

C?527/06. sz. ügy

R. H. H. Renneberg

kontra

Staatssecretaris van Financiën

(a Hoge Raad der Nederlanden [Hollandia] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Munkavállalók szabad mozgása – EK 39. cikk – Adójogszabályok – Jövedelemadó – Az adóalap megállapítása – Valamely tagállam állampolgára, aki adóköteles jövedelmének egészét vagy szinte egészét ebben a tagállamban szerzi meg – Más tagállamban található lakóhely”

Az ítélet összefoglalása

1. *Személyek szabad mozgása – Munkavállalók – A Szerz?dés rendelkezései – Személyi hatály*

(EK 39. cikk)

2. *Személyek szabad mozgása – Munkavállalók – Egyenl? bánásmód – Díjazás – Jövedelemadók*

(EK 39. cikk)

1. Azon közösségi állampolgár helyzete, aki lakóhelyét az állampolgársága szerinti tagállamból más államba helyezte át, és a lakóhelyét?l eltér? tagállamban folytat keres? tevékenységet, az említett áthelyezést?l kezd?den az EK 39. cikk hatálya alá tartozik.

(vö. 37. pont)

2. Az EK 39. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek alapján azon közösségi állampolgár, aki külföldi illet?séggel rendelkezik abban a tagállamban, ahol adóköteles bevételeinek egészét vagy szinte egészét kitev? jövedelmét szerzi, az említett jövedelmek adóalapjának megállapítása céljából nem érvényesítheti a más tagállamban található, tulajdonát képez? lakóingatlanhoz kapcsolódó negatív jövedelmeket, míg az els?ként említett tagállamban belföldi illet?séggel rendelkező személy jövedelme adóalapjának megállapítása során élhet az említett negatív jövedelmek figyelembevételének lehet?ségével.

A közvetlen adózás vonatkozásában a belföldi és külföldi illet?ség? személyek helyzete egy adott államban általában nem hasonlítható össze, mivel objektív eltérések vannak közöttük jövedelmük forrása és személyes tehervisel? képességük, valamint a személyes és családi helyzetük tekintetében. Mindazonáltal olyan adókedvezmény esetén, amellyel külföldi illet?ség?ek nem élhetnek, az adózók e két csoportjával szembeni eltér? bánásmód a Szerz?dés értelmében hátrányos megkülönböztetésnek min?sülhet, amennyiben e csoportok között nem áll fenn olyan objektív különbség, amely e tekintetben az eltér? bánásmódot megalapozhatná. Ez az eset áll el? többek között akkor, ha a külföldi illet?ség? adózó a lakóhelye szerinti tagállamban nem szerez számottev? jövedelmet, míg adóköteles jövedelmének jelent?s része a munkavégzés helye szerinti tagállamban végzett tevékenységéb?l származik, és ezáltal a lakóhely szerinti tagállamnak nincs lehet?sége arra, hogy személyes vagy családi helyzetének figyelembevételéb?l származó

kedvezményekben részesítse, a hátrányos megkülönböztetés pedig ilyenkor abban áll, hogy e helyzetét sem a lakóhelye, sem a munkavégzés helye szerinti államban nem veszik figyelembe.

Amennyiben valaki annak ellenére, hogy egy bizonyos tagállamban rendelkezik lakóhellyel, adóköteles jövedelme lényeges részét más tagállamban, munkaviszony keretében végzett tevékenységből szerzi, anélkül hogy a lakóhelye szerinti tagállamban számottevő jövedelemre lenne szert, helyzete – teherviselő képességének figyelembevételét tekintetében – a munkavégzés helye szerinti tagállam szempontjából objektíven összehasonlítható az e tagállamban lakóhellyel rendelkező olyan személy helyzetével, aki ugyanott vállal munkát. Amennyiben valamely tagállam a belföldi illetőségű adózók által fizetendő jövedelemadó alapjának megállapítása céljából figyelembe veszi a más tagállamban fekvő ingatlanhoz kapcsolódó negatív bevételeket, ugyanígy köteles ugyanezen negatív jövedelmeknek ugyanezen célból történő figyelembevételére az utóbbi tagállamban belföldi illetőséggel rendelkező olyan személyek vonatkozásában, akik adóköteles jövedelmük szinte egészét vagy egészét az első tagállamban szerzik meg, és a lakóhelyük szerinti tagállamban nem tesznek szert számottevő jövedelemre; ennek hiányában az utóbb említett adózók helyzetét e vonatkozásban a két érintett tagállam egyike sem venné figyelembe.

A szóban forgó eltérő bánásmód nem a kérdéses nemzeti adójogszabályok között fennálló egyszeres eltérések következménye. Ugyanis, még ha a lakóhely tagállama engedélyezné is az említett veszteségek figyelembevételét belföldi illetőségű lakosai jövedelemadó-alapjának megállapítása céljából, a jövedelmének egészét vagy szinte egészét a munkavégzés szerinti tagállamban szerző adózó akkor sem lenne képes az ilyen kedvezményt élvezni.

A külföldi illetőségű adózó ingatlanához kapcsolódó veszteségek kétszeres figyelembevételének kockázatát illetően a szóban forgó nemzeti szabályozás éppen az említetthez hasonló kockázat megvalósulásának elkerülésére irányul azon belföldi illetőségű adózók vonatkozásában, akik más tagállamban fekvő ingatlanban kapcsolatban veszteségeket szenvednek, és akiknek a helyzete összehasonlítható a külföldi illetőségű, jövedelmének egészét vagy szinte egészét a szóban forgó tagállamban szerző adózóéval. A fentiek kivül e tagállam abban az esetben, ha az adózó tevékenységének egy részét más tagállam területén folytatja, mint ahol munkaviszony keretében munkát végez, a másik tagállam illetékes hatóságaitól minden olyan információt megkérhet, amely lehetővé teszi számára a jövedelmet terhelő adók pontos megállapítását, és amelyet szükségesnek ítél az általa alkalmazott jogszabály alapján az adózó által fizetendő jövedelemadó összegének pontos megállapításához.

Következésképpen a fentiekhez hasonló, lakóhely szerinti eltérő bánásmód hátrányosan megkülönböztető, tekintettel arra, hogy míg a más tagállamban fekvő ingatlanhoz kapcsolódó negatív ingatlanjövedelmeket az érintett állam figyelembe veszi az utóbbi tagállamban munkát végző és lakóhellyel rendelkező adózók többek között munkaviszonyból származó jövedelme adóalapjának megállapítása során, erre nincs lehetőség az olyan adózó esetében, aki bár adóköteles jövedelmének egészét vagy szinte egészét az említett tagállamban szerzi, ott lakóhellyel nem rendelkezik. Ebből következik, hogy az ilyen nemzeti szabályozás megvalósítja a munkavállalók szabad mozgásának az EK 39. cikkben fűzött szabály szerint tiltott akadályozását.

