MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2016. február 16. [1]

C-300/15. sz. ügy

Charles Kohllés
Sylvie Kohll-Schlesser
kontra
Directeur de l'administration des contributions directes

(a Tribunal administratif du Luxembourg [Luxemburg] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Személyek szabad mozgása — Munkavállaló — Egyenlő bánásmód — Jövedelemadó — Nemzeti nyugdíjak és másik tagállamban megszerzett nyugdíjak — Meghatározott nyugdíjak tekintetében biztosított adójóváírás — A nemzeti hatóság által kiállított adókártya"

1. A Bíróság ítélkezési gyakorlata folyamatosan bővül a közvetlen adózás területén, jóllehet már jelentős terjedelemre tett szert, és kizárólag a Szerződés (a továbbiakban: EUMSZ) által elismert alapvető szabadságokra szokás hivatkozni. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem arra irányul, hogy összeegyeztethető-e az uniós joggal az olyan luxemburgi szabályozás, amely a jövedelemadó módosítását követően adójóváírást biztosít azoknak a nyugdíjasoknak, akik megfelelnek bizonyos feltételeknek.

2. A Tribunal administratif de Luxembourg által előterjesztett kérdés megválaszolásához meg kell vizsgálni, hogy a munkavállalók szabad mozgásához való joga milyen hatással van az adott tagállam közvetlen adózási rendszerére. Pontosan meg kell határozni az azon jövedelmekre alkalmazandó feltételeket, amelyekben az említett szabad mozgás jogával élő nyugdíjas részesül, akár a munkavállalókra vonatkozó EUMSZ 45. cikk alapján, akár az általános szabály, az EUMSZ 21. cikk következményeként. Végül a Bíróság válasza alapján tovább kell pontosítani, ha lehet, a szabad mozgást korlátozó nemzeti rendelkezések vizsgálatának kereteit és különösen azok esetleges igazolását.

I –**Nemzeti jogi háttér**

A –*A luxemburgi jog*

3. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből kitűnik, hogy a jövedelemadóról szóló törvény (a továbbiakban: L. I. R.) 139b. cikke (1) bekezdésének a 2009. és azt követő években szerzett jövedelmekre vonatkozó változata értelmében minden adózó, aki a L. I. R. 96. cikke (1) bekezdésének 1. és 2. pontja értelmében vett nyugdíjból származó olyan jövedelemben részesül, amelynek megadóztatására Luxemburg jogosult, és aki adókártyával rendelkezik, a nyugdíjasokat megillető adójóváírásban részesül.

1 — Eredeti nyelv: spanyol.

4. Továbbá az L. I. R. 139b. cikkének (2) bekezdése szerint az adójóváírás a nyugdíjas részére kizárólag a nyugdíjpénztár vagy a nyugdíjat folyósító egyéb szerv által a bérekből és fizetésekből történő levonás keretében számítható be és téríthető vissza, az adókártya alapján.

5. Ezenkívül, a kérdést előterjesztő bíróság szerint, az 5924. sz. törvénytervezettel kapcsolatos parlamenti dokumentumokból [2] kiderül, hogy a munkavállalókat és nyugdíjasokat megillető adójóváírást a bérből és fizetésekből történő adólevonásra vonatkozó rendelkezések tartalmazzák azért, hogy a munkavállalók és nyugdíjasok részére kizárólag a munkáltatók, nyugdíjpénztárak és a nyugdíjat folyósító egyéb szervek útján, az adókártyán szereplő bejegyzések alapján biztosítsák.

6. A Luxemburg és Hollandia közötti, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény (a továbbiakban: egyezmény) 19. cikke így szól:

„A 20. cikk (1) bekezdése rendelkezéseinek fenntartásával az egyik szerződő államban belföldi illetőséggel rendelkező személynek korábbi munkaviszonyra tekintettel fizetett nyugdíjak és más hasonló jövedelmek csak ebben az államban adóztathatók.”

II – **Az alapjogvita tényállása és a nemzeti bíróság előtti eljárás**

7. A kérdést előterjesztő bíróság előtti jogvita két hollandiai eredetű nyugdíjról szól, amelyekben Ch. Kohll részesül, és amelyek tekintetében Luxemburgot illeti meg az adóztatás joga: az elsőt közvetlenül a „Shell International B. V.” társaság folyósítja, amely cégnél néhány évig dolgozott, a másodikat pedig a „Sociale Verzekeringsbank” (a továbbiakban: SVB) fizeti. [3]

8. Mivel a két holland eredetű nyugdíj Luxemburgban nem képezte forrásadó tárgyát, az alapeljárásban vitatott évekre, azaz a 2009., 2010. és 2011. évre vonatkozóan Ch. Kohllnak nem biztosították a nyugdíjasokat megillető adójóváírást.

9. 2013. február 20-án Ch. Kohll panaszt nyújtott be a directeur de l’administration des Contributions directes-hez (a továbbiakban: directeur) [4] a 2009. évre vonatkozó, 2010. június 9-én kiadott jövedelemadó-kivetési értesítés, valamint a 2010. és a 2011. évre vonatkozó, 2013. február 6-án kiadott jövedelemadó-kivetési értesítések ellen.

10. A 2013. szeptember 23-i határozatával a directeur a 2009. évre vonatkozó kivetésről szóló értesítés elleni panaszt elkésettség miatt elfogadhatatlannak nyilvánította, a 2010. és a 2011. évre vonatkozó kivetítési értesítéseket pedig a panaszos hátrányára megváltoztatta. A directeur többek között megállapította, hogy mivel Luxemburgban a folyósított nyugdíj nem képezte forrásadó tárgyát, a panaszos nem volt jogosult a nyugdíjasokat megillető adójóváírásra a 2010. és 2011. évben az L. I. R. 139b. cikkének megfelelően.

11. Az iratokból kitűnik, hogy a Tribunal administratif alaki hiba miatt elfogadhatatlannak nyilvánította S. Kohll-Schlesser, a felperes feleségének keresetét az SVB által a vitatott évek során folyósított saját nyugdíjával kapcsolatban. Ez a panasz már nem képezi a jogvita tárgyát.

2 — Figyelembe kell venni, hogy ez a dokumentum a 2008. december 19-i törvénnyel való elfogadása következtében a jelen jogvitában vitatott módon módosította az adójóváírások szabályozását.

3 — Az SVB Hollandiában a nemzeti biztosításokat kezelő szerv. Egyéb szolgáltatások mellett az állami alapvető nyugdíjat is kezeli, amelyre minden olyan személy jogosult, aki betöltötte a nyugdíjkorhatárt, és az említett tagállamban belföldi illetőséggel rendelkezik vagy rendelkezett.

