A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2013. február 28.*

„Az egyrészről az Európai Közösség és tagállamai, másrészről a Svájci Államszövetség közötti, a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás — Egyenlő bánásmód — Határ menti ingázó önálló vállalkozók — Az Unió valamely tagállamának állampolgárai — E tagállamban szerzett jövedelem — A lakóhely áthelyezése Svájcba — Adókedvezmény megtagadása az említett tagállamban a lakóhely áthelyezése okán”

A C-425/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Baden-Württemberg (Németország) a Bírósághoz 2011. augusztus 16-án érkezett, 2011. július 7-i határozatával terjesztett elő az előtte

Katja Ettwein

és

a **Finanzamt Konstanz**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta, a harmadik tanács elnökeként eljáró bíró, K. Lenaerts, Juhász E. (előadó), T. von Danwitz és D. Šváby bírák,

főtanácsnok: N. Jääskinen,

hivatalvezető: V. Tourrès tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2012. július 4-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– K. Ettwein képviseletében T. Picker, Steuerberater,

– a Finanzamt Konstanz képviseletében N. Rogall, meghatalmazotti minőségben,

– a német kormány képviseletében T. Henze, A. Wiedmann és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,

– a spanyol kormány képviseletében A. Rubio González, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: német.

– az Európai Bizottság képviseletében W. Mölls és T. Scharf, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2012. október 18-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az egyrészről az Európai Közösség és tagállamai, másrészről a Svájci Államszövetség közötti, a személyek szabad mozgásáról szóló, 1999. június 21-én Luxembourgban aláírt megállapodás (HL 2002. L 114., 6. o.; magyar nyelvű szöveg: HL 2009. L 353., 71. o.; a továbbiakban: megállapodás) vonatkozó rendelkezéseinek értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a K. Ettwein német állampolgár és a Finanzamt Konstanz között annak tárgyában folyó jogvitában terjesztették elő, hogy K. Ettweinnel és szintén német állampolgár férjével (a továbbiakban: Ettwein házaspár) szemben lakóhelyük Svájcba történő áthelyezése okán megtagadták egy, a német jogban a házastársak közös adózása esetén előírt adókedvezmény alkalmazását.

Jogi háttér

A megállapodás

3 A megállapodás preambulumának második mondata szerint a Szerződő Felek elhatározták, hogy „az Európai Közösségben alkalmazandó előírások alapján megteremtik egymás között a személyek szabad mozgását”.

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 a saját állampolgáraiknak nyújtottakkal azonos élet-, foglalkoztatási és munkavállalási feltételek biztosítása az Európai Közösség tagállamai és Svájc állampolgárai számára.

5 A megállapodásnak „A diszkrimináció tilalma” címet viselő 2. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„Valamely 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 megállapodás „Tartózkodáshoz és gazdasági tevékenység végzéséhez való jog” címet viselő 4. cikke a következőképpen szól:

„A tartózkodáshoz és a gazdasági tevékenység végzéséhez való jogot az I. melléklet rendelkezéseinek megfelelően biztosítani kell, amennyiben a 10. cikk másként nem rendelkezik.”

7 „A fellebbezések [helyesen: panaszok] elbírálása” című 11. cikk (1) bekezdése értelmében:

„Az e megállapodás hatálya alá tartozó személyek jogosultak az illetékes hatóságoknál fellebbezni [helyesen: panaszt tenni] e megállapodás rendelkezéseinek az alkalmazását illetően.”

8 A megállapodás „Hivatkozás a közösségi jogra” című 16. cikkének szövege a következő:

„(1) Az e megállapodás által kitűzött célok elérése érdekében a Szerződő Felek meghoznak minden szükséges intézkedést, hogy az Európai Közösség e megállapodásban említett jogszabályaiban foglaltakkal egyenértékű jogokat és kötelezettségeket alkalmazzanak a közöttük fennálló kapcsolatban.