(vö. 59–62., 66., 71., 75., 77–80., 84. pont és a rendelkező rész)

## A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2008. október 16.(\*)

„Munkavállalók szabad mozgása – EK 39. cikk – Adójogszabályok – Jövedelemadó – Az adóalap megállapítása – Valamely tagállam állampolgára, aki adóköteles jövedelmének egészét vagy szinte egészét ebben a tagállamban szerzi meg – Más tagállamban található lakóhely”

A C-527/06. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2006. december 27-én érkezett, 2006. december 22-i határozatával terjesztett elő az előtte

**R. H. H. Renneberg**

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök (előadó), A. Ó Caoimh, J. Klučka, U. Löhmus, és P. Lindh bírák,

előtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: M. Ferreira előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2008. május 22-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- R. H. H. Renneberg személyesen,
- a holland kormány képviseletében H. G. Sevenster és D. J. M. de Grave, meghatalmazotti minőségben,
- a svéd kormány képviseletében K. Wistrand, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal, A. Weimar és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2008. június 25-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

### **Ítéletet**

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 39. cikk és az EK 56. cikk értelmezésére irányul.

2 E kérelmet az R. H. H. Renneberg holland állampolgár és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkárság) között az adóhatóság által egy R. H. H. Renneberg tulajdonát képező és

lakóhelyeül szolgáló, belgiumi fekvés? ingatlan bérbeadásából származó veszteségnek a Hollandiában – ahonnan munkaviszonyból ered? teljes jövedelme származik – adóköteles jövedelmei adóalapjának kiszámítása során történ? figyelembevétel elutasítása tárgyában folyamatban lév? eljárásban terjesztették el?.

## Jogi háttér

### Az egyezményi szabályozás

3 A Belga Királyság kormánya és a Holland Királyság kormánya között létrejött, a jövedelem és a vagyonadók területén a kett?s adóztatás elkerülésér?l és más adózási szabályokról szóló egyezmény (Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing) – amelyet 1970. október 19?én írtak alá Brüsszelben ( *Tractatenblad* 1970., 192. sz., a továbbiakban: adójogi egyezmény) – „Adóillet?ség” cím? 4. cikkének (1) bekezdésében kimondja:

„A jelen Egyezmény alkalmazásában az »egyik állam lakosa« kifejezés azon személyeket jelöli, akik az érintett tagállam joga szerint lakóhelyük, tartózkodási helyük, székhelyük vagy bármely hasonló természet? kritérium alapján ebben a tagállamban rendelkeznek adóillet?séggel.”

4 Az adójogi egyezmény 6. cikkének (1) bekezdése el?írja:

„Az ingatlanokból származó jövedelmeket az azok fekvése szerinti államban kell megadóztatni.”

5 Az említett egyezmény 19. cikke (1) bekezdésének els? albekezdésében a következ? olvasható:

„Azon jövedelmeket, ideértve a nyugdíjakat is, amelyeket az egyik állam vagy annak politikai alegysége közvetlenül vagy az általa létrehozott alaptól történ? levonással fizet valamely természetes személy részére az adott államnak vagy politikai alegységnek nyújtott szolgálataiért, ebben az államban kell megadóztatni.”

6 Az adójogi egyezmény 24. cikke (1) bekezdésének 1. és 2. pontja el?írja:

„Hollandia lakosai vonatkozásában a kett?s adóztatás a következ?képpen kerülhet? el:

1. [a Holland Királyság], amikor az ott illet?séggel bíró személyekre adót vet ki, bevon[hat]ja az adóalapba az olyan jövedelem- vagy vagyonrész, amelyet a jelen Egyezmény rendelkezései értelmében Belgiumban kell megadóztatni;

2. a kett?s adóztatás elkerülésére irányuló bels? szabályozásban szerepl?, a veszteség kompenzálását célzó rendelkezések alkalmazása esetén [a Holland Királyság] biztosítja az 1. pontnak megfelel?en kiszámított adóösszeg csökkentését. Ez a csökkentés egyenl? az adó azon részével, amely megfelel annak az aránynak, amely az 1. pontban említett adóalapba tartozó és [többek között] az Egyezmény 6. cikke alapján Belgiumban megadóztatott jövedelem vagy vagyon összege és az 1. pontban említett adóalapot alkotó teljes jövedelem vagy teljes vagyon összege között fennáll.”

7 Az említett egyezmény 25. cikkének „A hátrányos megkülönböztetés tilalma” cím? (3) bekezdése így rendelkezik:

„Az egyik államban illet?séggel rendelkező természetes személyek jogosultak a másik államban

minden olyan személyhez f?z?d? levonásra, kedvezményre és adócsökkentésre, amelyet a másik állam a saját lakosainak személyes vagy családi helyzetükre tekintettel biztosít.”

### *A nemzeti szabályozás*

8 A személyi jövedelemadóról szóló 1964. évi törvénynek (Wet op de inkomstenbelasting 1964) – amelyet 1964. december 16-án fogadtak el (*Staatsblad* 1964., 519. sz.) – az alapeljárás tényállásának megvalósulása idején hatályos változata (a továbbiakban: WIB) szerinti 1. cikkében úgy határozza meg a „belföldi” adózók (a továbbiakban: belföldi illet?ség? adózók) fogalmát, hogy azok Hollandiában lakóhellyel rendelkez? természetes személyek, ellentétben a „külföldi” adózók (a továbbiakban: külföldi illet?ség? adózók) fogalmával, amely olyan természetes személyeket jelöl, akik bár nem rendelkeznek lakóhellyel az említett államban, ott mégis jövedelmet szereznek.

9 A belföldi illet?ség? adózók a teljes jövedelmük után, míg a külföldi illetékesség? adózók csak a Hollandiában szerzett jövedelmük után kötelesek adót fizetni.

10 A belföldi illetékesség? adózók esetében az adóalapot a bruttó világjövedelem képezi, amelyet a levonható veszteségek összege csökkent (a WIB 3. cikke). Ebbe a jövedelembe tartoznak többek között a munkaviszonyból és a vagyonból származó nettó jövedelmek (a WIB 4. cikke (1) bekezdésének c) pontja), ez utóbbiak pedig magukban foglalják az adózónak a saját lakásában való bentlakásból ered? hasznát is.

11 A WIB 42a. cikkének (1) bekezdése alapján ezt a hasznat átalányösszegben állapítják meg, és egyéb hasznat, költséget, terhet vagy leírást – kivéve a tartozások kamatait, a pénzkölcsönök költségeit, valamint az örökbérleti jogból és földhasználati jogból ered? id?szakos fizetéseket – nem vesznek figyelembe.

