PAOLO MENGOZZI
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2015. április 30.[1]

C-241/14. sz. ügy

Roman Bukovansky
kontra
Finanzamt Lörrach

(a Finanzgericht Baden-Württemberg [Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Egyrészről az Európai Közösség és tagállamai, másrészről a Svájci Államszövetség között létrejött, a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás — E megállapodás és a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmények viszonya — Egyenlő bánásmód — Állampolgárság alapján történő megkülönböztetés — Az Unió egyik tagállamának állampolgára — Az e tagállamban szerzett, nem önálló tevékenységből származó jövedelmek — Lakóhely Svájcba történő áthelyezése — »Átfedő adóztatás«”

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel a Finanzgericht Baden-Württemberg (Németország) mint kérdést előterjesztő bíróság az egyrészről az Európai Közösség és tagállamai, másrészről a Svájci Államszövetség között létrejött, a személyek szabad mozgásáról szóló, 1999. június 21-én Luxemburgban aláírt megállapodás[2] (a továbbiakban: Megállapodás) egyes rendelkezéseinek a Svájci Államszövetség és a Németországi Szövetségi Köztársaság között létrejött, a jövedelem és a vagyonadó területén a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény (a továbbiakban: Németország és Svájc közötti kétoldalú egyezmény)[3] egyik rendelkezése vonatkozásában történő értelmezését kéri a Bíróságtól.

2. Az említett bíróság lényegében annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy ellentétes-e a Megállapodással a fent említett kétoldalú egyezménynek az úgynevezett „átfedő adóztatást” (Grenzgängerregelung) előíró rendelkezése, amelynek értelmében a német adóhatóságok egy meghatározott ideig továbbra is megadóztathatják Németországban a lakóhelyét Svájcba áthelyező, de svájci állampolgársággal nem rendelkező és Németországban korábban összesen legalább öt évig teljes körű adókötelezettség alá tartozó természetes személy által Németországban szerzett jövedelmeket.

3. Az ilyen adóügyi bánásmódnak a megállapodásban meghatározott elvekkel való összeegyeztethetőségéhez kapcsolódó kérdések mellett a jelen ügy egy fontos, átfogó jellegű előzetes kérdést is felvet, amellyel kapcsolatban az eljárás során nagyon különböző álláspontok kerültek ismertetésre. Következésképpen a kérdést előterjesztő bíróság a Megállapodás azon cikke hatályának

1 — Eredeti nyelv: olasz.

2 — HL 2002. L 114., 6. o.

3 — A 2002. március 12-i legutóbbi módosító jegyzőkönyv által módosított 1972. évi Bundesgesetzblatt II, 1022. o. (2003. évi Bundesgesetzblatt, 68. o.).

értelmezését kéri a Bíróságtól, amely a Megállapodás és a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmények viszonyát szabályozza. E cikk alapján a Bíróságnak azt kell megállapítania, hogy a Megállapodás és egy ilyen jellegű kétoldalú egyezmény közül melyik alkalmazandó abban az esetben, ha azok egymással összeegyeztethetetlen rendelkezéseket tartalmaznak.

I – **Jogi háttér**

A – *A Megállapodás*

4. A Megállapodás 1. cikkének a) és d) pontja szerint a megállapodás célja többek között a belépés, a tartózkodás, a nem önálló munkavállalás, az önálló vállalkozóként való letelepedés és a Szerződő Felek felségterületén való tartózkodás jogának biztosítása, valamint azonos élet-, foglalkoztatási és munkavállalási feltételek biztosítása a svájci és az uniós állampolgárok számára.

5. A Megállapodás 2. cikke „A diszkrimináció tilalma” címet viseli, és úgy rendelkezik, hogy „[v]alamely Szerződő Félnek egy másik Szerződő Fél területén jogszerűen tartózkodó állampolgárai, e Megállapodás I., II. és III. melléklete rendelkezéseinek alkalmazása során és azoknak megfelelően, nem különböztethetők meg az állampolgárságuk szerint”.

6. A Megállapodásnak a „Hivatkozás a közösségi jogra” címet viselő 16. cikke (2) bekezdése a következőképpen szól:

„Amennyiben e megállapodás alkalmazása a közösségi jog elveinek alkalmazását jelenti, figyelembe kell venni az Európai Közösségek Bíróságának a megállapodás aláírásának időpontját megelőzően keletkezett, vonatkozó ítélkezési gyakorlatát. Az aláírás utáni ítélkezési gyakorlatról Svájc tájékoztatást kap. A megállapodás megfelelő működésének biztosítása érdekében a vegyes bizottság bármely Szerződő Fél kérésére meghatározza ezen ítélkezési gyakorlat következményeit.”

7. A Megállapodásnak „A kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezményekhez való viszony” címet viselő 21. cikke (1) és (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) A jelen megállapodás rendelkezései nem érintik a Svájc és az Európai Közösség tagállamai között létrejött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmények rendelkezéseit. A jelen megállapodás rendelkezései nem érintik különösen a határmenti ingázónak minősülő munkavállalónak a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények szerinti meghatározását.

(2) A jelen megállapodás egyetlen rendelkezése sem értelmezhető úgy, hogy megakadályozná a Szerződő Feleket abban, hogy megkülönböztetést tegyenek adójogszabályaik vonatkozó rendelkezéseinek alkalmazása során olyan adófizetők között, amelyek, különösen lakóhelyük tekintetében, nincsenek azonos helyzetben.”

8. Ezzel szemben a Megállapodás 22. cikke „A szociális biztonságtól és a kettős adóztatás elkerülésétől eltérő területeken kötött kétoldalú egyezményekkel való viszonyra” vonatkozik, és a következőképpen rendelkezik:

„(1) A 20. és 21. cikkben foglalt rendelkezésekre is figyelemmel, a jelen megállapodás nem érinti az egyrészről Svájc, másrészről az Európai Közösség egy vagy több tagállama között létrejött, például magánszemélyekről, gazdasági szereplőkről, határokon átnyúló együttműködésről vagy kishatárforgalomról szóló egyezményeket, amennyiben azok a jelen megállapodással összeegyeztethetőek.

(2) Ezen egyezmények és a jelen megállapodás összeegyeztethetetlensége esetén, az utóbbi az irányadó.”

9. A Megállapodás I. melléklete a személyek szabad mozgásáról szól, és e melléklet II. fejezete a nem önálló vállalkozó munkavállalókra vonatkozó rendelkezéseket tartalmaz. A szóban forgó I. melléklet 7. cikkének (1) bekezdése tartalmazza a „határmenti ingázó nem önálló vállalkozó munkavállaló” meghatározását. E rendelkezés értelmében „[a] határmenti ingázó nem önálló vállalkozó munkavállaló az egyik Szerződő Fél olyan állampolgára, akinek a lakóhelye az egyik Szerződő Fél felségterületén van, és aki keresőtevékenységet végez a másik Szerződő Fél felségterületén, a lakóhelyére naponta vagy hetente legalább egyszer rendszeresen visszatérve.”

10. Az I. mellékletnek az „Egyenlő bánásmód” címet viselő 9. cikke előírja:

„(1) Azt a munkavállalót, aki az egyik Szerződő Fél állampolgára, állampolgársága miatt nem lehet a másik Szerződő Fél felségterületén a hazai munkavállalóktól eltérő módon kezelni a foglalkoztatási és munkafeltételek tekintetében, különösen pedig a díjazás, az elbocsátás vagy a visszahelyezés, illetve újraalkalmazás tekintetében, ha munkanélkülivé válik.

