

# Anonimizált változat

Fordítás

C-241/20 - 1

C-241/20. sz. ügy

Előzetes döntéshozatal iránti kérelem

**A benyújtás napja:**

2020. június 5.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgium)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2020. április 1.

**Felperes:**

BJ

**Alperes:**

État belge

---

## **2020. ÁPRILIS 1-JEI ÍTÉLET**

[omissis]

A tribunal de première instance du Luxembourg (luxembourgi elsőfokú bíróság, Belgium) [omissis] a következő ítéletet hozta:

**Egyrészről:**

BJ, [omissis] ARLON, [omissis]

**felperes, [OMISSIS]**

**Másrészről:**

**ÉTAT BELGE (belga állam), [omissis]**

**alperes, [omissis]**

között folyamatban lévő eljárásban.

\*\*\*\*\*

[omissis]

\*\*\*\*\*

[omissis] [nemzeti eljárásjogi elemek]

## **I. Az ügy tényállása és előzményei**

A belgiumi adójogi illetőségű BJ a 2006., 2007., 2008., 2009. és 2010. adóévek során keresőtevékenységét a Luxemburgi Nagyhercegség [eredeti 2. o.] területén folytatta, ahol egy lakással rendelkezik, amelyet bérbeadott egy magánszemély részére, aki az ingatlanban keresőtevékenységet nem folytat, azt kizárólag állandó lakóhelyként használja.

Egyébiránt BJ két belgiumi ingatlan tulajdonosa, a saját lakóingatlanáé és egy másik lakásé, amelyet bérbe ad egy, az ingatlant kizárólag állandó lakóhelyként használó magánszemély részére.

BJ-re a szóban forgó adóévekben a keresőtevékenységéből származó bevételeinek vonatkozásában a Belgium és a Luxemburgi Nagyhercegség közötti kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményt (a továbbiakban: CPDI-GDL) alkalmazták, pontosabban annak 15.1 cikkét, amely kimondja, hogy „a 16., 18., 19. és 20. cikk rendelkezéseire figyelemmel az egyik Szerződő Államban belföldi illetékességű személynek a nem önálló munkavégzésre tekintettel kapott munkabére, illetménye és más hasonló díjazása csak ebben az államban adóztatható, kivéve ha a munkát a másik Szerződő Államban végzik. Amennyiben a munkát ott végzik, úgy az ezért kapott díjazás ez utóbbi államban adóztatható.

Nem vitatott, hogy BJ megfelel azon feltételeknek, hogy luxemburgi kereső tevékenységéből származó jövedelme után a Luxemburgi Nagyhercegségben adózzon.

Egyébiránt BJ-re a szóban forgó adóévekben a luxemburgi bérbeadásból származó jövedelmei vonatkozásában a CPDI-GDL 6.1 cikkét alkalmazták, amely úgy rendelkezik, hogy „az ingatlanból származó jövedelmek az ingatlan elhelyezkedése szerinti Szerződő Államban adóznak”.

A CPDI-GDL 23.2 cikkének megfelelően „a belgiumi illetőségűek tekintetében a kettős adóztatást a következő módon kell elkerülni: 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 Code belge des impôts sur les revenus 1992 (az 1992-es belga jövedelemadó törvény, a továbbiakban: C.I. R. 1992) 155. cikke értelmében a kettős adóztatás elkerülésére irányuló nemzetközi egyezmények alapján adómentes jövedelmet figyelembe vesznek az adó megállapításánál, viszont az adó összegét az adómentes jövedelemnek az összjövedelemhez viszonyított arányában csökkentik.

