A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2007. július 18. *

A C-182/06. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Cour administrative (Luxembourg) a Bírósághoz 2006. április 10-én érkezett, 2006. április 6-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **État du Grand-Duché de Luxembourg**

és

Hans Ulrich Lakebrink,

valamint

Katrin Pebs-Lakebrink

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök, R. Schintgen, A. Tizzano, M. Ilešič és E. Levits (előadó) bírák,

* Az eljárás nyelve: francia.

főtanácsnok: P. Mengozzi,
hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az État du Grand-Duché de Luxembourg képviseletében C. Schiltz, meghatalmazotti minőségben,

– H. U. Lakebrink és K. Pebs-Lakebrink képviseletében M. Kleyr avocat,

– a holland kormány képviseletében H. G. Sevensb és M. de Mol, meghatalmazotti minőségben,

– a svéd kormány képviseletében K. Wistrand, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal és J.-P. Keppenne, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2007. március 29-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 39. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet az État du Grand-Duché de Luxembourg és H. U. Lakebrink, illetve K. Pebs-Lakebrink (a továbbiakban: Lakebrink házaspár) között az utóbbiak által a 2002. évre vonatkozólag Luxemburgban fizetendő jövedelemadó tárgyában folyamatban lévő eljárásban nyújtották be.

Jogi háttér, az alapügy és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

3 A német állampolgársággal rendelkező és Németországban lakó Lakebrink házaspár kizárólag Luxemburgban folytat kereső tevékenységet. A 2002. évben közös adójukat e tagállamban fizették meg a jövedelemadóról szóló, 1967. december 4-i módosított törvény (a továbbiakban: LIR) 157b. cikke rendelkezéseinek értelmében.

4 A Lakebrink házaspár a luxemburgi adóhatósághoz benyújtott adóbevallásában a tulajdonában lévő, de általa nem lakott, Németországban található két ingatlan bérbeadásából származó negatív jövedelemként 26 080 euró összeget tüntetett fel. A házaspár kérte, hogy a külföldi illetőségűekre vonatkozó adómérték megállapításakor vegyék figyelembe az ezen ingatlanok bérbeadásából származó veszteséget.

5 A szóban forgó, ingatlanok bérbeadásából származó negatív jövedelmet a Finanzamt Trier (Németország) a házaspár részére szóló, 2003. július 30-án kiadott 2002. évi adókivetési értesítésében szabályszerűen megállapította. Az adókivetési értesítésből kitűnik, hogy a Lakebrink házaspár nem tett szert Németországban adóköteles jövedelemre. Következésképpen nem fizettek ott adót.

6 Kérelmüknek megfelelően a Lakebrink házaspárra Luxemburgban családi adót vetettek ki. A LIR 157b. cikkének megfelelően az adó mértékét úgy határozták meg, mintha a házaspár e tagállamban rendelkezne illetőséggel. Ezen adómérték megállapításakor nem vették figyelembe a Németországban található ingatlanvagyonok bérbeadásából származó negatív jövedelmet.

7 A LIR 157b. cikke előírja ugyanis, hogy a belföldi illetőségű adózókra vonatkozó adórendszertől eltérve – amely szerint a progresszivitás szabálya alkalmazandó valamennyi olyan jövedelem adómértékének kiszámításánál, amelynél az adókivetés joga más államot illet – a külföldi illetőségű adózókra vonatkozó adórendszer szerint a LIR 134. cikkének megfelelően a progressziós záradék az említett adózók helyi jövedelmein kívül kizárólag a külföldön szerzett szakmai jövedelmeikre alkalmazandó.

8 A Luxemburgi Nagyhercegség és a Németországi Szövetségi Köztársaság között a kettős adóztatás elkerüléséről, valamint a jövedelem- és a vagyonadó, továbbá az iparűzési és a földadó tárgyában nyújtandó kölcsönös közigazgatási segítségnyújtásról 1958. augusztus 23-án aláírt egyezmény 4. cikke alkalmazásában az ingatlanvagyon bérbeadásából származó jövedelemre való adókivetés joga az ingatlan fekvése szerinti államot illeti, a jelen esetben a Németországi Szövetségi Köztársaságot.

