

C-119/24. sz. [Chefquet]ⁱ ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2024. február 14.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Cour d'appel de Liège (Belgium)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2024. február 5.

Felperesek:

DK

JO

Alperes:

État belge, képviseli a Ministre des Finances

A tényállás, az eljárás és a jogvita tárgya

- 1 Az alapeljárás a külföldi illetőségű adóalanyok adójának megállapítására, közelebbről a code des impôts sur les revenus 1992 (a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvénykönyv, a továbbiakban: CIR 92) 245. cikkében előírt, a külföldi illetőségű adóalanyokat terhelő kiegészítő adóra, és annak az EUMSZ 45. cikkel való összeegyeztethetőségére vonatkozik.
- 2 A felperesek, DK és JO a jelen ügyben szóban forgó adómegállapítási időszakokban és adóévekben francia illetőségű adóalanyok [voltak]. DK több belga egyetemen tanárként, a párizsi Centre national de la recherche scientifique-nél pedig kutatásvezetőként tevékenykedett. Felesége, JO, munkaviszonyban állt Franciaországban, de 2000 óta már nem folytat keresőtevékenységet.

ⁱ A jelen ügy neve fiktív. Az nem egyezik az eljárásban részt vevő egyetlen fél valódi nevével sem.

- 3 A felperesek a Belga Királyságban külföldi illetőségű adóalanyként voltak adókötelesek. Vitatták a külföldi illetőségű adóalanyokra kivetett adó tekintetében az 1992 és 1998, a 2001 és 2003, valamint a 2007 és 2009 közötti adóévekre vonatkozó adómegállapító határozatokat, és több panaszt nyújtottak be e határozatokkal szemben. A külföldi illetőségű adóalanyokra vonatkozó, szóban forgó adómegállapító határozatok mindegyike a CIR 92 245. cikke alapján az állam javára kivetett pótdadót tartalmazott.
- 4 A szóban forgó panaszokat több közigazgatási határozat elutasította vagy elfogadhatónak, de megalapozatlannak (illetve a 2008-as adóévet érintő adómegállapító határozatra vonatkozó panaszt illetően részben megalapozottnak) nyilvánította.
- 5 A felperesek ezt követően a tribunal de première instance de Namur (namuri elsőfokú bíróság, Belgium) előtt négy külön keresetlevél benyújtásával vitatták ezeket az adómegállapító határozatokat.
- 6 2016. január 20-i ítéletével a tribunal de première instance de Namur (namuri elsőfokú bíróság) egyesítette a négy keresetet. Lényegében megalapozatlannak ítélte a vitatott adómegállapító határozatok megsemmisítésére irányuló kérelmeket. Emellett előzetes döntéshozatal céljából kérdéseket terjesztett a Cour constitutionnelle (alkotmánybíróság, Belgium) elé, amely 2019. június 6-i ítéletében válaszolt azokra.
- 7 2020. február 3-án a felperesek a tribunal de première instance de Namur ítéletével szemben fellebbezést nyújtottak be a cour d'appel de Liège-hez (liège-i fellebbviteli bíróság, Belgium, a továbbiakban: eljáró bíróság).

Jogi háttér

Az uniós jog

- 8 A jelen jogvitában szóban forgó uniós jogi rendelkezés az Európai Unió működéséről szóló szerződés (EUMSZ) 45. cikke, amely a munkavállalók szabad mozgására és a tagállamok munkavállalói között az állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilalmára vonatkozik.

A nemzeti jog

- 9 A CIR 92 245. cikkének rendelkezése előírja, hogy a külföldi illetőségű adóalanyokra kivetett, a CIR 92 243. és 244. cikkének megfelelően megállapított adóhoz egy további adó, tudniillik az állam javára kivetett pótdadó kapcsolódik. Ezt a pótdadót a belga agglomerációk és önkormányzatok által megállapított, a Királyságnak az ezen agglomerációkban és településeken elsődleges lakóhellyel rendelkező lakosait terhelő helyi pótdadó kiszámítására vonatkozóan a CIR 92 466. cikkében meghatározott részletes szabályok alapján kell kiszámítani.

- 10 A CIR 92 245. cikkében említett pótdadó mértéke az 1992 és 2009 közötti adóévekben 6–7% között alakult.