12 A WIB 4. cikkének (2) bekezdése alapján, amennyiben a nettó jövedelem kiszámítása negatív összeget eredményez, akkor ezt az összeget az adóköteles bruttó jövedelemb?l le kell vonni

13 Megállapítható, hogy a fent hivatkozott rendelkezések együttes alkalmazása a belföldi illetékesség? adózó vonatkozásában azt eredményezi, hogy a saját lakóingatlan finanszírozásához vállalt tartozás kamatának teljes összege csökkenti a bruttó jövedelmet, és ezáltal az adóköteles jövedelmet, még abban az esetben is, ha e kamat összege meghaladja a saját lakóingatlanban való bentlakásból származó hasznat.

14 Ahogyan azt a kérdést el?terjeszt? bíróság is megállapítja, amennyiben a belföldi illetékesség? adózó Belgiumban fekv? ingatlanból származó negatív jövedelemmel rendelkezik, ezt a negatív jövedelemkomponenst a Hollandiában adóköteles jövedelméb?l levonhatja, feltéve hogy – amikor valamely ezt követ? adóévben ugyanezen ingatlanból pozitív jövedelem származik – a kett?s adóztatás elkerülését célzó levonás kiszámításakor ezt a korábbi veszteséget az említett pozitív jövedelemb?l levonja az adójogi egyezmény 24. cikke (1) bekezdésének 2. pontjával, és vele összefüggésben a kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló – 1989. december 21-én elfogadott – 1989. évi rendelet (Besluit voorkoming dubbele belasting 1989, *Staatsblad* 1989., 594. sz.; a továbbiakban: 1989. évi rendelet) 3. cikkének (4) bekezdésével összhangban.

### *A belgiumi illet?ség?, munkaviszonyból származó jövedelmét Hollandiában szerz? személyre vonatkozó adószabályozás*

15 A munkaviszonyból származó jövedelmét Hollandiában szerz? és Belgiumban lakóhellyel rendelke? adózóra vonatkozó adószabályozást a WIB és az adójogi egyezmény határozzák meg.

16 A WIB 48. cikke alapján a külföldi illetékességű adózók esetében az adót a belföldi adóköteles jövedelemre, azaz a naptári év során szerzett belföldi bruttó jövedelemre vetik ki.

17 A WIB 49. cikkének c) pontja szerint a belföldi bruttó jövedelem a nem hollandiai illetőségű személy munkaviszonyból származó teljes nettó jövedelméből – amennyiben az jelenleg vagy korábban Hollandiában végzett munkából származik –, illetve az említett tagállamban található ingatlanból származó jövedelemből tevődik össze.

18 A WIB 2 cikkének (2) bekezdése alapján a Hollandián kívül lakó, holland közjogi jogi személynél alkalmazásban álló holland állampolgár fűszabály szerint hollandiai illetőségűnek tekintendő. A Hoge Raad der Nederlanden (a holland legfelsőbb bíróság) azonban pontosítja, hogy 1980. március 12-ii ítéletéből (no19180, BNB 1980/170) az következik, hogy az adójogi egyezmény alapján a Belga Királyság joghatósága alá tartozó jövedelmeket illetően az egyezmény rendelkezései megelőzik a WIB 2. cikke (2) bekezdésében foglalt, illetőségről szóló rendelkezést.

### **Az alapeljárás és az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdés**

19 R. H. H. Renneberg 1993 decemberében Hollandiából Belgiumba helyezte át lakóhelyét. 1996-ban és 1997-ben a saját tulajdonában lévő, ez utóbbi államban található lakásban lakott, amelyet 1993-ban szerzett meg, és amelyet egy holland banktól felvett jelzálogkölcsönből finanszírozott.

20 R. H. H. Renneberg az 1996-os és az 1997-es év során a hollandiai Maastricht város önkormányzatának alkalmazásában állt. Az említett két évben munkaviszonyból származó összes jövedelmét Hollandiában szerezte.

21 R. H. H. Rennebergnek Belgiumban a saját lakása után ingatlanadónak nevezett adót kellett fizetnie. Egyértelműen megállapítható, hogy R. H. H. Rennebergnek a belgiumi lakóingatlanából származó negatív jövedelme ezen adó összegét nem befolyásolta.

22 R. H. H. Renneberg az 1996. és az 1997. adóévben Hollandiában szerzett jövedelmének megadóztatása során kérte a belgiumi lakóingatlanához kapcsolódó negatív jövedelem levonását. A levonási kérelem a lakóingatlan bérleti értéke és a törlesztett jelzálogkölcsön kamatának különbségére vonatkozott.

23 Hollandiában a holland adóhatóság az említett évekre az adóköteles jövedelem – azaz 75 265 NLG és 78 600 NLG – alapján adókievetési értesítéseket adott ki, amelyekben nem fogadta el R. H. H. Renneberg hollandiai jövedelmét csökkentő levonási tételként a belgiumi lakásához kapcsolódó negatív jövedelmet. Adóbevallása alapján a negatív jövedelem összege 1996-ban 8165 NLG, 1997-ben pedig 8195 NLG volt.

24 Az említett adókievetési értesítések ellen benyújtott panaszokat határozatban utasították el.

25 Mivel a Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (a 's'hertogenboschi fellebbviteli bíróság) 2002. október 31-én hozott két ítéletében elutasította a fenti határozatok ellen benyújtott jogorvoslati kérelmeit, R. H. H. Renneberg a Hoge Raad der Nederlandentől semmisségi kérelmet terjesztett el ezen ítéletekkel szemben.

26 A kérdést elterjesztő bíróság megállapításaiból az következik, hogy az alapeljárás felperesét az adójogi egyezmény 4. cikke értelmében belgiumi illetőségű személynek kell tekinteni.

27 A fentiekb?l az a következtetés vonható le, hogy R. H. H. Renneberg Hollandiában nem rendelkezik teljes kör? adókötelezettséggel, ellenben azokra a jövedelmekre vonatkozóan, amelyek megadóztatását az adójogi egyezmény a Belga Királyság joghatósága alá utalja, a külföldi illet?ség? adózókra alkalmazott jogszabályok vonatkoznak rá. Ez azt jelenti, hogy az egyezmény alapján a Belga Királyság által megadóztatott negatív, illetve pozitív jövedelmek nem befolyásolják az ugyanezen egyezmény alapján Hollandiában adóköteles negatív, illetve pozitív jövedelmek adóztatását.

28 Fellebbezésében R. H. H. Renneberg utalt a Bíróság C?279/93. sz. Schumacker?ügyben 1995. február 14?én hozott ítéletére (EBHT 1995., I?225. o.). Azzal érvelt, hogy mivel az EK 39. cikk által biztosított, szabad mozgásra vonatkozó jogát gyakorolta, Hollandiában ugyanazon el?nyöket kell élveznie, amelyekkel az ott belföldi illetékesség? adózók rendelkeznek, hiszen adóköteles jövedelmei és azok megszerzésének helye vonatkozásában helyzete nagymértékben hasonló a fent említett adózókéhoz.