A vitatott adóévekre a CPDI-GDL értelmében adómentes külföldi jövedelem után járó adócsökkentés – amelyre BJ a C.I. R. 1992 155. cikkében szereplő progresszivitási kikötés alkalmazása címén jogosult – összegét az ÉTAT BELGE számította ki, miután a C.I.R. 1992 130. cikkének megfelelően megállapított adó összegéből levonta az alábbi adócsökkentő tételeket:

- (Természetes személyek adóköteles jövedelmének) adómentes (C.I.R. 1992 131. cikke) jövedelemhányada után járó adócsökkentés;
- A hosszú távú megtakarítás (egyéni életbiztosítási szerződés alapján fizetett díjak) után járó adócsökkentés (C.I. R. 1992 145/1. cikke); **[eredeti 43 o.]**
- Energiamegtakarításra fordított költségek után járó adócsökkentés (C.I. R. 1992 145/24. cikke).

Ezen adócsökkentő tételek összege nem vitatott, ahogyan az sem, hogy BJ javára történő érvényesítésük jogszabályi feltételei fennállnak.

Az adóhatóság csupán második lépésben érvényesíti a C.I.R. 1992 155. cikkének megfelelően a külföldről származó adómentes jövedelem után járó adócsökkentést a külföldről származó adómentes jövedelem összjövedelemhez viszonyított részének arányában.

BJ tehát az adókedvezmények beszámításának sorrendjét sérelmezi, mivel a hatóság által alkalmazott számítási módszerrel elveszti a személyes és családi körülményei alapján járó azon kedvezmények egy részét, amelyekben azon módszer alkalmazása esetén részesült volna, ha ezeket az adócsökkentő tételeket a C.I.R. 1992 155. cikke alapján a külföldről származó adómentes jövedelem után járó adócsökkentés beszámítását követően veszik figyelembe.

Ahelyett, hogy a Belgiumban fizetendő adó után járó valamennyi kedvezményben részesülne, ezen adókedvezményeknek a külföldről származó adómentes jövedelemmel arányos részét elveszti.

BJ szerint a jelen ügyben, a hatóság által az adóteher kiszámítására alkalmazott módszer megfosztja annak lehetőségétől, hogy teljes körűen részesüljön azon adókedvezményekben, amelyekre a belga adójogi szabályok értelmében jogosult.

Egyébiránt az RH.331/575.420 (AFER 8. sz./2008) körlevélből egyértelműen ez következne: „*A belga adórendszerben az adóalany személyes és családi körülményeihez kapcsolódó adókedvezményeket (tartási járadékok levonása, eltartott gyermek utáni kiegészítő adómentes jövedelemhányad beszámítása, stb.) 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.*”

A jelen ügyben ezen adókedvezmények nagy része veszett el, mivel azok a Belgiumból származó jövedelemre kivetett adót csak rendkívül kis mértékben csökkentették.

Miután a közigazgatási hatóság elutasította panaszait, BJ kereseti kérelmeivel a Tribunalhoz (bíróság) fordult.

A Tribunal (bíróság) elfogadhatónak nyilvánította kereseteit [omissis], és egyesítette az ügyeket [omissis].

## II. A felek kérelmei

BJ azt kéri a Tribunaltól (bíróság):

- Elsődlegesen, hogy

- o a kérelmet nyilvánítsa elfogadhatónak és megalapozottnak;
- o Következésképpen: **[eredeti 4. o.]**
  - Semmisítse meg/vagy megfelelő arányban csökkentse a megállapított adófizetési kötelezettségeit [omissis].
  - Rendelje el e kötelezettségeinek a CPDI–GDL [és] az uniós jog által előírtak szigorú betartása mellett történő újraszámítását [omissis];
  - Kötelezze az ÉTAT BELGE-t a megsemmisített/csökkentett adófizetési kötelezettségek címén jogtalanul beszedett teljes összeg késedelmi kamattal növelt összegének részére történő visszafizetésére;
  - Kötelezze az ÉTAT BELGE-t a költségek viselésére [omissis].