A felek érvei

- 11 A felperesek (DK és JO) azt kérték, hogy előzetes döntéshozatal céljából két kérdést terjesszenek az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: Bíróság) elé.
- 12 Az általuk előterjeszteni javasolt első kérdés a CIR 92 245. cikkében előírt intézkedésnek az EUMSZ 45. cikkel való összeegyeztethetőségére vonatkozik annyiban, amennyiben a CIR 92 245. cikke a külföldi illetőségű adóalanyt az állam javára kivetett kiegészítő adó fizetésére kötelezi, amelyet nem fizetne meg, ha a Belga Királyságban rendelkezne illetőséggel, és amelyet a CIR 92 466. cikkében előírt, a Belga Királyság lakosai által fizetett helyi adó analógiájára alakítottak ki.
- 13 A felperesek továbbá azt javasolják, hogy az eljáró bíróság előzetes döntéshozatal céljából terjesszen a Bíróság elé egy második kérdést, amely a Belgium és Franciaország közötti, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény 25-2. cikkének az EUMSZ 45. cikkel való összeegyeztethetőségére vonatkozik. E rendelkezés ugyanis a külföldi illetőségű adóalany esetében a (CIR 92 130. és 131. cikkében meghatározott) adómentes jövedelemhányadot az adóalany belga eredetű, keresőtevékenységből származó jövedelmének a bárhol a világon szerzett, keresőtevékenységből származó összes jövedelméhez viszonyított arányában csökkenti.
- 14 Az État belge (belga állam) azt kéri, hogy az eljáró bíróság nyilvánítsa megalapozatlannak a felperesek arra irányuló kérelmét, hogy előzetes döntéshozatal céljából két kérdést terjesszen a Bíróság elé.

Az eljáró bíróság értékelése

- 15 A CIR 92 245. cikke szerinti intézkedésnek az EUMSZ 45. cikkel való összeegyeztethetőségét illetően a kérdést előterjesztő bíróság egyetért a Cour constitutionnelle (alkotmánybíróság) megállapításaival; a Cour constitutionnelle-nek (alkotmánybíróság) a tribunal de première instance de Namur (namuri elsőfokú bíróság) tett fel kérdést – a külföldi és a belföldi illetőségű adóalanyok közötti, a CIR 92 245. cikke által létrehozott állítólagos indokolatlan hátrányos megkülönböztetés miatt – arra vonatkozóan, hogy e rendelkezés összeegyeztethető-e a belga alkotmány 10. és 11. cikkével.
- 16 A Cour constitutionnelle (alkotmánybíróság) 2019. június 6-i ítéletében megállapította, hogy a CIR 92 245. cikkének rendelkezése azáltal, hogy a külföldi illetőségű adóalanyokat az állam javára megállapított, a CIR 92-nek a helyi pótdóra vonatkozó 466. cikke alapján kiszámított adó fizetésére kötelezi, arra irányul – amint azt az előkészítő anyagok jelzik –, hogy elkerülje a külföldi

illetőségű adóalanyok és a Belga Királyságnak a CIR 92 466. cikkében előírt helyi pótdó fizetésére kötelezett lakosai közötti hátrányos megkülönböztetést. A külföldi illetőségű adóalanyok ugyanis általában véve részesülnek a belga hatóságok által biztosított létesítmények és szolgáltatások előnyeiben, amennyiben e létesítmények és szolgáltatások lehetővé teszik számukra azon belga eredetű jövedelmek megszerzését, amelyek alapján a külföldi illetőségű adóalanyokra kivetett, a belga állam részére fizetendő adó kiszámításra kerül. Az állam részére fizetendő adónak a CIR 92 245. cikkében előírt pótdóból eredő növelése így lehetővé teszi, hogy annak összegét a belga állam közérdekű feladatainak ellátására fordítsák. A szóban forgó intézkedés egyébiránt nem jár nyilvánvalóan aránytalan hatásokkal. A CIR 92 245. cikkében előírt pótdót ugyanis a Belgiumban elért vagy szerzett jövedelmek után fizetendő adó arányában számítják ki. Ez az intézkedés, amely a külföldi illetőségű adóalany állampolgárságától függetlenül alkalmazandó, arra irányul, hogy a külföldi illetőségű adóalanyok arányosan hozzájáruljanak a közérdekű feladatok finanszírozásához. Egyebekben az a tény, hogy a külföldi illetőségű adóalany adott esetben Belgiumban a második lakóhely után fizetendő adó vagy Franciaországban lakásadó terhelheti, a szóban forgó rendelkezés szempontjából nem releváns, mivel ezen adók tárgya és rendeltetése nem azonos, ennél fogva nem hasonlíthatók a CIR 92 245. cikkében előírt pótdóhoz.ⁱⁱ