(2) A munkavállaló és az e melléklet 3. cikkében említett családtagjai ugyanazokat az adókedvezményeket és szociális juttatásokat élvezik, amelyek a hazai munkavállalókat és családtagjaikat megilletik.”

B – *A Svájci Államszövetség és a Németországi Szövetségi Köztársaság között létrejött kétoldalú, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény*

11. A Svájci Államszövetség és a Németországi Szövetségi Köztársaság 1971. augusztus 11-én megkötötte a fent hivatkozott Németország és Svájc közötti kétoldalú egyezményt, amely 1972. december 29-én lépett hatályba.

12. A Németország és Svájc közötti kétoldalú egyezmény 15a. cikke a határmenti ingázónak minősülő munkavállalók adóztatására vonatkozik, és annak (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „a határmenti ingázó által nem önálló tevékenységből szerzett illetmények és más hasonló járandóságok az illetőség szerinti államban adóztathatók. A tevékenység végzésének helye szerinti Szerződő Állam ellentételezés címén adót vonhat le az említett díjazásból. Az ilyen adó nem haladhatja meg a díjazás bruttó összegének 4,5 százalékát, ha a lakóhelyet az adózó illetősége szerinti Szerződő Állam illetékes adóhatósága által kiadott hivatalos igazolás bizonyítja. Ez a 4. cikk (4) bekezdésének rendelkezéseit nem érinti.”

13. A Németország és Svájc közötti kétoldalú egyezmény 4. cikkének (4) bekezdése a Németországi Szövetségi Köztársaság javára szóló „átfedő adóztatásról” rendelkezik. E rendelkezés alapján az említett egyezmény más rendelkezése ellenére a Németországi Szövetségi Köztársaság a Németországi Szövetségi Köztársaságból származó jövedelmek és a Németországban található vagyontárgyak tekintetében megadóztathat egy svájci illetőségű, de svájci állampolgársággal nem rendelkező és Németországban korábban összesen legalább öt évig teljes körű adókötelezettség alá tartozó természetes személyt. Ezen adóztatási joghatóság abban az évben, valamint az azt követő öt évben gyakorolható, amelyben a teljes körű adókötelezettség végül megszűnt. Ez nem érinti az ilyen jövedelmeknek és vagyontárgyaknak a hivatkozott kétoldalú egyezménnyel összhangban, Svájcban történő megadóztatását. Mindazonáltal a külföldi adók beszámítására vonatkozó német szabályozás analóg alkalmazásával a Németországi Szövetségi Köztársaság az ilyen jövedelmek vagy vagyontárgyak tekintetében beszedett svájci adót a vonatkozó kétoldalú egyezménnyel összhangban beszámítja a szóban forgó jövedelmek és vagyontárgyak vonatkozásában beszedett belföldi adórészbe.

C – *A német szabályozás*

14. A jövedelemadóról szóló törvény (Einkommensteuergesetz; a továbbiakban: EStG)[4] 1. cikkének (1) és (4) bekezdése alapján a Németországban lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező természetes személyeket jövedelmeik tekintetében teljes körű adókötelezettség terheli, míg a belföldön sem lakóhellyel, sem szokásos tartózkodási hellyel nem rendelkező természetes személyeket a jövedelmük tekintetében csak korlátozott adókötelezettség terheli, amennyiben az EstG 49. cikke értelmében vett belföldi jövedelmet szereznek.

15. Az EStG 49. cikke (1) bekezdése 4. pontjának a) alpontja értelmében belföldi jövedelemnek minősül a Németországban nem önálló tevékenységből szerzett jövedelem.

II – **A tényállás, a nemzeti eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés**

16. A kérdést előterjesztő bíróság előtti eljárásban a felperes, R. Bukovansky német és cseh állampolgársággal rendelkezik.

17. A 2006 előtti időszakban R. Bukovansky az ugyanazon svájci gyógyszeripari csoporthoz tartozó különböző cégeknek dolgozott Svájcban. Németországban rendelkezett ugyanakkor illetőséggel, ahol jövedelemadó-kötelezettség terhelte.

18. 2006 márciusában R. Bukovansky Németországban ugyanazon svájci gyógyszeripari csoport németországi leányvállalatánál kezdett el dolgozni, amelynek ugyanazon év júniusában ügyvezetője lett (Geschäftsführer).

19. 2008 augusztusában R. Bukovansky lakóhelyét Svájcba, Bázelbe helyezte át, noha továbbra is a fent említett német leányvállalatnál dolgozott. Következésképpen ettől az időponttól kezdve Németországban sem lakóhellyel, sem tartózkodási hellyel nem rendelkezett. Megállapításra került, hogy R. Bukovansky a németországi munkahelyéről rendszeresen visszatért a svájci lakóhelyére.

20. A német adóhatóság részére benyújtott, 2008. évre szóló jövedelemadó-bevallásában R. Bukovansky abból indult ki, hogy a vitatott év augusztusától decemberéig terjedő – a Svájcba történő átköltözése utáni – időszak vonatkozásában a Németország és Svájc közötti kétoldalú egyezmény 15a. cikkének (1) bekezdése értelmében vett (úgynevezett fordított) határmenti ingázó munkavállalónak minősül. Úgy vélte tehát, hogy e rendelkezés alapján 2008. augusztus hónaptól kezdődően a munkavégzésből származó jövedelme után az illetősége szerinti szerződő államban, azaz Svájcban kell adót fizetnie, a bruttó díjazásának a hivatkozott kétoldalú egyezmény e rendelkezése alapján a munkaadója által Németországban jogszerűen levont és megfizetett 4,5 százalékát figyelembe véve.

21. A Finanzamt Lörrach ugyanakkor a jövedelemadó megállapításáról szóló határozatában nem értett egyet R. Bukovansky álláspontjával, és az érintett jövedelmet a jogvita által érintett év teljes egészére vonatkozóan belföldi adóztatás hatálya alá vonta. A német adóhatóság álláspontja szerint R. Bukovansky az EStG 49. cikke (1) bekezdése 4. pontjának a) alpontjával összefüggésben értelmezett 1. cikkének (4) bekezdése értelmében a jövedelemadó szempontjából korlátozott adókötelezettség hatálya alá tartozik, de a Németország és Svájc közötti kétoldalú egyezmény 4. cikkének (4) bekezdésében foglalt „átfedő adóztatás” szabálya alapján jövedelme után belföldi jövedelemadót kell fizetnie.

22. Az R. Bukovansky által a közigazgatási eljárásban előterjesztett fellebbezést követően az általa a svájci adóhatóság részére jövedelemadó címén megfizetett összegeket figyelembe vették a Németországban adóköteles jövedelem kiszámítása során.

4 — A 2007. december 20-án módosított (BGB1. 2007., I., 3150. o.), 2002. október 19-én közzétett szöveg (BGB1. 2002., I., 4212. o.).

23. R. Bukovansky a kérdést előterjesztő bírósághoz benyújtott keresetében, amelyet a Finanzamt Lörrach vitat, úgy véli, hogy 2008. augusztus hónaptól kezdődően a nem önálló munkavégzésből származó jövedelmei a fordított határmenti ingázó státuszára tekintettel kizárólag Svájcban voltak adóztathatóak. Hiányoztak ugyanakkor a Németország és Svájc közötti kétoldalú egyezmény 4. cikkének (4) bekezdése szerinti „átfedő adóztatás" vele szembeni alkalmazhatóságának feltételei.

