A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2007. március 22. *

A C-383/05. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Cour de cassation (Belgium) a Bírósághoz 2005. október 24-én érkezett, 2005. október 7-i határozatával terjesztett elő az előtte

Raffaele Talotta

és

az **État belge**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök, R. Schintgen, A. Borg Barthet, M. Ilešič (előadó) és E. Levits bírák,

* Az eljárás nyelve: francia.

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

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– R. Talotta képviseletében X. Thiebaut és X. Pace ügyvédek,

– a belga kormány képviseletében M. Wimmer, meghatalmazotti minőségben, segítője: B. van de Walle de Ghelcke ügyvéd,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal és D. Martin, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2006. november 16-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK-Szerződés 52. cikkének (jelenleg, módosítást követően EK 43. cikk) értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az R. Talotta és a Belga Állam között folyamatban lévő jogvitában nyújtották be, amelynek tárgya, hogy R. Talottával szemben külföldi illetőségű adózóként minimális adóalapot alkalmaztak az 1992. adóévben.

Jogi háttér

3 Belgiumban a természetes és jogi személyek jövedelmét terhelő adót a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény (Moniteur belge, 1992. július 30.) szabályozza, amelynek az alapügy tényállása idején hatályos változata 341. cikkének első bekezdésében előírja:

„Ellenkező bizonyítás hiányában mind a jogi személyek, mind a természetes személyek esetében az adó alapja becsléssel állapítható meg, amennyiben arra utaló adat, tény vagy körülmény merül fel, hogy az adózó életszínvonala magasabb, mint amelyet a bevallott jövedelme indokol."

4 Ugyanezen törvény 342. cikke így szól:

„1. § Akár az érintett személy, akár a hatóság általi bizonyítás hiányában a 23. cikk 1. §-ának 1. és 2. pontjában előrt jövedelmet vagy nyereséget minden adózó esetében legalább három másik hasonló adózó átlagos jövedelme vagy nyeresége alapján kell megállapítani azzal, hogy adott esetben figyelembe kell venni a befektetett tőkét, a forgalmat, az alkalmazotti létszámot, a használt gépjárművek számát, a használt területek bérleti értékét, valamint minden egyéb lényeges információt.

[...]

2. § A Király az 1. § (1) bekezdésében foglalt szempontok alapján meghatározza a Belgiumban tevékenységet végző külföldi cégek esetében a minimális adóköteles jövedelmet."

5 A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény végrehajtásáról szóló királyi rendelet (Moniteur belge, 1993. szeptember 13., a továbbiakban: az 1993. augusztus 27-i királyi rendelet) 182. cikke a következőképpen rendelkezik:

„1. § A Belgiumban tevékenységet végző külföldi cégek esetében a minimális adóköteles jövedelmet, amely a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 342. cikke 1. §-ának (1) bekezdésében előírt jövedelemösszehasonlító eljárás alapján adóztatható, a következőképpen kell meghatározni:

[...]

A kereskedelmi és a szolgáltatási ágazathoz tartozó 3 vállalkozás:

a) [...] horeca-ágazat [hotel, étterem, egyéb vendéglátóhely] [...]:1000 [BEF] forgalom után 100 [BEF], de minimum 300 000 [BEF] alkalmazottanként (átlagos alkalmazotti létszám az adott évben);

[...]

2. §Minden más esetben az 1. § alapján meghatározott adóköteles jövedelem nem lehet alacsonyabb, mint 400 000 [BEF].

[...]"

6 A Belgium és Luxemburg között a kettős adóztatás elkerüléséről és a jövedelem- és a vagyonadók területén egyes kérdések szabályozásáról szóló, 1970. szeptember 17-én Luxembourgban aláírt egyezmény (a továbbiakban: egyezmény) 24. cikkének 5. §-a szerint:

„Az egyik Szerződő Állam vállalkozásának a másik Szerződő Államban található telephelyének adóztatása ez utóbbi államban nem lehet kedvezőtlenebb, mint e másik állam ugyanezen tevékenységet végző vállalkozásainak adóztatása."

Az alapügy és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

7 A Luxemburgi Nagyhercegségben lakó R. Talotta magánszemélyként éttermet működtet Belgiumban.

8 R. Talotta nem belga adóilletőségű, ezért Belgiumban a külföldi illetőségű természetes személyek által kizárólag az e tagállamban szerzett jövedelmeket terhelő adó megfizetésére köteles.