4 — A luxemburgi adóhatóság, amely többek között a közvetlen adókra vonatkozó adókivetési határozatokkal szembeni panaszok elbírálására rendelkezik hatáskörrel.

12. A felperes a Tribunal administratif előtti jogvitában arra hivatkozott, hogy a forrásadó hatálya alá nem tartozó nyugdíjban részesülő személyek részére az adójóváírás megtagadása kizárja az ilyen nyugdíjban részesülő személyeket, és így korlátozza az ezen jóváírás olyan személyek részére történő biztosítását, akik valamely luxemburgi nyugdíjpénztártól részesülnek nyugdíjban. E tekintetben vitatta, hogy 2008-ban, az L. I. R. itt tárgyalt módosításának időpontjában a jogalkotó szándéka arra irányult, hogy ne biztosítsa az adójóváírás jogát azon nyugdíjasoknak, akik luxemburgi illetőségűek, de külföldi nyugdíjpénztárakból szerzett és folyósított nyugdíjjogosultságból származó jövedelemmel rendelkeznek. Úgy értékelte, hogy ezen értelmezés sérti többek között a személyek (munkavállalók) EUMSZ 45. cikkben rögzített szabad mozgását.

13. A kormány képviselője szerint az L. I. R. 139b. cikke nem vet fel a munkavállalóknak az EUMSZ 45. cikk értelmében vett szabad mozgásával kapcsolatos kérdéseket. Véleménye szerint Ch. Kohll nem szenvedett semmilyen hátrányos megkülönböztetést, mivel az őt érintő eltérő helyzet a jogalkotó által bevezetett adójóváírás jellemzőinek következménye.

14. A kormány képviselője egyébként azt is említette, hogy az eltérés, a szabály által kitűzött célra figyelemmel, objektív módon igazolható. A személyek EUMSZ 21. cikk szerinti szabad mozgásának megsértése sem volt megállapítható, mert a vitatott nemzeti szabályozás nem érinti a szabad mozgást, mivel nem akadályozza a másik tagállamban való tartózkodást.

15. A Tribunal administratif rámutat arra, hogy az L. I. R. 139b. cikke azzal, hogy az adójóváírás biztosítását ahhoz a követelményhez köti, hogy az adóalany rendelkezzen adókártyával, közvetett hátrányos megkülönböztetéssel járhat, akkor is, ha nem tartalmaz a potenciális kedvezményezettek állampolgárságára vonatkozó feltételt. E véleményt igazolja az a tény, hogy ezen adójóváírást nem biztosítják a Luxemburgban forrásadó hatálya alá nem tartozó nyugdíjakban – így a külföldi eredetű nyugdíjakban – részesülő személyeknek.

16. Ilyen körülmények között a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy az L. I. R. 139b. cikk értelmezésére vonatkozó nehézségre, valamint az ehhez hasonló jellegű jogi kérdésben a közösségi ítélkezési gyakorlat hiányára tekintettel előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel a Bírósághoz kell fordulni annak érdekében, hogy az alábbi kérdésről döntsön:

„A munkavállalók szabad mozgásának különösen az EUMSZ 45. cikkben rögzített elvével ellentétesek-e a jövedelemadóról szóló, 1967. december 4-i módosított törvény 139b. cikke (1) bekezdésének rendelkezései, amennyiben ezek az ott előírt adójóváírást az adókártyával rendelkező személyeknek tartják fenn?”

III –**A Bíróság előtti eljárás és a felek érvei**

A –*Az eljárás*

17. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 2015. június 19-én érkezett a Bíróság Hivatalába.

18. Írásbeli észrevételeket a luxemburgi kormány és az Európai Bizottság nyújtott be a Bíróság alapokmánya 23. cikkének második bekezdésében előírt határidőn belül.

19. A tárgyalás megtartását mellőzték, mivel azt egyik említett fél sem indítványozta.

B –*Az ismertetett érvek összefoglalása*

20. A luxemburgi kormány kétségbe vonja, hogy ez az ügy a munkavállalók szabad mozgásának területére tartozna. Úgy véli, hogy a vitatott rendelkezések nem akadályozzák, nem is tartják vissza valamely tagállam állampolgárait, hogy származási államukat szabad mozgáshoz való joguk gyakorlása céljából elhagyják. Mindazonáltal egy sor másodlagos észrevételt tesz arra az esetre, ha a Bíróság másként döntene.

21. Így megjegyzi, hogy a vitatott szabályozás nem érinti a nyugdíjból származó összes jövedelmet, hanem csak azokat, amelyekre az adólevonás vonatkozik, ez az adójóváírásban rejlő jellemzők következménye lenne. E tekintetben előadja, hogy a nyugdíjpénztárak általában minden hónap végén fizetik ki az adójóváírást. Ennek érdekében a törvény felhatalmazza a pénztárakat, hogy az adójóváírásokat a pozitív levonásokkal úgy egyenlítsék ki, hogy a ténylegesen elvégzett adólevonás az adójóváírásnak a levonás bruttó összegéből történő kivonásának feleljen meg.

22. Tehát, folytatja e kormány, az L. I. R. 139b. cikke szigorúan véve az adólevonás keretébe illeszkedik, és kizárólag azon nyugdíjjövedelmekkel kapcsolatban kell beszámítani vagy adott esetben visszatéríteni, amelyek tekintetében az adólevonási eljárást alkalmazzák. Véleménye szerint ezért az, hogy az adókedvezmény biztosítását azon feltételhez kötik, hogy a kedvezményezett csatolja az adókártyáját, nem jelenti a munkavállalók szabad mozgásának korlátozását, és a személyek EUMSZ 21. cikk szerinti szabad mozgásának korlátozását sem.

23. Másodlagos jelleggel, amennyiben a Bíróság úgy értékelné, hogy a vitatott nemzeti szabály korlátozza a munkavállalók vagy szélesebb körben a személyek szabad mozgását, a luxemburgi kormány által ismertetett érvelés e korlátozás igazolására irányul. Ez két fő érvben foglalható össze.

24. Egyfelől kifejti, hogy a szabad mozgás korlátozása a jogalkotó által kidolgozott adójóváírás jellemzőinek következménye, mivel a nyugdíjpénztárak, azáltal, hogy rendelkeznek az adókártyák kezeléséhez szükséges adatokkal, jobb helyzetben vannak az adójóváírás biztosításához, annak beszámításához, vagy közvetlen és hatékony módon való visszatérítéséhez. Ebből a szempontból tehát ez bizonyul az egyetlen megvalósítható rendszernek, amely nem jár aránytalan következményekkel az adóhatóságokra, a pénztárakra, az adójóváírás egyéb kötelezettjeire, és az adóalanyokra nézve sem.