24. Előzetes döntéshozatalra utaló határozatában a Finanzgericht Baden-Württemberg a Németország és Svájc közötti kétoldalú egyezmény e rendelkezésének a megállapodás rendelkezéseivel való összeegyeztethetőségére vonatkozó kérdést tesz fel. A kérdést előterjesztő bíróság szerint egyrészről az „átfedő adóztatás" a megállapodás I. mellékletének 9. cikkében rögzített egyenlő bánásmód elvébe ütköző, hátrányosan megkülönböztető adóügyi bánásmódnak minősül, és mint ilyen a szabad mozgás gyakorlásának akadályát képezi. Másfelől, a Németország és Svájc közötti kétoldalú egyezmény 4. cikkének (4) bekezdése az állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetésnek a Megállapodás 2. cikkében foglalt tilalmával is ellentétes.

25. A kérdést előterjesztő bíróság szerint a Megállapodás 21. cikkének (1) bekezdésével nem ellentétes a Németország és Svájc közötti kétoldalú egyezménynek az „átfedő adóztatásra" vonatkozó rendelkezése alkalmazásának mellőzése. E cikkel szemben ugyanis a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények rendelkezései nem lehetnének ellentétesek a Megállapodásban meghatározott alapvető szabadságokból származó kötelezettségekkel, így különösen a hátrányos megkülönböztetés tilalmával.

26. E megfontolások fényében a kérdést előterjesztő bíróság a 2013. december 19-én hozott határozatában szükségesnek tartotta az előtte folyamatban lévő eljárás felfüggesztését annak érdekében, hogy előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjessze a Bíróság elé:

„Úgy kell–e értelmezni a […] Megállapodást […], különösen annak preambulumát, 1., 2. és 21. cikkét, valamint I. mellékletének 7. és 9. cikkét, hogy azok nem teszik lehetővé, hogy egy belföldről Svájcba költöző, svájci állampolgársággal nem rendelkező és a Svájcba történő átköltözés óta a Németország és Svájc közötti kétoldalú egyezmény 15a. cikkének (1) bekezdése értelmében vett, úgynevezett fordított határmenti ingázónak minősülő munkavállalót a Németország és Svájc közötti kétoldalú egyezmény 15a. cikke (1) bekezdésének negyedik mondatával összefüggésben értelmezett 4. cikkének (4) bekezdése alapján Németországban adóztassanak?"

III – **A Bíróság előtti eljárás**

27. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 2014. május 16-án érkezett a Bíróság Hivatalához. R. Bukovansky, a Finanzamt Lörrach, a svéd, a német kormány és az Egyesült Királyság kormánya, valamint az Európai Bizottság terjesztett elő észrevételeket. A 2015. február 26-án tartott tárgyaláson részt vett R. Bukovansky, a Finanzamt Lörrach, a német kormány, valamint az Európai Bizottság.

IV – **Jogi elemzés**

28. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a Megállapodás vonatkozó rendelkezéseit, hogy azokkal ellentétes a Svájci Államszövetség és valamely tagállam között létrejött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezményben foglalt, „átfedő adóztatást" előíró azon rendelkezés, amelynek alapján az úgynevezett „fordított" határmenti ingázónak minősülő, a lakóhelyét Svájcba áthelyező, de svájci állampolgársággal nem rendelkező és a Svájcba történő átköltözését megelőzően összesen legalább öt évig a szóban forgó tagállamban jövedelemadó-kötelezettség alá tartozó munkavállaló által az e tagállamban megtermelt jövedelmeket e tagállamban továbbra is jövedelemadó terheli az átköltözés évében és az azt követő öt évben.

A – *Általános észrevételek*

29. Tekintettel arra, hogy a Bíróságnak a Megállapodás értelmezésére vonatkozó hatásköre immár nem képezi vita tárgyát,[5] a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdés megválaszolása azt feltételezi, hogy a Megállapodás alkalmazható az R. Bukovansky esetéhez hasonló esetre.

30. E tekintetben meg kell említeni, hogy az a körülmény, hogy R. Bukovansky német állampolgársággal rendelkezik, és a származási országával, azaz Németországgal szemben a szabad mozgáshoz való jogából eredő jogokra hivatkozik, nem zárja ki a megállapodás alkalmazását. Függetlenül ugyanis attól a körülménytől, hogy R. Bukovansky cseh állampolgársággal is rendelkezik, az állandó ítélkezési gyakorlatnak megfelelően bizonyos körülmények között és az alkalmazandó rendelkezések függvényében lehetséges, hogy az egyik Szerződő Fél állampolgárai saját országaikkal szemben is hivatkozzanak a Megállapodáson alapuló jogokra.[6]

31. Ami az alapeljárás körülményeit és a Megállapodásnak az ügyben alkalmazandó rendelkezéseit illeti, ki kell emelni, hogy azok szövegének fényében a megállapodás 2. cikke és I. melléklete 7. cikkének (1) bekezdése R. Bukovansky esetére egyaránt alkalmazható.

32. Egyrészt ugyanis, ami a Megállapodás 2. cikkének alkalmazhatóságát illeti, hangsúlyozni kell, hogy R. Bukovansky egy „szerződő fél”, azaz a Németországi Szövetségi Köztársaság állampolgára, és jogszerűen tartózkodik egy másik szerződő fél, azaz a Svájci Államszövetség területén. E cikk alapján tehát R. Bukovanskyt állampolgársága alapján semmilyen hátrányos megkülönböztetés nem érheti.

33. Másrészt, ami a Megállapodás I. melléklete 7. cikke (1) bekezdésének alkalmazását illeti, hangsúlyozni kell, hogy R. Bukovansky „lakóhelye az egyik Szerződő Fél felségterületén”, vagyis a jelen ügyben a Svájci Államszövetség területén van, és keresőtevékenységet végez „a másik Szerződő Fél felségterületén”, vagyis a Németországi Szövetségi Köztársaságban. Mivel nem vitás, hogy a vitatott időszakban R. Bukovansky tevékenysége végzésének helyéről rendszeresen visszatért lakóhelyére, a Megállapodás I. melléklete 7. cikkének (1) bekezdése értelmében „határmenti ingázó munkavállalónak” minősül.[7]

34. E megfontolások fényében azt a következtetést kell levonni, hogy R. Bukovansky esete a Megállapodás hatálya alá tartozik.

B – *A Megállapodás és a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmények viszonyáról*

35. A kérdést előterjesztő bíróság által a Németország és Svájc közötti kétoldalú egyezmény 4. cikkének (4) bekezdésében foglalt rendelkezésnek a Megállapodás vonatkozó rendelkezéseivel való összeegyeztethetőségével kapcsolatban támasztott kétségek elemzését megelőzően a Megállapodás és a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmények viszonyára vonatkozó, előzetes jellegű kérdést kell megvizsgálni. Ennek érdekében a megállapodás 21. cikke (1) bekezdésének hatályát kell megvizsgálni, amely szerint a Megállapodás rendelkezései „nem érintik” a Svájc és az Európai Unió tagállamai között létrejött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmények rendelkezéseit.

36. E kérdés tekintetében, amellyel tudomásom szerint a Bíróság még nem foglalkozott, az eljárás folyamán ismertetett álláspontok nagyon különbözőek.

5 — Lásd különösen: Bergström-ítélet (C-257/10, EU:C:2011:839); Ettwein-ítélet (C-425/11, EU:C:2013:121).