29 A Hoge Raad der Nederlanden úgy véli, hogy a fent hivatkozott Schumacker?ügyben tárgyalt adókedvezményekt?l eltér?en az alapeljárás tárgyát képez? adókedvezmény nem az adózó egyéni és családi helyzetén alapul.

30 Az említett bíróság úgy ítéli meg, hogy az adózó egyéni és családi helyzetének – a progresszivitás elve alapján – a közvetlen adóztatás során történ? figyelembevételét?l eltér?en azt a lehet?séget, amely szerint – egyazon adórendszeren belül – az egyik forrásból származó negatív jövedelmet a más forrásból származó pozitív jövedelembe beszámítják, nem lehet a közvetlen adóztatás olyan mértékben általános ismérvének tekinteni, hogy e lehet?ségnek az EK?Szerz?désben biztosított szabad mozgáshoz való jogok valamelyikét gyakorló, és ezáltal különböz? tagállamokban adóköteles személy számára ezen tagállamok valamelyikében nyitva kell állnia.

31 Mivel a Hoge Raad der Nederlanden úgy vélte, hogy a jogvitában a közösségi jog értelmezésére vonatkozó bizonyos nehézségek merültek fel, úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell?e értelmezni az EK 39. cikket és az EK 56. cikket, hogy az egyik, illetve mindkét cikkel ellentétes az, ha valamely [tag]állam (a munkavégzés helye szerinti állam) megtiltja, hogy az adózó, aki az általa használt, a lakóhelye szerinti államban fekv? lakóingatlanból (egyenleg szerint) negatív jövedelemmel rendelkezik, és aki pozitív ? munkaviszonyból származó – jövedelmét teljes egészében a lakóhelyét?l eltér? tagállamban szerzi, a negatív jövedelmet az adókötelezettség alá tartozó, munkaviszonyból származó jövedelméb?l levonja, míg a munkavégzés helye szerinti tagállam az ott lakóhellyel rendelkező adózók számára az ilyen levonást megengedi?”

32 2008. április 4?én kézbesített levelében a Bíróság két írásbeli kérdést intézett a holland kormányhoz az alapügy tényállásának id?pontjában Hollandiában hatályban lév? adójogi szabályok egyes vonatkozásaival kapcsolatban, amelyekre az említett kormány a Bíróság Hivatalához 2008. április 24?én érkezett levelében adott választ.

### **Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésr?l**

33 Kérdésével az el?terjeszt? bíróság lényegében arra keres választ, hogy úgy kell?e értelmezni az EK 39. cikket és/vagy az EK 56. cikket, hogy az egyik, illetve mindkét cikkel ellentétesek az alapeljárás tárgyát képez?khöz hasonló nemzeti rendelkezések, amelyek szerint az olyan közösségi állampolgár, aki nem rendelkezik lakóhellyel abban a tagállamban, amelyben

adóköteles jövedelmének egészét vagy szinte egészét szerzi, e jövedelem adóalapjának az említett tagállamban történő megállapítása során nem veheti figyelembe a lakóhelyeül szolgáló, más tagállamban található, saját lakóingatlanból származó negatív jövedelmet, míg az elsőként említett tagállamban lakóhellyel rendelkezőknek adóalapjuk megállapítása során lehet segítségük van a negatív jövedelem figyelembevételére.

*Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről, amennyiben az EK 39. cikkre irányul*

Az EK 39. cikk alkalmazhatóságáról

34 Első sorban azt szükséges pontosítani, hogy nem hivatkoztak arra, hogy az R. H. H. Renneberghez hasonló személy helyzete nem tartozik a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó szabályok hatálya alá, mert e személy Maastricht város önkormányzatánál betöltött állása az EK 39. cikk (4) bekezdése értelmében közszolgáltatásban történő foglalkoztatásnak minősül. Egyébiránt erre az ügy iratai sem utalnak. Következésképpen abból az alapfeltevésből kell kiindulni, hogy az alapeljárásban érintett gazdasági tevékenység nem minősül olyan foglalkoztatásnak, amelyet az EK 39. cikk (4) bekezdése kizár ugyanezen cikk (1) (3) bekezdésének hatálya alól.

35 A holland kormány – a Bizottság írásbeli észrevételeiben kifejtettekhez hasonlóan – úgy véli, hogy a munkavállalók szabad mozgása szempontjából az itt tárgyalt alapeljárásban tisztán belső helyzetről van szó. Az a holland állampolgár, aki gazdasági tevékenységét azt követően is Hollandiában végzi, hogy személyes okokból Belgiumba költözött, nem minősül migráns munkavállalónak, és nem élt a munkavállalók szabad mozgásának jogával.

36 Ebben a tekintetben meg kell állapítani, hogy minden, a lakóhelyétől eltérő tagállamban kereső tevékenységet folytató közösségi polgár lakóhelyétől vagy állampolgárságától függetlenül az EK 39. cikk hatálya alá tartozik (lásd e vonatkozásban különösen a C-152/03. sz. Ritter-Coulais-ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1711. o.] 31. pontját; a C-212/05. sz. Hartmann-ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-6303. o.] 17. pontját, valamint a C-182/06. sz., Lakebrink és Peters-Lakebrink ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-6705. o.] 15. pontját; a C-287/05. sz. Hendrix-ügyben 2007. szeptember 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-6909. o.], 46. pontját, valamint a C-152/05. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2008. január 17-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 20. pontját).

37 A fentiekből következik, hogy az R. H. H. Renneberghez hasonló közösségi polgárok helyzete, akik lakóhelyüket egyik tagállamból más államba helyezték át, és a lakóhelyüktől eltérő tagállamban folytatnak kereső tevékenységet, az említett áthelyezéstől kezdődően az EK 39. cikk hatálya alá tartozik.

38 Következésképpen meg kell vizsgálni, hogy az alapeljárás felperesének állításával és a Bizottság tárgyaláson kifejtett álláspontjával összhangban az EK 39. cikk az R. H. H. Rennebergéhez hasonló esetekben valóban ellentétes-e az alapeljárás tárgyát képező nemzeti szabályozás alkalmazásával.

A munkavállalók szabad mozgásáról

– A Bíróság elé terjesztett észrevételek

39 Amennyiben a Bíróság úgy ítélné meg, hogy az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló esetekben az EK 39. cikk alkalmazandó, a holland kormány a svéd kormányhoz hasonlóan úgy véli, hogy a belföldi illetőségű adózókkal szemben alkalmazottól eltérő olyan bánásmód, amellyel



R. H. H. Renneberg is szembesült, nem áll ellentétben az EK 39. cikkel, mivel az kizárólag az adóztatási joghatóságnak az adójogi egyezményben elírt megosztásából következik.