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

9 A megállapodás 21. cikkének (2) bekezdése, amely „A kettős adóztatásról szóló kétoldalú megállapodásokhoz való viszony” címet viseli, így szól:

„E megállapodás egyetlen rendelkezése sem értelmezhető úgy, hogy akadályozza a Szerződő Feleket abban, hogy megkülönböztessenek eltérő helyzetű adófizetőket, különös tekintettel lakóhelyükre, adójogszabályaik ide vonatkozó rendelkezéseinek alkalmazásakor.”

10 A megállapodás I. melléklete a személyek szabad mozgásáról szól, és e melléklet II. fejezete a nem önálló vállalkozó munkavállalókra vonatkozó rendelkezéseket tartalmaz. E fejezetnek az „Egyenlő bánásmód” című 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.

[…]”

11 E melléklet III. fejezete az „Önálló vállalkozókra” vonatkozó rendelkezéseket tartalmazza.

12 E III. fejezetnek „A tartózkodásra vonatkozó szabályok” című 12. cikke (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„Bármelyik Szerződő Fél állampolgára, aki önálló vállalkozói tevékenység végzése céljából le kíván telepedni egy másik Szerződő Fél területén (a továbbiakban: önálló vállalkozó), a kiadás idejétől számított legalább öt év időtartamra érvényes tartózkodási engedélyt kap, ha az illetékes nemzeti hatóságoknál igazolja, hogy e célból telepedett le vagy kíván letelepedni.”

13 E fejezet „Határ menti ingázó önálló vállalkozók” című 13. cikke előírja:

„(1) A határ menti ingázó önálló vállalkozó az egyik Szerződő Fél olyan állampolgára, akinek a lakóhelye az egyik Szerződő Fél felségterületén van, és aki önálló vállalkozói tevékenységet végez a másik Szerződő Fél felségterületén, a lakóhelyére naponta vagy hetente legalább egyszer rendszeresen visszatérve.

(2) A határ menti ingázó önálló vállalkozóknak nincs szükségük tartózkodási engedélyre.

[…]”

14 Ugyanezen fejezet „Egyenlő bánásmód” című 15. cikke így fogalmaz:

„(1) Az önálló vállalkozói tevékenység lehetősége [helyesen: megkezdése] és annak folytatása tekintetében az önálló vállalkozót nem lehet a fogadó országban a saját állampolgároknak biztosítotthoz képest kevésbé kedvező bánásmódban részesíteni.

(2) E melléklet 9. cikkének rendelkezéseit értelemszerűen alkalmazni kell az e fejezetben említett önálló vállalkozókra.”

15 Az említett I. melléklet V. fejezete a „Gazdasági tevékenységet nem folytató személyek” címet viseli. E fejezet „A tartózkodásra vonatkozó szabályok” című 24. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„Az a személy, aki az egyik Szerződő Fél állampolgára, nem folytat gazdasági tevékenységet a tartózkodási helye szerinti államban, és e megállapodás egyéb rendelkezései szerint nincs tartózkodási joga, legalább öt évre érvényes tartózkodási engedélyt kap, ha az illetékes nemzeti hatóságok számára igazolja, hogy rendelkezik saját maga és a családtagjai számára az alábbiakkal:

a) elegendő pénzeszköz ahhoz, hogy a tartózkodásuk ideje alatt ne kelljen szociális segélyt igényelnie;

b) minden kockázat esetére szóló betegségbiztosítási [helyesen: egészségbiztosítási] fedezet.

[...]”

A német szabályozás

16 A releváns rendelkezések a jövedelemadóról szóló törvény (Einkommensteuergesetz) (a továbbiakban: EStG) 2002. október 19-én közzétett (BGBl. 2002 I, 4212. o.) és 2007. december 20-án módosított változatának (BGBl. 2007 I, 3150. o.) előírásai.

