



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2019. március 14.*

„Előzetes döntéshozatal – Munkavállalók szabad mozgása – Egyenlő bánásmód – Jövedelemadó – A kettős adóztatás elkerülésére irányuló jogszabályok – A lakóhely szerinti tagállamtól eltérő tagállamban kapott nyugdíj – A mentesség számítási módjai a lakóhely szerinti tagállamban – Bizonyos adókedvezményekre vonatkozó igény egy részének elvesztése”

A C-174/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a tribunal de première instance de Liège (liège-i elsőfokú bíróság, Belgium) a Bírósághoz 2018. március 5-én érkezett, 2018. február 8-i határozatával terjesztett elő a

Jean Jacob,

Dominique Lennertz

és

az **État belge**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: K. Jürimäe tanácselnök, Juhász E. és C. Vajda (előadó) bírák,

főtanácsnok: M. Campos Sánchez-Bordona,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a belga kormány képviseletében P. Cottin, J.-C. Halleux és C. Pochet, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és N. Gossement, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: francia.

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 45. cikk értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet Jean Jacob és Dominique Lennertz, Belgiumban lakóhellyel rendelkező házaspár, valamint az État belge (belga állam) között folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelynek tárgya az e házaspár belgiumi összevont adójának kiszámítása során a J. Jacob által egy másik tagállamban kapott és Belgiumban adómentes, de bizonyos adókedvezmények nyújtása esetén az adóalapba beszámító nyugdíj figyelembevétele, amely azzal a következménnyel jár, hogy e házaspár elveszíti azon kedvezmények egy részét, amelyekre ilyen figyelembevétel hiányában jogosult lett volna.

Jogi háttér

Az 1970. évi egyezmény

- 3 A Belga Királyság és a Luxemburgi Nagyhercegség között a kettős adóztatás elkerüléséről és a jövedelem- és a vagyonadók területén egyes kérdések szabályozásáról szóló, 1970. szeptember 17-én aláírt egyezmény – az alapügy tényállására alkalmazandó szövegváltozatában (a továbbiakban: 1970. évi egyezmény) – „Nyugdíj” címet viselő 18. cikkének (3) bekezdése így szól:

„[...] a Luxemburgból származó és belgiumi illetőséggel rendelkező személynek fizetett nyugdíjak és más hasonló jövedelmek nem adóztathatók Belgiumban, ha e kifizetések alapját valamely kiegészítő nyugdíjrendszer keretében a kedvezményezett által vagy annak nevében fizetett járulékok, ellátások, biztosítási díjak vagy a munkáltató által valamely belső rendszer keretében adott juttatások képezik, ha e járulékokat, ellátásokat, biztosítási díjakat, illetve juttatásokat Luxemburgban ténylegesen adó terhelte.”

- 4 Az 1970. évi egyezmény 23. cikke (2) bekezdésének 1. pontja a következőképpen rendelkezik:

„A belgiumi illetőségűek tekintetében a kettős adóztatást a következő módon kell elkerülni:

1° A Luxemburgból származó jövedelmek – a 2. és a 3. pontban foglalt jövedelmek kivételével –, valamint a Luxemburgban található vagyonelemek, amelyek az előző cikkek értelmében ebben az államban adóztathatók, Belgiumban mentesülnek az adózás alól. E mentesítés nem korlátozza Belgium jogát arra, hogy e mentesített jövedelmeket és vagyonelemeket az adómérték meghatározásakor figyelembe vegye.”

A belga jog

- 5 A code des impôts sur le revenu de 1992 – az alapügy tényállására alkalmazandó szövegváltozatában (a továbbiakban: a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvénykönyv) – 131. cikke szabályozza az adómentes jövedelemhányadokat.
- 6 A hosszú távú megtakarítások, a szolgáltatási utalványokkal finanszírozott kiadások, a lakóhely energiamegtakarítására fordított költségek, a lopás és a tűz elleni védekezésre fordított kiadások, illetve az adományok címén biztosított adócsökkentést a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvénykönyv 145/1, 145/21, 145/24, 145/31, illetve 145/33. cikke szabályozza.

