

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2021. július 15. (*)

„Előzetes döntéshozatal – Munkavállalók szabad mozgása – A tőke szabad mozgása – Jövedelemadó – A kettős adóztatás elkerülésére irányuló jogszabályok – A lakóhely szerinti tagállamtól eltérő tagállamból származó jövedelem – A mentesség számítási módjai a lakóhely szerinti tagállamban – Bizonyos adókedvezményekre vonatkozó igény egy részének elvesztése”

A C-241/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a tribunal de première instance du Luxembourg (luxembourgi elsőfokú bíróság, Belgium) a Bírósághoz 2020. június 5-én érkezett, 2020. április 1-jei határozatával terjesztett elő a

BJ

és

az **État belge**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot tanácselnök, R. Silva de Lapuerta, a Bíróság elnökhelyettese (előadó), C. Toader, M. Safjan és N. Jääskinen bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- BJ képviselőjében N. Lequeux ügyvéd,
- a belga kormány képviselőjében C. Pochet, P. Cottin és S. Baeyens, meghatalmazotti minőségben,
- a holland kormány képviselőjében M. K. Bulterman és M. A. M. de Ree, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében W. Roels és V. Uher, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzeter döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 45. cikknek, az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésének és az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdése a) pontjának az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a BJ és az État belge között azon adókedvezmények egy részének elvesztése tárgyában folyamatban lév jogvitában terjesztették el, amelyekre BJ akkor lett volna jogosult, ha teljes jövedelme Belgiumból származott volna.

Jogi háttér

A belga–luxemburgi adóegyezmény

3 A Belga Királyság és a Luxemburgi Nagyhercegség között a kettős adóztatás elkerüléséről és a jövedelem és a vagyonadók területén egyes kérdések szabályozásáról szóló, 1970. szeptember 17-én aláírt egyezménynek (a továbbiakban: belga–luxemburgi adóegyezmény) az alapügy tényállására alkalmazandó szövegváltozata szerinti, „Ingatlanokból származó jövedelem” címet viselő 6. cikke az (1) bekezdésében kimondja:

„Az ingatlanokból származó jövedelem az ingatlan fekvése szerinti Szerződő Államban adóköteles.”

4 Ezen egyezmény „Nem önálló munkavégzés” címet viselő 15. cikke az (1) bekezdésében a következőképpen rendelkezik:

„A 16., 18., 19. és 20. cikk rendelkezéseire figyelemmel az egyik Szerződő Államban belföldi illetékességű személy nem önálló munkavégzésre tekintettel kapott munkabére, illetménye és más hasonló díjazása csak ebben az államban adóztatható, kivéve ha a munkát a másik Szerződő Államban végzik. Amennyiben a munkát ott végzik, úgy az ezért kapott díjazás ez utóbbi államban adóztatható.”

5 Az említett egyezménynek „A kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó rendelkezések” címet viselő 23. cikke a (2) bekezdésének b) pontjában elírja:

„A belgiumi illetésségek tekintetében a kettős adóztatást a következő módon kell elkerülni:

1° A Luxemburgból származó jövedelmek – a 2. és a 3. pontban foglalt jövedelmek kivételével –, valamint 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.”

6 Ugyanezen egyezménynek „A hátrányos megkülönböztetés tilalma” címet viselő 24. cikke a (4) bekezdésének a) pontjában kimondja:

„Az olyan belgiumi illetésségű természetes személy, aki a 7. és 14–19. cikkben foglaltaknak megfelelően adófizetésre kötelezhető Luxemburgban, tekintettel arra, hogy a keresetvékenységéből származó jövedelmének több mint 50%-át Luxemburgban éri el, kérelmére Luxemburgban adózik az egyezmény 6., 7. és 13–19. cikke szerint ott adóztatható jövedelme tekintetében, olyan átlagos adókulccsal, amely helyzetének, családi terheinek és a teljes jövedelmének figyelembevételével luxemburgi illetésségként vonatkozna rá.”

A belga jog

7 A code des impôts sur les revenus 1992-nek (a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvénykönyv; a továbbiakban: CIR 1992) az alapügy tényállására alkalmazandó szövegváltozata szerinti 131. cikke szabályozza az adómentes jövedelemhányadokat.

8 A hosszú távú megtakarítások és a lakóhely energiamegtakarítására fordított költségek címén biztosított adócsökkentést e törvénykönyv 145/1 és 145/24. cikke szabályozza.

9 Az említett törvény 155. cikke első bekezdésének szövege a következőképpen szól:

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

Az alapeljárás és az elzeterjesztett kérdések

10 A 2006 és 2011 közötti adóévekben a belga adóilletőség BJ Luxemburgban folytatott keresőtevékenységet.

11 Emellett BJ tulajdonosa egy Luxemburgban fekvő, természetes személy részére bérbe adott lakásnak és két, Belgiumban fekvő ingatlanak.

12 A belga–luxemburgi adóegyezmény 6. cikkének (1) bekezdése és 15. cikkének (1) bekezdése értelmében BJ luxemburgi eredetű ingatlanbevételeiből és luxemburgi keresőtevékenységéből származó jövedelme Luxemburgban volt adóköteles, és az ezen egyezmény 24. cikke (4) bekezdésének a) pontja alapján ott került megadóztatásra.