6 — Lásd: Bergström-ítélet (C-257/10, EU:C:2011:839, 27–34. pont); Ettwein-ítélet (C-425/11, EU:C:2013:121, 33. pont).

7 — A Megállapodás I. mellékletének 13. pontjában meghatározott határmenti ingázó önálló vállalkozó fogalmának alkalmazását illetően lásd ugyanebben az értelemben: Ettwein-ítélet (C-425/11, EU:C:2013:121, 34–40. pont).

37. Egyrészről a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy valamely, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmény rendelkezései és a Megállapodás rendelkezései közötti összeütközés esetén a Megállapodás 21. cikke (1) bekezdésének szövege ellenére a Megállapodás élvez elsőbbséget. Az ilyen egyezmények rendelkezései különösen nem ütközhetnek a hátrányos megkülönböztetés uniós jog által meghatározott tilalmába.

38. Ugyanebben az értelemben a Bizottság úgy véli, hogy a Megállapodás 21. cikkének (1) bekezdésével nem ellentétes a Németország és Svájc közötti kétoldalú egyezménynek a Megállapodás rendelkezéseivel való összeegyeztethetőségére irányuló vizsgálat. Az említett intézmény szerint e rendelkezés csak annak megállapítására szorítkozik, hogy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmény Szerződő Államai az adóztatási joghatóságuk kiterjedéséről és megosztásáról maguk dönthetnek. Mindazonáltal a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján az adókivetési szabályok meghatározásánál ezen államoknak tiszteletben kell tartaniuk a Megállapodásban előírt szabadságokat.[8] A Megállapodás 21. cikkének (1) bekezdése nem mentesíti a szerződő államokat e kötelezettség teljesítése alól.[9]

39. Ezenfelül a tárgyaláson a Bizottság arra is utalt, hogy amennyiben úgy kellene értelmezni a Megállapodás 21. cikkének (1) bekezdésében foglalt kivételt, hogy egy tagállam valamely a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezménybe szabadon belefoglalhat egy olyan rendelkezést, amely nyilvánvaló hátrányos megkülönböztetésnek vagy a Megállapodásban biztosított szabadságok nyilvánvaló megsértésének minősül, maga a Megállapodás teljes mértékben értelmét vesztené. A Bizottság tehát úgy véli, hogy a Megállapodás 21. cikke (1) bekezdésének céljával és rendszertani értelmezésével ellentétes az olyan értelmezés, amely szerint e rendelkezés a Megállapodás alkalmazhatósága alóli általános kivételről (**pauschal**) rendelkezik a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezményekben foglalt valamennyi rendelkezés tekintetében.

40. Másfelől a svéd kormány által képviselt álláspont, amelyhez a német kormány a tárgyaláson kifejezetten csatlakozott, homlokegyenest ellenkező irányba mutat. E kormányok szerint a Megállapodás 21. cikkének (1) bekezdése a megállapodás alkalmazása alóli feltétlen kivételt hoz létre. Ebből szerintük az következik, hogy e kivétel alkalmazási körében a Megállapodás rendelkezései vagy az uniós jogból eredő jogosultságok és kötelezettségek nem alkalmazhatók. Más szóval, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezményeket úgy kell alkalmazni, mintha a Megállapodás nem létezne. Következésképpen a Megállapodásból eredő jogok és kötelezettségek semmilyen módon nem hatnak ki az ilyen kétoldalú egyezményekben foglalt rendelkezésekre.

41. Konkrétan a Megállapodás 21. cikke (1) bekezdésének hatályával kapcsolatban javasolt két értelmezés a jelen ügyben eltérő következményekhez vezethet. Amennyiben ugyanis a kérdést előterjesztő bíróság és a Bizottság által javasolt értelmezést követjük, a Németország és Svájc közötti kétoldalú egyezményben foglalt, az „átfedő adóztatást” előíró rendelkezésnek a Megállapodás vonatkozó rendelkezéseivel való összeegyeztethetőségének elemzése lenne szükséges. Amennyiben viszont a svéd és a német kormány által javasolt értelmezést követjük, az ilyen elemzés nem lenne szükséges, és e rendelkezés alkalmazását még a Németország és Svájc közötti kétoldalú egyezménynek a jogvita tárgyát képező rendelkezése és a Megállapodás közötti összeegyeztethetetlenség sem érintené.

8 — A Bizottság a Renneberg-ítélet (C-527/06, EU:C:2008:566) 50. és 51. pontjában hivatkozott állandó ítélkezési gyakorlatra utal.

9 — Úgy tűnik, hogy a svájci szövetségi bíróság is a megállapodás 21. cikke (1) bekezdésének ezen értelmezését támogatja. Lásd a 2C_319/2009 és 2C_321/2009 ügyekben 2010. január 26-án hozott ítélet 14.1. pontját. Az ítélet az alábbi internetes címen érhető el: http://www.servat.unibe.ch/dfr//bger/100126_2C_319-2009.html (utolsó megjelenítés 2015. március 26-án).

42. Márpedig előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a Megállapodást mint nemzetközi szerződést a szerződések jogáról szóló Bécsi Egyezmény[10] 31. cikke szerint jóhiszeműen, kifejezéseinek szövegösszefüggésükben szokásos értelme szerint, valamint tárgya és célja figyelembevételével kell értelmezni.[11]

43. A nyelvtani értelmezés szempontjából kétségtelennek tűnik, hogy a „nem érintik” kifejezés használatával a megállapodás 21. cikke (1) bekezdésének első mondata kifejezetten a Megállapodás alóli kivételről rendelkezik a Svájc és az Unió tagállamai között létrejött kétoldalú, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények tekintetében. E rendelkezés megfogalmazásából az következik, hogy a kivétel általános és feltétel nélküli abban az értelemben, hogy nem függ semmilyen további követelmény fennállásától, azt kivéve, hogy annak a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó rendelkezésnek kell lennie. Ugyanezen bekezdés második mondata a „határmenti ingázónak minősülő munkavállaló” meghatározásának konkrét kérdésére vonatkozik, de amint az a „különösen” kifejezés használatából nyilvánvaló módon következik, az első mondatban előírt kivételnek pusztán példálózó jellegű szemléltetését képezi, és annak általános hatályát nem érinti.

44. A rendszertani értelmezés szempontjából meg kell jegyezni, hogy a Megállapodásban „A kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezményekhez való viszony” címet viselő 21. cikket „a szociális biztonságtól és a kettős adóztatás elkerülésétől eltérő területeken kötött kétoldalú egyezményekhez” való viszonyra vonatkozó, szintén általános jellegű rendelkezést tartalmazó 22. cikk követi.[12] Márpedig a Megállapodás 21. cikkének (1) bekezdésétől eltérően a 22. cikk úgy rendelkezik, hogy maga a megállapodás nem érinti a *nem* a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, kétoldalú egyezményeket, csak annyiban, „amennyiben azok a Megállapodással összeegyeztethetőek”. Ezenfelül az említett 22. cikk (2) bekezdése kifejezetten rögzíti, hogy „ezen egyezmények és a Megállapodás összeegyeztethetetlensége esetén az utóbbi élvez elsőbbséget”.

45. Márpedig meg kell állapítani, hogy a Megállapodás 21. cikke nem tartalmaz semmilyen olyan jellegű rendelkezést, amely a Megállapodásnak kifejezetten elsőbbséget tulajdonítana a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezményekkel szemben.