7 E kódex 155. cikke értelmében:

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

Ugyanez az eljárás vonatkozik:

– a más nemzetközi egyezmények vagy megállapodások alapján mentesített jövedelmekre, amennyiben azok tartalmazznak progresszivitási kikötést;

[...]

Amikor összevont adózást állapítanak meg, a csökkentést adóalanyként a nettó összjövedelem alapján kell kiszámítani.”

8 A 2002. december 12-i Groot ítélet (C-385/00, EU:C:2002:750) nyomán a Belga Királyság elfogadta a nemzetközi egyezmény alapján adómentes jövedelmek tekintetében az 1992. évi CIR 155. cikkében előírt csökkentést kiegészítő adókedvezményről szóló, 2008. március 12-i CIR.H.331/575.420. sz. körlevelet (a továbbiakban: 2008. évi körlevél).

9 A 2008. évi körlevél a bevezető részében kifejti:

„1. A belga adórendszerben az adóalany személyes és családi körülményeihez kapcsolódó adókedvezményeket [...] mind a belga eredetű jövedelmekre, mind pedig a külföldi jövedelmekre alkalmazni kell. Ha a kérdéses személyes és családi körülmény nem került külföldön figyelembevételre, e kedvezmények egy része elveszik.

Hollandia Belgiumhoz hasonlóan progresszivitási kikötéssel érvényesített mentesítési módszert alkalmazott. A [Bíróság a 2002. december 12-i Groot ítéletében (C-385/00, EU:C:2002:750)] mindazonáltal úgy ítélte meg, hogy ezen eljárási módszer ellentétes az [Európai Unió] személyek szabad mozgására vonatkozó szabályozásával.

Az Európai Bizottság felhívta Belgiumot, hogy biztosítsa a progresszivitási kikötéssel alkalmazott mentesítési módszer [...] alkalmazására vonatkozó belga adórendeleteknek az [EK] 18., [EK] 39., [EK] 43. és EK 56. cikkből eredő kötelezettségeknek [...] való megfelelését.

Az alábbi megoldás került elfogadásra: abban az esetben, ha az adóalany személyes és családi körülményei nem kerültek figyelembevételre külföldön, további adócsökkentést biztosítanak a külföldi jövedelmek után, kiegészítve [az 1992. évi CIR] 155. cikkében meghatározott adókedvezményt.

E kiegészítő csökkentést ugyanakkor csak akkor kell alkalmazni, ha az adónak [az 1992. évi CIR] 155. cikkében meghatározott progresszivitási kikötést alkalmazó mentesítési módszer segítségével kiszámított teljes összege, megnövelve a mentesített jövedelmek után külföldön fizetendő adó összegével, meghaladja azon adó összegét, amelyet akkor kellett volna fizetni, ha a jövedelmek kizárólag Belgiumból származtak volna és a vonatkozó adókat Belgiumban kellett volna megfizetni.

E csökkentés összege megegyezik a külföldi eredetű jövedelmek után fizetendő hasonló jellegű adó összegével növelt (jelenleg [az 1992. évi CIR] 155. cikkében meghatározott progresszivitási kikötést alkalmazó mentesítési módszer segítségével kiszámított) belga jövedelemadó összege és azon adó közötti különbséggel, amelyet akkor kellett volna fizetni, ha a jövedelmek kizárólag Belgiumból származtak volna és a vonatkozó adókat Belgiumban kellett volna megfizetni.

A kiegészítő csökkentés összegének meghatározása céljából tehát ki kell számítani azt az adót, amelyet akkor kellett volna fizetni, ha a jövedelmek kizárólag Belgiumból származtak volna és a vonatkozó adókat Belgiumban kellett volna megfizetni.

2. A belga jogszabályok fenti értelmű módosításáig e csökkentést a jelen körlevélben meghatározott feltételek és korlátok mellett kell alkalmazni.

