PHILIPPE LÉGER
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2005. március 1. [1]

1. A jelen ügy ismét azon adóalanyok közösségi jog szempontjából történő megítélésének problémáját veti fel, akik nem abban a tagállamban laknak, ahol az adókötelezettség keletkezik.

2. Pontosabban annak vizsgálatára vonatkozik, hogy a közösségi joggal ellentétes-e, hogy a Franciaországban lakó és Németországban közintézményként működő gimnáziumban tanárként dolgozó német állampolgárok nem vetethetik figyelembe Németországban a jövedelemadójuk kiszámítása során a bérleti díj elmaradásából adódó veszteséget, amely abból ered, hogy a családi házukat saját céljukra használják.

I – A nemzeti adórendszer vonatkozó szabályai

3. A Franciaországban élő magánszemélyek németországi jövedelemadó-kötelezettségére, valamint az adóköteles jövedelem és az adó mértékének meghatározására vonatkozó szabályok elsősorban a természetes személyek jövedelemadójáról szóló 1987. évi törvényben (Einkommensteuergesetz, a továbbiakban: 1987-es EStG) és a kettős adóztatás elkerüléséről szóló francia–német egyezményben (a továbbiakban: francia–német egyezmény) [2] szerepelnek.

A – *A Franciaországban lakó és Németországban dolgozó magánszemélyek németországi jövedelemadó-kötelezettsége*

4. Az 1987-es EStG 1. §-a meghatározza a Németországban adóköteles magánszemélyek körét. Így ebben a tagállamban adókötelesek az állam területén lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – A Németországi Szövetségi Köztársaság és a Francia Köztársaság között a kettős adóztatás elkerüléséről, valamint a jövedelem- és a vagyonadó, továbbá az iparűzési és a földadó tárgyában nyújtandó kölcsönös közigazgatási és jogsegélyről Párizsban, 1959. július 21-én aláírt egyezmény. Ezt az egyezményt a későbbiekben a Bonnban, 1969. június 9-én aláírt jegyzőkönyv, a Bonnban 1989. szeptember 28-án aláírt jegyzőkönyv és a Párizsban 2001. december 20-án aláírt jegyzőkönyv módosította.

személyek, állampolgárságukra való tekintet nélkül (az 1. § (1) bekezdése), valamint azok a külföldön lakó vagy tartózkodó német állampolgárok, akik Németországban vagy külföldön a közszolgálatban dolgoznak (az 1. § (2) és (3) bekezdése). [3]

B – *A Franciaországban lakóhellyel rendelkező és Németországban dolgozó magánszemélyek adóköteles jövedelmének meghatározása*

5. A Franciaországban lakóhellyel rendelkező német állampolgárokat illetően a francia–német egyezmény rendelkezéseit kell alkalmazni annak meghatározására, hogy melyik tagállam joghatósága terjed ki a jövedelemadó kiszabására. Így a valamely szerződő állam, Land, vagy ezen állam vagy Land közjogi személye által az alkalmazás helye szerinti állam állampolgárságával rendelkező, de a másik tagállam területén lakó magánszemélyeknek közigazgatási vagy katonai szolgálatért folyósított jövedelmét illetően az egyezmény 14. cikkének I. bekezdése úgy rendelkezik, hogy ezeknek a személyeknek kizárólag abban az államban kell adózniuk, amelyik a jövedelmet fizeti.

6. Ennek a szabálynak az értelmében a Franciaországban lakó és Németországban közintézményként működő gimnáziumban tanárként dolgozó német állampolgár jövedelme Németországban esik adókötelezettség alá. Ezzel ellentétben a kizárólag francia állampolgárságú, Franciaországban lakó, ugyanakkor Németországban közintézményként működő gimnáziumban dolgozó magánszemély nem Németországban köteles személyi jövedelemadót fizetni, hanem Franciaországban.

7. A francia–német egyezmény 20. cikke I. bekezdése a) pontjának első mondata, az egyezmény 2. cikke I.4. bekezdésének a) pontjával összefüggésében értelmezve, előírja, hogy mentes a Németországban történő adóztatás alól a Franciaországból származó jövedelem és a Franciaországban fekvő vagyontárgyak, amelyek a fenti egyezmény értelmében Franciaországban adóztathatók.

8. Az egyezmény 3. cikkének I. és IV. bekezdése értelmében az ingatlanból eredő jövedelmek csak abban a szerződő államban esnek adókötelezettség alá, ahol ezek az ingatlanok fekszenek. Ebbe beletartoznak az ingatlanok bármilyen formájú hasznosításából származó jövedelmek, az ingatlanok bérbeadásából származók is.

9. A német jog szerint a jövedelembe tartozik a *pozitív jövedelem*, amely a magánszemély hasznát jelenti, és a *negatív jövedelem*, amely ugyanennek a személynek a veszteségeként vagy hasznának elmaradásaként írható körül.

3 – Bizonyos körülmények között ugyanez alkalmazandó a német állampolgár családtagjaira és házastársára is.

10. Az ilyen negatív jövedelem a német jog szerint eredhet a magánszemélyek ingatlantulajdonának személyes szükségleteikre történő használatából. [4]

11. Ezeknek a különböző rendelkezéseknek az a következményük, hogy kizárják a külföldön fekvő ingatlanból eredő negatív jövedelem figyelembevételét a Franciaországban lakóhellyel rendelkező magánszemélyek adóköteles jövedelmének Németországban történő meghatározásakor.

12. Meg kell ugyanakkor említeni, hogy az ilyen negatív jövedelmek figyelmen kívül hagyása önmagából a német jogból is ered. Az 1987-es EStG 2a. §-a (1) bekezdése első mondatának 4. pontja ugyanis úgy rendelkezik, hogy a külföldi forrásból származó, külföldi államban fekvő ingatlan bérbeadásához kapcsolódó negatív jövedelmek csak az ugyanolyan természetű és ugyanebből az államból származó külföldi forrásból származó jövedelmekkel egyenlíthetők ki.

C – A Franciaországban lakóhellyel rendelkező és Németországban dolgozó magánszemélyek által fizetendő adó mértékének meghatározása

13. A francia–német egyezmény 20. cikke I. bekezdése a) pontjának második mondata értelmében a Franciaországból származó jövedelmeknek a németországi adóalap meghatározása céljából történő figyelembevételének kizárása nem korlátozza a Németországi Szövetségi Köztársaságot abban, hogy e jövedelmeket figyelembe vegye az adó mértékének meghatározásakor.

14. A német adójog így előírja, hogy amennyiben az adóalanynak a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény által mentességben részesített külföldi jövedelme van, ez kizárólag az adó mértékének meghatározása céljából kerül az adóalapba. [5] Ennek a rendelkezésnek a hatása az, hogy *fiktívvé* teszi az adóalapot az adó mértékének meghatározása során.

15. Ez a progressziós záradék „negatívnak" minősíthető [6] olyan negatív jövedelmek esetében, amelyek az adóköteles jövedelem virtuális csökkentését eredményezik, amely ezáltal alacsonyabb mértékű adó kiszabásához vezet.

16. A Bundesfinanzhof (Németország) ítélkezési gyakorlata [7] értelmében azonban az

4 – A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben az 1987-es EStG 21. §-a (2) bekezdésének első mondatára és 52. §-a (21) bekezdésének második mondatára emlékeztet.

5 – Lásd az 1987-es EStG 32b. §-a (2) bekezdésének 2. pontját ugyanezen cikk (1) bekezdése 2. pontjával összefüggésben.

6 – Lásd az előzetes döntéshozatalra utaló végzést, 2. o.

7 – Lásd különösen a következő ítéleteket: 1990. október 17-i ítélet (I R 182/87, DB 1991, 314. o.); I R 177/87, BFH/NV 1992, 104. o); 1993. május 13-i ítélet (IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100. o.), és az 1999. november 17-i ítélet (I R 7/99, BFHE 191, 108. o.).

1987-es EStG 2a. §-a (1) bekezdése első mondatának 4. pontja lerontja ezt a szabályt a külföldön fekvő ingatlanok bérbeadásából eredő külföldi forrású negatív jövedelmeket illetően. Következésképpen a külföldi negatív jövedelem nem vehető figyelembe a fiktív adóalapban az adó mértékének meghatározása során. [8] Ezenfelül az 1987-es EStG 2a. §-a (1) bekezdésének második mondata kifejezetten lerontja az 1987-es EStG 10d. §-ának alkalmazását, amely bizonyos körülmények között előírja a negatív jövedelmek figyelembevételét.

II – A tényállás és az alapeljárás

17. A Hans-Jürgen és a Monique Ritter-Coulais házaspár, mindketten német állampolgárok, [9] az 1987-es adóévben összjövedelmükre vonatkozóan Németországban voltak házastársként adókötelesek az adóköteles magánszemélyekre vonatkozó adójogszabályok szerint.

