NIILO JÄÄSKINEN
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2011. november 24.[1]

**C-39/10. sz. ügy**

**Európai Bizottság**
**kontra**

**Észt Köztársaság**

„Tagállami kötelezettségszegés — Elfogadhatatlansági kifogás — Beavatkozók — Munkavállalók szabad mozgása — EUMSZ 45. cikk — Az EGT-megállapodás 28. cikke — Adójogszabályok — Jövedelemadó — Öregségi nyugdíj — Alacsony jövedelem esetén nyújtott adókedvezmény — A külföldi és a belföldi illetőségű adóalanyok közötti hátrányos megkülönböztetés”

## I – Bevezetés

1. Az Észt Köztársaság olyan jövedelemadóról szóló törvényt alkalmaz, amely nem biztosít adókedvezményt az olyan alacsony összjövedelemmel rendelkező külföldi illetőségű adóalanyok számára, akik ilyen adókedvezményben részesülnének, ha belföldön rendelkeznének lakóhellyel.

2. Keresetében az Európai Bizottság annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy ilyen jellegű jogszabályokat alkalmazva az Észt Köztársaság nem teljesítette az Európai Unió működéséről szóló szerződés 45. cikkéből[2] és az 1992. május 2-i Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás (a továbbiakban: EGT-megállapodás)[3] 28. cikkéből eredő kötelezettségeit.

3. Az Észt Köztársaság vitatta a vele szemben felhozott kifogásokat, elismerve az Európai Unió valamely tagállamában illetőséggel rendelkező személy jövedelmére vonatkozó levonási jogokró szóló jogszabályai rendelkezéseinek oly módon történő kiegészítésének szükségességét, hogy az említett rendelkezések hatálya kiterjedjen az EGT-megállapodásban részes valamennyi állam állampolgárára.

4. A jelen kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset álláspontom szerint érdekes szempontokat vet fel a munkavállalók szabad mozgásának a tagállamok azon hatáskörére gyakorolt hatása vonatkozásában, hogy maguk határozzanak az említett alapvető szabadsággal élő nyugdíjas személyekre alkalmazott adószabályokról.

5. Mindazonáltal a kereset megfogalmazásában és a Bizottság későbbi irataiban megállapított érvelési következetlenségeken kívüli szerkesztési pontatlanságok álláspontom szerint e kereset elfogadhatatlanságához vezethetnek.

1 — Eredeti nyelv: francia.

2 — A jelen esetben a Bizottság által az Észt Köztársaságnak címzett indokolással ellátott véleménynek az esetleges kötelezettségszegés fennállása értékelésének időpontját meghatározó keltezése 2008. október 17-ére nyúlik vissza, megelőzi tehát a Lisszaboni Szerződés 2009. december 1-jei hatálybalépését. Mindazonáltal nem vitatott, hogy az állítólagos kötelezettségszegés megállapítására alkalmas körülmények az indokolással ellátott véleményt követően is fennálltak, és a kereset 2010. január 22-i benyújtásakor is fennmaradtak. Emellett a Bírósághoz benyújtott ezen aktusban a Bizottság nem az EK-Szerződés, hanem az EUM-Szerződés rendelkezéseire hivatkozott. Így én is az utóbbiakra hivatkozom.

3 — HL 1994. L 1., 3. o.

## II – Jogi háttér

### A – *Az uniós jog*

#### 1. Az EUMSZ 45. cikk és az EGT-megállapodás 28. cikke

6. Az EUMSZ 45. cikk előírja:

„(1) Az Unión belül biztosítani kell a munkavállalók szabad mozgását.

(2) A munkavállalók szabad mozgása magában foglalja az állampolgárság alapján történő minden megkülönböztetés megszüntetését a tagállamok munkavállalói között a foglalkoztatás, a javadalmazás, valamint az egyéb munka- és foglalkoztatási feltételek tekintetében.

(3) A közrendi, közbiztonsági vagy közegészségügyi okok alapján indokolt korlátozásokra is figyelemmel, a munkavállalók szabad mozgása jogot biztosít a munkavállalónak arra, hogy:

a) tényleges állásajánlatokra jelentkezzen;

b) e célból a tagállamok területén szabadon mozogjon;

c) munkavállalás céljából valamely tagállamban tartózkodjon az adott tagállam állampolgárainak foglalkoztatására vonatkozó törvényi, rendeleti vagy közigazgatási rendelkezéseknek megfelelően;

d) egy tagállamban történő alkalmazását követően a Bizottság által alkalmazási rendeletekben meghatározott feltételek mellett az adott tagállam területén maradjon.

(4) E cikk rendelkezései nem vonatkoznak a közszolgálatban történő foglalkoztatásra.”

7. Az EGT-megállapodás 28. cikke az EUMSZ 45. cikk rendelkezéseihez viszonyítva lényegében azonos szövegezéssel biztosítja a munkavállalók szabad mozgását az Európai Közösség tagállamai és az Európai Szabadkereskedelmi Társulás (EFTA) államai között.

#### 2. A 94/79/EK ajánlás

8. A 94/79/EK ajánlás[4], amelyre az Észt Köztársaság és a beavatkozók hivatkoznak, a külföldiek által a lakóhelyüktől különböző tagállamban megszerzett bizonyos jövedelmek adózására vonatkozik.

9. A 94/79 ajánlás 1. cikkének (1) bekezdése előírja:

„(1) A tagállamok az ezen ajánlás rendelkezéseit azon természetes személyekre alkalmazzák, amelyek valamely tagállamban lakóhelyhellyel rendelkezőként jövedelemadó hatálya alá tartoznak egy másik tagállamban, anélkül, hogy ebben a másik államban lakóhellyel rendelkeznének, az alábbi jövedelmi kategóriákban:

[…]

– nyugdíj és más hasonló javadalmazás korábbi foglalkoztatás ellenszolgáltatásaként, ideértve a társadalombiztosítási nyugdíjat,

– […]”.

4 — A külföldiek által a lakóhelyüktől különböző tagállamban megszerzett bizonyos jövedelmek adózásáról szóló, 1993. december 21-i 94/79/EK bizottsági ajánlás (HL 1994. L 39., 22. o.)

10. Az említett ajánlás 2. cikke (1) és (2) bekezdésének első albekezdése előírja:

„(1) A tagállamok az 1. cikk (1) bekezdésében meghatározott jövedelemtípusokat az adóztató tagállamban nem sújtják nagyobb adóval, mintha az adózó, a házastársa és a gyermekei a tagállamban lakóhellyel rendelkeznének.

2. Az (1) bekezdés rendelkezései alkalmazásának feltétele, hogy az adott tagállamban lakóhellyel nem rendelkező természetes személynek az 1. cikk (1) bekezdésében meghatározott, az adott tagállamban adóköteles jövedelmei az adott adóévben a személy teljes adóköteles jövedelmének legalább 75%-át tegyék ki."

B – *A nemzeti jogszabályok*

11. A jövedelemadóról szóló 1999. évi észt törvénynek [5] a Bizottság indokolással ellátott véleménye időpontjában, azaz 2008-ban alkalmazandó változata a következőképpen rendelkezik:

„1. cikk

Az adó célja

Jövedelemadó az adóalany jövedelmét a törvény által engedélyezett kedvezmények figyelembevételét követően terheli.

[...]"

„2. cikk

Az adóalany

(1) Az 1. cikk (1) bekezdésében érintett jövedelemadót az adóköteles jövedelemben részesülő külföldi természetes és jogi személyek fizetik meg.

[...]"

„19. cikk

Járadékok, nyugdíjak, ösztöndíjak, támogatások, jutalmak, lottónyeremények, kártérítések

[...]

(2) Jövedelemadót kell fizetni a nyugdíjak, a támogatások, az ösztöndíjak, a kulturális, a sport- és a tudományos díjak, a lottónyeremények, a gyermeknevelési támogatásról szóló törvény alapján kapott támogatások, valamint a kártérítések és a sportkiküldetéssel kapcsolatos napidíjak után. […]"

„23. cikk

Adóalap-kedvezmény

Az adózási időszakban a belföldi természetes személy levonhat a jövedelméből:

1) 27 000 EEK-t 2008-ban;

5 — Tulumaksuseadus (RT I 1999. 101., 903. o.; RT I 2008. 34., 208. o.).

