PHILIPPE LÉGER
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2006. május 18. [1]

1. A jelen előzetes döntéshozatali eljárás annak vizsgálatára irányul, hogy összeegyeztethető-e a közösségi joggal az a nemzeti adójogi szabályozás, amely alapján az egyik tagállam által a másik tagállamban lakó adóalany részére folyósított öregségi nyugdíjat bizonyos esetekben magasabb adó terheli, mintha az adóalany az e nyugdíj fizetésére köteles tagállamban lakna.

I – Jogi háttér

A – *A közösségi jog*

4. Az EK-Szerződésben rögzített, a személyek szabad mozgáshoz való joga kezdetben gazdasági tevékenység folytatása céljából valamely másik tagállamba történő mozgásra korlátozódott.

2. Ezen eljárás alapja egy a nyugdíjjogosultság elérése után Spanyolországba költözött finn állampolgár és a finn adóhivatal közötti jogvita, amelynek tárgya az előbbi öregségi nyugdíjára vonatkozó adókulcs.

3. A Korkein hallinto-oikeus (a finn Legfelsőbb Közigazgatási Bíróság) arra a kérdésre keresi a választ, hogy a vitatott szabályozás összeegyeztethető-e az EK 18. cikkel vagy az EK 39. cikkel, illetve a 90/365/EGK irányelvvel. [2]

5. Az EK 39. cikk, amely (1) bekezdésében előírja a munkavállalók szabad mozgáshoz való jogának biztosítását a Közösségen belül, (3) bekezdésének c) és d) alpontjában úgy rendelkezik, hogy a munkavállalók szabad mozgása jogot biztosít a munkavállalónak arra, hogy munkavállalás céljából valamely tagállamban tartózkodjon az adott tagállam állampolgárainak foglalkoztatására vonatkozó törvényi, rendeleti vagy közigazgatási rendelkezéseknek megfelelően, valamint egy tagállamban történő alkalmazását követően a Bizottság által végrehajtási rendeletekben meghatározott feltételek mellett az adott tagállam területén maradjon.

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – A kereső tevékenységük folytatásával felhagyó munkavállalók és önálló vállalkozók tartózkodási jogáról szóló, 1990. június 28-i 90/365/EGK irányelv (HL L 180., 28. o.; magyar nyelvű különkiadás 20. fejezet, 1. kötet, 5. o.).

6. A 90/365 irányelv kiterjesztette a tartózkodási jogot a kereső tevékenységük folytatásával felhagyott személyekre. Ezen irányelv 1. cikke (1) bekezdésének első albekezdése szerint a tagállamok biztosítják a tartózkodási jogot a tagállamok azon állampolgárainak, akik munkavállalói vagy önálló vállalkozói tevékenységet folytattak, továbbá családtagjaiknak. Az említett irányelv harmadik preabulumbekezdése értelmében kívánatos, hogy a tartózkodási jog azokat a személyeket is megillesse, akik a munkában töltött életük alatt nem gyakorolták a szabad mozgás jogát.

7. A 90/365 irányelv 1. cikke azonban az említett jog gyakorlását ahhoz a feltételhez köti, hogy a jogosult rendelkezzen elegendő anyagi fedezettel. E cikk (1) bekezdésének első albekezdésében előírja, hogy ez utóbbi személynek annak elkerülése érdekében, hogy a tartózkodási ideje alatt a fogadó állam szociális biztonsági rendszerére terhet jelentsen, elegendő összegű rokkantsági, elő- vagy öregségi nyugdíjban, illetve munkahelyi baleset vagy foglalkozási betegség alapján járó pénzellátásban kell részesülnie, illetve a fogadó tagállamban teljes körű egészségbiztosítással kell rendelkeznie [3].

3 – A 90/365 irányelvet 2006. április 30-i hatállyal az Unió polgárainak és családtagjaiknak a tagállamok területén történő szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való jogáról, valamint az 1612/68/EGK rendelet módosításáról, továbbá a 64/221/EGK, a 68/360/EGK, a 72/194/EGK, a 73/148/EGK, a 75/34/EGK, a 75/35/EGK, a 90/364/EGK, a 90/365/EGK és a 93/96/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2004. április 29-i 2004/38/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL L 158., 77. o.; magyar nyelvű különkiadás, 5. fejezet, 5. kötet, 46. o.) hatályon kívül helyezte.

8. Ezen irányelv 2. cikke értelmében a tartózkodási jog gyakorlását a „tartózkodási engedély" címen kibocsátott okmány igazolja, amelynek érvényességi idejét ugyanezen rendelkezés határozza meg.

9. Az Európai Unióról szóló, 1992. február 7-én Maastrichtban aláírt és 1993. november 1-jén hatályba lépett szerződés megalkotta az uniós polgárság fogalmát. Az EK 17. cikk (1) bekezdése szerint uniós polgár mindenki, aki valamely tagállam állampolgára.

10. Az EK 18. cikk (1) bekezdése kimondja, hogy az EK-Szerződésben és a végrehajtására hozott intézkedésekben megállapított korlátozásokkal és feltételekkel minden uniós polgárnak joga van a tagállamok területén való szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz.

B – *A nemzeti jog*

1. A jövedelemadózással kapcsolatos szabályozás

11. A tényállás megvalósulása idején alkalmazandó finn adótörvény értelmében az

adóévben Finnországban lakó személy „teljes körű adókötelezettséggel" rendelkező adóalany, aki ezen államban teljes jövedelme után adózik. Ezzel szemben az az adóalany, aki az adóévben nem lakott Finnországban, csak „korlátozott adókötelezettséggel" rendelkező személy ezen államban, ami azt jelenti, hogy kizárólag az itt szerzett jövedelme után adóztatható.

