

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2018. október 24.(*)

„Elzetes döntéshozatal – A munkavállalók szabad mozgása – A lakóhely szerinti tagállamtól különböz? tagállamban szerzett jövedelem – A kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló kétoldalú egyezmény – Az adóztatási joghatóság megosztása – A lakóhely szerinti állam adóztatási joghatósága – Kapcsoló elvek”

A C?602/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a tribunal de première instance de Liège (liège-i els?fokú bíróság, Belgium) a Bírósághoz 2017. október 19?én érkezett, 2017. október 3?i határozatával terjesztett el? a

Benoît Sauvage,

Kristel Lejeune

és

az **État belge**

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: A. Arabadjiev, a második tanács elnöke, a hatodik tanács elnökeként eljárva, C. G. Fernlund (el?adó) és S. Rodin bírák,

f?tanácsnok: M. Campos Sánchez?Bordona,

hivatalvezet?: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- B. Sauvage és K. Lejeune képviseletében M. Gustin avocat,
- a belga kormány képviseletében P. Cottin, J.?C. Halleux és C. Pochet, meghatalmazotti min?ségben,
- a német kormány képviseletében T. Henze és R. Kanitz, meghatalmazotti min?ségben,
- a svéd kormány képviseletében A. Falk, C. Meyer?Seitz, H. Shev, L. Zettergren és A. Alriksson, meghatalmazotti min?ségben,

– az Európai Bizottság képviselőjében N. Gossement és C. Perrin, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 45. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet Benoît Sauvage, valamint Kristel Lejeune és a belga adóhatóság között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy ez utóbbi megadózta a B. Sauvage munkaviszonyához kapcsolódó díjazás luxemburgi forrásból származó részét azon napok tekintetében, amelyek során B. Sauvage a munkavállalói tevékenységét ténylegesen Luxemburg területén kívül végezte.

Jogi háttér

A belga–luxemburgi egyezmény

3 A 2002. december 11-én Brüsszelben aláírt kiegészítő záradékkal módosított, a Belgium és a Luxemburgi Nagyhercegség között a kettős adóztatás elkerüléséről és a jövedelem- és a vagyonadók területén egyes kérdések szabályozásáról szóló, 1970. szeptember 17-én Luxembourgban aláírt egyezmény és az ahhoz csatolt záró jegyzőkönyv (a továbbiakban: belga–luxemburgi egyezmény) 15. cikkének 1. és 3. §-a előírja:

„1. A 16., 18., 19. és 20. cikk rendelkezéseire figyelemmel az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy munkaviszonyból származó munkabére, illetménye vagy más hasonló jellegű díjazása csak ebben az államban adóztatható, kivéve ha a munkavégzés a másik Szerződő Államban folyik. Amennyiben a munkát ott végzik, úgy az ezért kapott díjazás ez utóbbi államban adóztatható.

[...]

3. Az 1. és 2. §-tól eltérően és az 1. §-ban foglaltakra figyelemmel a nemzetközi forgalomban üzemeltetett tengeri hajó, légi jármű vagy vasúti, illetve közúti szállítást végző jármű fedélzetén vagy a belvízi hajózásra szolgáló hajó fedélzetén végzett nem önálló munkavégzésre tekintettel kapott díjazást úgy kell tekinteni, hogy az abban a Szerződő Államban folytatott tevékenységhez kapcsolódik, amelyben a vállalkozás tényleges üzletvezetésének helye van, és az ebben a Szerződő Államban adóztatható.”

4 Ezen egyezmény 23. cikke 2. §-ának 1. pontja, amely meghatározza, hogy a belga illetőségű személyek által kapott, luxemburgi forrásból származó munkabérek tekintetében milyen módon kell elkerülni a kettős adóztatást, a következőképpen szól:

„[A] Luxemburgból származó jövedelmek – a 2. és a 3. pontban foglalt jövedelmek kivételével – és a Luxemburgban található vagyonelemek, amelyek az előző cikkek értelmében ebben az államban adókötelesek, Belgiumban mentesülnek az adózás alól. E mentesítés nem korlátozza Belgium jogát arra, hogy e mentesített jövedelmeket és vagyonelemeket az adómérték meghatározásakor figyelembe vegye.”

