

C-443/06. sz. ügy

Erika Waltraud Ilse Hollmann

kontra

Fazenda Pública

(a Supremo Tribunal Administrativo [Portugália] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Közvetlen adók – Az ingatlanjövedelmek megadóztatása – Tőke szabad mozgása – Adóalap – Hátrányos megkülönböztetés – Az adórendszer koherenciája”

Az ítélet összefoglalása

1. *Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések – A Bíróság hatásköre – Korlátok*

(EK 234. cikk)

2. *Közösségi jog – Elvek – Egyenlő bánásmód – Állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés*

(EK 7. cikk és EK 56. cikk)

3. *Tőke szabad mozgása – Korlátozások – Adójogszabályok*

(EK 56. cikk)

1. Az EK 234. cikk alapján megindított eljárásban a Bíróság nem bírálhatja el a belső jogszabályoknak a közösségi jogi rendelkezésekkel való összeegyeztethetőségét, tekintettel arra, hogy e jogszabályok értelmezése a nemzeti bíróság feladata, a Bíróság mégis hatáskörrel rendelkezik arra, hogy tájékoztassa a kérdést előterjesztő bíróságot valamennyi olyan, a közösségi jog értelmezésére vonatkozó szempontról, amely lehetővé teszi számára e jogszabályoknak a közösségi jogi rendelkezésekkel való összeegyeztethetőségének megítélését.

(vö. 18. pont)

2. Az EK 12. cikk csak a közösségi jog által szabályozott azon esetekben alkalmazható önállóan, amelyekre a Szerződés nem tartalmaz hátrányos megkülönböztetést tiltó különös szabályt. Márpedig a Szerződés, különösen az EK 56. cikk, tartalmaz a tőke szabad mozgásának területén hátrányos megkülönböztetést tiltó különös szabályt.

(vö. 28–29. pont)

3. Az EK 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétben az alapügyben érintetthez hasonló azon nemzeti szabályozás, amely az adott tagállamban található ingatlan átruházásából származó t?kejövedelemre magasabb adóterhet ír el?, ha ezen átruházást valamely másik tagállamban illet?séggel rendelke? személy valósítja meg, mint az abban az államban illet?séggel rendelke? személy által megvalósított, ugyanilyen típusú ügylet során szerzett t?kejövedelemre, amelyben ezen ingatlan található.

Ilyen szabályozás a t?ke szabad mozgásának az EK 56. cikkben tiltott korlátozását valósítja meg, mivel a külföldi illet?ség?ek számára kevésbé vonzóvá teszi a t?keátruházást azáltal, hogy ez utóbbiakat elriasztja az érintett tagállamba történ? ingatlanberuházásoktól, és ennek következtében az e beruházásokkal összefügg? olyan ügyletekt?l, mint az ingatlanértékesítés.

Mivel a szóban forgó adóztatás az – akár belföldi, akár külföldi illet?ség? – adóalanyok egyetlen jövedelemkategóriájára vonatkozik, az adóalanyok mindkét kategóriáját érinti, és az adóköteles jövedelem forrásánál lév? tagállam mindig az érintett tagállam, objektíve nem áll fenn olyan különböz? helyzet, amely indokolná a két adóalany?kategória t?kejövedelmének adóztatását érint? eltér? adójogi bánásmódot.

(vö. 39–40., 50., 53–54., 61. pont és a rendelkez? rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2007. október 11.(*)

„Közvetlen adók – Az ingatlanjövedelmek megadóztatása – T?ke szabad mozgása – Adóalap – Hátrányos megkülönböztetés – Az adórendszer koherenciája”

A C?443/06. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Supremo Tribunal Administrativo (Portugália) a Bírósághoz 2006. október 27?én érkezett, 2006. szeptember 28?i határozatával terjesztett el? az el?tte

Erika Waltraud Ilse Hollmann

és

a **Fazenda Pública**

között,

a **Ministério Público**

részvételével

folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis (el?adó), J. Malenovský és T. von Danwitz bírák,

f?tanácsnok: M. P. Mengozzi,

hivatalvezet?: M. Ferreira f?tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2007. június 28?i tárgyalásra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- E. W. I. Hollmann képviselőjében A. Torres advogado,
- a portugál kormány képviselőjében L. I. Fernandes, Â. S. Neves és J. M. Leitão, meghatalmazotti min?ségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében R. Lyal és M. Afonso, meghatalmazotti min?ségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 12. cikk, EK 18. cikk, EK 39. cikk, EK 43. cikk és az EK 56. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 A jelen kérelmet az E. W. I. Hollmann és a portugál adóhatóságok közötti, az el?bbi 2003. évi jövedelemadójáról szóló határozat tárgyában folyamatban lév? eljárás keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