12. Ugyanezen törvény értelmében valamely finn állampolgárt akkor is finn lakosnak kell tekinteni, ha hat hónapnál hosszabb ideig folyamatosan nem tartózkodik az állam területén, ez az időtartam azonban nem haladhatja meg annak az évnek a végétől számított három évet, amikor az országot elhagyta.

13. A korlátozott adókötelezettséggel rendelkező adóalany Finnországban jövedelem- és vagyonadót köteles fizetni, ha az e tagállamra nézve kötelező erejű kétoldalú vagy nemzetközi egyezmény eltérő rendelkezése másként nem rendeli. A korlátozott adókötelezettséggel rendelkező adóalany ilyen rendelkezés hiányában, az adóköteles jövedelme után – ideértve az öregségi nyugdíjat is –, forrásadót fizet, amely a jövedelmének a 35%-a.

14. Ezzel szemben a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező adóalany által fizetendő adó egy progresszív adótábla szerint kerül megállapításra, amely egyrészt valamennyi adósáv esetében minimális adót határoz meg, másrészt arra a jövedelemrészre, amely átlépi az adósáv alsó határát, magasabb adókulcsot állapít meg.

15. Jelen eljárásban a finn kormány előadta, hogy e szabályozás megváltozott, és 2006. január 1-jétől a Finnországban öregségi nyugdíjban részesülő korlátozott adókötelezettséggel rendelkező személyek e tagállamban e nyugdíj után ugyanúgy – azaz progresszív adótábla, valamint személyi és családi adókedvezmények alkalmazásával – adóznak, mint a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező személyek.

2. Spanyolországgal a kettős adóztatás elkerülésére kötött egyezmény

16. A Spanyol Királyság és a Finn Köztársaság között a kettős adóztatás elkerülésére kötött egyezmény alapján kizárólag Finnországban adóztatható az egyik szerződő állam vagy annak közjogi közössége, illetve társulása, önálló szervezete vagy közjogi személye által valamely természetes személy számára – közvetlenül vagy az általuk létrehozott alapon keresztül ezen állam, közösség, társu-

lás, szervezet vagy jogi személy részére végzett közszolgálati tevékenység után – folyósított díjazás, ideértve a nyugdíjat is.

II – A ténybeli háttér és az előzetes döntéshozatal iránti kérelem

17. P. M. Turpeinen, finn állampolgár Finnországban gyermekpszichiáterként dolgozott a közszférában. 1998-ban történt nyugdíjba vonulását követően egy másik tagállamban, – először Belgiumban, majd 1999-től Spanyolországban – telepedett le.

18. P. M. Turpeinen kizárólagos jövedelme a Kuntien Eläkevakuutus (települési nyugdíjbiztosító) által folyósított öregségi nyugdíj. A Spanyol Királysággal a kettős adóztatás elkerülésére kötött egyezmény alapján e nyugdíj kizárólag Finnországban adóztatható.

19. Az 1999–2001 közötti időszakban Uudenmaa adóigazgatósága – a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező adóalanyokra alkalmazandó progresszív adózási rendszernek megfelelően – P. M. Turpeinen nyugdíjára 28,5%-os adót vetett ki.

20. Ezzel szemben a 2002. évi adózással kapcsolatban ugyanezen adóigazgatóság arra az álláspontra jutott, hogy P. M. Turpeinent korlátozott adókötelezettséggel rendelkező személynek kell tekinteni, mivel már több mint három éve elhagyta az állam területét. Ebből kifolyólag az érintett öregségi nyugdíjára 35%-os mértékű forrásadót vetett ki. P. M. Turpeinennek így 10 113,77 euró összegű adót kellett fizetnie, abban az esetben azonban, ha Finnországban korlátozott adókötelezettséggel rendelkező személynek tekintették volna, akkor 8173,09 euró adót és 549,03 euró betegbiztosítási járulékot fizetett volna.

21. Uudenmaa adóigazgatósága 2002. július 3-i határozatával elutasította P. M. Turpeinen panaszát, amelyben kérte, hogy a 2002-es adóévre vonatkozóan ugyanúgy számítsák a nyugdíj után fizetendő adót, mint az azt megelőző három évben.

22. A Hallinto-oikeus (közigazgatási bíróság) elutasította az e határozat ellen P. M. Turpeinen által benyújtott keresetet. A Hallinto-oikeus határozata ellen az érintett személy fellebbezést nyújtott be a Korkein hallinto-oikeus-nál.

23. Ez utóbbi bíróság felfüggesztette eljárását, és előzetes döntéshozatal céljából kérdést terjesztett a Bíróság elé:

24. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában, a Korkein hallinto-oikeus előadta, hogy jelen esetben kétely merült fel a közösségi jog érvényesülésével kapcsolatban, mert tudomása szerint a Bíróságnak a közvetlen adókkal kapcsolatban hozott ítéletei nem nyugdíjasokra, hanem kizárólag munkavállalókra, önálló vállalkozókra, szolgáltatókra vagy diákokra vonatkoztak[4]. A Korkein hallinto-oikeus azt is előadta, hogy az Európai Közösségek Bizottsága 2001-ben felszólító levelet küldött a finn kormánynak, amelyben jelezte, hogy a 35%-os forrásadó ellentétes az EK 39. cikkel, és a nyugdíjas adóalanyok tekintetében a 90/365 irányelvvel.

25. A Korkein hallinto-oikeus előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni az uniós polgároknak a tagállamok területén való szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való jogára vonatkozó EK 18. cikket, illetve a munkavállalók Közösségen belüli szabad mozgásának biztosításáról szóló EK 39. cikket, hogy az e rendelkezések egyikével vagy mindkettővel ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely szerint az olyan adóköteles öregségi nyugdíjra kivetett forrásadó, amelyet külföldön lakó, de e tagállamban korlátozott adókötelezettséggel rendelkező személy részére korábbi közszolgálati jogviszony alapján ezen államban fizetnek, bizonyos esetekben meghaladja azt az adót, amelyet az adóalanyra akkor vetnének ki, ha e tagállamban lakna, és így teljes körű adókötelezettséggel rendelkezne?

