A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2013. december 12.*

„Letelepedés szabadsága — Egyenlő bánásmód — Jövedelemadó — A kettős adóztatás elkerüléséről szóló jogszabályok — A lakóhely szerinti tagállamtól különböző tagállamban szerzett jövedelem — A lakóhely szerinti államban progresszivitási kikötéssel alkalmazott mentesítési módszer — A személyes és családi körülmények részleges figyelembevétele — A munkavállaló személyes és családi körülményeihez kapcsolódó egyes adókedvezmények elvesztése”

A C-303/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a tribunal de première instance de Liège (Belgium) a Bírósághoz 2012. június 21-én érkezett, 2012. május 31-i határozatával terjesztett elő az előtte

Guido Imfeld,

Nathalie Garcet

és

az **État belge**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: T. von Danwitz tanácselnök, Juhász E., A. Rosas (előadó), D. Šváby és C. Vajda bírák,

főtanácsnok: P. Cruz Villalón,

hivatalvezető: V. Tourrès tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2013. április 22-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– G. Imfeld és N. Garcet képviseletében M. Levaux és M. Gustin, ügyvédek,

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

– az észt kormány képviseletében M. Linntam, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében F. Dintilhac és W. Mölls, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: francia.

a főtanácsnok indítványának a 2013. június 13-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 49. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet G. Imfeld és N. Garcet, Belgiumban lakóhellyel rendelkező házaspár és az État belge (belga állam) között, a belgiumi együttes adózásuk kiszámítása során G. Imfeld által más tagállamban kapott és Belgiumban adómentes, de a személyes és családi körülményekhez kapcsolódó adókedvezmények alapjául szolgáló jövedelem figyelembevétele tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amely figyelembevétel azzal a következménnyel jár, hogy a házaspár elveszíti azon adókedvezmény egy részét, amelyben ilyen figyelembevétel hiányában részesülne.

Jogi háttér

Az 1967-es egyezmény

3 A Belga Királyság és a Németországi Szövetségi Köztársaság által 1967. április 11-én Brüsszelben aláírt, a kettős adóztatás elkerüléséről és a jövedelem- és vagyonadókkal, az iparűzési és a földadót is ideértve, kapcsolatos egyes kérdések rendezéséről szóló egyezmény (*Moniteur belge*, 1969. július 30., a továbbiakban: 1967-es egyezmény) „Szabadfoglalkozású tevékenységek” című 14. cikke előírja:

„(1) Az egyik szerződő állam területén lakó személy szabadfoglalkozású tevékenységből vagy más hasonló jellegű önálló tevékenységéből származó jövedelme csak ebben az államban adóköteles, hacsak e személy nem rendelkezik rendszeresen a másik szerződő államban a tevékenysége folytatására szolgáló állandó helyiséggel. Ha ilyennel rendelkezik, a jövedelem a másik államban adóköteles, de csak annyiban, amennyiben az említett állandó helyiségben végzett tevékenységből származik.

(2) A »szabadfoglalkozású tevékenység« különösen […] az orvosok, ügyvédek, mérnökök, építészek, fogorvosok és könyvelők önálló tevékenységét [foglalja magába].”

4 Az 1967-es egyezmény 23. cikke többek között előírja a (2) bekezdésének 1. pontjában, hogy a Németországból származó jövedelmek, amelyek ebben az államban adókötelesek az említett egyezmény értelmében, Belgiumban mentesülnek az adózás alól. Ugyanez a rendelkezés ugyanakkor pontosítja, hogy e mentesítés nem korlátozza a Belga Királyság jogát arra, hogy e mentesített jövedelmeket az adómérték meghatározásakor figyelembe vegye.

A belga jog

5 A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvénykönyv (*Moniteur belge*, 1992. július 30.) alapügy tényállásának megvalósulása időpontjában hatályos változata (a továbbiakban: 1992. évi CIR) 126. cikkének (1) és (2) bekezdése szerint:

„(1) A házassági vagyonjogi rendszertől függetlenül, a házastársak foglalkozásból származó jövedelmén kívüli jövedelmét a magasabb jövedelemmel rendelkező házastárs foglalkozásból származó jövedelméhez számítják hozzá.

(2) Az adófizetési kötelezettséget mindkét házastársra megállapítják”.

6 Az 1992. évi CIR 131. cikke valamennyi adóalany számára adómentes jövedelemhányadot állapít meg. Az 1992. évi CIR 132. cikke szerint ezen adómentes hányadot megnövelik, ha az adóalany személyeket tart el.

7 Amikor az adót a házastársakra megállapítják, e kiegészítést az 1992. évi CIR 134. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerint elsősorban annak a házastársnak a jövedelménél tudják be, amelyiknek a foglalkozásból származó jövedelme magasabb. Az 1992. évi CIR 134. cikkének (1) bekezdése előírja:

„A jövedelem adómentes hányadát adóalanyonként kell meghatározni, és ez a hányad a szükség esetén korrigált alapösszeg egészéből, valamint a 132. és 133. cikkekben meghatározott kiegészítésekből áll.

Amikor együttes adózást állapítanak meg, a 132. cikkben foglalt kiegészítéseket azon adóalanynak számítják be, akinek adóköteles jövedelme a magasabb. […]”

8 Az 1992. évi CIR 155. cikke előírja:

„A kettős adóztatás elkerüléséről szóló nemzetközi egyezmények értelmében mentesített jövedelmeket figyelembe kell venni az adó megállapítása során, ám az adót csökkenteni kell a mentesített jövedelmeknek az összjövedelmekhez viszonyított arányában.

Ugyanez az eljárás vonatkozik:

– a más nemzetközi egyezmények vagy megállapodások alapján mentesített jövedelmekre, amennyiben azok tartalmaznak progresszivitási kikötést;

[…]

Amikor együttes adózást állapítanak meg, a csökkentést adóalanyonként a nettó összjövedelem alapján kell kiszámítani.”