40 A holland kormány álláspontja szerint e megosztás folytán kizárólag a Belga Királyság kötelezettsége, hogy figyelembe vegye azokat a pozitív és negatív jövedelmeket, amelyek R. H. H. Renneberg belgiumi lakóingatlanából származnak. A Holland Királyság csak a munkavégzésből származó jövedelmeit adóztathatja meg, és nem jogosult ingatlanból származó jövedelmeinek az adóalapba való bevonására. A Szerződés ugyanis nem biztosítja az Európai Unió állampolgára számára, hogy tevékenységének addigi lakóhelyétől eltérő tagállamba való áthelyezése semleges legyen az adóztatás szempontjából.

41 Az említett kormány a fentiekből azt a következtetést vonja le, hogy az alapeljárás tárgyát képező eltérő bánásmód objektíven nem összehasonlítható helyzeteket érint, és ezért nem valósít meg hátrányos megkülönböztetést.

42 A Bizottság ezzel szemben lényegében úgy véli, hogy a munkavégzés helye szerinti tagállam szempontjából összehasonlítható azon belföldi illetőségű és külföldi illetőségű állampolgárok helyzete, akik adóköteles jövedelmük egészét vagy szinte egészét ebben a tagállamban szerzik meg. A Bizottság szerint az alapeljárás tárgyát képező szabályozás kizárólag a lakóhelyük alapján részesíti eltérő bánásmódban az adózók két kategóriáját. Ezen eltérő adójogi bánásmód megvalósíthatja az EK 39. cikk által tiltott, közvetett hátrányos megkülönböztetést, mivel Hollandiában a belgiumi lakóingatlannal kapcsolatos negatív jövedelmet belföldi illetőségű adózó esetében figyelembe veszik, de a külföldi illetőségű adózó esetében nem veszik figyelembe.

– A Bíróság álláspontja

43 Az állandó ítélkezési gyakorlat alapján a Szerződés személyek szabad mozgására vonatkozó rendelkezései összességének célja, hogy a közösségi tagállamok állampolgárai számára megkönnyítse bármilyen szakmai tevékenység gyakorlását az Európai Közösség területén belül, és azokkal ellentétes minden olyan intézkedés, amely az állampolgárokat hátrányosan érinti, amikor valamely másik tagállam területén kívánnak gazdasági tevékenységet folytatni (lásd különösen a C-209/01. sz., Schilling és Fleck-Schilling ügyben 2003. november 13-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13389. o.] 24. pontját; a fent hivatkozott Ritter-Coulais ügyben hozott ítélet 33. pontját; a fent hivatkozott Lakebrink és Peters-Lakebrink ügyben hozott ítélet 17. pontját, valamint a fent hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélet 21. pontját).

44 Az szörhet le a jelen ítélet 36. és a 43. pontjában említett ítélkezési gyakorlatból, hogy az utóbbi pontban kifejtettek azon intézkedésekre vonatkoznak, amelyek olyan közösségi állampolgárokat érinthetnek hátrányosan, akik a lakóhelyüktől eltérő tagállam területén kívánnak gazdasági tevékenységet folytatni; közéjük tartoznak különösen azok a közösségi állampolgárok, akik lakóhelyüknek addigi lakóhelyüktől eltérő tagállamba való áthelyezését követően is a korábbi lakóhelyük tagállamában kívánnak gazdasági tevékenységet folytatni.

45 Az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy R. H. H. Renneberg, aki belgiumi lakosként Hollandiában dolgozik a Hollandiában munkát végző és ott lakóhellyel rendelkező személyektől eltérően, a holland jogszabályok alapján a Hollandiában szerzett jövedelme adóalapjának megállapítása során nem jogosult kérni a belgiumi fekvésű ingatlanából származó negatív jövedelme figyelembevételét.

46 Következésképpen az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló szabályozás alapján a külföldi illetőségű adózókkal szemben kevésbé elnyös bánásmódot alkalmaznak, mint amilyen bánásmódot a belföldi illetőségű adózók élveznek.

47 Ezért meg kell vizsgálni, hogy vajon a holland és a svéd kormány állításának megfelelően az érintett tagállamban belföldi illetőséggel nem rendelkező adózókat sújtó, fent említett eltérő adójogi bánásmód azért nem ellentétes-e az EK 39. cikkel, mert az az adóztatási joghatóságnak az adójogi egyezményhez hasonló, kettős adóztatás elkerülésére kötött egyezmény által elírt megosztásán alapul.

48 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata alapján a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó közösségi egységesítési vagy harmonizációs intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is hatáskörrel rendelkeznek a jövedelmek és a vagyon adózási követelményeinek meghatározására annak érdekében, hogy adott esetben egyezmények megkötésével elkerüljék a kettős adóztatást. Ilyen körülmények között a tagállamok a kettős adóztatás elkerülésére kötött kétoldalú egyezmények keretében, az adóztatási joghatóság megosztása érdekében szabadon rögzíthetik a kapcsoló elveket (lásd különösen a C-307/97. sz. Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-6161. o.] 57. pontját, a C-385/00. sz. de Groot-ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-11819. o.] 93. pontját, valamint a C-265/04. sz. Bouanich-ügyben 2006. január 19-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-923. o.] 49. pontját).

49 A jelen esetben a Holland Királyság és a Belga Királyság az adójogi egyezmény 6. cikkének és 19. cikke (1) bekezdésének elfogadásával választásuk szerint rögzítették azokat a kapcsoló elveket, amelyeket az adóztatási joghatóságuk megosztása céljából alkalmaznak. Ennek megfelelően az említett egyezmény 6. cikke szerint a Belga Királyság jogosult megadóztatni a területén található ingatlanokból származó jövedelmeket, míg az említett egyezmény 19. cikkének (1) bekezdése alapján az R. H. H. Renneberghez hasonló holland köztisztviselő illetménye Hollandiában adóköteles.

50 Az adóztatási joghatóság fent említett megosztása azonban nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy a Szerződésben biztosított szabadságokkal ellentétes intézkedéseket alkalmazzanak (e vonatkozásban lásd a fent hivatkozott Bouanich-ügyben hozott ítélet 50. pontját, a C-374/04. sz. Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11673. o.] 54. pontját, valamint a C-379/05. sz. Amurta-ügyben 2007. november 8-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-9569. o.] 24. pontját).

