

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2004. július 1-je *

A C-169/03. sz. ügyben,

a Bírósághoz a Regeringsrätten (Svédország) által az EK 234. cikk értelmében az e bíróság előtt

Florian W. Wallentin

és

a Riksskatteverket

között folyamatban lévő eljárás során benyújtott, az EK 39. cikk értelmezésére vonatkozó előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök (előadó), A. La Pergola, S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta és K. Lenaerts bírák,

főtanácsnok: P. Léger,
hivatalvezető: R. Grass,

* Az eljárás nyelve: svéd.

figyelembe véve a következők által előterjesztett írásbeli észrevételeket:

- Florian W. Wallentin,
- a Ríksskatteverket képviselőjében T. Wallén, meghatalmazotti minőségben,
- a francia kormány képviselőjében G. de Bergues és C. Mercier, meghatalmazotti minőségben,
- a finn kormány képviselőjében A. Guimaraes-Purokoski, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében R. Lyal és K. Simonsson, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel az előadó bíró jelentésére,

a főtanácsnok indítványának a 2004. március 11-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 2003. április 10-i végzésével, amely 2003. április 14-én érkezett a Bíróság Hivatalához, a Regeringsrätten az EK 234. cikk alapján az EK 39. cikk értelmezésére vonatkozóan azt a kérdést terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatal céljából, hogy a külföldi állandó lakóhellyel rendelkező személyekre kivetett speciális jövedelemadóra vonatkozó svéd jogszabályi rendelkezések bizonyos feltételek között ellentétesek-e ezzel a cikkel.

- 2 Ez a kérdés a F. W. Wallentin és a Riksskatteverket (svéd adóhatóság) közötti jogvitában merült fel.

A jogi háttér, az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 3 F. W. Wallentin német állampolgár állandó lakóhelye az alapeljárás tényállásának megvalósulása idején Németországban volt, ahol tanulmányait folytatta. Szülei havonta 650 DEM összeget folyósítottak részére, és a német államtól havi 350 DEM ösztöndíjban részesült, lakhatási költségei és napi kiadásai fedezésére. Ezen összegek a német adójogszabályok alapján nem minősültek adóköteles jövedelemnek.
- 4 1996. július 3-tól 25-ig F. W. Wallentin fizetett gyakorlaton vett részt a Svéd Egyháznál. Emiatt 1996. július 1-jétől augusztus 20-ig Svédországban tartózkodott. Az egyház a gyakorlat díjazásaként 8724 SEK összeget fizetett neki.
- 5 F. W. Wallentin kérelmet nyújtott be a svéd adóhatósághoz az ezen összeg által képződött jövedelemadó alóli mentesítés iránt. Ezt a kérelmet a svéd adóhatóság elutasította azzal az indokkal, hogy a „lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta” (a külföldi illetőségű személyek jövedelmét terhelő speciális adóról szóló törvény; a továbbiakban: a SINK-törvény) alapján, amely a részleges jövedelemadó-alanyiságot szabályozza, a kérdéses összegből 25% mértékű jövedelemadó-előleget kell levonni.
- 6 A SINK-törvény hatálya azokra az állandó külföldi lakóhellyel rendelkező személyekre terjed ki, akik rövidebb idejű — az évi hat hónapot meg nem haladó — svédországi tartózkodásuk vagy tartózkodásaik során jövedelemre tesznek szert.

Forrásadóról van szó, amely esetén az adóalany semmilyen, a személyes körülményeihez kapcsolódó kedvezményre vagy adóalap-csökkentésre nem jogosult. Ezzel szemben a speciális jövedelemadó kulcsa alacsonyabb az általános jövedelemadó esetén alkalmazandónál, amely progresszív jellegű, és a kérdést előterjesztő bíróság jelzése szerint 30% körüli.