2) Úgy kell-e értelmezni a [90/365] irányelvet, hogy azzal ellentétes a 1. kérdésben ismertetett nemzeti szabályozás?"

III – Elemzés

26. A kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy ellentétes-e a közösségi joggal az a nemzeti szabályozás, amely alapján a valamely másik tagállamban lakó személy részére folyósított öregségi nyugdíjra kivetett adó bizonyos esetekben meghaladja azt az adót, amelyet ezen adóalany akkor fizetne, ha belföldi illetőségű lenne.

4 – A kérdést előterjesztő bíróság a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítéletre [EBHT 1995., I-225. o.], a C-80/94. sz. Wielockx-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítéletre [EBHT 1995., I-2493. o.], a C-107/94. sz. Asscher-ügyben 1996. június 27-én hozott ítéletre [EBHT 1996., I-3089. o.], a C-385/00. sz. de Groot-ügyben 2002. december 12-én hozott ítéletre [EBHT 2002., I-11819. o.], a C-234/04. sz. Gerritse-ügyben 2003. június 12-én hozott ítéletre [EBHT 2003., I-5933. o.] és a C-169/03. sz. Wallentin-ügyben 2004. július 1-jén hozott ítéletre [EBHT 2004., I-6443. o.] hivatkozik.

27. Az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a közvetlen adók nem tartoznak a Közösség hatáskörébe, mindazonáltal a tagállamok hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni [5].

28. Jelen esetben a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a szóban forgó szabályozás összeegyeztethető-e akár az EK 18. cikkel, akár az EK 39. cikkel, vagy mindkét rendelkezéssel, illetve a 90/365 irányelvvel. Először azt vizsgálom meg, hogy a másodlagos jogban található-e válasz a feltett kérdésre.

A – *A másodlagos jog*

29. A Bizottság úgy véli, hogy a vitatott adózási rendszer ellentétes a 90/365 irányelvvel. A spanyol kormány azt állítja, hogy ez a rendszer sérti az 1408/71/EGK tanácsi rendelet 10. cikkének (1) bekezdését [6].

1. A 90/365 irányelv

30. Mint láttuk, a 90/365 irányelv a Szerződésben biztosított gazdasági célból valamely másik tagállamban történő tartózkodáshoz való jogot kiterjesztette a kereső tevékenységük folytatásával felhagyott személyekre, valamint azokra, akik a munkában töltött életük alatt nem éltek a másik tagállamba való szabad mozgás jogával. E tartózkodási jog gyakorlásának az a feltétele, hogy a jogosult rendelkezzen elegendő anyagi fedezettel azért, hogy ne jelentsen terhet a fogadó állam szociális biztonsági rendszerére.

31. A Bizottság azt állítja, hogy a finn adójogi szabályozás ellentétes a 90/365 irányelvvel, mivel a másik tagállamban lakó nyugdíjasokat terhelő magasabb adó megnehezítheti e nyugdíjasok számára az elegendő anyagi fedezet meglétére vonatkozó feltétel teljesítését.

32. Kétségtelen, hogy P. M. Turpeinen, finn állampolgár, miután felhagyott kereső tevékenysége folytatásával, úgy döntött, hogy nyugdíjas évei alatt Spanyolországban fog lakni, hivatkozhat a 90/365 irányelv rendelkezéseire e tagállam területén való tartózkodás engedélyezése céljából, még akkor is, ha a kérdést előterjesztő bíróság által benyújtott

5 – A C-246/89. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 1991. október 4-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-4585. o.] 12. pontja, valamint a C-9/02. sz., Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-2409. o.] 44. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

6 – Az 1999. február 8-i 307/1999/EK tanácsi rendelettel (HL L 38., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 5. fejezet, 3. kötet, 335. o.) módosított, a szociális biztonsági rendszereknek a Közösségen belül mozgó munkavállalókra, önálló vállalkozókra és családtagjaikra történő alkalmazásáról szóló, 1971. június 14-i 1408/71/EGK tanácsi rendelet (HL L 38., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 5. fejezet, 3. kötet, 3. o.).

tájékoztatás szerint aktív élete során nem élt a szabad mozgáshoz való jogával. Ennek ellenére úgy gondolom, hogy jelen esetben ezen irányelv irreleváns.

33. Ugyanis a 90/365 irányelv – amint az a megfogalmazásából is következik – azt kívánja biztosítani, hogy a fogadó állam engedélyezze a területén való tartózkodást valamely másik tagállam olyan állampolgárai számára, akik kereső tevékenységük vagy önálló vállalkozásuk folytatásával felhagytak, pontosan meghatározva, hogy a fogadó állam jogos érdekei milyen feltételek mellett igazolhatják az elutasítást, illetve megállapítva azokat a gyakorlati eljárásokat, amelyek a tartózkodáshoz való jog érvényesüléséhez szükségesek. Tehát az irányelv kifejezetten kötelezettséget csupán a fogadó állam terhére állapít meg, és kizárólag az ezen állam területén való tartózkodásra vonatkozóan.

34. Nem értem, hogy ezen irányelv hatályát miért is kellene kiterjeszteni olyan, a származási államnak betudható intézkedésekre, mint amilyen a vitatott finn szabályozás. Az EK-Szerződés hatálybalépése óta a gazdasági tevékenységet nem folytató közösségi állampolgárok számára valamely másik tagállam területén való mozgás és tartózkodás jogát közvetlenül az EK 18. cikk (1) bekezdése [7] biztosítja. Ez a rendelkezés tiltja „a külföldre távozás akadályozását".