13 Az említett egyezmény 23. cikke (2) bekezdése 1. pontjának és a CIR 1992 155. cikkének megfelelően, első is, az e tagállamban fizetendő adó megállapításakor figyelembe vették ezen, Belgiumban adómentes jövedelmeket. Másodszor, az így meghatározott adóra alkalmazták a CIR 1992 131., 145/1 és 145/24. cikk szerinti adómentes jövedelemhányadok, hosszú távú megtakarítások és a lakóhely energiamegtakarítására fordított költségek utáni adócsökkentéseket. Harmadszor, a CIR 1992 155. cikke alapján a Luxemburgból származó adómentes jövedelmeknek a BJ összjövedelméhez viszonyított részének arányában csökkentették ezen adót.

14 BJ az általa a belga adóhatósághoz benyújtott panaszokkal arra hivatkozva vitatta az adókedvezmények e két kategóriájára alkalmazott beszámítás sorrendet, hogy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló nemzetközi egyezmények alapján mentesített jövedelmek utáni adókedvezményeknek nem az adómentes jövedelemhányadok, a hosszú távú megtakarítások és a lakóhely energiamegtakarítására fordított költségek utáni adókedvezmények érvényesítését megelőző, hanem az azt követő alkalmazása nem teszi lehetővé számára, hogy teljeskörűen érvényesítse ezen adókedvezményeket, és e sorrend azt eredményezi, hogy elveszíti azon adókedvezményekre vonatkozó igénynek a luxemburgi adómentes jövedelemmel arányos részét, amelyre a belga jog szerint jogosult lenne.

15 E panaszok elutasítását követően BJ a szóban forgó adókedvezmények teljes körű igénybevétele érdekében a tribunal de première instance du Luxembourghoz (luxemburgi elsőfokú bíróság, Belgium) fordult. E bíróság szerint ez utóbbi adókedvezményekre vonatkozó igény nagy része elveszett, mivel az említett adókedvezmények a BJ Belgiumból származó jövedelmére kivetett adót csak rendkívül kis mértékben csökkentették.

16 E tekintetben a kérdést elterjesztő bíróság mindenképpen arra keresi a választ, hogy úgy

kell-e értelmezni az EUMSZ 45. cikket, hogy azzal ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti adószabályozás. Ha ez lenne a helyzet, a kérdést elterjesztő bíróság ezt követően azt kívánja megtudni, hogy az alapügy egyes jellemzői hatással lehetnek-e ezen értelmezésre. Végül a bíróság arra a kérdésre is választ vár, hogy figyelemmel arra, hogy BJ-nek a tulajdonában lévő, Luxemburgban fekvő lakás bérbeadásából jövedelme származik, úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 63. és EUMSZ 65. cikket, hogy azokkal ellentétes az ilyen szabályozás.

17 Ilyen körülmények között a tribunal de première instance du Luxembourg (luxemburgi elsőfokú bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Az EUMSZ 45. cikkel ellentétes-e az olyan szabályozás, mint amely az alapügy tárgyát képezi – függetlenül attól, hogy azt valamely kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény átveszi-e, vagy sem –, amelynek alapján az adóalany a lakóhelye szerinti államban fizetendő jövedelemadó számításánál elveszíti az adómentes jövedelemhányadon és a személyes körülményein alapuló adókedvezményekre (mint például hosszú távú megtakarítás, nevezetesen egyéni életbiztosítási szerződés alapján fizetett díj, és energiamegtakarításra fordított költségek után járó adókedvezmény) vonatkozó igény egy részét amiatt, hogy ezen adóalany az érintett évben másik tagállamban is szerzett ott adóztatott jövedelmet?

2) Amennyiben az első kérdésre igenlő választ kell adni, a válasz továbbra is igenlő-e, ha az adóalany – mértékét és arányát tekintve – noha nem ér el számottevő jövedelmet a lakóhely szerinti államában, ugyanakkor ez utóbbinak módjában áll ezen adókedvezmények részére történő biztosítása?

3) Amennyiben a második kérdésre igenlő választ kell adni, a válasz továbbra is igenlő-e, ha a lakóhely szerinti állam és egy másik állam közötti kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény értelmében az adóalany a másik államban az ott adózó jövedelme tekintetében ezen állam adójogi szabályozása által biztosított személyes adókedvezményekben részesült, de ezek nem tartalmazzák egyes olyan kedvezményeket, amelyekre az adóalany a lakóhely szerinti államban a szabály szerint jogosult lenne?

4) Amennyiben a harmadik kérdésre igenlő választ kell adni, a válasz továbbra is igenlő-e, ha ez utóbbi különbség ellenére az adóalany a másik államban ily módon legalább akkora összegű adókedvezményben részesül, mint amelyet a lakóhelye szerinti államban elesik?

5) Ugyanezeket a válaszokat kell-e adni az [EUMSZ 63. cikk] (1) bekezdése és [az EUMSZ 65. cikk] (1) bekezdésére tekintettel az olyan szabályozással kapcsolatban, mint amely az alapügy tárgyát képezi – függetlenül attól, hogy azt valamely kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény átveszi-e, vagy sem –, amelynek alapján az adóalany a lakóhelye szerinti államban fizetendő jövedelemadó számításánál elveszíti az adómentes jövedelemhányadon és a személyes körülményein alapuló adókedvezményekre (mint például hosszú távú megtakarítás, nevezetesen egyéni életbiztosítási szerződés alapján fizetett díj, és energiamegtakarításra fordított költségek után járó adókedvezmény) vonatkozó igény egy részét amiatt, hogy ezen adóalany az érintett évben egy másik tagállamban a tulajdonában álló ingatlan bérbeadásából szerzett ott adóztatott jövedelmet?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

18 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 45. cikket, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami adójogi szabályozás,

amelynek alkalmazása azzal a következménnyel jár, hogy az e tagállamban lakóhellyel rendelkező adóalany a jövedelemadójának az említett tagállamban való kiszámítása során elveszíti az e tagállam által nyújtott adókedvezményekre vonatkozó igény egy részét amiatt, hogy ezen adóalany valamely másik tagállamban munkavállalóként való keresőtevékenység folytatása címén olyan díjazásban részesül, amely ez utóbbi tagállamban adóköteles, és amely a lakóhely szerinti tagállamban valamely kettős adóztatás elkerülésére irányuló kétoldalú egyezmény alapján mentesül az adóztatás alól.