5 Az említett egyezményhez csatolt záró jegyzőkönyv 8. pontja értelmében:

„A 15. cikk 1. és 2. §-ára vonatkozóan megállapításra került, hogy a munkavégzés a másik Szerződő Államban történik, amennyiben azt a tevékenységet, amelyre tekintettel a munkabér, illetmény és más díjazás kifizetésre kerül, ténylegesen ebben a másik Szerződő Államban végzik, azaz amennyiben a munkavállaló azért van fizikailag jelen ebben a másik Szerződő Államban, hogy e tevékenységet ott végezze.”

A belga jog

6 A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvénykönyv 3. cikke elírja:

„A természetes személyek adójának hatálya alá tartoznak a Belga Királyságban illetéssel rendelkező természetes személyek.”

7 E törvénykönyv 5. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A Királyságban illetéssel rendelkező természetes személyek a jelen törvényben megjelölt valamennyi adóköteles jövedelmük tekintetében a természetes személyek adójának a hatálya alá tartoznak, akkor is, ha egyes ilyen jövedelmek esetében külföldön elért vagy szerzett jövedelmekről van szó.”

8 Az említett törvénykönyv 155. cikke elírja:

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

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

9 B. Sauvage és K. Lejeune Belgiumban rendelkeznek lakóhellyel, ahol a világszintű jövedelmük tekintetében a természetes személyek adójának a hatálya alá tartoznak. B. Sauvage egy luxemburgi székhelyű társaság munkavállalója. Az általa ellátott tanácsadói feladatkörben a munkáltatója érdekében eljárva rövid megbízásokat teljesít és értekezleteken vesz részt az utóbbi tagállam területén kívül.

10 A 2007–2009-es adóévek tekintetében B. Sauvage Belgiumban adóköteles jövedelemként vallotta be a munkabérét, ugyanakkor e munkabér teljes összegét a progresszivitásra figyelemmel mentesített jövedelemként is bevallotta.

11 A B. Sauvage munkavállalói tevékenysége gyakorlásának a helyére vonatkozó vizsgálatot követően a belga adóhatóság e három adóév vonatkozásában módosította az adóalapot. Megállapította, hogy a belga–luxemburgi egyezmény 15. cikkének 1. §-a alapján a B. Sauvage luxemburgi munkaviszonyához kapcsolódó díjazás azon napokra eső része, amelyek során B. Sauvage munkavállalói tevékenységét ténylegesen Luxemburg területén kívül végezte, Belgiumban volt adóköteles.

12 B. Sauvage és K. Lejeune panaszt nyújtott be az ezen adóhatóság által rájuk vonatkozóan hozott határozatokkal szemben. Mivel az adóhatóság elutasította e panaszokat, az érdekeltek keresetet indítottak a tribunal de première instance de Liège (liège-i elsőfokú bíróság, Belgium) előtt, amelynek keretében vitatták az említett hatóság által az ezen egyezmény 15. cikkének 1. §-a vonatkozásában elfogadott értelmezést.

13 B. Sauvage és K. Lejeune e bíróság előtt elsődlegesen arra hivatkozott, hogy a 15. cikk 1. §-át úgy kell értelmezni, hogy a korlátozott számú és eseti utazások nem képezték akadályát a jövedelem forrása szerinti állam kizárólagos adóztatási joghatóságának, mivel az érintett tevékenységet túlnyomórészt e tagállamban végezték, és hogy az említett állam területén kívül nyújtott szolgáltatások a Luxemburgban fennálló munkaviszony részét képezték. B. Sauvage és K. Lejeune másodlagosan az EUMSZ-szerződés által biztosított munkavállalók szabad mozgására és szolgáltatásnyújtás szabadságára hivatkozik.

14 A kérdést előterjesztő bíróság lényegében rámutat arra, hogy a szóban forgó adójogi szabályozás a B. Sauvage-éhez hasonló helyzetben visszatartja a belga illetőségű munkavállalókat attól, hogy a Belga Királyságtól eltérő tagállamban külföldi kiküldetésekkel járó munkát vállaljanak. Ezzel szemben arra az esetre, ha valamely belga illetőségű személy valamely olyan vállalkozás által a nemzetközi forgalomban üzemeltetett jármű fedélzetén folytat munkavégzést, amelynek tényleges üzletvezetési helye Luxemburgban van, a belga–luxemburgi egyezmény 15. cikkének 3. §-a előírja, hogy az ilyen munkavállalói tevékenységből származó jövedelem teljes összege mentes az adó alól Belgiumban, még ha azt a tevékenységet, amelyre tekintettel e jövedelmet kifizették, ténylegesen Luxemburg területén kívül folytatták is.