- Másodlagosan, hogy

- o Terjessze a következő kérdéseket az Európai Unió Bírósága elé előzetes döntéshozatalra:

[omissis] [eredeti 5. o.] [omissis] [a rendelkező részben foglaltakkal megegyező kérdések]

Az ÉTAT BELGE azt kéri a Tribunaltól (bíróság):

- Elsődlegesen, hogy

o [omissis];

- Másodlagosan, hogy

- o Állapítsa meg, hogy a BJ által javasolt kérdéseket nem kell az Európai Unió Bírósága elé terjeszteni előzetes döntéshozatalra;
- o Mondja ki, hogy a kérelem kis részében, a luxemburgi eredetű ingatlanbevételek értékelését illetően megalapozott, a fennmaradó részében megalapozatlan;
- o Kötelezze BJ-t a költségek viselésére.

### III. Értékelés

#### 1. A jogvita tárgya;

[omissis] [eredeti 6. o.] [omissis] [Az adóévek körülhatárolása, amelyekről a bíró álláspontja szerint határozni szükséges]

#### 2. Az EUMSZ 45. cikk megsértése

Az eljáró bíróság, miután tanácskozása során tudomást szerzett a Bíróság 2019. március 14-i Jacob és Lennertz ítéletéről (C-174/18), 2019. május 2-i ítéletében elrendelte a szóbeli szakasz újbóli megnyitását, annak érdekében, hogy a felek kontradiktórius eljárásban vitathassák meg ezen ítélet BJ helyzetére gyakorolt hatását.

A Jacob és Lennertz ítélet alapjául szolgáló ügyben a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra kereste a választ, hogy az EUMSZ 45. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami adószabályozás alkalmazása, mint amilyen a BJ által a bíróság elé terjesztett ügyben is szerepel, nevezetesen a Belgium és a Luxemburgi Nagyhercegség közötti kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény, valamint a Code des impôts sur le revenu de 1992 (az 1992. évi jövedelemadó törvény) 131. cikke, továbbá ugyanezen törvény 145/1., 145/21., 145/24., 145/31., 145/33. és 155. cikke, 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 Bíróság emlékeztet arra, 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 (26. pont).

A Bíróság ezt követően arra emlékeztet, 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 (27. pont).

A Bíróság megjegyzi, hogy 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 a Jacob és Lennertz házaspár, elveszíthetik az olyan adókedvezményekre vonatkozó igényüket, amelyek őket teljes körűen megilletnék, ha jövedelmeik összességében belga eredetűek lennének, [eredeti 7. o.] és ha az adócsökkentő tételeket így kizárólag e jövedelmekből vonják le, vagy ha a 2008. évi körlevél alkalmazást nyerne a szóban forgó kedvezményekre (31. pont).

A Bíróság megállapította, hogy valóban a Belga Királyság mint a Jacob és Lennertz házaspár lakóhelye szerinti tagállam feladata, hogy utóbbiak számára biztosítsa a személyes és családi körülményeikhez kapcsolódó adókedvezmények összességét, és hogy az adómentes jövedelemhányad miatti adócsökkentéseket a Bíróság ítélkezési gyakorlata a személyes és családi körülményekhez kapcsolódó kedvezményként ismeri el (az ítélet 32. és 33. pontja). Másodszer 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 személyes és családi körülményekhez kapcsolódónak, a Bíróság kifejti, hogy 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. E tekintetben megállapította, 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. Következésképpen az ilyen adócsökkentő tételeket úgy lehet tekinteni, hogy azok a Jacob és Lennertz házaspár „személyes és családi körülményeihez” kapcsolódnak, ugyanazon az alapon, mint az adómentes jövedelemhányad miatti adócsökkentés. Ebből következik, hogy a Jacob és Lennertz házaspár – házaspárként – hátrányt szenvedett el, amennyiben nem részesült teljeskörűen azokban az adókedvezményekben, amelyekre jogosult lett volna, ha a jövedelmeik összességét mindketten Belgiumban kapták volna (az ítélet 40-42. pontja).

A Bíróság mindezek alapján azt a következtetést vonja le, hogy 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

➤➤ *BJ* álláspontja

BJ úgy véli, hogy a Jacob és Lennertz ítélet az ő álláspontját igazolja, és megerősíti az ÉTAT BELGE által alkalmazott számítási módszer jogellenességét, mivel az ítéletben figyelembe vett valamennyi adócsökkentő tétel ugyanúgy alkalmazandó a keresőtevékenységből származó jövedelemre, mint a jövedelempótló juttatások esetében.