18. Franciaországban fekvő lakóház tulajdonosaként a házaspár mindkét tagja közintézményként működő gimnáziumban dolgozott Németországban. [10]

19. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből következik, hogy a Ritter-Coulais házaspár az adó mértékének az 1987-es EStG 32b. §-a (1) bekezdésének 2. pontjával és (2) bekezdésének 2. pontjával összhangban történő meghatározása során kérte a bérbeadás elmaradásából adódó veszteség figyelembevételét, amely abból származott, hogy saját lakhatási szükségleteik céljából maguk használták a Franciaországban fekvő, saját tulajdonú lakóházukat. [11]

8 – Az adó mértékének kiszámításakor a külföldi forrású negatív jövedelmek kizárását eredményező indokok a következőképpen összegezhetők: az indokolás kiindulópontja az, hogy az 1987-es EStG 2a. §-a (1) bekezdése első mondatának 4. pontja előírja, hogy a külföldi forrásból származó, külföldi államban fekvő ingatlan bérbeadásához kapcsolódó negatív jövedelmek csak az ugyanolyan természetű és ugyanebből az államból származó külföldi forrásból származó jövedelmekkel egyenlíthetők ki. A kérdést előterjesztő bíróság jelzi, hogy a „veszteségek kiegyenlítésének ezen tilalma" (jelen esetben inkább korlátozása) „a törvény szelleme szerint" azt eredményezte, hogy „az e rendelkezésben szereplő külföldi forrású jövedelmeket kizárta az adó mértékének kiszámításából az 1987-es EStG 32. §-a (1) bekezdésének 2. pontja és (2) bekezdésnek 2. pontja értelmében." A bíróság pontosítja, hogy „[u]gyanez a szabály alkalmazandó abban az esetben is, ha a kérdéses jövedelem [a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó] egyezmény értelmében adómentes" (az előzetes döntéshozatalra utaló végzés, 6. o., 2. §, b. pont). Másképpen mondva, a Franciaországban fekvő ingatlanból eredő negatív jövedelem csak Franciaországban fekvő ingatlan pozitív jövedelmével egyenlíthető ki.

9 – A házaspár képviselője a tárgyaláson jelezte, hogy Ritter-Coulais úr német, Ritter-Coulais asszony pedig francia állampolgár, aki házasságával kettős állampolgárságot szerzett.

10 – Így tehát a házaspár – mint Franciaországban lakó és Németországban közintézményként működő gimnáziumban tanárként dolgozó német állampolgárok – Németországban személyijövedelemadó-köteles az 1987-es adóévben. Az a körülmény, hogy Ritter-Coulais asszony francia állampolgársággal is rendelkezik, nem releváns a németországi jövedelemadó-kötelezettség megállapításakor.

11 – Emlékeztetünk arra, hogy a nemzeti rendelkezések szerint, amennyiben az adóalanynak a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény által mentességben részesített külföldi jövedelme van, ez a jövedelem kizárólag az adó mértékének meghatározása céljából, fiktív módon kerül az adóalapba.

20. Az adóhatóság az 1987-es EStG 2. §-a (1) bekezdése első mondatának 4. pontjában szereplő rendelkezés alapján elutasította ezt a kérelmet, amely kizárja a külföldi forrású, külföldön fekvő ingatlan bérbeadásának elmaradásából adódó negatív jövedelem figyelembevételét az adó mértékének meghatározásakor. [12]

21. A Ritter-Coulais házaspár megtámadta az adóhatóság e határozatát a Finanzgericht (Németország) előtt, amely elutasította a keresetet, mivel egyebek mellett úgy ítélte meg, hogy a felperesek nem szenvedtek el a közösségi joggal ellentétes hátrányos megkülönböztetést, mivel a Németországban lakóhellyel rendelkező magánszemélyek sem vonhatják le az ilyen jellegű „külföldön bekövetkezett" veszteségeiket. [13]

22. A felperesek ezt követően felülvizsgálat formájában megtámadták a Finanzgericht fenti döntését a Bundesfinanzhof előtt. A Finanzgericht döntésének megsemmisítésén túl kérik az adókiszabás módosítását annak érdekében, hogy az vegye figyelembe az 1987-es adóévre a bérbeadás elmaradásából adódó veszteséget az adó mértékének meghatározásakor.

12 – Ebből arra lehet következtetni, hogy a Ritter-Coulais házaspár által hivatkozott, a *bérbeadás elmaradásából adódó veszteség*, amelyet az okozott, hogy ők maguk használták a francia lakóházukat, a nemzeti rendelkezések alkalmazása tekintetében hasonló *a külföldi forrású, külföldön fekvő ingatlan bérbeadásának elmaradásából eredő negatív jövedelemhez.*

13 – Lásd az előzetes döntéshozatalra utaló végzést, 3. o.

III – Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem

23. A fellebbezés elbírálása érdekében a Bundesfinanzhof a következő kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé:

„1.) Ellentétes-e az Európai Közösség létrehozásáról szóló szerződés 43. és 56. cikkével az, ha valamely Németországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező magánszemély, aki Németországban munkavállalóként szerez jövedelmet, nem jogosult a németországi adóalapjából a más tagállamban bérbeadásból származó jövedelmében keletkezett veszteséget levonni?

2.) Abban az esetben, ha e kérdésre a válasz nemleges: ellentétes-e az Európai Közösség létrehozásáról szóló szerződés 43. és 56. cikkével az, ha az említett veszteséget az ún. negatív progressziós záradék alapján sem lehet figyelembe venni?"

IV – Elemzés

A – *Az értelmezendő közösségi jogról*

24. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett két kérdés egyrészt a valamely tagállam állampolgárainak más tagállam területén történő szabad letelepedésére vonatkozó EK 43. cikkre, másrészt a tőke és a fizetések szabad mozgására vonatkozó EK 56. cikkre vonatkozik.

25. Az ügy irataiból azonban világosan kiderül, hogy a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő nemzeti eljárás valamely tagállamban *munkavállalóként* – német közintézményként működő gimnáziumban tanárként – végzett tevékenységre vonatkozik.

26. Ezért kizártnak tűnik, hogy az EK 43. cikk értelmezése releváns lehet a jelen ügyben, és hasznos lehetne az alapügy megoldásához. Az EK 43. cikk második bekezdésének szövegéből ugyanis kifejezetten kiderül, hogy „[a] szabad letelepedés magában foglalja a jogot gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására [...].” [14]

14 – Kiemelés tőlem.

27. Ugyanez a megállapítás érvényes az EK 56. cikkre vonatkozó értelmezési kérdés tekintetében is, mivel ennek a cikknek a hatálya nem terjed ki a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő ügyre.

28. A Bíróság meghatározása szerint ugyanis, „a tőkemozgások olyan pénzügyi műveletek, amelyek lényegében az érintett összeg elhelyezéséhez vagy befektetéséhez kapcsolódnak,” [15] az áruk és szolgáltatások kereskedelméből származó ellenszolgáltatások kivételével. Ezenfelül még akkor is érdemes megjegyezni, ha az alapügy tényállása idején még nem volt alkalmazható, hogy a Szerződés 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EGK tanácsi irányelv [16] melléklete tartalmazza a tőkemozgások példálózó, tizenhárom részbe sorolt nómenklatúráját, és ezek között szerepelnek az ingatlanbefektetések is.

29. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben azonban semmi sem jelzi azt, hogy a jelen ügy ténybeli összefüggései között ingatlanbefektetéssel kapcsolatos határon átnyúló tőkemozgás valósulna meg.

15 – A 286/82. és 26/83. sz., Luisi és Carbone egyesített ügyekben 1984. január 31-én hozott ítélet (EBHT 1984., 377. o.) 21. pontja.

16 – HL L 178., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.

30. Az EK 56. cikk értelmezése ezért véleményem szerint nem szükséges és nem releváns az alapügy megoldásához.

31. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azonban a Bíróság az EK 234. cikk értelmében hatáskörrel rendelkezik arra, hogy az előzetes döntéshozatalt kezdeményező tagállamok bíróságai számára a közösségi jog értelmezésének minden olyan elemét biztosítsa, amely hasznos lehet a számára az alapjogvita megoldásához. Ennek érdekében „a Bíróság [...] figyelembe vehet olyan közösségi jogi szabályokat is, amelyekre a nemzeti bíróság nem hivatkozott kérdése megfogalmazásában." [17]

32. A fenti megállapításokra tekintettel a Bundesfinanzhof által előterjesztett kérdéseket úgy kell érteni, hogy a releváns közösségi jog – tehát a jelen esetben az EGK-Szerződés 48. cikkének (később az EK-Szerződés 48. cikke, jelenleg, módosítást követően, EK 39. cikk) – értelmezését kérik, amennyiben munkavállalókra vonatkozik e kifejezés közösségi jogi meghatározása értelmében. Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében ugyanis „[...] azt a személyt kell munkavállalónak tekinteni, aki meghatározott ideig szolgáltatásokat végez egy másik személy érdekében és annak utasítása szerint, amely ellenében díjazásban részesül." [18]

B – *A közösségi jog nézőpontjából elegendő külföldi elem szükségességéről*

33. Amint tehát megállapítottam, a Ritter-Coulais házaspár által munkavállalóként végzett kereső tevékenység alkalmazási körét tekintve elvileg az EGK-Szerződés 48. cikkének védelme alá helyezi a házaspárt.

34. Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében azonban ennek a cikknek az alkalmazhatósága azokra a személyes helyzetekre korlátozódik, amelyek a közösségi jog alá tartoznak, tehát csak olyan helyzetekre, amelyek elegendő külföldi elemet tartalmaznak e jog alkalmazásának kiváltásához. [19]

17 – A C-241/89. sz. SARPP-ügyben 1990. december 12-én hozott ítélet (EBHT 1990., I-4695. o.) 8. pontja. Lásd ugyanebben az értelemben a C-315/92. sz. Verband Sozialer Wettbewerb (ún. „Clinique"-) ügyben 1994. február 2-án hozott ítélet (EBHT 1994., I-317. o.) 7. pontját, a C-87/97. sz. Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola ügyben 1999. március 4-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-1301. o.) 16. pontját és a C-365/02. sz. Lindfors-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7183. o.) 32. pontját.

18 – A C-85/96. sz. Martínez Sala-ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-2691. o.) 32. pontja.

19 – Általánosságban a Szerződésnek a munkavállalók szabad mozgására, a letelepedési szabadságra és a szolgáltatások szabad mozgására vonatkozó rendelkezései „nem alkalmazhatók azon tevékenységekre, amelyek valamennyi releváns eleme egy tagállamhoz kapcsolódik" (a C-134/95. sz., USSL n° 47 di Biella ügyben 1997. január 16-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-195. o.] 19. pontja). Lásd ugyanebben az értelemben a C-41/90. sz., Höfner és Elser ügyben 1991. április 23-án hozott ítélet (EBHT 1991., I-1979. o.) 37. pontját, a C-332/90. sz. Steen-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-341. o.) 9. pontját és a C-29/94–C-35/94. sz., Aubertin és társai egyesített ügyekben 1995. február 16-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-301. o.) 9. pontját.

35. Meg kell tehát vizsgálni, hogy egyrészt az a körülmény, hogy Ritter-Coulais asszony 1987-ben francia–német kettős állampolgársággal rendelkezett, és másrészt az a tény, hogy a házaspár ugyanebben az időszakban Franciaországban élt, elegendő külföldi elemnek bizonyul-e az akkor alkalmazandó közösségi jog tekintetében.

36. E tekintetben először is jelzem, hogy az a tény, hogy Ritter-Coulais asszony 1987-ben kettős állampolgár volt, nem elegendő a Németországban, német állampolgárokként együtt adózó házaspár helyzetének „közösségiesítéséhez". Amint azt korábban megállapítottam, kizárólag a házastársak német állampolgárságát vették alapul Németországban a jövedelemadó megállapításakor, a házaspárt e tekintetben mondhatni egységként vették figyelembe.[20] Ezért gondolom úgy, hogy nem szükséges a házastársak helyzetének szétválasztása a közösségi jog nézőpontjából történő elemzés során, mivel ez végeredményben együttes adózásukhoz képest mesterséges helyzethez vezetne.

37. A Ritter-Coulais házaspár helyzete továbbá nem hasonlítható Gilly asszonyéhoz sem, akinek az esetét a Bíróság az 1998. május 12-én hozott ítéletében[21] vizsgálta meg. Az eredetileg német, majd házasság útján francia állampolgársággal rendelkező Gilly asszony tanítónő volt egy németországi közoktatási intézményben. A Gilly házaspár Franciaországban élt. Gilly asszony munkabére után Németországban szabták ki az adót a francia–német egyezmény 14. cikke I. bekezdésének első mondata alkalmazásával, mivel a jövedelme közszolgálati jogviszonyból származott, és német állampolgársággal rendelkezett.[22] Gilly asszony jövedelmét Franciaországban is megadóztatták, ahol a jövedelme után az ezen jövedelem után fizetendő francia adó összegével egyenlő mértékű adójóváírásban részesült,[23] ez az összeg azonban alacsonyabb volt, mint a Németországban befizetett adó. Ezt a Gilly házaspár a francia hatóságokkal szemben vitatta.

38. Ebben az ügyben a francia kormány úgy ítélte meg, hogy Gilly asszony nem gyakorolta a Szerződés 48. cikkéből eredő jogokat Franciaországban, mivel a származási államában, vagyis Németországban dolgozott.

39. Erre az érve válaszolva, és megállapítva, hogy Gilly asszony helyzete mégis a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó szabályok hatálya alá tartozik, a Bíróság kimondta, hogy „elegendő [...] hangsúlyozni azt, hogy Gilly asszony házassága révén francia állampolgárságot szerzett, és hogy Németországban végez kereső tevékenységet, bár még

20 – Lásd a jelen indítvány 17. és 18. pontját és különösen a 10. oldalon található lábjegyzetet.

21 – A C-336/96. sz. Gilly-ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-2793. o.).

22 – Lásd a jelen indítvány 5. és 6. pontját.

23 – Az 1989. szeptember 28-i jegyzőkönyvvel módosított francia–német egyezmény 20. cikke II. bekezdése a) pontjának cc) alpontjával összhangban.

mindig Franciaországban lakik. E körülmények között *ebben az utóbbi államban* a szabad mozgáshoz való jogát a Szerződés által biztosított módon, abból a célból gyakorló munkavállalónak kell tekinteni ahhoz, hogy a lakóhelyétől eltérő másik tagállamban vállalhasson munkát. Az a körülmény, hogy megőrizte az alkalmazás helye szerinti állam állampolgárságát, nem kérdőjelezi meg azt a tényt, hogy a *francia hatóságok számára* a francia állampolgárságú személy kereső tevékenységét egy másik tagállam területén végzi [...]." [24]

40. Összességében a francia hatóságok nézőpontjából tekintve, és a Németországban végzett munkából származó jövedelem franciaországi adózását illetően Gilly asszonyt mindenképpen úgy kell tekinteni, mint aki Franciaországon kívülre települt, azzal a céllal, hogy gazdasági jellegű kereső tevékenységet végezzen egy másik tagállamban.

41. A Ritter-Coulais házaspár Németországban végzett munkájából származó jövedelmének németországi adóztatására vonatkozó helyzetét azonban más nézőpontból kell megvizsgálni: a német hatóságokéból. Egyértelmű ugyanis, hogy a német hatóságok számára az érintettek német területen végeznek kereső tevékenységet, és csak a lakóhelyükre térnek vissza Franciaországba.

42. E pontosítások után hozzáfűzném, hogy – véleményem szerint – az alapügy tényállása idején, tehát 1987-ben, a más tagállambeli lakóhely önmagában nem volt elegendő arra, hogy az olyan személyes helyzetben lévő házaspár számára, mint a Ritter-Coulais házaspár, az akkor alkalmazandó közösségi jog tekintetében elegendő külföldi elemet biztosítson.

43. E megoldáshoz azon megállapítás vezet el, amely szerint az 1987-ben alkalmazandó közösségi jog a személyek szabad mozgását csak gazdasági szempontból vette figyelembe.

44. Ebben a tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság általános módon kimondta, hogy „minden közösségi polgár, függetlenül a lakóhelyétől és az állampolgárságától, aki *a munkavállalók szabad mozgásával él*, és aki *egy másik tagállamban végez kereső tevékenységet*, [a Szerződés munkavállalók szabad mozgására vonatkozó] rendelkezéseinek hatálya alá tartozik." [25]

24 – A fent hivatkozott Gilly-ügyben hozott ítélet 21. pontja (kiemelés tőlem).

25 – A C-419/92. sz. Scholz-ügyben 1994. február 23-án hozott ítélet (EBHT 1994., I-505. o.) 9. pontja. Kiemelés tőlem.

45. A más tagállamban végzett kereső tevékenységen kívül a közösségi jog alkalmazásának igazolására elegendő külföldi elem az okleveleknek és szakképesítéseknek valamely másik tagállamban történő megszerzése. [26]

46. Az ilyen külföldi elem fennállása, azonkívül, hogy a kérdéses helyzetet a közösségi joghoz kapcsolja, bizonyos esetekben és viszonylagosan lehetőséget nyújt az ún. „fordított hátrányos megkülönböztetés" elleni küzdelemre is, amely alatt a tagállam olyan bánásmódját értjük, amely kedvezőtlenebb a saját állampolgárokra, mint más tagállamok állampolgáraira nézve.

47. Így amennyiben a tagállamok állampolgárai magatartásuk folytán *a közösségi jog által szabályozott helyzetben vannak* – például egy másik tagállamban szereztek szakmai képesítést –, hivatkozhatnak a Szerződés személyek szabad mozgására vonatkozó szabályaira a saját tagállamukkal szemben. Ezek az állampolgárok ugyanis „származási tagállamuk tekintetében olyan helyzetben vannak, mint bármely más jogalany, aki részesül a Szerződés által biztosított jogokban és szabadságokban." [27]

48. A fordított hátrányos megkülönböztetés szankcionálása azonban közösségi jogi alapon csak akkor érvényesíthető, ha a kérdéses helyzet már önmagában „közösségiesített". Ennek hiányában az ilyen jellegű fordított hátrányos megkülönböztetés következménye az alkalmazandó nemzeti jogtól függ.