7 – A C-413/99. sz., Baumbast és R ügyben 2002. szeptember 17-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-7091. o.] 81–84. pontja.

35. Ugyanis ez az a rendelkezés, amely lehetővé teszi, hogy az azonos helyzetben lévő tagállami állampolgárok ugyanolyan jogi bánásmódban részesüljenek azokon a területeken, amelyekre az EK-Szerződés hatálya kiterjed, és tiltja, hogy a származási állam olyan szabályokat alkosson, amelyekkel bünteti azokat, akik éltek tartózkodási jogukkal [8].

36. Megjegyzem, hogy a fent hivatkozott Pusa-ügyben hozott ítéletben, amelynek a jelen ügyhöz hasonló jogi és ténybeli háttere volt [9], a Bíróság a szóban forgó szabályozás közösségi joggal való összeegyeztethetőségét csak az EK 18. cikk tekintetében vizsgálta.

37. Ennek megfelelően úgy vélem, hogy jelen ügyben a 90/365 irányelv nem releváns.

8 – A C-224/98. sz. D'Hoop-ügyben 2002. július 11-én hozott ítéletének [EBHT 2002., I-6191. o.] 30. pontja és a C-224/02. sz. Pusa-ügyben 2004. április 29-én hozott ítéletének [EBHT 2004., I-5763. o.] 18. pontja.

9 – Az ügy egy finn rokkantnyugdíjas állampolgárról szólt, aki Spanyolországban élt és fizetett jövedelemadót. Tartozása miatt nyugdíjára végrehajtást foganatosítottak Finnországban. Az irányadó finn szabályozás értelmében a lefoglalt összeg kiszámítása a minimális jövedelem biztosításával történt, de a számításkor nem vették figyelembe a Spanyolországban általa fizetendő jövedelemadót.

2. Az 1408/1 rendelet

38. A spanyol kormány helyesen mutatott rá arra, hogy az előzetes döntéshozatali eljárás során a Bíróság figyelembe veheti a közösségi jog olyan rendelkezését is, amelyre a nemzeti bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekben nem hivatkozott, amennyiben e rendelkezést az alapügybeli jogvita eldöntéséhez szükségesnek véli [10]. Az a körülmény, hogy a Korkein hallinto-oikeus az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában nem hivatkozott e rendeletre, még nem akadályozza meg a Bíróságot abban – állítja e kormány –, hogy amennyiben a rendelet releváns, megvizsgálja annak joghatásait.

39. Az 1408/71 rendelet célja, hogy a szociális biztonsági rendszerek összehangolásával elősegítse a Közösségen belül mozgó munkavállalók, önálló vállalkozók és családtagjaik Közösségen belüli szabad mozgását.

40. E rendelet 10. cikkének (1) bekezdése arra irányul, hogy a felsorolt ellátásokat azok a jogosultak is megkaphassák, akik élnek a szabad mozgáshoz való jogukkal. A rendelet eltérő rendelkezéseinek hiányában valamely tagállam jogszabályai szerint megszerzett öregségi nyugdíj nem csökkenthető, nem módosítható, nem függeszthető fel, nem vonható vissza vagy foglalható le azzal az indoklással, hogy a jogosult egy másik tagállam területén rendelkezik lakóhellyel, mint amely tagállam területén a fizetésre kötelezett intézmény található.

41. A spanyol kormány azt állítja, hogy a vitatott adójogi szabályozás ellentétes e rendelkezéssel, mivel azzal járhat, hogy a lakóhelytől teszi függővé a P. M. Turpeinen számára fizetendő nyugdíj összegét. Elemzése alátámasztásául az Imbernon Martínez ügyben hozott ítéletre [11] utalt. A Bíróságnak az ezen ügyben kialakított álláspontjára hivatkozva kiemelte, hogy a 1408/71 rendelet 10. cikke (1) bekezdésének érvényesülését akadályozná az, ha valamely tagállam adójogi intézkedésekkel levonásokat vagy csökkentéseket eszközölhetne arra hivatkozva, hogy a jogosult valamely másik tagállamban lakik.

42. A következő okok miatt nem osztom a spanyol kormány álláspontját.

43. Az 1408/71 rendelet 10. cikke a „lakóhellyel kapcsolatos kikötések" tiltásával hozzájárul a munkavállalók szabad mozgáshoz

10 – Lásd különösen a C-513/03. sz. Van Hilten-van der Heijden ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-1957. o.] 26. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

11 – A C-321/93. sz. ügyben 1995. október 5-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2821. o.].

való jogának biztosításához. Arra irányul, hogy a felsorolt ellátásokat, köztük a nyugdíjat is, a jogosult, aki élt a szabad mozgáshoz való jogával, ugyanolyan feltételekkel kapja meg, mintha nem hagyta volna el az állam területét. E rendelkezés alapján nem csökkenthető ezen ellátás összege arra a tényre való tekintettel, hogy a jogosult valamely másik tagállamban lakik.

44. Jelen esetben a vitatott szabályozás nem írja elő a P. M. Turpeinen részére folyósított nyugdíj csökkentését amiatt, hogy külföldön lakik. E szabályozás nem vonatkozik e nyugdíj megállapításával és folyósításával kapcsolatos feltételekre.