- 7 A Svédországban évente hat hónapot meghaladó ideig állandó lakóhellyel rendelkező és általános jövedelemadó-alanynak minősülő személyek (teljes körű adókötelezettséggel rendelkező adóalany) adóalap-csökkentésre jogosultak, amelynek összege a kérdéses adóévben 8600 SEK volt. Ezen adóalap-csökkentés teljes összegét csak azok az adóalanyok vehetik igénybe, akik egy teljes adóév során állandó svédországi lakóhellyel rendelkeztek. Az ennél rövidebb idejű, de hat hónapot meghaladó tartózkodás esetén az adóalap-csökkentés a tartózkodás hónapjainak számával arányos mértékben vehető igénybe.
- 8 F. W. Wallentin véleménye szerint az a tény, hogy az adóalap-csökkentés joga csak a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező adóalanyokat illeti meg, a részleges adóalanyokat pedig nem, az EK 39. cikk által tiltott hátrányos megkülönböztetésnek minősül.
- 9 Az első fokon eljáró Länsrätten i Norbottens län (Svédország) helyt adott F. W. Wallentin kérelmének. Az adóhatóság fellebbezése alapján a Kammarrätten i Sundsvall (Svédország) megsemmisítette ezt a határozatot, és F. W. Wallentin a Regeringsrättenhez fordult jogorvoslatért. Ez utóbbi — mivel kétségei voltak azt illetően, hogy a kérdéses szabályozás ellentétben áll-e az EK 39. cikkel — felfüggesztette eljárását, és a következő előzetes döntéshozatal iránti kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Az EK 39. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy ellentétes vele az a tagállami szabályozás, amely alapján az adott állam területén adózás szempontjából külföldi illetőségűnek minősülő, de munkavégzésük jogcímén ebben az államban jövedelmet szerző (korlátozott adókötelezettség) természetes személyekre oly módon vetnek ki forrásadót, hogy nem vehető igénybe adóalap-csökkentés vagy bármilyen egyéb, az

adóalany személyes körülményeihez kapcsolódó csökkentés vagy kedvezmény, míg az ugyanazon államban állandó lakóhellyel rendelkező adóalanyok az ebben az államban vagy külföldön szerzett jövedelmük általános szabályok szerinti megadóztatása során (teljes körű adókötelezettség) jogosultak ilyen csökkentéseket vagy kedvezményeket igénybe venni, és amely ugyanakkor az adóalap-csökkentés stb. lehetőségének hiányára figyelemmel alacsonyabb adókulcsot alkalmaz, mint az ott adózás szempontjából állandó lakóhellyel rendelkező adóalanyok esetén?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

- 10 A Ríksskatteverket, valamint a francia és a finn kormány a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én (EBHT 1995., I-225. o.), a C-80/94. sz. Wielockx-ügyben 1995. augusztus 11-én (EBHT 1995., I-2493. o.) és a C-234/01. sz. Gerritse-ügyben 2003. június 12-én (EBHT 2003., I-5933. o.) hozott ítéletek alapján arra hivatkozik, hogy a jövedelemadóztatás terén elfogadható a teljes körű és korlátozott adókötelezettséggel rendelkező adóalanyok közötti különbségtétel, mert ezen adóalanyok helyzete objektív módon nem hasonlítható össze, sem a jövedelmük forrása alapján, sem adóalanyiságuk vagy személyes és családi körülményeik alapján. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a külföldi illetőségű személy adóalanyiságát — amely összjövedelméből, illetve személyi és családi körülményeiből következik — ott lehet a legkönnyebben elbírálni, ahol személyes és családi érdekeinek központja található, amely rendszerint megegyezik a szokásos tartózkodási hellyel. A kérdéses adóalap-csökkentés meg nem adása tehát nem hátrányosan megkülönböztető jellegű.
- 11 A Ríksskatteverket szerint F. W. Wallentin nem hivatkozhat arra, hogy helyzete a Svédországban állandó lakóhellyel rendelkező személyekéhez hasonlítható. Helyzete inkább azokéhoz hasonlít, akik az év egy részében Svédországban laktak és

dolgoztak, és így arányos adóalap-csökkentésre jogosultak. A kérdéses adóalap-csökkentés arányosan megadható arra a két hónapra, amelyet F. W. Wallentin Svédországban töltött, de teljességében nem.

