A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2015. november 19.*

„Előzetes döntéshozatal — Személyek szabad mozgása — Egyenlő bánásmód — Jövedelemadó — Külföldi illetőségű adóalanyok forrásadó-köteles jövedelmei — Az adóalany személyes helyzetéhez kapcsolódó bármilyen adólevonás kizárása — Igazolás — A külföldi illetőségű adóalanyok azon lehetősége, hogy a belföldi adóalanyokra alkalmazandó adózást válasszák és érvényesítsék az említett levonásokat”

A C-632/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) a Bírósághoz 2013. december 3-án érkezett, 2013. november 25-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Skatteverket**

és

Hilkka Hirvonen között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: A. Borg Barthet, tanácselnökként eljáró bíró, M. Berger (előadó) és S. Rodin bírák,

főtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Skatteverket képviseletében T. Wallén,

– H. Hirvonen személyesen,

– a svéd kormány képviseletében A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, K. Sparrman, L. Swedenborg és C. Hagerman, meghatalmazotti minőségben,

– a belga kormány képviseletében M. Jacobs és J.-C. Halleux, meghatalmazotti minőségben,

– a dán kormány képviseletében C. Thorning és M. Wolff, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: svéd.

– a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,

– a spanyol kormány képviseletében L. Banciella Rodríguez-Miñón és A. Rubio González, meghatalmazotti minőségben,

– a holland kormány képviseletében M. Bulterman és M. de Ree, meghatalmazotti minőségben,

– a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes, J. Martins da Silva és M. Rebelo, meghatalmazotti minőségben,

– a finn kormány képviseletében S. Hartikainen, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és J. Enegren, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya az EUMSZ 45. cikk értelmezése.

2 A jelen kérelem előterjesztésére a Skatteverket (adóhatóság) és H. Hirvonen közötti jogvitában került sor annak tárgyában, hogy az előbbi az utóbbitól megtagadta a 2005. évi jövedelemadó-kedvezményeket.

Jogi háttér

3 A Svédországban illetőséggel rendelkező adóalanyokat a jövedelemadóról szóló (1999:1229) törvény (inkomstskattelagen [1999:1229]; a továbbiakban: a jövedelemadóról szóló törvény) értelmében korlátlan adózási kötelezettség terheli, mivel mind a belföldön, mind a külföldön szerezett jövedelmük után ezen tagállamban adóznak.

4 A jövedelemadóról szóló törvény e tekintetben megkülönbözteti a foglalkozásból származó jövedelmet, azaz a munkavégzésből származó különböző típusú jövedelmeket, valamint a tőkejövedelmet, amely jövedelemtípustól függően elkülönülten adózik. Az adóköteles jövedelem kiszámításakor levonásokat kell eszközölni ezen adóköteles jövedelem megszerzésének és megtartásának költségei okán. A személyes helyzettől függően továbbá adóalap-kedvezmény és bizonyos más kedvezmények vonhatók le a foglalkozásból származó jövedelemből.

5 Helyi és állami jövedelemadó kerül levonásra a foglalkozásból származó adóköteles jövedelemből. A helyi jövedelemadó arányos, és mértéke a településtől, illetve a régiótól függően 29% és 34% között változik. Átlagosan kis mértékben meghaladja a 30%-ot.

6 Az állami jövedelemadó mértéke progresszív és 20%-tól 22%-ig terjed. Ez az adó a foglalkozásból származó jövedelmekre csak akkor kerül kivetésre, ha az adóköteles jövedelem meghalad bizonyos összeget. Az adóköteles tőkejövedelmet 30%-os mértékű állami adó terheli.

7 Amennyiben a tőkejövedelem kiszámítását követően veszteség áll fenn, 30%-os adókedvezmény vonatkozik a veszteség azon részére, amely nem haladja meg a 100 000 svéd koronát (SEK) (hozzávetőlegesen 10 600 euró), és 21%-os adókedvezmény a fennmaradó veszteségre.