19 Előzetesen meg kell vizsgálni, hogy az EUMSZ 45. cikk alkalmazandó-e az alapeljárásban.

20 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a munkavállalók szabad mozgáshoz való jogát gyakorló és a lakóhelyétől eltérő tagállamban keresőtevékenységet folytató valamennyi uniós polgár – lakóhelyétől vagy állampolgárságától függetlenül – az EUMSZ 45. cikk hatálya alá tartozik (2017. június 22-ii Bechtel ítélet, C-20/16, EU:C:2017:488, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

21 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapeljárás felperese Belgiumban rendelkezik lakóhellyel, és hogy az alapügyben szóban forgó adóévekben munkavállalóként Luxemburgban folytatott keresőtevékenységet.

22 Következésképpen az alapügyben szóban forgó felperes helyzete az EUMSZ 45. cikk hatálya alá tartozik.

23 Ezen előzetes pontosítást követően emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUM-Szerződés személyek szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseinek összessége annak megkönnyítését szolgálja, hogy a tagállamok állampolgárai az Unió egész területén bármilyen keresőtevékenységet folytathassanak, és e rendelkezésekkel ellentétes minden olyan intézkedés, amely ezeket az állampolgárokat hátrányosan érintheti, amennyiben másik tagállam területén kívánnak keresőtevékenységet folytatni (2002. december 12-ii de Groot ítélet, C-385/00, EU:C:2002:750, 77. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2017. június 22-ii Bechtel ítélet, C-20/16, EU:C:2017:488, 37. pont).

24 Következésképpen az EUMSZ 45. cikkel ellentétes bármely olyan intézkedés, amely alkalmas arra, hogy megzavarja vagy kevésbé vonzóvá tegye az e cikk által biztosított alapvető szabadságnak az uniós polgárok általi gyakorlását (2019. október 10-ii Krah ítélet, C-703/17, EU:C:2019:850, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 Másfelől, főszabály szerint a lakóhely szerinti tagállam feladata, hogy biztosítsa az adóalany számára a személyes és családi körülményeihez kapcsolódó adókedvezmények összességét, mivel bizonyos kivételektől eltekintve e tagállam képes a leginkább értékelni az adóalany teherviselő képességét, tekintettel arra, hogy itt található az adóalany személyes és vagyoni érdekeinek központja (2019. március 14-ii Jacob és Lennertz ítélet, C-174/18, EU:C:2019:205, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 A jelen ügyben ebből az következik, hogy a Belga Királyság mint az alapeljárás felperesének lakóhelye szerinti tagállam feladata, hogy utóbbi számára biztosítsa a személyes és családi körülményeihez kapcsolódó adókedvezmények összességét.

27 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az alapügyben szóban forgó adókedvezményeket, nevezetesen az adómentes jövedelemhányadok, a hosszú távú megtakarítások és a lakóhely energiamegtakarítására fordított költségek utáni adókedvezményeket a Bíróság az adóalany személyes és családi körülményeihez kapcsolódónak ismerte el (2019. március 14-i Jacob és Lennertz ítélet, C-174/18, EU:C:2019:205, 33., 40. és 41. pont).

28 Az alapügyben szereplő belga adószabályozás elírja, hogy a kettős adóztatás elkerülésére irányuló nemzetközi egyezmények alapján adómentes jövedelmeket először is hozzá kell számítani azon adóalaphoz, amely a belga eredetű, nem adómentes jövedelmekre alkalmazandó adómérték meghatározására szolgál, mivel az alapadó számítási alapját ezen adóalap képezi. Az adómentes jövedelemhányadok, a hosszú távú megtakarítások és a lakóhely energiamegtakarítására fordított költségek utáni adókedvezmények ezután kerülnek beszámításra az alapadóba. Csak e tételek levonását követően csökkentik az alapadót a kettős adóztatás elkerülésére irányuló nemzetközi egyezmények alapján adómentes jövedelmek összjövedelemhez viszonyított részének arányában, a CIR 1992 155. cikkének megfelelően.

29 Márpedig, amint azt a Bíróság megállapította, e adószabályozás – azzal, hogy az adókedvezményeket olyan alap tekintetében írja elő, amely egyaránt magában foglalja a nem adómentes belga eredetű jövedelmeket és a kettős adóztatás elkerülésére irányuló nemzetközi egyezmények alapján adómentes jövedelmeket, továbbá azzal, hogy csak ezt követően kell levonni az adóból azt a hányadot, amelyet ez utóbbi jövedelmek tesznek ki az adóalapot képező összjövedelem összegében – azt eredményezheti, hogy az olyan adóalany, mint az alapeljárás felperese, elveszítheti az olyan adókedvezményekre vonatkozó igényét, amelyek teljeskörűen megilletnék, ha jövedelmei összességében belga eredetűek lennének, és ha az adócsökkentő tételeket így kizárólag e jövedelmekből vonnák le (2019. március 14-i Jacob és Lennertz ítélet, C-174/18, EU:C:2019:205, 31. pont).