15 E körülmények között a tribunal de première instance de Liège (liège-i elsőfokú bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A [belga–luxemburgi] egyezmény 15. cikkének 1. §-a – amelyet úgy kell értelmezni, mint amely lehetővé teszi valamely belgiumi illetőségű, keresőtevékenységét valamely luxemburgi munkáltató alkalmazásában végző munkavállaló díjazása tekintetében a Luxemburg területén folytatott tevékenység arányában a forrás szerinti államot megillető adóztatási joghatóság korlátozását, amelyet úgy kell értelmezni, mint amely lehetővé teszi az adóztatási joghatóság lakóhely szerinti államra való átruházását a luxemburgi területen kívül végzett tevékenységhez kapcsolódó díjazások összege tekintetében, amelyet úgy kell értelmezni, mint amely a munkavállalónak a munkáltató székhelyén való folyamatos és mindennapos fizikai jelenlétét követeli meg, holott egy rugalmasan lefolytatott, objektív és ellenőrizhető adatokon alapuló bírói értékelés alapján nem vitatott, hogy ott rendszeresen megjelenik, és amelyet úgy kell értelmezni, mint amely megköveteli a bíróságoktól, hogy napi bontásban értékeljék az egyik és másik államban végzett tevékenységek fennállását és jelentőségét a 220 munkanaphoz viszonyított arány meghatározása érdekében – sérti-e az [EUMSZ] 45. cikk[e]t, amennyiben az olyan adózási természetű akadályt képez, amely korlátozza a határon átnyúló tevékenységeket, és sérti a jogbiztonság általános elvét, amennyiben az nem ír elő állandó és biztos adómentességi szabályokat az olyan munkáltató alkalmazásában álló belga illetőségű személy által kapott díjazás egészére vonatkozóan, amelynek tényleges üzletvezetési helye a Luxemburgi Nagyhercegségben található, és e munkavállaló jövedelmét részben vagy egészben a kettős adóztatás veszélyének teszi ki, illetve egy kiszámíthatatlan, a jogbiztonságot teljesen nélkülöző szabályozásnak veti alá?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

16 Előjáróban meg kell jegyezni, hogy a belga kormány azt állítja, hogy a nemzeti jognak és a szerződéses jognak az uniós joggal való összeegyeztethetőségére vonatkozó kérdések megválaszolása nem a Bíróság feladata. E kormány álláspontja szerint a Bíróság ezzel szemben minden olyan információt megadhat a nemzeti bíróságnak az uniós jog értelmezésével kapcsolatban, amely lehetővé teszi számára az előtte lévő jogkérdések megválaszolását.

17 E tekintetben pontosítani kell, hogy a Bíróságnak az EUMSZ 267. cikk alapján kétségtelenül nincs hatásköre arra, hogy megállapítsa a nemzeti adórendszerek párhuzamosságából eredő

negatív hatások kiküszöbölése vagy enyhítése érdekében kötött kétoldalú egyezmények rendelkezéseinek valamely szerződő tagállam általi esetleges megsértését. A Bíróság nem vizsgálhatja meg a kapcsolatot valamely nemzeti intézkedés és egy olyan, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény rendelkezései között sem, mint amilyen az alapügyben szereplő kétoldalú adóegyezmény, mivel ez a kérdés nem tartozik az uniós jog értelmezésének a körébe (2009. július 16-ai Damseaux ítélet, C-128/08, EU:C:2009:471, 22. pont).

18 Ugyanakkor amennyiben valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján fennálló adójogi szabályozás az alapügyben alkalmazandó jogi háttér részét képezi, és azt a nemzeti bíróság is ekként mutatta be, a Bíróságnak azt figyelembe kell vennie annak érdekében, hogy az uniós jognak a nemzeti bíróság számára hasznos értelmezését nyújtsa (2006. január 19-ai Bouanich ítélet, C-265/04, EU:C:2006:51, 51. pont).

19 Márpedig a jelen ügyben a belga–luxemburgi egyezmény alapján fennálló adójogi szabályozás az alapügyben alkalmazandó jogi háttér részét képezi, és azt a nemzeti bíróság is ekként mutatta be. Ebből következően annak érdekében, hogy az uniós jog hasznos értelmezését lehessen nyújtani, figyelembe kell venni ezen adójogi szabályozást.

