

Downloaded via the EU tax law app / web

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2012. május 10.(*)

„Tagállami kötelezettségszegés – Munkavállalók szabad mozgása – Jövedelemadó – Adókedvezmény – Öregségi nyugdíj – A csekély összegű nyugdíjakra gyakorolt hatás – A belföldi és a külföldi illetőségű adóalanyok közötti hátrányos megkülönböztetés”

A C-39/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 258. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2010. január 22-én

az **Európai Bizottság** (képviselik: W. Mölls, K. Saaremaa, Stoilov és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

felperesnek

az **Észt Köztársaság** (képviseli: M. Linntam, meghatalmazotti minőségben)

alperes ellen,

támogatják:

a **Spanyol Királyság** (képviselik: M. Muñoz Pérez és A. Rubio Gonzáles, meghatalmazotti minőségben),

a **Portugál Köztársaság** (képviseli: L. Inez Fernandes, meghatalmazotti minőségben),

a **Svéd Királyság** (képviseli: A. Falk, meghatalmazotti minőségben),

Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága (képviseli: S. Ossowski, meghatalmazotti minőségben),

a **Németországi Szövetségi Köztársaság** (képviselik: J. Möller, C. Blaschke és B. Klein, meghatalmazotti minőségben)

beavatkozók,

benyújtott keresete tárgyában,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot tanácselnök, A. Prechal, K. Schiemann, C. Toader (előadó) és E. Jarašinas bírák,

előtanácsnok: N. Jääskinen,

hivatalvezető: L. Hewlett előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2011. szeptember 15-i tárgyalásra,

a f?tanácsnok indítványának a 2011. november 24?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Keresetében az Európai Bizottság annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy az Észk Köztársaság, mivel a 2009. november 26?i törvénnyel (RT I 2009, 62, 405) módosított, a jövedelemadóról szóló, 1999. december 15?i törvényben (tulumaksuseadus) (RT I 1999, 101, 903) (a továbbiakban: adótörvény) nem biztosít egyéni adókedvezményt az olyan alacsony összjövedelemmel rendelkező külföldi illet?ség? adóalanyok számára, akik ilyen adókedvezményben részesülnének, ha belföldön rendelkez?enek lakóhellyel, nem teljesítette az EUMSZ 45. cikkb?l és az 1992. május 2?i Európai Gazdasági Térségr?l szóló megállapodás (HL 1994. L 1., 3. o; a továbbiakban: EGT?Megállapodás) 28. cikkéb?l ered? kötelezettségeit.

Jogi háttér

A 94/79/EK ajánlás

2 A külföldiek által a lakóhelyükt?l különböz? tagállamban megszerzett bizonyos jövedelmek adózásáról szóló, 1993. december 21?i 94/79/EK bizottsági ajánlás (HL 1994. L 39., 22. o.) harmadik, negyedik és hatodik preambulumbekkezdése szerint:

„[...] a bels? piac megfelel? m?ködése érdekében intézkedéseket kell hozni a személyek szabad mozgásának teljes mérték? biztosítására; mivel a tagállamok figyelmét fel kell hívni azon rendelkezésekre, amelyek a Bizottság nézetei szerint biztosíthatják, hogy a külföldi lakóhely? állampolgárok a belföldi lakóhely?ekkel azonos adóztatási bánásmódban részesüljenek;

[...] ez a kezdeményezés nem érinti a Bizottságnak a[z EK?]Szerződés alapelveinek tiszteletben tartására irányuló, jogsértési eljárások terén folytatott politikáját;

[...]

[...] a[z EUMSZ 45. és 49.] cikkb?l ered? egyenl? bánásmód elve megkívánja, hogy a [...] jövedelemmel rendelkező személyeket – amennyiben jövedelmük túlnyomó részét azon országban szerzik, ahol tevékenységüket kifejtik – ne fosszák meg a belföldi lakóhely?ek által élvezett adócsökkentési és adómérséklési lehet?ségekt?l”.

3 Ezen ajánlás 1. cikkének (1) bekezdéséb?l következik, hogy több jövedelmi kategóriát, többek között a nyugdíjakat is érinti.

4 Az említett ajánlás 2. cikke (1) és (2) bekezdésének els? albekezdése el?írja:

„(1) A tagállamok az 1. cikk (1) bekezdésében meghatározott jövedelemtípusokat az adóztató tagállamban nem sújtják nagyobb adóval, mintha az adózó, a házastársa és a gyermekei a tagállamban lakóhellyel rendelkez?nének.

(2) Az (1) bekezdés rendelkezései alkalmazásának feltétele, hogy az adott tagállamban lakóhellyel nem rendelkező természetes személynek az 1. cikk (1) bekezdésében meghatározott, az adott tagállamban adóköteles jövedelmei az adott adóévben a személy teljes adóköteles jövedelmének legalább 75%-át tegyék ki.”

A Finn Köztársaság és az Észt Köztársaság között a kettős adóztatás elkerüléséről kötött egyezmény

5 A Finn Köztársaság és az Észt Köztársaság között a jövedelem- és a vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről és az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról szóló, 1993. március 23-án Helsinkiben kötött egyezmény (a továbbiakban: kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény) 18. cikke (2) bekezdésének a) pontja elírja:

„Valamely szerződés állam társadalombiztosítására vonatkozó jogszabályok vagy a szociális védelem céljából valamely szerződés állam által szervezett egyéb állami program alapján, időszakos juttatások vagy térítési átalányok formájában fizetett nyugdíjak és más támogatások csak ezen államban adóztathatók.”