9 Egyébiránt a C-385/00. sz. de Groot-ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-11819. o.) követően a Belga Királyság elfogadta a nemzetközi egyezmény alapján adómentes jövedelmek tekintetében fennálló adókedvezményről szóló, 2008. március 12-i Ci.RH.331/575.420. sz. körlevelet (a továbbiakban: 2008. évi körlevél), kiegészítve az 1992. évi CIR 155. cikkében előírt csökkentést.

10 E körlevél kimondja:

„(1) A belga adórendszerben az adóalany személyes és családi körülményeihez kapcsolódó adókedvezményeket […] 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.

Hollandia Belgiumhoz hasonlóan progresszivitási kikötéssel alkalmazott mentesítési módszert alkalmaz. A fent hivatkozott [de Groot ügyben hozott ítéletében a Bíróság] mindazonáltal úgy ítélte meg, hogy ezen eljárási módszer ellentétes az [Európai Unió] személyek szabad mozgására vonatkozó szabályozásával.

Az Európai Bizottság felhívta Belgiumot, hogy biztosítsa a progresszivitási kikötéssel alkalmazott mentesítési módszer […] alkalmazására vonatkozó belga adórendelkezéseknek az [EK] 18. cikkből, az [EK] 39. cikkből, az [EK] 43. cikkből és az EK 56. cikkből eredő kötelezettségeknek […] való megfelelését.

Az alábbi megoldás került elfogadásra: abban az esetben, ha az adóalany személyes és családi körülményei nem kerültek figyelembevételre külföldön, további adócsökkentést biztosítanak a külföldi jövedelmek után, kiegészítve a[z 1992. évi CIR] 155. cikkében meghatározott adókedvezményt.

[…]

(3) Az egyezmény alapján mentesített jövedelmekre vonatkozó kiegészítő adókedvezményt csak az alábbi feltételek fennállása esetén lehet odaítélni:

– az adóalany az egyezmény által mentesített jövedelmet az [Európai Gazdasági Térség (EGT)] egy vagy több tagállamában szerezte;

– az adóalany személyes vagy családi körülményeit nem vették figyelembe az érintett tagállamban fizetendő, ám Belgiumban az adó alól mentesített jövedelmet terhelő adók kiszámítása szempontjából;

– az adóalany Belgiumban nem teljes mértékben tudott a személyes vagy családi körülményei alapján adókedvezményben részesülni;

– a Belgiumban fizetendő, a külföldön fizetendő adóval növelt adó magasabb, mint az az adó, amit akkor kellene fizetni, ha a jövedelmek kizárólag Belgiumból származtak volna, és a rájuk vonatkozó adót is itt kellett volna megfizetni.

(4) Annak az adóalanynak kell bizonyítania, hogy megfelel az előírt feltételeknek, aki a kiegészítő adókedvezményben részesülni szeretne.”

Az alapeljárások

11 G. Imfeld, aki német állampolgár, valamint N. Garcet, aki belga állampolgár, házasok, két gyermekük van, és Belgiumban laknak. Jóllehet a nemzeti jogi szabályok szerint a házastársak főszabály szerint együttesen adóznak, a 2003. és 2004. évre vonatkozó adóbevallásban a házasságukra való utalás nélkül külön nyilatkoztak jövedelmeikről Belgiumban.

12 A Németországban, ahonnan jövedelme egésze származik, ügyvédként dolgozó G. Imfeld nem vallott be semmilyen adóköteles jövedelmet, sem eltartott személyt. Ezzel szemben N. Garcet, aki Belgiumban munkavállalóként dolgozik, bevallott jelzálogkölcsönt, azt, hogy két gyermeket tart el, valamint a gyermekfelügyelet költségét.

13 Az említett bevallások következtében három jogvita indult a kérdést előterjesztő bíróság előtt, amelyekből a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem származik.

A 2003. adóévvel kapcsolatos jogviták

14 2004. április 5-én a belga adóhatóság a 2003. évre vonatkozó adóbevallás alapján egyedül N. Garcet részére állapított meg adófizetési kötelezettséget.

15 Mindazonáltal 2004. november 16-án az említett hatóság megállapította, hogy N. Garcet-t nem lehet egyedülállónak tekinteni, aminek következtében módosító határozatot hozott, amelyben az alapeljárás felpereseinek együttes adózását, valamint az N. Garcet által bevallott jövedelmek alapján és G. Imfeld Németországban önálló vállalkozóként szerzett jövedelme alapján új adófizetési kötelezettséget állapított meg.

16 2004. december 9-i levelükkel az alapeljárás felperesei sérelmezték a közölt módosítást, vitatva a kettőjükre együttesen megállapított adót, és külön adózást kérelmeztek a letelepedés szabadságának biztosítása, valamint G. Imfeld Németországból származó jövedelmének tényleges és teljes adózás alóli mentesítése érdekében.

17 2004. december 13-án az adóhatóság közölte az alapeljárás felpereseivel az adókivetésről szóló határozatot, amelyben azt állította, hogy G. Imfeld németországi jövedelmeinek mentesítése teljes lesz, ám az együttes adózásnak figyelembe kell vennie a gyermekfelügyelet költségeit, az adómentes jövedelemhányadot és a jövedelemhelyettesítő társadalombiztosítási támogatás címén járó adókedvezményeket.

18 2005. február 10-én egyedül N. Garcet nevére állapítottak meg adófizetési kötelezettséget a 2003. évre, nullára csökkentett jövedelmei alapján, amellyel szemben az alapeljárás felperesei 2005. március 9-én panaszt nyújtottak be.