17 Az EStG 1. §-a értelmében:

„(1) A Németországban állandó lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező természetes személyek teljes körű jövedelemadó-kötelezettség alá tartoznak. […]

[…]

(3) A Németországban sem állandó lakóhellyel, sem szokásos tartózkodási hellyel nem rendelkező természetes személyek kérelmükre teljes körű adókötelezettség alá tartoznak, ha belföldi jövedelemmel rendelkeznek a 49. § értelmében. E lehetőség csak akkor alkalmazható, ha a naptári évben szerzett jövedelmeik legalább 90%-ban a német jövedelemadó alá tartoznak […]”

[…]”

18 Az EStG törvény 1a. §-ának (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„Olyan személyek esetében, akik az Európai Unió valamely tagállamának vagy az Európai Gazdasági Térségről szóló Megállapodás [a továbbiakban: EGT-Megállapodás] hatálya alá tartozó államnak az állampolgárai, […] akiket az 1. § (3) bekezdése szerint teljes körű jövedelemadó-kötelezettség alá tartozóként kell kezelni, a 26. § (1) bekezdése első mondatának […] alkalmazása során a következő szabályok irányadók:

1. […] feltéve, hogy a jogosult lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye az Európai Unió más tagállamában, vagy olyan államban van, amely az [EGT-Megállapodás] hatálya alá tartozik.”

[…]

(2) kérésére azt a nem tartósan különélő házastársat, akinek belföldön nincs lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye, a 26. § (1) bekezdése első mondatának alkalmazása céljából teljes körű jövedelemadó-kötelezettként kell kezelni. A 1. pont második mondata értelemszerűen alkalmazandó. Az 1. § (3) bekezdése második mondatának alkalmazásának keretében a két házastárs jövedelmét kell alapul venni, és kettővel megszorozni az adóalapot nem képező jövedelemrész összegét […]”

19 Az EStG 26. §-ának (1) bekezdése jogot biztosít az olyan, nem tartósan különélő házastársak számára, akik teljes körű adókötelezettséggel rendelkeznek, vagy akiket ekként kell kezelni, hogy válasszanak az e törvény 26a. §-a szerinti külön adózás vagy az e törvény 26b. §-a szerinti közös adózás között.

20 Az EStG „A házastársak közös adózása” címet viselő 26b. §-ának (1) bekezdése így rendelkezik:

„A házastársak közös adózása esetén a házastársak által elért jövedelmeket össze kell adni, a házastársak tekintetében együttesen kell figyelembe venni, és ellenkező rendelkezés hiányában a házastársakat együttesen kell adóalanynak tekinteni.”

21 Az EStG-nek „A jövedelemadó mértéke” címet viselő 32a. §-ának (5) bekezdése előírja:

„Azon házastársak esetében, akik a 26. és 26b. § alapján közösen adóznak, a jövedelemadó […] a kétszerese annak az adónak, amely az (1) bekezdés szerint közösen szerzett adóköteles jövedelmük felét terheli (»splitting« eljárás).”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

22 Az Ettwein házaspár mindkét tagja önálló vállalkozói tevékenységet folytat, az alapeljárás felperese vállalkozási tanácsadóként, férje pedig festőművészként. Németországban szerzik teljes jövedelmüket. 2007. augusztus 1-jén az Ettwein házaspár, akiknek lakóhelye ezen időpontig Lindauban (Németország) volt, Svájcba helyezte át lakóhelyét. Mindazonáltal továbbra is Németországban folytatták szakmai tevékenységüket, és e tagállamban szerezték szinte teljes jövedelmüket.

23 A 2008-as adóévre vonatkozó jövedelemadójuk megállapítása érdekében az Ettwein házaspár, amint a korábbi adóévekben is, a közös adózást, azaz a „splittingnek” nevezett eljárás alkalmazását kérte, hangsúlyozva, hogy nem volt adóköteles jövedelmük Svájcban.

24 Az első adómegállapító értesítésben a Finanzamt Konstanz helyt adott a házaspár kérelmének. 2009. december 1-jén azonban visszavonta e határozatot azzal az indokkal, hogy a házastársak személyes és családi helyzete okán biztosított kedvező „splitting” eljárás az Ettwein házaspárra nem alkalmazható, mert a lakóhelyük nem uniós tagállam, és nem is EGT-Megállapodásban részes állam területén található. Következésképpen a Finanzamt 2010. március 22-i adómegállapító értesítésében az Ettwein

házaspárt a külön adózás alá rendelte. Mivel az e tekintetben kezdeményezett közigazgatási panasz nem volt eredményes, az alapeljárás felperese hatályon kívül helyezés iránti keresetet indított a Finanzgericht Baden-Württemberg előtt.