46. A Megállapodás 21. cikke (1) bekezdése első mondata szövegezése és az e rendelkezés, valamint a Megállapodás 22. cikkében foglalt rendelkezés közötti nyilvánvaló szövegbeli eltérés alapján úgy ítélem meg, hogy jogosan vélhető úgy, hogy amennyiben a Megállapodás szerződő feleinek szándéka arra irányult volna, hogy a Megállapodás a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmények rendelkezéseivel szemben elsőbbséget élvezzen, azt kifejezetten rögzítették volna, ahogyan azt a Megállapodás 22. cikkében a más típusú kétoldalú megállapodások vonatkozásában tették. Mivel nem illesztettek be ilyen rendelkezést, úgy tekinthető, hogy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmények rendelkezéseit illetően a szándék a Megállapodás alkalmazása alóli általános és feltétlen kivételre irányult.[13]

47. A Megállapodás 21. cikke (1) bekezdésének ilyen értelmezését ugyanakkor a Megállapodás egyéb vonatkozó rendelkezéseinek fényében kell vizsgálni. A Bizottság a tárgyaláson a 21. és 22. cikk fogalmazásbeli eltéréseinek elismerése ellenére többek között úgy vélte, hogy fennáll annak veszélye, hogy a 21. cikk (2) bekezdésében foglalt rendelkezés értelmét veszítené, amennyiben az e rendelkezésnek a fenti 46. pontban felvázolt értelmezése kerülne elfogadásra.

10 — Az 1969. május 23-án Bécsben aláírt egyezmény, *Recueil des traités des Nations unies*, 1155. kötet, 331. o.

11 — Lásd: Hengartner és Gasser ítélet (C-70/09, EU:C:2010:430, 36. pont és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

12 — A szociális biztonságról szóló kétoldalú egyezményekkel való viszonyt a Megállapodás 20. cikke szabályozza, amely úgy rendelkezik, hogy azokat a Megállapodás hatálybalépésének napjától fel kell függeszteni, amennyiben azok a Megállapodással egyező területet szabályoznak.

13 — Hangsúlyozni kell, hogy a Megállapodás 21. cikke (1) bekezdése első mondatának megfogalmazásából az következik, hogy e kivétel időbeli hatálya nem korlátozódik a Megállapodás hatálybalépésekor már megkötött kétoldalú, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményekre, hanem az a később megkötött egyezményekre is kiterjed.

48. Márpedig a Megállapodás 21. cikkének (2) bekezdése értelmében a Megállapodás egyetlen rendelkezése sem értelmezhető olyan értelemben, hogy az megakadályozza a szerződő feleket abban, hogy saját adójogszabályaik vonatkozó rendelkezéseinek alkalmazása során különbséget tegyenek azon adófizetők között, amelyek, különösen lakóhelyük tekintetében, nincsenek azonos helyzetben. E tekintetben a Bíróság az Ettwein-ítéletben egyértelművé tette, hogy e rendelkezés eltérő bánásmódot tesz lehetővé a belföldi és a külföldi illetőségű adóalanyok között az adójog területén, azonban csak abban az esetben, ha nincsenek összehasonlítható helyzetben. [14]

49. A Bizottsággal ellentétben ugyanakkor úgy vélem, hogy a Megállapodás 21. cikkének (2) bekezdése nem minősül az (1) bekezdés részletezésének. E tekintetben meg kell állapítani, hogy a 21. cikk (2) bekezdésben foglalt rendelkezés a szerződő felek nemzeti adójogára utal, míg ugyanezen cikk (1) bekezdése a Svájci Államszövetség és az Unió tagállamai között létrejött kétoldalú egyezményekre vonatkozik.

50. E tekintetben azt kell tisztázni, hogy a Megállapodás 21. cikkének (1) bekezdésében előírt kivétel nem jogosítja fel a tagállamot vagy a Svájci Államszövetséget arra, hogy nemzeti jogukban egyoldalúan olyan megkülönböztető intézkedéseket fogadjanak el, amelyek a Megállapodás rendelkezéseivel ellentétesek. E rendelkezés pusztán azon lehetőség biztosítására korlátozódik, hogy valamely tagállam és a Svájci Államszövetség egy kétoldalú, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményben *megállapodás útján* olyan adóügyi intézkedéseket írjanak elő, amelyek nem felelnek meg a Megállapodásnak. A Megállapodással esetlegesen összeegyeztethetetlen rendelkezés tehát mindig a valamely tagállam és a Svájci Államszövetség között létrejött esetleges egyezmény eredménye kell, hogy legyen.

51. Ebben a tekintetben nem értek egyet a Bizottság azon érvelésével, miszerint, ha a Megállapodás 21. cikke (1) bekezdésének a fenti 46. pontban felvázolt értelmezését kellene elfogadni, maga a Megállapodás teljes mértékben értelmét vesztené. Amint az az előző pontban ugyanis tisztázásra került, a kivétel alkalmazási köre, amelyet e minőségében szigorúan kell értelmezni, [15] kizárólag a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezményekben foglalt, adójogi természetű, megállapodáson alapuló rendelkezésekre korlátozódik. Ezzel szemben a Megállapodás hatálya bármely más típusú rendelkezés esetén teljes körűen fennmarad.

52. E tekintetben az is megjegyezhető, hogy egyrészről igaz, hogy – amint az a Megállapodás preambulumának második mondatából következik – a Megállapodás szerződő felei „[elhatározták], hogy az Európai [Unióban] alkalmazandó előírások alapján megteremtik egymás között a személyek szabad mozgását”, [16] másrészről ugyanakkor a Bíróság kiemelte, hogy a személyeknek az Unió és a Svájci Államszövetség közötti szabad mozgása ösztönzésének szándéka nem esik egybe az Unió államai között létrehozott belső piac vonatkozásában a Szerződések által előírt szabadságok szellemiségével és céljával. A Megállapodás tehát anélkül irányul a szerződő felek közötti kapcsolat szorosabbra fűzésére, hogy az alapvető szabadságok alkalmazását teljes körűen ki akarná terjeszteni a Svájci Államszövetségre is. [17]

14 — Lásd: Ettwein-ítélet (C-425/11, EU:C:2013:121, 45. pont).

15 — Lásd e tekintetben: Honyvem Informazioni Commerciali ítélet (C-465/04, EU:C:2006:199, 24. pont); Pfeiffer és társai ítélet (C-397/01, EU:C:2004:584, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

16 — Lásd: Bergström-ítélet (C-257/10, EU:C:2011:839, 27. pont).

17 — Lásd e tekintetben: Grimme-ítélet (C-351/08, EU:C:2009:697, 26–29. pont).

53. A Megállapodásnak a Bíróság által kifejtett e jellemzése fényében érthető meg a kivétel alkalmazási körének a Bizottság által hivatkozott és a fenti 38. pontban említett ítélkezési gyakorlat alapján történő korlátozása, amely ítélkezési gyakorlat szerint az adókivetési szabályok meghatározásánál a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk az EUM-Szerződésben biztosított szabadságokat.[18] Ezen uniós jogelvet alkalmazni kell a Megállapodás alkalmazási körében, kivéve, ha a szerződő felek úgy döntenek, hogy a Megállapodás nem alkalmazandó, vagyis a kettős adóztatás elkerüléséről szóló szerződéses rendelkezések esetében.