30 Következésképpen az alapeljárás felperese hátrányt szenvedett el, amennyiben nem részesült teljeskörűen azon adókedvezményekben, amelyekre akkor lett volna jogosult, ha jövedelme teljes egészében Belgiumból származott volna (lásd analógia útján: 2019. március 14-i Jacob és Lennertz ítélet, C-174/18, EU:C:2019:205, 42. pont).

31 Így az alapügyben szóban forgóhoz hasonló szabályozás eltérő bánásmódot alkalmaz az adóztatásban a Belga Királyság területén lakóhellyel rendelkező uniós polgárok között a jövedelmeik származása alapján, amely visszatartó hatással lehet arra nézve, hogy e személyek a Szerződésben biztosított szabadságokkal éljenek, különösen pedig, hogy a munkavállalók EUMSZ 45. cikkben biztosított szabad mozgását gyakorolják (lásd ebben az értelemben: 2019. március 14-i Jacob és Lennertz ítélet, C-174/18, EU:C:2019:205, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 Ebből az következik, hogy az ilyen szabályozás megvalósítja a munkavállalók szabad mozgásának az e cikkben főszabály szerint tiltott akadályozását.

33 Az ilyen korlátozás csak akkor engedhető meg, ha az a Szerződéssel összeegyeztethető jogos célt szolgál, és azt közérdeken alapuló kényszerítő ok igazolja. Ilyen esetben is szükséges azonban, hogy az alkalmazása alkalmas legyen az általa elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (2019. március 14-i Jacob és Lennertz ítélet, C-174/18, EU:C:2019:205, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 Márpedig a jelen ügyben a belga kormány – egyébként a kérdést előterjesztő bírósághoz hasonlóan – nemcsak hogy nem hivatkozik semmilyen igazolásra, hanem úgy véli, hogy az első

kérdés lényegében megegyezik a 2002. december 12-i de Groot ítélet (C-385/00, EU:C:2002:750), valamint a 2019. március 14-i Jacob és Lennertz ítélet (C-174/18, EU:C:2019:205) alapjául szolgáló ügyekben előterjesztett kérdéssel, és hogy ennél fogva arra igenlő választ kell adni.

35 A fenti megfontolásokra tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 45. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami adójogi szabályozás, amelynek alkalmazása azzal a következménnyel jár, hogy az e tagállamban lakóhellyel rendelkező adóalany a jövedelemadójának az említett tagállamban való kiszámítása során elveszíti az e tagállam által nyújtott adókedvezményekre vonatkozó igény egy részét amiatt, hogy ezen adóalany valamely másik tagállamban munkavállalóként való keresőtevékenység folytatása címén olyan díjazásban részesül, amely ez utóbbi tagállamban adóköteles, és amely az előbbi tagállamban valamely kettős adóztatás elkerülésére irányuló kétoldalú egyezmény alapján mentesül az adóztatás alól.

A második kérdésről

36 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy befolyásolja-e az első kérdésre adott választ az a körülmény, hogy az érintett adóalanynak a lakóhely szerinti tagállamban nincs számottevő jövedelme, ugyanakkor ez utóbbi tagállam biztosítani tudja számára a szóban forgó adókedvezményeket.

37 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a személyes és családi körülmények figyelembevételére vonatkozó kötelezettség csak akkor terhelheti a foglalkoztatás helye szerinti tagállamot, ha az adóalany adóköteles jövedelme csaknem teljes egészében, vagy teljes egészében az ez utóbbi államban folytatott tevékenységéből származik, és ezen adóalanynak a lakóhely szerinti tagállamban nincs számottevő jövedelme, amely így nem képes számára személyes és családi körülményeinek figyelembevételéből származó adókedvezményeket nyújtani (2017. június 22-i Bechtel ítélet, C-20/16, EU:C:2017:488, 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 A Bíróság pontosította, hogy ez az eset akkor áll fenn, ha kiderül, hogy az érintett adóalany a lakóhelye szerinti tagállamban egyáltalán nem szerzett jövedelmet, vagy olyan csekély összegű jövedelmet szerzett, hogy ezen állam nem képes arra, hogy számára az összes jövedelmének, valamint személyes és családi körülményeinek figyelembevételéből eredő előnyöket biztosítsa (2017. február 9-i X ítélet, C-283/15, EU:C:2017:102, 39. pont).

39 A meghatározó szempont ugyanis továbbra is az, hogy valamely tagállamnak elegendő adóköteles jövedelem hiányában nincs lehetősége arra, hogy adózási szempontból figyelembe vegye valamely adózó személyes és családi körülményeit, míg e figyelembevételre máshol, elegendő jövedelem folytán sor kerülhet (2017. február 9-i X ítélet, C-283/15, EU:C:2017:102, 42. pont).

40 Márpedig az alapügyben nyilvánvalóan nem ez a helyzet, hiszen az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapeljárás felperese által a lakóhely szerinti tagállamban szerzett jövedelem összegétől és annak az összjövedelméhez viszonyított arányától függetlenül e jövedelem elegendő ahhoz, hogy e tagállam megadóztathassa azokat, és a személyes és családi körülményeinek figyelembevételéből eredő, az alapügyben szóban forgó adócsökkentésekhez hasonló adókedvezményeket biztosíthasson számára.