8 A külföldi illetőségű adóalanyok a maguk részéről főszabály szerint korlátozott adókötelezettséggel rendelkeznek Svédországban, a munkavégzésből származó jövedelmeiket a külföldi illetőségű személyek különös jövedelemadózásáról szóló (1991:586) törvény (lagen [1991:586] om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta; a továbbiakban: a különös jövedelemadóról szóló törvény) értelmében 25%-os mértékű végleges forrásadó terheli (a továbbiakban: forrásadórendszer).

9 A külföldi illetőségű adóalany nem jogosult levonni sem a jövedelem megszerzésének és megtartásának költségeit, sem a személyes költségeket. Ezzel szemben az adómérték alacsonyabb a belföldi illetőségű adóalanyok jövedelemadózásának (a továbbiakban: általános adórendszer) keretében alkalmazott mértéknél. Tekintve, hogy a forrásadó végleges, a külföldi illetőségű adóalany nem köteles jövedelembevallást tenni. A kérdést előterjesztő bíróság szerint az ilyen forrásadó célja, hogy könnyítse az adóalany terheit, és ezzel egy időben egyszerűsítse az államkincstár igazgatási feladatait.

10 A különös jövedelemadóról szóló törvény 5. cikke értelmében az adóköteles jövedelmek részét képezi többek között a díjazás ellenében Svédországban végzett munkából vagy szakmai gyakorlatból eredő díjazás vagy azzal egyenértékű juttatás. Ezzel szemben az e törvény értelmében vett adókötelezettség nem vonatkozik sem a svédországi önálló gazdasági tevékenységből szerzett jövedelemre, sem pedig a tőkejövedelemre, mivel azok az általános adórendszer hatálya alá tartoznak.

11 A szociális biztonsági jogszabályok alapján kifizetett nyugdíjból vagy egészségbiztosítási ellátásból származó jövedelmek – egy bizonyos küszöb felett – szintén a különös jövedelemadóról szóló törvény 5. cikke első bekezdésének 4. pontja szerint adóznak. E jövedelmek egy része azonban adómentes. Ezen – a korlátlan adókötelezettséggel rendelkező személyeket terhelő adónál magasabb adó fizetésének elkerülésére bevezetett – adómentesség megállapítására az általános adórendszer keretében alkalmazott legmagasabb adókedvezménynek megfelelő szinten került sor.

12 2005-től – a Wallentin-ítéletet (C-169/03, EU:C:2004:403) követően – a külföldi illetőségű adóalanyok az általános adórendszert is választhatják a forrásadórendszer helyett. E személyek, ha e két rendszer közül az előbbit választják, a jövedelem megszerzésének és megtartásának költségeire tekintettel kedvezményekben részesülnek. Amennyiben jövedelmük egészét vagy majdnem egészét Svédországban szerezték, jogosultak továbbá bizonyos egyéb olyan adókedvezményekre is, mint a lakóhely szerinti államban le nem vonható kölcsönkamatokkal kapcsolatos költségek – bizonyos feltételek melletti – levonásának lehetősége.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

13 H. Hirvonen Finnországba költözött 2000-ben, miután szakmai pályafutása során mindvégig Svédországban dolgozott. A nyugdíjból, életjáradékból és egészségbiztosítási ellátásokból álló jövedelmei kizárólag Svédországból származnak. Az alapügyben szóban forgó évben Finnországban az életvitel költségein túl csak ingatlankölcsön-kamatok (a továbbiakban: kölcsönkamatok) címén merültek fel költségei.

14 A Svédország és Finnország között létrejött, a jövedelem és a vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezménynek az alapeljárásra alkalmazandó változata értelmében a Svédországban megszerzett jövedelmek kizárólag e tagállamban adóznak. Mivel H. Hirvonen nem tett szert jövedelemre Finnországban, nem tudta az ez utóbbi államban fizetendő adóból levonni kölcsönkamatait.

