A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2015. november 19.*

„Előzetes döntéshozatal — Adózás — Az egyrészről az Európai Közösség és tagállamai, másrészről a Svájci Államszövetség közötti, a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás — E megállapodás és a kettős adóztatás elkerülésére kötött kétoldalú egyezmények közötti kapcsolat — Egyenlő bánásmód — Állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetés — Az Európai Unió valamely tagállamának állampolgára — Határ menti ingázó munkavállalók — Jövedelemadó — Adóztatási joghatóság megosztása — Kapcsoló elv — Állampolgárság”

A C-241/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Baden-Württemberg (baden-württembergi adóügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2014. május 16-án érkezett, 2013. december 19-i határozatával terjesztett elő az előtte

Roman Bukovansky

és

a **Finanzamt Lörrach**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: M. Ilešič, a második tanács elnöke, a harmadik tanács elnökeként eljárva, C. Toader és C. G. Fernlund (előadó) bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2015. február 26-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– Roman Bukovansky képviseletében H. Hauswirth Rechtsanwält,

– a Finanzamt Lörrach képviseletében D. Gress és S. Parodi-Neef, meghatalmazotti minőségben,

– a német kormány képviseletében T. Henze és B. Beutler, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: német.

– a svéd kormány képviseletében A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, F. Sjövall, L. Swedenborg és E. Karlsson, meghatalmazotti minőségben,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében M. Holt, meghatalmazotti minőségben, segítője: S. Ford barrister,

– az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és M. Wasmeier, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2015. április 30-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.; a továbbiakban: személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás) értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a német állampolgár R. Bukovansky és a Finanzamt Lörrach (lörrachi adóhatóság) között azon határozat tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amellyel ez utóbbi megadóztatta a R. Bukovansky által az azt követő időszakban Németországban szerzett, nem önálló tevékenységből származó jövedelmét, hogy az érdekelt lakóhelyét Németországból Svájcba helyezte át.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 Egyrészről az Európai Közösség és tagállamai, másrészről a Svájci Államszövetség 1999. június 21-én hét megállapodást írt alá, köztük a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodást. E hét megállapodást a Közösség nevében a 2002. április 4-i 2002/309/EK, Euratom tanácsi és bizottsági határozat (HL L 114., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 41. kötet, 89. o.) hagyta jóvá, és a megállapodások 2002. június 1-jén léptek hatályba.

4 A személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás preambuluma szerint a Szerződő Felek elhatározták, hogy „az Európai Közösségben alkalmazandó előírások alapján megteremtik egymás között a személyek szabad mozgását”.

5 A személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 1. cikke a) és d) pontjának megfelelően e megállapodás célja az Európai Közösség tagállamai és Svájc állampolgárai érdekében 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 nyújtása.

6 E megállapodás „A diszkrimináció tilalma” címet viselő 2. cikke előírja:

„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.”

7 Az említett 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 […].”

8 A személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 15. cikke szerint ez utóbbi mellékletei és jegyzőkönyvei a megállapodás szerves részét képezik.

9 E megállapodás „Hivatkozás a közösségi jogra” címet viselő 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 ítélkezési gyakorlat következményeit.”

10 Az említett megállapodás „A kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezményekhez való viszony” címet viselő 21. cikke az (1) bekezdésében a következőképpen rendelkezik:

„A Svájc és az Európai Közösség tagállami közötti kettős adóztatásról szóló kétoldalú megállapodásokat e megállapodás rendelkezései nem érintik. E megállapodás rendelkezései különösen nem érintik a kettős adóztatásról szóló megállapodások »határ menti ingázók« fogalmának meghatározását.”

11 A személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. mellékletének „Határ menti ingázó munkavállalók” címet viselő 7. cikke az (1) bekezdésében a következőket mondja ki:

„Határ menti ingázó munkavállaló az egyik Szerződő Fél olyan állampolgára, akinek lakóhelye az egyik Szerződő Fél felségterületén van, és aki munkavállalóként folytat tevékenységet a másik Szerződő Fél felségterületén, a lakóhelyére rendszeresen minden nap vagy legalább hetente egyszer visszatérve.”

12 Az említett melléklet „Egyenlő bánásmód” címet viselő 9. cikke az (1) és (2) bekezdésében a következőképpen rendelkezik:

„(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.”