45. Az említett szabályozás tehát különbözik attól, amely a spanyol kormány által hivatkozott Imbernon Martínez ügyben hozott ítélet tényállásában szerepelt. Ugyanis ebben az ügyben a Bundeskindergeldgesetz (a családi pótlékról szóló német törvény) vitatott rendelkezése a német adójogi szabályozásban előírt lakóhellyel kapcsolatos feltételek teljesítésétől tette függővé az eltartott gyermek után járó családi pótlék folyósítását és összegének megállapítását. A szóban forgó szociális jogszabályok tehát az adójogi szabályokban megfogalmazott feltételekre utaltak. Ebben az összefüggésben mondta ki a Bíróság, hogy az 1408/71 rendelet vonatkozó rendelkezése nem érvényesülhetne hatékonyan, ha e rendelkezést az adójogi szabályokra való egyszerű utalás képes lenne meghiúsítani [12]. Véleményem szerint azonban ezen elemzés nem ültethető át a jelen ügyre.

46. Jelen ügyben olyan nemzeti szabályozásról van szó, amely meghatározza a külföldi illetőségű adóalanyokra vonatkozó adózási feltételeket, és amely kizárólag abban az esetben érinti P. M. Turpeinen nyugdíját, amennyiben e nyugdíjat jövedelemnek kell tekinteni. E szabályozás tehát csak közvetett módon eredményezi a rendelkezésre álló nyugdíj összegének csökkenését ahhoz az adózás utáni összeghez képest, amellyel abban az esetben rendelkezhetett volna, ha a 2002-es adóévben Finnországban lakott volna.

47. Ezen túlmenően még ki kell emelni, hogy amennyiben P. M. Turpeinen nyugdíjának összege magasabb lett volna, a 35%-os forrásadó alkalmazása ellenkező eredményre vezethetett volna, azaz így nagyobb nettó összeg maradt volna meg neki, mint amennyivel Finnországban a progresszív adótábla szerinti adózás után rendelkezett volna. Ez világosan mutatja, hogy a vitatott finn szabályozás nem írja elő a P. M. Turpeinent megillető nyugdíj csökkentését azzal az indoklással, hogy külföldön lakik.

12 – A fent hivatkozott Imbernon Martínez ügyben hozott ítélet 23. pontja.

48. Ezért – e körülményekre tekintettel – úgy vélem, hogy a finn adójogszabályok nem ellentétesek az 1408/71 rendelet 10. cikkének (1) bekezdésével. Következésképpen e szabályozás közösségi joggal való összhangját a Szerződés rendelkezéseinek mércéjével kell vizsgálni.

B – *Az EK-Szerződés szabályai*

49. Először is azt vizsgálom meg, hogy P. M. Turpeinen esete melyik rendelkezés hatálya alá esik, illetve hogy a finn adójogszabályok e rendelkezés által tiltott módon korlátozzák-e a szabad mozgáshoz való jogot, valamint hogy adott esetben ez a korlátozás igazolható-e.

1. Az alkalmazandó rendelkezés

50. A kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ a Bíróságtól, hogy a vitatott adózási rendszer összeegyeztethető-e az EK 18. cikkel vagy az EK 39. cikkel, illetve mindkettővel.

51. A finn kormány előadja, hogy P. M. Turpeinen esete egyszerre tartozik az EK 18. cikk és a 39. cikk hatálya alá. Úgy véli, hogy ez utóbbi rendelkezés, tekintettel a Sehrer-ügyben 2000. június 15-én hozott ítéletre, jelen esetben is alkalmazható [13].

52. Nem osztom ezt a véleményt. Az olasz kormányhoz és a Bizottsághoz hasonlóan úgy vélem, hogy P. M. Turpeinen esete nem tartozik az EK 39. cikk hatálya alá, ezért P. M. Turpeinen kizárólag az EK 18. cikk rendelkezéseire hivatkozhat.

53. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint egy tagállam összes állampolgára számára elismert uniós polgárság jogintézményének célja, hogy biztosítsa ezen állampolgárok alapvető jogállását [14]. Ezen túlmenően az EK 18. cikk (1) bekezdése minden uniós polgár számára közvetlenül biztosítja a Közösségen belül bármelyik tagállam területén a szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való jogot [15]. P. M. Turpeinen mint finn állampolgár az EK 18. cikk (1) bekezdésére hivatkozhat a spanyolországi tartózkodáshoz való jogának elismertetése érdekében.

54. Mindazonáltal az uniós polgár jogintézménye és az ehhez kapcsolódó, az EK-

13 – A C-302/98. sz. ügyben hozott ítélet [EBHT 2000., I-4585. o.].

14 – A fent hivatkozott Pusa-ügyben hozott ítélet 16. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, valamint a C-200/02. sz., Zhu és Chen ügyben 2004. október 19-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-9925. o.) 25. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

15 – A fent hivatkozott Baumbast és R ügyben hozott ítélet 84. pontja.

Szerződés által megteremtett szabad mozgással összefüggő jogok nem helyettesítik a Szerződésnek azokat az egyéb rendelkezéseit, amelyek a személyek különös csoportjaira vonatkoznak. Nem fosztják meg jelentőségüktől azokat a szabad mozgáshoz való jogokat, amelyeket az EK-Szerződés valamely gazdasági tevékenység gyakorlása végett már korábban biztosított. Mivel a gazdasági célból történő szabad mozgáshoz való jog az EK 18. cikk által általános értelemben biztosított jogok különleges kifejeződése [16], ezért abban az esetben, ha valamely közösségi állampolgár ezek közül bármelyik joggal is él, a Bíróság először is e jog mércéjével vizsgálja a szóban forgó nemzeti szabályozás közösségi joggal való összeegyeztethetőségét [17].

55. Nem gondolom azonban, hogy P. M. Turpeinen hivatkozhatna az EK 39. cikkre.

56. Ugyanis az EK 39. cikk értelmében az a személy tekinthető „munkavállalónak", aki meghatározott ideig más javára és utasításai szerint munkát végez, amelynek ellenértékeként díjazásban részesül [18]. E cikk (3) bekezdésének c) és d) alpontjában biztosított valamely tagállamban való tartózkodás, illetve maradás joga e rendelkezések megfogalmazása szerint ahhoz a feltételhez van kötve, hogy az érintett folytat vagy folytatott-e ott ilyen tevékenységet.

