

C?182/06. sz. ügy

État du Grand-Duché de Luxembourg

kontra

Hans Ulrich Lakebrink és Katrin Peters?Lakebrink

(a Cour administrative [Luxemburg] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„EK 39. cikk – Külföldi illet?ség?ekre vonatkozó jövedelemadó – Adómérték?megállapítás – Másik tagállamban található ingatlanvagyron – Ingatlan bérbeadásából származó negatív jövedelem figyelembevételének hiánya”

P. Mengozzi f?tanácsnok indítványa, az ismertetés napja: 2007. március 29.

A Bíróság ítélete (els? tanács), 2007. július 18.

Az ítélet összefoglalása

Személyek szabad mozgása – Munkavállalók – Egyenl? bánásmód – Díjazás – Jövedelemadók

(EK 39. cikk)

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

A közvetlen adók esetében a belföldi, illetve külföldi illet?séggel rendelkező személyek helyzete általában nem hasonlítható össze, így általában nem min?sül hátrányos megkülönböztetésnek az a tény, hogy valamely tagállam a külföldi illet?séggel rendelkező személyeknek nem ad meg bizonyos, a belföldieknek járó adókedvezményt, mivel az adózók e két kategóriája nincsen összehasonlítható helyzetben.

Más azonban a helyzet, ha a külföldi illet?ség? személy nem rendelkezik számottev? jövedelemmel a lakóhelye szerinti tagállamban, és adóköteles jövedelme meghatározó részét a munkavégzés helye szerinti államban szerzi oly módon, hogy a lakóhelye szerinti állam nem képes részére a személyes és családi helyzetén alapuló el?nyöket nyújtani, a hátrányos megkülönböztetést az eredményezi, hogy azt sem a lakóhelye, sem a munkavégzés helye szerinti államban nem veszik figyelembe.

Azon arány, amely alapjául szolgált az említett hátrányos megkülönböztetésnek, valamennyi olyan adókedvezményre vonatkozik, amely a külföldi illet?ség? személynek sem a lakóhelye szerinti államban, sem a munkavégzés helye szerinti államban figyelembe nem vett tehervisel??képességével kapcsolatos, mivel a tehervisel??képesség a külföldi illet?ség? személy személyes helyzete alkotóelemének min?sül.

(vö. 28–31., 34., 36. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2007. július 18. (*)

„EK 39. cikk – Külföldi illetékesekre vonatkozó jövedelemadó – Adómérték megállapítás – Másik tagállamban található ingatlanra – Ingatlan bérbeadásából származó negatív jövedelem figyelembevételének hiánya”

A C-182/06. sz. ügyben,

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

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

és

Hans Ulrich Lakebrink,

valamint

Katrin Peps-Lakebrink

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

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

előtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az État du Grand-Duché de Luxembourg képviselőjében C. Schiltz, meghatalmazotti minőségben,
- H. U. Lakebrink és K. Peps-Lakebrink képviselőjében M. Kleyr avocat,
- a holland kormány képviselőjében H. G. Sevens és M. de Mol, meghatalmazotti minőségben,

- a svéd kormány képviselőjében K. Wistrand, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében R. Lyal és J. P. Keppenne, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2007. március 29-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 39. cikk értelmezésére vonatkozik.

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

Jogi háttér, az alapügy és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

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

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

5 A szóban forgó, ingatlanok bérbeadásából származó negatív jövedelmet a Finanzamt Trier (Németország) a házaspár részére szóló, 2003. július 30-án kiadott 2002. évi adókimutatási értesítésében szabályszer?en megállapította. Az adókimutatási értesítésb?l kit?nik, hogy a Lakebrink házaspár nem tett szert Németországban adóköteles jövedelemre. Következésképpen nem fizettek ott adót.

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

7 A LIR 157b. cikke el?írja ugyanis, hogy a belföldi illet?ség? adózókra vonatkozó adórendszert?l eltérve – amely szerint a progresszivitás szabálya alkalmazandó valamennyi olyan jövedelem adómértékének kiszámításánál, amelynél az adókimutatás joga más államot illet – a külföldi illet?ség? adózókra vonatkozó adórendszer szerint a LIR 134. cikkének megfele?en a progressziós záradék az említett adózók helyi jövedelmein kívül kizárólag a külföldön szerzett szakmai jövedelmeikre alkalmazandó.

8 A Luxemburgi Nagyhercegség és a Németországi Szövetségi Köztársaság között a kett?s adóztatás elkerülésér?l, valamint a jövedelem? és a vagyonadó, továbbá az ipar?zési és a földadó tárgyában nyújtandó kölcsönös közigazgatási segítségnyújtásról 1958. augusztus 23-án aláírt egyezmény 4. cikke alkalmazásában az ingatlanvagyon bérbeadásából származó jövedelemre

való adókiivetés joga az ingatlan fekvése szerinti államot illeti, a jelen esetben a Németországi Szövetségi Köztársaságot.

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

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

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

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

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés?

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

származó negatív jövedelem figyelembevételét.

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

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

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

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

30 A következőkes ítélkezési gyakorlat szerint más a helyzet, ha a külföldi illetéssel rendelkező személy nem rendelkezik számottevő jövedelemmel a lakóhelye szerinti tagállamban, és adóköteles jövedelme meghatározó részét a munkavégzés helye szerinti államban szerzi oly módon, hogy a lakóhelye szerinti állam nem képes részére a személyes és családi helyzetén alapuló elnyújtani. (lásd többek között a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 36. pontját).

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

32 Ezen ítélkezési gyakorlat alkalmazandó az alapügyben felmerült helyzetre.

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

34 Másrészt a jelen ítélet 31. pontjában is említett azon arány, amely alapjául szolgált a hátrányos megkülönböztetés Bíróság általi megállapításának a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítéletben, amint azt a főtanácsnok az indítványa 36. pontjában egyértelműen megállapítja, valamennyi olyan adókedvezményre vonatkozik, amely a külföldi illetéssel rendelkező személynek sem a lakóhelye szerinti államban, sem a munkavégzés helye szerinti államban figyelembe nem vett teherviselőképességével kapcsolatos (lásd még Léger főtanácsnok fent hivatkozott Ritter-Coulais-ügyre vonatkozó indítványának 97–99. pontját); a teherviselőképesség a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet értelmében továbbá a külföldi illetéssel rendelkező személy személyes helyzete alkotóelemének minősülhet.

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

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

A költségekről

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

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

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

Aláírások

* Az eljárás nyelve: francia.