PAOLO MENGOZZI
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2007. március 22. [1]

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel a Cour administrative de Luxembourg [luxemburgi közigazgatási bíróság] lényegében annak pontosítását kéri a Bíróságtól, hogy ellentétes-e a munkavállalók szabad mozgásának elvével (EK 39. cikk) az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyet a jövedelemadóról szóló 1967. december 4-i módosított törvény (a továbbiakban: LIR) 157b. cikke előír. E rendelkezés alapján a Nagyhercegségben illetőséggel nem rendelkező, adóköteles jövedelme jelentős részét azonban ott szerző közösségi polgár más tagállam területén található ingatlanok bérbeadásából származó vesztesége nem vehető figyelembe.

2. A Bíróság már határozott hasonló kérdésben a Ritter-Coulais ügyben, amelyben olyan német szabálynak az EK 39. cikkel való összeegyeztethetőségét ítélte meg, amely nem teszi lehetővé, hogy a Németországban munkavállalóként jövedelmet szerző és ott adókötelezettség alá tartozó természetes személyek az adómértékük kiszámításakor figyelembe vegyék az általuk saját lakás céljára használt és más tagállamban található lakóház bérbeadásának elmaradásából adódó veszteséget [2]. A jelen ügy két szempontból különbözik a fent hivatkozott ügytől: először is, amint az a hivatkozott adatokból kiderül, a jelen esetben vitatott luxemburgi szabály a Ritter-Coulais ügyben megvizsgált szabálytól eltérően nem veszi figyelembe az alkalmazandó adómérték kiszámításánál a külföldi illetőségű személyek külföldi ingatlanok bérbeadásából származó esetleges pozitív jövedelmét. Másodszor a jelen ügy alapját képező ügyben a kérelmezők által hivatkozott veszteség bérbeadott és általuk személyesen nem lakott ingatlanokból származik.

1 – Eredeti nyelv: olasz.

2 – A C-152/03. sz., Ritter-Coulais ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1711. o.).

I – Jogi háttér

A – *Az alkalmazandó közösségi jog*

3. Az EK 39. cikk az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) A Közösségen belül biztosítani kell a munkavállalók szabad mozgását.

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

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

a) tényleges állásajánlatokra jelentkezzen;

b) e célból a tagállamok területén szabadon mozogjon;

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

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

B – *A nemzeti jog*

4. A jelen ügyben alkalmazandó, a természetes személyek adózására vonatkozó rendelkezések alapvetően a fent hivatkozott LIR-ben, valamint a Luxemburgi Nagyhercegség és Németország között a kettős adóztatás elkerüléséről, valamint a jövedelem- és a vagyonadó, továbbá az iparűzési és a földadó tárgyában nyújtandó kölcsönös közigazgatási és jogsegélyről 1958. augusztus 23-án kötött egyezményben (a továbbiakban: KAE) találhatók.

5. A LIR 157b. cikke többek között előírja, hogy a Luxemburgban illetőséggel nem rendelkező, azonban a „helyi" és a külföldön

szerzett szakmai jövedelmük legalább 90%-a alapján ott adóköteles személyek kérelemre olyan adómérték alá tartoznak, mintha illetőséggel rendelkeznének a Nagyhercegségben. Ebben az esetben az adómértéket a Nagyhercegségben illetőséggel rendelkezőkre vonatkozó adómérték figyelembevételével számítják ki, és a célból beszámítják az adózó luxemburgi forrásból származó jövedelmét és a külföldön szerzett *szakmai* jövedelmét [3].

6. A jelen ügy aktájából azonban kiderül, hogy luxemburgi illetőségű adózó esetében az alkalmazandó adómérték meghatározásakor a külföldön lévő ingatlanok bérbeadásából származó esetleges veszteséget is figyelembe véve határozzák meg a teherviselőképességet (LIR 134. cikk).

7. A KAE 4. cikkének értelmében az ingatlanok bérbeadásából származó jövedelem a javak fekvése szerinti szerződő államban adóköteles.

8. Továbbra is a hivatkozott egyezmény alapján az illetőség szerinti állam feladata, hogy az ebben az államban adóköteles jövedelemre alkalmazandó adómérték meghatározásakor figyelembe vegye az adózó világjövedelmét (24. cikk).

II – Tényállás, előzetes döntéshozatal iránti kérelem és a Bíróság előtti eljárás

9. A német állampolgár és Németországban illetőséggel rendelkező Lakebrink-házaspár, akinek adóköteles jövedelme a 2002. évben luxemburgi munkaviszonyból eredő jövedelemből származik, kérte, hogy a LIR 157b. cikke alapján Luxemburgban tartozzanak együtt adókötelezettség alá.