19 Mivel 2005. július 11-i határozatával a directeur régional des contributions directes de Liège (a liège-i közvetlen adók regionális hivatalának igazgatója) (Belgium) elutasította a panaszt, az alapeljárás felperesei 2005. szeptember 9-én keresetet indítottak a kérdést előterjesztő bíróság előtt e határozattal szemben.

20 2005. október 13-án együttesen az alapeljárás felperesei nevére állapítottak meg adófizetési kötelezettséget a 2003. évre, amellyel szemben 2006. január 13-án panaszt nyújtottak be.

21 Mivel ezt a panaszt a directeur régional des contributions directes de Liège 2006. március 7-i határozatával elutasította, az alapeljárás felperesei 2006. március 31-én keresetet indítottak a kérdést előterjesztő bíróság előtt e határozattal szemben.

A 2004. adóévvel kapcsolatos jogvita

22 2005. június 24-én együttesen az alapeljárás felperesei nevére állapítottak meg adófizetési kötelezettséget a 2004. évre, amellyel szemben 2005. szeptember 15-én panaszt nyújtottak be.

23 Mivel ezt a panaszt a directeur régional des contributions directes de Liège 2005. október 19-i határozatával elutasította, az alapeljárás felperesei 2005. november 21-én keresetet nyújtottak be a kérdést előterjesztő bíróság hivatalához e határozattal szemben.

A G. Imfeld által Németországban kapott jövedelmek adójogi kezelése

24 G. Imfeld az 1967-es egyezmény szerint Németországban adózott az e tagállamban kapott jövedelmei után. A Bíróság által feltett kérdésre adott írásbeli válaszából kiderül, hogy a Németországban megfizetett jövedelemadó keretében adómentes jövedelemhányad formájában adókedvezményben részesült eltartott gyermekei után („Freibetrag für Kinder”).

25 G. Imfeld egyénileg adózott, azaz anélkül, hogy részesült volna az „Ehegattensplitting” rendszeréből, a közös adózás rendszere, amelyet jövedelemadóról szóló törvény (Einkommensteuergesetz) 1a. cikke (1) bekezdésének 2. pontja alapján azok a nem tartósan különélő házastárs adóalanyok vehetnek igénybe, akik Németországban adókötelesek, de egy másik tagállamban rendelkeznek lakóhellyel. Mind az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból mind a Bíróság rendelkezésére álló aktából kiderül, hogy a 2003. adóév tekintetében a német adóhatóság nem engedélyezte G. Imfeld számára, hogy éljen ezen adózás lehetőségével.

26 A G. Imfeld által ezen elutasító határozattal szemben benyújtott keresetet a Finanzgericht Köln (kölni adóügyi bíróság, Németország) 2007. július 25-i határozatával elutasította, mivel egyrészt G. Imfeld németországi adóköteles jövedelme nem haladta meg háztartása összjövedelmének 90%-át, és másrészt feleségének jövedelme meghaladta mind a 12 372 eurós abszolút küszöböt, mind a német adójogszabályok által megkövetelt, az összjövedelem 10%-át jelentő relatív küszöböt. A Finanzgericht Köln hangsúlyozza többek között, hogy a Bíróság jóváhagyta az említett küszöböket a C-391/97. sz. Gschwind-ügyben 1999. szeptember 14-én hozott ítéletének (EBHT 1999., I-5451. o.) 32. pontjában.

27 Az alapeljárás férfi felperese által ezen ítélettel szemben benyújtott fellebbezést a Bundesfinanzhof (szövetségi legfelsőbb adóügyi bíróság, Németország) 2007. december 17-i ítéletével elutasította.

A kérdést előterjesztő bíróság elemzése és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

28 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy G. Imfeld és N. Garcet közös nyilvántartásba vétele megfelel a törvénynek. A házastársak együttes adózására az 1992. évi CIR 126. cikk (1) bekezdése alapján került sor, és az alapeljárás felpereseinek adófizetési kötelezettségét mindkettőjükre megállapították. Az 1992. évi CIR 134. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerint az 1992. évi CIR 132. cikkének 3°. pontja szerinti, az eltartott gyermek után járó adómentes jövedelemhányad növelését „elsősorban annak a házastársnak a jövedelménél tud[t]ák be, amelyiknek a foglalkozásból származó jövedelme magasabb”, a jelen esetben G. Imfeld jövedelménél.

29 E bíróság vizsgálja a belga adó számítási módszerének uniós joggal való összeegyeztethetőségét. Erre vonatkozó álláspontja szerint a progresszivitási kikötést alkalmazó mentesítési módszer következtében az alapügy felperesihez hasonló adóalanyok elvesztik azon adómentes jövedelemhányadok egy részét, amelyre személyes és családi körülményeik alapján jogosultak, mivel elsősorban azon házastárs jövedelméből vonják le azokat, akinek a jövedelme magasabb, még akkor is, ha e jövedelmek a kettős adózás elkerüléséről szóló nemzetközi egyezmény értelmében mentesülnek az adó alól. Ebben az értelemben e bíróság számára úgy tűnik, hogy az 1992. évi CIR 155. cikkének a 134. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben történő alkalmazása az alapeljárás felpereseihez hasonló, határokon átnyúló helyzetben sérti az uniós jogot.