54. Következésképpen a fenti megfontolásokból az következik, hogy véleményem szerint úgy kell megválaszolni a kérdést előterjesztő bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést, hogy a Megállapodás 21. cikkének (1) bekezdése alapján nem ellentétes a Megállapodással a Németország és Svájc közötti kétoldalú egyezmény 4. cikkének (4) bekezdésében foglalt rendelkezéshez hasonló rendelkezés.

55. Az alábbi megállapításokat tehát kizárólag arra az esetre teszem, ha a Bíróság úgy döntene, hogy nem követi a Megállapodás 21. cikke (1) bekezdésének általam javasolt értelmezését, és következésképpen szükségesnek tartaná a Németország és Svájc közötti kétoldalú egyezmény 4. cikkének (4) bekezdésében foglalt rendelkezésnek a Megállapodás vonatkozó rendelkezéseivel való összeegyeztethetősége vizsgálatának elvégzését.

C – *Az „átfedő adóztatást” előíró rendelkezésnek a Megállapodással való összeegyeztethetőségéről*

56. A kérdést előterjesztő bíróság a Németország és Svájc közötti kétoldalú egyezmény 4. cikke (4) bekezdésében előírt „átfedő adóztatásnak” a Megállapodással való összeegyeztethetetlensége két lehetséges vetületét veti fel.

57. Egyrészről, a kérdést előterjesztő bíróság szerint az „átfedő adóztatás” a Megállapodás I. mellékletének 9. cikkébe ütköző, hátrányosan megkülönböztető adóügyi bánásmódnak minősül. R. Bukovansky a Németországi Szövetségi Köztársasággal való viszonya tekintetében azon svájci állampolgársággal rendelkező munkavállalóval van azonos helyzetben, aki Németország területén munkavégzésre irányuló tevékenységet végez, és Svájcba költözik. R. Bukovansky tehát hivatkozhat a Megállapodás I. melléklete 9. cikkének (2) bekezdésére, amelynek alapján elvárhatja, hogy a vele azonos helyzetben lévő svájci munkavállalót megillető adókedvezményeket élvezze, és így megkövetelheti, hogy az „átfedő adóztatást” vele szemben ne alkalmazzák. E hátrányosan megkülönböztető adóügyi bánásmód a szabad mozgás akadályát képezi, mivel a svájci állampolgársággal nem rendelkező munkavállalók számára kevésbé vonzóvá teszi a Svájcba történő költözést, és ily módon meghiúsítja a Megállapodás szabad mozgásra vonatkozó célkitűzésének töretlen megvalósítását.

58. Másrészről a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a Németország és Svájc közötti kétoldalú egyezmény 4. cikkének (4) bekezdése az állampolgárság alapján történő megkülönböztetésnek a Megállapodás 2. cikkében foglalt tilalmával is ellentétes. A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a jövedelemadó-kötelezettségnek a német adószínvonal szintjének megfelelő kiterjesztése nem alkalmazható, amennyiben a Svájcba költöző adóalany svájci állampolgársággal rendelkezik. Ha R. Bukovansky rendelkezett volna ilyen állampolgársággal, nem tartozna az „átfedő adóztatás” hatálya alá, még akkor sem, ha a magán- és szakmai élete ugyanolyan módon alakult volna.

59. A kérdést előterjesztő bíróság által felvetett kétségek megválaszolása érdekében úgy vélem, hogy érdemes összefoglalni a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények és az EUM-Szerződés által biztosított alapvető szabadságok közötti viszony tekintetében a Bíróság által megfogalmazott egyes elveket.

18 — Lásd még: az alábbi 63. pont.

60. E tekintetben mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a tagállamok továbbra is hatáskörrel rendelkeznek az adóztatási joghatóságuk megosztása szempontjainak megállapodás útján vagy egyoldalúan történő meghatározására, különösen annak érdekében, hogy adott esetben egyezmények megkötésével elkerüljék a kettős adóztatást.[19] A tagállamokra hárul a kettős adóztatási helyzetek elkerüléséhez szükségesek intézkedéseknek különösen a nemzetközi adóztatási gyakorlatban követett megosztási szempontok alkalmazásával való meghozatala.[20]

61. Ilyen körülmények között a tagállamok a kettős adóztatás elkerülésére irányuló kétoldalú egyezmények keretében az adóztatási joghatóság megosztása érdekében szabadon rögzíthetik a kapcsoló elveket.[21] A kettős adóztatás elkerüléséről szóló valamely kétoldalú egyezmény szerződő államainak a kapcsoló elvekre vonatkozó választása önmagában nem minősül az EUM-Szerződés által meghatározott alapvető szabadságokkal ellentétes hátrányos megkülönböztetésnek.[22]

62. Ezenfelül, az ítélkezési gyakorlat szerint, egyrészről a tagállamok megállapodhatnak abban, hogy valamely adóalanyt mindkét tagállamban adó terheljen, másrészről a tagállamok adóügyi hatáskörének párhuzamos gyakorlásából származó esetleges hátrányok, amennyiben az ilyen gyakorlat nem tartalmaz hátrányos megkülönböztetést, nem képeznek az EUM-Szerződés szerint tiltott korlátozást.[23] Ebből az következik, hogy valamely tagállam az uniós jog értelmében nem köteles megakadályozni azokat a hátrányokat, amelyek az adóztatási hatáskör párhuzamos gyakorlásából eredhetnek.[24]

63. Mindazonáltal az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy az EUM-Szerződésben biztosított szabadságokkal ellentétes intézkedéseket alkalmazzanak.[25] Közelebbről, a kettős adóztatás elkerülésére kötött egyezmények keretében megosztott adóztatási joghatóság gyakorlása során a tagállamoknak az uniós szabályoknak megfelelően kell eljárniuk, 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.[26]

64. A Megállapodás hatálybalépését megelőző ítélkezési gyakorlatból közvetlenül vagy közvetetten levezethető valamennyi fenti elv fényében[27] kell elemezni a kérdést előterjesztő bíróság által felvetett kétségeket.

19 — Lásd különösen: Saint-Gobain ZN ítélet (C-307/97, EU:C:1999:438, 57. pont); de Groot-ítélet (C-385/00, EU:C:2002:750, 93. pont); Bouanich-ítélet (C-265/04, EU:C:2006:51, 49. pont); Renneberg-ítélet (C-527/06, EU:C:2008:566, 48. pont); Beker-ítélet (C-168/11, EU:C:2013:117, 32. pont).

20 — Damseaux-ítélet (C-128/08, EU:C:2009:471, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

21 — Lásd többek között: de Groot-ítélet (C-385/00, EU:C:2002:750, 94. pont); Renneberg-ítélet (C-527/06, EU:C:2008:566, 48. pont); Imfeld és Garcet ítélet (C-303/12, EU:C:2013:822, 42. pont).

22 — Lásd: Gilly-ítélet (C-336/96, EU:C:1998:221, 53. pont).

23 — Damseaux-ítélet (C-128/08, EU:C:2009:471, 27. és 34. pont).

24 — Damseaux-ítélet (C-128/08, EU:C:2009:471, 34. pont); CIBA-ítélet (C-96/08, EU:C:2010:185, 27. és 28. pont); Österreichische Salinen ítélet (C-437/08, EU:C:2009:17, 170. pont).

25 — Lásd: Imfeld és Garcet ítélet (C-303/12, EU:C:2013:822, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 — Lásd: de Groot-ítélet (C-385/00, EU:C:2002:750, 94. pont); Renneberg-ítélet (C-527/06, EU:C:2008:566, 51. pont).

27 — Lásd: a Megállapodás 16. cikkének (2) bekezdése és a fenti 6. pont.