Az adótörvény

6 Az adótörvény 1. cikkének (1) bekezdése elírja:

„Jövedelemadó az adóalany jövedelmét a törvény által engedélyezett kedvezmények figyelembevételét követően terheli.”

7 Az említett törvény 2. cikkének (1) bekezdése szerint ezen adót:

„[...] az adóköteles jövedelemben részesülő külföldi természetes és jogi személyek fizetik meg.”

8 Ugyanezen törvény 12. cikkének (1) bekezdése szerint:

„A jövedelemadót a belföldi természetes személy bizonyos adózási időszakban Észtországból és Észtországon kívül található valamennyi jövedelemforrásból származó jövedelmére vetik ki, [...]”

9 Emellett az adótörvény 19. cikkének (2) bekezdése és 29. cikkének (9) bekezdése értelmében jövedelemadót kell fizetni a nyugdíjak után is, és e törvény 41. cikkének (6) bekezdése szerint ezen adót a forrásnál vetik ki.

10 Az adótörvény 23. cikke kimondja:

„Az adózási időszakban a belföldi természetes személy levonhat a jövedelméből 27 000 EEK-t.”

11 E törvény 232. cikke többek között a nyugdíj adóalapjára kiegészítő kedvezményt ír elő. E rendelkezés szerint:

„Ha belföldi természetes személy a törvény értelmében vett szerződés állam által folyósított nyugdíjban, ezen állam jogszabályaiban előírt kötelező tőkefedezeti nyugdíjban vagy társadalombiztosítási megállapodásból eredő nyugdíjban részesül, e személy jövedelmére az e nyugdíjak összegének megfelelő kiegészítő kedvezmény alkalmazandó, mindazonáltal legfeljebb 36 000 EEK egy adózási időszakban.”

12 Emellett a belföldiek által az Észt Köztársaságtól kapott nyugdíjak vonatkozásában az említett törvény 42. cikkének (11) bekezdése elírja:

„Az észti állam által belföldi természetes személynek a törvénynek megfelelően folyósított nyugdíj és a t?kefedezeti nyugdíjakról szóló törvényben el?írt kötelez? t?kefedezeti nyugdíj esetében az e nyugdíjösszegnek megfelelő további kedvezmény alkalmazandó (232. cikk) az adó kiszámítása el?tt, mindazonáltal e kedvezmény egy naptári hónapban nem haladhatja meg a 232. cikkben el?írt összeg egytizedét.”

13 A külföldiek által kapott jövedelmeket illet?en az adótörvény 283. cikke el?írja:

„Az Európai Unió más tagállamában lakóhellyel rendelkező természetes személy az Észtországban adóköteles jövedelmére szintén alkalmazhatja a jelen fejezetben foglalt levonásokat, ha jövedelmének legalább 75%-át Észtországban szerzi egy adózási id?szakban, és a belföldi természetes személyekre vonatkozó jövedelemadó?bevallást nyújt be. Adóköteles jövedelem az érintett állam jogszabályainak megfelelő levonások el?tti jövedelem.”

A pert megel?ző eljárás

14 A Bizottsághoz panasz érkezett egy Finnországban lakóhellyel rendelkező észti állampolgártól (a továbbiakban: panaszos) az Észtországban számára folyósított öregségi nyugdíjra e tagállamban alkalmazott jövedelemadó?számítás tárgyában. A panaszos kifogásolta, hogy az észti hatóságok az ? tekintetében elutasították az adóalap?kedvezmény, valamint az adótörvény által az Észtországban lakóhellyel rendelkező adóalanyok vonatkozásában el?írt kiegészítő kedvezmény alkalmazását.

15 A Bizottság keresetleveléb?l kit?nik, hogy a panaszos Észtországban a nyugdíjkorhatár elérését követ?en Finnországban telepedett le, ahol munkát vállalt, és nyugdíjjogosultságot szerzett. A panaszos így két, majdnem egyenl? összeg? nyugdíjat kap, az egyiket Észtországból, a másikat pedig Finnországból. Az észtiországi nyugdíj jövedelemadó?köteles, míg a panaszos Finnországban az összjövedelmének nagyon alacsony szintjére tekintettel nem adóköteles. A két nyugdíj összesített összege csak csekély mértékben haladta meg az adótörvény 232. cikkében az adókedvezmény vonatkozásában el?írt határértéket.

16 E körülményekre tekintettel a Bizottság álláspontja szerint az észti jogot alkalmazva a panaszt benyújtó személy helyzetéhez hasonló helyzetben lévő külföldi illet?ség? személyek adóterhe magasabb, mint ha e személyek jövedelmük egészét kizárólag Észtországból kapnák.

17 A Bizottság ennél fogva 2008. február 4?én felszólító levelet címzett az Észt Köztársasághoz, amelyben felhívta ez utóbbi figyelmét a külföldi illet?ség? személyeknek fizetett nyugdíjak adóztatására vonatkozó nemzeti jogszabályok rendelkezéseinek az EUMSZ 45. cikkel és az EGT?Megállapodás 28. cikkével való esetleges összeegyeztethetlenségére.

