállalók szabad mozgáshoz való jogát gyakorló és a lakóhelyétől eltérő tagállamban kereső tevékenységet folytató valamennyi uniós polgár – lakóhelyétől vagy állampolgárságától függetlenül – az EUMSZ 45. cikk hatálya alá tartozik (2013. február 28-i Petersen-ítélet, C-544/11, EU:C:2013:124, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 23 Először is a Shell International által Ch. Kohllnak folyósított nyugdíjjal kapcsolatban nem vitatott, hogy azt azon korábbi munkaviszony címén kapta, amely az érintett esetében attól a tagállamtól eltérő tagállamban, a jelen ügyben Hollandiában állt fenn, mint amelynek az állampolgára, és amelyben a tényállás idején lakóhellyel rendelkezik.
- 24 Márpedig, mivel egy másik tagállamban állt fenn munkaviszonya, Ch. Kohll élt az EUMSZ 45. cikkben említett szabad mozgás jogával.
- 25 A Bíróság megállapította, hogy az a tény, hogy valamely személy már nem áll munkaviszonyban, nem fosztja őt meg bizonyos olyan jogok garanciájától, amelyek a munkavállalói minőséghez kapcsolódnak, és hogy az öregségi nyugdíj, amelynek a folyósítása egy korábbi, már megszűnt munkaviszony fennállásától függ, e jogok kategóriájába tartozik. Ugyanis a nyugdíjjogosultság szorosan kapcsolódik az objektív munkavállalói minőséghez (lásd ebben az értelemben: 2000. június 15-i Sehrer-ítélet, C-302/98, EU:C:2000:322, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 26 Azon adóalany helyzete, mint Ch. Kohll, aki olyan nyugdíjban részesül, amelyet attól a tagállamtól eltérő tagállamban fennálló munkaviszony címén folyósítottak számára, mint amelynek az állampolgára, és amelyben a tényállás idején lakóhellyel rendelkezik, így különbözik azon személy helyzetétől, aki szakmai pályafutását teljes egészében abban a tagállamban töltötte, amelynek az állampolgára, és aki csak a nyugdíjba vonulását követően élt a másik tagállamban való tartózkodáshoz való jogával, és aki ezért nem hivatkozhat az EUMSZ 45. cikkben biztosított szabad mozgásra (lásd ebben az értelemben: 2006. november 9-i Turpeinen-ítélet, C-520/04, EU:C:2006:703, 16. pont).

- 27 E megállapításnak egyébiránt nem mond ellent a 2015. november 19-i Hirvonen-ítélet (C-632/13, EU:C:2015:765), mivel a Bíróság az említett ítélet 21. pontjában megállapította, hogy az olyan nyugdíjas, aki az egyik tagállamból, amelyben egész szakmai pályafutása során dolgozott, valamely másik tagállamba költözik – ha a helyzete nem tartozik az EUMSZ 45. cikk által biztosított szabad mozgás körébe –, az EUMSZ 21. cikk szerinti uniós polgárként hivatkozhat a szabad mozgás jogára.
- 28 Következésképpen valamely tagállam olyan állampolgára és lakosa, mint Ch. Kohll, hivatkozhat az EUMSZ 45. cikkre azon öregségi nyugdíj tekintetében, amelyet abban a tagállamban fennálló korábbi munkaviszonya címén folyósítottak számára, amelynek nem az állampolgára, és amelyben a tényállás idején lakóhellyel sem rendelkezik, függetlenül attól, hogy miután e másik tagállamban dolgozott, letelepedett-e a származása szerinti tagállamban annak érdekében, hogy ott állást keressen vagy töltsön be.
- 29 Ami másodszor a társadalombiztosítási pénztár által Ch. Kohllnak folyósított nyugdíjat illeti, a Bírósághoz benyújtott iratokból kitűnik, hogy az alapügy felei nem értenek egyet azon jogalap tekintetében, amely alapján e nyugdíjat az érintettnek nyújtották, és a Luxemburgi Nagyhercegség azon jogát illetően, hogy e nyugdíjat – a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény 20. cikkének (1) bekezdését figyelembe véve – megadóztassa.
- 30 A kérdést előterjesztő bíróság – pontosítva, hogy e nyugdíjat valamennyi olyan személynek folyósítják, akik Hollandiában rendelkeztek lakóhellyel, függetlenül attól, hogy e személy ott munkaviszonyban állt-e – mindazonáltal azon a véleményen van, hogy e nyugdíj a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény 19. cikke alá tartozik, jöllehet e rendelkezés a munkaviszony címén folyósított nyugdíjakat említi.
- 31 A kérdést előterjesztő bíróság feladata azon jogalap meghatározása, amely alapján a társadalombiztosítási pénztár e nyugdíjat Ch. Kohllnak folyósítja, és többek között annak vizsgálata, hogy e nyugdíjat – bár azt *a priori* valamennyi hollandiai lakosnak nyújtják – a jelen ügyben Ch. Kohllnak ugyanakkor a Hollandiában fennálló munkaviszonya címén folyósították-e, vagy hogy az említett nyugdíj összegét befolyásolja-e az érintett munkavállalói minősége. Igenlő válasz esetén az alapeljárásban ugyanazon indokok alapján lehet hivatkozni az EUMSZ 45. cikkre, mint amelyek a jelen ítélet 23–28. pontjában meghatározásra kerültek.
- 32 Ellenben, ha azt kellene megállapítani, hogy sem a társadalombiztosítási pénztár azon kötelezettsége, hogy nyugdíjat folyósítson Ch. Kohll részére, sem pedig annak összege nem az érintett munkavállalói minőségétől, hanem attól függ, hogy Hollandiában rendelkezett lakóhellyel, hivatkozni lehet az EUMSZ 21. cikkre, amely általános jelleggel állapítja meg valamennyi uniós polgárnak a tagállamok területén való szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való jogát.
- 33 Következésképpen, mivel az alapügyben mind az EUMSZ 21. cikk, mind az EUMSZ 45. cikk alkalmazható, e két rendelkezést kell értelmezni.
- 34 E tekintetben azzal a körülménnyel, hogy a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésében kizárólag az EUMSZ 45. cikket említette, nem ellentétes az, hogy a Bíróság értelmezze az EUMSZ 21. cikket is.
- 35 Ugyanis a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint annak érdekében, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet előterjesztő bíróság részére hasznos választ adjon, a Bíróság figyelembe veheti az uniós jog olyan rendelkezéseit is, amelyekre a nemzeti bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekben nem hivatkozott (2013. február 28-i Petersen-ítélet, C-544/11, EU:C:2013:124, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