BJ emlékeztet arra, hogy elsődleges kifogását azzal szemben emelte, hogy szemben más, kizárólag belföldről származó jövedelemmel rendelkező belföldi illetőségű adóalanyokkal, nem részesült teljes körűen azon kedvezményekben, amelyekre álláspontja szerint jogosult. **[eredeti 8. o.]**

Nem azt sérelmezi, hogy e kedvezményeket teljes mértékben megtagadták volna tőle, mivel a belga adóhatóság a C.I.R. 1992 előírásait követve, hivatalból minden kedvezményt megadott részére, anélkül, hogy a belföldi jövedelmeit „jelentéktelennek” vagy „nem számottevőnek” minősítette volna.

Megjegyzi, hogy az ÉTAT BELGE nem vitatja, hogy a Bíróság Jacob és Lennertz házaspár ügyében hozott 2019. március 14-i ítélete ténylegesen arra kötelezi, hogy BJ kérelmének megfelelően számítsa ki az adót, de az ő konkrét esetében mégsem, mivel Belgiumból származó bevételei túlságosan jelentéktelenek.

Megjegyzi, hogy az ÉTAT BELGE az 1995. február 14-i Schumacker ítéletre (C-279/93, EU:C:1995:31) hivatkozik, miközben elismeri, hogy Schumacker semmilyen jövedelemmel nem rendelkezett a lakóhelye szerinti tagállamban. Kifejti, hogy ugyanez a helyzet a 2007. július 18-i Lakebrink és Peters-Lakebrink

ítélet (C-182/06, EU:C:2007:452) esetében, mivel ott ingatlanból származó negatív jövedelemről volt szó.

BJ a jelen ügyben arra hivatkozik, hogy megfelelően jelentős belgiumi eredetű jövedelmet szerez és vall be ahhoz, hogy a belga jogot ugyanúgy alkalmazza rá, mint bármelyik más belföldi illetőségű adóalanyra.

A Schumacker és Lakebrink és Peters-Lakebrink ítéletek olyan esetekre vonatkoznak, amelyekben a lakóhely szerinti államnak nem állt módjában az adótörvényben előírt adókedvezmények megadása, míg BJ esetében az adókedvezmények matematikailag megadhatók lennének, de azokat mégsem adják meg.

Végezetül, BJ előadja, hogy a lakóhely szerinti tagállamban szerzett jövedelem nem számottevő jellegre vonatkozó ítélkezési gyakorlat olyan eljárásokhoz kapcsolódik, amelyeket munkavállalók kezdeményeztek a foglalkoztatás helye szerinti államokkal szemben, és azt állítja, hogy a Bíróság nemrégiben megerősítette azt, hogy soha nem merült fel annak a lehetősége, hogy a lakóhely szerinti állam mentesüljön kötelezettségei alól, amennyiben azok „matematikailag” teljesíthetők számára. „A meghatározó kritérium ugyanis továbbra is annak lehetetlensége valamely tagállam számára, hogy elegendő adóköteles jövedelem hiányában adózási szempontból figyelembe vegye valamely adózó személyes és családi körülményeit, míg e figyelembevétel máshol, elegendő jövedelem folytán lehetséges” (a Bíróság 2017. február 9-i X. kontra Staatssecretaris van Financiën ítélete, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102).

➤➤ *Az ÉTAT BELGE álláspontja*

Az ÉTAT BELGE arra hivatkozik, hogy a BJ-vel szembeni jogvitájának sajátosságaira tekintettel, arra nem alkalmazhatóak a Jacob és Lennertz ítélet következtetései.

Véleménye szerint ugyanis a Jacob és Lennertz ügyben J. Jacob, noha Belgiumban lakott és származott jövedelme Luxemburgból, korántsem a Luxemburgi Nagyhercegségben szerezte csaknem teljes jövedelmét. Ugyanis, 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, **[eredeti 9. o.]** ingatlanból származó jövedelem, amely révén az összjövedelme 31 211,92 euró összeget tett ki.