[...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 10 Az alapeljárás felpereseinek a 2013. évi adóévre vonatkozó közös adóbevallásában J. Jacob két általa kapott nyugdíjat tüntetett fel, mégpedig egy belgiumi eredetű nyugdíjat 15 699,57 euró összegben, valamint egy másik, luxemburgi eredetű nyugdíjat 14 330,75 euró összegben. E két nyugdíjat kiegészítette a J. Jacob által bevallott 1181,60 euró összegű, ingatlanból származó jövedelem, amely révén az összjövedelme 31 211,92 euró összeget tett ki.
- 11 A belga adóhatóság J. Jacob vonatkozásában az összjövedelme alapján, beleértve az 1970. évi egyezmény alapján Belgiumban adómentes luxemburgi eredetű nyugdíjat is, 11 448,36 euró összegű alapadót számított ki, amely körülbelül 36,68%-os adómértéknek felel meg. Ezen összegből adócsökkentő tételeket vontak le egyrészt 3032,46 euró összegben az adómentes jövedelemhányad, a hosszú távú megtakarítás, a szolgáltatási utalványokkal finanszírozott kiadások, a lakóhely energiamegtakarítására fordított költségek, a lopás és a tűz elleni védekezésre fordított kiadások, valamint az adományok címén, másrészt pedig 1349,45 euró összegben jövedempótló jövedelmek, valamint nyugdíj- és előnyugdíj-jövedelmek címén. Az ebből eredően csökkentett alapadóból, vagyis 7066,45 euróból ezt követően levontak 3220,14 euró adócsökkentő tételt az adómentes külföldi jövedelmek címén a luxemburgi eredetű nyugdíj összjövedelemhez viszonyított arányának megfelelően, ami 3846,31 euró adófösszeget eredményezett.
- 12 Az alapeljárás felperesei fellebbezés útján vitatták e számítást arra hivatkozva, hogy a 3220,14 euró csökkentés, amely összeget az adómentes külföldi jövedelmek címén vontak le, nem 36,68%-a, hanem 22,47%-a a luxemburgi eredetű nyugdíjnak, így utóbbit végül 14,21%-os adómértékkel adóztatták, ahelyett hogy az 1970. évi egyezménynek megfelelően mentesítették volna az adó alól Belgiumban. J. Jacob szerint abból a célból, hogy biztosítsák a luxemburgi eredetű nyugdíjának adómentességét, e nyugdíjra közvetlenül az alapadó kiszámítása után 36,68%-os levonási mértéket kellett volna alkalmazni, ami 5256,44 euróra csökkentette volna az adóalapot az adócsökkentő tételek alkalmazása előtt, amely végül a 3846,31 euró helyett 1810,01 euró adófösszeget eredményezett volna.
- 13 A belga adóhatóság 2014. szeptember 25-i határozatával elutasította e fellebbezést, és arra emlékeztetett, hogy az 1992. évi CIR 155. cikke szerint a kettős adózás elkerüléséről szóló egyezmények alapján mentesített jövedelmeket figyelembe kell venni az adó megállapítása során, de az adót az adócsökkentő tételek alkalmazását követően kell csökkenteni a mentesített jövedelmeknek az összjövedelemhez viszonyított arányában. E hatóság azt is megerősítette, hogy az alapeljárás felperesei nem feleltek meg a 2008. évi körlevélben abból a célból meghatározott feltételeknek, hogy igénybe vehessék az adómentes külföldi jövedelmek után járó, az e 155. cikkben foglaltakat kiegészítő adócsökkentést.
- 14 A belga adóhatóság e határozatával szemben indított keresetet elbíráló tribunal de première instance de Liège (liège-i elsőfokú bíróság, Belgium) előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesztett a Bíróság elé, amely a 2016. november 29-i Jacob és Lennertz végzéssel (C-345/16, nem tették közzé, EU:C:2016:911) mint nyilvánvalóan elfogadhatatlant elutasította e kérelmet az eljárási szabályzata 53. cikkének (2) bekezdése alapján, tekintettel arra, hogy az említett kérelem nem felelt meg az e szabályzat 94. cikkében foglalt követelményeknek az ügy ténybeli és jogi hátterére vonatkozó hiányosságok miatt.