3 A 2001. július 3?i 198/2001. sz. törvényrendelettel módosított, a személyi jövedelemadóról szóló, 1988. november 30?i 442/88. sz. törvény (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares) (Diário da República I. A sorozat, 152. sz., 2001. július 3., a továbbiakban: CIRS) 10. cikke értelmében:

„(1) Értéknövekedést képez az a jövedelem, amely anélkül, hogy vállalkozásból vagy foglalkozásból, t?kéb?l vagy ingatlanból származónak tekintenék ?ket, az alábbiakból származik:

a) az ingatlanokon meglév? dologi jogok visszterhes átruházásából, és minden, a magánvagyonba tartozó ingatlannak önálló jogcímen, tulajdonosa által vállalkozási és szakmai tevékenységre történ? felhasználásából;

[...]

(4) Az alábbiak képezik az IRS [személyi jövedelemadó] alá tartozó jövedelmet:

a) a megszerzés és a vétel költsége közötti különbség, adott esetben az a), b), és c) pontokban, valamint az (1) bekezdésben elírt esetekben a tkejövedelemnek minősül rész figyelmen kívül hagyásával;

[...]

4 A CIRS 13. cikke (1) bekezdésének megfelelően jövedelemadó hatálya alá tartoznak a Portugáliában illetéssel rendelkező természetes személyek, valamint azok, akik bár nem rendelkeznek a hivatkozott területen illetéssel, onnan származó jövedelemben részesülnek.

5 A CIRS 15. cikkének (1) és (2) bekezdése elírja, hogy a Portugáliában illetéssel rendelkező személyek teljes jövedelme – a portugál területen kívülről származó jövedelmet is beleértve – adóköteles, míg a külföldi illetéssel rendelkező személyek kizárólag a portugál területől származó jövedelmük tekintetében adókötelesek.

6 A CIRS 18. cikkének rendelkezéseiből következően portugál területen szerzett jövedelemnek számít az ott található ingatlannal kapcsolatos jövedelem, beleértve az annak átruházásából származó tkejövedelmet.

7 A CIRS 2001. december 27-i 109 B. sz. törvénnyel (Diário da República I. B sorozat, 298. sz., 2001. december 27.) módosított 43. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében:

„(1) A tkejövedelemnek minősülő jövedelem értéke az adott évben elért tkenyereségek és elszenvedett tkeveszteségek egyenlege, az alábbi rendelkezésekben foglaltak szerint számítva.

(2) Az elzö bekezdésben hivatkozott egyenleg – akár pozitív, akár negatív – értékének mindössze 50%-át kell figyelembe venni a belföldi illetéssel rendelkező személyek által végrehajtott, a 10. cikk (1) bekezdésének a), c), és d) pontjában felsorolt átruházások esetében.”

[...]

8 A belföldi illetéssel rendelkezők tekintetében az adóköteles jövedelmet a különböző kategóriába tartozó, adott évben szerzett jövedelmek összege képezi, amely egy progresszív adókulcsú táblázat alá tartozik.

9 A külföldi illetéssel rendelkezők esetében a CIRS 72. cikkének (1) bekezdése az ingatlanügyletekből származó jövedelemre egy különös és arányos, 25%-os adókulcsot ír elő.

Az alapügy és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

10 E. W. I. Hollmann az alapügy tényállása megvalósulásának ideje óta Németországban rendelkezik lakóhellyel.

11 E. W. I. Hollmann – házastársának halálát követően – 1998-ban egy portugáliai ingatlant örökölt. Ezen ingatlan vagyoni értéke után öröklési és ajándékozási illetéket kellett fizetnie.

12 2003-ban E. W. I. Hollmann eladta a szóban forgó ingatlant, amellyel az átruházás ellenértéke, valamint az öröklési és ajándékozási illeték közötti különbözetnek megfelelő, 619 757,46 eurós tkejövedelmet szerzett.