20 Ami a belga–luxemburgi egyezmény alapján fennálló adójogi bánásmódot illeti, meg kell jegyezni, hogy az előterjesztett kérdés azon az előfeltevésen alapul, amely szerint ezen egyezmény alapján valamely belga illetőségű személy Luxemburgban fennálló munkaviszonyához kapcsolódó, luxemburgi forrásból származó jövedelme belga adó alóli mentességének az a feltétele, hogy ez a személy fizikailag jelen legyen e tagállamban. Így abban az esetben, ha azt a tevékenységet, amelyre tekintettel e jövedelem kifizetésre került, ténylegesen az említett tagállamon kívül folytatták, a Belga Királyság jogosult az ehhez kapcsolódó jövedelem megadóztatására.

21 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság a kérdésével lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 45. cikket, hogy azzal ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján fennálló tagállami adójogi szabályozás, amely valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező személy ez utóbbi tagállamban fennálló munkaviszonyához kapcsolódó jövedelmének adómentességét ahhoz a feltételhez köti, hogy azt a tevékenységet, amelyre tekintettel a jövedelem kifizetésre került, ténylegesen az említett tagállamban folytassák.

22 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata alapján a kettős adóztatásnak az Európai Unió szintjén való elkerülésére irányuló egységesítési vagy harmonizációs intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is hatáskörrel rendelkeznek a jövedelmek és a vagyon adózási követelményeinek meghatározására annak érdekében, hogy adott esetben egyezmények megkötésével elkerüljék a kettős adóztatást. Ilyen körülmények között a tagállamok a kettős adóztatás elkerülésére kötött kétoldalú egyezmények keretében, az adóztatási joghatóság megosztása érdekében szabadon rögzíthetik a kapcsoló elveket (2013. december 12-ai Imfeld és Garcet ítélet, C-303/12, EU:C:2013:822, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23 Ennek érdekében hasznos lehet a tagállamok számára a nemzetközi adóztatási gyakorlatban követett szempontok alkalmazása (lásd ebben az értelemben: 1998. május 12-ai Gilly ítélet, C-336/96, EU:C:1998:221, 31. pont; 2009. július 16-ai Damseaux ítélet, C-128/08, EU:C:2009:471, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 Ugyanakkor az adóztatási joghatóságnak a jelen ítélet 22. pontjában hivatkozott megosztása nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy az EUM-Szerződésben biztosított szabadságokkal ellentétes intézkedéseket alkalmazzanak. Ugyanis valamely kettős adóztatás elkerülésére kötött egyezmény keretében ily módon megosztott adóztatási joghatóság gyakorlása

során a tagállamoknak az uniós szabályoknak megfelelően kell eljárniuk, közelebbre pedig tiszteltetben kell tartaniuk az egyenlő bánásmód elvét (lásd ebben az értelemben: 2002. december 12-ii de Groot ítélet, C-385/00, EU:C:2002:750, 94. pont; 2013. december 12-ii Imfeld és Garcet ítélet, C-303/12, EU:C:2013:822, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 A jelen ügyben meg kell jegyezni, hogy annak elkerülése érdekében, hogy ugyanazon, valamely Luxemburgban fennálló munkaviszonyhoz kapcsolódó jövedelmet mind a munkavállaló lakóhelye szerinti államban, azaz a Belga Királyságban, mind pedig az e jövedelem forrása szerinti államban, vagyis a Luxemburgi Nagyhercegségben megadóztassák, a belga–luxemburgi egyezmény 15. cikke lényegében a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet által kidolgozott jövedelem- és tőkeadózási modelleget rendeltetések az átvételével az említett jövedelem tekintetében megosztotta az adóztatási joghatóságot e két Szerződő Állam között.

26 Ebben az összefüggésben először is meg kell jegyezni, hogy a Bíróság rendelkezésére álló iratokból az következik, hogy a valamely belga illetőségű személy Luxemburgban fennálló munkaviszonyához kapcsolódó jövedelmek tekintetében, amennyiben azon tevékenységgel szemben, amelyre tekintettel e jövedelmek kifizetésre kerülnek, és amelyet ténylegesen Luxemburg területén kívül folytatják, nem alkalmaznak eltérő bánásmódot a belföldi munkaviszonyhoz kapcsolódó jövedelmek esetében alkalmazott bánásmóddal képest. Ily módon úgy tűnik, hogy az állítólagos hátrány ahhoz kapcsolódik, hogy a belga–luxemburgi egyezmény szerződő államai milyen kapcsolóelvet választanak az adóztatási joghatóságuk megosztását illetően a szóban forgó bérjellegű jövedelmek, és azon kedvezőbb bánásmód tekintetében, amelyet az adóköteles bérjellegű jövedelmek esetében alkalmaztak Luxemburgban, nem pedig ahhoz, hogy a Belga Királyság ezen jövedelmekkel szemben hátrányos adójogi bánásmódot tanúsít.