25. Másodsorban úgy véli, hogy a rendszert közérdekű megfontolások igazolják, amelyek az adó (azaz a forrásadó) beszedésének rendszere és a nyugdíjasokat megillető adójóváírás alkalmazása közötti kapcsolatból erednek, amely a koherens adórendszer fenntartásának elengedhetetlen tényezője. Véleménye szerint a 139b. cikk az L. I. R. célkitűzésének eléréséhez arányos és nem áll rendelkezésre kevésbé korlátozó eszköz ugyanezen eredmény elérésére.

26. A Bizottság szerint az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben nem található elegendő ténybeli elem, amely alapján világosan azonosítható lehetne az L. I. R. 139b. cikk által esetlegesen megsértett uniós jogszabály. Konkrétan azt kifogásolja, hogy nem állapítható meg, hogy Ch. Kohll azért tért vissza Hollandiából Luxemburgba, hogy a nyugdíjazása előtt állást keressen vagy elhelyezkedjen, ebben az esetben az EUMSZ 45. cikkre hivatkozhat,[5] vagy azzal a szándékkal tért vissza az állampolgársága szerinti országba, hogy szakmai pályafutásának befejeztével letelepedjen Luxemburgban, amely esetben a személyeknek az EUMSZ 21. cikk szerinti szabad mozgáshoz való joga nyújthat számára segítséget.[6]

5 — A Bizottság ebben az összefüggésben a Bachmann-ítéletre (C-204/90, EU:C:1992:35), különösen a 9. pontjára és a Bizottság kontra Dánia ítélet (C-150/04, EU:C:2007:69) 41. pontjára hivatkozik.

6 — A Bizottság a Turpeinen-ítélet (C-520/04, EU:C:2006:703) 16. pontjára, valamint a Rüffler-ítélet (C-544/07, EU:C:2009:258) 56. pontjára és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatra utal.

27. E lehetőség alapján és az EUMSZ két cikkének megsértésére irányuló vizsgálat során kifejthető érvelés hasonlóságára tekintettel a Bizottság együttes vizsgálatot javasol, amelynek végén arra következtet, hogy mindkét rendelkezéssel ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely a jelen jogvita tárgyát képezi.

28. A Bizottság szerint az EUMSZ 45. és 21. cikk korlátozása is megvalósul, mivel úgy értékeli, hogy Ch. Kohll helyzete összehasonlítható – ahogy azt a Bíróság ítélkezési gyakorlata megköveteli – azon adóalany nyugdíjasok helyzetével, akik luxemburgi nyugdíjpénztárból származó jövedelemben részesülnek.[7]

29. A 2008. december 19-i törvény indokolásának fényében az L. I. R. 139b. cikk célja ugyanis az, hogy segítsen a legkedvezőtlenebb helyzetben lévőknek, köztük valamennyi nyugdíjasnak, és emelje a rendelkezésre álló jövedelmüket. Márpedig, a Bizottság véleménye szerint, e cél valamennyi luxemburgi illetőségű nyugdíjas tekintetében teljesülhet, mind azok számára, akik nyugdíjukat luxemburgi pénztárból vagy egyéb kötelezettől kapják, valamint azok számára is, akiknek más tagállamból folyósítanak, és kettős adóztatásról szóló egyezmények rendelkezései értelmében Luxemburgban adóznak.

30. Mindazonáltal, ha ez utóbbiakat kizárják az adójóváírás kedvezményéből, a vitatott szabály egyenlőtlen bánásmódot teremt, amely a) visszatarthatja a munkavállalókat attól, hogy másik tagállamban töltsenek be állást és ott szerezzenek nyugdíjjogosultságot; valamint b) hátrányt jelent a Luxemburgban letelepedő nyugdíjasoknak, és pusztán azért bünteti őket, mert szabad mozgáshoz való jogukat másik tagállam felé gyakorolták.

31. A Bizottság szerint a vitatott nemzeti szabály éppen azért nem felel meg a kitűzött közérdekű célnak, mert kizárja az adójóváírás kedvezményéből azon belföldi illetőségű nyugdíjasokat, akiknek a jövedelme Luxemburgban adózik. E tekintetben megjegyzi, hogy az adójóváírást a nyugdíj összegétől függetlenül alkalmazzák, kivéve azon nyugdíjakat, amelyek összege nem éri el az évi 300 eurót vagy havi 25 eurót, így tehát nem kifejezetten a gazdasági és társadalmi szempontból leggyengébb lakossági csoport számára találták ki. Ezért azon belföldi illetőségű adózók, akiknek másik tagállamból folyósítják a nyugdíjat, beleértve a szerény összegűt is, de az Luxemburgban adózik, nem részesülnek adójóváírásban, mivel az említett országban nem állnak a forrásadó hatálya alatt. Következésképpen az a feltétel, amely a jóváírást (az adójóváírást) összekapcsolja a Luxemburgban adóköteles nyugdíjak származási helyével, nem is felel meg a nemzeti jog által elérni kívánt célnak.

32. A Bizottság szerint a vitatott szabály igazgatási jellegű gyakorlati érvekkel sem igazolható. Különösen felhívja figyelmet arra, hogy olyan nyugdíjasoknak is biztosítani lehetne a jóváírást, akik most ki vannak zárva, lehetővé téve számukra, hogy az adóalap becslési módszerrel történő kiszámításakor azt levonhassák az adó összegéből anélkül, hogy az komoly nehézségeket okozna az adóhatóság, a pénztárak és az adózók számára, amire a luxemburgi kormány hivatkozik.

33. Ezenkívül, az adórendszer koherenciája biztosításának szükségessége sem tekinthető lehetséges igazolásnak, mivel a vitatott adójóváírás és az ezen adókedvezmény valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között semmilyen közvetlen kapcsolat nem állapítható meg.[8]

34. Végezetül a Bizottság úgy véli, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának szükségességéből eredő igazolásra nem lehet hivatkozni,[9] tekintettel arra, hogy e jogvitában Luxemburg rendelkezik adóztatási joghatósággal az érintett másik tagállamból, Hollandiából folyósított nyugdíjak tekintetében.

7 — Papillon-ítélet (C-418/07, EU:C:2008:659), 27. pont.

8 — A Bizottság ebben az összefüggésben a Heinrich Bauer Verlag ítélet (C-360/06, EU:C:2008:531) 37–39. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot hozza fel érvként.

9 — Lásd: Bouanich-ítélet (C-375/12, EU:C:2014:138), 81. és 84–86. pont.