18 Az Észt Köztársaság 2008. április 9?i levelében vitatta a Bizottság álláspontját. Hangsúlyozta, hogy az adótörvény lehetővé teszi az abban el?írt levonásoknak azon külföldi illet?ség? személyekre történ? alkalmazását, akik jövedelmük többségét, azaz összjövedelmük legalább 75%-át Észtországból kapják. E törvény tehát a belföldi illet?ség? személyekre vonatkozó bánásmódban részesíti a külföldieket is. Ezzel szemben, ha az Észtországban kapott jövedelem összege alacsonyabb ezen aránynál, a lakóhely szerinti tagállam biztosítja a nem Észtországban lakóhellyel rendelkező adóalanyok megfelelő adóztatását.

19 2008. október 17-én a Bizottság indokolással ellátott véleményét intézte az Észt Köztársasághoz, amelyben megismételte a felszólító levélben foglalt érveit, és felszólította a tagállamot, hogy az említett vélemény kézhezvételétől számított két hónapon belül hozza meg a véleményben foglaltak teljesítéséhez szükséges intézkedéseket.

20 Az Észt Köztársaság az említett indokolással ellátott véleményre adott 2008. december 18-i válaszában vitatta a Bizottságnak az adótörvény EUMSZ 45. cikkel való összeegyeztethetlenségére vonatkozó kifogásait. Elismerte azonban, hogy a törvény az EGT-Megállapodás 28. cikke vonatkozásában hiányosságokat tartalmaz, és kijelentette, hogy hajlandó az Európai Gazdasági Térség tagállamainak állampolgáira is kiterjeszteni az említett törvény 283. cikkének hatályát.

21 Mivel a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az Észt Köztársaság érvelése nem kielégítő, a jelen kereset benyújtása mellett döntött.

22 A Bíróság elnöke a 2010. június 4-i végzésével engedélyezte, hogy a Spanyol Királyság, a Portugál Köztársaság, valamint Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága az Észt Köztársaság kérelmeinek támogatása végett beavatkozzon. A Bíróság elnöke a 2010. július 7-i és 2011. január 14-i végzéseivel engedélyezte, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Svéd Királyság az Észt Köztársaság kérelmeinek támogatása végett beavatkozzon. Mindazonáltal a Németországi Szövetségi Köztársaság nem terjesztett elő észrevételeket.

A keresetről

A kereset elfogadhatóságáról

23 Először is viszonzásában az Észt Köztársaság – a Spanyol Királyság támogatásával – úgy érvel, hogy a keresetet elfogadhatatlannak kell nyilvánítani, mivel annak tárgya nem világosan és pontosan meghatározott, és a Bizottság a kérelmeket nem egyértelműen fogalmazta meg. A Bizottság nem jelezte egyértelműen, hogy az Észt Köztársaság milyen esetben köteles adókedvezményt alkalmazni a külföldi illetőségű személyek jövedelemadója a felrótt kötelezettség megszüntetése érdekében, mivel a Bizottság a keresetében azt állapította meg, hogy ezen adókedvezményt akkor kell nyújtani, amikor az Észtországban nyugdíjban részesülő külföldi illetőségű személyek világjövedelme alacsonyabb a kedvezménynek az észt jogban az a tagállamban lakóhellyel rendelkező személyek vonatkozásában előírt határértékénél, míg válaszában azt jelezte, hogy az Észt Köztársaságnak az említett adókedvezmény nyújtása tekintetében a kedvezménynek az érintett személy lakóhelye szerinti tagállamban előírt esetleges a határértékét kell figyelembe vennie.

24 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság eljárási szabályzata 38. cikke 1. §-ának c) pontjából és az e rendelkezése vonatkozó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy minden keresetlevél világosan és pontosan tartalmazza a jogvita tárgyát, valamint a felhozott jogalapok rövid ismertetését annak érdekében, hogy lehetővé tegye az alperes számára védelme előkészítését, a Bíróság számára pedig vizsgálati jogköre gyakorlását. Ebből következik, hogy a kereset alapját képező alapvető jogi és ténybeli szempontoknak összefüggően és érthetően kell kitűnniük magából a kereset szövegéből, és az utóbbiban foglalt kérelmeket egyértelműen kell megfogalmazni annak elkerülése érdekében, hogy a Bíróság ne *ultra petita* határozzon, vagy ne hagyja elmulasson valamely kifogásról határozni (lásd különösen a C-475/07. sz. Bizottság kontra Lengyelország ügyben 2009. február 12-én hozott ítélet 43. pontját és a C-375/10. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2011. március 24-én hozott ítélet 10. pontját).

25 Az ilyen követelményeket a Bíróság hivatalból vizsgálhatja (lásd különösen a C-195/04. sz.,

Bizottság kontra Finnország ügyben 2007. április 26-án hozott ítélet [EBHT 2007., I?3351. o.] 21. és 22. pontját).

26 A Bíróság úgy ítélte meg továbbá, hogy az EUMSZ 258. cikk értelmében indított kereset esetében a keresetlevélnek világosan és pontosan kell tartalmaznia a kifogásokat annak érdekében, hogy a tagállam és a Bíróság az uniós jog megsértésének terjedelmét pontosan meg tudja ítélni, ami szükségszerű feltétele annak, hogy az említett állam hasznosan érvelhessen védekezési jogalapjaival, és hogy a Bíróság vizsgálni tudja az állítólagos kötelezettségszegés fennállását (lásd különösen a fent hivatkozott Bizottság kontra Lengyelország ügyben hozott ítélet 44. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet 11. pontját).