9 A Lakebrink házaspár panaszt nyújtott be a luxemburgi adóhatóság által kiadott jövedelemadó-kivetési értesítés ellen. E panasz válasz nélkül maradt. A házaspár ezen értesítés módosítására irányuló keresetét indokoltnak ítélte a luxemburgi tribunal administratif (elsőfokú közigazgatási bíróság).

10 Az État du Grand-Duché de Luxembourg fellebbezést nyújtott be e határozat ellen a Cour administrative-hoz (másodfokú közigazgatási bíróság). Ez utóbbi többek között azt kérdezi, hogy az EK 39. cikk szerinti közvetett hátrányos megkülönböztetésnek minősül-e a LIR 157b. cikkének alkalmazása, amennyiben a Lakebrink házaspár luxemburgi forrásból származó jövedelmeire alkalmazandó adómérték meghatározásánál a Németországban található ingatlanvagyonuk bérbeadásából származó negatív jövedelem figyelembevételének elutasítását eredményezi.

11 E körülmények között a Cour administrative az eljárást felfüggesztette, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni az EK 39. cikket, hogy azzal ellentétes a Luxemburgban [...] a LIR [a jövedelemadóról szóló törvény] 157b. cikke által bevezetetthez hasonló nemzeti szabályozás, miszerint valamely nem Luxemburgban lakó, külföldi illetőségű közösségi polgár, aki luxemburgi forrásból, [munkaviszonyból] származó, az adóköteles jövedelme jelentős részét kitevő jövedelmet szerez, a luxemburgi forrásból származó jövedelmeire alkalmazandó adómérték megállapítása során nem érvényesítheti az általa nem lakott, és a jelen esetben Németországban található ingatlanok bérbeadásából származó negatív jövedelmét?

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

12 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EK 39. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen az alapügyben szerepel, amely előírja, hogy az a közösségi polgár, aki nem azon tagállam illetőségével rendelkezik, ahonnan az adóköteles jövedelme jelentős részét kitevő jövedelmét szerzi, a szóban forgó jövedelmekre alkalmazandó adómérték megállapítása során nem érvényesítheti az általa nem lakott, és másik tagállamban található ingatlanok bérbeadásából származó negatív jövedelmét, holott az első állam illetőségével rendelkező személy érvényesítheti az ingatlanok bérbeadásából származó szóban forgó negatív jövedelmet.

13 Az alapeljárásban érintett jogszabályok olyan adójogi szabályozást állapítanak meg, amely különbözik aszerint, hogy az adóköteles jövedelme jelentős részét kitevő jövedelmét Luxemburgban szerző munkavállaló belföldi vagy külföldi illetőségű.

14 E tekintetben mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy bár a közvetlen adók nem tartoznak az Európai Közösség hatáskörébe, a tagállamok hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd különösen a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-225. o.] 21. pontját és a C-290/04. sz. FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-9461. o.] 30. pontját).

15 Ezt követően emlékeztetni kell arra, hogy a lakóhelyétől eltérő tagállamban kereső tevékenységet folytató minden közösségi polgár, lakóhelyétől vagy állampolgárságától függetlenül, az EK 39. cikk hatálya alá tartozik (lásd a C-152/03. sz. Ritter-Coulais-ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1711. o.] 31. pontját).

16 Következésképpen a lakóhelyétől eltérő tagállamban dolgozó Lakebrink házaspár esete az EK 39. cikk hatálya alá tartozik.

17 Az állandó ítélkezési gyakorlatból ezen kívül az következik, hogy az EK-Szerződés személyek szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseinek összessége annak megkönnyítését szolgálja, hogy a közösségi polgárok a Közösség egész területén belül bármilyen kereső tevékenységet folytathassanak, és e rendelkezésekkel ellentétes minden olyan intézkedés, amely a közösségi polgárokat hátrányosan érintheti, amennyiben egy másik tagállam területén kívánnak kereső tevékenységet folytatni (lásd a C-302/98. sz. Sehrer-ügyben 2000. június 15-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-4585. o.] 32. pontját, valamint a C-209/01. sz., Schilling és Fleck-Schilling ügyben 2003. november 13-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13389. o.] 24. pontját).