[…]”

„23 [2]. cikk

További kedvezmény nyugdíj esetén

Ha belföldi természetes személy a törvény alapján valamely szerződő állam által folyósított nyugdíjban, ezen állam jogszabályaiban előírt kötelező tőkefedezeti nyugdíjban vagy szociális biztonsági megállapodásból eredő nyugdíjban részesül, e személy jövedelmére az e nyugdíjak összegének megfelelő kiegészítő kedvezmény alkalmazandó, mindazonáltal legfeljebb 36 000 EEK egy adózási időszakban.”

„28 [3]. cikk

Az Európai Unióban lakóhellyel rendelkező személy jövedelmére vonatkozó levonások

Az Európai Unió más tagállamában lakóhellyel rendelkező természetes személy az Észtországban adóköteles jövedelmére szintén alkalmazhatja a jelen fejezetben foglalt levonásokat, ha jövedelmének legalább 75%-át Észtországban szerzi egy adózási időszakban, és a belföldi természetes személyekre vonatkozó jövedelemadó-bevallást nyújt be. Adóköteles jövedelem az érintett állam jogszabályainak megfelelő levonások előtti jövedelem.”

„29. cikk

A külföldi illetőségű személy adóköteles jövedelme

[...]

(9) Jövedelemadót kell fizetni az észt állam, az önkormányzatok vagy valamely belföldi illetőségű személy által külföldi illetőségű személynek fizetett nyugdíjak és ösztöndíjak, kulturális, sport- és tudományos díjak, támogatások, munkanélküli járulék, a 19. cikk (2) és (3) bekezdésében előírt feltételek mellett kifizetett lottónyeremények, a gyermeknevelési támogatásról szóló törvény alapján kapott támogatások, a 19. cikkben foglalt járadékok és a 19. cikk (1) bekezdésében foglalt tartásdíjak után. Jövedelemadót kell fizetni a 20. és a 21. cikkben előírt feltételek mellett az észt egészségbiztosítási pénztár, az észt munkanélküli biztosító intézmény vagy belföldi biztosító társaság által külföldi illetőségű személynek fizetett biztosítási díjak és az Észtországban nyilvántartásba vett nyugdíjalap által teljesített kifizetések után.[...]”

„41. cikk

Jövedelemadó-köteles kifizetések

[...]

(6) a biztosítási díjak, a nyugdíjak, nyugdíjalapból eredő kifizetések, ösztöndíjak, lottónyeremények, járadékok, tartásdíjak, a gyermeknevelési támogatásról szóló törvény alapján kapott támogatások (19. cikk, (1) és (2) bekezdés, 20. cikk, (1)–(3) bekezdés 20[1]. cikk, 21. cikk, (1) bekezdés és 29. cikk, (9) bekezdés) vagy egyéb, külföldi illetőségű személyek vagy belföldi természetes személy részére teljesített jövedelemadó-köteles kifizetések, a 12. pontban pontosított kifizetések kivételével;[...]”

„42. cikk

A jövedelemadóból történő levonások

[...]

(1[1]) Az észt állam által belföldi természetes személynek a törvénynek megfelelően folyósított nyugdíj és a tőkefedezeti nyugdíjakról szóló törvényben előírt kötelező tőkefedezeti nyugdíj esetében az e nyugdíjösszegnek megfelelő további kedvezmény alkalmazandó (23[2]. cikk) az adó kiszámítása előtt, mindazonáltal e kedvezmény egy naptári hónapban nem haladhatja meg a 23[2]. cikkben előírt összeg egytizenketted részét.[...]"

## III – A pert megelőző eljárás

12. A Bizottsághoz panasz érkezett egy Finnországban lakóhellyel rendelkező észt állampolgártól az Észt Köztársaság által számára folyósított nyugdíjjövedelem adóztatásának tárgyában. Az érdekelt kifogásolta, hogy tekintetében elmaradt a belföldi személyekre vonatkozó adóalap-kedvezmény határértékének, valamint a nyugdíjban részesülő belföldi személyekre előírt további kedvezmény határértékének az alkalmazása.

13. E személy Észtországban a nyugdíjkorhatár elérését követően Finnországban telepedett le, ahol munkavégzést folytatott, ami lehetővé tette számára, hogy ott is részesüljön öregségi nyugdíjban. Így két, majdnem egyenlő összegű nyugdíjat kap, az egyiket Észtországból, a másikat pedig Finnországból. Az észtországi nyugdíj a finnországi nyugdíjjal ellentétben jövedelemadó-köteles.[6]

14. Ugyanis az érdekelt személy az összjövedelmének nagyon alacsony – a Finnországban lakóhellyel rendelkező személyekre vonatkozó adóalap-kedvezmény határértékét nem meghaladó – szintjére tekintettel nem adóköteles ebben a tagállamban. Következésképpen a Finnországban esedékes jövedelemadó megállapításakor nem részesülhet olyan adójóváírásban, amely figyelembe veszi az Észtországban kapott nyugdíj után fizetett adót.

15. E körülményekre tekintettel a Bizottság álláspontja szerint az ebben az országban a panaszt benyújtó személy helyzetéhez hasonló helyzetben lévő külföldi illetőségű személyek adóterhe magasabb, mintha e személyek nyugdíjjövedelmük egészét egyetlen és ugyanazon tagállamból – akár a Finn Köztársaságból akár az Észt Köztársaságból – kapnák. A Bizottság szerint az ilyen adóalany által nyugdíj címén Észtországban és Finnországban által kapott jövedelem általában csak csekély mértékben haladja meg az Észtországban lakóhellyel rendelkező személyekre vonatkozó adómentesség határát, ha a jövedelemadóról szóló észt törvény 23. és 23[2]. cikke alkalmazandó lenne tekintetében.

16. A Bizottság 2008. február 4-én felszólító levelet címzett az Észt Köztársasághoz, amelyben azt felszólította a külföldi illetőségű személyeknek fizetett *nyugdíjak adóztatására* vonatkozó nemzeti jogszabályok rendelkezéseinek az EK 39. cikkel és az EGT-megállapodás 28. cikkével való összeegyeztethetőségére vonatkozó észrevételei megtételére.

17. Az Észt Köztársaság 2008. április 9-i levelében vitatta a Bizottság álláspontját, úgy érvelve, hogy jogszabályai lehetővé teszik, hogy a belföldi illetőségű személyekre vonatkozó adórendszer alá tartozzanak azon külföldi illetőségű személyek, akik jövedelmük többségét, azaz legalább 75%-át Észtországból kapják. Az Észt Köztársaság szerint az egyéb esetekben az érintett személy tartózkodási helye szerinti állam feladata a megfelelő adóztatás.

18. 2008. október 17-án a Bizottság indokolással ellátott véleményt intézett az Észt Köztársasághoz, amelyben felszólította, hogy az említett vélemény kézhezvételétől számított két hónapon belül hozza meg a véleményben foglaltak teljesítéséhez szükséges intézkedéseket.

6 — Az Észt Köztársaság és a Finn Köztársaság 1993. március 23-án a jövedelem- és a vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről és az adókijátszás megelőzéséről szóló egyezményt írt alá Helsinkiben (RT II 1993., 37. sz., 113. o.), amelynek 18. cikke alkalmazandó.

19. Az Észt Köztársaság 2008. december 18-i válaszában vitatta a Bizottságnak a jövedelemadóról szóló észt törvény EK 39. cikkel való összeegyeztethetetlenségére vonatkozó kifogásait. Elismerte azonban, hogy az említett törvény az EGT-megállapodás 28. cikke vonatkozásában hiányosságokat tartalmaz, és kijelentette, hogy hajlandó az Európai Gazdasági Térség tagállamainak állampolgáraira is kiterjeszteni az említett törvény 28[3]. cikkének hatályát.

20. Mivel a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a helyzet továbbra sem kielégítő, a jelen kereset benyújtása mellett döntött.

## IV – A Bíróság előtti eljárás

21. A Bizottság a 2010. január 22-én benyújtott keresetlevelében azt kérte a Bíróságtól, hogy „állapítsa meg, hogy az Észt Köztársaság – mivel jogszabályaiban nem írta elő, hogy egyéni adókedvezményt nyújtsanak azon külföldi illetőségű személyek részére, akik teljes jövedelme olyan alacsony, hogy kedvezményben részesülnének, ha belföldi adóalanyok lennének – nem teljesítette az [EUMSZ] 45. cikkből és az EGT-megállapodás 28. cikkéből eredő kötelezettségeit”.