Az egyezményi szabályozás

13 A 2002. március 12-i felülvizsgálati jegyzőkönyvvel (Bundesgesetzblatt 2003 II, 67. o.) módosított, a Svájci Államszövetség és a Németországi Szövetségi Köztársaság között 1971. augusztus 11-én kötött egyezmény (Bundesgesetzblatt 1972 II, 1022. o.; a továbbiakban: német–svájci egyezmény) a kettős adóztatásnak a jövedelem- és a vagyonadó területén való elkerülésére irányuló kétoldalú egyezmény.

14 A német–svájci egyezmény 4. cikke kimondja:

„(1) A jelen egyezmény alkalmazásában »belföldi illetőségű személy« az érintett tagállam joga szerint az ezen államban teljes körű adókötelezettség alá tartozó személy.

[…]

(4) Amennyiben valamely svájci illetőségű természetes személy nem rendelkezik svájci állampolgársággal, és a Németországi Szövetségi Köztársaságban legalább öt éven keresztül teljes körű adókötelezettség alá tartozott, ez utóbbi e személyt a teljes körű adókötelezettsége végleges megszűnésének évében, továbbá az azt követő öt évben a Németországi Szövetségi Köztársaságból származó jövedelmek és a Németországban található vagyontárgyak tekintetében megadóztathatja, tekintet nélkül a jelen egyezmény további rendelkezéseire. Ez nem érinti a jövedelmeknek vagy vagyontárgyaknak a jelen egyezmény rendelkezéseivel összhangban történő Svájc általi megadóztatását. Mindazonáltal a külföldi adók beszámítására vonatkozó német szabályozás analóg alkalmazásával a Németországi Szövetségi Köztársaság az ilyen jövedelmek vagy vagyontárgyak tekintetében Svájcban beszedett adót a jelen egyezménnyel összhangban beszámítja a szóban forgó jövedelmek és vagyontárgyak vonatkozásában beszedett belföldi adórészbe (az iparűzési adó kivételével), azon belföldi adón felül, amely azokat a 6–22. [cikknek] megfelelően terhelné. Nem kell alkalmazni e bekezdés rendelkezéseit, ha a természetes személy svájci illetőségű lesz annak érdekében, hogy ott ténylegesen nem önálló munkát végezzen olyan munkaadó számára, akihez – eltekintve a munkakapcsolattól – nem fűzi részesedés formájában vagy egyéb módon közvetlen vagy közvetett lényeges gazdasági érdek.

(5) Amennyiben valamely természetes személy a jelen cikk értelmében csak az év egy része tekintetében minősül az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személynek, az év hátralévő részében pedig a másik Szerződő Államban minősül belföldi illetékességűnek (lakóhely megváltoztatása), a két Állam a teljes körű adókötelezettség alapján csak azon időarányos időszakra nézve szedheti be a megállapított adót, amelyben e személy ezen államban belföldi illetékességűnek minősült.

[…]”

15 Az említett egyezmény 15. cikke kimondja:

„A 15a–19. [cikk] rendelkezéseire figyelemmel az egyik Szerződő Államban belföldi illetékességű személy a nem önálló munkavégzésre tekintettel kapott munkabére, illetménye és más hasonló díjazása csak ebben az államban adóztatható, kivéve ha a munkát a másik Szerződő Államban végzik. Amennyiben a munkát ott végzik, úgy az ezért kapott díjazás ez utóbbi államban adóztatható.

(2) Tekintet nélkül az (1) [bekezdés] rendelkezéseire, a belföldi illetékességű személy által a másik Szerződő Államban munkavállalóként szerzett jövedelem csak az előbbi államban adóztatható, ha

a) a kedvezményezett a figyelembe vett naptári évben nem tartózkodik a másik államban egyfolytában vagy megszakításokkal összesen 183 napnál hosszabb időszakot;

b) a díjazást olyan munkaadó fizeti, vagy azt olyan munkaadó nevében fizetik, aki nem belföldi illetőségű a másik államban, és

c) a díjazást nem a munkaadónak a másik államban lévő telephelye vagy állandó létesítménye viseli.