18 A luxemburgi jog szerint a németországi illetőségű, de Luxemburgban dolgozó Lakebrink házaspárnak a luxemburgi illetőségű és Luxemburgban dolgozó személyekkel ellentétben nem volt joga ahhoz, hogy a Luxemburgban szerzett jövedelme adómértékének megállapításakor kérje a Németországban található ingatlanok bérbeadásából származó jövedelemveszteség figyelembevételét.

19 Az alapügyben felmerült szabályozás tehát a Lakebrink házaspárhoz hasonló, külföldi illetőségű munkavállalót a belföldi illetőséggel rendelkező munkavállalóval szemben előnytelenebb helyzetbe hozza.

20 A luxemburgi és a holland kormány ezzel ellentétben előadja, hogy amennyiben e szabályozás nem veszi figyelembe a külföldön szerzett, nem szakmai tevékenységből származó pozitív vagy negatív jövedelmet, a külföldi illetőségű adózók számára a belföldi illetőségű adózókhoz viszonyítva általában véve előnyösebb adórendszert kínál.

21 Az említett szabályozás hatásainak ilyen általános értékelése nem fogadható el, mivel megfosztja tartalmától az EK 39. cikkben foglalt tilalmat.

22 Míg az alapügyben vitatott szabályozás ugyanis adókedvezményben részesíti a külföldön szerzett, nem szakmai tevékenységből származó pozitív vagy legalább nagyobb részben pozitív jövedelmet érvényesítő külföldi illetőségű adózókat, más a helyzet a Lakebrink házaspárhoz hasonló olyan külföldi illetőségű adózók tekintetében, akik kizárólag külföldön végzett nem szakmai tevékenységből származó negatív jövedelemmel rendelkeznek.

23 Márpedig, amint azt a főtanácsnok az indítványa 29. pontjában megjegyzi, azt a körülményt, hogy a vitatott szabályozás az alapügyben felmerült helyzetben hátrányosan megkülönbözteti a külföldi illetőséggel rendelkezőket, nem ellentételezi az a tény, hogy egyéb helyzetekben ugyanezen szabályozás nem tesz különbséget a belföldi és a külföldi illetőséggel rendelkezők között.

24 Ebben az összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az olyan kedvezőtlen bánásmód az adózás terén, amely valamely alapvető szabadságot sért, nem indokolható esetleges egyéb adókedvezményekkel (lásd a C-385/00. sz. de Groot-ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-11819. o.] 97. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

25 Emellett meg kell jegyezni, hogy lakóhelyük államában adóköteles jövedelem hiányában a Lakebrink házaspárhoz hasonló munkavállalók nem kérhetik az ebben az államban fekvő ingatlanvagyon bérbeadásából eredő jövedelemveszteségük figyelembevételét, és a teljes jövedelmükre vonatkozó adómérték megállapításakor nem kérhetik az ingatlan bérbeadásából származó negatív jövedelem figyelembevételét.

26 E körülmények között ellenőrizni kell, hogy a Lakebrink házaspárhoz hasonlóan luxemburgi illetőséggel nem rendelkező munkavállalókat sújtó adóhátrány az EK 39. cikkben tiltott, állampolgárság alapján történő közvetett hátrányos megkülönböztetésnek minősül-e.

27 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a hátrányos megkülönböztetés kizárólag különböző szabályoknak hasonló helyzetekre való alkalmazásából, vagy pedig ugyanazon szabálynak különböző helyzetekre történő alkalmazásából állhat (a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 30. pontja, a C-311/97. sz. Royal Bank of Scotland ügyben 1999. április 29-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-2651. o.] 26. pontja és a C-383/05. sz. Talotta-ügyben 2007. március 22-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-2555. o.] 18. pontja).

28 Márpedig a közvetlen adók esetében a belföldi, illetve külföldi illetőséggel rendelkező személyek helyzete általában nem hasonlítható össze (a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 31. pontja).