- 15 Így a kérdést előterjesztő bíróság e hiányosságok kiküszöbölése céljából, különösen a 2013. december 12-i Imfeld és Garcet ítéletre (C-303/12, EU:C:2013:822) hivatkozva, egy második előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesztett a Bíróság elé.
- 16 Az említett ítélet alapján a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy köteles biztosítani azon adókedvezmény tényleges igénybevételét, amelyre az adóalanyok személyes és családi körülményei jogosítanak, függetlenül attól, hogy az érintett tagállamok miként osztották meg egymás között azt a kötelezettséget, hogy biztosítaniuk kell az ilyen adókedvezmények teljes egészének figyelembevételét. E bíróság kifejti, hogy az 1970. évi egyezményben szereplő mentesítési módszer azt igényli, hogy a lakóhely szerinti tagállam teljesen mentesítse az adó alól a nyugdíjakat, amelyek ezen egyezménynek megfelelően csak a forrás szerinti tagállamban adóztathatók, és az egyezményben biztosított progresszivitási kikötés azt jelenti, hogy az adómentes külföldi jövedelmek kizárólag a Belgiumban adóztatható egyéb jövedelmekre vonatkozó adómérték meghatározásakor vehetők figyelembe. Márpedig az alapeljárás felpereseit terhelő adó számítási módja miatt e felperesek elveszítenék az őket megillető adókedvezményekre vonatkozó igény egy részét, és J. Jacob külföldről származó jövedelmei, amelyek főszabály szerint adómentesek, adózás alá esnének.
- 17 E körülmények között a tribunal de première instance de Liège (liège-i elsőfokú bíróság, Belgium) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„Az [EUSZ 39. cikkel] ellentétes-e az, hogy a belga adórendszer keretein belül [az 1992. évi CIR] 155. cikke – függetlenül attól, hogy a [2008. évi] körlevél alkalmazásra kerül-e – oda vezet, hogy egyrészt a felperes Luxemburgból származó – [az 1970. évi] egyezmény 18. cikke alapján adómentes – jövedelmeit figyelembe veszik a belga adó kiszámítása során, és azok [az 1992. évi CIR] szerinti adókedvezmények alapjául szolgálnak, holott [az említett] egyezmény által elérni kívánt teljes mentesség miatt annak nem szabadna részét képezniük, másrészt ezen adókedvezmények – így például az adómentes jövedelemhányad, a hosszú távú megtakarítások, a szolgáltatási utalványokkal finanszírozott kiadások, a lakóhely energiamegtakarítására fordított költségek, a lopás, a tűz elleni védekezés, valamint a felperes adományai utáni adókedvezmények – részben elvesznek, csökkennek, vagy azokat kisebb mértékben biztosítják annál, mintha mindkét felperesnek csak Belgiumból származó, Belgiumban adóköteles, nem adómentes jövedelme lenne, és azok ily módon elnyelhetik az összes adókedvezményt?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

Az alapeljárás felpereseinek helyzetére alkalmazandó szabadságról

- 18 A kérdést előterjesztő bíróság a kérdésében az EUSZ 39. cikkre hivatkozik, és az előzetes döntéshozatal iránti kérelmének indokolásában megemlíti mind a letelepedés szabadságát, mind pedig a munkavállalók szabad mozgását.
- 19 Márpedig, amint a Bíróság kimondta, egy ilyen a körülmény nem akadályozza a Bíróságot abban, hogy a nemzeti bíróság részére az uniós jognak az előtte folyamatban lévő ügy elbírálásához esetleg hasznos összes értelmezési szempontját megadja, függetlenül attól, hogy e bíróság – kérdései megfogalmazásában – utalt-e azokra, vagy sem (lásd ebben az értelemben különösen: 2006. február 21-i Ritter-Coulais ítélet, C-152/03, EU:C:2006:123, 29. pont; 2009. április 23-i Ruffler ítélet, C-544/07, EU:C:2009:258, 57. pont).
- 20 A kérdést előterjesztő bíróság azonban nem fejt ki, hogy J. Jacob a luxemburgi eredetű nyugdíját a Luxemburgban végzett munkavállalói vagy önálló vállalkozói tevékenysége okán kapja-e.