22. Az Észt Köztársaság az érintett rendelkezések eltérő értelmezésére alapítva kérte a kereset elfogadhatatlanságának megállapítását vagy – ennek hiányában – annak elutasítását, valamint a Bizottság kötelezését a költségek viselésére.

23. A Spanyol Királyság, a Portugál Köztársaság, valamint Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága beavatkozási beadványt nyújtott be az Észt Köztársaság kérelmeinek a támogatására.

24. A Bíróság engedélyezte, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Svéd Királyság az alperes tagállam kérelmeinek támogatása végett beavatkozzon, és a tárgyaláson előadja észrevételeit.

25. A 2011. szeptember 15-i tárgyaláson a Bizottság és az Észt Köztársaság, valamint a Spanyol Királyság és a Svéd Királyság előadta szóbeli észrevételeit.

## V – A kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset elemzése

### A – *A kereset elfogadhatóságáról*

26. Az Észt Köztársaság elsődlegesen azt kérte a Bíróságtól, hogy utasítsa el a Bizottság keresetét mint elfogadhatatlant.

27. A két beavatkozó, úgymint a Spanyol Királyság és a Portugál Köztársaság szintén hivatkozott az Észt Köztársasággal szemben indított kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset elfogadhatatlanságára.

#### 1. A kereset nem egyértelmű megfogalmazására alapított elfogadhatatlansági kifogásról

28. Viszonválaszában az Észt Köztársaság – ebben a kérdésben a Spanyol Királyság támogatásával – a Bizottság iratai egyértelműségének hiányára alapított elfogadhatatlansági kifogást emelt. Az alperes úgy érvelt, hogy a felperes nem jelezte egyértelműen, hogy valamely állam milyen esetben köteles adókedvezményt alkalmazni a másik tagállamban illetőséggel rendelkező személyre, és így, hogy hogyan tudta volna megszüntetni a kifogásolt kötelezettségszegést. Az Észt Köztársaság úgy érvel, hogy a Bizottság a keresetében megállapította, hogy a vonatkozó alkalmazási feltétel ahhoz a tényhez kapcsolódik, hogy a külföldi illetőségű személyek világjövedeleme alacsonyabb a forrás szerinti állam által előírt kedvezmény határértékénél, míg válaszában a Bizottság a kedvezménynek a lakóhely

szerinti államban hatályos határértékére hivatkozott. Az észt kormány előadta, hogy a Bizottság kifogásaiban ekként megállapított ellentmondás kétértelművé tette a kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetet, jóllehet az egyértelműség elengedhetetlen a kérelem tárgyának megértéséhez, és ezen hiányosság okán a Bíróságnak az említett keresetet elfogadhatatlannak kell nyilvánítania.

29. Ezzel szemben a Bizottság megerősítette, hogy kérelme világos és egyértelmű, továbbá pontosította, hogy álláspontja szerint valamely tagállamnak csak azt a legalacsonyabb jövedelmet kell figyelembe vennie, amely ahhoz szükséges, hogy az adóalany a saját jogrendjének rendelkezései szerint alkalmas legyen a közkiadásokhoz való hozzájárulásra, nem pedig a más érintett tagállamokban megállapított jövedelemszintet.

30. A tárgyalás során a Bizottság kifogásolta, hogy az alperes által elfogadhatatlansági kifogásra csak a viszonválasza szakaszában, és nem előbb történő hivatkozás nem felel meg az Európai Unió Bírósága alapokmánya rendelkezéseinek. Mindazonáltal az Észt Köztársaság hangsúlyozta, hogy az ellenkérelmében már említette a keresetnek a lakóhely szerinti állam kedvezményre vonatkozó határértékének esetleges figyelembevételével kapcsolatos egyértelműségének hiányát.

31. Emlékeztetek arra, hogy a Bíróság eljárási szabályzatának a Bíróság alapokmánya 21. cikkével összefüggésben értelmezett 38. cikke 1. §-ának c) pontja az elfogadhatóság feltételeként előírja, hogy a Bíróság előtt benyújtott kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetlevélnek tartalmaznia kell a jogvita tárgyát és a felperes által hivatkozott jogalapok rövid összefoglalását.

32. Az ítélkezési gyakorlat szerint a Bizottságnak az EUMSZ 258. cikk alapján benyújtott minden keresetlevélben pontosan meg kell jelölnie azokat a kifogásokat, amelyekről a Bíróság határozathozatalát kéri. E kérelmeket egyértelműen kell megfogalmazni, nehogy a Bíróság a határozatában túlterjeszkedjen a kereseti kérelmen, vagy ne határozzon valamely kifogás tekintetében.[7] Ezen ellentmondások[8], sőt egy tömör nyilatkozat[9], amelyeket a Bizottság által a kötelezettségszegés megállapítása iránti keresete alátámasztására hivatkozott jogalapok leírása tartalmaz, nem tesznek eleget a fent hivatkozott két cikkben foglalt követelményeknek. E követelmények nem teljesítése esetén a szankció a kifogásoknak az elégtelenségre és az egyértelműség hiányára alapított elfogadhatatlansága, mivel nem teszik lehetővé a kötelezettségszegés minden elemének bemutatását.[10]

33. Így azt a kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetet, amely kétértelmű, sőt ellentmondó érvelésen alapul, elfogadhatatlannak kell nyilvánítani, mivel megfosztja mind a vitatott tagállamot, mind pedig a Bíróságot attól, hogy pontosan megítélje az uniós jog felrótt megsértésének terjedelmét. Márpedig e tudomásulvétel szükséges ahhoz, hogy az említett állam eredményesen hivatkozhasson a védekezési jogalapjaira, és hogy a Bíróság ellenőrizni tudja az állítólagos kötelezettségszegés fennállását.[11]

34. A jelen esetben a kereset és az egyéb iratok elolvasását követően úgy tűnik számomra, hogy a Bizottság nem fogalmazta meg világosan és pontosan a kedvezménynek a jövedelemszerzés szerinti, a területén kívül lakóhellyel rendelkező jogalanyokra közvetlen adót kivetni kívánó tagállam által figyelembe veendő határértékre vonatkozó kifogását. Az Észt Köztársaság a viszonválaszában számos részletes példával mutatta be a kereset pontosságának jelentős hiányát, valamint a keresetlevélben és a Bizottság válaszbeadványában foglalt kifogások közötti eltérést. Álláspontom szerint tehát megalapozott ezen állam kifogása.

7 — Lásd különösen a C-154/08. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2009. november 12-én hozott ítélet 60. és 63. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C-343/08. sz., Bizottság kontra Cseh Köztársaság ügyben 2010. január 4-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-275. o.) 26. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

8 — Lásd különösen a C-255/04. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2006. június 15-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-5251. o.) 24. pontját, a C-235/04. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2007. június 28-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-5415. o.) 47. pontját és a C-305/06. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 2008. szeptember 11-én hozott ítélet 46. pontját.

9 — A C-165/08. sz., Bizottság kontra Lengyelország ügyben 2009. július 16-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-6843. o.) 42–47. pontja.

10 — Lásd különösen a C-431/02. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2004. október 12-én hozott ítélet 25–29. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

11 — Lásd különösen a C-199/04. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2007. február 1-jén hozott ítélet (EBHT 2007., I-1221. o.) 21., 25. és 26. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C-475/07. sz., Bizottság kontra Lengyelország ügyben 2009. február 12-én hozott ítélet 44. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

35. Hozzáteszem, hogy a Bizottság nem körvonalazta pontosan keresetének tárgyát sem. Ugyanis, jóllehet lényeges kérdésről van szó, csak a tárgyaláson folytatott viták során határozta meg a felperes a keresetének terjedelmét. A számára feltett kérdésekre válaszolva megerősítette, hogy a keresetben foglalt látszólag általános megközelítés ellenére a kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetet nem úgy kell értelmezni, hogy az minden olyan adóalany helyzetére vonatkozik, aki igen alacsony jövedelemben részesül Észtországban,[12] és másik tagállamban rendelkezik lakóhellyel, hanem csak az azon külföldi illetőségű személyek helyzetét érinti, akik öregségi nyugdíjban részesülnek Észtországban. Lehetséges azonban, hogy a Bírósághoz benyújtott keresetlevél tág megfogalmazása zavaró lehet.[13] Továbbá az Észt Köztársaság, valamint a támogatására beavatkozó tagállamok által előterjesztett valamennyi észrevétel a kereset olyan megközelítésén alapult, amely szerint a kereset nem a nyugdíjas külföldi illetőségű személyekre korlátozódott, hanem kiterjedt általában véve valamennyi külföldi illetőségű adóalanyra.