41 Így, jóllehet az alapeljárás felperese jövedelmének túlnyomó része Luxemburgból származik, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy elegendő jövedelmet szerez Belgiumban ahhoz, hogy személyes és családi körülményeit ez utóbbi tagállamban

figyelembe lehessen venni annak érdekében, hogy részére adókedvezményeket biztosítsanak.

42 E körülmények között a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az a körülmény, hogy az érintett adóalany a lakóhely szerinti tagállamban nincs számottevő jövedelme, nem befolyásolja az első kérdésre adott választ, amennyiben e tagállam biztosítani tudja számára a szóban forgó adókedvezményeket.

A harmadik kérdés?

43 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy befolyásolja-e az első kérdésre adott választ az a körülmény, hogy a lakóhely szerinti tagállam és a munkavégzés helye szerinti tagállam közötti kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján az érintett adóalany az általa az utóbbi tagállamban szerzett jövedelem megadóztatása keretében az e tagállam adójogi szabályozása által biztosított adókedvezményekben részesült, azonban ezen adókedvezmények nem foglalnak magukban bizonyos olyan adókedvezményeket, amelyekre ezen adóalany főszabály szerint az előbbi tagállamban jogosult.

44 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy uniós szintű egységesítési vagy harmonizációs intézkedések hiányában a tagállamok két- vagy többoldalú kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények révén módosíthatják a korrelációt aközött, hogy a lakóhely szerinti tagállam figyelembe veszi egyrészt lakosai valamennyi jövedelmét, másrészt összesített személyes és családi körülményeiket. A lakóhely szerinti állam tehát egyezmény alapján mentesülhet a területén lakóhellyel rendelkező és gazdasági tevékenységüket részben valamely másik tagállamban folytató adóalanyok valamennyi személyes és családi körülményének figyelembevételére vonatkozó kötelezettsége alól (2002. december 12-ii de Groot ítélet, C-385/00, EU:C:2002:750, 99. pont).

45 Másfelől a lakóhely szerinti tagállam akkor is mentesülhet e kötelezettség alól, ha megállapítja, hogy a munkavégzés helye szerinti egy vagy több tagállam bármilyen egyezményről függetlenül az e tagállamokon kívül lakóhellyel rendelkező, de ott adóköteles jövedelemben részesülő adóalanyok személyes és családi körülményeinek figyelembevételéhez kapcsolódó adókedvezményt nyújt az általa adóztatott jövedelem után (2002. december 12-ii de Groot ítélet, C-385/00, EU:C:2002:750, 100. pont).

46 A kettős adóztatás kiküszöbölésére szolgáló mechanizmusoknak, illetve a kettős adóztatás kiküszöbölését vagy mérséklését eredményező nemzeti adórendszereknek ugyanakkor biztosítaniuk kell az érintett tagállamok adózói számára, hogy személyes és családi helyzetüket összességében megfelelően figyelembe vegyék, függetlenül attól, hogy az említett kötelezettséget az érintett tagállamok miképpen osztották meg egymás között, ellenkező esetben olyan egyenlőtlen bánásmódot valósítanak meg, amely összeegyeztethetetlen a Szerződésnek a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, és amely semmilyen körülmények között nem a nemzeti adójogszabályok közötti eltérések következménye (2002. december 12-ii de Groot ítélet, C-385/00, EU:C:2002:750, 101. pont; 2013. december 12-ii Imfeld és Garcet ítélet, C-303/12, EU:C:2013:822, 70. pont).

47 Márpedig a jelen ügyben egyrészt meg kell állapítani, hogy nem következik a belga–luxemburgi adójogi egyezmény rendelkezéseiből, hogy ezen egyezmény értelmében a Belga Királyság mentesülne a területén lakóhellyel rendelkező és gazdasági tevékenységüket részben Luxemburgban végző adóalanyok valamennyi személyes és családi körülményének figyelembevételére vonatkozó kötelezettsége alól.

48 Ezen egyezmény 24. cikke (4) bekezdésének a) pontja ugyanis az érintett adóalany személyes és családi körülményeinek figyelembevételét kizárólag ezen adóalany a

Luxemburgban adóköteles jövedelmeire alkalmazandó átlagos adómérték meghatározása céljából írja elő, anélkül hogy a Belga Királyságot mentesítené e kötelezettség alól.

49 Másrészt az alapügyben szóban forgó adójogi szabályozás semmilyen kapcsolatot nem állapít meg az érintett tagállamban lakóhellyel rendelkező adóalanyoknak nyújtott adókedvezmények, és azon adókedvezmények között, amelyekben ezen adóalanyok valamely másik tagállamban történő adóztatásuk keretében részesülhetnek (2013. december 12-ii Imfeld és Garcet ítélet, C-303/12, EU:C:2013:822, 73. pont), mivel az előbbi kedvezmények részleges elvesztése nem abból következik, hogy az adóalanyok Luxemburgban egyenértékű adókedvezményekben részesülnek, hanem arra a kettős adóztatás elkerülésére irányuló nemzetközi egyezmények alapján adómentes jövedelmek megszerzése esetén automatikusan kerül sor.