25 E bíróság úgy ítéli meg, hogy az alapeljárás felperese és házastársa „határ menti ingázó önálló vállalkozók” a megállapodás I. melléklete 13. cikkének (1) bekezdése értelmében, tekintettel arra, hogy Svájcban lakó német állampolgárok, akik a Németországi Szövetségi Köztársaság területén végeznek önálló vállalkozói tevékenységet, és a szakmai tevékenységük helyéről naponta visszatérnek a lakóhelyükre. A megállapodás I. melléklete 9. cikke (2) bekezdésének és 15. cikke (2) bekezdésének együttes rendelkezései szerint a határ menti ingázó önálló vállalkozókat a szakmai tevékenység szerinti állam területén ugyanazok az adókedvezmények és szociális juttatások illetik, mint a belföldi önálló vállalkozókat. A kérdést előterjesztő bíróság hajlik arra, hogy a megállapodás e rendelkezéseivel ellentétesnek minősítse azt, hogy a német adóhatóság pusztán amiatt, hogy lakóhelyük Svájcban található, megtagadja az Ettwein házaspártól a „splitting” eljárás kedvezményét.

26 A kérdést előterjesztő bíróság szerint ez a következtetés megfelel a Bíróság által a letelepedés szabadsága és a munkavállalók szabad mozgása tekintetében megállapított elveknek, amely szabadságok a megállapodásban is rögzítésre kerültek. Ezen ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az adójogban is alkalmazandó hátrányos megkülönböztetés tilalmának elve nemcsak az állampolgárság alapján történő nyílt hátrányos megkülönböztetést tiltja, hanem a megkülönböztetés minden rejtett formáját is.

27 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy főszabály szerint a lakóhely szerinti állam feladata, hogy a személyes és családi vonatkozású körülményeit figyelembe véve teljes körűen adóztassa az adóalanyt. Ha azonban a teljes körű adóztatásra a jövedelem forrása szerinti államban kerül sor, mivel az érintett személy csaknem kizárólag ezen államból szerzi jövedelmeit, ez az állam nem hagyhatja figyelmen kívül az érintett személyes és családi helyzetét, ha ez a lakóhely szerinti államban nem lehetséges. A Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében a „splitting” eljárás az ilyen esetben figyelembe veendő személyes és családi körülmények részét képezi (a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-225. o.] és a C-107/94. sz. Asscher-ügyben 1996. június 27-én hozott ítélet [EBHT 1996., I-3089. o.]).

28 Következésképpen e bíróság szerint az Ettwein házaspár helyzetét, amelyet a lakóhely szerinti államban, nevezetesen Svájcban szerzett jövedelem híján ebben az államban nem lehet figyelembe venni, Németországban kell figyelembe venni az adó kiszámítása során, hogy ne keletkezzen hátrányos megkülönböztetés a Németországban lakó, jövedelmüket ott szerző, az Ettwein házaspáréval megegyező személyes és családi helyzetben lévő házaspárokhoz viszonyítva.

29 E megfontolásokra figyelemmel a Finanzgericht Baden-Württemberg úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [...] megállapodás rendelkezéseit, különösen annak 1., 2., 11., 16. és 21. cikkét, valamint I. mellékletének 9., 13. és 15. cikkét, hogy azok nem teszik lehetővé, hogy a Svájcban élő és teljes adóköteles jövedelmük után a Németországi Szövetségi Köztársaságban adózó házastársaktól megtagadják a „splitting” eljáráson alapuló közös adózást?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

30 Meg kell állapítani, hogy – amint az az alapügyben szóban forgó szabályozásból is következik – a „splitting” rendszer a német jövedelemadó hatálya alá tartozó házaspár számára akkor jelent adókedvezményt, ha a házastársak egyike által kapott jövedelem határozottan magasabb a másik jövedelménél. Amint azt a Bíróság megállapította, e rendszert azért vezették be, hogy enyhítsék a

jövedelemadó sávos progresszivitását. E rendszer lényege, hogy a házastársak teljes jövedelmét összeadják, majd fiktív módon 50%-os arányban megosztják közöttük, végül így adóztatják. Ha az egyik házastárs jövedelme magas, a másiké pedig alacsony, a „splitting” kiegyenlíti az adóalapot és enyhíti a jövedelemadó sávos progresszivitását (a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 7. pontja).