30 Ilyen körülmények között a tribunal de première instance de Liège az alapeljárás felperesei által elé terjesztett különböző jogvitákat egyesítve, az eljárást felfüggesztette, és a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatal céljából:

„Az [EK] 39. cikkel ellentétes-e az, hogy a belga adórendszer keretein belül [az 1992. évi CIR] 155. cikke és [az 1992. évi CIR] 134. cikke (1) bekezdésének második albekezdése – függetlenül attól, hogy a [2008. évi körlevelet] figyelmen kívül hagyja vagy alkalmazza – oda vezet, hogy egyrészt a férfi felperes Németországból származó – [1967-es egyezmény] [14]. cikke alapján adómentes – jövedelmeit figyelembe veszik a belga adó kiszámítása során, és azok [az 1992. évi CIR] szerinti adókedvezmények alapjául szolgálnak, másrészt ezen adókedvezmények – így például a férfi felperes családi körülményei alapján járó adómentes jövedelemhányad – csökkennek, vagy azokat kisebb mértékben biztosítják annál, mintha mindkét felperesnek csak Belgiumból származó jövedelme lenne, vagy mintha a női, és nem pedig a férfi felperesnek lett volna magasabb jövedelme, miközben Németországban a férfi felperes jövedelme után egyedülállóként adózik, és így nem jut hozzá a családi és személyes körülményeivel kapcsolatos minden adókedvezményhez, amely körülményeket a német adóhatóság csak részben vesz figyelembe?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

Előzetes észrevételek

31 A kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kéri, hogy a Bíróság határozzon egy tagállami – a jelen ügyben a belga királysági –, az e tagállamban lakóhellyel rendelkező olyan házaspár jövedelmére vonatkozó adójogi bánásmód uniós joggal való összeegyeztethetőségéről, amely egyik tagjának az említett államból származik a jövedelme, míg a másik tagja egy másik tagállamban – a jelen ügyben a Németországi Szövetségi Köztársaságban – folytat önálló tevékenységet, ahonnan teljes, a házaspár jövedelmének legjelentősebb részét kitevő, Németországban adóköteles és Belgiumban a kettős adóztatás elkerüléséről szóló nemzetközi kétoldalú egyezmény alapján adómentes jövedelme származik.

32 Pontosítani kell, hogy ha az adóalanyok személyes és családi körülményeihez kapcsolódó két adókedvezmény, azaz a gyermekfelügyeleti díj miatti adókedvezmény és az eltartott gyermek után járó kiegészítő adómentes jövedelemhányad vitatott az alapeljárásokban, a kérdést előterjesztő bíróság kérdése különösebben a „felperes családi körülményei alapján járó adómentes jövedelemhányadra” irányul, hivatkozva az 1992. évi CIR 134. cikke (1) bekezdésének második albekezdésében meghatározott számítási módszerekre.

33 E megfogalmazással a kérdést előterjesztő bíróság azon adókedvezményre utal, amelyet az 1992. évi CIR 132. cikkében előírt, az eltartott gyermek után járó kiegészítő adómentes jövedelemhányad képez. A bíróság megállapítja, hogy az ilyen adókedvezményt a belga jog a házastársaknak együttesen nyújtja, és hogy az 1992. évi CIR 134. cikkében előírt számítási módszerek – amelyek szerint az említett kiegészítést annak a házastársnak a jövedelménél tudják be, amelyiknek a jövedelme magasabb – okán, az alapügy felpereseinek helyzetéhez hasonló helyzetben csökken, vagy azt kisebb mértékben biztosítják annál, mintha az utóbbiaknak, mindkettőjüknek, csak Belgiumból származó jövedelme lenne, vagy mintha N. Garcet-nek, és nem pedig G. Imfeldnek lett volna magasabb jövedelme.

34 A gyermekfelügyeleti díj miatti adókedvezmény következésképpen nem tartozik a kérdést előterjesztő bíróság kérdésében érintett kedvezményekhez. Így, amint azt a belga kormány megerősítette a tárgyalás során, a gyermekfelügyeleti díj miatti adókedvezmény kiszámítása eltérő szabályok alá tartozik, mivel az ilyen kedvezményt arányosan kell megosztani a házastársak jövedelmei között. Hozzátette, hogy a jelen esetben N. Garcet a jövedelmének a házaspár teljes jövedelmében képviselt arányában részesült arány gyermekfelügyeleti díj miatti adókedvezményben.

Az alapeljárás felpereseinek helyzetére alkalmazandó szabadságról

35 A kérdést előterjesztő bíróság a kérdésében az EK 39. cikkre hivatkozik, amelynek jelenleg a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó EUMSZ 45. cikk felel meg, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban adott magyarázatokban többször utalva a letelepedés szabadságára.

36 Márpedig G. Imfeld, aki német állampolgár, és Belgiumban rendelkezik lakóhellyel, Németországban dolgozik ügyvédként, és önálló tevékenységet folytat. Egyébiránt a kérdést előterjesztő bíróság által az alapeljárásra alkalmazandóként kifejezetten hivatkozott 1967-es egyezmény rendelkezése a szabadfoglalkozású tevékenységekre vagy más hasonló jellegű, önálló tevékenységekre vonatkozik.

37 Következésképpen G. Imfeld helyzetére nem a munkavállalók szabad mozgása, hanem a letelepedés szabadsága vonatkozik, amely az uniós állampolgárok vonatkozásában magában foglalja az önálló kereső tevékenység megkezdését és gyakorlását (lásd különösen a C-9/02. sz. de Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11-én hozott ítélet [EBHT 2004., I- 2409. o.] 40. pontját).

38 Így a Bíróság már többször is megállapította, hogy még ha a kérdést előterjesztő bíróság előzetes döntéshozatal iránti kérelmét a munkavállalók szabad mozgásának értelmezésére korlátozza is, ez a körülmény nem akadályozza a Bíróságot abban, hogy a nemzeti bíróság részére az uniós jognak az előtte folyamatban lévő ügy elbírálásához esetleg hasznos összes értelmezési szempontját megadja, függetlenül attól, hogy a nemzeti bíróság – kérdései megfogalmazásában – utalt-e azokra, vagy sem (lásd ebben az értelemben különösen a C-152/03. sz. Ritter-Coulais ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1711. o.] 29. pontját és a C-544/07. sz. Rüffler-ügyben 2009. április 23-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-3389. o.] 57. pontját).

39 A kérdést úgy kell tehát tekinteni, hogy az az EK 43. cikkre vonatkozik, amely jelenleg az EUMSZ 49. cikknek felel meg.