36. Mivel tudjuk, hogy a Bíróság hivatalból vizsgálhatja, hogy az ilyen kereset benyújtásához az EUMSZ 258. cikk által előírt feltételek fennállnak-e,[14] szükségesnek tűnik számomra, hogy a Bizottság a szóban forgó mulasztásának szankcionálása érdekében éljen e jogkörével. Nem szabad megfeledkezni, hogy az EUM-Szerződésben az Unió tagállamokkal szemben indított kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetének tulajdonított jelentőség okán ezen eljárást biztosítékok övezik, amelyeket annál kevésbé lehet figyelmen kívül hagyni, mivel az említett kereset következménye a tagállamok arra kötelezése, hogy a Bíróság ítéletének végrehajtásához szükséges intézkedéseket hozzanak.[15]

37. Az ilyen eljárás keretében alapvető fontosságú, hogy az a tagállam, amelynek kötelezettségszegést róttak fel, pontosan tudja, hogy mit kellett volna tennie. Márpedig a jelen esetben a Bizottság által az Észt Köztársaságnak nyújtott tájékoztatás nem volt kellően világos ahhoz, hogy nehézségek nélkül előkészítse a védelmét. Emellett a Bíróság ebben az összefüggésben nem tudja teljes mértékben megítélni, hogy a hivatkozott jogalapok megalapozottak-e.

38. Mivel a jelen kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset logikátlan és pontatlan kifogásokon alapul, álláspontom szerint nem tartja tiszteletben a fent hivatkozott feltételeket, ezen oknál fogva teljes egészében elfogadhatatlannak kell nyilvánítani.

2. A 94/79 ajánlásra alapított elfogadhatatlansági kifogásról

39. A Portugál Köztársaság szerint a Bizottság ellentmondóan járt el, ami sérti a gondos ügyintézés, a jóhiszemű együttműködés és a bizalomvédelem elvét, mivel az Észt Köztársasággal szemben kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetet indított, figyelmen kívül hagyva azt, hogy a vitatott jogszabályok tartalma megfelelt a 94/79 ajánlásnak, amelyben a felperes meghatározta az adott területre vonatkozó saját iránymutatásait anélkül, hogy ezen ajánlást bármely későbbi aktusban visszavonta volna, vagy más aktust léptetett volna a helyébe.

40. Ugyanígy a Spanyol Királyság állítja, hogy a Bizottság megsértette a bizalomvédelem elvét, mivel a tagállamokban azt az elvárást hozta létre, hogy a 94/79 ajánlásban megjelölt feltételek általuk történő tiszteletben tartásából következik, hogy nem róható fel nekik kötelezettségszegés. Hozzáteszi, hogy álláspontja szerint az intézmény azáltal, hogy álláspontját anélkül változtatta meg, hogy annak okát elmagyarázta volna, és hogy új javaslatot fogadott volna el, megsértette a jogbiztonság elvét is, amely védi a tagállamokat, mivel köztudott, hogy a kötelezettségszegés Bíróság általi esetleges elismerése a szóban forgó állam felelősségének megállapítását vonhatja maga után.

12 — Megállapítom, hogy a jövedelemadóról szóló nemzeti törvény 19. cikkének (2) bekezdése szerinti „jövedelem” fogalmát az Észt Köztársaság tágan értelmezi.

13 — Ebben az értelemben lásd a keresetlevél rendelkezését, amely lényegében átveszi az indokolással ellátott vélemény záró részét, megállapítom továbbá, hogy a kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset nem csak a vitatott törvénynek a nyugdíjra vonatkozó további kedvezményekről szóló 23[2]. cikkét érinti.

14 — Lásd különösen a fent hivatkozott C-199/04. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben hozott ítélet 20. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

15 — A 7/69. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1970. március 10-én hozott ítélet (EBHT 1970., 111. o.).

41. E két beavatkozó állítja, hogy a Bizottság ezen eljárásának szankcionálása az általa indított kereset elfogadhatatlanságának megállapításához vagy elutasításához kellene, hogy vezessen.

42. Válaszként a Bizottság azt kifogásolja, hogy a Spanyol Királyság és a Portugál Köztársaság olyan elfogadhatatlansági jogalapokat adott elő, amelyekre az alperes tagállam nem hivatkozott. A Bíróság alapokmányáról szóló jegyzőkönyv 40. cikkének negyedik bekezdésére és az eljárási szabályzat 93. cikkének 4. §-ára, valamint az ítélkezési gyakorlatra támaszkodva,[16] a Bizottság megerősíti, hogy e beavatkozók nem terjeszthetnek elő új elfogadhatatlansági kifogást, és a Bíróság nem köteles tehát e jogalapok vizsgálatára.

43. Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság alapokmányáról szóló jegyzőkönyv 40. cikkének második bekezdése kimondja, hogy az e bíróság elé vitt jogvitába való beavatkozás joga minden olyan személyt megillet, aki valószínűsíteni tudja, hogy az említett jogvita kimeneteléhez jogos érdeke fűződik. E cikk negyedik bekezdése értelmében „[a] beavatkozásra vonatkozó kérelemben tett indítványok csak az egyik fél indítványainak támogatására korlátozódhatnak” . Továbbá az eljárási szabályzat 93. cikkének 4. §-a előírja, hogy „[a] beavatkozó a jogvitát beavatkozáskori állásában fogadja el”.

44. Az ítélkezési gyakorlat szerint e rendelkezések ugyan nem zárják ki, hogy a beavatkozó az általa támogatott fél érveitől eltérő érveket adjon elő, de csak azzal a feltétellel, egyrészt ha azok a jogvita keretét nem módosítják, másrészt pedig a beavatkozás célja ez utóbbi fél kérelmeinek támogatása marad.[17] Nem vitatott emellett, hogy a beavatkozó félnek nincs jogosultsága az alperes kereseti ellenkérelmében elő nem terjesztett elfogadhatatlansági kifogást felhozni.[18]

45. A jelen esetben igaz, hogy a Spanyol Királyság és a Portugál Köztársaság az alperes kérelmeit támogató elfogadhatatlansági kifogást hozott fel, aki maga is állította, hogy a kereset elfogadhatatlan.

46. Mindazonáltal az Észt Köztársaság a kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetnek e két beavatkozó által előadott okoktól eltérő okra alapított elfogadhatatlanságára hivatkozott. Úgy tűnik tehát számomra, hogy a Spanyol Királyság és a Portugál Köztársaság jogosultság nélkül hivatkozott az általuk támogatott fél által hivatkozott jogalaptól eltérő jogalapra alapított elfogadhatatlansági kifogásra, és amelynek vizsgálata azzal járna, hogy megváltoztatná a jogvitának a keresetben és a Bizottság, valamint az alperes beadványaiban is meghatározott tárgyát.

47. Márpedig elképzelhetőnek tartom, hogy az a tagállam, amely terhére kötelezettségszegést róttak fel, nem kíván olyan okokra alapított elfogadhatatlansági kifogást felhozni, amely okokra kifejezetten nem kíván hivatkozni. Azon tagállamok, amelyek az eljárásban érintettségük okán beavatkozhatnak, a jogvita keretében kiegészítő érveket felhozva nem kényszeríthetik az alperes államot arra, hogy olyan kérdésekben foglaljon állást, amelyekben nem kívánt véleményt nyilvánítani.

48. A Bíróság eljárási szabályzata 92. cikkének 2. §-a szerint a Bíróság csak eljárásgátló okok fennállása miatt vizsgálja hivatalból a kereset elfogadhatatlanságát.[19] Így a Bíróság a beavatkozó – és nem pedig az alperes – által előterjesztett elfogadhatatlansági kifogást csak abban az esetben vizsgálja érdemben, ha az imperatív jellegű.[20]

16 — E tekintetben a C-225/91. sz., Matra kontra Bizottság ügyben 1993. június 15-én hozott ítéletre (EBHT 1993., I-3203. o.) céloz.