- 12 A finn kormány hangsúlyozza, hogy az adórendszer koherenciáját fenn kell tartani. Ellentétes lenne ezzel a koherenciával a progresszív adózás esetén igénybe vehető adóalap-csökkentés lehetőségét olyan adóalany részére megadni, akit a forrásadó-rendszer keretében fix adókulcsú adó terhel. Ily módon a külföldi lakóhellyel rendelkező adóalany — akinek jövedelmét Svédországban forrásadó terheli — indokolatlan előnyben részesülne.
- 13 F. W. Wallentin és a Bizottság véleménye szerint ugyanakkor a kérdéses szabályozás az EK 39. cikk által tiltott hátrányos megkülönböztetésnek minősül, és az adóalap-csökkentés jogát a jelen esetben teljességében biztosítani kell.
- 14 A Bizottság különösen a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 36. pontjára utal, amelyben a Bíróság megállapította, hogy a jelen ítélet 10. pontjában is említett elvek nem alkalmazhatók abban az esetben, ha a külföldi illetőségű 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 megadni neki a személyes és családi körülményein alapuló előnyöket. Ez az érvelés a jelen esetben is alkalmazandó.
- 15 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a közvetlen adók esetében a valamely államban belföldi, illetve külföldi illetőséggel rendelkező személyek helyzete nem

A Bíróság válasza

hasonlítható össze, amennyiben egy külföldi illetőségű személy által az adott állam területén szerzett jövedelem leggyakrabban csak egy része az összjövedelmének, amelynek érdekközpontja a lakóhelyén van, továbbá a külföldi illetőségű személy — összjövedelméből, illetve személyes, valamint családi körülményeinek összességéből következő — adóalanyisága ott bírálható el legkönnyebben, ahol személyes és családi érdekeinek központja található, és ez általában megegyezik az illető szokásos lakóhelyével (a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 31. és 32. pontja; a C-391/97. sz. Gschwind-ügyben 1999. szeptember 14-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-5451. o.] 22. pontja, a C-87/99. sz. Zurstrassen-ügyben 2000. május 16-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-3337. o.] 21. pontja és a fent hivatkozott Gerritse-ügyben hozott ítélet 43. pontja).

- 16 Továbbá az a tény, hogy egy tagállam a külföldi illetőségű személyeket nem részesíti bizonyos, a belföldi illetőségű személyeknek biztosított adókedvezményekben, az általános szabály szerint nem minősül hátrányos megkülönböztetésnek, tekintettel a belföldi illetőségű személyek és a külföldi illetőségű személyek helyzete közötti különbségekre, amely a jövedelmeik forrását, adóalanyiságukat, valamint személyes és családi körülményeiket illeti (a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 34. pontja, Gschwind-ügyben hozott ítélet 23. pontja és Gerritse-ügyben hozott ítélet 44. pontja).

- 17 Mindazonáltal a Bíróság úgy határozott, hogy ez másképp érvényes abban a helyzetben, amikor a külföldi illetőségű személy nem rendelkezik számottevő jövedelemmel a lakóhelye szerinti államban, és jövedelme meghatározó részét a munkavégzés helye szerinti államban szerzi oly módon, hogy a lakóhelye szerinti állam nem képes megadni neki a személyes és családi körülményein alapuló előnyöket (lásd a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 36. pontját, valamint a C-385/00. sz. De Groot-ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-11819. o.] 89. pontját). Olyan külföldi illetőségű személy esetében, aki jövedelmének meghatározó részét a lakóhelyétől eltérő tagállamban szerzi, a hátrányos megkülönböztetést az eredményezi, hogy e külföldi illetőségű személy személyes és családi körülményeit sem a lakóhelye szerinti, sem a munkavégzés helye szerinti államban nem veszik figyelembe (a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 38. pontja), a speciális és az általános jövedelemadók eltérő adókulcsaitól függetlenül.