15 A svéd adóhatóság a maga részéről 2005-re vonatkozóan a különös jövedelemadóról szóló törvény alapján adóztatta meg H. Hirvonen jövedelmeit, és nem engedélyezte számára kölcsönkamatainak levonását.

16 H. Hirvonen, aki elutasította, hogy jövedelmei az általános adórendszer keretében adózzanak, mivel az ilyen adózás számára még akkor is nagyobb adóterhet jelentett volna, mint a forrásadórendszerből származó adóteher, ha figyelembe vesszük a kölcsönkamatainak levonását is, e határozatot a länsrätten i Stockholms län (stockholmi megyei közigazgatási bíróság) előtt támadta meg arra hivatkozva, hogy a forrásadórendszer keretében megilleti ilyen levonási jog. E bíróság elutasította a keresetet.

17 A Kammarrätten i Stockholm (stockholmi közigazgatási fellebbviteli bíróság), amely előtt H. Hirvonen fellebbezést nyújtott be a länsrätten i Stockholms län (stockholmi megyei közigazgatási bíróság) határozatával szemben, az uniós jog alapján megítélte az érdekelt fél számra a kért levonási jogosultságot. Az adóhatóság fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a kérdést előterjesztő bírósághoz.

18 Az adóhatóság ez utóbbi bíróság előtt úgy érvel, hogy az ingatlankölcsön címén fizetett kamatok levonására csak az általános adórendszer keretében van lehetőség, amely rendszer a külföldi illetőségű adóalanyok által választható. A Bíróság az ilyen választási jog jogszerűségét a Gerritse-ítéletében (C-234/01, EU:C:2003:340) is megerősítette. Ezenkívül az alapügyben szereplő helyzet e hatóság szerint nem hasonlítható össze a Gielen-ítélet (C-440/08, EU:C:2010:148) alapjául szolgáló helyzettel. A különös jövedelemadóról szóló törvény által bevezetett forrásadóval – amely adózási formát a nemzetközi adójog alapvető elvként ismer el mint az adóalany terheinek csökkentését és a közigazgatási feladatok egyszerűsítését – ellentétes a kiadások és költségek levonásának lehetősége.

19 A kérdést előterjesztő bíróság ugyanakkor bizonyos hasonlóságokat észlel az alapügy és a Gielen-ítélet (C-440/08, EU:C:2010:148) alapjául szolgáló ügy között, mivel ez utóbbi ügyben a Bíróság megállapította, hogy az a körülmény, hogy a külföldi illetőségű adóalanynak lehetősége van arra, hogy a külföldi illetőségű adóalanyokra alkalmazandó adórendszer helyett a belföldi illetőségű adóalanyokra vonatkozót válassza, nem szünteti meg az adókedvezmény hátrányosan megkülönböztető jellegét. A kérdést előterjesztő bíróság azonban rámutat arra, hogy a Gielen-ítélet (C-440/08, EU:C:2010:148) alapjául szolgáló ügy körülményeivel ellentétben, az alapeljárásban szereplő ügy nem különös adókedvezményre vonatkozik, és Svédországban a külföldi illetőségű adóalany jövedelmeinek adózását illetően „két teljesen eltérő adórendszer” között választhat.

20 E körülmények között a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 45. cikket, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami jogszabályi rendelkezés, amely előírja, hogy a más tagállam illetőségével rendelkező személy – aki jövedelmének egészét vagy majdnem egészét az előbbi államban szerzi – két teljesen eltérő adórendszer között választhat, azaz hogy vagy alacsonyabb adómértékű forrásadó alapján, de az általános jövedelemadó-rendszer szerint alkalmazott adókedvezményre jogosultság nélkül adózik, vagy hogy a jövedelme után az utóbbi rendszer szerint adózik, és így részesülhet a kérdéses adókedvezményben?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

21 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében az olyan nyugdíjas, mint H. Hirvonen, aki az egyik tagállamból, amelyben egész szakmai pályafutása során dolgozott, valamely másik tagállamba költözik – ha a helyzete nem tartozik az EUMSZ 45. cikk által biztosított szabad mozgás körébe – az EUMSZ 21. cikk szerinti uniós polgárként hivatkozhat a szabad mozgás jogára (lásd ebben az értelemben: Turpeinen-ítélet, C-520/04, EU:C:2006:703, 16–23. pont).