17 — Lásd különösen a C-245/92. P. sz., Chemie Linz kontra Bizottság ügyben 1999. július 8-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-4643. o.) 32. pontját; a C-248/99. P. sz., Franciaország kontra Monsanto és Bizottság ügyben 2002. január 8-án hozott ítélet (EBHT 2002., I-1. o.) 56. pontját), valamint a C-61/08. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 2011. május 24-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-4399. o.) 33. és azt követő pontjait. Az ítélkezési gyakorlatot követi a Törvényszék is többek között a T-2/03. sz., Verein für Konsumenteninformation kontra Bizottság ügyben 2005. április 13-án hozott ítélet (EBHT 2005., II-1121. o.) 52. pontjában.

18 — Lásd a C-341/06. P. és C-342/06. P. sz., Chronopost és La Poste kontra UFEX és társai egyesített ügyekben 2008. július 1-jén hozott ítélet (EBHT 2008., I-4777. o.) 67. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

19 — Lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Matra kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 13. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

20 — Lásd Sharpston főtanácsnok fent hivatkozott Chronopost és La Poste kontra UFEX és társai egyesített ügyekben hozott ítéletre vonatkozó indítványának 65. pontját.

49. Úgy tűnik számomra, hogy a portugál és a spanyol kormány által a jelen ügyben felhozott elfogadhatatlansági kifogás esetében nem ez az eset áll fenn, még ha az utóbbi állította is, hogy az uniós jog általános elveinek a megsértése eljárásgátló jellegű, amelyet a Bíróság hivatalból vizsgálhatna,[21] sőt vizsgálnia kellene.[22] Álláspontom szerint az eljárásgátló jelleg csak akkor jön szóba, ha az ilyen elvek figyelmen kívül hagyása a Bíróság által védendő alapvető garanciának minősülő eljárási jellegű, nem pedig érdemi szabályt sért.

50. E körülményekre tekintettel álláspontom szerint a beavatkozók által hivatkozott elfogadhatatlansági kifogást az alperes által hivatkozott kifogásokkal ellentétben el kell utasítani, ami okán a Bíróságnak az egyértelműségének hiánya miatt a jelen kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetet elfogadhatatlannak kellene nyilvánítani.

51. Mindazonáltal másodlagos javaslatokat is tennék, arra az esetre, ha a Bíróság a maga részéről úgy ítélné meg, hogy határozni kell a kötelezettségszegés fennállásáról.

B – *Az ügy érdeméről*

52. Abban az esetben, ha a Bíróság úgy ítéli meg, hogy a jelen ügyben indított kereset elfogadható, az Észt Köztársaságnak felróható kötelezettségszegés álláspontom szerint csak a munkavállalóként az Unión belül történő szabad mozgást gyakorló és két tagállamtól nyugdíjban részesülő nyugdíjas személyek jövedelmének adóztatását kell, hogy érintse. A kereset terjedelmének ilyen korlátozása abból a tényből ered, hogy a tárgyalás során a Bizottság megállapította, hogy iratainak széles körű megfogalmazása ellenére, azok tárgyát úgy kell értelmezni, hogy az e problematikára összpontosít. Ebből következik, hogy álláspontom szerint a keresetet indokolás hiányára hivatkozva a fennmaradó – úgymint a személyek e csoportjától eltérő adóalanyokra vonatkozó részében – el kell utasítani.

1. Az EUMSZ 45. cikk megsértéséről

a) A 94/79 ajánlásra alapított védelemről

53. Az Észt Köztársaság szerint a Bizottság a kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset vele szemben történő indításakor nem tartotta tiszteletben a 94/79 ajánlás tartalmát. Az alperes úgy érvel, hogy az intézmény megállapította a keresetben, hogy a belföldi és a külföldi illetőségű személyek közötti egyenlő bánásmód csak akkor kötelező, ha a külföldi illetőségű személy a szóban forgó adóév során jövedelme legalább 75%-át a forrás szerinti államban szerzi, amint azt a jelen esetben Észtországban is előírták.

54. A többek között a 94/79 ajánlás 2. cikkével[23] összefüggésben értelmezett szóban forgó nemzeti rendelkezésekre tekintettel egyértelműnek tűnik számomra, hogy az Észt Köztársaság valóban az ezen aktusban foglalt szabályokból indult ki. Mindazonáltal elegendő-e, hogy valamely tagállam jogalkotója átveszi a javaslatban foglalt feltételeket, ahhoz, hogy elkerülje a kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset indításának a veszélyét? Álláspontom szerint nem.

55. A Bizottság vitatja, hogy a 94/79 ajánláshoz hasonló aktus nem irányul kötelező joghatások kifejtésére, és hogy nem lehet célja a személyek szabad mozgására vonatkozó elsődleges jogi szabályok kiegészítése.

21 — Beavatkozási bedványában a Spanyol Királyság e tekintetben a C-160/08. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2010. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-3713. o.) 40. pontjára hivatkozott, amely csak azt állapítja meg, hogy a Bíróság „hivatalból jogosult vizsgálni az uniós jogrend által biztosított *eljárási garanciák* tiszteletben tartását” (kiemelés tőlem).

22 — A tárgyalás során a Spanyol Királyság e tekintetben a „C-170/99. sz., Olaszország kontra Bizottság ügyre” hivatkozott, amely álláspontom szerint valószínűleg a C-107/99. sz., Olaszország kontra Bizottság ügyben 2002. január 30-án hozott ítélet (EBHT 2002., I-1091. o.) 29. és 30. pontja, amelyben a Bíróság hivatalból vizsgálta a kereset késedelmességét.

23 — Lásd továbbá ezen ajánlás hatodik és hetedik preambulumbekezdését is, valamint az indokolás 14. és 15. pontját.

56. Emlékeztetek arra, hogy az EK 249. cikk ötödik bekezdése szerint a nem döntő jelentőségű aktusok, mint például a 94/79 ajánlás „nem kötelezőek” a címzettek számára.

57. Mindazonáltal, amint azt az Észt Köztársaság hangsúlyozza, az ítélkezési gyakorlatból következik, hogy még ha az ajánlások nem is alkalmasak magánszemélyek számára olyan jogok keletkeztetésére, amelyekre a tagállami bíróságok előtt hivatkozhatnak, nincsenek azonban minden joghatástól megfosztva a jelen ügyben vitatotthoz hasonló olyan nemzeti jogszabályok értelmezése vonatkozásában, amelyek elfogadására az uniós joggal kapcsolatban került sor, mivel az említett bíróságok kötelesek figyelembe venni az ajánlásokat az eléjük terjesztett jogvita megoldása érdekében. [24]

58. Ráadásul az ajánlások közvetett joghatással rendelkezhetnek, ha abból indulunk ki, hogy az azt kibocsátó intézmény önmagát oly módon kötelezte, hogy olyan jogos elvárást hozott létre, amelyre jogvita során hivatkozni lehet. A jelen esetben a Bizottság megerősíti, hogy a 94/79 ajánlásban foglalt rendelkezések elfogadásával nem mondott le arról, hogy az ajánlás hatálya alá tartozó területen ne indítson később kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetet. Ugyanis az említett ajánlás harmadik és negyedik preambulumbekezdéséből világosan kitűnik, hogy a Bizottság által ezen aktusban adott vélemény nem befolyásolja a Bizottságnak az EUM-Szerződésben foglalt alapelvek biztosítása érdekében folytatott jogsértési eljárásokkal kapcsolatos aktív politikáját.

59. Álláspontom szerint az a körülmény, hogy a Bizottság támpontokat határozott meg a 94/79 ajánlásban, nem befolyásolja a jelen kereset megalapozottságát. Az ilyen jellegű aktus létezése nem keletkeztethet az érintett tagállamban vagy más tagállamokban arra vonatkozó komoly reményt, hogy az említett ajánlásban meghatározott feltételek, amennyiben azokat átveszi a nemzeti jog, biztosítják a jogkövetkezmények elkerülését, ahogy azt az Észt Köztársaság és számos beavatkozó értelmezni véli.

60. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 258. cikk szerinti eljárás a tagállam által a Szerződésből, illetve valamely származékos jogi aktusból háruló kötelezettségek be nem tartásának objektív megállapításán alapszik. Nem bírnak jelentőséggel azon okok, amelyek azt a tagállamot, amelynek a terhére az állított kötelezettségszegést felrótták, e magatartásra bírták. [25] Ennélfogva sem a jogbiztonság elvéből levezethető bizalomvédelem elvére, sem pedig a jóhiszemű együttműködés elvére nem hivatkozhat a jelen ügyhöz hasonló ügyben valamely tagállam, annak érdekében, hogy megakadályozza az uniós jogból eredő kötelezettsége be nem tartásának objektív megállapítását, mivel ezen indokolás elfogadása ellentétes lenne a kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárás céljával. [26]

61. Megállapítom, hogy az, hogy valamely nemzeti intézkedés adott esetben megfelelhet valamely származékos jogi rendelkezésnek – vagy legalábbis nem ellentétes azzal –, nem jár azzal a hatással, hogy az adott intézkedést kivenné az EUM-Szerződés rendelkezéseinek hatálya alól, még akkor sem, ha az említett rendelkezés nem bír kötelező erővel, [27] tehát szükségképpen nem ilyen jellegű. A jelen esetben úgy tűnik számomra, hogy az a megállapítás, hogy az észt jogszabályok a 94/79 ajánlás tartalmán alapulnak, nem befolyásolják a kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset EUMSZ 45. cikkre tekintettel történő megalapozottságának a kérdését, mivel a Bizottság ajánlás elfogadása révén nem jogosult a Szerződésből eredő kötelezettségek hatályának módosítására.

24 — Lásd különösen a C-55/06. sz. Arcor-ügyben 2008. április 24-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-2931. o.) 94. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C-317/08-C-320/08. sz., Alassini és társai egyesített ügyekben 2010. március 18-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-2213. o.) 40. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

25 — Lásd különösen a C-71/97. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 1998. október 1-jén hozott ítélet (EBHT 1998., I-5991. o.) 14. és 15. pontját, a C-333/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. február 1-jén hozott ítélet (EBHT 2001., I-1025. o.) 32. és 36. pontját, valamint a C-244/07. sz., Bizottság kontra Luxemburg ügyben 2007. december 13-án hozott ítélet 10. pontját.

26 — Lásd különösen a C-562/07. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2009. október 6-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-9553. o.) 18. és azt követő pontjait és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

27 — A C-372/04. sz. Watts-ügyben 2006. május 16-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-4325. o.) 47. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

b) A Bíróság ítélkezési gyakorlatára alapított védelem

62. Előzetesen megállapítom, hogy álláspontom szerint a jelen ügyben a Bizottság nem kéri a Bíróságtól a többek között a Schumacker-ügyben hozott ítéletből[28] következő vonatkozó ítélkezési gyakorlatának megváltoztatását. Inkább az előzetesen meghatározott elvek új helyzetre történő alkalmazásának kérdéséről van szó.

63. A Bíróság többször is úgy határozott, hogy az olyan nemzeti rendelkezések, amelyek megakadályozzák valamely tagállam állampolgárait abban, vagy visszatartják attól, hogy a szabad mozgásra vonatkozó jogukat gyakorolva elhagyják származási országukat, az EUMSZ 45. cikkben meghatározott e szabadság akadályait képezik, még abban az esetben is, ha a munkavállalók állampolgárságától függetlenül alkalmazandóak.[29]

64. A közvetlen adók területén csak akkor állhat fenn a külföldi illetőségű adóalanyok hátrányos megkülönböztetéséből eredő akadály, ha az utóbbiak helyzete az érintett adóintézkedés szempontjából objektíve összehasonlítható helyzetben van a belföldi adóalanyok helyzetével.[30]

65. Márpedig általában véve a személyek e két csoportja eltérő helyzetben van. Ugyanis a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a külföldi illetőségű személy helyzete különleges, mivel a jövedelmének meghatározó része általában az illetősége és jövedelemszerzése szerinti tagállamban összpontosul, amiből következően ezen állam rendelkezik minden olyan információval, amely szükséges ahhoz, hogy az adózó személyes és családi körülményeinek figyelembevételével megítélje a teljes teherviselő képességét. Ezzel ellentétben a külföldi illetőségű személy általában személyes és családi érdekeinek központját a jövedelemadót kivetni kívánó tagállamtól eltérő tagállamba helyezi, azaz az illetősége szerinti tagállamba. Összehasonlíthatóság hiányában ilyen körülmények között nem állhat fenn hátrányos megkülönböztetés, és az EUMSZ 45. cikkel főszabály szerint nem ellentétes, ha a belföldi adóalanyok előnyösebb adójogi bánásmódban részesülnek a külföldi illetőségű személyekhez viszonyítva.[31]

66. Ezzel ellentétben a kérdéses helyzetek összehasonlíthatók, és így fennáll a hátrányos megkülönböztetés veszélye abban a különös esetben, ha a külföldi illetőségű személy a lakóhelye szerint tagállamban nem szerez számottevő jövedelmet, és olyan tevékenységből származik majdnem teljes jövedelme, amelyet a forrás szerinti államban folytatott, amelyben kereső tevékenységet folytatott. Ebben az esetben az ilyen adóalany lakóhelye szerinti államnak és az öregségi nyugdíjra jogosultságot adó munkavégzés helye szerinti államnak sincs lehetősége arra, hogy az adóalanyt a személyes vagy családi helyzetének figyelembevételéből származó kedvezményekben részesítse.[32]

67. Megállapítom, hogy a fent hivatkozott Wallentin-ügyben és Turpeinen-ügyben hozott ítéletekben a lakóhely szerinti állam nem tudta figyelembe venni az adóalany egyéni helyzetéből eredő következményeket, mivel az első ügyben a kérdéses jövedelem jellegénél fogva nem volt adóköteles, a második ügyben pedig az említett állam egy kétoldalú egyezmény alkalmazásában nem rendelkezett a

28 — A C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-225. o.).

29 — Lásd különösen a C-87/99. sz. Zurstrassen-ügyben 2000. május 16-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-3337. o.) 18. pontját, valamint a C-520/04. sz. Turpeinen-ügyben 2006. november 6-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-10685. o.) 15. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

30 — Lásd különösen a fent hivatkozott C-562/07. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2009. október 6-án hozott ítélet 59. pontját és a C-440/08. sz. Gielen-ügyben 2010. március 18-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-2323. o.) 44. és azt követő pontjait.

31 — Lásd a C-169/03. sz. Wallentin-ügyben 2004. július 1-jén hozott ítélet (EBHT 2004., I-6443. o.) 15. és azt követő pontjait és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot; a fent hivatkozott Turpeinen-ügyben hozott ítélet 27. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C-329/05. sz. Meindl-ügyben 2007. január 25-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-1107. o.) 23. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

32 — Lásd a fent hivatkozott Zurstrassen-ügyben hozott ítélet 22. és 23. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot; a fent hivatkozott Wallentin-ügyben hozott ítélet 17. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, a fent hivatkozott Turpeinen-ügyben hozott ítélet 28. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C-527/06. sz. Renneberg-ügyben 2008. október 16-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-7735. o.) 61. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

szükséges adójogi joghatósággal. A Bíróság úgy ítélte meg, hogy ilyen esetben a forrás szerinti állam köteles volt eltekinteni a saját adórendszere – azaz a külföldi illetőségű személyek tekintetében kedvezmény alkalmazása nélküli, átalány jellegű forrásadó kivetésének – alkalmazásától, ami a belföldiekhez viszonyítva külföldiek tekintetében súlyosabb adóztatáshoz vezethet.

68. A jelen kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset a korábbi ítéletektől abban különbözik, hogy a jelen ügyben az érintett személy adóköteles jövedelme majdnem fele-fele arányban oszlik meg, amiből következik, hogy nincs majdnem teljes jövedelme a vitatott két tagállam egyikében sem. Igaz, hogy a fent hivatkozott Wallentin-ügyben hozott ítéletben az adóalany helyzete gazdaságilag közel állt a Bizottsághoz panaszt benyújtó személy helyzetéhez, mivel két tagállamban szerzett hasonló összegű jövedelmet, hivatalosan azonban eltért, mivel az érdekelt csak a forrás szerinti tagállamban rendelkezett adóköteles jövedelemmel, mivel a lakóhelye szerinti államban kapott pénzügyi támogatások a jellegüknél fogva adómentesek.