27 Márpedig a jelen kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárásban meg kell állapítani egyrészt, hogy keresetlevelében és különösen annak 25. pontjában a Bizottság megállapította, hogy „[h]a a tagállam jogi aktusai olyan határértéket írnak el, amelynek el nemérésekor abból indulnak ki, hogy az adófizet? nem rendelkezik a közkiadások finanszírozásához szükséges eszközökkel, akkor nincs oka arra, hogy azon adófizet?k között, akiknek jövedelme a megállapított határértéket nem érte el, lakóhelyük szerint tegyenek különbséget.” A Bizottság egyértelm?en megállapította, hogy álláspontja szerint az Észk Köztársaságnak egyértelm?en az adókedvezménynek az adótörvényben el?írt határértékét kell figyelembe vennie annak megállapításához, hogy az e tagállamban nyugdíjban részesül? külföldi illet?ség? személy jogosult?e a jövedelemadóra el?írt adókedvezményre.

28 Másrészt a Bizottságnak az adókedvezmény lakóhely szerinti tagállamban megállapított határértékére vonatkozó hivatkozását illet?en meg kell állapítani, hogy az az említett intézmény által a C?279/93. sz. Schumacker?ügyben 1995. február 14-én hozott ítéletb?l (EBHT 1995., I?225. o.) következő ítélezési gyakorlat vizsgálatának részét képezte, amely vizsgálatból a Bizottság pontosan arra következtetett, hogy amennyiben az adóalany összjövedelme olyan alacsony, hogy nem adóköteles a lakóhely szerinti tagállamban, hasonló helyzetben van az azon tagállamban lakóhellyel rendelke? személyekkel, ahol a szóban forgó jövedelmet kapta. Ezen állam ezáltal köteles „az adókedvezményre vonatkozó saját szabályait alkalmazni, amelyek meghatározzák, hogy az adóalanyok milyen mértékben kötelesek az ország szükségleteinek fedezésére szánt adót fizetni”.

29 Mindenesetre az iratokból kit?n? egyetlen tényez? alapján sem állapítható meg, hogy a kereset nem tette lehetővé az Észk Köztársaság számára a védekezési jogalapjaira történ? eredményes hivatkozást, és hogy a Bíróság nem képes ellen?rizni a kötelezettségszegés fennállását.

30 Az Észk Köztársaság által emelt elfogadhatatlansági kifogást el kell tehát utasítani.

31 Másodszor, mivel a Spanyol Királyság és a Portugál Köztársaság által emelt elfogadhatatlansági kifogás nagymértékben összemosódik az Észk Köztársaság által hivatkozott, a 94/79 ajánlásra alapított védekezési jogalappal, a Bíróság úgy határozott, hogy azt szükség esetén az ügy érdeme keretében vizsgálja.

32 Harmadszor meg kell állapítani, hogy a kereseti kérelmek megfogalmazása szerint a Bizottság annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy az Észtköztársaság – mivel az adótörvényben nem írja el? adókedvezmény alkalmazását az olyan alacsony összjövedelemmel rendelkező külföldi illet?ség? adóalanyok számára, akik ilyen adókedvezményben részesülnének, ha belföldön rendelkeznének lakóhellyel – nem teljesítette az EUMSZ 45. cikkéb?l és az EGT?Megállapodás 28. cikkéb?l ered? kötelezettségeit. Ily módon úgy t?nik, hogy e kérelmek a nemzeti jogszabályokra vonatkoznak, amennyiben a jogszabályok az említett törvény alá tartozó valamennyi jövedelmet érintik.

33 Ugyanakkor a Bizottság beadványainak tartalmából kiderül, hogy az Észtköztársaságnak felrótt kifogások alátámasztása érdekében felhozott érvekben ezen intézmény csak a panaszossal azonos helyzetben lévő nyugdíjasok adójogi bánásmódjára utal. Továbbá a tárgyalás során a Bizottság pontosította, hogy a kötelezettségszegés megállapítása iránti kérelme csak a külföldi illet?ség? személyek nyugdíjára vonatkozik.

34 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy a kötelezettségszegés megállapítása iránti jelen kereset csak az adótörvény azon szabályainak alkalmazására vonatkozik, amelyek a panaszossal azonos helyzetben lévő külföldi illet?ség? személyeknek fizetett öregségi nyugdíjat érintik.

Az ügy érdemér?l

A felek érvei

35 Keresetében a Bizottság lényegében azt állítja, hogy a külföldi illet?ség? nyugdíjasokat – amennyiben az érdekeltek jövedelmük kevesebb mint 75%-át szerzik Észtköztországban – az adótörvényben el?írt adókedvezményb?l kizárva ezen törvény ezen adóalanyokat azon tény okán, hogy a panaszoshoz hasonlóan gyakorolták a munkavállalók szabad mozgáshoz való jogát, kedvez?tlenebb helyzetbe hozza, mint ha nem gyakorolták volna e jogot, jöllehet nyugdíjuk csekély összegére tekintettel hasonló helyzetben vannak az azonos szint? jövedelemmel rendelkező belföldi illet?ség? személyekkel. Ennélfogva az említett törvény korlátozza a személyeknek az EUMSZ 45. cikkben és az EGT?Megállapodás 28. cikkében el?írt szabad mozgását.