22 H. Hirvonen helyzetét tehát az EUMSZ 21. cikkre tekintettel kell értékelni.

23 A foglalkozásból származó jövedelmek svédországi adózását illetően az iratokból kitűnik, hogy a külföldi illetőségű adóalanyok két eltérő adórendszer között választhatnak.

24 Főszabály szerint az adót forrásadón keresztül szedik be tőlük, amelynek mértéke 25%. Ezen adó alapja az adóalany bruttó összjövedelme. Ha a bruttó jövedelmet nyugdíjak alkotják, ezek egy része mentesül az adó alól, és ennek az adómentességnek az összege azon legmagasabb adókedvezménynek felel meg, amelyben a hasonló helyzetben lévő belföldi illetőségű adóalanyok részesülhetnek. A forrásadórendszer keretében nem áll fenn olyan, külön levonások érvényesítésére való jogosultság, mint amilyen a belföldi illetőségű személyek részére az általános adórendszer keretében jár.

25 Ugyanakkor a külföldi illetőségű adóalanyok a számukra elismert választási jog alapján választhatják az általános adórendszert is, ebből következően a személyes és családi helyzetükre tekintettel levonásokat érvényesíthetnek. E rendszer különösen akkor engedi az ingatlankölcsön címén kifizetett kamatok levonását, ha azok a lakóhely szerinti államban nem vonhatók le.

26 E tekintetben kitűnik az iratokból, hogy az alapügyben a forrásadórendszert választó H. Hirvonen mindemellett azt kéri, hogy levonhassa a kölcsönkamatait, jóllehet e lehetőséget a nemzeti jog kizárólag az általános adórendszerben biztosítja.

27 Következésképpen e különös körülmények között a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdést úgy kell értelmezni, hogy az lényegében arra vonatkozik, hogy az EUMSZ 21. cikkbe ütköző hátrányos megkülönböztetésnek minősül-e az, hogy valamely jogszabály a jövedelmük nagy részét a forrásállamból szerző, külföldi illetőségű adóalanyoktól, akik a forrásadórendszert választották, megtagadja, hogy ugyanolyan személyes levonásokat érvényesítsenek, mint amilyenek a belföldi illetőségű személyeket az adóalap meghatározásának rendes eljárása keretében megilletnek.

28 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd különösen: Gielen-ítélet, C-440/08, EU:C:2010:148, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 Azt is meg kell jegyezni, hogy az egyenlő bánásmódra vonatkozó szabályok nem csupán az állampolgárságon alapuló nyílt hátrányos megkülönböztetést, hanem a hátrányos megkülönböztetés valamennyi leplezett formáját is tiltják, ezek ugyanis más megkülönböztető ismérvek alkalmazásával valójában ugyanahhoz az eredményhez vezetnek (lásd különösen: Gielen-ítélet, C-440/08, EU:C:2010:148, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a hátrányos megkülönböztetés kizárólag különböző szabályoknak hasonló helyzetekre való alkalmazásában, vagy pedig ugyanazon szabálynak különböző helyzetekre történő alkalmazásában jelentkezhet (lásd különösen: Schumacker-ítélet, C-279/93, EU:C:1995:31, 30. pont; Gschwind-ítélet, C-391/97, EU:C:1999:409, 21. pont).