49. Ezen megállapításokra tekintettel megjegyezzük, hogy az iratokban semmi sem utal arra, hogy a Ritter-Coulais házaspár azért telepedett le Franciaországban, hogy „itt gazdasági tevékenységet folytassanak", [28] vagy esetleg szakmai képesítést szerezzenek. Éppen ellenkezőleg, úgy tűnik, hogy kizárólag magánjellegű célokból választották Franciaországot a letelepedésre. Abban a tagállamban folytatnak tehát kereső tevékenységet, amelynek állampolgárai, azaz a Németország Szövetségi Köztársaságban; ehhez az államhoz képest az egyetlen külföldi elem a lakóhelyük, Franciaország.

26 – A letelepedési szabadságot illetően ennek az ítélkezési gyakorlatnak a kezdeti időszakából lásd a 115/78. sz. Knoors-ügyben 1979. február 7-én hozott ítéletet (EBHT 1979., 399. o.). Ugyanezt az érvelést kell alkalmazni a munkavállalók szabad mozgása területén is (lásd a C-19/92. sz. Kraus-ügyben 1993. március 31-én hozott ítélet [EBHT 1993., I-1663. o.] 15. és 16. pontját).

27 – A fent hivatkozott Knoors-ügyben hozott ítélet 24. pontja.

28 – A C-370/90. sz. Singh-ügyben 1992. július 7-én hozott ítélet (EBHT 1992., I-4265. o.) 17. pontja.

50. Másképpen mondva, a Ritter-Coulais házaspár nem élt a Szerződés 48. cikkében szereplő szabad mozgás jogával abból a célból, hogy olyan tagállamban végezzen munkát, amelynek nem állampolgára.

51. Megjegyezzük, hogy ez az ügy hasonlít a C-112/91. sz. Werner-ügyhöz,[29] ahol a tényállás teljesen hasonló volt a Ritter-Coulais házaspár 1987-es helyzetéhez.

52. Ebben az ügyben Werner úr, német állampolgárságú, Németországban önálló vállalkozóként letelepedett fogorvos, aki korábban ebben a tagállamban szerzett oklevelet és szakmai képesítést, Hollandiában lakott. Azt szerette volna, ha figyelembe veszik személyes helyzetét a Németországban szerzett jövedelem megadóztatása során, és a házastársakra alkalmazható „splitting tarif" elnevezésű preferenciális adókulcsban részesül. Az illetékes nemzeti hatóságok elutasították a kérelmét azzal az indokkal, hogy nem Németországban él, és nem adóköteles az összjövedelmére vonatkozóan, ehhez a feltételhez kapcsolódott ugyanis ez a kedvezmény.

29 – Az 1993. január 26-án hozott ítélet (EBHT 1993., I-429. o.).

53. Ezen tényállásra tekintettel a Bíróságot az EGK-Szerződés 52. cikkének értelmezésére kérték (később az EK-Szerződés 52. cikke, jelenleg, módosítást követően, EK 43. cikk).

54. Ebben az ítéletében a Bíróság megállapította, hogy azonkívül, hogy német állampolgárként oklevelét és képesítését Németországban szerezte, Werner úr „foglalkozását mindig ezen államban folytatta, és [...] a német adójogszabályok vonatkoznak [rá]." A Bíróság azt is megállapította, hogy „[a]z egyetlen elem, amely kilép a tisztán nemzeti kereten, az a tény, hogy Werner úr egy másik tagállamban lakik, mint ahol foglalkozását folytatja."[30]

55. Következésképpen kimondta, hogy „az EGK-Szerződés 52. cikke nem akadályoz egy tagállamot abban, hogy az állampolgárát, aki foglalkozását ezen állam területén folytatja, és jövedelmének egészét vagy majdnem egészét innen kapja, illetve vagyonának egészét vagy majdnem egészét itt birtokolja, magasabb adóterhekkel sújtsa abban az esetben, ha nem ebben az államban lakik, mint akkor, ha ott lakik."[31]

30 – Ugyanott, 16. pont.

31 – Ugyanott, 17. pont.

56. Darmon főtanácsnok a fent hivatkozott Werner-ügyre vonatkozó indítványában [32] azt javasolta a Bíróságnak, hogy mondja ki: „sem az EGK-Szerződés 52. cikke, sem a 7. cikke nem alkalmazható valamely tagállam tisztán belső helyzetében [...]." [33]

57. Még abban az esetben is, ha a Bíróság nem minősítette a kérdéses esetet „valamely tagállam tisztán belső helyzetének", amely szerintünk az ítéletben szereplő indokolás logikus következménye lett volna, végeredményben csatlakozott a főtanácsnok megállapításaihoz, amennyiben úgy ítélte meg, hogy kizárólag a más tagállambeli lakóhely nem elegendő külföldi elem ahhoz, hogy a Szerződés letelepedési szabadságra vonatkozó rendelkezései alkalmazhatók legyenek. [34]

58. Úgy gondoljuk továbbá, hogy semmi akadálya annak, hogy ezt a megállapítást átültessük a munkavállalók szabad mozgásának területére, amely a tagállami állampolgárok gazdasági tevékenység végzése céljából történő Közösségen belüli áttelepülést is védelemben részesíti.

59. Úgy ítéljük meg továbbá, hogy a fent hivatkozott Werner-ügyben hozott ítéletben rejlő okfejtést fenn kell tartani az általa kiváltott kritika ellenére is. [35]

60. Véleményünk szerint ugyanis semmi nem kérdőjelezi meg Darmon főtanácsnoknak a fent hivatkozott Werner-ügyre vonatkozó indítványában tett következő állítását: „A tartózkodási jogra vonatkozó 1990. június 28-i tanácsi irányelvekig, amelyek ennek a jognak az általánossá tételére irányultak, a személyek Közösségen belüli mozgását a Szerződés gazdasági jellege határozta meg és korlátozta. Ebből következik, hogy a közösségi polgárok számára elismert moz-

32 – Az 1992. október 6-án ismertetett indítvány.

33 – Ugyanott, 55. pont.

34 – Egyetértünk Tizzano főtanácsnok elemzésével, aki úgy ítéli meg, hogy „a Bíróság a fenti Werner-ügyben hozott ítéletében arra korlátozódik, hogy alkalmazza azt az elvet, amely szerint a közösségi jog nem alkalmazható olyan helyzetekre, amelynek lényeges elemei egyértelműen egyetlen tagállamon belüliek." Lásd a C-209/01. sz., Schilling és Fleck Schilling ügyre vonatkozó indítvány 83. pontját (2003. november 13-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13391. o.]).

35 – Néhányan „meglepőnek" minősítették a Werner-ügyben hozott ítélet hatásait (Rohmer X. megjegyzése, 1000 kommentár, *Droit fiscal 1993*, n° 19). Mások visszafogottabban úgy ítélték meg, hogy ez az ítélet „nyilvánvalóan hatályát vesztette az Európai Unióról szóló szerződés hatálybalépése és az uniós polgárság elismerése óta" (Derouin, P. és Martin, P., *Droit communautaire et fiscalité – Sélection d'arrêts et de décisions*, Litec, 2004., 48. o.). Ezeken a megállapításokon túl megjegyezzük, hogy a francia Államtanács 2002. július 8-án hozott határozatában megismételte a Bíróságnak a Werner-ügyben hozott ítéletben kifejtett értelmezését (225159. sz. kereset, Inédit au Recueil Lebon) egy 1987-es és 1988-as évre vonatkozó jövedelemadóról szóló jogvitában.
Végül tévesnek tűnik az a megállapítás, hogy a Bíróság a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítéletében (EBHT 1995., I-225. o.) visszatér a fent hivatkozott Werner-ügyben hozott ítéletben található okfejtéshez. Amint azt a Schumacker-ügyre vonatkozó indítványunk 33. pontjában jeleztük, biztos, hogy Werner úr helyzetével ellentétben Schumacker úr esete a közösségi jog alkalmazási körébe tartozik. A belga állampolgárságú Schumacker úr ugyanis, aki képesítését és szakmai gyakorlatát a Németországi Szövetségi Köztársaságban szerezte, élt az EK-Szerződés 48. cikkében foglalt munkavállalók szabad mozgásának jogával, amikor ebbe a tagállamba ment, és itt folytatott kereső tevékenységet. Tehát nem valamely tagállam tisztán belső helyzetével találkozunk.

gásszabadság *gazdasági tevékenység végzése céljából* történő mozgást feltételez." [36]

61. Az alapeljárás tényállásának idején, 1987-ben, sem a tartózkodási jogra vonatkozó 1990-es irányelvek, sem az EK-Szerződés Maastrichti Szerződéssel módosított 8a. cikke (jelenleg, módosítást követően, EK 18. cikk) nem volt hatályban. Mivel időbeli hatályukra tekintettel alkalmazhatatlanok a kérdést előterjesztő bíróság által tárgyalt tényállására, csakúgy mint a fent hivatkozott Werner-ügyre, ezért ezeket a jogszabályokat nem kell figyelembe venni az elemzés során.

62. A Bizottsághoz hasonlóan [37] úgy gondolom, hogy az EK 18. cikkből eredő elveket nem lehet alkalmazni olyan esetekre, amelyek ennek a rendelkezésnek a hatálybalépése előtt keletkeztek, és váltották ki joghatásukat.

63. Az ezzel ellentétes álláspont elfogadása, így az uniós polgársághoz kapcsolódó elvek és szabályok figyelembevétele és azoknak valamely 1987-es időponthoz kapcsolódó jogvitában történő elemzése ellentétes lenne a jogbiztonság követelményével.