36 Ugyanis, amint az a C?169/03. sz. Wallentin?ügyben 2004. július 1?jén hozott ítélettel (EBHT 2004., I?6443. o.) meger?sített fent hivatkozott Schumacker?ügyben hozott ítéletb?l kit?nik, azok a személyek, akik jövedelmüknek csak kis részét szerzik a lakóhely szerinti tagállamban, adójogi bánásmód szempontjából hasonló helyzetben vannak, mint a jövedelem forrása szerinti tagállamban lakóhellyel rendelkező személyek. Amennyiben valamely személy jövedelme csekély mértékben vagy egyáltalán nem adóköteles a lakóhelye szerinti tagállamban, ezen állam nem tudja biztosítani a más tagállamban szerzett jövedelem után fizetett adó alapjának csökkentését. E körülmények között a Bizottság szerint a jövedelem forrása szerinti tagállam köteles alkalmazni e jövedelemre a saját adójogi szabályait, különösen pedig adókedvezményeket.

37 Következésképpen, amint azt a Bíróság a C?391/97. sz. Gschwind?ügyben 1999. szeptember 14?én hozott ítéletben (EBHT 1999., I?5451. o.) és a fent hivatkozott Wallentin?ügyben hozott ítéletben elismerte, amikor valamely tagállam az adóalany számára a létminimum biztosítása érdekében bizonyos összeg alatti jövedelmek vonatkozásában adókedvezményt biztosít, az ilyen el?nyt a külföldi illet?ség? személyeknek is biztosítani kell, mivel ezen el?nyt az adóalany személyes körülményei alapján nyújtják.

38 Az Észtköztársaság a válaszában valamennyi beavatkozó támogatásával azzal érvel, hogy

a belföldi és a külföldi illetőség? személyekre az adótörvényben elírt eltér? bánásmód nem korlátozza a személyek szabad mozgását, mivel nem vezet hasonló helyzetben lévő személyek közötti hátrányos megkülönböztetéshez.

39 E tekintetben emlékeztet arra, hogy a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítéletben kiténik, hogy csak akkor tekinthető hasonlóknak a belföldi és a külföldi illetőség? személyek helyzete, ha az utóbbiak a jövedelmük jelentősebb részét nem a lakóhely szerinti, hanem más tagállamban szerzik. Kizárólag ebben az esetben nem alkalmazhat a külföldi illetőség? személyekre az utóbbi tagállam a belföldikre vonatkozó adójogi bánásmódtól eltér? bánásmódot.

40 Ennélfogva az adótörvény a hasonló helyzetben lévő belföldi és külföldi illetőség? személyek közötti egyenl? bánásmód biztosítása érdekében a külföldi illetőség? személyekre kiterjeszti a vitatott adókedvezményt, amennyiben világjövedelmük 75%-át Észországban szerzik meg. Az adóköteles jövedelem kiszámítása az érintett személy lakóhelye szerinti tagállam törvényén alapul, és az Észországban szerzett rész meghatározása érdekében a külföldi illetőség? személy köteles a lakóhelye szerinti tagállam adóhatóságától származó igazolást benyújtani.

41 Továbbá az Ész Köztársaság szerint a Bizottság a kötelezettségzegés megállapítása iránti kereset vele szemben történ? indításakor nem tartotta tiszteletben a 94/79 ajánlást, amelyben ez utóbbi megállapította, hogy a belföldi és a külföldi illetőség? személyek közötti egyenl? bánásmód csak akkor kötelező, ha a külföldi illetőség? személy a szóban forgó adóév során jövedelme legalább 75%-át az adóztatása szerinti államban szerzi.

42 Pontosabban a panaszos helyzetét illetően a Spanyol Királyság és a Portugál Köztársaság hangsúlyozza többek között, hogy a lakóhely szerinti tagállam, a jelen esetben a Finn Köztársaság a szóban forgó adóalany valamennyi, e tagállamban és más tagállamban szerzett jövedelmét figyelembe vette, és nem adóztatta meg, mivel a jövedelem összértéke nem haladta meg az adómentes minimumjövedelem összegét. *A contrario* érveléssel hangsúlyozzák, hogy ha a lakóhely szerinti tagállam alacsonyabb adómentes minimumjövedelmet határozott volna meg, adókötelesek lettek volna ezen adóalany jövedelmei, és ebben az esetben alacsonyabb lett volna az Észországban fizetett adó összege. Így az adótörvény nem lett volna ellentétes a munkavállalók szabad mozgásával.