A kérdésről

40 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben vitatotthoz hasonló olyan tagállami adójogi szabályozás alkalmazása, amelynek hatása, hogy a betudás módjai miatt megfosztja az ebben az államban lakóhellyel rendelkező házaspárt – amelynek jövedelme részben az említett államból, részben egy másik tagállamból származik, ahol a házaspár egyik tagja külön adózik a foglalkozásból származó jövedelme után, és nem részesülhet személyes és családi körülményeihez kapcsolódó összes adókedvezményben – attól, hogy egy meghatározott adókedvezményben részesüljön, jóllehet e házaspár jogosult lenne arra, ha az említett házaspár tagjai jövedelmének teljes egésze vagy a legjelentősebb része a lakóhelyük szerinti tagállamból származna.

A letelepedés szabadsága korlátozásának fennállásáról

41 Először is emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az Unió által elfogadott egységesítési vagy harmonizációs intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is hatáskörrel rendelkeznek a jövedelmek és a vagyon adózási követelményeinek meghatározására annak érdekében, hogy adott esetben egyezmények megkötésével elkerüljék a kettős adóztatást. Ilyen körülmények között a tagállamok a kettős adóztatás elkerülésére kötött kétoldalú egyezmények keretében, az adóztatási joghatóság megosztása érdekében szabadon rögzíthetik a kapcsoló elveket (lásd különösen a fent hivatkozott de Groot ügyben hozott ítélet 93. pontját; a C-527/06. sz. Renneberg-ügyben 2008. október 16-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-7735. o.] 48. pontját és a C-168/11. sz. Beker-ügyben 2013. február 28-án hozott ítélet 32. pontját).

42 Mindazonáltal az adóztatási joghatóság e megosztása nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy az EUM-Szerződésben biztosított szabadságokkal ellentétes intézkedéseket alkalmazzanak. Ugyanis a kettős adóztatás elkerülésére kötött egyezmények keretében ily módon megosztott adóztatási joghatóság gyakorlása során a tagállamoknak az uniós szabályoknak megfelelően kell eljárniuk (a fent hivatkozott de Groot ügyben hivatkozott ítélet 94. pontja; a fent hivatkozott Renneberg ügyben hivatkozott ítélet 50. és 51. pontja, valamint a fent hivatkozott Beker-ügyben hivatkozott ítélet 33. és 34. pontja).

43 Emlékeztetni kell továbbá arra is, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata alapján főszabály szerint a lakóhely szerinti állam 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 (lásd különösen a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-225. o.] 32. pontját; a C-87/99. sz. Zurstrassen-ügyben 2000. május 16-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-3337. o.] 21. pontját és a fent hivatkozott Beker-ügyben hivatkozott ítélet 43. pontját).

44 A személyes és családi körülmények figyelembevételének kötelezettsége csak akkor hárul a jövedelmek eredete szerinti tagállamra, amennyiben az adóalany adóköteles jövedelmének teljes összegét vagy majdnem teljes összegét ez utóbbi tagállamban szerzi, és a lakóhelye szerinti tagállamban nem szerez jelentős jövedelmet, ily módon ez utóbbi nem képes arra, hogy biztosítsa az adóalany számára a személyes és családi körülményeiből eredő kedvezményeket) (lásd különösen a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hivatkozott ítélet 36. pontját; a fent hivatkozott Gschwind-ügyben hivatkozott ítélet 27. pontját; a fent hivatkozott Zurstrassen-ügyben hivatkozott ítélet 21–23. pontját és a fent hivatkozott de Groot-ügyben hivatkozott ítélet 89. pontját).

45 A belga adójogi szabályozás alapeljárásban vitatott helyzetre történő alkalmazásának a letelepedés szabadságával való összhangját ezen elvek fényében kell vizsgálni.

46 Az alapeljárás felperesei a jelen ügyben együttesen adóztak jövedelmük után Belgiumban, ahol a lakóhelyük található, G. Imfeld Németországból származó jövedelme adómentes volt, mivel az 1967-es egyezmény szerint egyénileg adózott a Németországból származó jövedelme után, ahol dolgozott.

47 Mind Németországban, mind Belgiumban legalább részben figyelembe vették személyes és családi körülményeiket. G. Imfeld a német adójogi szabályozás alapján jogosult volt az eltartott gyermek után járó adómentességre („Freibetrag für Kinder”), anélkül azonban, hogy igénybe vehette volna az „Ehegattensplitting” rendszert.

48 A belga adójogi szabályozás alapján az alapügy felperesei alkotta házaspárnak főszabály szerint joga volt az eltartott gyermekek utáni kiegészítő adómentes jövedelemhányadra. Mindazonáltal ténylegesen nem részesültek ebben. Az adómentességben részesíthető kiegészítő jövedelemhányadot ugyanis G. Imfeld Németországból származó jövedelmébe tudták be, mivel ez volt a jelentősebb mértékű a házaspár jövedelmében. Mindazonáltal, az említett jövedelmeket kivonták az adóalapból, amennyiben azok az 1967-es egyezmény alapján adómentességben részesültek, így végül az eltartott gyermek utáni kiegészítés különös jogcíme alapján semmilyen jövedelemhányad nem részesült adómentességben.

49 Következésképpen az alapügyben szereplőhöz hasonló adójogi szabályozás, és pontosabban az 1992. évi CIR 155. cikkében előírt progresszivitási kikötéssel alkalmazott mentesítési módszer és az 1992. évi CIR 134. cikkében előírt, az eltartott gyermek utáni kiegészítő adómentes jövedelemhányad betudása módszereinek együttes alkalmazása hátrányos megkülönböztetésben részesíti az alapeljárás felpereseihez hasonló helyzetben lévő házaspárokat, akiket az jellemez, hogy jövedelmük legnagyobb része a Belga Királyságtól eltérő tagállamból származik, azokhoz a házaspárokhoz képest, akik jövedelmük teljes egészét vagy annak jelentős részét Belgiumban kapják.