51 Ugyanis a kettős adóztatás elkerülésére kötött egyezmények keretében ily módon megosztott adóztatási joghatóság gyakorlása során a tagállamoknak a közösségi szabályoknak megfelelően kell eljárniuk (e vonatkozásban lásd a fent hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítélet 58. pontját és a fent hivatkozott Bouanich-ügyben hozott ítélet 50. pontját), és különösen tiszteletben kell tartaniuk a nemzeti bánásmód elvét mind a más tagállamok állampolgárai, mind azon saját állampolgáraik vonatkozásában, akik élnek a Szerződésben biztosított szabadságokkal (lásd a fent hivatkozott de Groot-ügyben hozott ítélet 94. pontját).

52 Az alapeljárás körülményeire tekintettel meg kell állapítani, hogy az a tény, hogy az adójogi egyezmény részesei az adóztatási joghatóságuk meghatározása érdekében éltek a kapcsoló elvek rögzítésének lehetőségével, nem jelenti egyben azt, hogy az a Holland Királyságot megfosztaná minden joghatóságától a tekintetben, hogy a belföldi illetékességgel nem rendelkező, de adóköteles jövedelmének lényeges részét vagy egészét Hollandiában szerző adózó jövedelemadó-alapjának meghatározása céljából figyelembe vegye ezen adózó belgiumi fekvésű ingatlanhoz kapcsolódó negatív jövedelmét.

53 A f?tanácsnok által indítványa 81. pontjában kifejtettekhez hasonlóan ugyanis meg kell állapítani, hogy a belföldi illet?ség? adózók tekintetében kizárólag azon körülmény, hogy a Belga Királyság területén fekv? ingatlanl kapcsolatotban jutnak jövedelemhez, és e jövedelem vonatkozásában az említett állam gyakorol adóztatási joghatóságot, nem gátolja azt, hogy a Holland Királyság az ingatlanból származó ilyen jövedelmeket az említett adózók által fizetend? jövedelemadó alapjának meghatározása során figyelembe vegye.

54 A kérdést el?terjeszt? bíróság által kiemelt fenti körülményt a Bíróság írásbeli kérdéseire adott válaszaiban a holland kormány is meger?sítette.

55 Pontosabban, amennyiben a Belgiumban fekv? ingatlanhoz kapcsolódó olyan pozitív jövedelemr?l van szó, amelyet az adójogi egyezmény 24. cikke (1) bekezdésének 1. pontja alapján beszámítanak a Hollandiában fizetend? adó alapjába, a kett?s adóztatás elkerülése érdekében az említett jövedelemkomponens és a teljes adóalap arányának megfelelő mérték? adócsökkentést alkalmaznak az adójogi egyezmény 24. cikke (1) bekezdése 2. pontjának megfelelően.

56 A belgiumi fekvés? ingatlanból származó negatív jövedelmek kapcsán az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból és a holland kormánynak a Bíróság írásbeli kérdéseire adott válaszaiból lesz?rhet?, hogy azokat a belföldi illet?ség? adózók adóköteles jövedelmének meghatározása során figyelembe veszik, és amennyiben valamely kés?bbi adóévben ugyanezen ingatlanból pozitív külföldi jövedelmet szereznének, az e pozitív jövedelem kett?s adóztatásának elkerülését szolgáló levonást úgy számítják ki, hogy a korábbi negatív jövedelmet levonják az említett pozitív jövedelemb?l, összhangban az 1989. évi rendelet 3. cikkének (4) bekezdésével, amely tartalmazza a kett?s adóztatás elkerülését célzó holland szabályozásnak a veszteség kompenzálását célzó azon rendelkezéseit, amelyekre az adójogi egyezmény 24. cikke (1) bekezdésének 2. pontja hivatkozik.

57 Tekintettel arra, hogy az említett egyezménnyel nem ellentétes, hogy a belföldi illetékesség? adózó adójának kiszámítása céljából figyelembe vegyék azon negatív bevételeket, amelyek a Belgiumban fekv? ingatlanból származnak, úgy t?nik, hogy a holland kormány álláspontjával ellentétben az R. H. H. Renneberghez hasonló adózó által kért adócsökkentésnek a holland adóhatóságok által történ? elutasítása nem abból következik, hogy ugyanezen egyezmény az adózók ingatlanból származó, az említett egyezmény hatálya alá tartozó jövedelmének megadóztatását annak a tagállamnak a joghatósága alá utalja, amelynek területén az érintett ingatlan található.

58 Az érintett negatív jövedelmek figyelembevételé vagy figyelembevételének elutasítása tehát valójában attól függ, hogy az említett adózók rendelkeznek-e Hollandiában belföldi illet?séggel.

59 A közvetlen adózással kapcsolatban a Bíróság a természetes személyek jövedelemadóztatására vonatkozó ügyekben elismerte, hogy a belföldi és külföldi illet?ség? személyek helyzete egy adott államban általában nem hasonlítható össze, mivel eltérések vannak közöttük jövedelmük forrása és személyes tehervisel? képességük, valamint a személyes és családi helyzetük tekintetében (a C?383/05. sz. Talotta?ügyben 2007. március 22?én hozott ítélet [EBHT 2007., I?2555. o.] 19. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

60 A Bíróság azonban megállapította, hogy olyan adókedvezmény esetén, amellyel külföldi illetőségűek nem élhetnek, az adózók két csoportjával szembeni eltérő bánásmód a Szerződés értelmében hátrányos megkülönböztetésnek minősülhet, amennyiben e csoportok között nem áll fenn olyan objektív különbség, amely e tekintetben az eltérő bánásmódot megalapozhatná (a fent hivatkozott Talotta-ügyben hozott ítélet 19. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

61 Ez az eset áll elő többek között akkor, ha a külföldi illetőségű adózó a lakóhelye szerint tagállamban nem szerez számottevő jövedelmet, míg adóköteles jövedelmének jelentős része a munkavégzés helye szerinti tagállamban végzett tevékenységéből származik, és ezáltal a lakóhely szerinti tagállamnak nincs lehetősége arra, hogy személyes vagy családi helyzetének figyelembevételéből származó kedvezményekben részesítse (lásd különösen a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 36. pontját, valamint a fent hivatkozott Lakebrink és Peters-Lakebrink ügyben hozott ítélet 30. pontját).

62 A fenti helyzetben a hátrányos megkülönböztetést az eredményezi, hogy e külföldi illetőségű jövedelmének jelentős részét és családi jövedelmének szinte egészét a lakóhelyétől eltérő tagállamban szerző – 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, valamint a fent hivatkozott Lakebrink és Peters-Lakebrink ügyben hozott ítélet 31. pontja).

63 A fent hivatkozott Lakebrink és Peters-Lakebrink ügyben hozott ítélet 34. pontjában a Bíróság megállapította, hogy a Schumacker-ügyben hozott ítéletből származó ítélkezési gyakorlat valamennyi olyan – a külföldi illetőségű személy teherviselő képességével kapcsolatos – adókedvezményre kiterjed, amelyet sem a lakóhely szerinti államban, sem a munkavégzés helye szerinti államban nem adnak meg.