50 Ezenkívül úgy tűnik, hogy az alapeljárás felperese személyes és családi körülményeinek a foglalkoztatás szerinti tagállamban való figyelembevételére csak részlegesen kerül sor, mivel – amint az magából a harmadik kérdés szövegéből is következik – azok az adókedvezmények, amelyekben a felperes az általa e tagállamban szerzett jövedelmek ez utóbbi tagállamban való adóztatása keretében részesült, nem foglalnak magukban bizonyos olyan adókedvezményeket, amelyekre a lakóhelye szerinti tagállamban, vagyis a Belga Királyságban fűszabály szerint jogosult, és amely kedvezményekre vonatkozó igény egy részét tehát az említett szabályozás alapján elveszíti.

51 E körülmények között sem a belga–luxemburgi adójogi egyezményben szereplő, kettős adóztatás kiküszöbölésére szolgáló mechanizmusok, sem az alapügyben szóban forgó nemzeti adórendszer nem teszi lehetővé annak a belga adóügyi illetőségű személyek számára való biztosítását, hogy a munkavégzés helye szerinti tagállamban a személyes és családi körülményeiket összességében megfelelően figyelembe vegyék.

52 Következésképpen a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az a körülmény, hogy a lakóhely szerinti tagállam és a munkavégzés helye szerinti tagállam közötti kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján az érintett adóalany az általa az utóbbi tagállamban szerzett jövedelem megadóztatása keretében az e tagállam adójogi szabályozása által biztosított adókedvezményekben részesült, nem befolyásolja az első kérdésre adott választ, amennyiben sem ezen egyezmény, sem a lakóhely szerinti tagállam adószabályozása nem írja elő ezen adókedvezmények figyelembevételét, és amennyiben ez utóbbi kedvezmények nem foglalnak magukban bizonyos olyan adókedvezményeket, amelyekre ezen adóalany fűszabály szerint a lakóhely szerinti tagállamban jogosult.

A negyedik kérdésről

53 Negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy befolyásolja-e az első kérdésre adott választ az a körülmény, hogy az érintett adóalany a munkavégzés helye szerinti tagállamban legalább akkora összegű adókedvezményben részesült, mint amelyet a lakóhelye szerinti államban elesett.

54 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy valamely tagállam nem hivatkozhat valamely másik tagállam – jelen esetben azon tagállam, ahol az alapeljárás felperese dolgozik, és ahonnan jövedelmének jelentős része származik – által egyoldalúan biztosított előnyre annak érdekében, hogy kivonja magát a Szerződésből eredő kötelezettségei alól (lásd ebben az értelemben: 2013. december 12-ii Imfeld és Garcet ítélet, C-303/12, EU:C:2013:822, 61. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

55 Márpedig az alapügyben szóban forgó adójogi szabályozás alkalmazása azzal a

következménnyel jár, hogy az olyan adóalany, mint BJ, aki Belgiumban rendelkezik lakóhellyel, és ott adóköteles jövedelemmel rendelkezik, automatikusan elveszíti azon adókedvezményekre vonatkozó igény egy részét, amelyekre e szabályozás alapján f?szabály szerint jogosult, ha valamely másik tagállamban olyan jövedelmet szerez, amely Belgiumban valamely kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény alapján adómentes. Az ezen adóalannal szemben e másik tagállamban tanúsított adójogi bánásmódtól függetlenül e veszteség automatikus jellege az, amely sérti a munkavállalók szabad mozgását (lásd ebben az értelemben: 2013. december 12-i Imfeld és Garcet ítélet, C?303/12, EU:C:2013:822, 62. pont).

56 Ennélfogva arra a körülményre, hogy az alapeljárás felperesének személyes és családi körülményeit az általa Luxemburgban szerzett jövedelmek adóztatása keretében e tagállamban részben figyelembe vették, és hogy ebb?l következ?en e felperes adókedvezményben részesülhetett, nem hivatkozhat a lakóhely szerinti tagállam annak érdekében, hogy mentesüljön az EUMSZ 45. cikkb?l ered? kötelezettségei alól, függetlenül ezen adókedvezmény összegét?l.

57 Ezenkívül emlékeztetni kell arra, hogy a jelen ítélet 25., 37. és 46. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelel?en a lakóhely szerinti tagállam és adott esetben a munkavégzés helye szerinti tagállam feladata annak az adózók számára való biztosítása, hogy személyes és családi helyzetüket összességében megfelel?en figyelembe vegyék.

58 Márpedig abból a körülményb?l, hogy az alapeljárás felperese Luxemburgban legalább olyan összeg? adókedvezményben részesült, mint amelyet?l Belgiumban elesett, nem vezethet? le, hogy személyes és családi körülményeit teljes egészében figyelembe vették, annál is kevésbé, mivel úgy t?nik, hogy e helyzet figyelembevételé csak részleges, hiszen ezen adókedvezmény nem tartalmaz bizonyos olyan adókedvezményeket, amelyekre f?szabály szerint Belgiumban jogosult.

59 Ráadásul, amint az a jelen ítélet 48. pontjában megállapításra került, a belga–luxemburgi adójogi egyezmény 24. cikke (4) bekezdésének a) pontja az érintett adóalany személyes és családi helyzetének a figyelembevételét kizárólag ezen adóalanyra a Luxemburgban adóköteles jövedelmeire alkalmazandó átlagos adómérték meghatározása céljából írja el?.

60 Következésképpen a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az a körülmény, hogy az érintett adóalany a munkavégzés helye szerinti tagállamban legalább akkora összeg? adókedvezményben részesült, mint amelyet?l a lakóhelye szerinti államban elesett, nem befolyásolja az els? kérdésre adott választ.