[…]

(4) A 15. [cikk] rendelkezéseire figyelemmel az a természetes személy, aki az egyik Szerződő Államban belföldi illetékességű, azonban a másik államban belföldi illetőségű tőketársaság igazgatótanácsának tagja, igazgatója, ügyvezetője vagy cégjegyzésre jogosult vezetője, ez utóbbi államban adóköteles azon díjazásai után, amelyeket e tevékenységéért kap, feltéve hogy tevékenysége nem korlátozott oly módon, hogy az kizárólag e másik államon kívül ellátandó feladatokat foglal magában. Amennyiben e másik állam nem adóztatja meg e jövedelmeket, azok abban az államban adóztathatók, amelyben a természetes személy belföldi illetékességű.”

16 Az említett egyezmény 15. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Tekintet nélkül a 15. [cikk] rendelkezéseire, a határ menti ingázó nem önálló munkavégzésre tekintettel kapott munkabére, illetménye és más hasonló díjazása az illetőség szerinti államban adóztatható. A tevékenység végzésének helye szerinti Szerződő Állam ellentételezés címén forrásadó formájában adót vethet ki az említett díjazásra. Ezen adó mértéke nem haladhatja meg a díjazás bruttó összegének 4,5%-át, ha a lakóhelyet az adózó illetősége szerinti Szerződő Állam illetékes adóhatósága által kiadott hivatalos igazolás bizonyítja. Ez nem érinti a 4. [cikk] (4) [bekezdésének] rendelkezéseit.

(2) Az (1) [bekezdés] értelmében ingázó bármely olyan személy, aki az egyik Szerződő Államban belföldi illetékességű, de akinek munkahelye a másik Szerződő Államban található, ahonnét rendszeresen visszatér a lakóhelyére. Amennyiben a munkavégzést követően nem tér vissza rendszeresen a lakóhelyére, ingázói minőségét kizárólag abban az esetben veszíti el, ha a naptári év egészében való foglalkoztatása során tevékenységének gyakorlása miatt több mint 60 munkanapon keresztül nem tér vissza lakóhelyére.

(3) Az adózó illetősége szerinti Szerződő Állam, tekintet nélkül a 24. [cikk] rendelkezéseire, az (1) [bekezdés] harmadik mondatának rendelkezései szerint beszedett adót az alábbiak szerint veszi figyelembe:

a. a Németországi Szövetségi Köztársaságban az adót a jövedelemadóról [szóló] törvény (Einkommensteuergesetz) 36. [§-ának] rendelkezései alapján, az említett törvény 34c. [§-ának] rendelkezései kivételével, beszámítják a német személyi jövedelemadóba. Az adót a jövedelemadó-előleg megállapítása során szintén figyelembe veszik;

[...]”

A német jog

17 A jövedelemadóról szóló törvény (Einkommensteuergesetz; a továbbiakban: EStG) 2007. december 20-án módosított változata (*Bundesgesetzblatt* 2007 I, 3150. o.) 1. §-ának (1) bekezdése értelmében a belföldön állandó lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező természetes személyeket teljes körű jövedelemadó-kötelezettség terheli.

18 Az EstG 1. §-ának (4) bekezdése előírja:

„A Németországban sem lakóhellyel, sem szokásos tartózkodási hellyel nem rendelkező természetes személyeket a (2) és (3) bekezdésre, valamint az 1a. §-ra figyelemmel a jövedelmük tekintetében csak korlátozott adókötelezettség terheli, amennyiben a 49. § értelmében belföldi jövedelmet szereznek.”

19 Az EstG korlátozott adókötelezettség alá eső jövedelmekre vonatkozó 49. §-a kimondja:

„(1) A korlátozott jövedelemadó-kötelezettség szempontjából belföldi jövedelemnek minősül (1. § (4) bekezdés):

[...]

4) az olyan nem önálló tevékenységből származó jövedelem (19. §),

a) amelynek keretében a munkavégzésre Németországban kerül vagy került sor, illetve amelyet ott vettek vagy vesznek igénybe,

[...]

c) amelyet olyan társaság ügyvezetői, cégjegyzésre jogosult vezetői vagy igazgatótanácsi tagsági tevékenysége díjazásaként kapott, amely Németországban rendelkezik székhellyel,

[...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

20 R. Bukovansky, aki német és cseh állampolgársággal rendelkezik, 1969-től 2008 júliusáig Németországban élt. 1999 januárjától 2006 februárjáig Svájcban dolgozott, ahol a Novertis csoporthoz tartozó különböző társaságoknál állt alkalmazásban. Ezen időszak alatt a lakóhelye szerinti államban, azaz a Németországi Szövetségi Köztársaságban tartozott jövedelemadó-kötelezettség alá.