69. Álláspontom szerint a jelen ügy körülményeinek a legatipikusabb eleme, hogy ezen ügy egy inaktív, különböző tagállamokban nyugdíjjogosultságot szerzett személy helyzetére vonatkozik, és e nyugdíjak egyike sem egyértelműen jelentősebb a másiknál, és nem pedig egy aktív, a vitatott adóévben két tagállamban munkát végző személy helyzetére vonatkozik, amint az a Bíróság elé eddig terjesztett ügyek többségében szerepelt.

70. A jövedelemadó tárgyában elfogadott nemzetközi egyezmények érdekes megállapításokat tartalmaznak a személyek, és különösen a munkavállalók – akikhez hasonlóknak lehet tekinteni a nyugdíjasokat – határokon átnyúló mozgása akadályainak megszüntetése érdekében. Márpedig úgy tűnik számomra, hogy a nemzetközi adójogban az öregségi nyugdíjhoz kacsolódó jövedelmeket a jövedelmek egyéb fajtáitól eltérően kezelik.

71. A Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) modell adóegyezményének [33] a „nyugdíjakra” [34] vonatkozó 18. cikkéből szemléltető példa vehető, amely cikk e tekintetben az alábbiak szerint megfogalmazott mintaszabályokat ír elő: „[a] [közszolgálatra vonatkozó] 19. cikk (2) bekezdésének rendelkezéseire tekintettel a korábbi munkavégzés címén valamely szerződő államban illetékességgel rendelkező személynek fizetett nyugdíjak és más hasonló díjazások csak ezen államban adókötelesek”. Az említett egyezmény szerkesztői ugyanazon általános adópolitikai felfogásból indultak ki, mint amelyet a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet tartalmaz. A nyugdíjas adóalanyokat illetően e felfogás álláspontom szerint két indokon alapul: egyrészt az illetőség szerinti állam rendelkezik legnagyobb mértékben az érdekelt személyes körülményeire vonatkozó információval, másrészt pedig a nyugdíjasok gyakran többletteherrel járnak az illetőségük szerinti állam számára. [35]

72. Az e nemzetközi egyezményben foglalt iránymutatások mintájára úgy vélem, hogy a nyugdíjasok helyzete különbözik az aktív munkavállalók helyzetétől, amely a munkavégzés helye szerint változhat, és akik jövedelme általában magasabb, így a nyugdíjból eredő jövedelmekre különös szabályokat kell alkalmazni. A Bíróság korábbi ítélkezési gyakorlata alapvetően az érintett adóévben különböző tagállamban munkát végző aktív személyek helyzetére vonatkozik, míg a jelen ügy olyan munkát nem végző személyre vonatkozik, aki a karrierje során, tehát több éven keresztül két tagállamban szerzett egyszerre nyugdíjjogosultságot. A jelen esetben álláspontom szerint nem jöhet szóba a belföldi és a külföldi illetőségű személyek egy adott adóévben fennálló helyzetének összehasonlíthatósága, amint az az aktív személyekre vonatkozó ügyekben fennállt. A vitatott helyzet sokáig – jelenleg és az elkövetkező években is – fennáll, mivel az érintett személy már nem dolgozik, és nem él a szabad mozgáshoz való jogával.

33 — Modellegyezmény a jövedelem és a vagyon adóztatásáról, rövidített változat, OECD, 8. kiadás, 2010. július (http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2010-fr).

34 — Megállapítom, hogy a 94/79 ajánlás alkotói az állításuk szerint ezen egyezmény rendelkezéseit vették alapul, legalábbis ami az ezen aktus hatálya alá tartozó jövedelemcsoportok meghatározásait illeti (az indokolás 12. pontjának harmadik bekezdése). A tagállamok által ezen egyezmény alapulvételéről lásd a C-470/04. sz. N-ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítéletet (EBHT 2006., I-7409. o.).

35 — Lásd a jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló OECD-modellegyezmény 18. cikkéről szóló magyarázatokat, i. m., 296. o., 1. pont.

73. Álláspontom szerint az ilyen helyzetek összehasonlíthatóságának elemzését nem elvonatkoztatva, hanem az érintett nemzeti rendelkezések célját figyelembe véve kell elvégezni. Az említett cél az, amely lehetővé teszi annak meghatározását, hogy a határokon átnyúló eltérő bánásmód objektíve összehasonlítható helyzetekre vonatkozik-e. [36]

74. Amint azt a Bizottság megállapítja, az észt jogszabályok mentesíteni kívánják a közkiadások finanszírozásában való részvétel alól azon adóalanyokat, akik jövedelme túl alacsony.

75. A gyakorlatban a nyugdíjas személyek esetében ez következik a jövedelemadóról szóló észt törvény 23. cikkében előírt adóalap-kedvezmény és nyugdíj esetében az ugyanezen törvény 23[2]. cikkében előírt további kedvezmény együttes alkalmazásából. Minden alacsony jövedelemmel rendelkező személy részesül az első kedvezményben, a másodikban azonban csak a nyugdíjas adóalanyok részesülhetnek. Nyilvánvaló, hogy az említett további kedvezmény alkalmazásából eredő mentességet igazolja, hogy a nyugdíjasok életkorukra és egészségi állapotukra tekintettel általában nem részesei a munkaerőpiacnak, következésképpen nem tudják emelni jövedelmüket.

76. Meg kell állapítani, hogy a nyugdíjas adóalany azon képessége, hogy hozzájáruljon az Észt Köztársaság közkiadásaihoz, nem nő meg csak a más tagállamba költözéssel. Ezen oknál fogva osztom a Bizottság véleményét, amely szerint az alacsony jövedelemmel rendelkező külföldi illetőségű nyugdíjas adóalanyok összehasonlítható helyzetben vannak az Észtországban élő személyek helyzetével, a lakóhelyük eltérése ellenére is.

77. Az itt felmerülő alapvető kérdés az, hogy fennáll-e korlátozás abban az esetben, ha valamely, sem a forrás szerinti tagállamban, sem pedig a lakóhely szerinti tagállamban nem adóköteles jövedelmet megadóztatják csak azon ok miatt, mert az adóalany úgy gyakorolta a szabad mozgáshoz való jogát, hogy majdnem azonos értékű két nyugdíjra tett szert. Lehetséges ugyanis, hogy hátrányosabb helyzetbe kerül az adóalany, ha azt választja, hogy a másik tagállamban történő munkavégzés befejeztével nem tér vissza a származása szerinti tagállamba. Márpedig úgy vélem, hogy ilyen körülmény elég gyakran fennállhat a 2004-ben vagy a 2007-ben az Unióhoz csatlakozó tagállamok állampolgárai vonatkozásában.

78. A Bizottság ésszerűségének ad hangot, amikor állítja, hogy az Észt Köztársaságnak elméleti számítást kellene végeznie annak meghatározása érdekében, hogy mi lenne az eredménye a külföldi illetőségű nyugdíjas adóalany kedvezményben való részesítése lehetőségének tekintetében annak, ha a finn jövedelmeit hozzászámítanák az észt jövedelmeihez.

79. A munkavállalók szabad mozgását csak az a tény nem korlátozza, hogy megadóztatnak nyugdíjat, még ha a szóban forgó észt nyugdíj a csekély összeg okán nem lenne ugyanolyan módon adóköteles Finnországban. Akadály áll azonban fenn a két, majdnem azonos összegű nyugdíj társításának adójogi következményei miatt, mivel az Észt Köztársaság nagyobb mértékben adóztatja meg a nyugdíjat ahhoz viszonyítva, ha az érintett adóalany belföldön rendelkezett volna illetőséggel, vagy ha az említett nyugdíj az adóalany világjövedelmének legalább 75%-át tette volna ki. Ennélfogva az észt jogszabályok büntetik az egymást követően több tagállamban történő munkavégzés érdekében szabad mozgáshoz való jogukkal számos tagállamban élő személyeket, akik nem térnek vissza Észtországba.