1. A Megállapodás I. melléklete 9. cikkének megsértéséről és a szabad mozgás akadályozásáról

65. A kérdést előterjesztő bíróság az elemzését kifejezetten a Bíróság azon ítélkezési gyakorlatára alapozza, amely szerint a személyek szabad mozgását – amelynek tekintetében a Megállapodás második preambulumbekezdése értelmében a szerződő felek úgy határoztak, hogy azt az Unióban alkalmazandó előírások alapján egymás között megteremtik – korlátozná az, ha valamely szerződő fél állampolgárát hátrány érné származási országában csupán amiatt, hogy gyakorolta szabad mozgáshoz való jogát.[28]

66. Mindazonáltal meg kell állapítani, hogy – amint azt több beavatkozó is megjegyezte – az ügy irataiban szereplő egyetlen tényező sem mutat valójában arra, hogy az „átfedő adóztatást" előíró rendelkezés a származási országban, azaz Németországban kedvezőtlenebb adóügyi bánásmódban részesítene egy olyan személyt, mint amilyen R. Bukovansky, aki Svájcba költözve a szabad mozgáshoz való jogát gyakorolta. Az R. Bukovansky helyzetéhez hasonló helyzetben lévő személy számára az „átfedő adóztatás" alkalmazása – a tárgyévben és az átköltözését követő ötéves időszakban – ugyanis egyszerűen ugyanannak az adómértéknek az alkalmazásával jár, amely egy ugyanolyan helyzetben lévő, Németországban illetőséggel rendelkező munkavállalót terhel. Más szóval, e rendelkezés alapján R. Bukovansky Svájcba történő költözését követően nem élvez kedvezőbb adóügyi bánásmódot Svájcban, hanem továbbra is meg kell fizetnie a korábban őt Németországban terhelő adómértéket.

67. Márpedig, álláspontom szerint, egy olyan rendelkezés, mint amilyen a Németország és Svájc közötti kétoldalú egyezmény 4. cikkének (4) bekezdésében foglalt rendelkezés, pusztán a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Svájci Államszövetség által kötött megállapodásnak az adóztatási joghatóság köztük történő megosztására vonatkozó feltételeit tükrözi. Az ezen egyezmény 15a. cikkében foglalt feltételekből ugyanis az következik, hogy a szóban forgó két állam úgy állapodott meg, hogy a fordított határmenti ingázónak minősülő munkavállalók – mint R. Bukovansky – esetében az adóztatási joghatóság a lakóhely szerinti államot, vagyis a jelen ügyben Svájcot illeti meg. Mindazonáltal az ezen egyezmény 4. cikkének (4) bekezdése alapján az olyan, svájci állampolgársággal nem rendelkező személy esetén, aki korábban Németországban legalább öt évig teljes körű adókötelezettség alá tartozott, és továbbra is jövedelmet termel Németországban, a Németországi Szövetségi Köztársaság határozott ideig megtartja adóztatási joghatóságát a jövedelemadó tekintetében előírt adómérték erejéig.

68. E tekintetben egyrészről a korábbi lakóhely követelménye,[29] amely a jogvita tárgyát képező rendelkezés alapján az „átfedő adóztatás" alkalmazását indokolja, jogszerű kapcsoló elvet képez az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának szempontjából.

69. Másrészről a fenti 61. és 63. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy még ha ezen elvek alkalmazása során a tagállamoknak biztosítaniuk is kell a nemzeti bánásmód elvének tiszteletben tartását azon saját állampolgáraik vonatkozásában, akik élnek a Szerződésben biztosított szabadságokkal – a fenti 66. pont alapján úgy tűnik, hogy a jelen ügyben ez a helyzet –, az uniós jog értelmében azok nem kötelesek megakadályozni azokat a hátrányokat, amelyek az adóztatási joghatóság párhuzamos gyakorlásából eredhetnek.

70. A Weigel-ítéletben[30] a Bíróság pedig kifejezetten kimondta, hogy az uniós jog nem biztosítja a munkavállaló számára, hogy tevékenységének más tagállamba való áthelyezése, mint amelyben addig lakott, semleges az adóztatás vonatkozásában. Tekintettel a tagállamok adórendszerei közötti eltérésekre, az ilyen áthelyezés a körülményektől függően az ilyen munkavállalónak többé vagy kevésbé előnyére vagy hátrányára is szolgálhat. Ebből következik, hogy elvileg nem ellentétes az

28 — Lásd: Bergström-ítélet (C-257/10, EU:C:2011:839, 27. és 28. pont); Ettwein-ítélet (C-425/11, EU:C:2013:121, 51. pont).

29 — Lásd: a német jogban a jövedelemadó szempontjából a lakóhely követelménye indokolja a teljes körű adókötelezettséget. Lásd: fenti 14. pont.

30 — Lásd: Weigel-ítélet (C-387/01, EU:C:2004:256).

EUMSZ 45. cikkel az esetleges hátrány ahhoz a helyzethez képest, amelyben a tartózkodásihely-változtatást megelőzően a munkavállaló a tevékenységét kifejtette, feltéve, hogy a szabályozás nem hozza a munkavállalót hátrányosabb helyzetbe azokhoz képest, akik az ilyen adóztatásnak korábban is alanyai voltak. [31]

71. Ezen ítélkezési gyakorlatból tehát az következik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság álláspontjával ellentétben a Németországi Szövetségi Köztársaság nem köteles az R. Bukovansky helyzetéhez hasonló helyzetben lévő munkavállalót ugyanolyan bánásmódban részesíteni, mint az olyan, svájci állampolgársággal rendelkező munkavállalót, aki Németországban munkavégzésre irányuló tevékenységet végez, és lakóhelyét Svájcba helyezi át, valamint az egyezmény szerint Svájcban tartozik adófizetési kötelezettség alá. Az ilyen svájci munkavállaló és R. Bukovansky közötti eltérő bánásmód pusztán az adóztatási joghatóság Szerződő Államok közötti megosztásának eredménye. Mivel hiányoznak az azt alátámasztó tényezők, hogy az „átfedő adóztatás" egy Németországban illetőséggel rendelkező és ott a jövedelemadó szempontjából teljes körű adókötelezettség alá tartozó munkavállalóhoz képest eltérő bánásmódot eredményez, meg kell állapítani, hogy az ilyen adóügyi bánásmód nem képezi a szabad mozgás akadályát. [32]

72. Ami ezután a kérdést előterjesztő bíróságnak különösen a Megállapodás I. mellékletének 9. cikkére történő hivatkozását illeti, elsőként emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság egyértelművé tette, hogy e cikk (1) bekezdése az állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetésnek csak azon esetét érinti, amely az egyik szerződő fél állampolgárát a másik szerződő fél területén éri. [33]

73. Márpedig a Bíróság elé terjesztett tényállás elemeiből az következik, hogy R. Bukanovsky német állampolgár, aki a jogvitával érintett évben, azaz 2008-ban egy német vállalkozás részére végezte tevékenységét Németországban. Az a tény, hogy egy svájci cégcsoport leányvállalatáról van szó, e tekintetben lényegtelen. Következésképpen a jelen ügyben nem lehet szó valamely szerződő fél hatóságai által egy másik szerződő fél állampolgárával szemben alkalmazott hátrányos megkülönböztetésről, és így a szóban forgó rendelkezés nem alkalmazható.