- 21 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a valamely tagállam állampolgárának más tagállam területén való letelepedési szabadsága magában foglalja a jogot gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására (lásd különösen: 1986. január 28-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, 270/83, EU:C:1986:37, 13. pont; 1999. április 29-i Royal Bank of Scotland ítélet, C-311/97, EU:C:1999:216, 22. pont; 2009. október 1-jei Gaz de France – Berliner Investissement ítélet, C-247/08, EU:C:2009:600, 54. pont). Márpedig a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó jogát igénybe vevő és korábban a lakóhelyétől eltérő tagállamban kereső tevékenységet folytató valamennyi uniós polgár, lakóhelyétől vagy állampolgárságától függetlenül az EUMSZ 45. cikk hatálya alá tartozik (lásd különösen: 2002. december 12-i de Groot ítélet, C-385/00, EU:C:2002:750, 76. pont; 2013. február 28-i Petersen ítélet, C-544/11, EU:C:2013:124, 34. pont).
- 22 E tekintetben, ha a luxemburgi eredetű nyugdíj, amelyet J. Jacob kapott, munkavállalói tevékenység eredménye, akkor valójában a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó EUMSZ 45. cikk az, amely releváns. Ha azonban J. Jacob önálló vállalkozói tevékenységet végzett Luxemburgban, akkor az EUMSZ 49. cikkben foglalt letelepedési szabadság az, amelyet alkalmazni kell. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az EUM-Szerződés mely rendelkezése alkalmazandó.
- 23 Még ha a Bíróság a munkavállalók szabad mozgása szempontjából fogja is vizsgálni az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést, hangsúlyozni kell, hogy a letelepedés szabadságának az alapügyben való alkalmazása semmilyen tekintetben nem érintené a Bíróság válaszában lényegét, amely értelemszerűen átültethető lenne.

A kérdésről

- 24 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 45. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami adószabályozás alkalmazása, mint amilyen az alapügyben szerepel, és amely azzal a hatással jár, hogy megvonja az általa biztosított adókedvezményekre vonatkozó igény egy részét az e tagállamban lakóhellyel rendelkező házaspártól, amelynek egyik tagja egy másik tagállamban kap olyan nyugdíjat, amely az előbbi tagállamban egy kettős adóztatás elkerülésére irányuló kétoldalú egyezmény alapján mentesül az adóztatás alól.
- 25 Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a tagállamok a kettős adóztatás elkerülésére kötött kétoldalú egyezmények keretében, az adóztatási joghatóság megosztása érdekében szabadon rögzíthetik a kapcsoló elveket, mindazonáltal az adóztatási joghatóság e megosztása nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy a Szerződésben 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 (lásd különösen: 2002. december 12-i de Groot ítélet, C-385/00, EU:C:2002:750, 93. és 94. pont; 2013. december 12-i Imfeld és Garcet ítélet, C-303/12, EU:C:2013:822, 41. és 42. pont; 2017. június 22-i Bechtel ítélet, C-20/16, EU:C:2017:488, 66. pont), közelebbről pedig tiszteletben kell tartaniuk az egyenlő bánásmód elvét (lásd ebben az értelemben: 2002. december 12-i de Groot ítélet, C-385/00, EU:C:2002:750, 94. pont).
- 26 E tekintetben arra is emlékeztetni kell, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata alapján főszabály szerint a lakóhely szerinti tagállam feladata, hogy biztosítsa az adóalany számára a személyes és családi körülményeihez kapcsolódó adókedvezmények összességét, mivel bizonyos kivételektől eltekintve e tagállam képes a leginkább értékelni az adóalany teherviselő képességét, tekintettel arra, hogy itt található az adóalany személyes és vagyoni érdekeinek központja (lásd különösen: 1995. február 14-i Schumacker ítélet, C-279/93, EU:C:1995:31, 32. pont; 2007. július 18-i Lakebrink és Peters-Lakebrink ítélet, C-182/06, EU:C:2007:452, 34. pont; 2013. december 12-i Imfeld és Garcet ítélet, C-303/12, EU:C:2013:822, 43. pont; 2017. június 22-i Bechtel ítélet, C-20/16, EU:C:2017:488, 55. pont).

