JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2016. január 28.[1]

C-122/15. sz. ügy

C

(a Korkein hallinto-oikeus [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Finnország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójogszabályok — A jövedelemadóról szóló nemzeti jogszabályok — Az Alapjogi Charta 21. cikkének (1) bekezdése — 2000/78/EK irányelv — Életkor szerinti hátrányos megkülönböztetés — Az öregségi nyugdíjból származó jövedelmet terhelő kiegészítő adó”

I – **Bevezetés**

1. A jelen ügy új fejezetet nyithat az uniós jog jövedelemadóra vonatkozó tagállami szabályozásokra való hatásának vonatkozásában. A finn legfelsőbb közigazgatási bíróság kérelmére az a fontos kérdés vár tisztázásra, hogy az életkor szerinti hátrányos megkülönböztetés uniós tilalma alkalmazandó-e a jövedelemadók tagállami szabályozására.

2. Erre a tilalomra hivatkozik ugyanis egy finn adóalany, akit olyan adó terhel, amelyet Finnország egyedül az öregségi nyugdíjból származó jövedelemre vet ki. Ilyen esetben az életkor szerinti hátrányos megkülönböztetés uniós tilalma, amelyet az Európai Unió Alapjogi Chartája és egy irányelv szabályoz, alkalmazandó-e, és amennyiben igen, lehetővé teszi-e egy tagállam számára, hogy az a nyugdíjjövedelmekre magasabb adót vessen ki?

3. Az életkor szerinti hátrányos megkülönböztetés uniós tilalmának a jövedelemadók tagállami szabályozásában történő alkalmazására vonatkozóan a Bíróság előtt egy további ügy is folyamatban van.[2] Habár e holland ügy a jövedelemadó-szabályozás teljesen más területét érinti, hangsúlyozza azon iránymutatás megfogalmazásának jelentőségét, amelyet a Bíróságnak a jelen ügyben kell megadnia.

1 — Eredeti nyelv: német.

2 — De Lange-ügy (C-548/15).

II – **Jogi háttér**

A – *Az uniós jog*

4. Az Európai Unió Alapjogi Chartája 2000. december 7-ei, Strasbourgban 2007. december 12-én kiigazított szövege[3] (a továbbiakban: Charta) 21. cikkének (1) bekezdése többek között a következőkről rendelkezik:

„(1) Tilos minden megkülönböztetés, így különösen a […] kor […] alapján történő megkülönböztetés.”

5. A Charta 51. cikkének (1) bekezdése az alkalmazási kört így állapítja meg:

„(1) E Charta rendelkezéseinek címzettjei […] a tagállamok annyiban, amennyiben az Unió jogát hajtják végre.”

6. Az Európai Közösséget létrehozó szerződés Amszterdami Szerződéssel megállapított szövegének[4] (a továbbiakban: EK) 13. cikke (jelenleg EUMSZ[5] 19. cikk) a következő felhatalmazást adja a Tanácsnak:

„E szerződés egyéb rendelkezéseinek sérelme nélkül és a szerződés által a Közösségre átruházott hatáskörök keretén belül a Tanács […] megfelelő intézkedéseket tehet a […] koron […] alapuló megkülönböztetés leküzdésére.”

7. Az EK 13. cikk alapján született a foglalkoztatás és a munkavégzés során alkalmazott egyenlő bánásmód általános kereteinek létrehozásáról szóló, 2000. november 27-i 2000/78 tanácsi irányelv[6] (a továbbiakban: 2000/78 irányelv).

8. A 2000/78 irányelv hatályát annak 3. cikke határozza meg:

„(1) A Közösségre átruházott hatáskörök korlátain belül ezt az irányelvet minden személyre alkalmazni kell, mind a köz-, mind a magánszféra vonatkozásában, beleértve a köztestületeket [helyesen: az állami szerveket] is a következőkre tekintettel:

[…]

c) alkalmazási és munkakörülmények [helyesen: munkafeltételek], beleértve az elbocsátást és a díjazást;

[…]

(3) Ezt az irányelvet nem kell alkalmazni semmilyen állami rendszerek vagy azzal egyenrangú egyéb rendszerek kifizetéseire, beleértve az állami szociális biztonsági és a szociális védelmi rendszereket is. [Helyesen: Ezen irányelv hatálya nem terjed ki az állami rendszerek vagy azokkal egy tekintet alá eső más rendszerek által nyújtott ellátások semmilyen formájára, beleértve az állami szociális biztonsági és a szociális védelmi rendszerek által nyújtott ellátásokat is.]

[…]”

3 — HL C 326., 391. o.

4 — HL 1997. C 340., 173. o.; magyar nyelven HL 2006. C 321E., 1. o.

5 — Az Európai Unió működéséről szóló szerződés (HL 2012. C 326., 47. o.).

6 — HL L 303., 16. o.; magyar nyelvű különkiadás 5. fejezet, 4. kötet, 79. o.

9. A 2000/78 irányelv 16. cikke értelmében:

„A tagállamok megteszik a szükséges intézkedéseket, hogy biztosítsák:

a) bármely törvényi, rendeleti vagy közigazgatási rendelkezés eltörlését, amely az egyenlő bánásmód elvével ellentétes [helyesen: bármely, az egyenlő bánásmód elvével ellentétes törvényi, rendeleti vagy közigazgatási rendelkezés eltörlését];

[…]”

10. A 2000/78 irányelv 2. cikkében szereplő fogalommeghatározások szerint:

„(1) Ezen irányelv alkalmazásában az »egyenlő bánásmód elve« azt jelenti, hogy az 1. cikkben említett okok alapján nem szabad semmiféle közvetlen vagy közvetett hátrányos megkülönböztetést tenni.