Az ÉTAT BELGE szerint tehát nem meglepő, hogy egy ilyen ügyben, a korábbi – általa hivatkozott – ítélkezési gyakorlatára is tekintettel (a Bíróság 2002. december 12-i de Groot ítélete, C-385/00; 2013. december 12-i Imfeld és Garcet ítélete, C-303/12 és 2017. június 22-i Bechtel ítélete, C-20/16), a Bíróság úgy ítélte meg, hogy Belgiumnak, a Jacob-Lennertz házaspár lakóhelye szerinti



államnak kell biztosítania az adóalany számára azokat az adókedvezményeket, amelyek személyes és családi körülményeikhez kapcsolódnak.

Az ÉTAT BELGE szerint más a helyzet akkor – amint a jelen ügyben is –, ha a belgiumi illetőségű állampolgár csaknem teljes jövedelmét a Luxemburgi Nagyhercegségben szerzi.

Jóllehet az ÉTAT BELGE nem vitatja, hogy főszabály szerint a lakóhely szerinti tagállam kötelessége a személyes helyzethez kapcsolódó valamennyi kedvezmény biztosítása, ez a kötelezettség ugyanakkor a foglalkoztatás szerinti államot is terhelheti, amennyiben az adóalany csaknem teljes, vagy teljes adóköteles jövedelme ez utóbbi államban folytatott tevékenységéből származik és a lakóhely szerinti államban nincs számottevő jövedelme (a Bíróság 1995. február 14-i Finanzamt Köln – Altstadt/Schumacker ítélete, C-279/93), ez a helyzet áll fenn véleménye szerint a BJ-vel szemben folyamatban lévő ügyében.

Megjegyzi, hogy bár kétségtelen, hogy R. Schumackernek semmiféle jövedelme nem származott a lakóhelye szerinti államból, míg BJ-nek szerinte igen mérsékeltnek tekinthető jövedelme<sup>1</sup> származik a lakóhelye szerinti államból, mindazonáltal az ÉTAT BELGE álláspontja szerint a Schumacker ügyön alapuló ítélkezési gyakorlat arra az esetre is alkalmazható, amikor az adott személynek származik adóköteles jövedelme a lakóhely szerinti államból, de az nem számottevő („csaknem teljes jövedelem”, Schumacker ítélet, 36. pont). Márpedig a jelen ügyben BJ belgiumi jövedelme nem volt számottevő.

Az ÉTAT BELGE kifejti, hogy álláspontját megerősítve látja a Bíróság 2007. július 18-i Lakebrink és Peters-Lakebrink ítéletében (C-182/06), amely kizárólag a Luxemburgi Nagyhercegségben dolgozó németországi illetőségű személyekre vonatkozik, akiknek németországi jövedelme ingatlannal kapcsolatos (negatív) jövedelemre korlátozódott.

Az ÉTAT BELGE kifejti továbbá, hogy a tagállamok kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények keretében módosíthatják a főszabályként a lakóhely szerinti államot terhelő kötelezettséget oly módon, hogy a lakóhely szerinti állam a megállapodás szerint mentesülhessen a területén lakóhellyel rendelkező és gazdasági tevékenységüket részben külföldön folytató adóalanyok valamennyi személyes és családi körülményének figyelembevételére vonatkozó kötelezettségei alól (a Bíróság 2012. december 12-i de Groot ítélete, C-385/00, 99. pont). **[eredeti 10. o.]**

A lakóhely szerinti állam akkor is mentesülhet e kötelezettség alól, ha megállapítja, hogy a munkavégzés helye szerinti egy vagy több állam bármiféle egyezménytől függetlenül az ezen államokon kívül lakóhellyel rendelkező, de ott

<sup>1</sup> Az ÉTAT BELGE a 2006-os adóévet hozza fel példaként, amelyre vonatkozóan BJ 66 396,78 EUR összjövedelmet vallott be, amelyből az 58 235,78 EUR luxemburgi keresőtevékenységéből származó jövedelem, és a 6600,00 EUR luxemburgi ingatlannal összefüggő jövedelem adómentes, így 1561 EUR összeg adózik Belgiumban.

adóköteles jövedelemben részesülő adóalanyok személyes és családi körülményeinek figyelembevételéhez kapcsolódó adókedvezményt nyújt az általa adóztatott jövedelem után (de Groot ítélet, 100. pont).