- 27 A Bíróság azt is kimondta, hogy a lakóhely szerinti tagállam nem járhat el úgy valamely adóalannyal szemben, hogy az elveszítse az adómentes jövedelemhányadon és a személyes körülményein alapuló adókedvezményekre vonatkozó igény egy részét amiatt, hogy ezen adóalany az érintett évben másik tagállamban is szerzett olyan jövedelmet, amelyet ott a személyes és családi körülményeinek figyelembevételével adóztattak (2002. december 12-i de Groot ítélet, C-385/00, EU:C:2002:750, 110. pont).
- 28 Ezen elvek mentén kell megvizsgálni, hogy az olyan adókedvezményekre vonatkozó igénynek – a nemzeti jog alkalmazása révén való – részleges elvesztése, mint amelyek az alapügyben szerepelnek, ellentétes-e az EUMSZ 45. cikkel.
- 29 Az alapügyben szereplő belga adószabályozás előírja, hogy a külföldről származó adómentes jövedelmeket először is hozzá kell számítani azon adóalaphoz, amely a belga eredetű, nem adómentes jövedelmekre alkalmazandó adómérték meghatározására szolgál, mivel az alapadó számítási alapját ezen adóalap képezi. Az adómentes jövedelemhányad, a hosszú távú megtakarítások, a szolgáltatási utalványokkal finanszírozott kiadások, a lakóhely energiamegtakarítására fordított költségek, a lopás és a tűz elleni védekezésre fordított kiadások, illetve az adományok utáni adócsökkentéseket ezután vonják le az adóalaphoz. Csak azt követően, hogy e tételeket levonták, csökkentik az alapadót a külföldről származó adómentes jövedelmek összjövedelemhez viszonyított részének arányában, az 1992. évi CIR 155. cikkének megfelelően.
- 30 Meg kell jegyezni, hogy a külföldről származó adómentes jövedelmeknek a belga adómérték- és adószámításba, valamint az adókedvezmények nyújtása esetén az adóalapba való beszámítása a Belga Királyság arra vonatkozó szabad döntési jogkörébe tartozik, hogy az adójogi autonómia elve alapján szabályozza saját adórendszerét, és ez nem tekinthető ellentétesnek a munkavállalók szabad mozgásával, mivel egy ilyen beszámítás hatásai nem eredményeznek az uniós joggal ellentétes, hátrányosan megkülönböztető bánásmódot (lásd ebben az értelemben: 2007. december 6-i Columbus Container Services ítélet, C-298/05, EU:C:2007:754, 53. pont). Egy ilyen beszámítás ugyanis önmagában nem képezi akadályát annak, hogy az uniós jogra tekintettel tényleges mentességet biztosítsanak e jövedelmeknek, adott esetben későbbi ellentételezések révén.
- 31 Mindazonáltal a belga adószabályozás azzal, hogy az adócsökkentést olyan alap tekintetében írja elő, amely egyaránt magában foglalja a nem adómentes belga eredetű jövedelmeket és a külföldről származó adómentes jövedelmeket, és csak ezt követően kell levonni az adóból azt a hányadot, amelyet ez utóbbi jövedelmek tesznek ki az adóalapot képező összjövedelem összegében, e szabályozás, amint maga a belga kormány is elismerte írásbeli észrevételeiben, azt eredményezheti, hogy az olyan adóalanyok, mint az alapeljárás felperesei, elveszíthetik az olyan adókedvezményekre vonatkozó igényüket, amelyek őket teljeskörűen megilletnék, ha jövedelmeik összességében belga eredetűek lennének, és ha az adócsökkentő tételeket így kizárólag e jövedelmekből vonnák le, vagy ha a 2008. évi körlevél alkalmazást nyerne a szóban forgó kedvezményekre.
- 32 A jelen ítélet 26. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból következik, hogy valóban a Belga Királyság mint az alapeljárás felpereseinek lakóhelye szerinti tagállam feladata, hogy utóbbiak számára biztosítsa a személyes és családi körülményeikhez kapcsolódó adókedvezmények összességét. A belga kormány e tekintetben megerősíti, hogy az adómentes jövedelemhányad miatti adócsökkentés kivételével a felmerült többi adócsökkentés nem kapcsolódik az alapeljárás felpereseit érintő „személyes és családi körülmények” fogalmához, és ezért nem tekinthetők – azzal egyezően, ahogyan e fogalmat a belga hatóságok a 2008. évi körlevélben értelmezték – személyes körülményeken alapuló adókedvezményeknek, amelyek ellentételezés nélküli elvesztését – a külföldi jövedelmek mentessége és a 2008. évi körlevél alkalmazhatatlansága miatt – tiltja az EUMSZ 45. cikk.