31 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az is kitűnik, hogy a közvetlen adók esetében az adott államban belföldi és a külföldi illetőséggel rendelkező személyek főszabály szerint nincsenek összehasonlítható helyzetben, mivel a külföldi illetőségű személy által az adott tagállam területén szerzett jövedelem összes jövedelmének leggyakrabban 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 (Wallentin -ítélet, C-169/03, EU:C:2004:403, 15. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 Ráadásul az a tény, hogy egy tagállam a külföldi illetőségűeket nem részesíti a belföldi illetőségűeknek biztosított bizonyos adókedvezményekben, sem minősül főszabály szerint hátrányos megkülönböztetésnek, tekintettel a belföldi illetőségűek és a külföldi illetőségűek helyzete közötti, a

jövedelmeik forrását, a teherviselő képességeiket, valamint személyes és családi körülményeiket illető objektív különbségekre (Wallentin-ítélet, C-169/03, EU:C:2004:403, 16. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 A Bíróság kimondta mindazonáltal, hogy ez eltérő abban az esetben, ha a külföldi illetőségű adózó a lakóhelye szerinti államban nem szerez számottevő jövedelmet, míg adóköteles jövedelmének meghatározó része a munkavégzés helye szerinti államban végzett tevékenységéből származik, és ily módon a lakóhely szerinti államnak nincs lehetősége arra, hogy személyes vagy családi helyzetének figyelembevételéből származó kedvezményekben részesítse (Wallentin-ítélet, C-169/03, EU:C:2004:403, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 Ugyanis a jövedelme meghatározó részét a lakóhelyétől eltérő államban szerző külföldi illetőségű személyt illetően a hátrányos megkülönböztetést az eredményezi, hogy e külföldi illetőségű személy személyes és családi helyzetét sem a lakóhely szerinti, sem a munkavégzés helye szerinti tagállamban nem veszik figyelembe, függetlenül az olyan törvények alapján alkalmazandó különböző adómértékektől, mint az alapügyben szereplő törvények, azaz a különös jövedelemadóról szóló törvény és a jövedelemadóról szóló törvény (lásd ebben az értelemben: Wallentin-ítélet, C-169/03, EU:C:2004:403, 17. pont).

35 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint ezen érvelés minden olyan adókedvezményre vonatkozik, amely a külföldi illetőségű személy teherviselő-képességével kapcsolatos, és amelyet sem a lakóhelye szerinti államban, sem a munkavégzés helye szerinti államban nem vesznek figyelembe (lásd ebben az értelemben: Lakebrink és Peters-Lakebrink ítélet, C-182/06, EU:C:2007:452, 34. pont), és *mutatis mutandis* alkalmazandó az olyan helyzetben, amikor az adóköteles jövedelmet az öregségi nyugdíj képezi (Turpeinen-ítélet, C-520/04, EU:C:2006:703, 29. pont).

36 A jelen ügyben H. Hirvonen az alapügybeli időszakban a lakóhely szerinti államban semmilyen adóköteles jövedelmet nem szerzett, mivel jövedelmét éppen a svédországi kereső tevékenységéből származó nyugdíja képezte. Ezért főszabály szerint ez utóbbi államnak kell H. Hirvonen személyes és családi helyzetét figyelembe vennie.

37 Márpedig meg kell állapítani, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a Svéd Királyság a különös jövedelemadóról szóló törvény keretében – amely többek között a belföldi illetőségű adóalanyok esetében alkalmazottnál alacsonyabb egységes adómérték bevezetésével kiigazította a külföldi illetőségű adóalanyok adózását – biztosítja azt, hogy ez utóbbiak ne részesüljenek hátrányosabb bánásmódban, mint az előbbiek.

38 Így, szintén e határozat szerint, a külföldi illetőségű adóalanyok, amennyiben jövedelmeik forrásadórendszer keretében történő adózását választják, általánosságban kevésbé súlyos adótehernek vannak kitéve annál, mint amilyen a belföldi illetőségű adóalanyok összehasonlítható jövedelmeit terheli.