64 Az említett ítélkezési gyakorlat az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló esetekben alkalmazandó.

65 Az R. H. H. Renneberghez hasonló adózó ugyanis nem kérheti a munkaviszonyból származó jövedelme után Hollandiában fizetendő jövedelemadó alapjának meghatározása céljából azon bérbeadásból származó veszteségek figyelembevételét, amelyek a tulajdonában álló, belgiumi fekvésű ingatlanhoz kapcsolódnak, míg a Hollandiában lakóhellyel rendelkező és ott munkát végző olyan adózó, aki – tekintettel arra, hogy bérbeadásból származó veszteségek érték a lakóhelyéül szolgáló, hollandiai fekvésű vagy nem állandó lakóhelyéül szolgáló belgiumi fekvésű ingatlannal kapcsolatban – e veszteségeket a Hollandiában szerzett jövedelme adóalapjának megállapítása során érvényesítheti.

66 Amennyiben az R. H. H. Renneberghez hasonló személy annak ellenére, hogy egy bizonyos tagállamban rendelkezik lakóhellyel, adóköteles jövedelme lényeges részét más tagállamban, munkaviszony keretében végzett tevékenységből szerzi, anélkül hogy a lakóhelye szerinti tagállamban számottevő jövedelemre tenne szert, helyzete – teherviselő képességének figyelembevétele tekintetében – a munkavégzés helye szerinti tagállam szempontjából objektíven összehasonlítható az e tagállamban lakóhellyel rendelkező olyan személy helyzetével, aki ugyanott vállal munkát.

67 Úgy tűnik tehát, hogy az olyan személy, aki a lakóhelye szerinti tagállamban – az előleg formájában fizetett ingatlanadón kívül – ingatlanjövedelmei után nem köteles személyi jövedelemadót fizetni, nem kérheti az e tagállamban az ott fekvő ingatlanához kapcsolódó negatív jövedelmek figyelembevételét, ráadásul a munkavégzés helye szerinti tagállamban adóköteles jövedelme adóalapjának megállapítása során sincs lehetősége e negatív jövedelmek

érvényesítésére.

68 Az R. H. H. Rennebergéhez hasonló esetekben az EK 39. cikk tehát f?szabály szerint azt követeli meg, hogy a munkavégzés helye szerinti tagállam adóhatósága – az utóbbi államban adóköteles jövedelmek adóalapjának megállapítása során – figyelembe vegye a lakóhely szerinti tagállamban fekv? lakóingatlanhoz kapcsolódó negatív jövedelmeket.

69 E tekintetben hangsúlyozni kell, ahogyan arra a f?tanácsnok indítványa 84. pontjában rámutatott, hogy az a körülmény, hogy a Holland Királyság a belföldi illetékesség? adózóknak fenntartott bánásmódot kiterjesztette azokra a külföldi illetékesség? adózókra is, akik – R. H. H. Renneberghez hasonlóan – adóköteles jövedelmük közel egészét vagy egészét Hollandiában szerzik meg, nem kérd?jelezi meg a Belga Királyságnak az adójogi egyezményb?l ered? joghatóságát, és semmilyen új kötelezettséget nem hoz létre ez utóbbi számára.

70 A fentiekén kívül emlékeztetni kell arra, hogy a fent hivatkozott de Groot?ügyben hozott ítélet 101. pontjában a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a kett?s adóztatás kiküszöbölésére szolgáló mechanizmusoknak, illetve a kett?s adóztatás kiküszöbölését vagy mérséklését eredményező nemzeti adórendszereknek mindazonáltal biztosítaniuk kell az érintett tagállamok adózói számára, hogy személyes és családi helyzetüket összességében megfelelően figyelembe vegyék függetlenül attól, hogy ezt a kötelezettséget az érintett tagállamok miképpen osztották meg egymás között; ellenkez? esetben olyan egyenl?tlen bánásmódot valósítanak meg, amely összeegyeztethetetlen a Szerz?désnek a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, és amely semmilyen körülmények között nem a nemzeti adójogszabályok közötti eltérések következménye. Tekintettel a fent hivatkozott Lakebrink és Peters-Lakebrink ügyben hozott ítéletnek a jelen ítélet 63. pontjában említett megállapítására, e megfontolások a munkavállalók átfogó tehervisel? képességének figyelembevételére kapcsán is érvényesek.

71 Amennyiben a jelen ítélet 56. pontjában említetteknek megfelelően a Holland Királyság a belföldi illet?ség? adózók által fizetend? jövedelemadó alapjának megállapítása céljából figyelembe veszi a belgiumi fekvés? ingatlanhoz kapcsoló negatív bevételeket, ugyanígy köteles ugyanezen negatív jövedelmeknek ugyanezen célból történ? figyelembevételére az utóbbi tagállamban belföldi illet?séggel rendelke? olyan személyek vonatkozásában, akik adóköteles jövedelmük szinte egészét vagy egészét Hollandiában szerzik meg, és a lakóhelyük szerinti tagállamban nem tesznek szert számottev? jövedelemre; ennek hiányában az utóbb említett adózók helyzetét e vonatkozásban a két érintett tagállam egyike sem venné figyelembe.

72 Meg kell vizsgálni azonban a holland kormány által el?terjesztett azon érvet is, amely szerint a belgiumi lakóingatlan megvásárlása folytán R. H. H. Rennebergre érint? kedvez?tlen adózási következmények a két érintett tagállam saját bels? adórendszere közötti eltérésb?l adódnak.

73 A holland kormány szerint az említett eltérés abban áll, hogy a holland adórendszer lehetővé teszi a jelzálogkölcsönök kamatainak a munkaviszonyból származó jövedelemb?l történ? levonását, míg a belga adórendszer nem ismeri el ezt a lehet?séget. A belga adójog szerint ugyanis a jelzáloghitelek kamatait kizárólag az ingatlanokból származó jövedelmekb?l lehet levonni. Így, még ha szerezne is az érintett Belgiumban munkaviszonyból származó jövedelmet, akkor sem lenne jogosult levonni ebb?l a jövedelemb?l a jelzálogkölcsön?kamatok negatív egyenlegét.

74 Az említett kormány szerint nem a holland adórendszer alkalmazása járt kedvez?tlen adózási következményekkel R. H. H. Rennebergre nézve, hanem az a körülmény, hogy a belga adórendszer a jelzáloghitelek kamatainak levonását a holland rendszernél kevésbé széles körben teszi lehetővé. Azt a körülményt, hogy R. H. H. Rennebergnek nem volt lehet?sége Belgiumban negatív jövedelmei levonására, az eredményezte, hogy lakóhelyét ez utóbbi tagállamba helyezte

át, és az nem a holland adójogi szabályozás alkalmazásának következménye. Amennyiben ugyanis a Szerződésben biztosított szabadságok korlátozása egyszerűen a nemzeti adórendszerek között fennálló eltérések eredménye, azt a közösségi jog nem tiltja.