31 Mindazonáltal e szabályozás értelmében ez a rendszer csak abban az esetben alkalmazandó, ha a házastársak lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye vagy Németország területén, vagy valamely más uniós tagállam, illetve olyan állam területén található, amelyre vonatkozik az EGT-Megállapodás. E megállapodás hatálya nem terjed ki a Svájci Államszövetségre.

32 Annak érdekében, hogy a kérdést előterjesztő bíróság kérdésére választ lehessen adni, először is azt kell megvizsgálni, hogy az Ettwein házaspáréhoz hasonló helyzet a megállapodás hatálya alá tartozik-e.

33 E tekintetben először is el kell utasítani a német kormány és az Európai Bizottság azon érvelését, miszerint a megállapodást kizárólag az állampolgáráságon alapuló hátrányos megkülönböztetés esetén lehet alkalmazni, nevezetesen akkor, ha valamely Szerződő Fél állampolgárával a másik Szerződő Fél területén a belföldi személyekhez viszonyítottan nem egyenlő módon bánnak. Bizonyos körülmények között és az alkalmazandó rendelkezések függvényében lehetséges ugyanis, hogy az egyik Szerződő Fél állampolgárai saját országaikkal szemben is hivatkozzanak a megállapodáson alapuló jogokra (lásd többek között a C-257/10. sz. Bergström-ügyben 2011. december 15-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-13227. o.] 27–34. pontját).

34 Az alapeljárás körülményeit és a megállapodás adott esetben alkalmazandó rendelkezéseit illetően meg kell állapítani, hogy a megállapodás I. melléklete 13. cikkének (1) bekezdése a szövege alapján alkalmazandó az Ettwein házaspár helyzetére. E házaspár ugyanis „Szerződő Fél”, nevezetesen a Németországi Szövetségi Köztársaság állampolgárai, lakóhelyük „Szerződő Fél”, a jelen esetben a Svájci Államszövetség területén található, és önálló vállalkozói tevékenységet folytatnak a „másik Szerződő Fél”, konkrétan a Németországi Szövetségi Köztársaság területén.

35 E rendelkezés az egyik Szerződő Fél területén lévő lakóhely és az önálló vállalkozói tevékenység folytatásának helye között tesz különbséget, amelynek a másik Szerződő Fél területén kell lennie, az érdekeltek állampolgárságára való tekintet nélkül. Következésképpen e rendelkezés értelmében az Ettwein házaspárt a megállapodás alkalmazása tekintetében „határ menti ingázó önálló vállalkozóknak” kell tekinteni, mivel az sem vitatott, hogy szakmai tevékenységük helyéről naponta visszatérnek a lakóhelyükre.

36 E tekintetben nem lehet helyt adni a német kormány és az Európai Bizottság azon érvelésének, miszerint a „határ menti ingázó önálló vállalkozó” fogalmát magában foglalja az „önálló vállalkozónak” a megállapodás I. melléklete 12. cikkének (1) bekezdése szerinti fogalma. Ugyanis, jóllehet a „határ menti ingázó önálló vállalkozó” „önálló vállalkozó” is, mivel önálló vállalkozói tevékenységet folytat, a „határ menti ingázó önálló vállalkozó” fogalmát más, az említett 12. cikk (1) bekezdésében meghatározott „önálló vállalkozó” fogalmához képest eltéréseket tartalmazó rendelkezések határozzák meg.