- 33 Először is meg kell állapítani, hogy az adómentes jövedelemhányad miatti adócsökkentéseket, ahogyan a belga kormány is elismerte az írásbeli észrevételeiben, a Bíróság ítélkezési gyakorlata, amint ez a jelen ítélet 27. pontjából kitűnik, az adóalany személyes és családi körülményeihez kapcsolódó kedvezményeknek ismeri el.
- 34 Ebből következik, hogy e tekintetben a belga adószabályozás nem felel meg ezen ítélkezési gyakorlatnak.
- 35 Másodszor azon kérdés kapcsán, hogy az olyan egyéb adócsökkentések, mint amelyek az alapügyben szerepelnek, vagyis a hosszú távú megtakarítások, a szolgáltatási utalványokkal finanszírozott kiadások, a lakóhely energiamegtakarítására fordított költségek, a lopás és a tűz elleni védekezésre fordított kiadások, illetve az adományok utáni adócsökkentések tekinthetők-e olyannak, amelyek az alapeljárás felpereseinek személyes és családi körülményeihez kapcsolódnak, előzetesen meg kell határozni azt az összefüggést, amelybe e fogalom illeszkedik.
- 36 E tekintetben a jelen ítélet 26. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból, konkrétan pedig a 2007. július 18-i Lakebrink és Peters-Lakebrink ítéletből (C-182/06, EU:C:2007:452) kitűnik, hogy az esetleges adókedvezmények nyújtása céljából a lakóhely szerinti tagállamnak kell teljes egészében értékelnie az adóalany teherviselő képességét.
- 37 Nem fogadható el a belga kormány által javasolt azon értelmezést, amely szerint a személyes és családi körülményekhez kapcsolódó adókedvezmények alatt megszorító értelemben olyan kedvezményeket kell érteni, amelyek szociális célt követnek, lehetővé téve az adóalanyok egy adómentes létminimum biztosítását, és amelyek ennél fogva egy szociális szükségszerűségre adnak választ.
- 38 Különösen nem lehet ilyen értelmezést levezetni – a belga kormánynak az írásbeli észrevételeiben szereplő állításával ellentétben – a 2007. július 18-i Lakebrink és Peters-Lakebrink ítéletből (C-182/06, EU:C:2007:452). Ezen ítéletben a Bíróság kimondta, hogy amennyiben az a tagállam, amelyben az adóalany munkavállalói tevékenységet végez, nem veszi figyelembe a másik tagállamban lakó ugyanezen adóalany jövedelmeire alkalmazandó adómérték megállapítása során azt a negatív jövedelmet, amely az ezen adóalany által nem lakott, és másik tagállamban található ingatlanok bérbeadásából származik, ez ellentétes a munkavállalók EK 39. cikkben foglalt szabad mozgásával, ha a lakóhely szerinti tagállam nem tudja biztosítani az adóalany számára azokat a kedvezményeket, amelyek a személyes és családi körülményeinek figyelembevételéből erednek. Az ilyen bérbeadásból származó negatív jövedelem figyelembevétele céljából a Bíróság a „személyes és családi körülmények” fogalmának széles értelmet tulajdonított anélkül, hogy bármely szociális célra utalt volna.
- 39 E feltételek mellett annak megállapítása érdekében, hogy az alapeljárás felpereseitől jogellenesen vonták-e meg a személyes és családi körülményeikhez kapcsolódó – az adómentes jövedelemhányad miatti csökkentésen kívüli – adókedvezményekre vonatkozó teljes igényt, meg kell vizsgálni, hogy az említett kedvezmények a teherviselő képességükhöz kapcsolódnak-e.
- 40 E tekintetben úgy kell tekinteni, hogy az olyan adócsökkentő tételek, mint amelyek az alapügyben szerepelnek, vagyis a hosszú távú megtakarítások, a szolgáltatási utalványokkal finanszírozott kiadások, a lakóhely energiamegtakarítására fordított költségek, a lopás és a tűz elleni védekezésre fordított kiadások, illetve az adományok utáni adócsökkentések célja nagyrészt az, hogy arra ösztönözze az adóalanyt, hogy olyan kiadásokat, befektetéseket és beruházásokat vállaljon, amelyek szükségképpen kihatással vannak a teherviselő képességére.
- 41 Következésképpen az ilyen adócsökkentő tételre úgy lehet tekinteni, hogy az alapeljárás felpereseinek „személyes és családi körülményeihez” kapcsolódnak, ugyanazon az alapon, mint az adómentes jövedelemhányad miatti adócsökkentés.