10. Következésképpen Luxemburgban adóztak adóköteles jövedelmük után olyan adómértéket alkalmazva, mintha ott rendelkeznének adókötelezettséggel. Adómegállapító határozatukban többek között pontosították, hogy a vitatott adómérték megállapításakor a LIR 157b. cikkének megfelelően az érdekeltek kérelmével ellentétben nem vették figyelembe a Németországban fekvő ingatlanokból származó negatív jövedelmet.

3 – Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből kitűnik, hogy az így – amint az a 157b. cikkben szerepel – meghatározott rendszerrel a luxemburgi jogalkotó a közösségi jogszabályoknak kívánt megfelelni, többek között a Bíróság által a Schumacker-ügyben megállapított elveknek, amely ügyben a munkavállalók szabad mozgásához kapcsolódó egyenlő bánásmódot kizárólag a szakmai jövedelmeket eredményező gazdasági tevékenységekre korlátozta.

11. A Lakebrink-házaspár a fent hivatkozott adómegállapító határozatok ellen a közvetlen hozzájárulások igazgatóságához benyújtott két panasz keretében vitatta az utóbbi megállapítást.

12. A közigazgatási hatóságok hallgatását követően a Lakebrink házaspár a tribunal administratif de Luxembourghoz [luxemburgi közigazgatási bíróság] fordult, amely a két ügyet egyesítve a vitatott adómegállapító határozat módosítását kérő keresetet elfogadhatónak és megalapozottnak ítélte, miközben pontosította, hogy a felperesek jövedelmeire alkalmazandó adómérték kiszámításakor figyelembe kell venni a Németországban lévő ingatlanok bérbeadásából származó és a német adóhatóságok által megállapított veszteségeket.

13. A pénzügyminiszter által képviselt Luxemburgi Nagyhercegség fellebbezést nyújtott be a hivatkozott kereset ellen a Cour administrative-hoz, amely az EK 39. cikk értelmezésével kapcsolatos kétely miatt a folyamatban lévő ügy felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni az EK 39. cikket, hogy azzal ellentétes a Luxemburgi Nagyhercegségben a LIR 157b. cikke által bevezetetthez hasonló nemzeti szabályozás, miszerint valamely nem Luxemburgban lakó, külföldi illetőségű közösségi polgár, aki luxemburgi forrásból, nem önálló tevékenységből 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?"

14. A Bíróság alapokmányának 23. cikkének megfelelően a Lakebrink házaspár, a Bizottság, a luxemburgi, a svéd és a holland kormány nyújtott be írásbeli észrevételt.

III – Jogi elemzés

A – *A közvetett hátrányos megkülönböztetés fennállásáról*

15. Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni az EK 39. cikket, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek alkalmazásában a Luxemburgi Nagyhercegségben adóköteles jövedelmekre

alkalmazandó adómérték meghatározásakor a Nagyhercegségben illetőséggel nem rendelkező közösségi polgár esetében, aki a nem önálló tevékenységből származó adóköteles jövedelme legnagyobb részét azonban ott szerzi meg, nem lehet figyelembe venni a másik tagállamban lévő ingatlanok bérbeadásából származó veszteséget, jóllehet a jövedelem e kategóriája érvényesíthető a belföldi illetőségűekre vonatkozó adómérték meghatározásakor.

16. A luxemburgi, a svéd és a holland kormány nemleges választ javasol e kérdésre, míg a Lakebrink házaspár és a Bizottság ellentétes álláspontot képvisel.

17. Ha figyelembe vesszük, hogy a vitatott szabály a természetes személyek adózását érinti, e tekintetben abból kell kiindulni, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatának megfelelően, bár a közösségi jog szerint a közvetlen adók jelenleg nem tartoznak a Közösség hatáskörébe, ez nem befolyásolja azt, hogy a tagállamok a közösségi jog – többek között a belső piac létrehozásának és működésének alapját képező alapvető szabadságok – tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni az e területen fennálló hatáskörüket [4].

18. Mivel az alapügy felperesei valamely tagállamban *munkavállalóként* végeznek tevékenységet, nem fér kétség ahhoz, hogy a vitatott nemzeti szabályozást az EK 39. cikkre tekintettel kell megvizsgálni.