21 2006 márciusában svájci munkáltatója R. Bukovanskyt egy áthelyezésről szóló megállapodás keretében e csoport egy másik leányvállalatához, a németországi székhelyű Novartis Pharma Productions GmbH-hoz (a továbbiakban: W-GmbH) helyezte át. R. Bukovansky munkavállalóként folytatott tevékenysége eredetileg két évre szólt, azonban azt 2012 végéig fokozatosan meghosszabbították.

22 2008. augusztus 1-jén R. Bukovansky, miközben továbbra is a W-GmbH-nál dolgozott Németországban, lakóhelyét Svájcba helyezte át. A 2008-as évre vonatkozó jövedelemadó-bevallásában az érdekelt úgy vélte, hogy arra az időszakra vonatkozóan, amelynek során Svájcban rendelkezett lakóhellyel, azaz 2008 augusztusa és decembere között, a német–svájci egyezmény 15a. cikkének (1) bekezdése alapján „fordított” határmenti ingázó munkavállalóként a munkavégzésért a W-GmbH-tól szerzett jövedelme Svájcban adóköteles.

23 A lörrachi adóhatóság azonban úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó jövedelem a teljes 2008-as adóév tekintetében Németországban adóköteles. Ezen adóhatóság úgy vélte, hogy a 2008 augusztusa és decembere közötti időszak tekintetében az EstG 1. §-ának (4) bekezdése és 49. §-ának (1) bekezdése alapján R. Bukovansky Németországban tartozott jövedelemadó-kötelezettség alá, valamint hogy ezenkívül a W-GmbH által a munkavégzésért az érdekelt részére fizetett jövedelem a német–svájci egyezmény 4. cikkének (4) bekezdése értelmében Németországban adóköteles.

24 Az R. Bukovansky által benyújtott panaszt követően a lörrachi adóhatóság egyrészt helybenhagyta az érintett jövedelem megadóztatása érdekében hozott adómegállapító határozatot, másrészt pedig figyelembe vette az R. Bukovansky által a svájci adóhatóság részére jövedelemadó címén 2008 augusztusától megfizetett összegeket.

25 A Finanzgericht Baden-Württemberghez (baden-württembergi adóügyi bíróság) benyújtott keresetében R. Bukovansky fenntartotta az arra alapított érvelését, hogy a W-GmbH-nál folytatott tevékenysége után 2008 augusztusa és decembere között kapott munkabére Németországban mentes az adó alól, és az kizárólag Svájcban adóköteles. A lörrachi adóhatóság e kereset elutasítását kérte.

26 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a német–svájci egyezmény 15. cikke (1) bekezdésének megfelelően a Svájci Államszövetséget 2008 augusztusától R. Bukovansky lakóhely szerinti államának kell tekinteni, amely jogosult az érdekelt által e hónaptól kapott, nem önálló tevékenységből származó jövedelem megadóztatására.

27 Azonban, mivel R. Bukovansky nem rendelkezik svájci állampolgársággal, mivel továbbá Németországban legalább öt éven keresztül teljes körű adókötelezettség alá tartozott, és Svájcba költözését követően is fenntartotta munkahelyét Németországban, ezen egyezmény 4. cikkének (4) bekezdése azt is előírja, hogy az érdekelt teljes körű adókötelezettsége végleges megszűnésének évében, továbbá az azt követő öt évben a Németországi Szövetségi Köztársaság megadóztathatta az érdekeltet a Németországból származó jövedelmek és az e tagállamban található vagyontárgyak vonatkozásában, tekintet nélkül az említett egyezmény további rendelkezéseire, mivel a Németországi Szövetségi Köztársaság beszámította a Németországban beszedett érintett adórészbe a szóban forgó jövedelmek után Svájcban beszedett adót. Az R. Bukovansky által ezen időszak vonatkozásában viselt adóteher a németországi jövedelmek tekintetében megállapított adószintnek felel meg.