IV – **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés elemzése**

A – *Előzetesen: a Szerződés alkalmazandó rendelkezéséről*

35. A jelen előzetes döntéshozatali eljárásban benyújtott észrevételek tanúsítják, hogy kétségek merülnek fel azzal kapcsolatban, hogy mely szabály vonatkozik Ch. Kohll jogi helyzetére. Lehetséges megoldásként jöhet szóba az EUMSZ 21. cikk (1) bekezdése, amely az uniós polgároknak a tagállamok területén való szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való jogáról szól, és az EUMSZ 45. cikk, amely a munkavállalók Unión belüli szabad mozgását tartalmazza.

36. A luxemburgi kormány tagadja, hogy az említett két cikk valamelyikének alkalmazásához szükséges feltételek teljesülnek, mivel megállapítja, hogy a vitatott jogszabályok nem tarthatják vissza az állampolgárokat a szabad mozgáshoz való joguk gyakorlásától és nem is akadályozhatják őket ebben.

37. Ezzel szemben a Bizottság szerint a kétség abból fakad, hogy nincs elegendő adat annak megállapításához, hogy Ch. Kohll azért tért-e vissza a származási országába, Luxemburgba, hogy nyugdíjazása előtt betöltsön egy állást, vagy nyugdíjba vonulását követően telepedett-e le hazájában. Az első esetben az EUMSZ 45. cikk alapján, a másodikban pedig az EUMSZ 21. cikk szerint kell az ügyet elbírálni.

38. Bár állást fogok foglalni az alkalmazandó szabályról, gyakorlati szempontból e vita szükségtelennek bizonyulhat (vagy legalábbis annak tűnhet), tekintettel arra, hogy a szóban forgó elsődleges jog két rendelkezésének vizsgálatához ugyanazt az értelmezési módszert alkalmazzák. Ennek ellenére, a tényállásnak valamely meghatározott szabály hatálya alá történő helyes besorolása mindig hasznos lehet, például a jövőbeni esetek útmutatójaként.

39. A személyek sajátos csoportjaként a nyugdíjasok helyzetének van egy biztos pontja az uniós jogban azon hallgatólagos vagy mellőzött említésben, miszerint az EUMSZ 45. cikk (3) bekezdésének d) pontja jogot biztosít a munkavállalónak arra, hogy *egy tagállamban történő alkalmazását követően* az adott tagállam területén maradjon. E jogot jelenleg a 2004/38 irányelv[10] 17. cikke szabályozza, amelyben különböző kivételeket állapítanak meg a nyugdíjasok, illetve a tartósan munkaképtelenek javára, és lecsökkentik az uniós polgárok, valamint családtagjaik tekintetében a fogadó tagállamban való folyamatos tartózkodás ötéves általános idejét, amely az adott államban az állandó tartózkodási jog megszerzésének feltétele. A jelen ügyben azonban nem ez a releváns szabályozás és a Szerződésben foglalt alapvető szabadság sem merül ki a másik államban való állandó tartózkodással.

40. A jogvita tényállása ugyanis azon ítéletek sorába illeszkedik, amelyekben a munkavállalóknak az EUMSZ 45. cikk által védett szabad mozgáshoz való jogára a nemzeti jogszabályokkal szemben hivatkoztak különböző területeken, különösen az adójogi szabályok területén, azaz a fogadó államban való tartózkodás jogán kívüli összefüggésben. A Bíróság ugyanis következetesen megállapította, hogy a munkavállalói jogálláshoz kapcsolódó bizonyos jogokat akkor is biztosítják a migráns munkavállalók számára, ha már nem állnak munkaviszonyban.[11]

10 — 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 a tanácsi irányelv (HL L 158., 77. o.; magyar nyelvű különkiadás 5. fejezet, 5. kötet, 46. o.).

11 — Meints-ítélet (C-57/96, EU:C:1997:564) 40. pont; Martínez Sala-ítélet (C-85/96, EU:C:1998:217) 32. pont és a hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

41. Nem mindig ismerték el azonban azon munkavállalói minőséget, amely biztosíthatta volna a nyugdíjas számára, hogy az EUMSZ 45. cikk szerint meghatározott szabad mozgás jogával éljen. Így a Pusa-ítéletben [12], a Turpeinen-ítéletben [13] és a legújabb Hirvonen-ítéletben [14], valószínűleg hallgatólagosan azon feltételtől vezérelve, hogy a munkaviszony vége az érintett személy számára elvileg az EUMSZ 45. cikk értelmében vett munkavállalói jogállásának elvesztését eredményezi, [15] a Bíróság tagadta, hogy ez utóbbi cikk hatálya alá tartoznak azok a személyek 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. [16] Ezeket az ügyeket az EUMSZ jelenleg hatályos 21. cikkének alkalmazásával oldották meg.

42. Végeredményben, nem az EUMSZ 45. cikk alapján, hanem az EUMSZ 21. cikk szerinti szabad mozgáshoz való jog értelmében részesíti védelemben az uniós jog azokat a személyeket, akik a munkaviszonyuk megszűnését követően csak a tartózkodásuk szerinti tagállamot változtatják meg. Ennek oka, hogy amikor tulajdonképpen tartózkodásukat a másik tagállamba helyezik át, e személyek már nem a Szerződés által a munkavállalók számára fenntartott szabad mozgáshoz való jogot gyakorolják, mivel már nem rendelkeznek munkavállalói minőséggel. [17]

43. Összefoglalva, azok a személyek, akik – mivel szabad mozgáshoz való jogukat munkavállalóként gyakorolták – kereső tevékenységüket részben vagy teljes mértékben származási államuktól eltérő tagállamban végezték, és letelepedés, illetve tartózkodás céljából anélkül térnek vissza a származási államukba, hogy ott állást kívánnának betölteni, valóban hivatkozhatnak az EUMSZ 45. cikkre. [18] Márpedig ezekben az esetekben a Szerződés által biztosított védelem a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében csak a régi munkaviszony kapcsán szerzett jogokat érintő hátrányos megkülönböztetésre és akadályokra terjed ki. [19]

44. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben kifejtett tényállásból kitűnik, hogy az a nyugdíj, amelyet Ch. Kohll részére közvetlenül folyósít a „Shell International B. V.”, és amely jövedelmének jelentős részét képezi, az e céggel Hollandiában fennálló korábbi munkaviszonyának tulajdonítható. Az előző pontban említett ítélkezési gyakorlat alapján úgy vélem tehát, hogy az említett nyugdíjból származó jövedelem a munkavállalók EUMSZ 45. cikk szerinti szabad mozgásához való jogának hatálya alá tartozik.