19. E rendelkezés a munkavállalók szabad mozgását és a tagállamok munkavállalói közötti, az állampolgárság alapján történő mindenféle hátrányos megkülönböztetés megszüntetését rögzíti [5].

20. Ki kell azonban emelni, hogy az alapügyben vitatott szabály az érintett adózó állampolgárságától függetlenül alkalmazandó. E megállapítás ellenére az illetékesség helye vagy a származási hely alapján történő eltérő bánásmód bizonyos körülmények között az állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetéssel egyező eredményhez vezethet.

21. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint ugyanis nemcsak az állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilos, hanem a hátrányos megkülönböztetés minden olyan formája, amely egyéb meg-

4 – Lásd többek között a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-225. o.) 21. pontját; 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 C-209/01. sz., Schilling és Fleck-Schilling ügyben 2003. november 13-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-13389. o.) 22. pontját.

5 – Lásd többek között a C-419/92. sz. Scholz-ügyben 1994. február 23-án hozott ítélet (EBHT 1994., I-505. o.) 7. pontját.

különböztető kritériumok alkalmazása által ténylegesen ugyanarra az eredményre vezet, mivel hátrányos megkülönböztetés alatt különböző szabályoknak hasonló helyzetekre való alkalmazását, vagy pedig ugyanazon szabálynak különböző helyzetekre történő alkalmazását értjük [6].

22. A közvetlen adókat illetően a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az illetékesség helye szerinti eltérő bánásmód önmagában nem hátrányosan megkülönböztető jellegű, mivel főszabály szerint e feltétel az adózó származási országához való kapcsolatára utal, így igazolhatja az eltérő adóztatási bánásmódot [7].

23. E tekintetben a Bíróság pontosította, hogy a belföldi és a külföldi illetőséggel rendelkező személyek helyzete általában nem hasonlítható össze, mivel a külföldi illetőségű személy által valamely állam területén szerzett jövedelem leggyakrabban összes jövedelmének csak egy részét képezi, amely e személy lakóhelyén összpontosul, és a külföldi illetőségű jövedelmeinek, illetve személyes, valamint családi körülményeinek összességéből következő teherviselő képessége a legkönnyebben ott bírálható el, ahol személyes és családi érdekeinek központja található, amely általában az illető személy állandó lakóhelye [8].

24. Következésképpen az a tény, hogy egy tagállam a külföldi illetőségűeket nem részesíti a belföldi illetőségűeknek biztosított bizonyos adókedvezményekben, általában nem minősül hátrányos megkülönböztetésnek, a belföldi illetőségűek és a külföldi illetőségűek helyzete közötti, a jövedelmeik forrását, a teherviselő képességeiket, valamint személyes és családi körülményeiket illető objektív különbségekre tekintettel [9].

25. Mindazonáltal a Bíróság úgy határozott, hogy eltérően minősül az a helyzet, ha a külföldi illetőségű személy nem rendelkezik számottevő jövedelemmel a lakóhelye szerinti államban, és jövedelme meghatározó részét a munkavégzés helye szerinti államban szerzi oly módon, hogy a lakóhelye szerinti állam nem nyújthatja részére a személyes és családi körülményein alapuló előnyöket [10]. Olyan külföldi illetőségű személy esetében, aki jövedelmének meghatározó részét a lakóhelyétől eltérő tagállamban szerzi, a

6 – 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.

7 – Lásd a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 31–34. pontját; a C-80/94. sz. Wielockx-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-2493. o.) 18. pontját; a C-107/94. sz. Asscher-ügyben 1996. június 27-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-3089. o.) 41. pontját, valamint a C-311/97. sz. Royal Bank of Scotland ügyben 1999. április 29-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-2651. o.) 27. pontját.

8 – Lásd a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 31. és 32. pontját; a C-391/97. sz. Gschwind-ügyben 1999. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-5451. o.) 22. pontját; a C-87/99. sz. Zurstrassen-ügyben 2000. május 16-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-3337. o.) 21. pontját; a C-234/01. sz. Gerritse-ügyben 2003. június 12-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-5933. o.) 43. pontját.

9 – Lásd a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 34. pontját, a fent hivatkozott Gschwind-ügyben hozott ítélet 23. pontját és a fent hivatkozott Gerritse-ügyben hozott ítélet 44. pontját.

10 – Lásd a fent hivatkozott Schumacher-ügyben hozott ítélet 36. pontját, valamint a C-385/00. sz. Groot-ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-11819. o.) 89. pontját.

hátrányos megkülönböztetést az eredményezi, hogy e külföldi illetőségű személy személyes és családi körülményeit sem a lakóhelye, sem a munkavégzés helye szerinti államban nem veszik figyelembe [11].