50 Az alapeljárás felperesei házastársakként hátrányos megkülönböztetéssel szembesültek, amennyiben nem részesültek az eltartott gyermek utáni kiegészítő adómentes jövedelemhányad alkalmazásából származó adókedvezményben, amelyre jogosultak lettek volna, ha jövedelmük teljes egészében Belgiumból származott volna, vagy legalább N. Garcet által Belgiumban kapott jövedelem magasabb lett volna a házastársa Németországból származó jövedelménél.

51 Az alapügyben szóban forgó szabályozás így az adójogi bánásmód szempontjából különbséget tesz a Belga Királyság területén lakóhellyel rendelkező uniós polgár házastársak között jövedelmük származása és nagysága alapján, amely alkalmas arra, hogy e személyeket eltántorítsa attól, hogy a Szerződésben biztosított szabadságokkal és különösen a letelepedés szabadságával éljenek (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Beker-ügyben hozott ítélet 52. pontját).

52 Az említett szabályozás tehát alkalmas arra, hogy visszatartsa e tagállam állampolgárait, hogy a letelepedés szabadságával éljenek oly módon, hogy egy másik tagállamban végzik kereső tevékenységüket, de továbbra is az első államban rendelkeznek lakóhellyel (lásd különösen a

C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-2787. o.] 28. és 29. pontját, valamint a C-314/08. sz. Filipiak-ügyben 2009. november 19-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-11049. o.] 60. pontját).

53 Alkalmas arra is, hogy eltántorítsa a Belga Királyságtól eltérő tagállam állampolgárait attól, hogy uniós polgárokként a szabad mozgáshoz való jogukkal éljenek oly módon, hogy e tagállamban létesítenek lakóhelyet többek között családegyesítési célból, míg foglalkozásukat állandó jelleggel továbbra is abban a tagállamban végzik, amelynek állampolgárai.

54 Egyébiránt a belga adójogi szabályozás nem veszi figyelembe az alapeljárásbeliekhez hasonló, határokon átnyúló helyzeteket, és adott esetben nem orvosolja azokat a negatív hatásokat, amelyeket a Szerződésekben az uniós polgároknak biztosított szabadságokra gyakorolhat.

55 Ahogy azt a Bizottság az írásbeli észrevételeiben előadta, az eltartott gyermek utáni kiegészítő adómentes jövedelemhányad magasabb jövedelmű házastárs jövedelmébe való betudására vonatkozó szabály célja főszabály szerint az, hogy maximalizálja az adókedvezmény hatását mindkét házastárs javára, ideértve a kisebb jövedelmű házastársat is. Mivel az adómérték progresszív jellegű, a kiegészítésnek a jelentősebb mértékű jövedelemmel rendelkező házastársnak történő odaítélése kedvezőbb a házaspár számára az egyenlő mértékű vagy az arányos megosztáshoz viszonyítva. Ugyanakkor az alapeljárásbelihez hasonló, határokon átnyúló helyzetben az említett szabály pontosan az ellenkező hatást éri el bizonyos körülmények között, a jelen ügyben mivel a jelentősebb mértékű jövedelemmel rendelkező házastárs jövedelmének egésze a Belga Királyságtól eltérő tagállamból származik.

56 A belga kormány érvelésével ellentétben, a letelepedés szabadságának ilyen módon azonosított korlátozása semmiképpen sem szükségszerű következménye az alapeljárásban vitatott nemzeti szabályozások közötti különbségnek.

57 Az alapeljárás felpereseiből álló házaspárt ugyanis megfosztottak az olyan adókedvezmény egy részétől, amely a lakóhellyel rendelkező házaspároknak jár, azon oknál fogva, hogy az egyik házastárs a letelepedés szabadságát gyakorolta, és az eltartott gyermek utáni kiegészítő adómentes jövedelemhányad betudásának a belga adójogi szabályozásban előírt módjai miatt (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott de Groot-ügyben hozott ítélet 87. pontját).

58 A belga kormány arra sem hivatkozhat, hogy az alapügyben szóban forgó adójogi szabályozás nem korlátozza a letelepedés szabadságát, mert a letelepedés szabadságának G. Imfeld általi gyakorlása nem súlyosbította annak adóügyi helyzetét, amennyiben egyrészt nem kellett annál az adónál magasabbat megfizetnie Németországban, amit Belgiumban fizetett volna, és másrészt személyes és családi körülményeit Németországban figyelembe vették, így a Belga Királyságot e tekintetben a továbbiakban semmilyen kötelezettség nem terheli.

59 Igaz, ahogy az az alapügyek alapjául szolgáló tények bemutatásából kiderül, hogy a jelen ügyben G. Imfeld részesülhetett abban, hogy személyes és családi körülményeit Németországban az eltartott gyermek után járó adómentesség („Freibetrag für Kinder”) nyújtásán keresztül figyelembe vették.

60 Ugyanakkor nem tekinthető úgy, hogy ezen adókedvezmény nyújtása Németországban bármilyen módon is kompenzálhatja annak az adókedvezménynek az elvesztését, amelyre az alapeljárás felperesei Belgiumban jogosultak.

61 Ugyanis a tagállam ugyanis nem hivatkozhat valamely más tagállam – a jelen esetben azon tagállam, ahol G. Imfeld dolgozik, és ahonnan jövedelme egésze származik – által egyoldalúan biztosított előnyre annak érdekében, hogy kivonja magát a Szerződésből, nevezetesen annak a letelepedés szabadságáról szóló rendelkezéseiből eredő kötelezettségei alól (lásd ebben az értelemben különösen a C-379/05. sz. Amurta-ügyben 2007. november 8-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-9569. o.] 78. pontját,

valamint a C-11/07. sz., Eckelkamp és társai ügyben 2008. szeptember 11-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-6845. o.] 69. pontját, és a C-43/07. sz. Arens-Sikken ügyben 2008. szeptember 11-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-6887. o.] 66. pontját).