57. Kétségtelen, hogy az EK 39. cikk alkalmazási területe tág értelmezés tárgyát képezi, ily módon nem korlátozódik azokra a személyekre, akik ténylegesen folyamatos munkaviszonyban állnak. Következésképpen, amint arra a finn kormány rámutat, a fent hivatkozott Sehrer-ügyben hozott ítéletében a Bíróság kimondta, hogy azon körülmény ellenére, hogy már nem áll munkaviszonyban, a közösségi állampolgárt megilleti azon jogok biztosítása, amelyek a munkavállalói minőséghez kötődnek [19]. Mindazonáltal ez utóbbi esetben az is szükséges, hogy az érintett éljen az e rendelkezésben biztosított szabad mozgáshoz való joggal.

58. Ebben az ítéletben az alapeljárás egy olyan Németországban élő nyugdíjasra vonatkozott, aki egy időben folytatott tevékenységet e tagállamban, valamint Franciaországban, és mindkét államtól kapott nyugdíjat. A német szabályozás azt írta elő, hogy

16 – Lásd a letelepedés szabadsága vonatkozásában a C-193/94. sz., Skanavi és Chryssanthakopoulos ügyben 1996. február 29-én hozott ítélet [EBHT 1996., I-929. o.] 22. pontját, a munkavállalók szabad mozgása vonatkozásában a C-100/01. sz. Oteiza Olazabal ügyben 2002. november 26-án hozott ítélet [EBHT 2002., I-10981. o.] 26. pontját, és a szolgáltatásnyújtás szabadsága vonatkozásában a C-92/01. sz. Stylianakis-ügyben 2003. február 6–án hozott ítélet [EBHT 2003., I-1291. o.] 18. pontját.

17 – A Bíróság a C-85/96. sz. Martínez Sala ügyben 1998. május 12-én hozott ítéletében [EBHT 1998., I-2691. o.] kizárólag azért vizsgálta azokat a jogokat, amelyekre az érintett polgári minőségében hivatkozott, mert kételyek merültek fel munkavállalói minőségével kapcsolatban. Lásd még a C-293/03. sz. My-ügyben 2004. december 16-án hozott ítélet [EBHT 2004., I-12013. o.] 33. pontját.

18 – A fent hivatkozott Martínez Sala ügyben hozott ítélet 32. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, valamint a C-188/00. sz. Kurz-ügyben 2002. november 19-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-10691. o.] 32. pontja, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

19 – A fent hivatkozott Sehrer-ügyben hozott ítélet 30. pontja.

az érintett által fizetendő betegbiztosítási járulékokat a francia nyugdíj figyelembevételével kell kiszámítani, és nem vette figyelembe azt, hogy Franciaországban betegbiztosítási járulék címén a nyugdíj jelentős része már levonásra került.

59. Ebben az összefüggésben a Bíróság kimondta, hogy az ilyen nyugdíjra való jogosultság szervesen kapcsolódik az objektív munkavállalói jogálláshoz, és az EK 39. cikkben tiltott akadályt képez az a német szabályozás, amely azon munkavállalókra, akik kereső tevékenységet valamely más tagállamban folytattak, kettős betegbiztosítási járuléklevonást ír elő [20]. Ilyen esetben e német szabályozás alkalmas volt arra, hogy visszatartsa a korábban valamely más tagállamban kereső tevékenységet folytató német nyugdíjast attól, hogy éljen a Szerződésben biztosított szabad mozgáshoz való jogokkal.

60. A fent hivatkozott Sehrer-ügyben hozott ítélet véleményünk szerint nem kérdőjelezi meg azt az értelmezést, mely szerint az EK 39. cikkben szabályozott jog csak azon személyekre vonatkozik, akik kereső tevékenység folytatása céljából költöztek valamely másik tagállamba. Nem tartoznak e rendelkezés hatálya alá azok a személyek - vélhetően ez fordult elő P. M. Turpeinen esetében is –, akik kereső tevékenységüket teljes mértékben saját államukban végezték, és kizárólag nyugdíjba vonulásuk után gyakorolták tartózkodási jogukat valamely másik tagállamban, anélkül, hogy ott munkavállalóként dolgozni kívántak volna [21].

61. Úgy vélem, hogy a jelen ügyben az EK 18. cikk rendelkezései az irányadók, és P. M. Turpeinen ezekre úgy hivatkozhat, mint a szabad mozgáshoz és spanyolországi tartózkodáshoz való jogainak alapjára.

2. A szabad mozgáshoz való jog korlátozása

62. Először is rá kell mutatni, hogy az EK 18. cikk (1) bekezdésében minden uniós polgár számára biztosított szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való joggal nemcsak e jog gyakorlásának a fogadó állam által történő korlátozása ellentétes. Amint azt az előzőekben jeleztem, a származási államnak betudható korlátozások is tiltottak.

20 – Ugyanitt, a 30–35. pont.

21 – Lásd e tekintetben a C-60/91. sz. Batista Morais ügyben 1992. március 19-én hozott ítélet [EBHT 1992., I-2085. o.] 7. pontját, a C-134/95. sz., USSL n° 47 di Biella ügyben 1997. január 16-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-195. o.) 19. pontját, valamint a C-18/95. sz. Terhoeve-ügyben 1999. január 26-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-345. o.] 26. és 27. pontját.