64. Ugyanis a jogbiztonság elve, amely a közösségi jog egyik alapelvét képezi, megköveteli, hogy „a közösségi jognak biztosnak, alkalmazásának pedig a jogalanyok számára kiszámíthatónak kell lennie." [38] Az alkalmazandó jogi normák egyértelműségére és előreláthatóságára vonatkozó ezen követelmények azzal a következménnyel járnak, hogy az adott időpontban fennálló esetet kizárólag az ebben az időpontban hatályos jogszabályok tükrében kell vizsgálni. [39]

65. Azonban e pontosítások után a C-107/94. sz. Asscher-ügyre [40] vonatkozó indítványban kifejtettekkel párhuzamosan

36 – Lásd a 30. pontot.

37 – Lásd a Bizottság írásbeli észrevételeinek 52. pontját.

38 – A 70/83. sz. Kloppenburg-ügyben 1984. február 22-én hozott ítélet (EBHT 1984., 1075. o.) 11. pontja. Lásd továbbá a C-354/95. sz., National Farmers' Union és társai ügyben 1997. július 17-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-4559. o.) 57. pontját.

39 – Ez azonban nem akadályozza a Bíróság későbbi, az alapjogvitában a kérdéses *tényállás időpontjában alkalmazandó* jogszabályok értelmezésére vonatkozó ítélkezési gyakorlatának figyelembevételét. Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében ugyanis a Bíróság az előzetes döntéshozatal keretében megvilágítja a közösségi jog azon jelentését és alkalmazási körét, „ahogyan azt hatálybalépése óta érteni és alkalmazni kell vagy kellett volna." Lásd a 61/79. sz. Denkavit italiana ügyben 1980. március 27-én hozott ítélet (EBHT 1980., 1205. o.) 16. pontját.

40 – Az 1996. június 27-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-3089. o.). Lásd különösen az ügyre vonatkozó főtanácsnoki indítvány 41. pontját, ahol kifejtésre került: „Úgy gondolom, hogy a jövőben a Bíróság döntést hozhat majd olyan esetekben is, amikor az olyan tagállami állampolgár által elszenvedett hátrányos megkülönböztetésről lesz szó, aki a szabad mozgás jogát mindössze például a 90/364 irányelv címén gyakorolta, mivel jelenleg ez a közösségi jogszabály bizonyos feltételek mellett mindenféle gazdasági tevékenység végzésétől független, általános tartózkodási jogot ismer el."
A Bíróság előtt felmerülő különböző esetek elkülönítése érdekében azonban érdemes megjegyezni, hogy – Erner úrtól eltérően – Asscher úr hivatkozhat az EK-Szerződés 52. cikkére származási országával szemben, „ha a gazdasági tevékenységnek a származási államától eltérő másik tagállamban történő folytatása által ez utóbbival szemben olyan helyzetben találja magát, amely hasonló minden olyan személyéhez, aki a fogadó állammal szemben hivatkozhat a Szerződés által biztosított jogokból és szabadságokból eredő előnyökre" (a fent hivatkozott Asscher-ügyben hozott ítélet 34. pontja).

jelezni kívánom, hogy a tartózkodási jogra vonatkozó másodlagos közösségi rendelkezések,[41] csakúgy mint az EK 18. cikke alapján véleményem szerint megállapítható, hogy a más tagállambeli lakóhely önmagában elegendő külföldi elem ahhoz, hogy a közösségi polgárok helyzetét a közösségi jog hatálya alá vonja.

66. A Bíróságnak továbbá alkalma volt azt is kimondani, hogy – bár az uniós polgárságnak nem célja a Szerződés alkalmazási körének a közösségi joggal semmilyen kapcsolatban nem álló belső helyzetekre történő kiszélesítése – fennáll a kapcsolat a közösségi joggal „azon személyek vonatkozásában [...], akik valamely tagállamnak más tagállam területén jogszerűen tartózkodó állampolgárai."[42]

67. Ezt az érvelést, amely az „uniós polgárság" fogalmából meríti joghatásait, zárójelbe kell azonban tenni a jelen elemzés során, mivel kizárólag a más tagállambeli lakóhely nem elegendő külföldi elem az 1987-ben alkalmazandó közösségi jog viszonylatában ahhoz, hogy az olyan helyzetben lévő személyek, mint a Ritter-Coulais házaspár, a Szerződés munkavállalók szabad mozgására vonatkozó szabályainak védelmében részesüljenek.

68. Ez a megállapítás automatikusan azt eredményezné, hogy azt javasoljam, a Bíróság ne válaszoljon érdemben a kérdést előterjesztő bíróság kérdéseire? Ezt kell a következőkben megvizsgálni.

C – A vonatkozó közösségi jog értelmezésére vonatkozó válasz nemzeti bíróság számára történő megadásának szükségességéről

69. Korábban a Bíróság már döntött úgy, hogy nem foglal állást érdemben a tagállami bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekben, amennyiben úgy ítélte meg, hogy a közösségi jog nem alkalmazandó tisztán belső jogvitákra, amelyek például nem rendelkeznek „kapcsolódási elemmel a közösségi jogban szereplő valamely helyzethez a személyek és szolgáltatások szabad mozgása területén."[43]

41 – Elsősorban a tartózkodási jogról szóló, 1990. június 28-i 90/364/EGK tanácsi irányelv (HL L 180., 26. o.; magyar nyelvű különkiadás 20. fejezet, 1. kötet, 3. o.). Ezt az irányelvet hatályon kívül helyezte az Unió polgárainak és családtagjaiknak a tagállamok területén történő szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való jogáról szóló, 2004. április 29-i 2004/38/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL L 158., 77. o.; magyar nyelvű különkiadás 5. fejezet, 5. kötet, 46. o.).

42 – A C-148/02. sz. Garcia Avello-ügyben 2003. október 2-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-11613. o.) 26. és 27. pontja.

43 – A fent hivatkozott USSL n° 47 di Biella ügyben hozott ítélet 22. pontja.

70. A Bíróság azonban módosította ezt az ítélkezési gyakorlatát. Így az áruk szabad mozgása területén kialakított, [44] majd a tőke szabad mozgásának területére kiterjesztett [45] ítélkezési gyakorlat értelmében az a körülmény, hogy az alapeljárás releváns elemei egy tagállamon belül valósulnak meg, önmagában nem eredményezi a nemzeti bíróság által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatatlanságát.

71. A Bíróság ugyanis kimondta, hogy „[e]lvben egyedül a nemzeti bíróság feladata, hogy az ügy sajátosságaira figyelemmel megítélje mind az előzetes döntéshozatal szükségességét ítéletének meghozatala szempontjából, mind pedig a Bíróság elé terjesztendő kérdések jelentőségét." [46] A Bíróság továbbá hozzátette, hogy „[a] nemzeti bíróság által előterjesztett [...] kérdést csak akkor lehet elutasítani, ha nyilvánvaló, hogy a közösségi jog kért értelmezésének semmilyen kapcsolata nincs az alapeljárásban szereplő jogvita valóságával vagy tárgyával." [47]

72. Ezt az utolsó helyzetet, amikor a Bíróság nem köteles határozatot hozni, a Bíróság maga is „kivételes esetnek" [48] minősítette.

73. Ezekre az elvekre tekintettel, és amennyiben „nem tűnik ki egyértelműen az, hogy a nemzeti bírónak nincs szüksége a közösségi jog értelmezésére," [49] a Bíróság úgy ítéli meg, hogy köteles válaszolni a nemzeti bíróság által előterjesztett kérdésekre.

74. Különösen úgy ítéli meg, hogy „az ilyen válasz hasznos lehet számára abban az esetben, ha a nemzeti jog előírja, hogy [a saját] állampolgárát ugyanolyan jogokban kell részesítenie, mint amilyenekben valamely másik tagállam állampolgára a közösségi jogból eredően ugyanolyan helyzetben részesül." [50]

75. Vita tárgyát képezi az a megközelítésmód, amely alapján a Bíróság olyan helyzetekben állapítja meg hatáskörét a közösségi jogi rendelkezésekre vonatkozó előzetes

44 – A C-448/98. sz. Guimont-ügyben 2000. december 5-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-10663. o.).

45 – A C-515/99., C-519/99–C-524/99. és C-526/99–C-540/99. sz., Reisch és társai egyesített ügyekben 2002. március 5-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-2157. o.) és a C-300/01. sz. Salzmann-ügyben 2003. május 15-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-4899. o.).

46 – Lásd a fent hivatkozott Guimont-ügyben hozott ítélet 22. pontját.

47 – A C-281/98. sz. Angonese-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4139. o.) 18. pontja. Megjegyezzük, hogy ez az ügy a munkavállalók szabad mozgására vonatkozott, amely alátámaszthatja azt a feltevést, hogy a fent hivatkozott Guimont-ügyben hozott ítéletben a későbbiekben lefektetett ítélkezési irányzat alkalmas ennek a terület befolyásolására.

48 – A fent hivatkozott Salzmann-ügyben hozott ítélet 32. pontja.

49 – A fent hivatkozott Guimont-ügyben hozott ítélet 23. pontja.