45. A Bizottságtól eltérően úgy vélem, hogy akkor is meghatározható a Szerződés szerint az esetnek megfelelő szabály, ha Ch. Kohll azért költözött át Luxemburgba, hogy egy másik állást betöltsön, és akkor is, ha azt már nyugdíjasként tette. Véleményem szerint, tekintettel arra, hogy a jogvita tárgyát képező nyugdíjak Ch. Kohll kizárólag Hollandiában töltött életszakaszából származnak, olyan munkavállalói jogoknak minősülnek, amelyeket a szabad mozgáshoz való jogának gyakorlása során

12 — C-224/02, EU:C:2004:273.

13 — C-520/04, EU:C:2006:703.

14 — C-632/13, EU:C:2015:765.

15 — Lásd: Leclere és Deaconescu ítélet (C-43/99, EU:C:2001:303), 55. pont.

16 — Lásd: Léger főtanácsnok Turpeinen-ügyre vonatkozó indítványa (C-520/04; EU:C:2006:332) 60. pont, amelyre az ítélet 16. pontja utal.

17 — Lásd ezzel szemben a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatát, amelynek értelmében: „[…] a Szerződés személyek szabad mozgására vonatkozó rendelkezései összességének célja, hogy az uniós állampolgárok számára megkönnyítsék bármilyen szakmai tevékenység gyakorlását annak egész területén, és azokkal ellentétes minden olyan intézkedés, amely az állampolgárokat hátrányosan érinthetné, amikor egy másik tagállam területén kívánnak gazdasági tevékenységet végezni” (Petersen-ítélet [C-544/11, EU:C:2013:124], 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

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

19 — Leclere és Deaconescu ítélet (C-43/99, EU:C:2001:303) 59. pont.

szerzett és az EUMSZ 45. cikk szerinti védelemben részesülnek.[20] Ilyen körülmények között az ügy megoldása szempontjából nincs jelentősége annak, hogy a felperes azért tér-e vissza az állampolgársága szerinti tagállamba, hogy nyugdíjazása előtt tovább dolgozzon, vagy hogy közvetlenül a nyugdíjba vonulását élvezze.

46. Tisztázni kellene még, hogy ez az érvelés az alapeljárás felperesének második nyugdíja tekintetében is alkalmazható-e, amelyet az SVB folyósít. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből kiderül, hogy olyan nem járulékalapú nyugdíjról van szó, amelyet a holland állam minden személynek biztosít, aki Hollandiában tartózkodott, függetlenül attól, hogy abban az országban munkavállaló volt-e, vagy sem.

47. Jóllehet kétségtelen, hogy az SVB által folyósított nyugdíj, jellemzőit figyelembe véve, a munkaviszonnyal nincs közvetlen kapcsolatban, ettől viszont még Ch. Kohll esetében az SVB-nyugdíj egyetlen létjogosultsága szintén a munkaviszonyából következik, azonban közvetett módon, mivel a felperes soha nem lett volna jogosult erre, ha munkaügyi kötelezettségei okán nem tartózkodik Hollandiában. Egyébként a szóban forgó egyes nyugdíjaknak a Szerződés eltérő cikke alapján történő önálló vizsgálata a két nyugdíj közötti mesterkélt megosztáshoz vezetne, ami távol áll Ch. Kohll valós élethelyzetétől.

48. Végeredményben, az alapeljárás felperese által két nyugdíjból szerzett jövedelmek a munkavállalóként a szabad mozgáshoz való jogával élve, munkavállalói minőségében szerzett jogoknak minősülnek, és az EUMSZ 45. cikk hatálya alá tartoznak, amely rendelkezés fényében kell tehát vizsgálni a vitatott nemzeti szabályozást.

B –*A munkavállalók szabad mozgása tekintetében fennálló korlátozásról*

49. Bár úgy tűnik, a jelen eljárásban benyújtott némely írásbeli beadvány a munkavállalók szabad mozgáshoz való jogának megsértését összekapcsolja azzal a kötelezettséggel, hogy az L. I. R. 139b. cikke alapján adókártyával kell rendelkezni, úgy vélem, hogy e kötelezettség csak az adott adóévben végzett különböző levonások fizikai megjelenítése. Véleményem szerint a kártya önmagában csak bizonyító erővel bír, és nem keletkeztet jogot a szóban forgó adójóváírás igénylésére. Ezért annak tisztázása érdekében, hogy fennáll-e az EUMSZ 45. cikk megsértése, nem az adókártyára, hanem inkább a vitatott jogszabály rendelkezéseire kell összpontosítani az elemzést.

50. E szempont tisztázását követően közhelyszerűen kezdem a Szerződés egyik alapvető szabadságának esetleges megsértésére irányuló vizsgálatot, azaz felidézem az állandó ítélkezési gyakorlatot, amely szerint a tagállamok hatásköreiket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni.[21] Ez a kiindulópont nem az elcsépelt jellege miatt vált gyengévé, hanem az igazolás elemzése során fontos figyelembe venni bizonyos olyan tényezőket, amelyek az ilyen jellegű korlátozások igazolására felhívott hagyományos érvekhez tartoznak, mint az adórendszer koherenciája,[22] az adóellenőrzés és az adócsalás biztosításának szükségessége.[23]

20 — A Terhoeve-ügy (C-18/95, EU:C:1999:22) 28. pontjához hasonlóan Ch. Kohll éppen azt kifogásolja az államának hatóságai előtt, hogy a vitatott szabály kedvezőtlen számára, mivel kereső tevékenységét másik tagállamban végezte.

21 — Lásd például: Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation ítélet (C-374/04, EU:C:2006:773), 36. pont; Bizottság kontra Belgium ítélet (C-250/08, EU:2011:793), 33. pont; Dijkman és Dijkman-Lavaleije ítélet (C-233/09, EU:C:2010:397), 20. pont.

22 — Ezt az igazolást először a Bachman-ítélet (C-204/90; EU:C:1992:35) 21. pontában ismerték el, és gyakran használták a későbbi ítéletekben, mint például a Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ítéletben (C-157/07, EU:C:2008:588), 43. pont, vagy a Bizottság kontra Belgium ítéletben (C-250/08, EU:2011:793), 70. pont.