63. A Bíróság ugyanis úgy ítélte meg, hogy ellentétes lenne az uniós polgárság jogintézményével, és az e minőségben biztosított szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való joggal, ha e közösségi állampolgár, mivel élt ezekkel a jogokkal, az állampolgársága szerinti tagállamban kedvezőtlenebb bánásmódban részesülne annál, mint amely akkor illetné meg, ha nem élt volna ezekkel a jogokkal. [22]

64. A Bíróság álláspontja szerint a szabad mozgással kapcsolatban a Szerződés által biztosított lehetőségek ugyanis nem érvényesülhetnének teljes mértékben, ha vissza lehetne tartani a tagállami állampolgárt attól, hogy ne vegye igénybe azokat olyan akadályok miatt, amelyeket a származási államának szabályozása gördít a fogadó államban történő tartózkodása elé, büntetve azok gyakorlását [23].

65. Mivel P. M. Turpeinen, finn állampolgár élt az EK 18. cikk (1) bekezdésében biztosított szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való jogával, így hivatkozhat e rendelkezésre a származási államával szemben.

66. Az ítélkezési gyakorlatból továbbá az következik, hogy az uniós polgárság jogintézménye biztosítja az azonos helyzetben lévő tagállami állampolgárok számára, hogy állampolgárságuktól függetlenül és a kifejezetten előírt kivételek sérelme nélkül ugyanolyan jogi bánásmódban részesüljenek azokon a területeken, amelyekre a Szerződés tárgyi hatálya kiterjed [24].

67. Jelen esetben nyilvánvaló, hogy a P. M. Turpeinennek – a vitatott adójogi szabályozás alapján – külföldi illetőségű személyként több adót kellett fizetnie, mint amennyit finn lakosként fizetett volna.

68. Amint a finn kormány is emlékeztet rá, kétségtelen, hogy a közvetlen adók tekintetében a belföldi és a külföldi illetőséggel rendelkező személyek helyzete általában nem hasonlítható össze [25]. A jövedelmük forrása és a személyes teherviselő képességük, valamint a személyes és a családi helyzetük szempontjából helyzetük objektíve különbözhet.

69. Következésképpen egy külföldi illetőségű személy által az adott állam területén szerzett jövedelem leggyakrabban csak egy részét

22 – A fent hivatkozott D'Hoop-ügyben hozott ítélet 30. pontja és a Pusa-ügyben hozott ítélet 18. pontja.

23 – A fent hivatkozott Pusa-ügyben hozott ítélet 19. pontja.

24 – Lásd különösen a fent hivatkozott Pusa-ügyben hozott ítélet 16. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

25 – A fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 31. pontja.

képezi az összes jövedelmének, amely a lakóhelyén összpontosul. Továbbá a jövedelmeinek, illetve személyes, valamint családi körülményeinek összességéből következő teherviselő képessége a legkönnyebben ott bírálható el, ahol személyes és családi érdekeinek központja található [26].

70. Ebből az következik, hogy általában nem minősül hátrányos megkülönböztetésnek az a tény, hogy valamely tagállam a külföldi illetőséggel rendelkező személyeknek nem ad meg bizonyos, a belföldieknek járó adókedvezményt [27].

71. Ezzel szemben a lakóhelyen alapuló eltérő bánásmód hátrányos megkülönböztetésnek minősül, amennyiben a vitatott adókedvezmény esetén nem áll fenn olyan objektív különbség, amely megalapozhatná az eltérő bánásmódot. Ilyen esetben az adózók e két kategóriáját az adókedvezmény szempontjából úgy kell tekinteni, mintha ugyanolyan helyzetben lennének [28].

72. A Bíróság megállapította, hogy amikor a külföldi illetőségű adózó – munkavállaló vagy vállalkozó – azon államban éri el a teljes vagy majdnem teljes jövedelmét, amelyben kereső tevékenységet folytat, a jövedelemadó szempontjából objektíve ugyanolyan helyzetben van, mint ezen állam belföldi illetőségű személye. Mindketten kizárólag ezen államban adókötelesek, és az adóalapjuk is megegyezik [29].

73. A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy ez a joggyakorlat átültethető-e olyan esetre – mint amilyen a jelen ügy –, amikor az adóköteles jövedelem az öregségi nyugdíj.

74. Úgy vélem, hogy ez az eset áll fenn. Ugyanis a finn adójogi szabályozás előírja, hogy az olyan öregségi nyugdíj, mint amilyet P. M. Turpeinen kapott, úgy adózik, mint a bármilyen gazdasági tevékenységből közvetlenül származó jövedelem, amelyre alkalmazni kell az adózó teherviselő képességének, valamint személyi és családi körülményeinek figyelembevételével meghatározott progresszív adótáblát és adókedvezményeket. Jelen esetben tehát olyan közvetlen adórendszerről van szó, amely szerint az adóterhet a felperes teherviselő képességének figyelembevételével kell meghatározni.

26 – A fent hivatkozott Gerritse-ügyben hozott ítélet 43. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

27 – Ugyanitt, a 44. pont és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

28 – A fent hivatkozott Asscher-ügyben hozott ítélet 42. pontja.

29 – A fent hivatkozott Wielockx-ügyben hozott ítélet 20. pontja.

75. Ezen túlmenően, – amint arra a finn kormány is hivatkozott – az egykulcsos, 35%-os forrásadó alkalmazása a külföldi illetőségű adóalanyok esetében azon az alapfeltevésen alapul, hogy a helyzetük nem hasonlítható össze a belföldi illetőségű személyek helyzetével, mivel a lakóhely szerinti államban egyéb jövedelemben – ideértve az egyéb nyugellátásokat is – részesülhetnek.