A korlátozás fennállásáról

- 36 Először is az EUMSZ 45. cikkel kapcsolatban emlékeztetni kell arra, hogy még ha szövegük szerint a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó rendelkezések különösen a fogadó tagállamban a nemzeti elbánásból származó előnyök biztosítására irányulnak is, azokkal szintén ellentétes az, hogy az illetőség szerinti állam megakadályozza állampolgárai számára a más tagállambeli állás szabad elfogadását és betöltését (2013. február 28-i Petersen-ítélet, C-544/11, EU:C:2013:124, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 37 A jelen ügyben a nemzeti jog szerint azon adóalanyokat részesítik adójóváírásban, akik Luxemburgban adóztatható öregségi nyugdíjból származó – legalább évente 300 eurót vagy havonta 25 eurót elérő – jövedelmet kapnak, és akik adókérdőívvel rendelkeznek.
- 38 Márpedig, amint a kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, az öregségi nyugdíj kedvezményezettje számára nem állítanak ki adókérdőívet, amennyiben e nyugdíj, jóllehet Luxemburgban adóztatandó, e tagállamban nem tartozik forrásadó hatálya alá, többek között azon oknál fogva, hogy az említett nyugdíjat folyósító szerv másik tagállamban telepedett le.
- 39 Ebből következik, hogy nem részesítik adójóváírásból álló adókedvezményben a Luxemburgban lakóhellyel rendelkező olyan adóalanyokat, akiknek az e tagállamban adóztatandó nyugdíja másik tagállamból származik.
- 40 Azáltal, hogy eltérő bánásmódot teremt a Luxemburgban lakóhellyel rendelkező adóalanyok között azon tagállam alapján, amelyből a Luxemburgban adóztatandó, őket megillető öregségi nyugdíj származik, és azáltal, hogy megtagadja az adójóváírás kedvezményét azon adóalanyoktól, akiknek a nyugdíjfolyósítója egy másik tagállam területén telepedett le, az alapügyben szóban forgó jogszabály eltántoríthatja a munkavállalókat attól, hogy a Luxemburgi Nagyhercegségtől eltérő tagállamban keressenek vagy töltsenek be állást.
- 41 Az ilyen jogszabály tehát a munkavállalók szabad mozgása korlátozásának minősül, amelyet az EUMSZ 45. cikk főszabálya szerint tilt.
- 42 Másodszor az EUMSZ 21. cikkel kapcsolatban a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amely az állam egyes állampolgárait pusztán azért hozza hátrányos helyzetbe, mert éltek a más tagállamban való szabad mozgás és tartózkodás jogával, az EUMSZ 21. cikk (1) bekezdésében valamennyi uniós polgár számára elismert szabadságok korlátozását jelenti (2015. február 26-i Martens-ítélet, C-359/13, EU:C:2015:118, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 43 Ugyanis a Szerződés által az uniós polgárok számára a szabad mozgás terén nyújtott lehetőségek nem fejthetik ki teljes hatásukat, ha valamely tagállam állampolgárát eltántoríthatják e jog gyakorlásától egy másik tagállamban való tartózkodása elé a származási állam e lehetőségek gyakorlását büntető szabályozása miatt állított akadályok (2015. február 26-i Martens-ítélet, C-359/13, EU:C:2015:118, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 44 A jelen ügyben, mivel az adójóváírásból álló adókedvezményt megtagadják azon luxemburgi adóalanytól, aki gyakorolta az állampolgársága szerinti tagállamtól eltérő más tagállamban történő szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való jogát, és aki az e másik tagállamban való tartózkodás címén az ez utóbbi tagállamban letelepedett nyugdíjfolyósító által fizetett nyugdíjban részesül, e luxemburgi adóalanyt hátrányban részesítik azon adóalanyokhoz képest, akik nem gyakorolták a más tagállamban történő szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való jogukat. Az alapügyben szóban forgó jogszabály, amely ilyen eltérő bánásmódot vezet be, eltántoríthat valamely adóalanyt e szabadság gyakorlásától, így az EUMSZ 21. cikkben elismert szabadságok korlátozásának minősül.