(2) Az (1) bekezdés alkalmazásában:

a) közvetlen hátrányos megkülönböztetés akkor áll fenn, ha egy személy egy másikhoz képest kedvezőtlenebb elbánásban részesül, részesült vagy fog részesülni egy hasonló helyzetben az 1. cikkben hivatkozott okok bármelyike alapján [helyesen: akkor áll fenn, ha az 1. cikkben felsorolt okok bármelyike miatt valaki hasonló helyzetben lévő másik személyhez képest kedvezőtlenebb bánásmódban részesül, részesült vagy fog részesülni];

b) közvetett hátrányos megkülönböztetés akkor áll fenn, ha egy látszólag semleges előírás, feltétel vagy gyakorlat egy bizonyos […] életkorú […] személyt más személyekkel szemben hátrányos helyzetbe hoz, kivéve ha

   i) az előírás, feltétel vagy gyakorlat törvényes [helyesen: jogszerű] cél által objektíve igazolható, és a cél elérésére irányuló eszközök megfelelők és szükségesek, vagy ha

   ii) […]

[…]”

11. A 2000/78 irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében hivatkozott 1. cikke kivonatosan a következőképpen hangzik:

„Ennek az irányelvnek a célja a[z] […] életkoron […] alapuló, foglalkoztatás és munkavégzés során alkalmazott hátrányos megkülönböztetés elleni küzdelem általános kereteinek a meghatározása az egyenlő bánásmód elvének a tagállamokban történő megvalósítására tekintettel.”

12. A 2000/78 irányelvnek „Az életkoron alapuló eltérő bánásmód igazolása” címet viselő 6. cikke értelmében:

„(1) A 2. cikk (2) bekezdése ellenére a tagállamok rendelkezhetnek úgy, hogy az életkoron alapuló eltérő bánásmód nem jelent hátrányos megkülönböztetést, ha – a nemzeti jog keretein belül – egy törvényes cél által objektíven és észszerűen igazolt, beleértve a foglalkoztatáspolitikát, a munkaerőpiaci és a szakképzési célkitűzéseket, és ha a cél elérésének eszközei megfelelők és szükségesek [helyesen: ha – a nemzeti jog keretein belül – jogszerű céllal, például jogszerű foglalkoztatáspolitikai, munkaerőpiaci, vagy szakképzési céllal objektív és észszerű módon igazolhatók, valamint e cél elérésének eszközei megfelelőek és szükségesek].

[…]”

B – *A nemzeti jog*

13. Finnországban a jövedelemadót a jövedelemadóról szóló törvény (Tuloverolaki) alapján vetik ki; ennek a 2013. január 1-jén hatályba lépett 785/2012 törvénnyel (Laki tuloverolain muuttamisesta) módosított szövege (a továbbiakban: a jövedelemadóról szóló finn törvény) 124. §-ának (1) és (4) bekezdése az öregségi nyugdíjat terhelő kiegészítő adót állapít meg.

14. A kiegészítő adó 6%, ha a nyugdíj összege az adómentes hányad levonása után meghaladja a 45 000 eurót. Ezen adót a progresszív jövedelemadó kulcs alapján megállapítandó jövedelemadón felül kell megfizetni.

III – **Az alapeljárás**

15. Az alapjogvita tárgyát a C (a továbbiakban: adóalany) által a 2013. évi adózási időszakra fizetendő jövedelemadó megállapítása képezi.

16. Az adóalany finn állampolgár, és Finnországban rendelkezik lakóhellyel. A 2013-as adóévben egy finn társaság által folyósított öregségi nyugdíjból származó kb. 460 000 euró jövedelemmel rendelkezett. Nyugdíjának mértékét szakmai pályafutásának utolsó tíz évében végzett tevékenysége alapján számolták ki. Ezen időszak alatt az adóalany munkáltatója egy svéd társaság volt, munkáját pedig Svédországban és Finnországban egyaránt végezte. Nyugdíjának részbeni finanszírozása a munkáltató nyugdíjpénztárán keresztül történt.

17. A jövedelemadóról szóló finn törvény 124. §-ának (1) és (4) bekezdése alapján a finn adóhatóság C nyugdíjjövedelmére 6%-os kiegészítő adót vetett ki. Az adóalany ezt követően jogi útra terelte a kérdést, és azzal érvelt, hogy a kiegészítő adó életkoron alapuló tiltott hátrányos megkülönböztetést képez.

IV – **A Bíróság előtti eljárás**

18. A Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság), amely elé időközben az ügy került, döntéshozatalához az uniós jog értelmezését tartja szükségesnek, ezért az EUMSZ 267. cikk alapján 2015. március 10–én a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatal céljából:

„1. Úgy kell-e értelmezni a 2000/78/EK irányelv 3. cikke (1) bekezdésének c) pontját, hogy az uniós jog hatálya alá tartozik a jövedelemadóról szóló törvény (Tuloverolaki) 124. §-ának (1) és (4) bekezdése szerinti, a nyugdíjakat terhelő kiegészítő adóra vonatkozó rendelkezésekhez hasonló nemzeti szabályozás, és a jelen ügyre ezért alkalmazandó a kor alapján történő megkülönböztetésnek [a Charta] 21. cikkének (1) bekezdése értelmében vett tilalma?

2. Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén: Úgy kell-e értelmezni a 2000/78 irányelv 2. cikkének (1) bekezdését és 2. cikke (2) bekezdésének a), illetve b) pontját, valamint [a Charta] 21. cikkének (1) bekezdését, hogy azokkal ellentétes a jövedelemadóról szóló törvény nyugdíjakat terhelő kiegészítő adóra vonatkozó 124. §-ának (1) és (4) bekezdéséhez hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely szerint a természetes személyeknek a legalább közvetett módon a személyek életkorához kötődő nyugdíját bizonyos helyzetekben magasabb jövedelemadó terheli, mint a kereső tevékenységből származó, hasonlóan magas jövedelmet?