28 E bíróság ugyanakkor úgy vélte, hogy a svájci állampolgársággal nem rendelkező személyeknek a német–svájci egyezmény 4. cikke (4) bekezdésében előírt adóztatása a svájci állampolgárok számára fenntartottnál kevésbé kedvező bánásmódnak minősül. Ugyanis az olyan Németországban lakóhellyel rendelkező svájci állampolgár nem önálló tevékenységből származó jövedelmének megadóztatására irányuló jogosultság, akinek megszűnt a lakóhelye ezen államban, mialatt az ottani munkahelyét fenntartotta, kizárólag Svájcot illeti meg. Következésképpen felmerül a kérdés, hogy ezen eltérő bánásmód összeegyeztethető-e a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. mellékletének 9. cikkében előírt egyenlő bánásmód elvével és e megállapodás 2. cikkében szereplő állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetés tilalmával.

29 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 21. cikkének (1) bekezdése nem akadályozza meg a német–svájci egyezmény adóztatásra vonatkozó, az ezen egyezmény 4. cikke (4) bekezdésében szereplő, annak 15a. cikke (1) bekezdése negyedik mondatával összefüggésben értelmezett rendelkezései alkalmazásának a mellőzését. Kétségtelen, hogy a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás rendelkezései főszabály szerint nem érinthetik az említett egyezmény rendelkezéseit. A kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények kikötései azonban nem lehetnek ellentétesek az uniós jog által a diszkrimináció területén kimondott tilalmakkal. Ezen egyezményeket az e megállapodásban szereplő alapvető szabadságokból fakadó kötelezettségek tiszteletben tartása mellett kell alkalmazni.

30 E körülményekre figyelemmel a Finanzgericht Baden-Württemberg (baden-württembergi adóügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„Úgy kell–e értelmezni a személyek szabad mozgásáról szóló 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 német–svájci egyezmény 15a. cikkének (1) bekezdése értelmében vett, úgynevezett »fordított« határmenti ingázónak minősülő munkavállalót az ezen egyezmény 15a. cikke (1) bekezdésének negyedik mondatával összefüggésben értelmezett 4. cikkének (4) bekezdése alapján Németországban adóztassanak?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

31 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 2. cikkében, valamint I. mellékletének 9. cikkében hivatkozott hátrányos megkülönböztetés tilalmának és az egyenlő bánásmódnak az elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes a német-svájci egyezményhez hasonló olyan kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmény, amely alapján valamely svájci állampolgársággal nem rendelkező németországi adóalany nem önálló tevékenységből származó jövedelmének megadóztatására irányuló jogosultság, jóllehet e személy lakóhelyét Németországból Svájcba helyezte át, miközben fenntartotta munkahelyét az első államban, az e jövedelmek forrása szerinti államot, azaz a Németországi Szövetségi Köztársaságot illeti meg, míg a hasonló helyzetben lévő svájci állampolgár nem önálló tevékenységből származó jövedelmének megadóztatására irányuló jogosultság a lakóhely szerinti új államot, a jelen esetben a Svájci Államszövetséget illeti meg.

32 Az alapeljárás körülményeit és a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás adott esetben alkalmazandó rendelkezéseit illetően meg kell állapítani, hogy e megállapodás I. melléklete 7. cikkének (1) bekezdését annak szövege alapján alkalmazni kell R. Bukovansky helyzetére. Ez utóbbi ugyanis „Szerződő Fél”, nevezetesen a Németországi Szövetségi Köztársaság állampolgára, lakóhelye „Szerződő Fél”, a jelen esetben a Svájci Államszövetség területén található, és munkavállalóként folytat tevékenységet a „másik Szerződő Fél”, azaz a Németországi Szövetségi Köztársaság területén.

33 E rendelkezés az érdekelt állampolgárságára való tekintet nélkül különbséget tesz az egyik Szerződő Fél területén található lakóhely és a munkavállalóként folytatott tevékenység gyakorlásának helye között, amely utóbbinak a másik Szerződő Fél területén kell lennie (lásd ebben az értelemben: Ettwein-ítélet, C-425/11, EU:C:2013:121, 35. pont). Az említett rendelkezés értelmében R. Bukovanskyt a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás alkalmazása tekintetében „határ menti ingázó munkavállalónak” kell tekinteni, mivel továbbá az sem vitatott, hogy naponta, de legalább heti egy alkalommal ingázik a lakóhelye és munkavállalóként folytatott tevékenységének helye között.