39 Pontosan e körülmény különbözteti meg az alapügy tényállását a Gielen-ítélet (C-440/08, EU:C:2010:148) alapjául szolgáló ügy sajátos tényállásától.

40 Ez utóbbi ügyben ugyanis, amelynek tárgya az annak kockázatával járó adókedvezménynek az uniós joggal való összeegyeztethetősége volt, hogy ezen adókedvezmény által elsődlegesen külföldi illetőségű adóalanyok kerülnek hátrányba, a kérdés arra vonatkozott, hogy a külföldi illetőségű adóalanyokat megillető azon lehetőség, hogy a belföldi illetőségű adóalanyok adórendszerét válasszák, alkalmas-e ezen előny hátrányosan megkülönböztető jellegének megszüntetésére.

41 A Bíróság e kérdésre adott nemleges válasz indokaként kifejtette, hogy a hátrányosan megkülönböztető adózás és egy állítólagosan nem ilyen adózás közötti választás lehetősége nem alkalmas arra, hogy kizárja az előbbi két adórendszer közül az első hátrányosan megkülönböztető hatásait. Ha ennek

ellenkezőjét fogadjuk el, az a Bíróság szerint azzal a következménnyel járna, hogy olyan adózási formát hagyunk jóvá, amelynek fennállása a hátrányosan megkülönböztető jellege miatt önmagában továbbra is megvalósítja az EUMSZ 49. cikkének megsértését. Egyébiránt a Bíróság rámutatott, hogy a letelepedés szabadságát korlátozó valamely nemzeti szabályozás még akkor is összeegyeztethetetlen az uniós joggal, ha annak alkalmazása szabadon választható (Gielen-ítélet, C-440/08, EU:C:2010:148, 50–53. pont).

42 A Bíróság így megállapította, hogy a belföldi adóalanyokra alkalmazandó rendszer választásának a külföldi illetőségű adóalanyok számára fennálló lehetősége nem semlegesíti az EUMSZ 49. cikk értelmében vett hátrányos megkülönböztetést (Gielen-ítélet, C-440/08, EU:C:2010:148, 54. pont).

43 Márpedig ezzel szemben, noha kétségtelen, hogy a külföldi illetőségű adóalanyok élvezik az elsődlegesen a belföldi illetőségű adóalanyok számára kialakított általános adórendszer választásának lehetőségét, az alapeljárásban a Bírósághoz benyújtott iratokból kitűnik, hogy a forrásadórendszer általánosságban kedvezőbb, mint az általános adórendszer, és a külföldi illetőségű adóalanyoktól kisebb erőfeszítést igényel, mint ami a belföldi illetőségű adóalanyoktól elvárt.

44 A külföldi és a belföldi illetőségű adóalanyok közötti eltérő bánásmód, ami abban áll, hogy az előbbiek bruttó jövedelmére forrásadón keresztül egységes mértékű végleges adót vetnek ki, míg az utóbbiak nettó jövedelmei adóalap-kedvezmény mellett progresszív adókulcsok alapján adóznak, összeegyeztethető az uniós joggal, feltéve, ha az egységes adókulcs mértéke nem magasabb, mint az érintett személy adóalap-kedvezménnyel csökkentett jövedelmeire ténylegesen alkalmazott progresszív adókulcsokból eredő adómérték (lásd ebben az értelemben: Gerritse-ítélet, C-234/01, EU:C:2003:340, 53. és az azt követő pontok).

45 Az alapeljárásban a Bírósághoz benyújtott iratokból kitűnik, hogy H. Hirvonen magasabb adót fizetett volna, ha a belföldi illetőségű adóalanyokkal azonos elbírálást és ezáltal az általános adórendszer hatálya alá való tartozást választotta volna. Ezen okból választotta a különös jövedelemadóról szóló törvény által szabályozott forrásadórendszert. Tekintve, hogy H. Hirvonen kedvezőbb módon adózott, mint ahogy az általános adórendszer választása esetén adóznia kellett volna, ezen kívül nem jogosult arra az adókedvezményre, amely számára az általános adórendszer keretében járt volna.