62 Márpedig az alapügyben szóban forgó adójogi szabályozás a házaspárok részére anélkül állapít meg adókedvezményt többek között az eltartott gyermek utáni kiegészítő adómentes jövedelemhányad formájában, amelyet a magasabb jövedelmű házastárs jövedelmébe tud be, hogy bármilyen formában figyelembe venné, hogy a magasabb jövedelmű házastárs egyéni jövedelme a Szerződésben biztosított szabadságok gyakorlása miatt folyamatosan nem Belgiumból származik, ami azzal az azonnali és automatikus következménnyel jár, hogy a házaspár teljes mértékben elesik ezen adókedvezmény igénybevételétől. E veszteség automatikus jellege az, amely a G. Imfelddel szemben Németországban tanúsított adójogi bánásmódtól függetlenül sérti a letelepedés szabadságát.

63 Márpedig arra a körülményre, hogy G. Imfeld személyes és családi körülményeit Németországban egyéni adózása alapján részben figyelembe vették az alapeljárásokban, és hogy így adókedvezményben részesülhetett, nem hivatkozhat a belga kormány a letelepedés szabadsága korlátozása hiányának bizonyításához.

A letelepedés szabadsága korlátozásának igazolásairól

64 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azon intézkedés, amely korlátozhatja az EUMSZ 49. cikkben érintett szabad letelepedést, csak akkor fogadható el, ha a Szerződéssel összeegyeztethető jogos célt szolgál, és ha azt közérdeken alapuló kényszerítő ok igazolja. Ilyen esetben még az is szükséges, hogy az ilyen intézkedés alkalmazása az elérni kívánt célkitűzés megvalósítására alkalmas legyen, és ne lépjen túl az annak megvalósításához szükséges mértéken (lásd különösen a fent hivatkozott de Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 49. pontját; a C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10837. o.] 35. pontját, valamint a C-311/08. sz. SGI-ügyben 2010. január 21-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-487. o.] 56. pontját).

65 A belga kormány úgy érvel, hogy még ha feltételezzük is, hogy a szóban forgó adójogi szabályozás korlátozza a letelepedés szabadságát, mindenesetre annak szükségességével igazolható, hogy biztosítani kell a tagállamok adóztatási joghatóságának kiegyensúlyozott megosztását.

66 Különösen e kormány azt a következtetést vonja le a fent hivatkozott Schumacker- és de Groot-ügyben hozott ítéletekből, hogy összefüggésben áll a jövedelmek adóztatása és az adóalanyok személyes és családi körülményeinek figyelembevétele, abban az értelemben, hogy e helyzetet csak akkor lehet figyelembe venni a lakóhely szerinti tagállamban, ha ezen államban rendelkezésre áll adóköteles jövedelem. A belga kormány hangsúlyozza, hogy az 1967-es egyezmény előírja, hogy a munkavégzés helye szerinti államban kapott jövedelmek adómentesek a lakóhely szerinti tagállamban. Márpedig az adómentességi rendszer jellemzője az adóalap nullára csökkentése és a levonások attól független megakadályozása lenne, hogy azok személyes és családi körülményekhez kapcsolódnak-e.

67 A belga kormány szerint a személyes és családi körülményekhez kapcsolódó adókedvezmények más adóalanyra átvitelével túllépni az adómentességet, meghaladná a Bíróság által a fent hivatkozott de Groot ügyben hozott ítéletben foglalt értelmezés szerinti uniós jogi követelményeket, amely ítéletből csak az tűnik ki, hogy az adókedvezményt teljes egészében biztosítani kell és teljes egészében levonható az adóköteles jövedelemből. Az adókedvezmény házastársra átvitele alkalmas arra, hogy veszélyeztesse a Belga Királyságnak a területén ezen házastárs által végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását.

68 E tekintetben meg kell állapítani, hogy nem vitatott, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartása olyan közérdeken alapuló nyomós indoknak minősülhet, amely lehetővé teszi valamely mozgásszabadság Unión belüli gyakorlása korlátozásának igazolását (a fent hivatkozott Beker-ügyben hozott ítélet 56. pontja).

69 Mindazonáltal a Bíróság már úgy ítélte meg, hogy erre az igazolásra nem hivatkozhat az adóalany lakóhelye szerinti állam a célból, hogy kivonja magát a főszabály szerint ezen államra háruló azon felelősség alól, hogy biztosítsa az utóbbit megillető személyes és családi jellegű levonásokat, kivéve ha ezen állam a megállapodás szerint mentesül a területén lakóhellyel rendelkező és gazdasági tevékenységüket részben más tagállamban folytató adóalanyok valamennyi személyes és családi körülményének figyelembevételére vonatkozó kötelezettségei alól, vagy ha megállapítja, hogy a munkavégzés szerinti egy vagy több állam bármiféle egyezménytől függetlenül az ezen államokon kívül lakóhellyel rendelkező, de ott adóköteles jövedelemben részesülő adóalanyok személyes és családi körülményeinek figyelembevételéhez kapcsolódó adókedvezményt nyújt az általa adóztatott jövedelem után (lásd ebben az értelemben ítélet fent hivatkozott de Groot-ügyben hozott ítélet 99. és 100. pontját, valamint a fent hivatkozott Beker-ügyben hozott ítélet 56. pontját).