13 E. W. I. Hollmann adóköteles nettó jövedelmének megállapításakor a portugál adóhatóság a 2003. évi jövedelemadóról szóló határozatában tkejövedelmének egészét vette figyelembe,

hozzáadva ezen összeget a Portugáliában adóköteles többi jövedelméhez.

14 Az adóhatóság szerint az alapügy felperese nem érvényesíthette a CIRS 43. cikkének (2) bekezdése szerinti el?nyös rendelkezéseket, mivel Portugáliától eltér? uniós tagállamban rendelkezik illet?séggel.

15 E. W. I. Hollmann a fent említett határozatot megtámadta a Tribunal administrativo e fiscal de Loulé (louléi közigazgatási és adóügyi bíróság) el?tt. Mivel keresetét elutasították, E. W. I. Hollmann ezen ítélet ellen fellebbezést nyújtott be.

16 Ilyen körülmények között a Supremo Tribunal Administrativo (közigazgatási fellebbviteli bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Sérti?e az EK 12. cikk, az EK 18. cikk, az EK 39. cikk, az EK 43. cikk és az EK 56. cikk rendelkezéseit a [CIRS] 43. cikkének (2) bekezdése, amely szerint csak a Portugáliában illet?séggel rendelke? személyek esetében alkalmazandó az a szabály, hogy a t?kejövedelemnek csak 50%-a képez adóalapot, míg az Európai Unió többi tagállamában illet?séggel rendelke? adózókat kizárja a fenti korlátozás hatálya alól?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés?I

Az elfogadhatóságról

17 A portugál kormány és a Bizottság kétségüket fejezték ki az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés elfogadhatóságával kapcsolatban, annak a kérdést el?terjeszt? bíróság általi megfogalmazása miatt.

18 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy jóllehet az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EK 234. cikk alapján megindított eljárásban a Bíróság nem bírálhatja el a bels? jogszabályoknak a közösségi jogi rendelkezésekkel való összeegyeztethet?ségét, tekintettel arra, hogy e jogszabályok értelmezése a nemzeti bíróság feladata, a Bíróság mégis hatáskörrel rendelkezik arra, hogy tájékoztassa a kérdést el?terjeszt? bíróságot valamennyi olyan, a közösségi jog értelmezésére vonatkozó szempontról, amely lehet?vé teszi számára a bels? jogszabályoknak a közösségi jogi rendelkezésekkel való összeegyeztethet?ségének megítélését (lásd e tekintetben a C?338/04. sz., C?359/04. sz. és a C?360/04. sz., Placanica és társai egyesített ügyekben 2007. március 6-án hozott ítélet [EBHT 2007., I?1891. o.] 37. pontját, és a C?295/05. sz., Asociación Nacional de Empresas Forestales ügyben 2007. április 19-én hozott ítélet 29. pontját, valamint a hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

19 Másodsorban szintén az állandó ítélkezési gyakorlat alapján a Bíróság és a nemzeti bíróságok között az EK 234. cikk szerinti együttm?ködés keretében egyedül az alapügyben eljáró és a meghozandó bírósági döntésért fele?s nemzeti bíróság jogosult az ügy sajátosságaira figyelemmel megítélni azt, hogy egyrészt az ítélethozatala szempontjából szükséges?e az el?zetes döntéshozatal, másrészt a Bíróság számára feltett kérdések jelent?sek?e. Ennélfogva, ha a nemzeti bíróságok által feltett kérdés valamely közösségi jogi rendelkezés értelmezésére vonatkozik, a Bíróság f? szabály szerint köteles a kérelemr?I határozni (lásd különösen a fent hivatkozott Asociación Nacional de Empresas Forestales ügyben hozott ítélet 30. pontját és a C?470/03. sz., AGM-COS.MET ügyben 2007. április 17-én hozott ítélet [EBHT 2007., I?2749. o.] 44. pontját).

20 A jelen ügyben az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés szó szerinti értelme alapján a Bíróságnak a CIRS 43. cikkének (2) bekezdéséhez hasonló bels? jogszabályi

rendelkezés közösségi joggal való összeegyeztethetőségéről kellene döntenie.