- 42 Ebből következik, hogy az alapeljárás felperesei házaspárként hátrányt szenvedtek el, amennyiben nem részesedtek teljeskörűen azokban az adókedvezményekben, amelyekre jogosultak lettek volna, ha a jövedelmeik összességét mindketten Belgiumban kapták volna.
- 43 Így az olyan szabályozás, mint amely az alapügyben szerepel, eltérő bánásmódot alkalmaz az adóztatásban a Belga Királyság területén lakóhellyel rendelkező uniós polgár házastársak között a jövedelmeik származása alapján, amely visszatartó hatással lehet arra nézve, hogy e személyek a Szerződésben biztosított szabadságokkal éljenek, különösen pedig, hogy a munkavállalók EUMSZ 45. cikkben biztosított szabad mozgását gyakorolják (lásd ebben az értelemben: 2013. december 12-i Imfeld és Garcet ítélet, C-303/12, EU:C:2013:822, 51. pont).
- 44 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azon intézkedés, amely korlátozhatja a munkavállalók EUMSZ 45. cikkben foglalt szabad mozgását, csak akkor engedhető meg, ha a Szerződéssel összeegyeztethető jogos célt szolgál, és ha azt közérdeken alapuló kényszerítő ok igazolja. Ilyen esetben is szükséges azonban, hogy az alkalmazása alkalmas legyen az általa elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd analógia útján: 2013. december 12-i Imfeld és Garcet ítélet, C-303/12, EU:C:2013:822, 64. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 45 A jelen ügy keretében azonban a belga kormány semmilyen igazolásra nem hivatkozott, és ilyenre a kérdést előterjesztő bíróság sem utalt.
- 46 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 45. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami adószabályozás alkalmazása, mint amilyen az alapügyben szerepel, és amely azzal a hatással jár, hogy megvonja az általa biztosított adókedvezményekre vonatkozó igény egy részét az e tagállamban lakóhellyel rendelkező házaspártól, amelynek egyik tagja egy másik tagállamban kap olyan nyugdíjat, amely az előbbi tagállamban egy kettős adóztatás elkerülésére irányuló kétoldalú egyezmény alapján mentesül az adóztatás alól.

A költségekről

- 47 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 (kilencedik tanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 45. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami adószabályozás alkalmazása, mint amilyen az alapügyben szerepel, és amely azzal a hatással jár, hogy megvonja az általa biztosított adókedvezményekre vonatkozó igény egy részét az e tagállamban lakóhellyel rendelkező házaspártól, amelynek egyik tagja egy másik tagállamban kap olyan nyugdíjat, amely az előbbi tagállamban egy kettős adóztatás elkerülésére irányuló kétoldalú egyezmény alapján mentesül az adóztatás alól.

Aláírások