- 18 Egész pontosan ez a helyzet az alapügyben, amelyben F. W. Wallentin a tényállás megvalósulása idején semmilyen adóköteles jövedelemmel nem rendelkezett a lakóhelye szerinti államban, minthogy a szüleitől kapott havi létfenntartási juttatás és a német államtól kapott ösztöndíj ezen állam adójogszabályai alapján nem minősült adóköteles jövedelemnek.
- 19 Ami azt a kérdést illeti, hogy a kérdéses adóalap-csökkentés az adóalany személyes és családi körülményeinek figyelembevételével nyújtott kedvezménynek minősül-e, a Bíróság — a német jogszabályok alapján adóalapot nem képező jövedelem („Grundfreibetrag”) kapcsán — úgy döntött, hogy ez szociális célokat szolgál, mivel garantálja az adóalany számára a jövedelemadó alól mentes létminimumot (a fent hivatkozott Gerritse-ügyben hozott ítélet 48. pontja). Az iratokban semmi sem utal arra, hogy a svéd adójogszabályok által rögzített adóalap-csökkentés másképp minősítendő.
- 20 Ennek megfelelően az a tény, hogy ezt az adóalap-csökkentést a lakóhelyük szerinti államban adóköteles jövedelemmel nem rendelkező, részleges adóalanyisággal bíró személyek számára nem biztosítják, az EK 39. cikk által tiltott hátrányos megkülönböztetésnek minősül.
- 21 Nem fogadható el azon érv, amely szerint a külföldi illetőségű személynek nyújtott adókedvezmény veszélyezteti az adórendszer koherenciáját, mert a svéd adójogban közvetlen kapcsolat áll fenn a személyes és családi körülmények figyelembevétele, valamint a belföldi illetőségű személyek világjövedelemének teljes és progresszív megadóztatása között. Valójában az alapügyhöz hasonló esetekben a lakóhely szerinti állam nem képes figyelembe venni az adóalany személyes és családi körülményeit, hiszen ott nem keletkezik adókötelezettség. Ebben az esetben az egyenlő bánásmód közösségi elve megköveteli, hogy a munkavégzés helye szerinti államban a külföldi illetőségű személy személyes és családi körülményeit a belföldi illetőségű személyekével azonos módon vegyék figyelembe, és hogy a külföldi illetőségű személy is ugyanazokban az adókedvezményekben részesülhessen (lásd a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 41. pontját).

- 22 Az alapügyben a belföldi és külföldi illetőségű személyek közötti különbségtétel nem igazolható az adórendszer koherenciájának biztosításával (egy hasonló helyzet tekintetében lásd a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 42. pontját).
- 23 Ezenkívül, a jelen esetben az, ha F. W. Wallentin a teljes adóév során Svédországban állandó lakóhellyel rendelkező személyeket megillető adókedvezménnyel megegyező kedvezményben részesülne, nem jelentene számára indokolatlan adókedvezményt, hiszen a lakóhelye szerinti tagállamban semmilyen adóköteles jövedelemmel nem rendelkezik, amely alapján ez utóbbi államban hasonló adókedvezményre nyílna joga.
- 24 Tehát az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre a válasz az, hogy az EK 39. cikkel ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely alapján az ezen tagállamban adózás szempontjából külföldi illetőségűnek minősülő természetes személyekre, akik azonban munkavégzés jogcímén ott szereznek jövedelmet,
- feltéve, hogy a lakóhelyük szerinti államban csak olyan jövedelemmel rendelkeznek, amely mentes a jövedelemadó alól,
 - oly módon vetnek ki forrásadót, hogy nem vehető igénybe adóalap-csökkentés vagy bármilyen egyéb, az adóalany személyes körülményeihez kapcsolódó csökkentés vagy kedvezmény,

- míg az ugyanezen államban állandó lakóhellyel rendelkező adóalanyok az ebben az államban vagy külföldön szerzett jövedelmük általános szabályok szerinti megadóztatása során jogosultak ilyen csökkentéseket vagy kedvezményeket igénybe venni.

A költségekről

- 25 A Bíróságnál észrevételeket előterjesztő francia és finn kormány, valamint a Bizottság részéről felmerült költségek nem téríthetők meg. 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.

A fenti indokok alapján

A BÍRÓSÁG (első tanács),

a Regeringsrätten 2003. április 10-i végzésével hozzá intézett kérdésére válaszolva a következőképpen határozott:

Az EK 39. cikkel ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely alapján az ezen tagállamban adózás szempontjából külföldi illetőségűnek minősülő természetes személyekre, akik azonban munkavégzés jogcímén ott szereznek jövedelmet,

- feltéve, hogy a lakóhelyük szerinti államban csak olyan jövedelemmel rendelkeznek, amely mentes a jövedelemadó alól,
- oly módon vetnek ki forrásadót, hogy nem vehető igénybe adóalap-csökkentés vagy bármilyen egyéb, az adóalany személyes körülményeihez kapcsolódó csökkentés vagy kedvezmény,
- míg az ugyanezen államban állandó lakóhellyel rendelkező adóalanyok az ebben az államban vagy külföldön szerzett jövedelmük általános szabályok szerinti megadóztatása során jogosultak ilyen csökkentéseket vagy kedvezményeket igénybe venni.

Jann

La Pergola

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Kihirdetve Luxembourgban, a 2004. július 1-jei nyilvános ülésen.

R. Grass

P. Jann

hivatalvezető

az első tanács elnöke