21 Mindazonáltal, bár a Bíróság az ily módon megfogalmazott kérdésre nem válaszolhat, semmi nem gátolja abban, hogy a kérdést elterjesztő bíróság számára hasznos választ adjon azáltal, hogy tájékoztatja minden olyan, a közösségi jog értelmezésére vonatkozó szempontról, amely lehetővé teszi ez utóbbi számára, hogy saját maga döntsön a szóban forgó belső adójogszabályoknak a közösségi jogi rendelkezésekkel való összeegyeztethetőségéről.

22 Ennélfogva úgy kell tekinteni, hogy a kérdést elterjesztő bíróság lényegében azt kérdezi a Bíróságtól, hogy az EK 12. cikk, az EK 18. cikk, az EK 39. cikk, az EK 43. cikk és az EK 56. cikk rendelkezéseivel ellentétes-e az olyan belső jogi szabályozás, mint az alapeljárásban szóban forgó szabályozás, amely alapján az adott tagállamban található ingatlan átruházásából származó tőkejövedelemre e tagállam magasabb adóterhet ír elő, ha ezen átruházást valamely másik tagállamban illetéssel rendelkező személy valósítja meg, mint az ingatlan helye szerinti tagállamban illetéssel rendelkező személy által az ugyanilyen típusú átruházásból szerzett tőkejövedelemre.

Az alkalmazandó alapelvekről és szabadságokról

23 A kérdést elterjesztő bíróság kérdésében az EK 12. cikkre, az EK 18. cikkre, az EK 39. cikkre, az EK 43. cikkre és az EK 56. cikkre utal.

24 Felmerül tehát a kérdés, hogy az E. W. I. Hollmannéval azonos helyzetben lévő külföldi illetéssel adóalany hivatkozhat-e ezekre a rendelkezésekre.

25 Ami az EK 39. cikket és az EK 43. cikket illeti, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy E. W. I. Hollmann nem azért adta el portugáliai ingatlanát – amely ügylet az alapeljárásban vitatott adófizetéshez vezetett –, hogy a Közösség területén szakmai tevékenységet folytasson, és nem is azért, hogy valamely Németországon kívüli, más tagállamban letelepedve gazdasági tevékenységet folytasson.

26 Ugyanezen határozat az EK 18. cikk tekintetében nem tartalmaz olyan elemet, amelyből megállapítható lenne, hogy az alapeljárás felperese azért adta el ingatlanát, hogy az e rendelkezés által számára biztosított jogot gyakorolja.

27 Ennek megfelelően a kérdést elterjesztő bíróság által bemutatott tényállás tekintetében E. W. I. Hollmann a jelen ügyben nem hivatkozhat az EK 18. cikkre, az EK 39. cikkre és az EK 43. cikkre (lásd e tekintetben a C-345/05. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2006. október 26-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-10633. o.] 15. pontját és a hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

28 Az ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az EK 12. cikk csak a közösségi jog által szabályozott azon esetekben alkalmazható önállóan, amelyekre a Szerződés nem tartalmaz hátrányos megkülönböztetést tiltó különös szabályt (lásd különösen a C-397/98. sz., Metallgesellschaft és társai ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-1727. o.] 38. pontját és a C-422/01. sz., Skandia és Ramstedt ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-6817. o.] 61. pontját).

29 A Szerződés, különösen annak EK 56. cikke viszont a tőke szabad mozgásának területén a hátrányos megkülönböztetést tiltó különös szabályt tartalmaz (a C-222/04. sz., Cassa di Risparmio di Firenze ügyben 2006. január 10-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-289. o.] 99. pontja).

30 A fenti megállapításokból következ?n meg kell határozni, hogy az E. W. I. Hollmannhoz hasonló adóalany hivatkozhat?e az EK 56. cikk rendelkezéseire.

31 Ezzel kapcsolatban az ítélkezési gyakorlat kimondja, hogy valamely ingatlanbefektetés megszüntetését érint?, az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló ügylet t?kemozgásnak min?sül (lásd e tekintetben a C?222/97. sz., Trummer és Mayer ügyben 1999. március 16?án hozott ítélet [EBHT 1997., I?1661. o.] 24. pontját).

32 Következésképpen az ilyen ügylet az EK 56. cikk alkalmazási körébe tartozik, ennek alapján meg kell tehát vizsgálni a kérdést el?terjeszt? bíróság kérdését.