9 Miután R. Talotta késedelmesen nyújtotta be a külföldi illetőségű természetes személyek adójára vonatkozó 1992. adóévi bevallását, a belga adóhatóság közölte vele, hogy a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 342. cikkének 2. §-a alapján hivatalból állapítja meg az adót. E rendelkezés az említett hatóság számára lehetővé teszi, hogy akár az érintett személy, akár a hatóság általi bizonyítás hiányában a forgalom és az alkalmazotti létszám alapján adóztassa a Belgiumban tevékenységet végző külföldi cégeket, és e rendelkezés hivatkozik az 1993. augusztus 27-i királyi rendeletben meghatározott minimális adóköteles jövedelemre, amely a szóban forgó adóévben a horeca-ágazathoz tartozó cégek esetén nem lehet alacsonyabb, mint 400 000 BEF.

10 E jogszabályoknak megfelelően a belga adóhatóság az 1992. adóévre R. Talottával szemben hat alkalmazott alapul vételével állapította meg a külföldi illetőségű természetes személyek adóját.

11 Ugyanez a hatóság 1998. június 23-i határozatában elutasította R. Talottának az említett adóhatározattal szemben benyújtott panaszát.

12 Az alapügy felperese a Cour d'appel de Liège előtt megtámadta e határozatot, amely bíróság 2004. június 16-i ítéletében elutasította az illető személy keresetét.

13 A Cour de cassationhoz benyújtott fellebbezésében R. Talotta az ott felhozott első kifogásának első részében úgy érvelt, hogy a Cour d'appel de Liège a belga alkotmány 149. cikkét megsértve jogsértően indokolta meg a megtámadott ítéletet, mivel nem érintette az általa felhozott azon jogalapot, miszerint a vele szemben kiszabott adó megállapítása kedvezőtlenebb szabályokon alapul, mint az ugyanilyen tevékenységet végző belga vállalkozásokkal szemben alkalmazott szabályok. R. Talotta az első kifogásának második részében előadta, hogy az említett bíróság megsértette az egyezmény 24. cikkének 5. §-át és a Szerződés 52. cikkét, amikor úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó adót jogszerűen állapították meg a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 342. cikkének 2. §-a és az 1993. augusztus 27-i királyi rendelet 182. cikke alapján.

14 Miután a felhozott első kifogás első részét mint tényszerűtlent elutasította, a Cour de cassation az első kifogás második része tekintetében az eljárás felfüggesztéséről

határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„A [Szerződés 52. cikkét] akként kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes a nemzeti jog olyan rendelkezése, mint a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 342. cikke 2. §-ának végrehajtására elfogadott, 1993. augusztus 27-i királyi rendelet 182. cikke, amely szerint a minimális adóalap kizárólag a külföldi illetőségű személyekre alkalmazandó?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

15 A kérdést előterjesztő bíróság kérdésével azt kívánja megtudni, hogy a Szerződés 52. cikkével ellentétes-e az olyan tagállami szabályozás, mint a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 342. cikkének 2. §-a és az 1993. augusztus 27-i királyi rendelet 182. cikke, amely szabályozás kizárólag a külföldi illetőségű adózók tekintetében ír elő minimális adóalapot.

16 Előzetesen arra kell rámutatni, hogy a közvetlen adók a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7477. o.] 19. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

17 Az egyenlő bánásmódra vonatkozó szabályok nem csupán az állampolgárságon alapuló nyílt hátrányos megkülönböztetést, hanem a hátrányos megkülönböztetés valamennyi leplezett formáját is tiltják, ezek ugyanis más megkülönböztető ismérvek alkalmazásával valójában ugyanahhoz az eredményhez vezetnek (a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-225. o.] 26. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

18 A hátrányos megkülönböztetés kizárólag különböző szabályoknak hasonló helyzetekre való alkalmazásából, vagy pedig ugyanazon szabálynak különböző helyzetekre történő alkalmazásából állhat (a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 30. pontja és a C-391/97. sz. Gschwind-ügyben 1999. szeptember 14-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-5451. o.] 21. pontja).

19 A közvetlen adózással kapcsolatban a Bíróság a természetes személyek jövedelemadóztatására vonatkozó ügyekben elismerte, hogy a belföldi és külföldi illetőségű személyek helyzete egy adott államban általában nem hasonlítható össze, mivel eltérések vannak közöttük a jövedelmük forrása és a személyes teherviselő képességük, valamint a személyes és a családi helyzetük tekintetében (a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 31–34. pontja, a C-80/94. sz. Wielockx-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2493. o.] 18. pontja és a C-107/94. sz. Asscher-ügyben 1996. június 27-én hozott ítélet [EBHT 1996., I-3089. o.] 41. pontja). A Bíróság azonban megállapította, hogy olyan adókedvezmény esetén, amellyel külföldi illetőségűek nem élhetnek, az adóalanyok két csoportjára vonatkozó eltérő bánásmód hátrányos megkülönböztetésnek minősülhet a Szerződés értelmében, amennyiben e csoportok között nem áll fenn olyan objektív különbség, amely e tekintetben megalapozhatná az eltérő bánásmódot (a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 36–38. pontja és a fent hivatkozott Asscher-ügyben hozott ítélet 42. pontja).