3. Amennyiben a 2000/78/EK irányelv és [a Charta] említett rendelkezéseivel ellentétes a nyugdíjakat terhelő kiegészítő adóhoz hasonló nemzeti szabályozás, úgy a jelen ügyben meg kell még vizsgálni, hogy úgy kell-e értelmezni az említett irányelv 6. cikkének (1) bekezdését, hogy a nyugdíjakat terhelő kiegészítő adóhoz hasonló nemzeti szabályozás mindamellett az említett rendelkezés értelmében véve jogszerű céllal, különösen jogszerű foglalkoztatáspolitikai, munkaerőpiaci vagy

szakképzési céllal objektív és észszerű módon igazolhatónak tekinthető, mivel a nyugdíjakat terhelő kiegészítő adó célja, amint az a jövedelemadóról szóló törvény előkészítő anyagaiból kiderül, hogy adóbevételt keletkeztessen a teljesítőképes nyugdíjjogosultak után, hogy csökkentse a nyugdíjak és a kereső tevékenységből származó jövedelmek adóterhe közötti különbséget, és hogy arra ösztönözze az idősebb embereket, hogy tovább maradjanak aktívak a munka világában?”

19. E kérdésekkel kapcsolatban a Bíróság előtti eljárásban írásbeli észrevételt tett az adóalany, Írország, a Portugál Köztársaság, a Finn Köztársaság, a Svéd Királyság, valamint az Európai Bizottság. A 2015. december 10-én tartott tárgyaláson sor került az adóalany, a Finn Köztársaság, a Svéd Királyság és a Bizottság meghallgatására.

V – **Jogi értékelés**

20. A kérdést előterjesztő bíróság első kérdésével lényegében arra keres választ, hogy a 2000/78 irányelv, illetve a Charta 21. cikkének (1) bekezdése az alapügyben alkalmazandó-e.

21. Véleményem szerint erre a kérdésre nemleges a válasz. Egy olyan tagállami szabályozás, amely az öregségi nyugdíjból származó jövedelmek adóztatásának mértékéről rendelkezik, nem tartozik sem a 2000/78 irányelv (az A) pont), sem a Charta (a B) pont) hatálya alá. Ezen okból kifolyólag a második és harmadik kérdésre nem szükséges válaszolni.

A – *A 2000/78 irányelv hatálya*

22. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a 2000/78 irányelv konkretizálja az életkor szerinti megkülönböztetés uniós tilalmát,[7] amely levezethető a Charta rendelkezéseiből, illetve az általános elvekből,[8] melyek az EUSZ[9] 6. cikk (3) bekezdése alapján az uniós jog részét képezik. A 2000/78 irányelv hatálya alá tartozó esetekben a tagállamok kötelesek megfelelni az irányelvben foglalt feltételeknek.[10]

23. A 2000/78 irányelv hatályát annak 3. cikke határozza meg. A jelen ügyben felmerül a kérdés, hogy a korábbi tevékenységgel összefüggésben kapott öregségi nyugdíjból származó jövedelem adóztatása e rendelkezés (1) bekezdése c) pontjának hatálya alá tartozik-e. Eszerint az irányelvet minden személyre alkalmazni kell, „a következőkre tekintettel: […] alkalmazási és munkakörülmények [helyesen: alkalmazási és munkafeltételek], beleértve […] a díjazást”.

24. E tekintetben két kérdés merül fel: Először is, a nyugdíj esetében, amelyet jelen esetben az adóalany kap, beszélhetünk-e „díjazásról”, másodszor pedig e nyugdíj adóztatása tekinthető-e a 2000/78 irányelv 3. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett díjazásra vonatkozó szabályozásnak?

7 — Lásd többek között: Kücükdeveci-ítélet (C-555/07, EU:C:2010:21, 21. pont), Prigge és társai-ítélet (C-447/09, EU:C:2011:573, 38. pont), Schmitzer-ítélet (C-530/13, EU:C:2014:2359, 22. és 23. pont); O-ítélet (C-432/14, EU:C:2015:643, 21. pont).

8 — Lásd e tekintetben: Mangold-ítélet (C-144/04, EU:C:2005:709, 74. és 75. pont).

9 — Az Európai Unióról szóló szerződés (HL C 326., 13. o.).

10 — Lásd: Schmitzer-ítélet (C-530/13, EU:C:2014:2359, 23. pont); Felber-ítélet (C-529/13, EU:C:2015:20, 16. pont).

1. Az öregségi nyugdíj mint díjazás

25. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata a 2000/78 irányelv 3. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett díjazást az irányelv (13) preambulumbekezdésére figyelemmel a férfiak és a nők egyenlő díjazásának elvét felállító EUMSZ 157. cikk (korábban EK 141. cikk) alapján definiálja. Ezen felül figyelembe kell venni a 3. cikk (3) bekezdésében foglalt korlátozást, mely szerint a 2000/78 irányelv hatálya nem terjed ki az állami rendszerek által nyújtott ellátásokra. [11]

26. Az EUMSZ 157. cikk (2) bekezdése első albekezdésének alkalmazásában „díjazás" többek között „minden egyéb olyan juttatás, amelyet a munkavállaló a munkáltatójától közvetlenül vagy közvetve […] a munkaviszonyára tekintettel kap." A Bíróság annyiban pontosította ezt a definíciót, hogy abba valamennyi, készpénzben vagy természetben adott vagy a jövőben adandó juttatás beletartozik, feltéve hogy azt a munkavállalónak a munkáltató – akár közvetetten – a munkavállaló munkaviszonyára tekintettel biztosítja. [12] Tehát a munkaviszony megszűnését követően folyósított ellátásokat is ebbe a kategóriába sorolhatjuk. [13]

27. Mindenesetre amennyiben a munkáltató – ahogy az jelen esetben is kitűnik – saját tulajdonában lévő nyugdíjpénztárból nyújt juttatásokat, a fenti feltételek mindegyike teljesül. A 2000/78 irányelv 6. cikk (2) bekezdéséből is következik, hogy a foglalkoztatási szociális biztonsági rendszerekből származó nyugdíjellátás az irányelv hatálya alá tartozik.