Az ÉTAT BELGE előadja, hogy a de Groot ítéletében a Bíróság azt válaszolta az előzetes döntéshozatalra terjesztett kérdésre, hogy az EK-Szerződés 42. cikkével (módosítást követően, jelenleg az EK-Szerződés 39. cikke) ellentétes az olyan szabályozás, mint amely az alapügy tárgyát képezi – függetlenül attól, hogy azt valamely kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény átveszi-e vagy sem –, amelynek alapján az adóalany a lakóhelye szerinti államban fizetendő jövedelemadó számításánál elveszíti 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 figyelembevétele nélkül adóztattak.

Márpedig az ÉTAT BELGE arra hivatkozik a jelen ügyben, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség a 2006–2009 adóévekben figyelembe vette BJ személyes körülményeit a luxemburgi adó kiszámításánál, annak tudatában, hogy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény kifejezetten tartalmaz arra vonatkozó különös rendelkezést, hogy a másik államban lakóhellyel rendelkező adóalany személyes és családi körülményeit figyelembe vegyék a foglalkoztatás helye szerinti államban.

A CPDI 24. cikkének 4. §-a ugyanis kifejezetten úgy rendelkezik, hogy „egy belgiumi illetőségű természetes személy, aki a 7. és 14–19. cikkben foglaltaknak megfelelően adófizetésre kötelezhető Luxemburgban, tekintettel arra, hogy a keresőtevékenységéből származó jövedelmének több, mint 50%-át Luxemburgban éri el, kérelmére Luxemburgban adózik az egyezmény 6., 7. és 13–19. cikke szerint ott adóztatható jövedelme tekintetében, olyan átlagos adókulccsal, amely helyzetének, családi terheinek és a teljes jövedelmének figyelembe vételével luxemburgi illetőségüként vonatkozna rá”. Az érintett adóévekre vonatkozó luxemburgi jövedelemadóról szóló értesítőkből kitűnik, hogy az adófizetési kötelezettséget a CPDI 24. cikkének 4. §-a alapján állapították meg.

Következésképpen a Luxemburgi Nagyhercegség ténylegesen eleget tett a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény értelmében rá háruló kötelezettségeinek.

Az ÉTAT BELGE szerint ez különbözteti meg a jelen ügyet azon ügyektől, melyekben az Imfeld és Garcet, valamint a Bechtel ítélet született, abban az értelemben, hogy az ott szóban forgó, kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények nem hárítottak a foglalkoztatás helye szerinti tagállamra semmiféle kötelezettséget a másik részes tagállami illetőségű adóalany személyes és családi körülményeinek figyelembe vételére vonatkozóan.

Az ÉTAT BELGE úgy véli, hogy BJ a személyes és családi körülményeihez kapcsolódó valamennyi adókedvezményét egyszerre kívánja Luxemburgban és Belgiumban is kihasználni. [eredeti 11. o.]

Márpedig a Bíróság ítélkezési gyakorlata nem követeli meg az ilyen kettős beszámítást. Fontos követelmény annak biztosítása az érintett tagállamok adózói számára, hogy személyes és családi helyzetüket összességében megfelelően figyelembe vegyék, függetlenül attól, hogy ezt a kötelezettséget az érintett tagállamok miképpen osztották meg egymás között.