43 Az Egyesült Királyság hozzáteszi hogy nem helyes a Bizottság által annak elkerülésére javasolt megoldás, hogy Észországban a külföldi illetőség? személyek a belföldi illetőség? személyekhez viszonyítva nagyobb szociális kedvezményben részesüljenek, amely abban áll, hogy e tagállam hatóságai az adókedvezmény alkalmazása tekintetében az érintett adóalany világjövedelmét vegyék figyelembe. Ugyanis a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény szerint nem lehet Észországban megadóztatni a Finnországban szerzett jövedelmeket. Az Ész Köztársaság a Finn Köztársasággal ellentétben nem tudja tehát kiszámítani az érintett adóalany világjövedelmét, mivel ezen adóalany Finnországban rendelkezik lakóhellyel, és a finn hatóságok rendelkeznek hatáskörrel a tekintetben, hogy információkat és dokumentumokat kérjenek az adóalanytól. A Bizottság elemzése arra vezet, hogy az Ész Köztársaságnak csak az Észországban szerzett jövedelem tekintetében kell figyelembe vennie az adóalapot nem képez? jövedelemrészt, és hogy a külföldi illetőség? személy elnyben részesülne, mivel a személyes és családi körülményeit mind Észországban, mind Finnországban figyelembe veszik.

44 E különböz? vonatkozásokban a Bizottság megállapítja, hogy az alperes és a beavatkozók állításával ellentétben a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítéletben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy amennyiben az adóalany a jövedelme jelentősebb részét nem a lakóhely szerinti tagállamban szerzi meg, a jövedelmének forrása szerinti tagállam a kizárólag az ezen államban jövedelmet szerző belföldi személyeknek biztosított elnyökkel azonos elnyöket köteles számára

biztosítani. A Bíróság ezáltal tehát elismerte, hogy a szokásos körülmények között a jövedelem forrása szerinti tagállam átengedheti a lakóhely szerinti tagállamnak az adóalany jövedelemszintjének megfelelő adóztatás biztosítását, az e jövedelem forrása szerinti tagállam a maga részéről pedig akkor köteles figyelembe venni az adóalany személyes körülményeit, ha azokat nem tudja figyelembe venni a lakóhely szerinti tagállam. Ugyanígy, ha valamely adóalany jövedelmei csak csekély mértékben vagy egyáltalán nem adókötelesek a lakóhelye szerinti tagállamban, ezen állam nem tudja biztosítani a más tagállamban szerzett jövedelmek után fizetett adó alapjának csökkentését.

45 Ami a külföldi illetőségű személyek jövedelme kiszámításának módját illeti, a Bizottság hangsúlyozza, hogy az Észk Köztársaság figyelembe veheti az adóalany világjövedelmét az adott esetben Észkorszámban fizetendő adó kiszámításakor. Ha az adóalany világjövedelme kevesebb az Észkorszámban alkalmazandó határértéknél, az adóalany nem adóköteles Észkorszámban. Ezzel szemben, ha a világjövedelme meghaladja az Észkorszámban alkalmazandó határértéket, jövedelemadóköteles lehet. Ez nem jár az Észkországtól eltérő tagállamokban szerzett jövedelmek megadóztatásával, csak az adóalany teherviselő képességének a kizárólag Észkorszámban szerzett jövedelmeinek megadóztatása céljából történő meghatározására irányul.

46 Az alperesnek a 94/79 ajánlásra vonatkozó érvelését illetően a Bizottság megerősíti, hogy ezen aktus nem bír kötelező erővel. Nem lehet célja a személyek szabad mozgására vonatkozó elsődleges jogi szabályok kiegészítése, és mindenesetre nem korlátozza a Bizottság mérlegelési jogkörét. Ezen ajánlás csak az uniós jog végrehajtására szolgáló intézkedések elfogadását javasolja a szerződésekből eredő kötelezettségek megfelelő végrehajtásának megsértése nélkül. Továbbá mivel az említett ajánlás a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet kihirdetését megelőzően került elfogadásra, elvesztette létjogosultságát.

A Bíróság álláspontja

– Az EUMSZ 45. cikk megsértésére alapított kifogásról

47 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a közvetlen adók a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd különösen a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 21. pontját, a C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10837. o.] 29. pontját, valamint a C-540/07. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2009. november 19-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10983. o.] 28. pontját). Továbbá a nemzeti adójogi szabályokat a Szerződésben biztosított szabadságoknak és különösen a munkavállalók EUMSZ 45. cikkben előírt szabad mozgásának tiszteletben tartásával kell megállapítani.

48 E tekintetben fősabály szerint összeegyeztethetetlen a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó szabályokkal, ha az ezzel a jogával élő munkavállaló az állampolgársága szerinti tagállamban kedvezőtlenebb bánásmódban részesül annál, mint amely akkor illetné meg, ha nem vette volna igénybe az említett szabályok által biztosított lehetőségeket. Mindazonáltal emlékeztetni kell arra, hogy a hátrányos megkülönböztetés kizárólag különböző szabályoknak hasonló helyzetekre való alkalmazásából, vagy pedig ugyanazon szabálynak különböző helyzetekre történő alkalmazásából állhat (lásd többek között a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 30. pontját, a fent hivatkozott Gschwind-ügyben hozott ítélet 21. pontját és a C-383/05. sz. Talotta-ügyben 2007. március 22-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-2555. o.] 18. pontját).

49 Márpedig a közvetlen adók területén a belföldi, illetve külföldi illetőséggel rendelkező személyek helyzete fősabály szerint nem hasonlítható össze, mivel a külföldi illetőségű személy

által az adott állam területén szerzett jövedelem leggyakrabban összes jövedelmének csak egy részét képezi, amely e személy lakóhelyén összpontosul, és jövedelmeinek, illetve személyes, valamint családi körülményeinek összességéből következő teherviselő képessége a legkönnyebben ott bírálható el, ahol személyes és vagyoni érdekeinek központja található, amely általában az illető személy állandó lakóhelye (lásd többek között a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 31. és 32. pontját, valamint a fent hivatkozott Gschwind-ügyben hozott ítélet 22. pontját).