28. Hogy az adóalany öregségi nyugdíjának egyéb fogalmi elemei szintén megfelelnek-e az EUMSZ 157. cikk (2) bekezdése első albekezdésének értelmében vett díjazás fogalmának, a kérdést előterjesztő bíróság által benyújtott információk alapján nem állapítható meg kétséget kizáróan. Ezért e kérdés esetleges vizsgálata is a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

29. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés kapcsán azonban meg kell állapítani, hogy az adóalany jelen esetben érintett öregségi nyugdíja legalább részben a 2000/78 irányelv 3. cikk (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett díjazásnak minősül.

2. A díjazást terhelő adó

30. A döntő kérdés továbbá az, hogy a 3. cikk (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett e díjazást *terhelő adó* a 2000/78 irányelv hatálya alá tartozik-e.

a) A szöveg

31. A rendelkezés német változatának szövege tág megfogalmazást alkalmaz. A tagállamok a 3. cikk (1) bekezdésének c) pontjára figyelemmel a 16. cikk a) pontja szerint megteszik a szükséges intézkedéseket, hogy biztosítsák bármely, az egyenlő bánásmód elvével ellentétes törvényi, rendeleti vagy közigazgatási rendelkezés eltörlését, „tekintettel" többek között a díjazásra. [14] Az a tagállami rendelkezés, amely adót vet ki egy ilyen díjazásra, minden további nélkül tartalmazza ezt a sajátos vonatkozást.

11 — Lásd többek között: Maruko-ítélet (C-267/06, EU:C:2008:179, 40. és 41. pont), HK Danmark-ítélet (C-476/11, EU:C:2013:590, 25. pont); Felber-ítélet (C-529/13, EU:C:2015:20, 20. pont).

12 — Lásd többek között: HK Danmark ítélet (C-476/11, EU:C:2013:590, 26. pont); Dansk Jurist- og Økonomforbund ítélet (C-546/11, EU:C:2013:603, 26. pont); Felber-ítélet (C-529/13, EU:C:2015:20, 21. pont).

13 — Lásd többek között: Barber-ítélet (C-262/88, EU:C:1990:209, 12. pont); Maruko-ítélet (C-267/06, EU:C:2008:179, 44. pont).

14 — A 2000/78 irányelv 3. cikke (1) bekezdése c) pontjának francia változata sokkal szűkebb értelmű, hiszen ott a díjazás *feltételeiről* van szó („les conditions […] de rémunération"); azonban még ezen értelmezés alapján is ide tartozik a díjazást terhelő adó.

b) Összehasonlítás a hátrányos megkülönböztetés tilalmára vonatkozó más rendelkezésekkel

32. A Bíróság továbbá az unós jog más előírásai esetében is, amelyek a munkafeltételekre vonatkozóan írják elő a hátrányos megkülönböztetés tilalmát, kiterjesztette azok hatályát a díjazást terhelő adóra.

33. Az EUMSZ 45. cikk (2) bekezdése értelmében a munkavállalók szabad mozgása magában foglalja az állampolgárság alapján történő minden megkülönböztetés megszüntetését a tagállamok munkavállalói körében, többek között a javadalmazás tekintetében. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatában úgy ítéli meg, hogy az egyenlő bánásmód elve a javadalmazás terén nem érvényesülne, ha a jövedelemadók megállapítása esetében hátrányosan megkülönböztető nemzeti rendelkezések figyelmen kívül hagyhatnák azt.[15] A munkavállalók szabad mozgására vonatkozó hátrányos megkülönböztetés tilalmának ilyen módú kiterjesztéséről a 492/2011/EU rendelet[16] 7. cikkének (2) bekezdése kifejezetten is rendelkezik, de az ítélkezési gyakorlat alapján közvetetten az EUMSZ 45. cikk (2) bekezdésében található „javadalmazás” fogalmának értelmezéséből is kitűnik.[17]

34. A nemen alapuló hátrányos megkülönböztetésre vonatkozóan is olyan értelmezés mellett döntött a Bíróság, amely szerint a munkafeltételek magukban foglalják a tevékenység adóztatásának feltételeit is. Így a korábban hatályos 76/207/EGK irányelv[18] 5. cikkének (1) bekezdésére tekintettel úgy határozott, hogy a munkafeltételekhez, különösen az elbocsátást szabályzó feltételekhez – melyek esetében a tagállamok kötelesek a nemen alapuló hátrányos megkülönböztetés tilalma elvének tiszteletben tartására – tartozik az olyan adózási szabályozás, amely különböző adóelőnyöket állapít meg a munkaviszony megszűnése esetén járó végkielégítésekre.[19]

c) Az értelem és a cél

35. A 2000/78 irányelv céljaival teljes mértékben összeegyeztethető hatályának a díjazást terhelő adókra vonatkozó kiterjesztése.