46 Az alapügyben szóban forgó személyes levonás elismerésének megtagadása, amint arra az adóhatóság észrevételeiben rámutat, olyan körülmények között, mint az alapügy körülményei, a forrásadórendszer elválaszthatatlan velejárójaként elfogadható, mivel ez egyaránt célozza e hatóság feladatainak egyszerűsítését, valamint a külföldi illetőségű adóalany tehermentesítését. Így, ha ez utóbbi ilyen rendszert választ, az említett hatóság mentesül azon feladattól, hogy adót szedjen be az említett adóalanytól, így nem szükséges, hogy pontos képe legyen az adóalany személyes és családi helyzetéről. Ezzel párhuzamosan ugyanezen adóalany mindenfajta együttműködési kötelezettségtől mentesül abban az értelemben, hogy a Svédországban szerzett jövedelmeire vonatkozóan nem kell svéd nyelvű adóbevallást készítenie, és következésképpen nem köteles megismernie a lakóhely szerinti államtól eltérő állam adórendszerét.

47 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy a forrásadórendszer lényegével összeegyeztethető, hogy ezen adózási forma keretében ne lehessen figyelembe venni az adózó összes ténylegesen felmerülő kiadását, mivel az adót a nemzeti ellátások kifizetőjénél vonják le a forrásállamban. E kifizetőnek általánosságban nem kell figyelembe vennie az egyes kiadásokat, és ezek általános figyelembevétele azon egyszerűsítés ellen hatna, amire ez a rendszer törekszik.

48 Ebből következően az, hogy az olyan nemzeti szabályozás, mint az alapügybeli, a külföldi illetőségű adóalanytól megtagadja a külön levonások lehetőségét, nem releváns az uniós jognak az e szabályozás általi esetleges megsértése szempontjából, amennyiben ezen adóalany nincs összességében nagyobb

adótehernek kitéve annál, mint amilyen a külföldi illetőségű adóalany helyzetével összehasonlítható helyzetben lévő, belföldi illetőségű adóalanyok, valamint a velük azonos megítélés alá tartozó személyek jövedelmeit terheli.

49 A fentiek összességéből az következik, hogy az, hogy a jövedelmük legnagyobb részét a forrásállamból szerző, külföldi illetőségű adóalanyoktól, akik a forrásadórendszert választották, a jövedelemadózás keretében megtagadják, hogy ugyanolyan személyes levonásokat érvényesítsenek, mint amilyenek a belföldi illetőségű személyeket az általános adórendszer keretében megilletnek, nem valósít meg az EUMSZ 21. cikkbe ütköző hátrányos megkülönböztetést, amennyiben a külföldi illetőségű adóalanyok nincsenek összességében nagyobb adótehernek kitéve annál, mint amilyen az ő helyzetükkel összehasonlítható helyzetben lévő belföldi illetőségű adóalanyok, valamint a velük azonos megítélés alá tartozó személyek jövedelmeit terheli.

A költségekről

50 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

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

Az, hogy a jövedelmük legnagyobb részét a forrásállamból szerző, külföldi illetőségű adóalanyoktól, akik a forrásadórendszert választották, a jövedelemadózás keretében megtagadják, hogy ugyanolyan személyes levonásokat érvényesítsenek, mint amilyenek a belföldi illetőségű személyeket az általános adórendszer keretében megilletnek, nem valósít meg az EUMSZ 21. cikkbe ütköző hátrányos megkülönböztetést, amennyiben a külföldi illetőségű adóalanyok nincsenek összességében nagyobb adótehernek kitéve annál, mint amilyen az ő helyzetükkel összehasonlítható helyzetben lévő belföldi illetőségű adóalanyok, valamint a velük azonos megítélés alá tartozó személyek jövedelmeit terheli.

Aláírások