74. Másodszor, ami az I. melléklet 9. cikkének (2) bekezdését illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a munkavállaló és családtagjai ugyanazokat az adókedvezményeket és szociális juttatásokat élvezik, amelyek a hazai munkavállalókat és családtagjaikat megilletik. Úgy vélem tehát, hogy e rendelkezés csakúgy, mint ugyanezen cikk (1) bekezdése, az egyik szerződő fél állampolgárával szemben a másik szerződő fél területén alkalmazott, állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetésre vonatkozik, amely az előző bekezdésben kifejtettek szerint a jelen ügyben nem alkalmazható.

75. Ezen értelmezést a szöveg szempontjából a rendelkezés egyes nyelvi változatainak megfogalmazásai is megerősítik, amelyek világos hivatkozást tartalmaznak az ugyanezen cikk (1) bekezdésében említett, „másik szerződő fél területére" [34]. Ezenfelül, ez az értelmezés összhangban áll a fenti 63. pontban említett ítélkezési gyakorlatban megfogalmazott elvvel, amely szerint egy tagállamnak tiszteletben kell tartania a nemzeti bánásmód elvét a más tagállamok állampolgárai vonatkozásában, akik gyakorolják mozgási szabadságukat.

31 — Lásd: Welte-ítélet (C-387/01, EU:C:2004:256, 55. pont). Az a tény, hogy az ügy közvetett adókra vonatkozott, mivel egy gépjármű nyilvántartásba vételi díjának megfizetéséről szólt, az abban megfogalmazott elv alkalmazása szempontjából lényegtelen.

32 — A jelen ügyben a de Groot-ítélet (C-385/00, EU:C:2002:750) 79. pontjában megfogalmazott azon elv sem alkalmazható, amely szerint a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó rendelkezésekkel ellentétes az, hogy az illetőség szerinti állam megakadályozza állampolgárai számára a más tagállambeli állás szabad elfogadását és betöltését. R. Bukovansky ugyanis Svájcban semmilyen munkát nem végez.

33 — Lásd: Grimme-ítélet (C-351/08, EU:C:2009:697, 47. és 48. pont).

34 — Így például a francia változatban („Le travailleur salarié et les membres de sa famille visés […] *y* bénéficient des mêmes avantages fiscaux et sociaux que les travailleurs salariés nationaux et les membres de leur famille.") az „y" kifejezés csakis a szerződő fél területére vonatkozhat. Ugyanez vonatkozik a „dort" kifejezésre a német változatban („Ein Arbeitnehmer und seine […] Familienangehörigen genießen *dort* die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen.").

76. Ugyanezen ítélkezési gyakorlatból következik ugyanakkor az is, hogy egy tagállamnak a mozgási szabadságukat gyakorló saját állampolgárai vonatkozásában is alkalmaznia kell a nemzeti bánásmód elvét. A Bíróság ezen ítélkezési gyakorlattal összhangban az Ettwein-ítéletben többek között a Megállapodás I. melléklete 9. cikkének (2) bekezdésére hivatkozott azon elv megállapítása érdekében, amely szerint a szerződő felek nem tagadhatják meg az adóalanytól az adókedvezmény alkalmazását kizárólag arra hivatkozással, hogy a lakóhelye egy másik szerződő fél területén található.[35] Mindazonáltal ezen ítélkezési gyakorlat nem alkalmazható a jelen ügyre, mivel az nem valamely adókedvezménynek Németországban egy svájci illetőségű, de Németországban dolgozó német munkavállaló javára történő elismerését érinti, hanem inkább a Németországban illetőséggel rendelkező és Németországban a jövedelemadó szempontjából adókötelezettség alá tartozó német munkavállalóhoz/adófizetőhöz képest kedvezőbb svájci adóügyi bánásmódnak a svájci illetőség alapján történő elismerésére vonatkozik.

77. A fentiekből az következik, hogy a Németország és Svájc közötti kétoldalú egyezmény 4. cikkének (4) bekezdésében foglalt rendelkezés – amennyiben a Bíróság úgy dönt, hogy azt a megállapodás alapján vizsgálni szükséges – nem minősül a Megállapodás I. melléklete 9. cikke megsértésének, és nem akadályozza a munkavállalók szabad mozgását.

2. A Megállapodás 2. cikkének megsértéséről

78. A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli továbbá, hogy az „átfedő adóztatás” a Megállapodás 2. cikkébe ütköző, az állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetés tilalmával ellentétes rendelkezés. Tulajdonképpen azon tény okán, hogy az ilyen adóügyi bánásmód nem alkalmazható azokra a svájci állampolgárokra, akik lakóhelyüket Svájcba helyezik át, a Németország és Svájc közötti kétoldalú egyezmény 4. cikke (4) bekezdésének alkalmazása azt eredményezi, hogy az adóteher egy Svájcba költöző nem svájci állampolgár számára magasabb, mint egy svájci állampolgár számára.

79. Mindazonáltal, amint az a fenti 67. pontban már kifejtésre került, a szóban forgó rendelkezés a kétoldalú egyezmény szerződő felei adóztatási joghatóságának megosztására vonatkozó megállapodásnak minősül.

80. Márpedig e tekintetben meg kell jegyezni, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából először is az következik, hogy az állampolgárság kritériuma az adóztatási joghatóság megosztása alapjául szolgáló kritériumként használható, és e minőségében nem tekinthető állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetésnek.[36]

81. Másodsorban, a Bíróság a Van Hilten ügyben hozott ítéletében[37] már kimondta, hogy az olyan nemzeti szabályozást, amely „átfedő adóztatásról”, azaz az adott ügyben öröklési illetékről rendelkezik, és az adóztatási joghatóság megosztása szempontjából az állampolgárság kapcsoló elvét használja, nem lehet olyannak tekinteni, hogy az a Szerződés szerinti tiltott hátrányos megkülönböztetést valósít meg.[38]

82. E megfontolások fényében véleményem szerint meg kell állapítani, hogy a jogvita tárgyát képező rendelkezés nem valósít meg semmilyen olyan állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetést, amely a megállapodás 2. cikkével ellentétes lenne.

35 — Lásd: Ettwein-ítélet (C-425/11, EU:C:2013:121, 48., 49. és 52. pont).

36 — Lásd: Gilly-ítélet (C-336/96, EU:C:1998:221, 30. és 53. pont).

37 — Van Hilten-ítélet (C-513/03, EU:C:2006:131).

38 — Ugyanott, 47. pont.

V – **Végkövetkeztetések**

83. A fenti megállapítások alapján javaslom, hogy a Bíróság a következőképp válaszolja meg a Finanzgericht Baden-Württemberg által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést:

„Az egyrészről az Európai Közösség és tagállamai, másrészről a Svájci Államszövetség között létrejött, a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodást úgy kell értelmezni, hogy azzal – 21. cikke (1) bekezdésének értelmében – nem ellentétes a Svájci Államszövetség és valamely tagállam között létrejött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, kétoldalú egyezményben foglalt »átfedő adóztatást« előíró olyan rendelkezés, amelynek alapján az úgynevezett »fordított« határmenti ingázónak minősülő, a lakóhelyét Svájcba áthelyező, de svájci állampolgársággal nem rendelkező és a Svájcba történő átköltözését megelőzően összesen legalább öt évig a szóban forgó tagállamban jövedelemadó-kötelezettség alá tartozó munkavállaló által az ebben a tagállamban megtermelt jövedelmeket e tagállamban továbbra is jövedelemadó terheli az átköltözés évében és az azt követő öt évben.”