37 E tekintetben meg kell állapítani, hogy amint az a megállapodás I. melléklete 13. cikkének (1) bekezdéséből is következik, a „határ menti ingázó önálló vállalkozónak” nincs szüksége tartózkodási engedélyre ahhoz, hogy önálló vállalkozói tevékenységet folytasson, szemben azzal, amit az „önálló vállalkozó” tekintetében ír elő e melléklet 12. cikke. Ez utóbbi rendelkezés, amint az címéből és tartalma összességének olvasatából is következik, kizárólag a tartózkodás szabályozása érdekében került rögzítésre.

38 Az a tény, hogy a Szerződő Felek egy külön rendelkezést írtak elő a határ menti ingázó önálló vállalkozók tekintetében, kiemeli az önálló vállalkozók e csoportjának sajátos helyzetét, és hangsúlyossá teszi az ezek mozgásának és mobilitásának megkönnyítésére irányuló szándékot.

39 Ezt a következtetést a megállapodás I. melléklete 24. cikkének (1) bekezdése is megerősíti, amely rendelkezés rögzíti a tartózkodási jogot, nevezetesen az egyik Szerződő Fél állampolgárainak azt a jogát, hogy lakóhelyüket a másik Szerződő Fél területére helyezzék át, bármely gazdasági tevékenység gyakorlásától függetlenül. Márpedig különösen az olyan határ menti ingázóknak, mint az Ettwein házaspár, képesnek kell lenniük e joguk teljes érvényesítésére, teljes egészében fenntartva a származásuk szerinti országban folytatott gazdasági tevékenységüket.

40 Következésképpen azt a következtetést kell levonni, hogy az Ettwein házaspár helyzete a megállapodás hatálya alá tartozik.

41 Tekintettel arra, hogy az Ettwein házaspár tagjai a megállapodás I. melléklete 13. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „határ menti ingázó önálló vállalkozók”, az e melléklet 15. cikkének (1) bekezdésében foglalt egyenlő bánásmód elve rájuk is alkalmazandó (lásd a C-506/10. sz., Graf és Engel ügyben 2011. október 6-án hozott ítélet [EBHT 2011., I-9345. o.] 23. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot), és az e rendelkezés értelmében vett „fogadó állam” esetükben a Németországi Szövetségi Köztársaság.

42 Ezenfelül az említett 15. cikk (2) bekezdése értelmében ugyanezen I. melléklet 9. cikkének rendelkezéseit értelemszerűen alkalmazni kell a határ menti önálló vállalkozókra is. Ezen utóbbi cikk (2) bekezdéséből az következik, hogyaz egyenlő bánásmód elve az adókedvezményekre is kiterjed.

43 Ezen értelemszerű alkalmazásból az következik, hogy a határ menti ingázó önálló vállalkozó a fogadó államban ugyanazon adókedvezményeket élvezi, mint a tevékenységüket az utóbbi államban gyakorló és ezen államban lakóhellyel rendelkező önálló vállalkozók.

44 Mindazonáltal e megállapodás 21. cikkének (2) bekezdését is figyelembe kell venni, amelynek értelmében a megállapodás egyetlen rendelkezése sem értelmezhető úgy, hogy akadályozza a Szerződő Feleket abban, hogy megkülönböztessenek eltérő helyzetű adófizetőket, különös tekintettel lakóhelyükre, adójogszabályaik ide vonatkozó rendelkezéseinek alkalmazásakor.

45 E rendelkezés tehát eltérő bánásmódot tesz lehetővé a belföldi és a külföldi illetőségű adóalanyok között az adójog területén, azonban csak abban az esetben, ha nincsenek összehasonlítható helyzetben.

46 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a jövedelemadót illetően az adóalanynak jövedelmei összessége és személyes, valamint családi helyzete figyelembevételéből következő személyes teherviselő képességét a legkönnyebben a lakóhelye szerinti tagállamban lehet értékelni, amelyben szokásosan jövedelmeinek lényeges része koncentrálódik, valamint az, hogy e szempontból a belföldi és külföldi illetőségű személyek helyzete általában nem hasonlítható össze (lásd a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 32–34. pontját és a fent hivatkozott Asscher-ügyben hozott ítélet 41. pontját). Mindazonáltal a Bíróság hangsúlyozta, hogy ez másképp érvényesül abban a helyzetben, amikor a külföldi illetőségű személy nem rendelkezik számottevő jövedelemmel a lakóhelye szerinti államban, és adóköteles bevételei meghatározó részét valamely más államban végzett tevékenységből 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).