80. Nem gondolom, hogy az a tagállam, ahol valamely magánszemély nyugdíjban részesül, köteles automatikusan vizsgálni az érdekelt világjövedelmét, hanem álláspontom szerint az EUMSZ 45. cikk szerinti szabad mozgáshoz való jogával élő és a munkavégzése, valamint a lakóhelye okán az említett tagállamban nyugdíjban részesülő uniós állampolgárról van szó, aki az adóztatás időpontjában még e tagállamban illetőséggel rendelkező adóalanyok helyzetéhez hasonló helyzetben van, és tehát velük egyenlő bánásmódban kell részesíteni.

36 — A C-319/02. sz. Manninen-ügyben hozott ítélet (EBHT 2004., I-7477. o.) 32. és 33. pontja.

81. Az ilyen típusú akadály álláspontom szerint nem igazolható, ha a lakóhely szerinti tagállam már figyelembe veszi az érdekelt teljes jövedelmét. Ugyanis ebben az esetben nem állnak fenn olyan körülmények, amelyek lehetővé teszik, hogy a két tagállamból jövedelmet szerző személy a jövedelme bármilyen megadóztatásának elkerülése érdekében visszaéljen az adórendszerrel, különösen pedig a kettős kedvezmény lehetőségével.

82. Megállapítom, hogy a gyakorlatban a panaszt emelő személy a létminimumhoz közeli forrásokkal rendelkezőnek tűnik. Objektíve érthetetlennek tűnik számomra, hogy az ilyen csekély jövedelemmel rendelkező személy általános adófizetési kötelezettség alá tartozik Észtországban, azaz nem részesülhet a nemzeti jogszabályok által előírt kedvezményekben.

83. Ennélfogva másodlagosan azt javaslom a Bíróságnak, hogy határozzon úgy, hogy az Észt Köztársaságnak felrótt kötelezettségszegés jogalapja az EUMSZ 45. cikk.

2. Az EGT-megállapodás 28. cikkének megsértéséről

84. Az EGT-megállapodás 28. cikke előírja, hogy a tagállamok kötelesek biztosítani a munkavállalóknak az Európai Gazdasági Térségen belüli – úgymint az említett megállapodáshoz csatlakozó, az Unió 27 tagállama és az EFTA négy tagállama közötti – szabad mozgását.

85. A Bizottság felrója az Észt Köztársaságnak, hogy ugyanazon okoknál fogva nem tartotta tiszteletben az EGT-megállapodás említett cikkéből eredő kötelezettségeit, mint amelyek az EUMSZ 45. cikk állítólagos megsértésére vonatkoznak.

86. Ellenkérelmében az Észt Köztársaság megállapítja, hogy fenntartja a Bizottság indokolással ellátott véleményére adott válaszában kifejtett álláspontját, úgymint, hogy a jövedelemadóra vonatkozó törvény nem ellentétes az EGT-megállapodás 28. cikkével. E tekintetben úgy véli, hogy a Bizottság által a külföldi illetőségű személyek tekintetében megállapított eltérő bánásmód e rendelkezésre tekintettel ugyanolyan mértékben jelentős és igazolható, mint az EUMSZ 45. cikk vonatkozásában.

87. Mindazonáltal nem vitatott, hogy az Észt Köztársaság az EUMSZ 45. cikkből eredő kötelezettségekkel ellentétben elismerte a kötelezettségszegés fennállását az EGT-megállapodás 28. cikkéből eredő kötelezettségek vonatkozásában. Ugyanis az említett tagállam elismerte a jövedelemadóra vonatkozó törvénye 28[3]. cikke kiegészítésének szükségességét annak érdekében, hogy kiterjessze e rendelkezés hatályát az EGT-megállapodásban részes valamennyi állam állampolgárára. Mindazonáltal az Észt Köztársaság azt nem tette meg az indokolással ellátott véleményben foglalt két hónapos határidő lejárta előtt.

88. Ebből következik, hogy még ha az Észt Köztársaság továbbra is vitatta az EGT-megállapodás 28. cikkéből eredő kötelezettségek tartalmát illetően felrótt jogsértést, elismerte, még ha csak részben is, hogy kötelezettségszegést követett el e tekintetben, és megerősítette, hogy a vitatott törvény módosítása révén biztosítja a kötelezettségszegés megszüntetését. Így e tekintetben elismerte a Bizottság keresetének megalapozottságát.

89. Ezek figyelembevétele mellett, mivel az EGT-megállapodás 28. cikkének rendelkezései ugyanazon jogi hatállyal bírnak, mint az EUMSZ 45. cikk lényeget illetően azzal megegyező rendelkezései, az EGT-megállapodás 6. cikkének megfelelően az utóbbi rendelkezések megsértésére vonatkozó fenti megfontolások értelemszerűen alkalmazandók az említett 28. cikkre, és a Bíróság által, valamint az EFTA-Bíróság által elismert, az egységes módon történő értelmezésnek a szükségére is.[37]

37 — Lásd a C-345/05. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2006. október 26-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-10633. o.) 39. és azt követő pontjait, a C-104/06. sz., Bizottság kontra Svédország ügyben 2007. január 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-671. o.) 31. és azt követő pontjait és a C-155/09. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 2011. január 20-án hozott ítélet (EBHT 2011., I-65. o.) 61. és azt követő pontjait, valamint analógia útján a fent hivatkozott C-562/07. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2009. október 6-án hozott ítélet 67. pontját.

## VI – A költségekről

90. A Bíróság eljárási szabályzata 69. cikkének 2. §-a alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte.

91. Az Észt Köztársaság a Bizottság kötelezését kérte a költségek viselésére. Ekként kell határozni, ha – amint azt elsődlegesen javaslom – a Bíróság elfogadhatatlannak ítéli meg a kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetet.

92. A Bizottság az Észt Köztársaság kötelezését kérte a költségek viselésére; e kérelmének eleget kell tenni, ha a Bíróság helyt ad a kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetnek, és ha – amint azt másodlagosan javaslom – az említett tagállam a lényeges jogalapjai tekintetében pervesztes lett.

93. Az eljárási szabályzat 69. cikke 4. §-ának első bekezdése értelmében a jelen eljárásba beavatkozó tagállamok maguk viselik saját költségeiket.

## VII – Végkövetkeztetések

94. A fenti megfontolások alapján azt javaslom a Bíróságnak, hogy a következőképpen határozzon:

„1) A Bíróság elfogadhatatlannak nyilvánítja az Európai Bizottság által indított kötelezettségszegés megállapítása iránti, annak megítélése érdekében indított keresetet, hogy a jövedelemadóra vonatkozó nemzeti törvényt alkalmazva az Észt Köztársaság nem teljesítette az EUMSZ 45. cikkből és az 1992. május 2-i Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás 28. cikkéből eredő kötelezettségeit.

2) A Bíróság az Európai Bizottságot kötelezi a költségek viselésére.

3) A Németországi Szövetségi Köztársaság, a Spanyol Királyság, a Portugál Köztársaság, a Svéd Királyság és Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága maguk viselik saját költségeiket.”

95. Másodlagosan, amennyiben a Bíróság nem követi e javaslatot, azt javaslom, hogy az alábbiak szerint határozzon:

„1) A Bíróság megállapítja, hogy az Észt Köztársaság nem teljesítette az EUMSZ 45. cikkből és az 1992. május 2-i Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás 28. cikkéből eredő kötelezettségeit, mivel hatályban tartotta a jövedelemadóra vonatkozó törvényét, amelyből az következik, hogy Észtországban és más tagállamban is munkát végző és lakóhellyel rendelkező külföldi illetőségű nyugdíjasok csak akkor részesülnek az alacsony jövedelem miatti kedvezményben, ha az adóköteles jövedelmük legalább 75%-át Észtországban szerzik meg, jóllehet részesülnének ezen adókedvezményben, ha belföldön rendelkeznének lakóhellyel. A Bíróság a Bizottság kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetét az ezt meghaladó részben elutasítja, amennyiben az a külföldi illetőségű adóalanyok más csoportjait érinti.

2) A Bíróság az Észt Köztársaságot kötelezi a költségek viselésére.

3) A Németországi Szövetségi Köztársaság, a Spanyol Királyság, a Portugál Köztársaság, a Svéd Királyság és Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága maguk viselik saját költségeiket.”