27 Márpedig, egyrészt, mivel a tagállamok – amint az a jelen ítélet 22. pontjában kifejtésre került – az adóztatási joghatóságuk megosztása érdekében szabadon határozhatják meg a kapcsoló elveket, önmagában az a körülmény, hogy a jövedelem forrása szerinti állam adóztatási joghatóságának feltételeként a belföldi illetőségű munkavállalónak az ezen tagállam területén való tartózkodását írják elő, nem minősül hátrányos megkülönböztetésnek vagy a munkavállalók szabad mozgása alapján tiltott eltérő bánásmódnak (lásd ebben az értelemben: 1998. május 12-ii Gilly ítélet, C-336/96, EU:C:1998:221, 30. pont).

28 E tekintetben a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények célja annak elkerülése, hogy ugyanazt a jövedelmet az egyezmény mindkét Szerződő Államában megadóztassák, nem pedig az, hogy az adóalany egyik Szerződő Államban fennálló adókötelezettsége ne legyen magasabb, mint amely a másik Szerződő Államban terhelne (2015. november 19-ii Bukovansky ítélet, C-241/14, EU:C:2015:766, 44. pont; valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ennélfogva a Belga Királyság mint az adózó illetősége szerinti állam és a Luxemburgi Nagyhercegség mint az érintett munkavállaló jövedelmének forrása szerinti állam közötti adóztatási joghatóság megosztásából következő hátrányos adójogi bánásmódot és az e két állam adórendszere között fennálló eltéréseket nem lehet hátrányos megkülönböztetésnek vagy a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó tiltott eltérő bánásmódnak tekinteni.

29 Másodszor, az a körülmény, hogy valamely belga illetőségű személy részére a Luxemburgban fennálló munkaviszonyához kapcsolódóan azon napokra kifizetett jövedelem, amelyek során az e jövedelem kifizetésének alapjául szolgáló tevékenységet ténylegesen Luxemburg területén kívül folytatták, Belgiumban adóköteles, szintén nem tekinthető úgy, mint amely e belföldi illetékeségű személyt kedvezőtlenebb bánásmódban részesítené az azon belga illetőségű személlyel szemben tanúsított bánásmóddal képest, akinek Belgiumban áll fenn

munkaviszonya, és aki munkavállalói tevékenységét eseti alapon vagy rendszeresen ténylegesen ez utóbbi tagállam területén kívül folytatja, mivel e belföldi illetőség? személyek közül az utóbbinak a munkavállalói jövedelme teljes egészében Belgiumban adóköteles, míg az említett belföldi illetőség? személyek közül az el?bbi ilyen jövedelme csak abban az esetben adóköteles ezen államban, ha az e jövedelem kifizetésének alapjául szolgáló tevékenységet ténylegesen Luxemburg területén kívül folytatták.

30 Harmadszor, nem jelenhet? ki az sem, hogy valamely belga illetőség? személy, aki a munkavállalói tevékenységét eseti alapon vagy rendszeresen ténylegesen Luxemburg területén kívül folytatja, kedvez?tlenebb bánásmódban részesül azon belga illetőség? személlyel szemben tanúsított bánásmódhoz képest, akinek szintén Luxemburgban áll fenn munkaviszonya, ugyanakkor akinek ez utóbbi tagállamban való jelenléte elengedhetetlen, és aki ebb?l következ?en a munkavállalói tevékenységét csak ezen állam területén folytatja. Ugyanis mind az egyik, mind pedig a másik személy jogosult az azon napokhoz kapcsolódó munkavállalói jövedelmére vonatkozóan a belga–luxemburgi egyezményben és a belga nemzeti jogban el?írt adómentességre, amelyek során ténylegesen Luxemburg területén kívül folytatták munkavállalói tevékenységüket.

31 Ami a belga–luxemburgi egyezmény 15. cikkének 1. §-át illeti, amint azt a kérdést el?terjeszt? bíróság el?adta, e rendelkezés el?írja, hogy Belgiumban mentes az adó alól valamely olyan belga illetőség? személy Luxemburgban fennálló munkaviszonyához kapcsolódó jövedelme, aki e munkát valamely olyan vállalkozás által a nemzetközi forgalomban üzemeltetett járm? fedélzetén folytatja, amelynek tényleges üzletvezetési helye Luxemburgban van, még ha az e jövedelem kifizetésének alapjául szolgáló tevékenységet ténylegesen nem e tagállam területén folytatják is. Ezzel szemben a B. Sauvage?hoz hasonló helyzetben lév? belföldi illetékesség? személyeket Belgiumban terheli adófizetési kötelezettség, amennyiben az érintett jövedelem kifizetésének alapjául szolgáló tevékenységet nem ténylegesen Luxemburgban folytatták.