Az ötödik kérdés?l

61 Ötödik kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell?e értelmezni az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdését és az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontját, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami adójogi szabályozás, amelynek alkalmazása azzal a következménnyel jár, hogy az e tagállamban lakóhellyel rendelkező adóalany elveszíti az e tagállam által nyújtott adókedvezményekre vonatkozó igény egy részét amiatt, hogy ezen adóalanyra egy másik tagállamban a tulajdonában álló ingatlanból olyan jövedelme származik, amely ez utóbbi tagállamban adóköteles, és amely az el?bbi tagállamban valamely kett?s adóztatás elkerülésére irányuló kétoldalú egyezmény alapján mentesül az adóztatás alól.

62 Az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése értelmében tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti t?kemozgásra vonatkozó minden korlátozás.

63 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése szerint tiltott, t?kemozgást korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek

alkalmasak arra, hogy eltántorítsák egy tagállam lakosait attól, hogy más tagállamokban hajtsanak végre ingatlanberuházásokat (2018. április 12-ii Bizottság kontra Belgium ítélet, C-110/17, EU:C:2018:250, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

64 Az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitnik, hogy az alapügyben szóban forgó adóévekben BJ-nek jövedelme származott egy Luxemburgban található lakás lakáscélú bérbeadásából.

65 Az EUMSZ 63. cikk következtésképpen alkalmazandó az alapeljárásban.

66 Ennek keretében meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó adójogi szabályozás, amint az többek között a jelen ítélet 28. pontjában kifejtésre került, minden olyan jövedelemre alkalmazandó, amely valamely kettős adóztatás elkerülésérli szóló nemzetközi egyezmény értelmében adómentes.

67 Ami a Luxemburgban fekvő ingatlanokból származó jövedelmeket illeti, azok a belga–luxemburgi adójogi egyezmény értelmében e tagállamban adókötelesek, Belgiumban pedig mentesek az adó alól.

68 Mindazonáltal ugyanúgy mint az alapeljárás felperese által a keresőtevékenysége folytatása címén szerzett jövedelmek tekintetében, az alapügyben szóban forgó adójogi szabályozás alkalmazása – azzal, hogy az adókedvezményeket olyan alap tekintetében írja el, amely egyaránt magában foglalja a nem adómentes belga eredetű jövedelmeket és a kettős adóztatás elkerülésére irányuló nemzetközi egyezmények alapján adómentes jövedelmeket, továbbá azzal, hogy csak ezt követen kell levonni az adóból azt a hányadot, amelyet ez utóbbi jövedelmek tesznek ki az adóalapot képező összjövedelem összegében – az alapeljárás felperesével szemben hátrányos megkülönböztetéshez vezet, mivel e szabályozás azzal a hatással jár, hogy megfosztja e felperest az olyan adókedvezményekre vonatkozó igényétli, amelyek t teljeskörően megilletnék, ha jövedelme teljes egészében Belgiumban fekvő ingatlanokból származna.

69 Így e szabályozás eltérő bánásmódot vezet be a belga illetőségű adóalanyok között aszerint, hogy Belgiumban vagy valamely más tagállamban fekvő ingatlanból származó jövedelemben részesülnek, amely alkalmas arra, hogy eltántorítsa ket attól, hogy a Belga Királyságtól eltérő tagállamokban hajtsanak végre ingatlanberuházásokat.

70 Következtésképpen az említett szabályozás a tkemozgás EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésében fšszabály szerint tiltott korlátozásának minšsül.

71 Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja alapján a 63. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tkbefektetés helye alapján különbséget tesznek az adózók között.

72 E rendelkezést a tkemozgás szabadságától való eltérésként szigorúan kell értelmezni. Következtésképpen e rendelkezés nem értelmezhető úgy, hogy minden olyan szabályozás, amely az adózók között a lakóhely vagy a tkbefektetés állama alapján különbséget tesz, automatikusan összeegyeztethető a Szerződéssel (2014. szeptember 11-i Verest és Gerards ítélet, C-489/13, EU:C:2014:2210, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

73 Ugyanis az említett rendelkezésben elírt eltérést maga az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdése korlátozza, amely szerint az e cikk (1) bekezdésében említett nemzeti rendelkezések „nem szolgálhatnak a 63. cikkben meghatározott szabad tkemozgásra és fizetési mveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül” (2014. szeptember 11-i Verest és Gerards ítélet, C-489/13, EU:C:2014:2210, 27. pont, valamint az ott hivatkozott

ítélkezési gyakorlat).

74 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja által engedélyezett eltér? bánásmódot meg kell különböztetni az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdésében tiltott hátrányos megkülönböztetést?l. Ahhoz, hogy valamely nemzeti adójogi szabályozást összeegyeztethet?nek lehessen tekinteni a Szerz?désnek a t?ke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy ezen eltér? bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozzon, vagy közérdeken alapuló nyomós indok alapján igazolható legyen (lásd ebben az értelemben: 2018. április 12?i Bizottság kontra Belgium ítélet, C?110/17, EU:C:2018:250, 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

75 A jelen ügyben meg kell állapítani egyrészt, hogy a belga–luxemburgi adóegyezmény 6. cikkének, 23. cikke (2) bekezdése 1. pontjának, valamint a CIR 1992 155. cikkének együttesen értelmezett rendelkezései alapján a Belga Királyság a belga adóillet?ség? személyek tekintetében „progresszivitási kikötés” alkalmazásával olyan mentesítési módszert írt el?, amelynek értelmében, ha a Luxemburgban fekv? ingatlanból származó jövedelmek e tagállamban adókötelesek, Belgiumban pedig mentesek az adó alól, a Belgiumban adóköteles jövedelmekre alkalmazandó adómérték meghatározása érdekében e jövedelmeket figyelembe kell venni.