Az igazolás fennállásáról

- 45 Ilyen korlátozások csak akkor fogadhatók el, ha olyan helyzetekre vonatkoznak, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy ha azokat közérdeken alapuló nyomós ok igazolja (lásd többek között: 2015. december 17-i Timac Agro Deutschland ítélet, C-388/14, EU:C:2015:829, 26. pont).
- 46 Azon kérdést illetően, hogy a szóban forgó helyzetek objektíve összehasonlíthatók-e, arra kell emlékeztetni, hogy a határon átnyúló helyzetek belső helyzetekkel való összehasonlíthatóságának a vizsgálata során figyelembe kell venni a kérdéses nemzeti rendelkezések célját (lásd ebben az értelemben: 2010. február 25-i X Holding ítélet, C-337/08, EU:C:2010:89, 22. pont; 2012. szeptember 6-i Philips Electronics UK ítélet, C-18/11, EU:C:2012:532, 17. pont).
- 47 E tekintetben a luxemburgi kormány azzal érvel, hogy az adójóváírást a célból vezették be, hogy szelektív adópolitikát folytassanak a legsebezhetőbb társadalmi rétegekhez tartozó személyek javára azáltal, hogy lehetővé teszik számukra, hogy ilyen adókedvezmény hatásán keresztül magasabb jövedelem álljon rendelkezésükre.
- 48 Márpedig ilyen célkitűzésre tekintettel azon belföldi adóalany, aki egy másik tagállamból származó öregségi nyugdíjban részesül, nem feltétlenül található attól eltérő helyzetben, mint amelyben azon belföldi adóalany van, aki ilyen nyugdíjat a lakóhelye szerinti tagállamban letelepedett nyugdíjfolyósítótól kap, mivel e mindkét adóalany tartozhat a legsebezhetőbb társadalmi rétegekhez.
- 49 A korlátozást ezért csak nyomós közérdek igazolhatja. Azonban ebben az esetben is szükséges, hogy a korlátozás alkalmas legyen az általa elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (2015. december 17-i Timac Agro Deutschland ítélet, C-388/14, EU:C:2015:829, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 50 E tekintetben a luxemburgi kormány azzal érvel, hogy az adójóváírás rendszerét igazolja a nemzeti adórendszer koherenciája megőrzésének a szükségessége, azáltal, hogy olyan adójóváírás nyújtását írja elő, amely beszámítható és visszatéríthető, és hatékony, méltányos és megvalósítható anélkül, hogy többek között aránytalan közigazgatási teherrel járna.
- 51 E kormány szerint egyrészt az adójóváírás e rendszere az egyetlen, amely anélkül kivitelezhető, hogy a közigazgatási hivatalokra, a szóban forgó jövedelmeket folyósító szervekre, valamint az érintettekre túlzott közigazgatási terheket róna. Ugyanis csak a nyugdíjak folyósításáért és az adólevonásoknak az államkincstárba való befizetéséért felelős nemzeti szervezetek rendelkeznek egyrészt azon naprakész információkkal, amelyek lehetővé teszik az adójóváírás hatékony, igazságos és megfelelő nyújtását, és képesek másrészt közvetlenül és hatékonyan beszámítani vagy visszatéríteni ezen adójóváírást az érintett adóalanyok számára.
- 52 Másrészt az említett rendszer szükséges a nemzeti adórendszer egésze koherenciájának a megőrzéséhez, és a luxemburgi jogi szabályozásban fennáll az adóbeszedés rendszere – a jelen ügyben a LIR 96. cikke (1) bekezdésének 1. és 2. pontja értelmében vett nyugdíjjövedelmek utáni adólevonás – és az adójóváírás közötti kapcsolat.
- 53 Először is a luxemburgi kormány által hivatkozott adminisztrációs és gyakorlati megfontolásokkal kapcsolatban emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság valójában már kimondta, hogy nem tagadható meg a tagállamoktól annak lehetősége, hogy a jogszerű célokat a hatáskörrel rendelkező hatóságok által könnyen kezelhető és ellenőrizhető szabályok bevezetésével valósítsák meg (2015. február 24-i Sopora-ítélet, C-512/13, EU:C:2015:108, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 54 Azonban fontos megjegyezni, hogy az alapügyben nem a forrásadóra alapított rendszert, sem pedig az adókártya kiállításának megfelelő és gyakorlati jellegét nem vitatják, hanem azt, hogy az adójóváírás nyújtását feltétel nélkül megtagadják, ha az érintett adóalany nem képes ilyen kártyát felmutatni, még ha az említett előnyből való részesülés érdekében minden más feltételnek eleget is tesz.