A t?ke szabad mozgásáról

33 El?zetesen emlékeztetni kell egyrészt arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd különösen a C?319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7?én hozott ítélet [EBHT 2004., I?7477. o.] 19. pontját, a C?386/04. sz., Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben 2006. szeptember 14?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?8203. o.] 15. pontját és a C?157/05. sz. Holböck-ügyben 2007. május 24?én hozott ítélet [EBHT 2007., I?4051. o.] 21. pontját).

34 Másrészt az EK 56. cikk értelmében – az EK 58. cikkben foglalt indokokra is figyelemmel – tilos a tagállamok közötti t?kemozgatásra vonatkozó minden korlátozás.

35 E tekintetben meg kell állpítani, hogy a portugáliai ingatlan visszterhes átruházásából származó t?kejövedelem tekintetében a CIRS különböz? rendelkezései eltér? adószabályozást írnak el? attól függ?en, hogy az adóalany Portugáliában vagy valamely másik tagállamban rendelkezik?e illet?séggel.

36 Így a CIRS 43. cikkének (2) bekezdése alapján a Portugáliában illet?séggel rendelke? személyek portugáliai ingatlan átruházása során szerzett t?kejövedelmének összegét csak annak 50%-áig veszik figyelembe. A CIRS ezzel szemben el?írja, hogy a külföldi illet?ség? személyek esetében az említett ingatlan átruházásából származó t?kejövedelem megadóztatása annak teljes összegére vonatkozik.

37 Ebb?l következik, hogy a CIRS vonatkozó rendelkezései alapján a megszerzett t?kejövedelem adóalapja nem egyforma a Portugáliában illet?séggel rendelke? és a külföldi illet?ség? személyek esetében. Így ugyanazon portugáliai ingatlan értékesítése során szerzett t?kejövedelem esetén a külföldi illet?ség? személyeknek magasabb az adóterhük, mint a belföldi illet?ség? személyek adóterhe, következésképpen ez utóbbiaknál kedvez?tlenebb helyzetben vannak.

38 Míg ugyanis a külföldi illet?ség? személy teljes megszerzett t?kejövedelméb?l álló adóalapjára 25%-os adókulcsot alkalmaznak, a belföldi illet?ség? személy által, hogy esetében az általa megszerzett t?kejövedelem adóalapjának felét veszik csak figyelembe, szisztematikusan alacsonyabb adóteher el?nyeit élvezheti, függetlenül attól, hogy milyen adókulcs alá esik a teljes jövedelme, mivel – a portugál kormány észrevételei alapján – a belföldi illet?ség?ek jövedelemadója olyan progresszív adókulcsú táblázat alá tartozik, amelynek a legmagasabb sávja 42%.

39 Következésképpen az alapeljárásban érintetthez hasonló nemzeti szabályozás azzal jár, hogy a külföldi illet?ség?ek számára a t?keátruházás kevésbé vonzó azáltal, hogy ez utóbbiakat

elriasztja a portugáliai ingatlanberuházásoktól és ennek következtében az e beruházásokkal összefüggő olyan ügyletektől, mint az ingatlanértékesítés.

40 Ilyen körülmények között meg kell állapítani, hogy a szabad tőke mozgás EK 56. cikkben tiltott korlátozását valósítja meg az, hogy az 50%-os adóalapot kizárólag a Portugáliában illetéssel rendelkező adóalanyok által megszerzett tőkejövedelemre írják elő, amely a külföldi illetésségek esetében nem érvényes.

41 Meg kell azonban vizsgálni, hogy igazolható-e ez a korlátozás az EK 58. cikk (1) bekezdésében foglalt indokokkal.

42 Ezen utóbbi rendelkezésnek ugyanezen cikk (3) bekezdésével történő együttes értelmezéséből az következik, hogy a tagállamok nemzeti szabályozásukban különbséget tehetnek a belföldi és a külföldi illetéssel rendelkező adóalanyok között, amennyiben ez a különbségtétel nem szolgál a szabad tőke mozgásra vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül.

43 Amint az már a jelen ítélet 36–38. pontjában megállapításra került, a CIRS 43. cikkének (2) bekezdése a belföldi, illetve külföldi illetéssel rendelkező adózókat lényegében eltérő adójogi bánásmódban részesíti azáltal, hogy különböző adóalapot ír elő számukra a portugáliai ingatlan átruházásával szerzett tőkejövedelem esetében.