50 – A fent hivatkozott Reisch és társai ügyben hozott ítélet 26. pontja. Ez az álláspont megmagyarázhatja, hogy Geelhoed főtanácsnoknak az ügyre vonatkozó indítványa által használt kifejezések szerint, „ha a belső jog tiltja a fordított hátrányos megkülönböztetést, a nemzeti bíróságnak – annak érdekében, hogy meghatározhassa, fordított hátrányos megkülönböztetés történt-e – azokat a jogokat kell értelmeznie, amelyek más tagállamok állampolgárai számára a közösségi jogból erednek" (87. pont).

döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolása tárgyában, amikor az alapügy tényállása [a közösségi jog] alkalmazási körén kívül esik. [51]

76. A Bíróság által ily módon kimunkált ítélkezési irányzattal szemben felhozott érvek helytállóságától függetlenül azt nem hagyhatjuk figyelmen kívül a jelen ügyben. Ezért javasoljuk azt a Bíróságnak, hogy vizsgálja meg érdemben a Bundesfinanzhof által előterjesztett kérdéseket.

77. Miután egymást követően megállapításra került, hogy egyrészt az alapeljárás a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó szabályok hatálya alá tartozik, és nem a letelepedési szabadságra vagy a tőke szabad mozgására vonatkozók hatálya alá; másrészt a felperesek személyes helyzete 1987-ben nem tartalmazott az EGK-Szerződés 48. cikke tekintetében releváns külföldi elemet, végül az, hogy ez az utóbbi megállapítás – a Bíróság által kimunkált ítélkezési irányzat értelmében – nem akadályozza meg automatikusan a Bíróságot abban, hogy állást foglaljon az értelmezendő közösségi jogról, megkezdjük a nemzeti bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett két kérdés érdemi vizsgálatát, pontosítva, hogy a kérdések véleményünk szerint együttes vizsgálatot igényelnek.

78. Így a két kérdéssel, amelyet együtt kell megvizsgálni, az előterjesztő bíróság lényegében azt kérdezi, hogy az EGK-Szerződés 48. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az, hogy a Németországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező [52] és munkavállalóként német forrásból jövedelmet szerző tagállami állampolgárok nem érvényesíthetik a más tagállamban lakóház bérbeadásának elmaradásából – családi házuk saját szükségleteikre való használatából – adódóan elszenvedett veszteséget sem a Németországban fizetendő adó megállapítása során, sem pedig a jövedelmükre e tagállamban kivetett adó mértékének kiszámítása során.

51 – Lásd többek között Jacobs főtanácsnoknak a C-321/94–C-324/91. sz., Piestre és társai egyesített ügyekre vonatkozó indítványának (a Bíróság az ügyben 1997. május 7-én hozott ítéletet [EBHT 1997., I-2343. o.]) 38. és azt követő pontjait, valamint Saggio főtanácsnok fent hivatkozott Guimont-ügyre vonatkozó indítványának 6. és 7. pontját. Ezek a megállapítások érintik a C-297/88. és C-197/89. sz. Dzodzi egyesített ügyekben (1990. október 18-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-3763. o.]) kialakított ítélkezési gyakorlat hatályát, amely különösen arra az esetre vonatkozik, amikor valamely nemzeti jogi rendelkezés a közösségi jogra hivatkozik; lásd Jacobs főtanácsnoknak a C-28/95. sz. Leur-Bloem- és C-130/95. sz. Giloy-ügyekre vonatkozó indítványait (1997. július 17-én hozott ítéletek [EBHT 1997., I-4161. o., 47. és azt követő pontok, illetve EBHT 1997., I-4291. o.] és a C-306/99. sz. BIAO-ügyre vonatkozó indítványának (2003. január 7-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-1. o.]) 47–70. pontját.

52 – Pontosan megismétlem a kérdést előterjesztő bíróság első kérdésében használt kifejezéseket. Annak ellenére, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből nem derül ki egyértelműen, úgy tűnik, hogy úgy kell érteni a kifejezést, mint ami azt jelenti, hogy a Ritter-Coulais házaspár az összjövedelmére vonatkozóan a német rendszer alapján adóköteles; e rendszert azonban a Németországban lakóhellyel rendelkezők számára szokás fenntartani (lásd többek között a fent hivatkozott Werner- és Schumacker-ügyben hozott ítéleteket). Úgy tűnik, hogy itt kivételről van szó, amely a nem Németországban lakó közalkalmazottakra vonatkozik.

D – *A Szerződés munkavállalók szabad mozgására vonatkozó rendelkezései által tiltott hátrányos megkülönböztetés közvetett formájának fennállásáról*

79. Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében, bár a közvetlen adók nem is tartoznak önmagukban a Közösség hatáskörébe, a tagállamok az e területen megőrzött hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartása mellett kötelesek gyakorolni. [53] A munkavállalók szabad mozgása e tekintetben megköveteli minden, az állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetés eltörlését a tagállamok munkavállalói között, különösen a javadalmazás tekintetében. A C-175/88. sz. Biehl-ügyben 1990. május 8-án hozott ítéletében [54] a Bíróság kimondta, hogy az egyenlő bánásmód elve nem érvényesülhetne a javadalmazás tekintetében, ha a jövedelemadó körében alkalmazott hátrányosan megkülönböztető nemzeti előírások veszélyeztetik ezen elvet.

80. Az is egyértelmű, hogy az egyenlő bánásmódra vonatkozó szabályok nem csupán az állampolgárságon alapuló nyílt hátrányos megkülönböztetést, hanem a hátrányos megkülönböztetés valamennyi rejtett formáját is tiltják, ez utóbbiak ugyanis más megkülönböztető kritériumok alkalmazásával valójában ugyanahhoz az eredményhez vezetnek el. [55] A Bíróság úgy ítélte meg, hogy az olyan típusú nemzeti jogszabályok, amelyek a nemzeti területen letelepedett személyek számára biztosítanak bizonyos adókedvezményeket, azzal a kockázattal járnak, hogy főként más tagállamok állampolgárai számára jelentenek hátrányt, a külföldi illetőségű személyek ugyanis az esetek nagy részében külföldiek, ily módon az ilyen szabályozás állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetéshez vezethet. [56]

81. Azonban „[...] a hátrányos megkülönböztetés csak különböző szabályoknak hasonló helyzetekre való alkalmazásából, vagy pedig ugyanazon szabálynak különböző helyzetekre történő alkalmazásából állhat." [57]

82. A Bíróság továbbá a közelmúltban emlékeztetett arra, hogy „a közvetlen adók esetében a valamely államban belföldi, illetve külföldi illetőséggel rendelkező személyek helyzete nem hasonlítható össze, amennyiben a külföldi illetőségű személy által az adott állam területén szerzett jövedelem leggyakrabban csak egy része az összjövedelmének, amelynek érdekközpontja a lakóhelyén van, továbbá a külföldi illetőségű személy – összjövedelméből, illetve személyes, valamint családi körülményeinek összességéből következő – adóalanyisága ott bírálható el legkönnyebben, ahol személyes és családi érdekeinek központja található, és ez általában megegyezik az illető szokásos lakóhelyével." [58]

53 – Lásd különösen a C-246/89. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 1991. október 4-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-4585. o.) 12. pontját és a fent hivatkozott Schilling-ügyben hozott ítélet 22. pontját.

54 – EBHT 1990., I-1779. o., 12. pont.

55 – Lásd többek között a 152/73. sz. Sotgiu-ügyben 1974. február 12-én hozott ítélet (EBHT 1974., 153. o.) 11. pontját és a C-27/91. sz. Le Manoir-ügyben 1991. november 21-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-5531. o.) 10. pontját.

56 – Lásd többek között a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 28. pontját, a fent hivatkozott Asscher-ügyben hozott ítélet 38. pontját és a C-87/99. sz. Zurstrassen-ügyben 2000. május 16-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-3337. o.) 19. és 20. pontját.

57 – A fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 30. pontja.

58 – Lásd különösen a C-169/03. sz. Wallentin-ügyben 2004. július 1-jén hozott ítélet (EBHT 2004., I-6443. o.) 15. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

83. Ebből következik, hogy „az a tény, hogy egy tagállam a külföldi illetőségű személyeket nem részesíti bizonyos, a belföldi illetőségű személyeknek biztosított adókedvezményekben, az általános szabály szerint nem minősül hátrányos megkülönböztetésnek, tekintettel a belföldi illetőségű személyek és a külföldi illetőségű személyek helyzete közötti különbségekre, amely a jövedelmeik forrását, adóalanyiságukat, valamint személyes és családi körülményeiket illeti." [59]

84. A fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítéletben azonban a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a külföldi és belföldi illetőségű személy helyzete között nincsen objektív különbség, ha a külföldi illetőségű nem tesz szert jelentős jövedelemre, és adóköteles jövedelme nagy részét az alkalmazás helye szerinti államban szerzi. Ilyen esetben ugyanis a lakóhelye szerinti állam nincsen abban a helyzetben, hogy biztosítsa számára a személyes és családi helyzetének figyelembevételéből származó kedvezményeket. Az egyenlőtlen bánásmód így tehát hátrányos megkülönböztetéshez vezet a külföldi illetőségű személlyel szemben, mivel a személyes és családi helyzetét a lakóhely szerinti tagállamban és az alkalmazás helye szerinti tagállamban sem veszik figyelembe. [60]

85. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben ismertetett alapeljárás ténybeli és jogi keretei között az előbb felidézett elvek a következő elemzéshez vezetnek.