76. Ebből tehát arra lehet következtetni, hogy abban az esetben, ha a külföldi illetőségű adóalany a lakóhely szerinti államon kívüli tagállam által folyósított nyugdíjon kívül nem rendelkezik más jövedelemmel, akkor az e nyugdíj fizetésére köteles tagállam köteles ezen adóalanyt a nyugdíj utáni adózás tekintetében úgy tekinteni, mint az ugyanolyan helyzetben lévő Finnországban lakó adóalanyt, aki világjövedelme után fizet adót. Az olyan adóalany, mint P. M. Turpeinen, aki a Finnországban folyósított nyugdíján kívül más jövedelemmel nem rendelkezik, a jövedelemadó tekintetében ugyanolyan helyzetben van, mintha e tagállam lakosa lenne. E körülmények között a magasabb adókulcs alkalmazása az ilyen külföldi illetőségű adóalany tekintetében közvetett hátrányos megkülönböztetést jelent, amely ellentétes az uniós polgár jogintézményével, és korlátozza az EK 18. cikk (1) bekezdésében biztosított szabad mozgáshoz való jogot.

3. E korlátozás igazolása

77. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban előadott tájékoztatás szerint a külföldi illetőségű adóalanyok jövedelme esetén alkalmazott egykulcsos forrásadót nemcsak az a vélelem igazolja, hogy a külföldi illetőségű adóalany a Finnországban adóköteles jövedelmén kívül más jövedelemmel is rendelkezik. Ezen adózási rendszer az egyszerűség és hatékonyság gyakorlati követelményének való megfelelést is szolgálja. Következésképpen e rendszer egyrészt azon adóalanyok helyzetének megkönnyítésére irányult, akik vélelmezhetően nem ismerik megfelelően a finn nyelvet és a közösségi jogon alapuló nemzeti adójogi szabályokat, másrészt biztosítani kívánta az adó beszedését.

78. Nem hiszem, hogy bármelyik indok alapján is igazolható lenne a külföldi illetőségű adóalanyok hátrányos helyzetbe hozása. Ugyanis a Szerződés által biztosított szabad mozgáshoz való jog gyakorlásának korlátozását eredményező rendelkezés kizárólag abban az esetben indokolható, ha az alkalmas az elérni kívánt jogos cél megvalósítására, és nem haladja meg az ehhez szükséges mértéket [30]. A külföldi illetőségű adózók tekintetében a finn adózási rendszer egyszerűsítése olyan kevésbé hátrányos intézkedésekkel is

30 – Lásd különösen a fent hivatkozott De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 49. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

elérhető, mint az az adó, amely bizonyos esetekben meghaladhatja az ugyanolyan bevételt elérő belföldi illetőségű adózókra alkalmazandó adót.

79. A külföldi illetőségű adóalany által fizetendő adó tényleges beszedésére vonatkozó követelményt figyelembe véve ugyanígy aránytalannak tűnik az átalányadózási rendszer. Amint arra a Bizottság rámutat, a nyugdíj fizetésére köteles tagállam a 77/799/EGK tanácsi irányelv [31] értelmében annak a tagállamnak az illetékes hatóságától, amelynek területén a szóban forgó adóalany lakik, beszerezhet minden olyan információt, amely lehetővé teszi számára az adózó teherviselő képességének, valamint személyi és családi körülményeinek megismerését, illetve ellenőrzését.

80. Az ítélkezési gyakorlat szerint azokkal a többlet adminisztrációs problémákkal, amelyekkel valamely nemzeti adóhatóság szembesülhet abban az esetben, ha az adóalany valamely másik tagállamban lakik, nem indokolható a belföldiekhez képest magasabb adó kivetése ezen adóalanyokra. Az ilyen érvelés általában elutasításra talált [32]. Jelen esetben ez azért sem tűnik megalapozottnak, mert a tagállamok a 2001/44/EK tanácsi irányelv [33] alapján – amelyet legkésőbb 2002. június 20-ig voltak kötelesek végrehajtani – egy újabb eszközzel rendelkeznek a külföldi illetőségű adózó által fizetendő jövedelemadó behajtásának biztosítására.

81. Ezekre a megállapításokra tekintettel azt javasoljuk a Bíróságnak, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak azt a választ adja, hogy az EK 18. cikket akként kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely alapján a valamely másik tagállamban lakó adóalany számára folyósított öregségi nyugdíjra kivetett forrásadó bizonyos esetekben meghaladja azt az adót, amelyet az adóalanyra akkor vetnének ki, ha e tagállamban lakna, feltéve, hogy ezen adózó jövedelmét kizárólag vagy elsősorban az említett nyugdíj teszi ki, valamint a belföldi illetőségű adóalanyokhoz képest nincs objektíve eltérő helyzetben.

31 – A tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i tanácsi irányelv (HL L 336. o., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.).

32 – Lásd különösen a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 45. pontját és a C-55/98. sz. Vestergaard-ügyben 1999. október 28-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-7641. o.] 26. pontját. Közelmúltbeli példaként lásd a C-334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-2229. o.] 31. pontját.

33 – Az Európai Mezőgazdasági Orientációs és Garanciaalap finanszírozási rendszerének részét képező műveletekből, valamint a mezőgazdasági lefölözésekből és vámokból, illetve a hozzáadottérték-adókból és egyes jövedéki adókból eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös jogsegélyről szóló 76/308/EGK irányelv módosításáról szóló, 2001. június 15-i irányelv (HL L 175., 17. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 12. kötet, 27. o.).

IV – Végkövetkeztetések

82. E körülményekre tekintettel azt javasoljuk a Bíróságnak, hogy a Korkein hallinto-oikeus által feltett kérdésekre az alábbi választ adja:

„Az EK 18. cikket akként kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely alapján a valamely másik tagállamban lakó adóalany számára folyósított öregségi nyugdíjra kivetett forrásadó bizonyos esetekben meghaladja azt az adót, amelyet az adóalanyra akkor vetnének ki, ha e tagállamban lakna, feltéve hogy ezen adózó jövedelmét kizárólag vagy elsősorban az említett nyugdíj teszi ki, valamint a belföldi illetőségű adóalanyokhoz képest nincs objektíve eltérő helyzetben."