26. Ha e megfontolások alapján megvizsgáljuk az ezen előzetes döntéshozatal iránti kérelem alapját képező ügyet, álláspontunk szerint nem fér ahhoz kétség, hogy az olyan tényállás esetében, mint amilyen az alapügyben szerepel, a vitatott szabály alkalmazása a Lakebrink-házaspár tekintetében eltérő bánásmódot eredményez, amely azon alapul, hogy nem rendelkeznek illetékességgel Luxemburg területén.

27. Amint azt ugyanis már megállapítottuk, a belföldi illetékességűek jövedelmeire alkalmazandó adómérték megállapításakor a luxemburgi jogaszbályok a világjövedelmet veszik figyelembe. Az adózási szempontból nem luxemburgi illetőségű, adóköteles jövedelmük teljes vagy majdnem teljes részét azonban ott szerző személyekkel szembeni bánásmód csak részben hasonló a belföldi illetőségűekéhez, mivel a külföldi illetőségű személyekre vonatkozó adómérték meghatározásakor a progresszivitás szabálya a luxemburgi forrásból származó jövedelmek kivételével csak a szakmai jellegű külföldi jövedelmeikre alkalmazandó, így kizárja az ebbe a kategóriába nem tartozó jövedelmet, többek között, a jelen esethez hasonlóan az ingatlanok bérbeadásából származó jövedelmet.

28. Ebből következik, hogy az olyan ügyben, mint amilyen a jelen ügy tárgyát képezi, az a tény, hogy az olyan adózóra alkalmazandó adómérték kiszámításakor nem érvényesíthető a külföldön lévő ingatlanok bérbeadásából származó veszteség, aki bár nem rendelkezik illetékességgel Luxemburgban, ebben az államban szerzi adóköteles jövedelmének teljes vagy egy részét, kétséget kizáróan hátrányos bánásmódot jelent számára az olyan belföldi illetőségűhöz képest, aki hasonló tevékenységet végez, és aki az alkalmazandó mérték kiszámításánál érvényesítheti e veszteségeit.

29. E következtetésnek nem mond ellent az a tény sem, hogy – amint azt a luxemburgi és a holland kormány állítja – a luxemburgi jogszabályok az adómérték kiszámításakor a LIR 157b. cikkének megfelelően nem veszik figyelembe a külföldön lévő ingatlanok bérbeadásából származó esetleges pozitív jövedelmet. A külföldi illetőségű személyek által a belföldi illetőségűekhez viszonyítva élvezett esetleges előny nem elegendő az olyan esetben fellépő hátrány ellentételezésére, mint amilyen a jelen ügyben felmerült, amikor is sem az illetékesség szerinti állam – mivel az adózó nem rendelkezik adóköteles jövedelemmel ezen államban –, sem pedig a munkavégzés helye szerinti állam nem veszi figyelembe a külföldön lévő ingatlanok bérbeadásából származó veszteséget. Ugyanis

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

annak feltételezése, hogy amennyiben nem rendszeresen történik a hátrányban való részesítés, az nem jelent megkülönböztető bánásmódot, annak megállapításához vezetne, hogy a munkavállalók szabad mozgásának elvével összeegyeztethető az olyan adórendszer, amely kizárólag néha hozza hátrányosabb helyzetbe a külföldi illetőségű adózókat, úgy tekintve, hogy a szóban forgó hátrány esetlegessége miatt csekély jelentőségű. Így megfosztanánk tartalmától az EK 39. cikkben foglalt általános tilalmat azzal, hogy elfogadnánk a csekély jelentőséggel bíró megkülönböztető bánásmódot [12].

30. Miután megállapítottuk, hogy a vitatott szabály eltérő bánásmódot jelent a külföldi illetőségű személyek sérelmére, meg kell vizsgálni, hogy ezen eltérő bánásmód hátrányos megkülönböztetést jelent-e az adott esetben, illetve hogy a belföldi illetőségűek és a külföldi illetőségű személyek helyzete a vitatott szabály tekintetében objektív összehasonlítható-e.

31. Mivel a jelen esetben a Lakebrink házaspár a teljes adóköteles jövedelmét a munkavégzés helye szerinti államban – vagyis Luxemburgban – szerzi, és nem rendelkezik számottevő jövedelemmel a lakóhelye szerinti tagállamban, álláspontunk szerint az adómérték kiszámítására alkalmazandó szabályok tekintetében hasonló helyzetben van a Luxemburgi Nagyhercegségben illetékességgel rendelkező személyekhez.

32. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából – amely szerint bár a közvetlen adóztatás tekintetében a belföldi illetőségű adózó helyzete különbözik a külföldiétől, mivel jövedelmének meghatározó része általában az illetősége szerinti államban koncentrálódik, és mivel ez az állam van általában abban a helyzetben, hogy összességében megítélje az érintett adózó teherviselő-képességét – álláspontunk szerint az következik, hogy mégsincs olyan jellegű objektív különbség a helyzeteket illetően, amely igazolja a belföldi illetőségűekhez viszonyított eltérő bánásmódot, ha az illetősége szerinti államban jelentős jövedelmet nem szerző külföldi illetőségű a munkavégzés helye szerinti államban folytatott tevékenysége révén szerzi adóköteles jövedelmének meghatározó részét [13].

33. Bár a Bíróság e tekintetben kifejezetten határozott az adórendszerekről a külföldi illetőségű adózók személyes és családi körülményeit illetően, úgy ítélve, hogy „nincsen különbség a hasonló kereső tevékenységet végző ilyen külföldi és belföldi illetőségű személy helyzete között, amely igazolná a különbségtételt az *adózó személyes és családi*

12 – Lásd ugyanebben az értelemben a fent hivatkozott Groot-ügyben hozott ítélet 97. pontját, a letelepedés szabadságát illetően pedig a C-9/02. sz. Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. május 11-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-2409. o.) 43. pontját.

13 – Lásd a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 36. és 37. pontját.

körülményeinek az adó megállapítása során való figyelembevétele tekintetében" [14], nem mondta ki, hogy a jövedelme teljes vagy meghatározó részét a munkavégzés helye szerinti államban szerző külföldi illetőségű adózónak az ebben az államban illetőséggel rendelkező és hasonló, nem önálló tevékenységet végző adózóhoz való viszonyítását az általános teherviselő képességnek kizárólag e szempontjai alapján kívánja elvégezni.

34. E tekintetben meg kell vizsgálni a Bíróság azon következtetéseit, amelyek a vitatott szabály értelmében a belföldi és a külföldi illetőségű adózók összehasonlításának lehetőségére irányulnak, annak megvizsgálásához, hogy ezen összehasonlítás lehetősége fennáll-e a jelen ügyben is, amikor valamely adózó esetében a külföldi illetőséghez kapcsolódó személyes és családi körülményeihez nem köthető adóelőnyt tagadtak meg [15].

35. A Bíróság érvelése szerint a külföldi illetőségű adózó általában objektíve eltérő helyzetben van, mint a munkavégzés helye szerinti tagállamban illetőséggel rendelkezők, mivel kizárólag jövedelme egy részét szerzi e tagállamban, és így elméletileg kétszer – az illetősége és a munkavégzése helye szerinti tagállamban – is részesülhet a személyes körülmény alapján járó adóelőnyben. A belföldi és a külföldi illetőségű személyek ezen objektíve össze nem hasonlítható helyzetében a Bíróság kizárta, hogy a külföldi illetőségű személyes adózási helyzetéhez kötődő adóelőnynek a munkavégzés helye szerinti tagállam általi elutasítása az előbbi hátrányosan megkülönböztető bánásmódban való részesítését jelenti.

36. Amennyiben azonban a külföldi illetőségű személy a munkavégzése helye szerinti tagállamban szerzi adóköteles jövedelme teljes vagy meghatározó részét, nem áll fenn annak a veszélye, hogy kétszer részesül az adózási helyzetéhez kötődő előnyben – amelyet az illetékesség szerinti állam nem tud figyelembe venni, mivel az érintett adózó nem rendelkezik jelentős jövedelemmel a hivatkozott államban –, és így nincsen különbség a hivatkozott államban illetékességgel rendelkező helyzetéhez viszonyítva. Ebből következik, hogy a hátrányos megkülönböztetés tilalma elvének helyes alkalmazása – amely a fent hivatkozott, elemzett ítélkezési gyakorlatban megjelenik – arra kötelezi a munkavégzés helye szerinti államot, hogy hasonlóan kezelje a jövedelme teljes vagy meghatározó részét a területén szerző külföldi illetőségűt a belföldi illetőségűvel, nemcsak a személyes és családi körülményeihez kapcsolódó adókedvezmények, hanem az érintett beldöldi illetőséggel rendelkező javára szóló adóelőnyök biztosítása szempontjából jelentőséggel bíró általános teherviselő-képességét befolyásoló valamenynyi szempont tekintetében.