36. Az irányelv a hátrányos megkülönböztetés különböző fajtáinak tilalmát nem kizárólag önmagában vett értékként fogalmazza meg,[20] amely döntő jelentőségű az esélyegyenlőség, a gazdasági, kulturális és társadalmi életben való teljes részvétel, valamint a személyiség kibontakoztatása tekintetében.[21] Ezen túlmenően a hátrányos megkülönböztetések 2000/78 irányelv keretében kimondott tilalmainak meg kell akadályozniuk az Unió bizonyos célkitűzéseinek csorbulását, amely célkitűzések közé tartozik különösen a foglalkoztatás magas szintjének és a magas szintű szociális védelemnek az elérése, az életszínvonal növelése, az életminőség javítása, a gazdasági és szociális kohézió és szolidaritás, valamint a személyek szabad mozgása.[22]

37. Ezen célok megvalósulását a díjazás diszkriminatív adóztatása is csorbíthatja. Ugyanis az, hogy a díjazásból a későbbiekben mennyi fog a munkavállaló rendelkezésére állni, alapvetően az azt terhelő adó mértékétől függ.

15 — Lásd többek között: Biehl-ítélet (C-175/88, EU:C:1990:186, 12. pont); Schumacker-ítélet (C-279/93, EU:C:1995:31, 23. pont); Kieback-ítélet (C-9/14, EU:C:2015:406, 20. pont).

16 — Az Európai Parlament és a Tanács 492/2011/EU rendelete (2011. április 5.) a munkavállalók Unión belüli szabad mozgásáról (HL L 141., 1. o.); korábban a Tanács 1612/68/EGK rendelete (1968. október 15.) a munkavállalók Közösségen belüli szabad mozgásáról (HL L 257., 2. o.; magyar nyelvű különkiadás: 5. fejezet, 1. kötet, 15 – 26. o.).

17 — Lásd például: Sopora-ítélet (C-512/13, EU:C:2015:108, 22. pont), amely e tekintetben nem tesz utalást a 492/2011/EU rendeletre.

18 — A 2006. október 5-én hatályba lépett, 2002. szeptember 23-i, 2002/54/EK európai parlamenti és tanácsi irányelvvel (HL L 269., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 5. fejezet 4. kötet, 255. o.) módosított, a férfiak és a nők közötti egyenlő bánásmód elvének a munkavállalás, a szakképzés, az előmenetel és a munkakörülmények terén történő végrehajtásáról szóló, 1976. február 9-i 76/207/EGK tanácsi irányelv (HL L 39., 40. o.; magyar nyelvű különkiadás 5. fejezet, 1. kötet, 187. o.).

19 — Vergani-ítélet (C-207/04, EU:C:2005:495, 25–29. pont).

20 — Lásd: a 2000/78/EK irányelv (5) preambulumbekezdése.

21 — Lásd: a 2000/78/EK irányelv (9) preambulumbekezdése.

22 — Lásd: a 2000/78/EK irányelv (11) preambulumbekezdése.

d) A Közösségre átruházott hatáskörökre való korlátozás

38. A 3. cikk (1) bekezdése, amely a 2000/78 irányelv hatályát definiálja, ugyanakkor már az elején tartalmazza azt a korlátozást, mely szerint az irányelv csak „a Közösségre átruházott hatáskörök korlátain belül” alkalmazandó. Ez a korlátozás az irányelv jogalapjának részét képező EK 13. cikkben írt ugyanilyen korlátozásra épül.

39. Ennek megfelelően a 2000/78 irányelv hatálya csak a Közösségre átruházott hatáskörökig terjedhet. Ezen korlátozásra tekintettel jelen esetben felmerül a kérdés, hogy a nyugdíjak adóztatása a Közösségre, illetve jelenleg az Unióra átruházott hatáskörök közé tartozik-e.

40. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatában többször megállapítja, hogy a közvetlen adók, amelyekhez többek között a jelen ügybelihez hasonló, nyugdíjakra kivetett jövedelemadó is sorolható, tagállami hatáskörbe tartoznak. [23]

41. Ez azonban nem a teljes igazság.

– A speciális hatáskörök a közvetlen adóztatás területén

42. A Szerződésben elszórva számos olyan rendelkezés található, amely a közvetlen adóztatás területén bizonyos speciális hatáskörökkel ruházza fel a Közösséget.

43. Az EK 175. cikk (2) bekezdésének első francia bekezdése (jelenleg az EUMSZ 192. cikk (2) bekezdésének a) pontja) szerint a környezetvédelmi politika keretein belül például létezett egy közösségi jogalkotási hatáskör „az elsődlegesen adózási természetű rendelkezések[re]”, amely a közvetlen adóztatást is magában foglalja. Ugyanez érvényes az Unió energiapolitikájára az EUMSZ 194. cikk (3) bekezdése értelmében.

44. A Közösség, illetve az Unió ezen és további speciális hatáskörei a közvetlen adóztatás területén [24] a jelen ügyben azonban nem relevánsak, mert egyik sem ad általános felhatalmazást jogi aktusok elfogadására a nyugdíjakat terhelő adók tárgyában, különösen nem az adóteher általános mértékét illetően. [25] Ennyiben más a helyzet, mint a közvetett adóztatásnál, amelyre az EK 93. cikk (jelenleg EUMSZ 113. cikk) a Közösség általános hatáskörét állapította meg, valamint a társadalombiztosítási ellátások helyzetétől is különbözik, amelyek a Közösség szociális biztonság terén fennálló, az EK 137. cikk (3) bekezdésének első francia bekezdése (jelenleg az EUMSZ 153. cikk (1) bekezdésének c) pontja) szerinti általános hatáskörének hatálya alá tartoznak. [26]

23 — Lásd kizárólag: Schumacker-ítélet (C-279/93, EU:C:1995:31, 21. pont); Manninen-ítélet (C-319/02, EU:C:2004:484, 19. pont); Hirvonen-ítélet (C-632/13, EU:C:2015:765, 28. pont).

24 — Lásd az EUMSZ 182. cikk (5) bekezdését és az EUMSZ 179. cikk (2) bekezdését a kutatási együttműködés adóügyi akadályainak felszámolásáról, az EUMSZ 223. cikk (2) bekezdését az Európai Parlament tagjainak vagy volt tagjainak adózásáról, valamint az EU-Szerződéshez, az EUM-Szerződéshez és az EAK-Szerződéshez csatolt, az Európai Unió kiváltságairól és mentességeiről szóló (7.) jegyzőkönyv (HL C 326., 266. o.) 12. cikkének (1) bekezdését az Unió tisztviselőinek és egyéb alkalmazottainak adózásáról.