50 A fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 34. pontjában a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az a tény, hogy egy tagállam a külföldi illetőségeket nem részesíti a belföldi illetőségeknek biztosított bizonyos adókedvezményekben, főszer szabály szerint nem minősül hátrányos megkülönböztetésnek, tekintettel a belföldi illetőségek és a külföldi illetőségek helyzete közötti, a jövedelmeik forrását, a teherviselő képességeiket, valamint személyes és családi körülményeiket illető objektív különbségekre (a fent hivatkozott Gschwind-ügyben hozott ítélet 23. pontja).

51 A belföldi és külföldi illetőségek között hátrányos megkülönböztetés csak akkor állhat fenn, ha a különböz? tagállamokban lévő lakóhelyükre tekintet nélkül bebizonyosodna, hogy az adózók két kategóriája a szóban forgó nemzeti rendelkezések céljára és tárgyára tekintettel hasonló helyzetben van (lásd a fent hivatkozott Gschwind-ügyben hozott ítélet 26. pontját).

52 Ez a helyzet áll fenn, ha a lakóhelye szerinti tagállamban számottevő jövedelemmel nem rendelkező és adóköteles jövedelme meghatározó részét a munkavégzés helye szerinti államban szerző külföldi illetőségű személy azért van hasonló helyzetben az utóbbi állam állampolgáraival, mivel a lakóhelye szerinti állam nem képes részére a személyes és családi helyzetén alapuló elnyököt nyújtani. Következésképpen olyan adójogi bánásmódban kell részesíteni, mint a munkavégzés helye szerinti tagállamban illetőséggel rendelkezőket, és ezen állam köteles számára nyújtani a belföldieknek biztosított adókedvezményeket (lásd többek között a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 36. és 37. pontját, valamint a fent hivatkozott Gschwind-ügyben hozott ítélet 27. pontját).

53 Szintén a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint abban a helyzetben, amikor nincs semmilyen adóköteles jövedelem a lakóhely szerinti tagállamban ezen állam adójogszabályai alapján (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Wallentin-ügyben hozott ítélet 18. pontját), hátrányos megkülönböztetés keletkezhet, ha a panaszoshoz hasonló személy személyes és családi körülményeit sem a lakóhelye szerinti, sem a munkavégzés helye szerinti tagállamban nem veszik figyelembe (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Wallentin-ügyben hozott ítélet 17. pontját).

54 Így, amikor az érdekelt összjövedelmének majdnem 50%-át a lakóhelye szerinti tagállamban szerzi, az utóbbi főszer szabály szerint ezen állam jogszabályaiban elírt módon figyelembe tudja venni teherviselő képességét, valamint személyes és családi körülményeit (lásd a fent hivatkozott Gschwind-ügyben hozott ítélet 29. pontját).

55 Ugyanakkor a panaszoséhoz hasonló esetben, aki az összjövedelmének alacsony összege okán a lakóhelye szerinti tagállam adójogszabályai alapján nem adóköteles az utóbbi tagállamban, ezen állam nem tudja figyelembe venni az érdekelt teherviselő képességét, valamint személyes és családi körülményeit, különösen pedig a más tagállamban szerzett jövedelmek magadóztatásának e körülményekre gyakorolt hatását.

56 Az ilyen körülmények között a vitatott jövedelmek forrása szerinti tagállam azzal, hogy megtagadja az adójogszabályai szerint járó kedvezményt, azon egyszer? tény folytán részesíti hátrányban a panaszoshoz hasonló külföldi illetőségű személyeket, hogy éltek az

EUM?Szerz?désben biztosított szabad mozgás jogával.

57 Az olyan eltér? bánásmód, amely ilyen szabályozásból ered, kizárólag akkor igazolható, ha az a nemzeti jog által elérni kívánt jogos céllal arányos, objektív szempontokon alapul (a C?520/04. sz. Turpeinen?ügyben 2006. november 9?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?0685. o.] 32. pontja). E tekintetben, még ha az Észt Köztársaság úgy is érvel, hogy a vitatott feltétel annak elkerülésére irányul, hogy a külföldi illet?ség? adóalany ne halmozza az egyes érintett tagállamokban nyújtott adókedvezményeket, meg kell állapítani, hogy a panaszoséhoz hasonló esetben nem lenne szó az el?nyök halmozódásáról.

58 Ennek megfelel?en a fent hivatkozottak szerinti mértékben az adótörvény 283. cikkében el?írt, az érintett adóalanyok személyes és családi körülményeit figyelmen kívül hagyó feltétel általában véve olyan jelleg?, hogy hátrányban részesíti a panaszoshoz hasonló személyeket, akik éltek a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó szabályok által biztosított lehet?ségekkel, és következésképpen összeegyeztethetetlen a szerz?désekb?l – például az EUMSZ 45. cikkb?l – következ? követelményekkel.

59 AZ EUMSZ 45. cikk megsértésére alapított kifogást következésképpen megalapozottnak kell tekinteni.

60 Mindazonáltal az Észt Köztársaság szerint a 94/79 ajánlás a tartalma és jellege szerint akadályozza a hivatkozott tagállami kötelezettségszegés megállapítását.