14 – Uo., 37. pont. Kiemelés tőlem.

15 – Lásd ebben az értelemben Léger főtanácsnok fent hivatkozott RitterCoulais ügyre vonatkozó, 2005. március 1-jei indítványának 91. és azt követő pontjait.

37. Ha a kérdés lényegét vizsgáljuk, a jelen indítványban végzett elemzésből következik, hogy az illetékességük szerinti államban jelentős jövedelmet nem szerző Lakebrink házaspár a munkavégzés helye szerinti tagállamban – Luxemburgban – tartozik teljes körű adókötelezettség alá, ahol részesülniük kell a belföldi illetékességgel rendelkezőket megillető, az általános teherviselő képességhez kapcsolódó adóelőnyökben, mivel objektíve az utóbbiakéhoz hasonló helyzetben vannak. Ebből következik, hogy a Lakebrink házaspár közvetett hátrányos megkülönböztetésben részesül a LIR 157b. cikke alkalmazásában, mivel a teherviselő-képességüket befolyásoló valamely szempontot – úgymint az ingatlanok bérbeadásához kapcsolódó veszteséget – nem érvényesíthetik Luxemburgban az adómérték kiszámításakor amiatt, hogy Luxemburg területén kívül rendelkeznek illetékességgel.

38. Pontosítani kell, hogy a holland és a svéd kormány állításával ellentétben e megoldás nem sérti a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyára irányuló, a Bíróság által többször megerősített elvet.

39. Emlékeztetünk különösen arra, hogy a fenti 37. pontban megállapított eltérő bánásmód kizárólag a luxemburgi nemzeti szabályozás – a LIR 157b. cikke – alkalmazásából ered, míg a német–luxemburgi KAE nem vitatott [16].

40. Emellett meg kell állapítani, hogy a vitatott szabály nem az adóalap megállapításának módszerét érinti, hanem a külföldi illetőségű teherviselő-képessége valamely szempontjának elismerését kizárólag az *adómérték kiszámítása,* nem pedig az adóalap meghatározása tekintetében merül fel. Következésképpen még ha a munkavégzés helye szerinti tagállam feladata az adómérték meghatározása során, hogy megítélje kivételesen a külföldi illetőségű általános teherviselő-képességéhez kötődő adóelőnyt, ideértve a javak kezeléséből származó olyan jövedelemhez kapcsolódó előnyöket is, amelyek tekintetében a munkavégzés helye szerinti tagállam nem rendelkezik adóztatási joghatósággal, ez nem jelenti az e típusú jövedelmek hivatkozott állam általi megadóztatását. Ebből következik, hogy a jelen ügyben nem érintett az adóztatás német–luxemburgi KAE-ben előírt területi megosztása, mivel a Luxemburgi Nagyhercegség, amely külföldi illletőségű, de Luxemburgban teljes mértékben adóköteles adózót adóztat meg, nem köteles beszámítani az adóalapba a Németországban lévő ingatlanok bérbeadásából származó jövedelmet – amelynek adóztatása továbbra is Németország joghatósága alá tartozik –, kivételesen azonban figye-

16 – E különbség egyetlen jogrendszer szabályainak tudható be, és nem eredményez a két tagállam között megosztott adóztatási joghatóságban eltérést vagy annak megosztását.

lembe kell azt vennie az adómérték meghatározásakor.

41. Végül azon szabályt illetően, hogy a külföldi illetőségű olyan adózó esetében, aki az adóköteles jövedelme egészét vagy egy részét a munkavégzése helye szerinti tagállamban szerzi, figyelembe kell venni az általános teherviselő-képességét, álláspontunk szerint nem ír elő különös kötelezettséget a közösségi jog, amíg az érintett adózó nem részesül hátrányos megkülönböztetésben a belföldi illetőséggel rendelkezőhöz viszonyítva, aki hasonló tevékenységet folytatva objektíve hasonló helyzetben van [17].

burgi kormány állításával megegyezően e megoldást nem befolyásolja az a körülmény, hogy a KAE alapján Németország rendelkezik a vitatott jövedelmek felett adóztatási joghatósággal. Ugyanis, amint azt a fentiekben kifejtettük, e jövedelem meghatározása kizárólag az adómértéknek a munkavégzése helye szerinti tagállam általi kiszámításakor való figyelembevétele szempontjából bír jelentőséggel, nem pedig az érintett jövedelmek adóztatásakor, amely továbbra Németország joghatósága alá tartozik, és pozitív jövedelem esetében az alkalmazandó német jog alapján történik.