25 — E tekintetben nincs jelentősége, hogy a 2000/78 irányelv 3. cikkének (1) bekezdésében foglalt hivatkozás a „Közösség” hatásköreire egyáltalán – egy esetleges dinamikus értelmezés alapján – az EUM-Szerződés által korábban szabályozott hatáskörök közé sorolható-e.

26 — Akkor is, ha ezen ellátások részletes szabályai tagállami hatáskörbe tartoznak, lásd ebben az értelemben: Maruko-ítélet (C-267/06, EU:C:2008:179, 59. pont).

– A belső piac megteremtésére és működésére vonatkozó általános hatáskör

45. Az említett, közvetlen adóztatással kapcsolatos speciális hatáskörökből kiindulva a Közösség az EK 94. cikk (jelenleg EUMSZ 115. cikk) alapján bármely jogterületen olyan irányelveket is elfogadhat, melyek „közvetlenül érintik a belső piac megteremtését vagy működését”. Ennek alapján már több olyan irányelv született, amely a tagállamok közvetlen adóztatási kérdéseinek részszempontjait szabályozza, azonban a nyugdíjakat terhelő adóról szóló irányelv nem.[27]

46. Feltéve, hogy a nyugdíjjövedelmek tagállamok általi adóztatása az EK 94. cikk értelmében közvetlenül érinti a belső piac működését, a Közösségnek ezen a területen is lehetősége lett volna irányelveket elfogadni. Különösen a nyugdíjak határon átnyúló vonatkozású tényállásokkal összefüggésben történő adóztatásának lehetett volna ilyen hatása. A nyugdíjak adóztatásának ezen túlmenő harmonizálását továbbá adott esetben, azonos versenyfeltételek létrehozásának érdekében, az EK 94. cikkre lehetett volna alapítani.

47. Álláspontom szerint a Közösség közös piacra vonatkozó, az EK 94. cikk szerinti jogalkotási hatásköre önmagában nem elegendő ahhoz, hogy az EK 13. cikk, valamint a 2000/78 irányelv (3) bekezdése értelmében vett közösségi hatáskörről beszélhessünk.

48. Az EK 94. cikk ugyanis minden lehetséges jogterületre kiterjed. Azonban ha az EK 94. cikket elegendőnek tekintenénk az EK 13. cikk szerinti közösségi hatáskör megállapításához, az Unió a hátrányos megkülönböztetés bármely jogterületre vonatkozó tilalmát megállapíthatná. Ez azonban megfosztaná az EK 13. cikkben és az EUMSZ 19. cikk (1) bekezdésében foglalt „a Szerződések által az Unióra átruházott hatáskörök keretén belül” toldatot hatékony érvényesülésétől, hiszen így az semmiféle joghatást nem váltana ki.

49. A Bíróság ítélkezési gyakorlata már szolgáltat támpontokat az EK 13. cikkének olyan értelmezéséhez, amely az EK 94. cikket csak korlátozott mértékben tekinti a közösségi hatáskör meghatározásának.

50. A Bíróság a Specht-ítéletben azt vizsgálta, hogy a 2000/78 irányelv elhagyja-e az uniós hatáskör kereteit, mivel az EUMSZ 153. cikk (5) bekezdése (korábban az EK 137. cikk (6) bekezdése) kivonja a díjazás szabályozását az Unió hatásköréből a szociális politika területén.[28] A Bíróság azonban indokolásában nem tért ki arra, hogy az EUMSZ 153. cikk (5) bekezdésében foglalt korlátozás nélkülözi-e a 2000/78 irányelv hatályára gyakorolt hatást,[29] mivel ez esetben a szociális politika keretén belül kizárt jogterületekre uniós hatáskör az EUMSZ 114. és EUMSZ 115. cikknek (korábban EK 94. és EK 95. cikk) a belső piacra vonatkozó hatásköri rendelkezései alapján keletkezhet.

51. Ezen kívül a CHEZ Razpredelenie Bulgaria-ítéletben a Bíróság nemrég azzal a hasonló kérdéssel foglalkozott, hogy a 2000/43/EK irányelv[30] hatályának a közösségi hatáskörökre való korlátozását hogyan kell értelmezni. Az ítélet indokolásában a Bíróság kifejtette, hogy e hatáskör az adott ügyben kétségen kívül áll, mert a kérdéses jogterületet illetően már léteztek uniós jogi szabályozások, amelyek

27 — A különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/434/EGK tanácsi irányelv (HL L 225., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 142. o.) (jelenleg 2009/133/EK irányelv), a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.) (jelenleg 2011/96/EU irányelv), a megtakarításokból származó kamatjövedelem adóztatásáról szóló, 2003. június 3-i 2003/48/EK tanácsi irányelv (HL L 157., 38. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 369. o.) és a különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről szóló, 2003. június 3-i 2003/49/EK tanácsi irányelv (HL L 157., 49. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 380. o.).

28 — Lásd többek között: Specht-ítélet (C-501/12–C-506/12, C-540/12 és C-541/12, EU:C:2014:2005, 32–35. pont).

29 — Ekként fogalmazott a foglalkoztatás és a munkavégzés során alkalmazott egyenlő bánásmód általános kereteinek létrehozásáról szóló tanácsi irányelvre vonatkozó, 2000. január 6-i bizottsági javaslatban (COM(1999) 565 final) a 3. cikkhez fűzött magyarázat.