86. Az 1987-es EStG 2a. §-a (1) bekezdése első mondatának 4. pontja, amely – emlékeztetünk – azt írja elő, hogy a külföldi forrásból származó, külföldi államban fekvő ingatlan bérbeadásához kapcsolódó negatív jövedelmek csak az ugyanolyan természetű és ugyanebből az államból származó külföldi forrásból származó jövedelmekkel egyenlíthetők ki, azzal a hatással jár a német jogban, hogy önmagában véve [61] kizárja az ilyen külföldi forrású negatív jövedelmeket nemcsak az adóköteles jövedelem meghatározása során, hanem a Németországban fizetendő jövedelemadó mértékének kiszámítása során is. [62]

87. Összességében az összjövedelmére nézve Németországban adóköteles személy, aki egy másik tagállamban fekvő, általa lakott lakóház tulajdonosa, és nem rendelkezik bérleti díjból származó jövedelemmel ebben a tagállamban, nem érvényesítheti az adója kiszámítása során az abból adódó veszteséget, hogy a lakóházát ő maga foglalja el személyesen.

88. Az ügy irataiból ezzel szemben kiderül, hogy ugyanaz a személy, aki Németországban az általa lakott lakóház tulajdonosa,

59 – Ugyanott, 16. pont, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

60 – A fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 36–38. pontja.

61 – Tehát a külföldi forrású, ugyanolyan természetű és ugyanebből az államból származó jövedelmek hiányában.

62 – Emlékeztetni kell e tekintetben a kérdést előterjesztő bíróságnak a jelen indítvány 16. pontjában, valamint a 8. oldalon található lábjegyzetben kifejtett magyarázatára.

hivatkozhat erre a negatív jövedelemre a jövedelemadója kiszámítása során. [63]

89. A német adójogszabályok így tehát kizárják a külföldi illetőségű személyeket valamely adókedvezményből, ami ez utóbbiakra nézve kedvezőtlenebb, eltérő bánásmódot eredményez. [64]

90. Ez az eltérő bánásmód azonban nem minősül a Szerződéssel ellentétes hátrányos megkülönböztetésnek, ha a belföldi és külföldi illetőségűek elvileg objektívan eltérő helyzetben vannak.

91. E tekintetben kiemelendő, hogy amennyiben ezek a külföldi illetőségű személyek, például a Ritter-Coulais házaspár, a teljes vagy majdnem teljes világjövedelmüket Németországban szerzik, a jövedelemadó kiszámítása során alkalmazandó szabályok tekintetében úgy kell őket tekinteni, hogy hasonló helyzetben vannak azon a személyekkel, akik ebben a tagállamban laknak és dolgoznak.

92. A valamely tagállamban dolgozó, de nem itt letelepedett, és az ugyanabban a tagállamban lakó és dolgozó adóalanyok közötti eltérő bánásmód, amely abból áll, hogy megtiltja az előbbiek számára az ingatlanból származó negatív jövedelem figyelembevételé kedvezményének lehetőségét, így tehát ebben a mértékben a Szerződés 48. cikke által tiltott, a lakóhely kritériumán alapuló közvetett hátrányos megkülönböztetésnek minősül.

93. A Bíróság a külföldi illetőségű adóalanyok személyes és családi helyzetéhez kapcsolódó adókedvezményekre vonatkozó ügyeiben fejtette ki az ezen érvelést alátámasztó indokokat.

94. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából így az következik, hogy amennyiben az adóalany gyakorolta a szabad mozgáshoz való jogát, a lakóhelye szerinti ország köteles ténylegesen figyelembe venni a személyi és családi helyzetét; szükséges még ezen felül az, hogy adóköteles legyen ebben az államban, ez teszi lehetővé ugyanis ezt a számításba vételt. Ilyen esetben ugyanis a lakóhely szerinti tagállam képes figyelembe venni a belföldi illetőségű adóalany személyi és családi helyzetét. [65]

63 – Lásd az előzetes döntéshozatalra utaló végzést, 2. o. és a Bizottság írásbeli észrevételeinek 33. pontját.

64 – Megjegyezendő, hogy bár az alapügyben alkalmazandó adórendszer – amint láthattuk – a francia–német egyezményből és a nemzeti jogból eredő szabályok együttes hatásából ered, kizárólag ez utóbbi, egészen pontosan az 1987-es EStG 2a. §-a (1) bekezdése első mondatának 4. pontja okozza a Németországban belföldi és külföldi illetőségű személyek közötti eltérő bánásmódot.

65 – Lásd többek között a C-391/97. sz. Gschwind-ügyben 1999. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-5451. o.) 29. és 30. pontját.

95. Ilyenkor az adóalany személyes és családi helyzetéhez kapcsolódó, az alkalmazás helye szerinti tagállam nemzeti joga által előírt, a jövedelemadó kiszámítása során figyelembe vett adókedvezmények megtagadhatók a külföldi illetőségű személyek számára, mivel azok hasonló kedvezményekben részesülhetnek a saját lakóhelyük szerinti államukban.

96. Ezzel ellentétben, amennyiben az adóalany a lakóhelye szerinti államban nem rendelkezik elegendő jövedelemmel az ilyen figyelembevételhez, szükségszerűen az alkalmazás helye szerinti tagállam köteles azt figyelembe venni. [66]

97. Ez az ítélkezési gyakorlat megköveteli, hogy az adóalanynak az alkalmazás helye szerinti vagy a lakóhelye szerinti államban történő adóztatása végeredményben ne eredményezze azt, hogy a személyes vagy családi helyzetét egyáltalán nem vagy csak részben vették figyelembe. [67]

98. Általánosságban ez az ítélkezési gyakorlat azt jelenti, hogy a *külföldi illetőségű személyek adófizetési képessége*, amely nemcsak a személyes és családi helyzetüknek figyelembevételéből adódik, [68] hanem *jövedelmeik és veszteségeik összességének figyelembevételéből* is, [69] nem eshet az illetékes hatóságok eltérő megítélése alá kizárólag a lakóhely indoka folytán, amennyiben a belföldi és külföldi illetőségű adóalanyok a jövedelemadó-köteles jövedelmük teljes vagy majdnem teljes összegét az adókötelezettség helye szerinti államban szerzik.

99. Ez ugyanis az az eredmény, amelyre az olyan nemzeti szabályozás vezet, amely a külföldi illetőségű személyek esetén *nem veszi figyelembe a külföldi eredetű*, a bérleti díj elmaradásából származó veszteség formájában megjelenő *negatív jövedelmet* a jövedelemadó-köteles jövedelem és az adó mértékének meghatározása céljából, ezt a veszteséget azonban figyelembe veszi azon belföldi illetőségű személyek esetében, akik ebben a tagállamban szerzik teljes jövedelmüket vagy annak nagy részét.

66 – Lásd többek között C-80/94. sz. Wielockx-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítéletet (EBHT 1995., I-2493. o.).

67 – Lásd a C-385/00. sz. de Groot-ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-11819. o.) 101. pontját, amelyben a Bíróság úgy határozott, hogy „[a] kettős adóztatás elkerülésére alkalmazott mechanizmusoknak és az annak elkerülését vagy enyhítését eredményező nemzeti adórendszereknek biztosítaniuk kell az érintett tagállamok adóalanyai számára, hogy összességében kellően figyelembe vegyék a személyes és családi helyzetük egészét függetlenül attól a módszertől, ahogyan az érintett tagállamok egymás között megosztották ezt a kötelezettséget, a Szerződés munkavállalók szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel összeegyeztethetetlen egyenlőtlen bánásmód létrejöttének megakadályozása érdekében, amely semmiképpen sem eredhet a nemzeti adójogszabályok között fennálló különbségekből."

68 – Véleményem szerint az adóalanyok személyes és családi helyzetének figyelembevételéhez kapcsolódó adókedvezmények például: a jövedelemadó-mérték fokozatosságának a házaspárok javára történő enyhítése (a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet), a nyugdíjtartalék létrehozására fordított bevételnek az adóköteles jövedelemből történő levonásához való jog (a fent hivatkozott Wielockx-ügyben hozott ítélet) és a személyes kötelezettségekhez – mint például a kiegészítő nyugdíj folyósításához – kapcsolódó adócsökkentések (a fent hivatkozott de Groot-ügyben hozott ítélet).

69 – Ebbe a csoportba tartozik véleményem szerint a C-234/01. sz. Gerritse-ügyben 2003. június 12-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-5933. o.), legalábbis a költségek levonhatóságára vonatkozó részében. A Bíróság e tekintetben ugyanis úgy határozott, hogy a Szerződésnek a szolgáltatások szabad nyújtására vonatkozó szabályaival ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, amely a külföldi illetőségű személyek megadóztatásakor általános szabályként az üzleti költségek levonása nélkül a bruttó jövedelmet veszi figyelembe, míg a belföldi illetőségű személyek a nettó jövedelmük alapján, a költségek levonása után adóznak.