B – *Az esetleges igazolások*

42. A jelen ügyet illetően ebből az következik, hogy az adómérték kiszámításakor való figyelembevétel tekintetében a külföldi illetőségű adózó külföldön lévő javainak bérbeadásából eredő ingatlanból származó jövedelmet a Nagyhercegségben illetékességgel rendelkező adózóra vonatkozó feltételeket figyelembe véve, e tekintetben a német jogot mellőzve, a luxemburgi adójogszabályok rendelkezései alapján kell meghatározni [18]. Álláspontunk szerint, amint az az elsőfokú bíróságnak a kérdést előterjesztő bíróság által ismertetett ítéletében is szerepel, és a luxemburgi kormány állításával megegyezően e megoldást nem befolyásolja az a körülmény, hogy a KAE alapján Németország rendelkezik a vitatott jövedelmek felett adóztatási joghatósággal. Ugyanis, amint azt a fentiekben kifejtettük, e jövedelem meghatározása kizárólag az adómértéknek a munkavégzése helye szerinti tagállam általi kiszámításakor való figyelembevétele szempontjából bír jelentőséggel, nem pedig az érintett jövedelmek adóztatásakor, amely továbbra Németország joghatósága alá tartozik, és pozitív jövedelem esetében az alkalmazandó német jog alapján történik.

43. Mivel a vitatott szabály megszorító jellegű a munkavállalók szabad mozgása tekintetében, meg kell vizsgálni, hogy az esetleg igazolható-e a közösségi jog alapján.

44. A luxemburgi kormány, miközben hivatalosan nem igazolja a vitatott szabály által eredményezett eltérő bánásmódot, észrevételeiben lényegében azt kívánja kimutatni, hogy a vitatott szabályozás segítségével adórendszerének koherenciáját kívánja fenn-

17 – Lásd a hasonló érvelés tekintetében a fent hivatkozott Groot-ügyben hozott ítélet 114. és 115. pontját.

18 – A LIR 134. és 134b. cikke.

tartani. Így csak másodlagosan vizsgáljuk meg ezen igazolást.

1. Az adórendszer koherenciájának megőrzéséről

45. A luxemburgi kormány lényegében megállapítja, hogy a vitatott szabályozás – amely elutasítja egyrészt, hogy a külföldi illetőségű adózók az adóalap és az adómérték kiszámításánál érvényesítsék a bérbeadásból származó jövedelemveszteséget, másrészt pedig nem veszi figyelembe az e típusú esetleges pozitív jövedelmet – a „koherencián" alapul.

46. Az adórendszer koherenciájának védelme a Bachmann- és a Bizottság kontra Belgium ügyekben hozott ítéletek óta állandó fogalom az ítélkezési gyakorlatban, amely ítéletekben a Bíróság elméletileg elismerte, hogy e követelmény olyan jellegű nyomós közérdeknek minősül, amely igazolhatja a szabad mozgásra vonatkozó alapelvek korlátozását [19].

19 – A C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-249. o.) 21–28. pontja és a C-300/90. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-305. o.) 14–21. pontja.

47. A fent hivatkozott ítéletekben a Bíróság az adórendszer koherenciájának fogalmára alapítva igazoltnak találta az olyan nemzeti szabályozást, amely a nyugdíj- és életbiztosítási szerződések keretében befizetett járulékok levonhatóságát attól tette függővé, hogy a befizetés a levonást engedélyező állam részére történjen. E korlátozást igazolta a biztosítási szerződések keretében befizetett járulékok levonása miatti adóbevétel-kiesésnek az e szerződések teljesítése keretében kapott összegek adóztatása révén történő ellentételezésének szükségessége, amely külföldi illetőségű biztosítónál nem lenne lehetséges.

48. Ezen ítéletek óta a tagállamok a közvetlen adóztatás igazolásakor főként az adórendszer koherenciájának megőrzésére hivatkoznak. A Bíróság azonban erősen korlátozta az adórendszer koherenciájának fogalmát, és állandó ítélkezési gyakorlatában elismerte, hogy e követelmény három feltétel fennállása esetén igazolja az alapvető szabadságokat korlátozó intézkedést: a) az adóelőny odaítélése és ezen előny adókivetés révén történő ellentételezése közti közvetlen kapcsolat, b) ugyanazon adóztatás keretében történik

a levonás és kivetés, és c) ugyanazon adózó tekintetében hajtják ezeket végre [20].