- 55 Márpedig *a priori* nem zárható ki, hogy valamely adóalany képes olyan releváns bizonyítékokat felmutatni, amelyek lehetővé teszik a tagállam adóhatóságai számára a másik tagállamból származó nyugdíjvédelmek valós mivoltának és jellegének az egyértelmű és pontos ellenőrzését (lásd analógia útján: 2009. január 27-i Persche-ítélet, C-318/07, EU:C:2009:33, 53. pont).
- 56 Semmi nem akadályozza ugyanis az érintett adóhatóságokat abban, hogy ezen adóalanytól megköveteljék az általuk annak értékeléséhez szükségesnek tartott bizonyítékok benyújtását, hogy a kérdéses szabályozás által az említett kedvezmény nyújtására vonatkozóan előírt feltételek teljesülnek-e, és következésképpen helye van-e a kérelmezett kedvezmény megadásának (lásd analógia útján: 2009. január 27-i Persche-ítélet, C-318/07, EU:C:2009:33, 54. pont).
- 57 E tekintetben a luxemburgi kormány nem szolgáltatott információkat azon okokra vonatkozóan, amelyek megakadályozzák abban, hogy az adójóváírást kérelmező adóalany által benyújtott információkra támaszkodjon.
- 58 Ezenkívül, amint a főtanácsnok az indítványának 68. pontjában megjegyezte, a luxemburgi kormány – miközben az állítólagos adminisztratív kényszerekre és azok aránytalan jellegére hivatkozik – homályos marad azok pontos jellegét illetően.
- 59 Mindenesetre emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már megállapította, hogy a gyakorlati nehézségek önmagukban nem igazolhatják a Szerződés által biztosított alapvető szabadság megsértését (2010. július 1-jei Dijkman és Dijkman-Lavaleije ítélet, C-233/09, EU:C:2010:397, 60. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 60 Másodszor, bár az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége igazolhatja a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását, a Bíróság megköveteli, hogy közvetlen kapcsolat legyen megállapítható az adott adókedvezmény és az e kedvezménynek valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között, és e kapcsolat közvetlen jellegét a szóban forgó szabályozás által követett célra tekintettel kell megállapítani (2010. július 1-jei Dijkman és Dijkman-Lavaleije ítélet, C-233/09, EU:C:2010:397, 54. és 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 61 Márpedig a jelen ügyben a luxemburgi kormány nem az adójóváírás és valamely meghatározott adóteher közötti közvetlen kapcsolat fennállására hivatkozik, mivel a másik tagállamból származó nyugdíjak a luxemburgi nyugdíjakhoz hasonlóan Luxemburgban adóztatandók, hanem az adójóváírás és egy adóztatási technika, vagyis a forrásadó közötti kapcsolat fennállására támaszkodik, amely forrásadó kizárólag olyan nyugdíjakra alkalmazandó, amelyek folyósítója Luxemburgban telepedett le. Az alapügyben szóban forgó adókedvezményt – a jelen ítélet előző pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében – tehát nem egyenlítik ki meghatározott adóteherrel.
- 62 Következésképpen meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti adójogszabály alkalmazásából eredő, az EUMSZ 21. cikk és az EUMSZ 45. cikk által főszabály szerint tiltott korlátozások nem igazolhatók a luxemburgi kormány által hivatkozott indokokkal.
- 63 A fenti megállapításokra tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 21. cikket és az EUMSZ 45. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti adójogszabály, mint amelyről az alapügyben szó van, amely a nyugdíjasokat megillető adójóváírást az adókártyával rendelkező adóalanyoknak tartja fenn.

A költségekről

- ⁶⁴ Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

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

Az EUMSZ 21. cikket és az EUMSZ 45. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti adójogszabály, mint amelyről az alapügyben szó van, amely a nyugdíjasokat megillető adójóváírást az adókártyával rendelkező adóalanyoknak tartja fenn.

Aláírások