100. Ezért úgy ítélem meg, hogy a Szerződés 48. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a nemzeti szabályzás, amelynek a külföldi illetőségű munkavállalókkal szemben ilyen hátrányosan megkülönböztető hatása van.

E – *A közvetett hátrányos megkülönböztetés esetleges igazolásáról*

101. Meggyőződésem, hogy az általam alkalmazott, a fennálló ítélkezési gyakorlaton alapuló megközelítésmód lehetővé teszi, hogy a belföldi és külföldi illetőségű adóalanyok számos olyan különböző adókedvezmény tekintetében teljes egyenlőséget élvezzenek,[70] amelyek gyakran elválaszthatatlanul kötődnek a tagállami hatáskörbe tartozó gazdasági és politikai választásokhoz.

102. Azonban hangsúlyozni kell azt a tényt, hogy e megközelítés csak abban az esetben érvényes, ha az adóalany a teljes jövedelmét vagy annak nagy részét az adófizetés helye szerinti államban szerzi. Egyedül ez a megállapítás alakítja át a belföldi és külföldi illetőségű személyek közötti eltérő bánásmódot a Szerződés személyek szabad mozgására vonatkozó szabályai által tiltott hátrányosan megkülönböztető bánásmóddá.

103. A német kormány szerint a kérdéses bérbeadás elmaradásából származó veszteség leírásának lehetetlenségét a francia–német egyezmény és a nemzeti jog eredményeképpen létrejött adórendszer koherenciája fenntartásának szükségessége magyarázza.

104. Ez a koherencia azon a tényen alapul, hogy – mivel a Németországi Szövetségi Köztársaság a francia–német egyezmény 3. cikkének I. bekezdése értelmében nem rendelkezik hatáskörrel a Franciaországban fekvő ingatlanokból eredő jövedelmek megadóztatására – indokolt, hogy megtiltsa az ilyen ingatlanokhoz kapcsolódó veszteségek figyelembevételét, ha ezek a veszteségek nem egyenlíthetők ki ugyanilyen természetű, Franciaországból származó jövedelmekkel.

105. Ez az adórendszer továbbá az adóügyekben gyakorolt hatáskörök megosztásának szabályán alapul. A német kormány e tekintetben a fent hivatkozott Gilly-ügyben hozott ítéletre hivatkozott.

70 – A számos olyan adókedvezményt illetően, amelyre vonatkozhat ez a megközelítés, megjegyzendő, hogy a közelmúltban a Bundesfinanzhof előzetes döntéshozatal iránti kérelmet nyújtott be a Bírósághoz, amely arra irányul, hogy „[e]llentétes-e a [...] az Európai Közösséget létrehozó szerződés 52. cikkével az, ha valamely másik tagállam olyan állampolgára, aki a Németországi Szövetségi Köztársaság területén korlátozott adókötelezettséggel rendelkezik, a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező személytől eltérően nem csökkentheti összjövedelmét rendkívüli költség címén *a felmerült adótanácsadói költségekkel*?" (kiemelés tőlem); a C-346/04. sz. Conijn-ügyben 2004. augusztus 12-én benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem.

106. A német kormány által előadott érvelés nem győzött meg, mindenekelőtt azért nem, mert két különböző problémakört kever össze: egyrészt az adójogi kapcsoló elveket, másrészt az alkalmazandó adórendszer koherenciájának szükségességéből levont igazolásból eredő problémát.

107. Elsőként az adójogi kapcsoló elemekre vonatkozó problémakört illetően pontosítani kell, hogy a Bíróság a Gilly-ügyben hozott ítéletében megelégedett azzal, hogy megállapította, az EK-Szerződés 48. cikkével nem ellentétesek annak a kétoldalú egyezménynek a szabályai, amelyek a munkavállalókat az egyik vagy másik tagállamhoz kapcsoló adójogi elveket többek között akként határozzák meg, hogy a munkavállaló a magán- vagy a közszférában áll-e alkalmazásban, és ha a közszférában, akkor rendelkezik-e annak az államnak az állampolgárságával, amelynek a közigazgatása foglalkoztatja őt.

108. Ebben az esetben ugyanis olyan szabályokról van szó, amelyeknek az a rendeltetésük, hogy meghatározzák, melyik tagállamban lesz jövedelemadó-köteles az adóalany. [71] Az ebből eredő, az egyik vagy másik tagállamban alkalmazandó adókötelezettség szintjén jelentkező különbséget a közvetlen adórendszerek harmonizációjának közösségi szinten való hiánya indokolja.

109. A jelen ügyben ezzel szemben az adóköteles jövedelem meghatározására vonatkozó szabályok és az adó mértékének meghatározása képezik vita tárgyát. Senki sem kérdőjelezte meg a francia–német egyezményből és az 1987-es EStG-ből eredő szabályokat, amelyeknek az a hatásuk, hogy jövedelemadót vetnek ki Németországban olyan személyekre, mint a Ritter-Coulais házaspár, azért, mert német állampolgárként német közintézményként működő gimnáziumban a tanári hivatást gyakorolják.

110. Az adóügyekben gyakorolt hatáskörök megosztását sem vitatták közvetlenül az ügyünkben, amelynek értelmében, a francia–német egyezmény 3. cikkének I. bekezdése szerint „[a]z ingatlanból eredő jövedelmek [...] csak abban a szerződő államban esnek adókötelezettség alá, ahol ezek az ingatlanok fekszenek."

111. Az ingatlanból eredő *veszteségek* Németországban történő figyelembevételének hiánya nem ebből a cikkből következik, hanem – ahogyan láthattuk – kizárólag a nemzeti jogból.

71 – Ez abból a hatáskörből következik, „amellyel a szerződő felek a kettős adóztatás elkerülése érdekében az adóztatás területére vonatkozó hatásköreik egymás közötti megosztására vonatkozó feltételek meghatározásakor rendelkeznek" (a fent hivatkozott Gilly-ügyben hozott ítélet 30. pontja).

112. Másodsorban azon érv vonatkozásában, amely az alkalmazandó adórendszer koherenciájának biztosítására hivatkozik, a Bíróság következetesen visszautasította ezt az érvet, emlékeztetve arra, hogy azon ügyekben, ahol a Bíróság elfogadta, hogy az alapvető szabadságokat korlátozó szabályozás igazolható ezzel a szükségszerűséggel, [72] közvetlen kapcsolat állt fenn a nyugdíjelőtakarékossági és életbiztosítási szerződésre teljesített befizetések levonhatósága és ugyanezen szerződések alapján kifizetett összegek adóztatása között. [73]

113. Az alkalmazandó adórendszer koherenciájának biztosításához fűződő igényre történő hivatkozás elfogadásához szükséges, hogy közvetlen kapcsolat legyen az adókedvezmény biztosítása és e kedvezmény adókötelezettséggel történő ellenételezése között, valamint az adólevonásnak és az adókötelezettségnek ugyanazon adónemben és ugyanazon adóalany viszonyában kell fennállnia.

114. Úgy ítélem meg, hogy a jelen ügyben nincs ilyen kapcsolat a bérbeadás elmaradásából adódó veszteségnek a jövedelemadó kiszámítása során az alkalmazás helye szerinti tagállamban való levonása és az ingatlan fekvése szerinti tagállamban az ingatlanjövedelem megadóztatása között.

115. Kizártnak tűnik számomra tehát, hogy a belföldi és a külföldi illetőségű személyek közötti olyan különbségtételt, mint amilyet a német jogszabályok hoztak létre, az alkalmazandó adórendszer koherenciának biztosításához fűződő igény igazolná.

116. Továbbá semmi sem igazolja, hogy jelen ügyben a bérbeadás elmaradásából adódó veszteség figyelembe vehető lenne a lakóhely szerinti államban valamely későbbi adókivetési időszakban.

117. Végül – amint a kérdést előterjesztő bíróság is hangsúlyozta – az adóbevételek csökkenése nem tekinthető valamely alapvető szabadsággal elviekben ellentétes intézkedés indokolására felhozható nyomós közérdeknek. [74]

72 – Lásd a C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-249. o.) 28. pontját és a C-300/90. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben ugyanekkor hozott ítélet (EBHT 1992., I-305. o.) 21. pontját.

73 – Lásd különösen a fent hivatkozott de Groot-ügyben hozott ítélet 108. pontját.

74 – Lásd különösen a C-35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4071. o.) 59. pontját.

V – Végkövetkeztetések

118. A fenti megállapításokra tekintettel azt javasolom a Bíróságnak, hogy a következőképpen válaszoljon a Bundesfinanzhof által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre:

„Az EGK-Szerződés 48. cikkét (később az EK-Szerződés 48. cikke, jelenleg, módosítást követően EK 39. cikk) úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, hogy a Németországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező és munkavállalóként német forrásból jövedelmet szerző tagállami állampolgárok nem érvényesíthetik a más tagállamban lakóház bérbeadásának elmaradásából – családi házuk saját szükségleteikre való használatából – adódóan elszenvedett veszteséget sem a Németországban fizetendő adó megállapítása során, sem pedig a jövedelmükre e tagállamban kivetett adó mértékének kiszámítása során."