49. Miután nem fér kétség ahhoz, hogy a jelen esetben teljesül az adózó és az adóztatás kapcsolatára vonatkozó két feltétel, azt kell megvizsgálni, hogy az adómérték kiszámításakor közvetlen kapcsolat áll-e fenn a bérleti díjakból származó veszteség levonása és az e típusú beruházással kapcsolatos jövedelemnövekedés figyelembevétele között.

50. E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a vitatott norma az arányosság elvén alapszik, amely alapján a külföldön lévő ingatlan bérbeadásából származó veszteség, valamint az ilyen ingatlanbefektetésekből eredő esetleges pozitív jövedelem sem bír jelentőséggel a külföldi illetőségűre vonatkozó adómérték kiszámításakor. Következésképpen, ha csak a bérleti díjból származó veszteséget vennénk figyelembe, az hátrányosan befolyásolná a vitatott szabály logikáját, mivel a mérték kiszámításakor nem ellentételezné ezen előnyt az ilyen ingatlanbefektetésből a jövőben származó esetleges pozitív jövedelem ugyanezen célból történő figyelembevétele.

51. Ha tehát elméletileg igazolható a luxemburgi adórendszer koherenciája megőrzésének a szükségességével a külföldön lévő ingatlan bérbeadásából származó veszteség figyelmen kívül hagyása a külföldi illetőségűre alkalmazandó adómérték kiszámításakor, a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak ellenőrzése, hogy e korlátozó intézkedést az arányosság elvének tiszteletben tartásával alkalmazzák-e. A vitatott intézkedésnek ugyanis olyan jellegűnek kell lennie, hogy a cél eléréséhez szükséges mértéket meg nem haladva biztosítsa a kitűzött cél elérését [21].

52. Mindazonáltal úgy tűnik, hogy a vitatott szabály nem a legkevésbé megszorító jellegű a luxemburgi adórendszer koherenciája megőrzéséhez, mivel e célt ugyanezen ellentételezést szolgálva úgy is el lehet érni, hogy a külföldi illetékességgel rendelkezők esetében az adómérték kiszámításakor figyelembe veszik a külföldön lévő ingatlan bérbeadásából származó nyereséget és veszteséget is. E rendszer lehetővé tenné, hogy elkerüljék az olyan helyzeteket, mint amilyen az alapügyben szerepel, amelyben valamely adózó teherviselő-képességének egyes szempontjait sem az illetékesség szerinti államban – jelentős jövedelem hiánya okán –, sem pedig a munkavégzés helye szerinti államban – ahol az adózó jövedelme jelentős részét szerzi – nem veszik figyelembe.

20 – Anélkül, hogy részleteznénk az „adórendszer koherenciájának" fogalmára vonatkozó ítélkezési gyakorlatban nemrég bekövetkezett változásokat, mivel az nem bír jelentőséggel a jelen esetben, emlékeztetünk arra, hogy a Bíróság nemrég rugalmasan alkalmazta az ezen elv mögött álló feltételeket, miközben hangsúlyozta az így megvizsgált adórendszer teleologikus szempontjait. Lásd e tekintetben a Bíróság előtt folyamatban lévő, C-298/05. sz. Columbus-ügyre vonatkozó 2007. március 29-i indítványom 189. és azt követő pontjait.

21 – Lásd többek között a C-19/92. sz. Kraus-ügyben 1993. március 31-én hozott ítélet (EBHT 1993., I-1663. o.) 32. pontját.

IV – Végkövetkeztetések

53. A fenti megfontolások alapján azt javasoljuk a Bíróságnak, hogy a Cour administrative de Luxembourg által elé terjesztett kérdésben az alábbiak szerint határozzon:

„Az EK 39. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan hatályos tagállami szabályozás – mint amilyen a LIR 157b. cikke –, amely szerint valamely nem Luxemburgban lakó, külföldi illetőségű közösségi polgár, aki luxemburgi forrásból, nem önálló tevékenységből származó, az adóköteles jövedelme jelentős részét kitevő jövedelmet szerez, a luxemburgi illetőséggel rendelkezőkkel ellentétben a luxemburgi forrásból származó jövedelmeire alkalmazandó adómérték megállapítása során nem érvényesítheti az általa nem lakott, és másik tagállamban – a jelen esetben Németországban – található ingatlanok bérbeadásából származó negatív jövedelmét."