20 Ezzel kapcsolatban emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik, hogy a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 342. cikkének 1. §-a azt az

esetet szabályozza, amikor a belföldi vagy külföldi illetőségű adózó nem bizonyította jövedelmét vagy nyereségét az adóhatóság előtt.

21 Ami pedig a belföldi illetőségű adózókat illeti, a Bíróság elé terjesztett iratokból még az is kitűnik, hogy a belga adóhatóság a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 342. cikkének 1. §-ában rögzített szempontok alapján – legalább három hasonló belföldi illetőségű adózó átlagos jövedelmével összevetve – megállapíthatja a jövedelmet.

22 Szintén a Bíróság elé terjesztett iratokból következik az is, hogy ha nem lehet alkalmazni a jövedelemmegállapítás e módszerét, akkor e hatóság az említett törvény 341. cikkének első bekezdése alapján kizárólag a belföldi illetőségű adózók tekintetében alkalmazhatja az átalányadóztatás módszerét, amely az arra utaló „adat[on], tény[en] vagy körülmény[en alapul], hogy az adózó életszínvonala magasabb, mint amelyet a bevallott jövedelme indokol".

23 Viszont a külföldi illetőségű adózók forgalmát bizonyítás hiányában a minimális adóalap alkalmazásával határozzák meg.

24 Ezért meg kell állapítani, hogy az alapügyben érintett nemzeti szabályozás eltérően kezeli az adózókat aszerint, hogy Belgiumban belföldi illetőségűek-e, vagy sem.

25 Márpedig nem lehet elfogadni, hogy a telephely szerinti tagállam minimális adóalapot alkalmazzon a külföldi illetőségű adózók tekintetében pusztán azon az alapon, hogy egy másik tagállamban van a lakóhelyük, különben értelmét veszti a Szerződés 52. cikke (lásd hasonlóképpen a C-270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1986., 273. o.] 18. pontját).

26 Ugyanis az a jövedelem, amelyet a belföldi illetőségű adózó az érintett tagállam területén folytatott önálló vállalkozói tevékenysége keretében szerez, és az a jövedelem, amelyet a külföldi illetőségű adózó szintén az e tagállam területén folytatott önálló vállalkozói tevékenység keretében szerez, a jövedelmek ugyanazon csoportjába tartozik, mégpedig abba, amely az e tagállam területén folytatott önálló vállalkozói tevékenységből származik.

27 A belga kormány állításai alátámasztására azzal érvel, hogy objektív különbség áll fenn a belföldi és külföldi illetőségű személyek helyzete között azon bizonyítékok szempontjából, amelyek az adóköteles jövedelemalap megállapításához az adóhatóság rendelkezésére állnak abban az esetben, ha a külföldi illetőségű adózó tevékenységének egy részét más tagállam területén folytatja, mint ahol önálló vállalkozói tevékenységet végez, és a közvetlen adóztatás területén a tagállamok illetékes hatóságainak kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelvben (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.) előírt eljáráson keresztüli esetleges információcsere az illetőség szerinti állammal nem tűnik sem ésszerűnek, sem hatékonynak a jövedelemösszehasonlítás alapján történő adóztatás során felmerült gyakorlati nehézségek megoldásában, mivel a belga adóhatóság ilyen esetben nem rendelkezik egyrészről az önkéntes vagy automatikus információcsere keretében az illetőség szerinti állam által közölt információkkal, másrészről nem rendelkezik olyan pontos adatokkal, hogy az információcserére irányuló megkeresése elfogadható legyen.

28 Márpedig, amint a főtanácsnok is rámutatott az indítványa 70. pontjában, az érintett adóhatóság számára a belföldi és a külföldi illetőségű adózó – abban az esetben, ha ezek az adózók tevékenységük egy részét más tagállam területén folytatják, mint ahol önálló vállalkozói tevékenységet végeznek – ugyanolyan nehézséget jelentenek, így az adózók e két csoportja objektíve hasonló helyzetben van.

29 Másfelől emlékeztetni kell arra, hogy abban az esetben, ha az adózó tevékenységének egy részét más tagállam területén folytatja, mint ahol önálló vállalkozói tevékenységet végez, a tagállam hivatkozhat a 77/799 irányelvre annak érdekében, hogy valamely másik tagállam illetékes hatóságától minden olyan információt beszerezzen, amely lehetővé teszi számára a jövedelmet terhelő adók pontos megállapítását, és amelyet szükségesnek ítél a vonatkozó jogszabály alapján az adózó által fizetendő jövedelemadó összegének pontos megállapításához (a C-422/01. sz., Skandia és Ramstedt ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-6817. o.] 42. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Következésképpen meg kell állapítani, hogy az alapügyben érintett nemzeti szabályozás értelmében a belföldi és a külföldi illetőségű adózók objektíve hasonló helyzetben vannak.