61 Igaz, hogy az említett ajánlás 2. cikkének (2) bekezdésében a Bizottság megállapította, hogy a tagállamok a külföldi természetes személyek jövedelmeit nem sújthatják nagyobb adóval, mint a belföldiekét, amennyiben a természetes személy lakóhelyét?l eltér? tagállamban adóköteles jövedelmek az adott adózási évben e személy adóköteles összjövedelmének legalább 75%?át képezik.

62 Az Észt Köztársaság úgy érvel, hogy az ezzel ellentétes esetben megalapozott az eltér? bánásmód a belföldi és a külföldi illet?ség? személyekkel szemben.

63 Ugyanakkor emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 288. cikkének utolsó bekezdése értelmében az ajánlások az Unió intézményeinek nem kötelez? aktusai közé tartoznak. Továbbá, amint arra a f?tanácsnok az indítványa 60. pontjában emlékeztetett, a kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárás az uniós jog értelmében a tagállamra háruló kötelezettségek be nem tartásának objektív megállapításán alapszik, és a jelen ügyben az Észt Köztársaság nem hivatkozhat a bizalomvédelem elvére annak érdekében, hogy megakadályozza a Szerz?désb?l ered? kötelezettsége be nem tartásának objektív megállapítását (lásd ebben az értelemben a C?562/07. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2009. október 6?án hozott ítélet [EBHT 2009., I?9553. o.] 18. pontját).

64 Meg kell állapítani továbbá, hogy a 94/79 ajánlás negyedik preambulumbekzdése el?írja, hogy nem érinti a Bizottságnak a Szerz?dés alapelveinek tiszteletben tartására irányuló jogsértési eljárások terén folytatott aktív politikáját.

65 Ezen feltételek mellett a 94/79 ajánlás nem akadályozza az EUMSZ 45. cikkb?l ered? kötelezettségek megsértésének megállapítását. Nem kell tehát vizsgálnia a Bíróságnak, hogy a Spanyol Királyság és a Portugál Köztársaság beavatkozásukkor a Bizottság keresetével szemben jogosan vetettek?e fel az ezen ajánlás elfogadására alapított elfogadhatatlansági kifogást.

– Az EGT?Megállapodás 28. cikkének megsértésére alapított kifogásról

66 Jóllehet védelmére az Észt Köztársaság az EUMSZ 45. cikkre alapított kifogásra vonatkozó érvekre hivatkozott az EGT-Megállapodás 28. cikkére vonatkozó kifogások vitatására, elismerte az adótörvény 283. cikke kiegészítésének szükségességét „annak érdekében, hogy kiterjessze e rendelkezés hatályát az Európai Gazdasági Térség valamennyi tagállamának állampolgárára”.

67 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az észt jogszabályok nem ismerik el a vitatott adókedvezmény nyújtásának lehetőségét az EGT-Megállapodásban részes harmadik államban lakóhellyel rendelkező észt nyugdíjasok számára. Mivel az EGT-Megállapodás 28. cikkének rendelkezései ugyanazon jogi hatállyal bírnak, mint az EUMSZ 45. cikk lényegüket illetően azzal megegyező rendelkezései, a fenti megfontolások értelemszerűen alkalmazandók az említett 28. cikkre (lásd ebben az értelemben a C-104/06. sz., Bizottság kontra Svédország ügyben 2007. január 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-671. o.] 32. pontját).

68 A fentiekből következik, hogy az Észt Köztársaság – mivel kizárta a külföldi illetőségű nyugdíjasokat az adótörvényben elírt adókedvezményből, ha e személyek nyugdíjuk csekély összegére tekintettel a lakóhely szerinti tagállam adójogszabályai alapján nem adókötelesek az utóbbi tagállamban – nem teljesítette az EUMSZ 45. cikkből és az EGT-Megállapodás 28. cikkéből eredő kötelezettségeit.

A költségekről

69 Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §a alapján a Bíróság a pereszes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Az Észt Köztársaságot, mivel pereszes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.

70 Az eljárási szabályzat 69. cikkének 4. §a értelmében a Spanyol Királyság, a Portugál Köztársaság, a Svéd Királyság, az Egyesült Királyság, valamint a Németországi Szövetségi Köztársaság maguk viselik saját költségeiket.

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

- 1) **Az Észt Köztársaság – mivel kizárta a külföldi illetőségű nyugdíjasokat a 2009. november 26-i törvénnyel módosított, a jövedelemadóról szóló, 1999. december 15-i törvényben (tulumaksuseadus) elírt adókedvezményből, ha e személyek a nyugdíjuk csekély összegére tekintettel a lakóhely szerinti tagállam adójogszabályai alapján nem adókötelesek az utóbbi tagállamban – nem teljesítette az EUMSZ 45. cikkből és az Európai Gazdasági Térségről szóló, 1992. május 2-i megállapodás 28. cikkéből eredő kötelezettségeit.**
- 2) **A Bíróság az Észt Köztársaságot kötelezi a költségek viselésére.**
- 3) **A Spanyol Királyság, a Portugál Köztársaság, a Svéd Királyság, Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága és a Németországi Szövetségi Köztársaság maguk viselik saját költségeiket.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: észt.