23 — Lásd például: Petersen-ítélet (C-544/11, EU:C:2013:124), 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

51. A személyek szabad mozgását illetően a Bíróság megállapította, hogy a Szerződés e területre vonatkozó rendelkezései azt célozzák, hogy a közösségi polgárok részére megkönnyítsék az Unió egész területén belül bármilyen szakmai tevékenység gyakorlását, és ellentétben állnak minden olyan nemzeti intézkedéssel, amelyek a közösségi polgárokat hátrányosan érinthetik, amennyiben egy másik tagállam területén kívánnak kereső tevékenységet folytatni. [24]

52. Konkrétabban, a munkavállalók szabad mozgásának terén a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az olyan nemzeti rendelkezések, amelyek megakadályozzák valamely tagállam állampolgárát abban, vagy visszatartják attól, hogy a szabad mozgására vonatkozó jogát gyakorolva elhagyja származási országát, e szabadság akadályait képezik, még abban az esetben is, ha a munkavállalók állampolgárságától függetlenül alkalmazandók. [25]

53. A jelen ügyben az L. I. R. 139b. cikke megfosztja egy adókedvezménytől, az adójóváírástól azt a nyugdíjast, akinek nyugdíja nem luxemburgi nyugdíjpénztártól vagy nyugdíjat folyósító egyéb szervtől származik. E bánásmódbeli különbség visszatarthatja mind azon Luxemburgban munkát vállalókat, akik másik tagállamban kívánnak munkát keresni, mind pedig a luxemburgi vagy más tagállam állampolgárságával rendelkező munkavállalókat, akik a nyugdíjba vonulásukat követően Luxemburg területén kívánnak telepedni.

54. A vitatott nemzeti szabályozás egyébként közvetett hátrányos megkülönböztetést hoz létre, [26] amennyiben az adókártya hiánya, és amit jelent, azt eredményezi, hogy az adójóváírást nagyobb arányban tagadják meg más tagállamok állampolgárai tekintetében, mint a luxemburgiak esetében, mivel elsősorban az előbbieknek folyósítanak más uniós országokból nyugdíjakat. [27]

55. Kétségtelenül nem lenne eltérő bánásmód, ha Ch. Kohll helyzete különbözne azon nyugdíjasétól, akinek egy luxemburgi nyugdíjpénztár folyósítja a nyugdíját. A szóban forgó helyzetek közötti különbség vizsgálata jellemző a közvetlen adóztatásról és a szabad mozgásról szóló ügyekben, és jogelvi követelmények miatt az igazolások elemzését megelőzően kell azt elvégezni. [28]

56. A helyzetek összehasonlíthatóságát alapvetően olyan ügyekben vizsgálták, amelyek egy adott tagállamban belföldi illetőségűekkel szemben külföldi illetőségűeket érintettek. [29] E tekintetben a Bíróság kimondta, hogy egy külföldi illetőségű személy, aki jövedelmének jelentős részét nem az illetősége szerinti tagállamban szerzi meg és adóköteles jövedelmének nagy része másik tagállamban végzett tevékenységből származik, helyzete objektíve nem tér el azon belföldi illetőségű személy helyzetétől, aki ez utóbbi államban összehasonlítható kereső tevékenységet folytat. [30]

57. A fentiekből következik, hogy ha az előző pontban leírt körülmények között a belföldi és a külföldi illetőségű személy objektíve összehasonlítható helyzetben van, még inkább összehasonlítható ugyanazon tagállamban belföldi illetőséggel rendelkező két adózó helyzete, ahogy ez a jelen ügyben is történik. Mivel a Luxemburg és Hollandia közötti egyezmény a Ch. Kohllnak folyósítotthoz hasonló nyugdíjakból származó jövedelmeket a luxemburgi kincstár alá rendeli, az egyetlen megkülönböztető elem az alapeljárásban felperes nyugdíjának holland eredete.

24 — Többek között: Bosman-ítélet (C-415/93, EU:C:1995:463), 94. pont; Terhoeve-ítélet (C-18/95, EU:C:1999:22), 37. pont; Kranemann-ítélet (C-109/04, EU:C:2005:187), 25. pont.

25 — Köbler-ítélet (C-224/01, EU:C:2003:513), 74. pont; Kranemann-ítélet (C-109/04, EU:C:2005:187), 26. pont.

26 — A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az egyenlő bánásmódról szóló szabályok nemcsak az állampolgárságon alapuló, nyilvánvaló hátrányos megkülönböztetést tiltják, hanem a hátrányos megkülönböztetés bármely rejtett formáját is, amely egyéb elhatárolási feltételek alkalmazásával valójában ugyanarra az eredményre vezet (Sotgiu-ítélet, C-152/73, EU:C:1974:13, 11. pont).

27 — Lásd összehasonlításképpen: Biehl-ítélet (C-175/88, EU:C:1990:186) 14. pont.

28 — Lásd például: Grünewald-ítélet (C-559/13, EU:C:2015:109), 24–38. pont; Schröder-ítélet (C-450/09, EU:C:2011:198), 37. pont.

29 — Az ismert Schumacker-ítélettel (C-279/93, EU:C:1995:31) kezdődően.

30 — Schumacker-ítélet (C-279/93, EU:C:1995:31), 36. és 37. pont; Turpeinen-ítélet (C-520/04; EU:C:2006:703), 28. és 29. pont.

58. Mindazonáltal, mivel pontosan ez a határokon átnyúló elem biztosítja Ch. Kohll számára az EUMSZ 45. cikk védelmét, paradox és még inkább ellentmondásos lenne, ha ugyanakkor ez az elem kulcsfontosságú indokká válna annak megállapításához, hogy az a nyugdíjas, akinek egy luxemburgi pénztár fizeti a nyugdíjat, és az, akinek másik tagállam folyósítja, nincsenek objektíve összehasonlítható helyzetben.

59. Ezenkívül, az L. I. R. céljával kapcsolatban [31] (azaz a hátrányos helyzetűek segítése a rendelkezésre álló jövedelem emelésével) elképzelhető, hogy az említett nemzeti szabályozás rendszere nem elég koherens. Jóllehet ez az eset nem felel meg az alapeljárásban felperes esetének, [32] az adókedvezményt nem biztosítják olyan nyugdíjasok számára, akiknek alacsony összegű nyugdíját más tagállamból fizetik, és nyilvánvaló, hogy adójogi, illetve anyagi jogi szempontból ugyanolyan helyzetben vannak, mint azok a nyugdíjasok, akiknek luxemburgi nyugdíjpénztárak folyósítják a nyugdíját.

60. Következésképpen úgy vélem, hogy az olyan személyek, mint Ch. Kohll, és azon luxemburgi illetőségű nyugdíjasok, akiknek luxemburgi pénztárak folyósítanak nyugdíjat, adójogi szempontból ugyanolyan helyzetben vannak az említett országban.