47 A Bíróság úgy döntött, hogy amikor a külföldi illetőségű adózó – munkavállaló vagy vállalkozó – azon államban éri el a teljes vagy majdnem teljes jövedelmét, amelyben szakmai tevékenységét folytatja, a jövedelemadó szempontjából objektíve ugyanolyan helyzetben van, mint az ezen államban ezzel összehasonlítható tevékenységet folytató belföldi illetőségű személy. Az adóalanyok e két csoportjának tagjai elsősorban személyes és családi helyzetük figyelembevétele tekintetében vannak összehasonlítható

helyzetben. Az ilyen figyelembevétel ugyanis nem lehetséges az olyan határ menti ingázók lakóhelye szerinti államban, mint az Ettwein házaspár, mivel ezen államban nem szereznek jövedelmet (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 37. és 38. pontját, a fent hivatkozott Asscher-ügyben hozott ítélet 42. és 43. pontját, valamint a C-80/94. sz. Wielockx-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2493. o. 20. pontját).

48 Ezen ítélkezési gyakorlat fényében az egyik Szerződő Fél nem hivatkozhat a megállapodás 21. cikkének (2) bekezdésére a célból, hogy a szakmai tevékenységét ebben az államban folytató, teljes jövedelmét itt szerző és a jövedelemadó hatálya alá teljes körűen ezen államban tartozó házaspártól kizárólag azon okból tagadja meg a személyes és családi helyzethez kapcsolódó, és a „splitting” eljárás alkalmazásában álló adókedvezményt, hogy a házaspár lakóhelye a másik Szerződő Fél területén található.

49 Következésképpen az alapeljárásban szóban forgó szabályozás, mivel az említett adókedvezmény alkalmazását az adóalanyok lakóhelyének okán nem teszi lehetővé, ellentétes a megállapodás I. mellékletének – e melléklet 15. cikkének (2) bekezdésével és 9. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett – 13. cikke (1) bekezdésével.

50 Ezenfelül a megállapodás célja – 1. cikke a) pontjának megfelelően –különösen a Szerződő Felek területén való tartózkodás jogának biztosítása az Unió tagállamai és a Svájci Államszövetség állampolgárai számára.

51 Egyébiránt e megoldás a Bíróság ítélkezési gyakorlatának azon irányvonalát követi, 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 (a fent hivatkozott Bergström-ügyben hozott ítélet 27. és 28. pontja).

52 A fenti megfontolásokra figyelemmel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a megállapodás 1. cikkének a) pontját, valamint I. melléklete 9. cikkének (2) bekezdését, 13. cikkének (1) bekezdését és 15. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely az ezen állam állampolgárságával rendelkező, teljes adóköteles jövedelme tekintetében ezen államban a jövedelemadó hatálya alá tartozó házaspártól kizárólag azon okból tagadja meg az e szabályozás által előírt, „splittingnek” nevezett eljárás alkalmazásával nyújtott közös adózás kedvezményét, hogy a házaspár lakóhelye a Svájci Államszövetség területén található.

A költségekről

53 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

Az egyrészről az Európai Közösség és tagállamai, másrészről a Svájci Államszövetség közötti, a személyek szabad mozgásáról szóló, 1999. június 21-én Luxembourgban aláírt megállapodás 1. cikkének a) pontját, valamint e megállapodás I. melléklete 9. cikkének (2) bekezdését, 13. cikkének (1) bekezdését és 15. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely az ezen állam állampolgárságával rendelkező, teljes adóköteles jövedelme tekintetében ezen államban a jövedelemadó hatálya alá tartozó

házaspártól kizárólag azon okból tagadja meg az e szabályozás által előírt, „splittingnek” nevezett eljárás alkalmazásával nyújtott közös adózás kedvezményét, hogy a házaspár lakóhelye a Svájci Államszövetség területén található.

Aláírások