75 A fentiek kapcsán meg kell jegyezni, hogy az alapeljárás tárgyát képező eltérő bánásmód a holland kormány állításával ellentétben nem a szóban forgó nemzeti adójogszabályok között fennálló egyszerű eltérések következménye. Ugyanis – feltételezve, hogy a belga jövedelemadórendszer olyan, mint ahogyan azt az említett kormány bemutatta –, még ha a Belga Királyság biztosítaná is az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló veszteségek figyelembevételét belföldi illetőségű lakosai jövedelemadó-alapjának megállapítása céljából, az R. H. H. Rennebergéhez hasonló helyzetben lévő, jövedelmének egészét vagy szinte egészét Hollandiában szerző adózó akkor sem lenne képes az ilyen kedvezményt élvezni.

76 El kell vetni továbbá e vonatkozásban a holland kormány által a tárgyaláson felhozott másik érvet is, amely lényegében abból indul ki, hogy fennáll a kockázata annak, hogy a Belgiumban külföldi illetékességgel rendelkező adózó belgiumi ingatlanához kapcsolódó veszteségeket kétszeresen veszik figyelembe.

77 Egyfelől a kettős adóztatást érintő nemzeti szabályozás – az adójogi egyezmény 24. cikke (1) bekezdésének 2. pontjával együtt olvasva – éppen az említetthez hasonló kockázat megvalósulásának elkerülésére irányul azon belföldi illetőségű adózók helyzete vonatkozásában, akik belgiumi fekvésű ingatlanl kapcsolatotban veszteségeket szenvednek, és akiknek a helyzetével az R. H. H. Rennebergéhez hasonló, külföldi illetőségű adózók helyzete összehasonlítható.

78 Másfelől abban az esetben, ha az adózó tevékenységének egy részét más tagállam területén folytatja, mint ahol munkaviszony keretében munkát végez, a tagállam hivatkozhat a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén végzett kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-ii 77/799/EGK tanácsi irányelvre (HL L 336., 15. o. magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.) annak érdekében, hogy valamely másik tagállam illetékes hatóságaitól minden olyan információt megkapjon, amely lehetővé teszi számára a jövedelmet terhelő adók pontos megállapítását, és amelyet szükségesnek ítél az általa alkalmazott jogszabály alapján az adózó által fizetendő jövedelemadó összegének pontos megállapításához (lásd e vonatkozásban a C-422/01. sz., Skandia és Ramstedt ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-6817. o.] 42. pontját)..

79 Következésképpen a Bizottság tárgyaláson eladott álláspontjának megfelelően az alapeljárás tárgyát képező, lakóhely szerinti eltérő bánásmód hátrányosan megkülönböztető, tekintettel arra, hogy míg a más tagállamban fekvő ingatlanhoz kapcsolódó negatív ingatlanjövedelmeket az érintett állam figyelembe veszi az utóbbi tagállamban munkát végző és lakóhellyel rendelkező adózók többek között munkaviszonyból származó jövedelme adóalapjának megállapítása során, erre nincs lehetőség az olyan adózó esetében, aki bár adóköteles jövedelmének egészét vagy szinte egészét az említett tagállamban szerzi, ott lakóhellyel nem rendelkezik.

80 Ebből az következik, hogy az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló nemzeti szabályozás megvalósítja a munkavállalók szabad mozgásának az EK 39. cikkben fűszabály szerint tiltott akadályozását.

81 Meg kell azonban vizsgálni, hogy ez az akadályozás igazolható-e. A Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján a Szerződésben biztosított alapvető szabadságokat megszorító intézkedés csak akkor igazolható, ha a Szerződéssel összeegyeztethető legitim célt szolgál, és azt nyomós közérdek igazolja. Azonban még ebben az esetben is szükséges, hogy az intézkedés alkalmas

legyen az elérni kívánt célkitűzés megvalósítására, és ne terjedjen azon túl, ami a cél eléréséhez szükséges (lásd különösen a C-109/04. sz. Kranemann-ügyben 2005. március 17-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-2421. o.] 33. pontját és a C-40/05. sz. Lyyski-ügyben 2007. január 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-99. o.] 38. pontját).

82 Ezzel szemben a Bíróság elé észrevételeket terjesztő kormányok semmilyen igazolásra nem hivatkoztak, és azt a kérdés elterjesztő bíróság sem helyezte kilátásba.

83 Először is az EK 39. cikkkel ellentétes az, hogy az R. H. H. Renneberghez hasonló, külföldi illetékességű adózótól, aki adóköteles jövedelmének egészét vagy közel egészét valamely tagállamban szerzi meg, az említett tagállam adóhatósága megtagadja azon negatív jövedelmek figyelembevételét, amelyek más tagállamban található ingatlanokhoz kapcsolódnak.

84 A fenti megállapításokra tekintettel az elterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EK 39. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló, olyan nemzeti szabályozás, amelynek alapján azon közösségi állampolgár, aki külföldi illetéssel rendelkezik abban a tagállamban, ahol adóköteles bevételeinek egészét vagy szinte egészét kitevő jövedelmét szerzi, az említett jövedelmek adóalapjának megállapítása céljából nem érvényesítheti a más tagállamban található, tulajdonát képező lakóingatlanhoz kapcsolódó negatív jövedelmeket, míg az elsőként említett tagállamban belföldi illetéssel rendelkező személy jövedelme adóalapjának megállapítása során élhet az említett negatív jövedelmek figyelembevételének lehetőségével.

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésre, amennyiben az EK 56. cikkekre irányul

85 Tekintettel az EK 39. cikknek az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló adójogi szabályozás alkalmazhatóságára gyakorolt hatása vonatkozásában elterjesztett kérdésre adott válasza, nem szükséges annak vizsgálata, hogy a szóban forgó szabályozás a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel is ellentétes-e.

### **A költségekről**

86 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

**Az EK 39. cikket úgy kell értelmezni, azzal ellentétes az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló, olyan nemzeti szabályozás, amelynek alapján azon közösségi állampolgár, aki külföldi illetéssel rendelkezik abban a tagállamban, ahol adóköteles bevételeinek egészét vagy szinte egészét kitevő jövedelmét szerzi, az említett jövedelmek adóalapjának megállapítása céljából nem érvényesítheti a más tagállamban található, tulajdonát képező lakóingatlanhoz kapcsolódó negatív jövedelmeket, míg az elsőként említett tagállamban belföldi illetéssel rendelkező személy jövedelme adóalapjának megállapítása során élhet az említett negatív jövedelmek figyelembevételének lehetőségével.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: holland.