61. Végezetül, bár a luxemburgi kormány kifejezetten nem említette, feltehetően az adójóváírás korlátozott összegének (legfeljebb évi 300 euró) a munkavállalókra nincs visszatartó hatása a szabad mozgáshoz való jog gyakorlásával kapcsolatban. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Szerződés bármely alapvető szabadságnak még a kis terjedelmű és csekély jelentőségű korlátozását is tiltja. [33]

62. Következésképpen, és első közbenső következtetésként úgy vélem, hogy a vitatott szabályozás a munkavállalók EUMSZ 45. cikk szerinti szabad mozgásának korlátozását képezi.

C –*A munkavállalók szabad mozgására vonatkozó korlátozás igazolásáról*

63. Ismeretes, hogy a munkavállalók szabad mozgáshoz való jogával ellentétes nemzeti szabályozás összeegyeztethetőségének vizsgálata nem merül ki annak bizonyításával, hogy az említett szabadság akadályát jelenti. A Bíróság e vizsgálat keretében használja a *rule of reason* elvét, [34] amely a hivatkozott nemzeti szabályozásoknak az EUMSZ 45. cikk alkalmazási területére történő befogadásából eredő hatások enyhítésére szolgál.

64. Így a Bíróság szavai szerint, a munkavállalók szabad mozgását akadályozó rendelkezés csak akkor igazolható, ha a Szerződéssel összeegyeztethető jogszerű célt szolgál, és közérdeken alapuló kényszerítő indokok igazolják. Ezenkívül 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, [35] az ismert „arányossági teszten”.

65. A jelen indítvány 24. és 25. pontjában már kifejtettem a luxemburgi kormány által javasolt két érvet annak alátámasztására, hogy a nemzeti rendelkezés összeegyeztethető az EUMSZ 45. cikkel: a módosításával járó túlzott következmények és az adórendszer koherenciája miatt.

31 — Egyetértek Jääskinen főtanácsnok álláspontjával, hogy a helyzetek összehasonlíthatóságának vizsgálata keretében a vitatott nemzeti rendelkezések által elérni kívánt célt is figyelembe kell venni (a Bizottság kontra Észtország ügyre vonatkozó indítvány [C-39/10, EU:C:2011:770] 73. pont).

32 — Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből kitűnik, hogy Ch. Kohllnak az alapjogvita tárgyát képező két nyugdíjából származó jövedelmei alapján nem sorolható a hátrányos helyzetűek csoportjába, anélkül hogy pontosabban meg kellene határozni az összeget.

33 — F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt ítélet (C-589/13, EU:C:2015:612) 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

34 — Léger főtanácsnok volt az, aki a Schumacker-ügyre vonatkozó indítványának (C-279/93, EU:C:1994:391) 47. és 48. pontjában e kifejezéseket használta a munkavállalók szabad mozgását érintő korlátozások elemzési folyamatában tett lépés leírására.

35 — Petersen-ítélet (C-544/11, EU:C:2013:124), 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

66. Az első érvet illetően a luxemburgi kormány az adójóváírás jellemzőire hivatkozik, és azt állítja, hogy a kártyák kezelésével a nyugdíjpénztárak és nyugdíjat folyósító egyéb szervezetek jobb helyzetben vannak az adójóváírás biztosításához, és annak beszámításához, vagy közvetlen és hatékony módon való visszatérítéséhez. Ezért, folytatja, e szerkezet bármely módosítása aránytalan adminisztratív következményekkel járna a hatóságok, a nyugdíjpénztárak és az adóalanyok számára. A kártyarendszer nem teszi lehetővé, hogy olyan nyugdíjasok is beletartozzanak, akiknek más tagállamból folyósítják a nyugdíjakat, mivel a luxemburgi nyugdíjpénztáraknak és nyugdíjat folyósító egyéb szervezeteknek nincs eszközük arra, hogy a nyugdíjak tekintetében a forrásadót levonják.

67. Az érvelés három ok miatt nem meggyőző. Az első azért, mert Ch. Kohll nem kérelmezi, hogy holland nyugdíjai tekintetében feltétlenül alkalmazzanak levonást Luxemburgban. A kifogás nem arra irányul, hogy más tagállamokból származó nyugdíjakat zárjanak ki a forrásadó hatálya alól, hanem abban gyökerezik, hogy az adójóváírás formájában biztosított adókedvezményt teljesen megtagadja a felhasználható jövedelmének növelése céljából. Az adókedvezményt akár az adóalany és az adóhatóság közötti viszony másik szakaszában is biztosítani lehetne, mint például a jövedelemadóra vonatkozó bevallás benyújtásakor a fizetendő adó levonásával. Ez utóbbi lehetőség biztosítaná a nyugdíjasok számára, hogy Ch. Kohllhéhoz hasonló helyzetben jövedelmük a vitatott szabály céljával összhangban egyidejűleg növekedjen, ahogy azt a luxemburgi kormány leírta.

68. A második ok, amelyet véleményem szerint a felhozott védekezés kétségessé tesz, abban rejlik, hogy a luxemburgi kormány semmilyen meggyőző magyarázatot nem adott az esetleges igazgatási kockázatokra és azok aránytalan jellegére. Az adórendszer működési problémáira való homályos utalás nem elegendő ahhoz, hogy azt bizonyítottnak lehessen tekinteni.

69. A harmadik ok, és valószínű, hogy a legmeggyőzőbb, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából ered, amelynek értelmében a gyakorlati nehézségek önmagukban nem igazolhatják a Szerződés által biztosított alapvető szabadság megsértését.[36] Tekintettel arra, hogy a luxemburgi kormány az állítólagos nehézségeket nem kapcsolta össze semmilyen eltérő jellegű egyéb nehézséggel, amely sikeresen alátámaszthatta volna az első érvét (mindig az ismertetett magyarázat vizsgálatának keretében), semmi nem igazolja a munkavállalók szabad mozgásának korlátozását, amelyhez az L. I. R. 139b. cikke vezet.

70. A luxemburgi kormány második érvként az adórendszer koherenciájának szükséges fenntartására hivatkozik, és kiemeli az adó beszedési rendszere (azaz a forrásadó) és az adójóváírásnak a nyugdíjasokra való alkalmazása közötti kapcsolatot. Azt állítja, hogy a vitatott rendelkezés alkalmas az adójogszabály által kitűzött cél elérésére, és nem állnak rendelkezésre ugyanezen eredményhez vezető kevésbé korlátozó intézkedések.