- 17 A Cour constitutionnelle (alkotmánybíróság) kifejtette, hogy a külföldi illetőségű adóalanyokat terhelő olyan adóról van szó, amelyet a természetes személyek adójához kapcsolódó, a Királyság lakosai által fizetendő helyi pótdóval azonos módon számítanak ki, amelyet azonban az állam javára vetnek ki, és e felhasználásra tekintettel a CIR 92 245. cikkében előírt intézkedésnek sem a jellege, sem a célja nem azonos a helyi pótdóéval.ⁱⁱⁱ
- 18 Amint azt a Bíróság megállapította, „az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a[z EUM-]Szerződés személyek szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseinek összessége annak megkönnyítését szolgálja, hogy a[z uniós] tagállamok állampolgárai a[z Unió] egész területén bármilyen keresőtevékenységet folytathassanak, és e rendelkezésekkel ellentétes minden olyan intézkedés, amely ezeket az állampolgárokat hátrányosan érintheti, amennyiben másik tagállam területén kívánnak keresőtevékenységet folytatni” (2002. december 12-i de Groot ítélet, C-385/00, EU:C:2002:750, 77. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2017. június 22-i Bechtel ítélet, C-20/16, EU:C:2017:488, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Következésképpen az EUMSZ 45. cikkel ellentétes bármely olyan intézkedés, amely alkalmas arra, hogy megzavarja vagy kevésbé vonzóvá tegye az e cikk által biztosított alapvető szabadságnak az uniós polgárok általi gyakorlását (2019. október 10-i Krah ítélet,

ⁱⁱ Cour constitutionnelle (alkotmánybíróság), 2019. június 6-i 92/2019. sz. ítélet, B.5.2. pont.

ⁱⁱⁱ Cour constitutionnelle (alkotmánybíróság), 2019. június 6-i 92/2019. sz. ítélet, B.5.1. pont.

C-703/17, EU:C:2019:850, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).^{iv}

- 19 A Bíróság ezenkívül már megállapította, hogy az olyan kedvezőtlen adójogi bánásmód, amely valamely alapvető szabadságot sért, nem indokolható egyéb adókedvezmények fennállásával, feltéve hogy léteznek ilyen kedvezmények.^v
- 20 Ebben az összefüggésben az eljáró bíróság úgy véli, hogy előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé kell terjeszteni a felperesek által javasolt első, a CIR 92 245. cikkének az EUMSZ 45. cikkel való összeegyeztethetőségére vonatkozó kérdést.
- 21 Ezzel szemben az eljáró bíróság úgy véli, hogy az alapeljárás felperesei által javasolt második kérdést nem kell előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé terjeszteni. Úgy ítéli meg ugyanis, hogy egyértelmű, hogy a Franciaország és Belgium között létrejött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény 25-2. cikke a Bíróság egyértelmű ítélkezési gyakorlata szerint nem sérti az EUMSZ 45. cikket.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

„Az EUMSZ 45. cikkel ellentétes-e a [code] des impôts sur les revenus (a jövedelemadóról szóló törvénykönyv) 245. cikkének alkalmazása annyiban, amennyiben e cikk a külföldi illetőségű adóalanyt 6–7%-os mértékű további állami adó megfizetésére kötelezi ahhoz képest, amelyet akkor fizetne, ha a Királyság lakosa lenne, amely további adót a belga agglomerációk és önkormányzatok által megállapított, a Királyságnak az ezen agglomerációkban és településeken elsődleges lakóhellyel rendelkező lakosait terhelő helyi adó analógiájára alakították ki?”

^{iv} Lásd még: 2021. július 15-i État belge (Adókedvezmények elvesztése a lakóhely szerinti tagállamban) ítélet, C-241/20, EU:C:2021:605.

^v 2002. december 12-i de Groot ítélet, C-385/00, EU:C:2002:750, 97. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.