70 Ezen összefüggésben a Bíróság a fent hivatkozott de Groot-ügyben hozott ítélet 101. pontjában kimondta, hogy a kettős adóztatás kiküszöbölésére szolgáló mechanizmusoknak, illetve a kettős adóztatás kiküszöbölését vagy mérséklését eredményező nemzeti adórendszereknek biztosítaniuk kell 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; ellenkező esetben olyan egyenlőtlen bánásmódot valósítanak meg, amely összeegyeztethetetlen a Szerződésnek a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, és amely semmilyen körülmények között nem a nemzeti adójogszabályok közötti eltérések következménye.

71 E megfontolások átültethetők az alapeljárás felperesei alkotta házaspár helyzetére.

72 Márpedig egyrészt az 1967-es egyezmény a munkavégzés helye szerinti tagállam számára nem ír elő semmilyen kötelezettséget az ezen egyezményben részes másik tagállamban lakóhellyel rendelkező adóalany személyes és családi körülményeinek figyelembevételére.

73 Másrészt az alapügyben szóban forgó adójogi szabályozás semmilyen kapcsolatot nem állapít meg az érintett tagállamban lakóhellyel rendelkező személyek számára nyújtott adókedvezmények, és azon adókedvezmények között, amelyeket e személyek más tagállamban történő adózásuk keretében igénybe vehetnek. Az alapeljárás felperesei nem azért nem részesülhettek az eltartott gyermek utáni kiegészítő adómentes jövedelemhányadban, mert Németországban azzal egyenértékű adókedvezményben részesültek, hanem kizárólag azért nem, mert ezt a kedvezményt semlegesíti a betudás módszere.

74 A belga kormány e tekintetben egyébként megállapítja, hogy a 2008. évi körlevél, amely egy ilyen kapcsolatot megállapító mechanizmusként elemezhető, nem alkalmazható G. Imfeld helyzetére.

75 Mindazonáltal az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességére alapított igazolás különösen akkor fogadható el, ha a szóban forgó rendszer olyan magatartások megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását (lásd ebben az értelemben a C-347/04. sz. Rewe Zentralfinanz ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-2647. o.] 42. pontját; a C-231/05. sz. Oy AA ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-6373. o.] 54. pontját; a fent hivatkozott SGI ügyben hozott ítélet 60. pontját és a fent hivatkozott Beker-ügyben hozott ítélet 57. pontját).

76 Márpedig a jelen ügyben az a tény, hogy a Belga Királyság teljes egészében elismerné az alapügy felperesei vonatkozásában a személyes és családi jellegű levonások kedvezményét, nem sértené e joghatóságot. Az említett tagállam nem mondana le adózási joghatóságának egy részéről más tagállamok javára. Amint azt a Bizottság hangsúlyozza, a jelen esetben a házaspárnak nyújtott kedvezmény elvesztése olyan házastársat érint, aki belga adózás alá tartozik. A házaspárra gyakorolt korlátozó hatás nem G. Imfeld adómentes jövedelmével szemben alkalmazott megkülönböztető bánásmódban rejlik, hanem a házastársa, N. Garcet kizárólag Belgiumból származó és teljes egészében a szóban forgó adókedvezményben részesülés nélkül belga adó alá tartozó jövedelmével szemben alkalmazott megkülönböztető bánásmódban.

77 Egyébiránt az észt kormány úgy véli, hogy az alapügyben szóban forgó belga adójogi szabályozás célja annak elkerülése, hogy az adóalany személyes és családi körülményeit párhuzamosan két tagállamban is figyelembe vegyék, és hogy ennek következtében kettős adókedvezményt nyújtsanak neki. E tekintetben előadja, hogy a Bíróság biztosította a tagállamoknak, hogy a veszteség kétszeres elszámolását meg tudják akadályozni, és e tekintetben a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hivatkozott ítélet 47. pontjára hivatkozik.

78 Amint azt a főtanácsnok az indítványa 82. pontjában megállapította, még feltételezve is, hogy a szóban forgó két tagállam által nyújtott különböző adókedvezmények összehasonlíthatók, és hogy arra lehet következtetni, hogy az az alapeljárás felperesei ténylegesen kettős adókedvezményben részesültek, e körülmény nem más, mint a német és a belga adójogi szabályozás párhuzamos alkalmazásának eredménye, amelyre az 1967-es egyezményben rögzített feltételek mellett e két tagállam tekintetében sor került.

79 Ezzel szemben az érintett tagállamok figyelembe vehetik az adóztatás szerinti más tagállam által esetlegesen nyújtott adókedvezményeket, feltéve hogy amint az a jelen ítélet 70. pontjából kitűnik, függetlenül attól, hogy ezt a kötelezettséget e tagállamok miképpen osztották meg egymás között, biztosítják az adóalanyaik számára, hogy személyes és családi helyzetüket összességében megfelelően figyelembe veszik.

80 Következésképpen azt kell válaszolni az előterjesztett kérdésre, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben vitatotthoz hasonló olyan tagállami adójogi szabályozás alkalmazása, amelynek hatása, hogy a betudás módjai miatt megfosztja az ebben az államban lakóhellyel rendelkező és jövedelmet részben az említett államban, részben egy másik tagállamban szerző házaspárt attól, hogy ténylegesen valamely meghatározott adókedvezményben részesüljön, jóllehet e házaspár jogosult lenne arra, ha a jelentősebb mértékű jövedelemmel rendelkező házastárs jövedelmének teljes egésze nem más tagállamból származna.

A költségekről

81 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 (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben vitatotthoz hasonló olyan tagállami adójogi szabályozás alkalmazása, amelynek hatása, hogy a betudás módjai miatt az ebben az államban lakóhellyel rendelkező és jövedelmet részben az említett államban, részben egy másik tagállamban szerző házaspárt megfosztja attól, hogy ténylegesen valamely

meghatározott adókedvezményben részesüljön, jóllehet e házaspár jogosult lenne arra, ha a jelentősebb mértékű jövedelemmel rendelkező házastárs jövedelmének teljes egésze nem más tagállamból származna.

Aláírások