32 E tekintetben meg kell állapítani, hogy azt a körülményt, hogy attól függ?en, hogy a munkaviszonyt nemzetközi szinten nagy fokú mobilitás jellemzi?e, vagy sem, eltér? kapcsoló elvek kerültek kiválasztásra, nem lehet hátrányos megkülönböztetésnek vagy a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó tiltott eltér? bánásmódnak tekinteni. Ugyanis egyrészt, amint az a jelen ítélet 22. pontjából következik, az ilyen választás a kett?s adóztatásnak az Európai Unió szintjén való elkerülésére irányuló egységesítési vagy harmonizációs intézkedések hiányában az érintett tagállamok feladata, és az egyébiránt összeegyeztethet? a nemzetközi adóztatási gyakorlattal. Másrészt valamely belföldi illetőség? személy, akinek a munkavállalói tevékenységét nemzetközi szinten nagy fokú mobilitás jellemzi, magának e tevékenységnek a jellege miatt mindenesetre nincs összehasonlítható helyzetben azon belföldi illetőség? személy helyzetével, aki B. Sauvage?zsal hasonló helyzetben van.

33 Végül, pusztán az a körülmény, hogy a valamely adókedvezményhez való jogot ahhoz a feltételhez kötik, hogy az adóalany bizonyítékkal szolgáljon arra, hogy az e jog igénybevétele tekintetében megkövetelt feltételek teljesültek, vagy az a körülmény, hogy már az adóév elején bizonyos fokú bizonytalanság merült fel az adóteher meghatározása tekintetében, önmagában nem min?sül az uniós jog értelmében vett akadállynak.

34 Ugyanis, el?szer is, a tagállamok adójogi autonómiája elvének szerves részét képezi az, hogy a tagállamok meghatározzák, hogy valamely adókedvezmény igénybevétele érdekében melyek a megkövetelt bizonyítékok, valamint a tiszteletben tartandó anyagi és alaki jogi feltételek (lásd ebben az értelemben: 2011. június 30-i Meilicke és társai ítélet, C?262/09, EU:C:2011:438, 37. pont; 2014. október 9-i van Caster ítélet, C?326/12, EU:C:2014:2269, 47. pont).

35 A tagállami adóhatóságok ily módon megkövetelhetik az adóalanytól az általuk az adó

helyes alkalmazásához és annak értékeléséhez szükségesnek tartott igazolások benyújtását, hogy az érintett adójogi szabályozás által biztosított adójóváírás feltételei teljesülnek-e, és következésképpen helye van-e e kedvezmény megadásának (lásd ebben az értelemben: 2011. június 30-ai Meilicke és társai ítélet, C-262/09, EU:C:2011:438, 45. pont; 2014. október 9-ai van Caster ítélet, C-326/12, EU:C:2014:2269, 52. pont).

36 Másodszor, amennyiben valamely adóév adózási eredményét f-szabály szerint csak az érintett adóév végén lehet meghatározni, az a körülmény, hogy valamely adóévre vonatkozó végleges adóterhet nem lehet ezen adóév elején bizonyossággal elírni, ezen adórendszerek szerves részét képezi.

37 A fenti megfontolásokra tekintettel az elterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 45. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján fennálló tagállami adójogi szabályozás, amely valamely másik tagállamban illetésséggel rendelkező személy ez utóbbi tagállamban fennálló munkaviszonyához kapcsolódó jövedelmének adómentességét ahhoz a feltételhez köti, hogy azt a tevékenységet, amelyre tekintettel a jövedelem kifizetésre került, ténylegesen az említett tagállamban folytassák.

A költségekről

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

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

Az EUMSZ 45. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján fennálló tagállami adójogi szabályozás, amely valamely másik tagállamban illetésséggel rendelkező személy ez utóbbi tagállamban fennálló munkaviszonyához kapcsolódó jövedelmének adómentességét ahhoz a feltételhez köti, hogy azt a tevékenységet, amelyre tekintettel a jövedelem kifizetésre került, ténylegesen az említett tagállamban folytassák.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: francia.