E megfontolások alapján állapította meg a Cour d'appel de Liège (liège-i fellebbviteli bíróság, Belgium) 2017. február 28-i ítéletében a 2004, 2005 és 2006-os adóévet illetően, hogy az Európai Unió működéséről szóló szerződés 18., 45. és 49. cikkéből nem tűnik ki, hogy amennyiben az adóalany jövedelme valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján részben a lakóhelye szerinti államban, részben pedig abban az államban adózik, ahol a személy keresőtevékenységét folytatja, az adóalany ugyanúgy kérhetné a gyermekfelügyeleti díj és a szolgáltatási utalványok után járó adólevonás teljes beszámítását a lakóhely szerinti államban fizetendő adóba, mintha az adót teljes egészében a lakóhely szerinti államban vetették volna ki.

Az ÉTAT BELGE végezetül azzal érvel, hogy a 2017. február 9-i X. kontra Hollandia ítéletben (C-283/15, 48. pont) a Bíróság kimondta, hogy abban az esetben, ha valamely önálló vállalkozó adóköteles jövedelmét a lakóhelye szerinti tagállamtól eltérő több tagállam területén szerzi, a fenti összhang csak úgy teremthető meg, ha lehetővé teszik számára a „negatív jövedelmeinek” levonására vonatkozó jogának érvényesítését valamennyi olyan tevékenység szerinti tagállamban, amely ilyen fajta adókedvezményt biztosít, jövedelmének az egyes tagállamok területén szerzett részei megfelelő arányában és annak terhe mellett, hogy az illetékes nemzeti adóhatóságok részére megad a világjövedelmére vonatkozó minden olyan információt, amely lehetővé teszi ezen arány meghatározását.

Az ÉTAT BELGE ezek alapján azt a következtetést vonja le, hogy a Bíróság ilyen módon hallgatólagosan elismeri, hogy főszabály szerint elegendő, ha az adott személy személyes és családi körülményeit teljes körűen figyelembe veszik, még akkor is, ha a tagállamok adórendszerei közötti eltérések miatt a személy nem részesül egészen pontosan az összes adókedvezményben, amelyben akkor részesülhetett volna, ha teljes jövedelmét egyetlen államban éri el.

#### ➤➤ *A bíróság elemzése*

A bíróság előtt több eljárás van folyamatban, amelyekben BJ a C.I.R. 1992 15. cikkének a belga adóhatóság általi végrehajtását vitatja – progresszivitási kikötés mellett alkalmazott mentesítés – a hosszútávú megtakarítások, az energiamegtakarításra fordított költségek után járó adókedvezmények és az adómentes jövedelemhányad kiszámítása tekintetében.

A jogvita tárgyát a BJ terhére a lakóhelye szerinti államban, Belgiumban a 2006., 2007., 2008., 2009., 2010. és 2011. adóévekre vonatkozóan megállapított adó képezi.

A bíróság megállapítja, hogy a BJ által Belgiumban bevallott világjövedelme a jogvitában érintett években a következőképpen alakult: **[eredeti 12. o.]**

Adóév	Adóköteles összjövedelem	Belgiumból származó jövedelem (nettó)	Luxemburgból származó jövedelem (nettó)	A Belgiumból származó jövedelem az összjövedelem százalékos arányában
2007	63 633,37 EUR	4093,60 EUR	59 539,77 EUR	6,44%
2008	66 413,40 EUR	5296,20 EUR	61 117,20 EUR	8,00%
2009	65 281,88 EUR	4548,24 EUR	60 733,64 EUR	7,00%
2010	75 893,89 EUR	4957,95 EUR	70 935,94 EUR	6,5%
2011	80 599,20 EUR	5604,43 EUR	74 994,77 EUR	7%

Tagadhatatlan, hogy BJ világjövedelmének viszonylatában a lakóhelye szerinti államból, Belgiumból származó – az egyes adóéveket tekintve meglehetősen eltérő – jövedelme korlátozott.

2019. március 14-i Jacob és Lennertz ítéletében a Bíróság azt a választ adta a kérdést előterjesztő bíróságnak, 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.