30 — A személyek közötti, faji- vagy etnikai származásra való tekintet nélküli egyenlő bánásmód elvének alkalmazásáról szóló, 2000. június 29-i 2000/43/EK tanácsi irányelv (HL L 180., 22. o.; magyar nyelvű különkiadás 20. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

többek között az EK 95. cikk (jelenleg EUMSZ 114. cikk) belső piacra vonatkozó hatásköri rendelkezésein alapulnak.[31] Ennyiben tehát úgy tűnik, hogy a Bíróság szerint nem az volt meghatározó, hogy egy közösségi, illetve uniós hatáskör a belső piacra vonatkozó hatásköri rendelkezések alapján elvontan fennáll-e, hanem hogy e hatáskört jogi aktusok elfogadása útján konkrétan gyakorolják-e.

52. Ezt a megközelítést az EK 94. cikk (jelenleg EUMSZ 115. cikk) belső piacra vonatkozó hatásköri rendelkezéseire is helytállónak tartom. A Közösség, illetve az Unió hatásköre e rendelkezés szerint tartalmilag alig korlátozott. Átláthatatlanul sok jogterület érintheti közvetlenül a belső piacot. Továbbá az ilyen hatás megállapítása nagyrészt a jogalkotónak fenntartott mérlegelési jogkörbe tartozhat. Az EK 94. cikkben foglalt belső piacra vonatkozó hatáskör tárgyi terjedelmét eljárási szinten a Tanácsban érvényes egyhangúsági követelmény korlátozza. A Tanácsban ülésező tagállamok ilyen módon részben szabályozni tudnak bizonyos olyan jogterületeket, amelyek elvileg nem tartoznak az Unió hatáskörébe. A belső piacra vonatkozó hatáskör egyhangúsági követelmény általi korlátozása azonban az EK 13. cikk (jelenleg EUMSZ 19. cikk) keretében nem tud megfelelően kifejezésre jutni. Ezért közösségi, illetve uniós hatáskört az EK 94. cikkre tekintettel csak akkor kellene elfogadni, ha a Tanács e rendelkezés alapján egy meghatározott jogterületen már fejtett ki tevékenységet.

53. Mivel sem a 2000/78 irányelv elfogadásakor nem létezett, sem a mai napig nem jött létre a nyugdíjakat terhelő adókról szóló irányelv, a nyugdíjak adóztatása semmiképpen sem tartozik a 2000/78 irányelv 3. cikkének (1) bekezdése szerinti, a Közösségre átruházott hatáskörök közé. Ezért az irányelv hatálya nem terjed ki a nyugdíjakat terhelő adókra.

e) A jogalkotó szándéka

54. Ezenfelül meg kell állapítani, hogy az uniós jogalkotó a 2000/78 irányelv elfogadásával nem kívánt semmilyen hátrányos megkülönböztetés tilalmára vonatkozó adójogi rendelkezést szabályozni, még ha arra az EK 13. cikk alapján fel is lett volna hatalmazva.

55. Egyrészt ez már a 2000/78 irányelv címében érintőlegesen kifejezésre jut, mely szerint csak a foglalkoztatás és munkavégzés „során” alkalmazott hátrányos megkülönböztetés ellen kell fellépni.

56. Másrészt az összesen 37 preambulumbekezdés egyike sem tartalmaz arra vonatkozó utalást, hogy az irányelv a tagállami adóztatás területén is alkalmazandó lenne. Az ilyen hallgatás nehezen lenne érthető, ha az uniós jogalkotó az irányelvvel valóban a közvetlen adózásról szóló tagállami szabályozásra vonatkozó ennyire széles körű következményeket kívánt volna összekötni.

57. Harmadrészt az irányelv javaslatának indokolásában sincs adójogra vonatkozó utalás. Ahol ebben a Bizottság a közösségi hatáskörökre hivatkozik, ott csak az EK 137. cikk (jelenleg EUMSZ 153. cikk)[32] szerinti, a szociális politika keretein belüli jogosultságokról van szó.

58. Negyedrészt a jogalkotási eljárás keretében az Európai Parlament állampolgári jogokért és szabadságjogokért, belügyekért és igazságügyért felelős bizottsága ki is fejezte azon szándékát, hogy a közvetett hátrányos megkülönböztetés hatálya alá a személyek adóztatását is sorolják be.[33] A vonatkozó módosítást azonban sem az illetékes Foglalkoztatási és Szociális Bizottság,[34] sem az Európai Parlament plénuma[35] nem vette bele az irányelvjavaslatról hozott állásfoglalásába.

31 — CHEZ Razpredelenie Bulgaria-ítélet (C-83/14, EU:C:2015:480, 44. pont).

32 — Lásd a jogalapra vonatkozó érvelést (4. pont) és a javaslat 3. cikkéhez adott indokolást (5. pont) (idézve a 29. lábjegyzetben).

33 — Az Európai Parlament Foglalkoztatási és Szociális Bizottságának a foglalkoztatás és a munkavégzés során alkalmazott egyenlő bánásmód általános kereteinek létrehozásáról szóló tanácsi irányelvre vonatkozó javaslatról szóló 2000. szeptember 21-i jelentése (A5–0264/2000), 63. o.

34 — Lásd ugyanott, 1. o. és azt követő oldalak.

35 — Lásd a foglalkoztatás és a munkavégzés során alkalmazott egyenlő bánásmód általános kereteinek létrehozásáról szóló tanácsi irányelvre vonatkozó javaslatról szóló, 2001. október 5-i európai parlamenti jogalkotási állásfoglalást (HL C 178, 270. o.).

f) Következtetés

59. Következésképpen a 2000/78 irányelv a nyugdíjjövedelmek jelen ügyben szereplő adóztatására nem alkalmazható.

B – *A Charta hatálya*

60. Ugyan a 2000/78 irányelv az alapügyben nem játszik szerepet, mégis felmerül a kérdés, hogy a Charta 21. cikkének (1) bekezdésében foglalt hátrányos megkülönböztetés tilalma közvetlenül alkalmazandó-e. E tilalom a tagállamokat a 2000/78 irányelv hatályán túl is terheli, amennyiben a Charta alkalmazásának lehetőségét annak 51. cikke megnyitja.