76 E módszer lehet?vé teszi annak biztosítását, hogy az adóalany lakóhelye szerinti tagállamban mentesített jövedelmeket e tagállam ennek ellenére az adó progresszivitására vonatkozó szabály alkalmazása céljából figyelembe vegye az adóalany egyéb jövedelme után fizetend? adó összegének megállapítása során (lásd ebben az értelemben: 2014. szeptember 11?i Verest és Gerards ítélet, C?489/13, EU:C:2014:2210, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

77 A Bíróság e tekintetben már megállapította, hogy az ilyen szabályozás célja annak elkerülése, hogy a lakóhely szerinti tagállamban alacsonyabb mérték? adó terhelje egy másik tagállamban fekv? ingatlantulajdonnal rendelke? adóalany adóköteles jövedelmeit, mint az olyan adóalanyokét, akik a lakóhely szerinti tagállamban rendelkeznek összehasonlítható ingatlantulajdonnal (2014. szeptember 11?i Verest és Gerards ítélet, C?489/13, EU:C:2014:2210, 31. pont).

78 Ennélfogva e célra tekintettel a lakóhely szerinti tagállamban ingatlantulajdont szerz? adóalanyok összehasonlítható helyzetben vannak az Unió vagy az EGT más tagállamában ilyen tulajdont szerz? adóalanyokkal (2014. szeptember 11?i Verest és Gerards ítélet, C?489/13, EU:C:2014:2210, 32. pont).

79 Másrészt a belga kormány – egyébként a kérdést el?terjeszt? bírósághoz hasonlóan – nem hivatkozott olyan közérdeken alapuló kényszerít? indokra, amely igazolhatná az adóalanyok e két kategóriája között az alapügyben szóban forgó szabályozás által bevezetett eltér? bánásmódot.

80 E körülmények között az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti adójogi szabályozás nem tekinthet? összeegyeztethet?nek a Szerz?désnek a t?ke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, különösen az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésével és az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontjával.

81 A fenti megfontolásokra tekintettel az ötödik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdését és az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami adójogi szabályozás, amelynek alkalmazása azzal a következménnyel jár, hogy az e tagállamban lakóhellyel rendelke? adóalany elveszíti az e tagállam által nyújtott adókedvezményekre vonatkozó igény egy részét amiatt, hogy ezen adóalanynak egy másik tagállamban a tulajdonában álló ingatlanból olyan jövedelme

származik, amely ez utóbbi tagállamban adóköteles, és amely az előbbi tagállamban valamely kettős adóztatás elkerülésére irányuló kétoldalú egyezmény alapján mentesül az adóztatás alól.

A költségekről

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

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

- 1) **Az EUMSZ 45. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami adójogi szabályozás, amelynek alkalmazása azzal a következménnyel jár, hogy az e tagállamban lakóhellyel rendelkező adóalany a jövedelemadójának az említett tagállamban való kiszámítása során elveszíti az e tagállam által nyújtott adókedvezményekre vonatkozó igény egy részét amiatt, hogy ezen adóalany valamely másik tagállamban munkavállalóként való keresetvétekenység folytatása címén olyan díjazásban részesül, amely ez utóbbi tagállamban adóköteles, és amely az előbbi tagállamban valamely kettős adóztatás elkerülésére irányuló kétoldalú egyezmény alapján mentesül az adóztatás alól.**
- 2) **Az a körülmény, hogy az érintett adóalany a lakóhely szerinti tagállamban nincs számottevő jövedelme, nem befolyásolja az első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adott választ, amennyiben e tagállam biztosítani tudja számára a szóban forgó adókedvezményeket.**
- 3) **Az a körülmény, hogy a lakóhely szerinti tagállam és a munkavégzés helye szerinti tagállam közötti kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján az érintett adóalany az általa az utóbbi tagállamban szerzett jövedelem megadóztatása keretében az e tagállam adójogi szabályozása által biztosított adókedvezményekben részesült, nem befolyásolja az első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adott választ, amennyiben sem ezen egyezmény, sem a lakóhely szerinti tagállam adószabályozása nem írja elő ezen adókedvezmények figyelembevételét, és amennyiben ez utóbbi kedvezmények nem foglalnak magukban bizonyos olyan adókedvezményeket, amelyekre ezen adóalany főszabály szerint a lakóhely szerinti tagállamban jogosult.**
- 4) **Az a körülmény, hogy az érintett adóalany a munkavégzés helye szerinti tagállamban legalább akkora összegű adókedvezményben részesült, mint amelyetől a lakóhelye szerinti államban elesett, nem befolyásolja az első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adott választ.**
- 5) **Az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdését és az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami adójogi szabályozás, amelynek alkalmazása azzal a következménnyel jár, hogy az e tagállamban lakóhellyel rendelkező adóalany elveszíti az e tagállam által nyújtott adókedvezményekre vonatkozó igény egy részét amiatt, hogy ezen adóalany a másik tagállamban a tulajdonában álló ingatlanból olyan jövedelme származik, amely ez utóbbi tagállamban adóköteles, és amely az előbbi tagállamban valamely kettős adóztatás elkerülésére irányuló kétoldalú egyezmény alapján mentesül az adóztatás alól.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: francia.