Az ÉTAT BELGE és BJ ellentétes álláspontot képviselnek abban a kérdésben, hogy a jövedelmének aszerinti megoszlása, hogy Luxemburgból vagy Belgiumból származik, konkrétan pedig az a körülmény, hogy a Belgiumból származó jövedelme sem mértékét, sem arányát tekintve nem számottevő, befolyással van-e a Belgiumot, mint a lakóhely szerinti államot terhelő kötelezettségekre.

Ennélfogva az EUMSZ 45. cikkel kapcsolatban értelmezési nehézség merül fel, így a bíróság az EUMSZ 267. cikk alapján előzetes döntéshozatal céljából kérdéseket terjeszthet a Bíróság elé.

Előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket kell az Európai Unió Bírósága elé terjeszteni:

[omissis] **[eredeti 13. o.]** [omissis] [a rendelkező részben foglaltakkal megegyező kérdések]

**IV. Költségek**

[omissis]

**A FENTI INDOKOK ALAPJÁN****A BÍRÓSÁG**

[omissis]

úgy dönt, hogy érdemi határozatának meghozatala előtt előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket kell az Európai Unió Bírósága elé terjeszteni:

*„1. Az EUMSZ 45. cikkel ellentétes-e az olyan szabályozás, mint amely az alapügy tárgyát képezi – függetlenül attól, hogy azt valamely kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény átveszi-e vagy sem –, amelynek alapján az adóalany a lakóhelye szerinti államban fizetendő jövedelemadó számításánál elveszíti az adómentes jövedelemhányadon és a személyes körülményein alapuló adókedvezményekre (mint például hosszú távú megtakarítás, nevezetesen egyéni életbiztosítási szerződés alapján fizetett díj, és energiamegtakarításra fordított költségek után járó adókedvezmény) vonatkozó igény egy részét amiatt, hogy ezen adóalany az érintett évben másik tagállamban is szerzett ott adóztatott jövedelmet? [eredeti 14. o.]*

*2. Amennyiben az első kérdésre igenlő választ kell adni, a válasz továbbra is igenlő-e, ha az adóalany – mértékét és arányát tekintve – noha nem ér el számottevő jövedelmet a lakóhely szerinti államában, ugyanakkor ez utóbbinak módjában áll ezen adókedvezmények részére történő biztosítása?*

*3. Amennyiben a második kérdésre igenlő választ kell adni, a válasz továbbra is igenlő-e, ha a lakóhely szerinti állam és egy másik állam közötti kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény értelmében az adóalany e másik államban az ott adózó jövedelme tekintetében ezen állam adójogi szabályozása által biztosított személyes adókedvezményekben részesült, de ezek nem tartalmazznak egyes olyan kedvezményeket, amelyekre az adóalany a lakóhely szerinti államban főszabály szerint jogosult lenne?*

*4. Amennyiben a harmadik kérdésre igenlő választ kell adni, a válasz továbbra is igenlő-e, ha ez utóbbi különbség ellenére az adóalany e másik államban ily módon legalább akkora összegű adókedvezményben részesül, mint amelytől a lakóhely szerinti államban esesik?*

*5. Ugyanezeket a válaszokat kell-e adni az Európai Unió működéséről szóló szerződés 63. cikkének (1) bekezdése és 65. cikkének (1) bekezdésére tekintettel az olyan szabályozással kapcsolatban, mint amely az alapügy tárgyát képezi – függetlenül attól, hogy azt valamely kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény átveszi-e vagy sem –, amelynek alapján az adóalany a lakóhelye szerinti államban fizetendő jövedelemadó számításánál elveszíti az adómentes*

*jövedelemhányadon és a személyes körülményein alapuló adókedvezményekre (mint például hosszú távú megtakarítás, nevezetesen egyéni életbiztosítási szerződés alapján fizetett díj, és energiamegtakarításra fordított költségek után járó adókedvezmény) vonatkozó igény egy részét amiatt, hogy ezen adóalany az érintett évben egy másik tagállamban a tulajdonában álló ingatlan bérbeadásából szerzett ott adóztatott jövedelmet?”*

[omissis]

MUNKADOKUMENTUM