61. A Finn Köztársaság a Charta 51. cikke (1) bekezdésének első mondata szerint az életkor szerinti hátrányos megkülönböztetés uniós jogi tilalmát köteles figyelembe venni, „amennyiben az Unió jogát hajtja végre”. Ez a megfogalmazás az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azt jelenti, hogy az uniós jogrendben biztosított alapvető jogokat az uniós jog által *szabályozott* valamennyi tényállásra alkalmazni kell, az ilyen tényállásokon kívül azonban nem. [36]

62. A Pfleger-ítélet szerint az uniós jog által szabályozott tényállásoknak kell tekinteni azokat is, melyekben a nemzeti szabályozás akadályozhatja a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlását. Egy ilyen akadályozást a tagállam kizárólag abban az esetben igazolhat, ha az összhangban van a Charta által védelemben részesített alapvető jogokkal. [37]

63. Jelen esetben az adóalany öregségi nyugdíjának adóztatása megvalósíthatná egy alapvető szabadság korlátozását, és ezzel utat nyithatna a Charta alkalmazása előtt. Ugyanis a nyugdíj, amelyhez az adóalany 2013-ban jutott hozzá, legalább részben olyan tevékenységből származik, amelyet korábban a Finn Köztársaságtól eltérő tagállamban végzett. Tehát a nyugdíj Finnország által történő adóztatása az adóalany mint munkavállaló szabad mozgásának korlátozásaként jön szóba.

64. Az EUMSZ 45. cikk (1) bekezdése értelmében az Unión belül biztosítani kell a munkavállalók szabad mozgását. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint e rendelkezéssel ellentétes valamennyi olyan intézkedés, amely – legyen bár állampolgársági alapon történő hátrányos megkülönböztetés nélkül alkalmazandó – alkalmas arra, hogy megzavarja vagy kevésbé vonzóvá tegye e Szerződés által biztosított alapvető szabadság uniós polgárok által történő gyakorlását. [38]

65. Egyrészt a finn állampolgár adóalanyt semmi nem akadályozza abban, hogy saját államával szemben a munkavállalók szabad mozgására hivatkozzon. Másrészt a korábbi munkaviszonyon alapuló öregségi nyugdíj is az EUMSZ 45. cikk védelmében részesül. [39]

66. Habár az adóalany nyugdíjának Finnország által történő adóztatása – amely nyugdíjra legalább részben a Svédországban végzett tevékenysége alapján szerzett jogosultságot – nehezíti az adóalany mint munkavállaló szabad mozgásának gyakorlását, az eddigi ítélkezési gyakorlat szerint nem áll fenn ezen alapvető szabadság korlátozása. Így egy adójogot érintő nemzeti intézkedés csak akkor tekinthető alkalmasnak arra, hogy megzavarja vagy kevésbé vonzóvá tegye egy alapvető szabadság gyakorlását, ha

36 — Lásd többek között: Åkerberg Fransson-ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 19. pont); Pfleger és társai-ítélet (C-390/12, EU:C:2014:281, 33. pont); Delvigne-ítélet (C-650/13, EU:C:2015:648, 26. pont).

37 — Lásd: Pfleger és társai ítélet (C-390/12, EU:C:2014:281, 35. és 36. pont).

38 — Lásd kizárólag: Bizottság kontra Belgium-ítélet (C-317/14, EU:C:2015:63, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 — Lásd: Sehrer-ítélet (C-302/98, EU:C:2000:322, 29. és 30. pont).

különbséget tesz belső és határon átnyúló tevékenység között. Ezért a belső és határon átnyúló tevékenységre kivetett, megkülönböztetéstől mentes közvetlen adó – mint ahogy jelen esetben egységes mértékű, minden öregségi nyugdíjból származó jövedelemre megállapított adóról van szó – nem korlátozhatja az alapvető szabadságokat.[40]

67. Így a Finn Köztársaság a jelen ügybeli öregségi nyugdíjból származó jövedelmekre kivetett jövedelemadó megállapításával nem hajt végre uniós jogot. Következésképpen az életkor szerinti hátrányos megkülönböztetésnek a Charta 21. cikkének (1) bekezdésében foglalt, uniós jogi tilalma a Charta 51. cikke (1) bekezdésének első mondata alapján sem alkalmazható közvetlenül az alapügyben.

VI – **Végkövetkeztetések**

68. A fentiekre tekintettel a Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) által előterjesztett kérdésekre a következő választ kell adni:

A jövedelemadóról szóló finn törvény 124. §-ának (1) és (4) bekezdése szerinti, a nyugdíjakat terhelő kiegészítő adóra vonatkozó rendelkezéshez hasonló nemzeti szabályozás nem ütközik az életkor szerinti hátrányos megkülönböztetés uniós jogi tilalmába, ahogyan az az Európai Unió Alapjogi Chartája 21. cikkének (1) bekezdéséből, valamint a 2000/78/EK rendeletből következik.

40 — Lásd: az X ügyre (C-498/10, EU:C:2011:870, 28. és 40. pont), valamint a Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ügyre (C-385/12, EU:C:2013:531, 83. és 84. pont) vonatkozó indítványaim; kivételt képezhet ez alól a fojtogató mértékű adó, lásd: Berlington Hungary és társai ítélet (C-98/14, EU:C:2015:386, 40. és 41. pont), valamint a Viacom Outdoor ügyre vonatkozó indítványom (C-134/03, EU:C:2004:676, 63. pont).