44 Különbséget kell tenni azonban az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja alapján megengedett eltérő bánásmód és e cikk (3) bekezdése alapján tiltott önkényes megkülönböztetések között.

45 Márpedig az ítélkezési gyakorlat szerint ahhoz, hogy az alapügyben érintetthez hasonló nemzeti adójogi szabályozást összeegyeztethetőnek lehessen tekinteni a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az eltérő bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozzon, vagy nyomós közérdek alapján indokolható legyen (lásd a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 28. és 29. pontját, a C-512/03. sz. Blanckaert-ügyben 2005. szeptember 8-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-7685. o.] 42. pontját és a C-265/04. sz. Bouanich-ügyben 2006. január 19-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-923. o.] 38. pontját).

46 Az előző pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat fényében meg kell vizsgálni először is azt, hogy a jövedelemadóban mutatkozó, attól függő különbség, hogy a portugáliai ingatlan átruházásából származó tőkejövedelmet belföldi vagy külföldi illetéssel személy szerzte, objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozik-e.

47 E tekintetben a portugál kormány előadja, hogy a két adóalany-kategória helyzete különböző, ami tökéletesen igazolja ezt az eltérő bánásmódot. Az adóalap 50%-ra történő korlátozása csak a belföldi illetéssel személyeket érintheti, mivel ez utóbbiak teljes jövedelmükkel progresszív adókulcsú táblázat alá tartoznak. Ezzel szemben a külföldi illetéssel személyek csak a portugál területen szerzett jövedelmük után adóznak. Más szóval az alapügyben érintetthez hasonló nemzeti szabályozás által előírt mechanizmus célja, hogy azon belföldi illetéssel személyek, akik a külföldi illetéssel személyekkel ellentétben progresszív adó alá tartoznak, ne legyenek hátrányban.

48 Ezenkívül a portugál kormány úgy véli, hogy a külföldi illetőségű személyek esetében alkalmazott különböz? adóalapból adódó eltér? adójogi bánásmódot a belföldi és külföldi illetőségű személyek esetében alkalmazandó jövedelemadó általános rendszerével összefüggésben kell értelmezni.

49 A portugál kormány ezen érveléssel azt állítja, hogy a külföldi illetőségű személyek esetében a t?kejövedelemre alkalmazandó eltér? adóalap el?írása a jövedelemadó rendszerének, és különösen a belföldi és külföldi illetőségű személyekre alkalmazandó eltér? adómértéknek a figyelembevételével igazolható. A belföldi illetőségű személyek esetében ugyanis az adóköteles jövedelmet a különböz? kategóriába tartozó jövedelmek összege képezi – beleértve az évente szerzett t?kejövedelmet –, amely progresszív adókulcsú táblázat alá tartozik, míg a külföldi illetőségű személyekre a CIRS különös és arányos adókulcsot ír el?.

50 Meg kell állapítani, hogy el?ször is az alapügyben az ingatlanátruházásból származó t?kejövedelem adóztatása az – akár belföldi, akár külföldi illetőségű – adóalanyok egyetlen jövedelemkategóriájára vonatkozik, másodsor az az adóalanyok mindkét kategóriáját érinti, harmadszor pedig az adóköteles jövedelem forrásánál lév? tagállam mindig a Portugál Köztársaság.

51 E tekintetben különösen fontos megállapítani, amint az a jelen ítélet 38. pontjából is következik, hogy a belföldi illetőségű személy által szerzett t?kejövedelem adóalapja felének a figyelembevétele, összefüggésben azzal a ténnyel, hogy a belföldi illetőségű személy jövedelemadója progresszív adókulcsú táblázat alá tartozik, amelynek legmagasabb sávja 42%, a külföldi illetőségű személyre vonatkozó ugyanezen adózási feltételek mellett ez utóbbiak tekintetében nagyobb adóteherhez vezet.

52 Ilyen körülmények között a jelen ügyben a portugál kormány által el?adott érvelésnek nem lehet helyt adni.

53 A fentiekb?l következik, hogy objektíve nem áll fenn olyan különböz? helyzet, amely indokolná a két adóalany-kategória t?kejövedelmének adóztatását érint? eltér? adójogi bánásmódot. Következésképpen az olyan helyzet, mint E. W. I. Hollmanné, összehasonlítható a belföldi illetőségű személyek helyzetével.