31 Ezt az értelmezést nem befolyásolja a belga kormány azon észrevétele, miszerint a minimális adóalap az alapügyben érintett nemzeti szabályozás értelmében általában kedvezőbb a külföldi illetőségű adózók számára, mint a belföldi illetőségű adózók tekintetében alkalmazott jövedelemösszehasonlítás alapján történő adóztatás. Feltéve ugyanis azt, hogy a belga adórendszer általában kedvezőbb a külföldi

illetőségű adózók számára, ez nem akadálya annak, hogy ha e rendszer mégis hátrányosnak bizonyul az említett adózók számára, a belföldi illetőségű adózókhoz képest egyenlőtlen bánásmódot képezzen, és ezáltal korlátozza a letelepedésnek a Szerződés 52. cikkében biztosított szabadságát (lásd hasonlóképpen a C-141/99. sz. AMID-ügyben 2000. december 14-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-11619. o.] 27. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

32 E feltételek között az olyan tagállami szabályozás, mint a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 342. cikkének 2. §-a és az 1993. augusztus 27-i királyi rendelet 182. cikke, amely szabályozás kizárólag a külföldi illetőségű adózók tekintetében ír elő minimális adóalapot, a Szerződés 52. cikke értelmében az állampolgárságon alapuló közvetett hátrányos megkülönböztetést valósít meg. Ugyanis, még ha az említett szabályozás az illetőség kritériumán alapuló különbségtételt is ír elő abban az értelemben, hogy a külföldi illetőségű személyekkel szemben elutasít egyes olyan adóelőnyöket, amelyeket viszont a tagállam területén belföldi illetőségű személyek részére megad, fennáll annak kockázata, hogy a szabályozás alapvetően más tagállamok polgárai hátrányára érvényesül, miután a nem belföldi illetőségű személyek általában más országok állampolgárai (lásd hasonlóképpen a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 28. pontját).

33 Fel kell tenni azonban a kérdést, hogy igazolható-e esetleg ez a hátrányos megkülönböztetés.

34 A belga kormány úgy érvel, hogy a minimális adóalap kizárólagos alkalmazását a külföldi illetőségű adózók tekintetében annak szükségessége indokolja, hogy biztosítani kell az adóellenőrzések hatékonyságát, és ez megfelel az arányosság

elvének. Kifejti, hogy a belföldi illetőségű adózókra érvényes jövedelemösszehasonlítás alapján történő adóztatási módszer nem vonatkozik a külföldi illetőségű adózókra a gyakorlati nehézségek miatt, illetve különösen amiatt, hogy nem lehet a 77/799 irányelvhez folyamodni.

35 E tekintetben emlékeztetni kell, hogy az adóellenőrzések hatékonysága olyan nyomós közérdek, amely igazolhatja a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok korlátozását (lásd ebben az értelemben a C-254/97. sz., Baxter és társai ügyben 1999. július 8-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-4809. o.] 18. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

36 Márpedig meg kell állapítani, hogy – amint a jelen ítélet 28. pontjából is következik – egyrészről a belga kormány által hivatkozott gyakorlati nehézségek ugyanúgy érintik a belföldi illetőségű adózókat, másrészről – amint a jelen ítélet 29. pontjából is következik – az érintett tagállamnak lehetősége van arra, hogy a 77/799 irányelv alapján információcsere érdekében a többi tagállamhoz forduljon.

37 E körülmények között annak szükségessége, hogy biztosítani kell az adóellenőrzések hatékonyságát, nem igazolja az eltérő bánásmód alkalmazását, így a külföldi illetőségű adózók tekintetében ugyanolyan bánásmód alkalmazandó, mint amely a belföldi illetőségű adózókra érvényes.

38 A fentiek alapján azt kell válaszolni a feltett kérdésre, hogy a Szerződés 52. cikkét akként kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, mint a

jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 342. cikkének 2. §-a és az 1993. augusztus 27-i királyi rendelet 182. cikke, amely szabályozás kizárólag a külföldi illetőségű adózók tekintetében ír elő minimális adóalapot.

A költségekről

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

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

Az EK-Szerződés 52. cikkét (jelenleg, módosítást követően EK 43. cikk) akként kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, mint a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 342. cikkének 2. §-a és a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény végrehajtásáról szóló 1993. augusztus 27-i királyi rendelet 182. cikke, amely szabályozás kizárólag a külföldi illetőségű adózók tekintetében ír elő minimális adóalapot.

Aláírások