29 Általában nem minősül hátrányos megkülönböztetésnek az a tény, hogy valamely tagállam a külföldi illetőséggel rendelkező személyeknek nem ad meg bizonyos, a belföldieknek járó adókedvezményt, mivel az adózók e két kategóriája nincsen összehasonlítható helyzetben.

30 A következetes ítélkezési gyakorlat szerint más a helyzet, ha a külföldi illetőségű személy nem rendelkezik számottevő jövedelemmel a lakóhelye szerinti tagállamban, és adóköteles jövedelme meghatározó részét a munkavégzés helye szerinti

államban szerzi oly módon, hogy a lakóhelye szerinti állam nem képes részére a személyes és családi helyzetén alapuló előnyöket nyújtani. (lásd többek között a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 36. pontját).

31 Ugyanezen ítélkezési gyakorlat szerint a hátrányos megkülönböztetést az eredményezi, hogy e külföldi illetőségű személy személyes és családi helyzetét sem a lakóhelye, sem a munkavégzés helye szerinti államban nem veszik figyelembe (a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 38. pontja).

32 Ezen ítélkezési gyakorlat alkalmazandó az alapügyben felmerült helyzetre.

33 Ugyanis egyrészt a jelen ítélet 31. pontjában hivatkozott hátrányos megkülönböztetés *a fortiori* a Lakebrink házaspárhoz hasonló olyan külföldi illetőségű munkavállalókat érinti, akik a jelen ítélet 25. pontjában is kiemeltek szerint a lakóhelyük szerinti tagállamban nem rendelkeznek jövedelemmel, és teljes családi jövedelmüket a munkavégzés helye szerinti államban folytatott tevékenység révén szerzik.

34 Másrészt a jelen ítélet 31. pontjában is említett azon arány, amely alapjául szolgált a hátrányos megkülönböztetés Bíróság általi megállapításának a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítéletben, amint azt a főtanácsnok az indítványa 36. pontjában egyértelműen megállapítja, valamennyi olyan adókedvezményre vonatkozik, amely a külföldi illetőségű személynek sem a lakóhelye szerinti

államban, sem a munkavégzés helye szerinti államban figyelembe nem vett teherviselő-képességével kapcsolatos (lásd még Léger főtanácsnok fent hivatkozott Ritter-Coulais-ügyre vonatkozó indítványának 97–99. pontját); a teherviselő-képesség a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet értelmében továbbá a külföldi illetőségű személy személyes helyzete alkotóelemének minősülhet.

35 Következésképpen az EK 39. cikkben tiltott hátrányos megkülönböztetésnek minősül, amennyiben valamely tagállam adóhatósága elutasítja az adózó külföldi fekvésű ingatlanvagyona bérbeadásából származó negatív jövedelem figyelembevételét.

36 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EK 39. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely nem teszi lehetővé, hogy az a közösségi polgár, aki nem azon tagállam illetőségével rendelkezik, ahonnan az adóköteles jövedelme jelentős részét kitevő jövedelmét szerzi, a szóban forgó jövedelmekre alkalmazandó adómérték megállapítása során kérje az általa nem lakott, és másik tagállamban található ingatlanok bérbeadásából származó negatív jövedelme figyelembevételét, holott az első állam illetőségével rendelkező személy kérheti az ingatlanok bérbeadásából származó szóban forgó negatív jövedelem figyelembevételét.

A költségekről

37 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:

Az EK 39. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely nem teszi lehetővé, hogy az a közösségi polgár, aki nem azon tagállam illetőségével rendelkezik, ahonnan az adóköteles jövedelme jelentős részét kitevő jövedelmét szerzi, a szóban forgó jövedelmekre alkalmazandó adómérték megállapítása során kérje az általa nem lakott, és másik tagállamban található ingatlanok bérbeadásából származó negatív jövedelme figyelembevételét, holott az első állam illetőségével rendelkező személy kérheti az ingatlanok bérbeadásából származó szóban forgó negatív jövedelem figyelembevételét.

Aláírások