71. Az adórendszer koherenciájának védelme, mint feltehetően „mentő” érvelés, azon elgondolás körül fogalmazódik meg, amely szerint a nemzeti adóbevételeknek az adókedvezmény biztosításából fakadó veszteségét ellensúlyozza ugyanazon adóalanynak a jövedelmeit terhelő adókötelezettsége az adókedvezmény területéhez szorosan kapcsolódó területen.[37]

72. A jelen ügyben azonban egyetértek a Bizottsággal abban, hogy a vitatott adórendszer megkívánt koherenciáját nem bizonyították. Többek között az adókedvezmény és a kiegyenlítését szolgáló adóteher között nincs közvetlen kapcsolat. A luxemburgi kormány által hivatkozott viszony az adókedvezményt érinti a levonási eljárással, és nem egy olyan másik adóval kapcsolatban, amely az adójóváírás biztosítása miatt keletkezett adóbevétel-kiesés ellensúlyozására szolgál. Következésképpen el kell utasítani a luxemburgi kormány által annak védelmében felhívott második indokot, hogy az L. I. R. 139b. cikke összeegyeztethető az EUMSZ 45. cikkel.

36 — Dijkman és Dijkman-Lavaleije ítélet (C-233/09, EU:C:2010:397) 60. pont.

37 — Lásd: Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok Terhoeve-ügyre vonatkozó indítványa (C-18/95, EU:C:1998:177), 62. pont, az igazolást a Bachmann-ítéletben (C-204/90, EU:C:1992:35) fejti ki.

73. Azon igazolások köre, amelyre a munkavállalók szabad mozgáshoz való jogának általános értékelése keretében hivatkozni lehet, nem merül ki az előző pontokban vizsgált két igazolással. A Bíróság ugyanis érvényesnek fogadott el egyéb olyan igazolásokat, amelyeket röviden ismertetek, akkor is, ha a luxemburgi kormány nem is tett erre javaslatot.

74. Ez alapján adóügyi területre szűkítve a vizsgálatot, az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának szükséges védelmén alapuló igazolás [38] különösen akkor fogadható el, ha a szóban forgó nemzeti adószabályozás olyan magatartások megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását. [39]

75. Mindazonáltal, ahogy a Bizottság találóan megjegyzi, a jelen ügyben nem kerül sor ilyen igazolásra, mivel az egyezmény 19. cikke alapján Luxemburg rendelkezik adóztatási joggal mind az e tagállamban nyugdíjpénztári tagsággal rendelkező nyugdíjasoknak folyósított nyugdíjak, mind a hollandiai eredetű nyugdíjak tekintetében.

76. A luxemburgi kormány szerint azon a területen, amelybe a vitatott nemzeti szabályozás beilleszkedik, azaz a szociálpolitikában is elismerték bizonyos olyan szociálpolitikai jellegű célokra való hivatkozás lehetőségét, amelyek nyomós közérdeknek minősülhetnek; ilyen például a bérlakások építésének ösztönzése az ilyen irányú németországi igények biztosítása céljából, [40] vagy az első lakóingatlan magánszemélyek általi megszerzésének elősegítése a görög állam szociálpolitikájának általánosabb keretében, [41] továbbá a fejlesztéspolitikai célok is. [42]

77. Az előző pontban említett ítélkezési gyakorlat szerint egy olyan intézkedés, amely adókedvezményt állapít meg és korlátozza a munkavállalók szabad mozgását, akkor lenne igazolható, ha szociálpolitikai célt követ, feltéve ha alkalmas az ilyen cél megvalósításának biztosítására és nem lépi túl annak megvalósításához szükséges mértéket.

78. A jelen ügyben, a 2008. évi jogalkotási reformnak, amely bevezette az L. I. R. 139b. cikkét, célja – a luxemburgi kormány magyarázatai alapján – a nyugdíjasok rendelkezésére álló jövedelem megemelése, hogy a leghátrányosabb helyzetben lévőknek segítséget nyújtsanak. Bármilyen dicséretes is legyen a cél, el kell ismerni, hogy az intézkedés nem tűnik teljesen megfelelőnek egy szociális jellegű cél elérésére, ha egyrészt kizár minden olyan nyugdíjast, akinek, Ch. Kohllhoz hasonlóan, másik tagállamból folyósítják a nyugdíját és Luxemburgban adózik, másrészt, a kedvezményezett személyek jövedelemszintjének felső határát nem állapítja meg, mivel a magasabb jövedelmi szinttel rendelkező nyugdíjasok javára is kedvező. A vitatott szabály tehát nem lehet alkalmas arra, hogy teljes mértékben megfeleljen az azt ösztönző elméleti célnak, ezért nem lehet hivatkozni a szociálpolitikai célra sem.

79. Végezetül, másodlagos jelleggel, és amennyiben a Bíróság úgy értékelné, hogy a vitatott szabályozást az előző pontokban vizsgált valamelyik indok igazolja, úgy vélem, hogy akkor sem lenne arányos az elérni kívánt céllal. Jogi értelemben véve vannak kevésbé terhes eljárások a cél elérésére azon nyugdíjasok kizárása nélkül is, akiknek Ch. Kohllhoz hasonlóan másik tagállamból folyósítják a nyugdíjukat. Ahogy azt jeleztem, ezek között van például a fizetendő adóból történő levonás lehetséges bevezetése az adójóváírás legmagasabb összegének erejéig.

38 — A Bizottság írásbeli észrevételeiben ezen igazolásra hivatkozik.

39 — Bouanich-ítélet (C-375/12, EU:C:2014:138), 81. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

40 — Grundstücksgemeinschaft Busley és Cibrián Fernández ítélet (C-35/08, EU:C:2009:625), 31. és 32. pont.

41 — Bizottság kontra Görögország ítélet (C-155/09, EU:C:2011:22), 51., 52., 70. és 71. pont.

42 — Petersen-ítélet (C-544/11, EU:C:2013:124), 59. pont.

80. Végeredményben nem tekintem igazolhatónak azt a szabályozást, amelyről az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés szól. Meg kell erősítenem tehát a korábban kifejtett közbenső következtetést, azaz, hogy az L. I. R. 139b. cikkének (1) bekezdése nem egyeztethető össze a munkavállalók szabad mozgásának az EUMSZ 45. cikkben foglalt elvével, amennyiben a nyugdíjasokat megillető adójóváírást csak a forrásadó rendszerének hatálya alá tartozó személyeknek biztosítja.

V –Végkövetkeztetések

81. A fent kifejtett érvelések alapján azt javasolom, hogy a Bíróság a Tribunal administratif de Luxemburgo által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre a következőképpen válaszoljon:

„A munkavállalóknak az EUMSZ 45. cikkben foglalt szabad mozgáshoz való jogával ellentétes az olyan nemzeti szabály, mint a jövedelemadóról szóló, 1967. december 4-i módosított törvény 139b. cikkének (1) bekezdése, amennyiben a nyugdíjasokat megillető adójóváírást csak a forrásadó rendszerének hatálya alá tartozó személyeknek biztosítja.”