54 Ebb?l következik, hogy az alapügyben érintetthez hasonló nemzeti szabályozás a külföldi illetőségű személyek tekintetében eltér? adójogi bánásmódot teremt, mivel magasabb t?kejövedelem-adóztatást, és így nagyobb adóterhet tesz lehetővé, mint az objektíve összehasonlítható helyzetben lév? belföldi illetőségű személyek esetében.

55 Másodsor a nyomós közérdeken alapuló igazolással kapcsolatban a portugál kormány a nemzeti adórendszer koherenciája meg?rzésének szükségességére hivatkozik.

56 Az ítélezési gyakorlatból következik, hogy a nemzeti adózási rendszer koherenciája meg?rzésének szükségessége igazolhatja a Szerz?dés által biztosított alapvet? szabadságok gyakorlásának korlátozását. Az ilyen igazolásra alapított érvek azonban kizárólag akkor helytállóak, ha közvetlen kapcsolat állapítható meg az adott adóel?ny és az ezen el?nynek valamely meghatározott adóteherrel történ? kiegyenlítése között (a C?471/04. sz., Keller Holding ügyben 2006. február 23?án hozott ítélet [EBHT 2006., I?2107. o.] 40. pontja, a C?347/04. sz., Rewe Zentralfinanz ügyben 2007. március 29–én hozott ítélet [EBHT 2007., I?2647. o.] 62. pontja és a hivatkozott ítélezési gyakorlat).

57 A jelen ügyben a portugál kormány el?adja, hogy az ingatlanátruházásból származó

t?kej?vedelem esetében figyelembe kell venni az ad?rendszer c?lj?t és logik?j?t. E tekintetben a szóban forgó ad?rendszer c?lje annak elker?lése, hogy a belf?ldi illet?ség? személyek a t?kej?vedelem-adóztatás keretében rájuk alkalmazandó progresszív adómérték miatt hátrányt szenvedjenek. Lényegében a belf?ldi illet?ség? személyek tekintetében közvetlen kapcsolat áll fenn a t?kej?vedelem-adóztatás során alkalmazott, felére csökkentett adóalapból származó adóel?ny és a teljes j?vedelmükre alkalmazandó progresszív adókulcs között.

58 Amint azonban a jelen ítélet 38. pontjából kit?nik, a belf?ldi illet?ség? személyeknek nyújtott adóel?ny, amely a t?kej?vedelem-adóztatás során alkalmazott, felére csökkentett adóalapból áll, mindenesetre nagyobb, mint a j?vedelmükre alkalmazandó progresszív adókulcsból adódó ezzel szemben álló hátrány.

59 Ezáltal nem állapítható meg közvetlen kapcsolat az említett adóel?ny és az ezen el?nynek valamely meghatározott adóteherrel történ? kiegyenlítése között.

60 Következésképpen meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó adójogi szabályozásból fakadó korlátozás nem indokolható a nemzeti adózási rendszer koherenciája meg?rzésének szükségességével.

61 A fenti megállapításokra tekintettel a kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EK 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben érintetthez hasonló azon nemzeti szabályozás, amely az adott tagállamban – a jelen esetben Portugáliában – található ingatlan átruházásából származó t?kej?vedelemre magasabb adóterhet ír el?, ha ezen átruházást valamely másik tagállamban illet?séggel rendelke? személy valósítja meg, mint az abban az államban illet?séggel rendelke? személy által megvalósított, ugyanilyen típusú ügylet során szerzett t?kej?vedelemre, amelyben az ingatlan található.

A költségekr?l

62 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következ?képpen határozott:

Az EK 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben érintetthez hasonló azon nemzeti szabályozás, amely az adott tagállamban – a jelen esetben Portugáliában – található ingatlan átruházásából származó t?kej?vedelemre magasabb adóterhet ír el?, ha ezen átruházást valamely másik tagállamban illet?séggel rendelke? személy valósítja meg, mint az abban az államban illet?séggel rendelke? személy által megvalósított, ugyanilyen típusú ügylet során szerzett t?kej?vedelemre, amelyben az ingatlan található.

Aláírások

*Az eljárás nyelve: portugál.