34 A Svájci Államközösség és az uniós tagállamok között létrejött kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezményeket illetően meg kell állapítani, hogy a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 21. cikkének (1) bekezdése értelmében e megállapodás rendelkezései nem érintik ezen egyezmények rendelkezéseit.

35 Meg kell vizsgálni azonban, hogy az említett megállapodás e rendelkezése lehetővé teszi-e a Szerződő Államok számára, hogy e megállapodás összes rendelkezésétől eltérjenek.

36 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. mellékletének „Egyenlő bánásmód” címet viselő 9. cikke a (2) bekezdésében különös szabályt fogalmaz meg, amelynek célja, hogy a munkavállaló és annak családtagjai ugyanazon adókedvezményekben és szociális juttatásokban részesüljenek, mint amelyek a hazai munkavállalókat és családtagjaikat megilletik. Ebben az összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság kimondta, hogy az adókedvezmények vonatkozásában az a munkavállaló is hivatkozhat az e rendelkezésben előírt egyenlő bánásmód elvére, aki az egyik Szerződő Fél állampolgára, és a származási államára tekintettel gyakorolta a szabad mozgáshoz való jogát (lásd ebben az értelemben: Ettwein-ítélet, C-425/11, EU:C:2013:121, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, továbbá a 42. és 43. pont).

37 A Bíróság az annak megválaszolására irányuló előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában eljárva, hogy az uniós tagállamok között létrejött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények összeegyeztethetők-e az egyenlő bánásmód elvével, és általánosságban az elsődleges uniós jog által biztosított alapvető szabadságokkal, kimondta, hogy a tagállamok a kettős adóztatás elkerülésére kötött kétoldalú egyezmények keretében, az adóztatási joghatóság megosztása érdekében szabadon rögzíthetik a kapcsoló elveket, azonban az ily módon megosztott adóztatási joghatóság gyakorlása körében

kötelesek tiszteletben tartani ezen elvet és ezen szabadságokat (lásd: Gilly-ítélet, C-336/96, EU:C:1998:221, 30. pont; Renneberg-ítélet, C-527/06, EU:C:2008:566 48–51. pont; Imfeld és Garcet ítélet, C-303/12, EU:C:2013:822, 41. és 42. pont).

38 Következésképpen, ha a tagállamok között létrejött valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményben az állampolgárság kritériuma olyan rendelkezésben jelenik meg, amelynek célja az adóztatási joghatóság megosztása, az állampolgárság alapján történő ezen különbségtétel nem tekinthető úgy, mint amely tiltott hátrányos megkülönböztetést valósít meg (Gilly-ítélet, C-336/96, EU:C:1998:221, 30. pont). Ami ezzel szemben az ilyen rendelkezéssel biztosított adóztatási joghatóság gyakorlását illeti, az e joghatósággal felruházott tagállamnak tiszteletben kell tartania az egyenlő bánásmód elvét.

39 Az elsődleges uniós jog és a tagállamok között létrejött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények közötti viszonyra vonatkozó ítélkezési gyakorlatot analógia útján alkalmazni kell a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás és a Svájci Államközösség, valamint a tagállamok között létrejött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények közötti viszonyra.

40 Ugyanis, amint az e megállapodás preambulumából, 1. cikkének d) pontjából és 16. cikkének (2) bekezdéséből következik, ez utóbbi megállapodás célja a személyek szabad mozgásának a Szerződő Felek felségterületén való, az uniós polgárok és Svájc állampolgárai érdekében történő megvalósítása az Unióban alkalmazandó előírások alapján, amelynek fogalmait a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően kell értelmezni.

41 Kétségtelen, hogy a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 21. cikke előírja, hogy e megállapodás rendelkezései nem érintik az uniós tagállamok és a Svájci Államközösség között létrejött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményeket. Mindazonáltal e cikknek nem lehet olyan terjedelme, amely ütközik az azon megállapodás alapjául szolgáló elvekkel, amelynek maga is részét alkotja (lásd analógia útján: TNT Express Nederland ítélet, C-533/08, EU:C:2010:243, 51. pont). Az említett cikk tehát nem értelmezhető úgy, hogy az uniós tagállamok és a Svájci Államközösség sérthetik a személyek szabad mozgásának megvalósulását azzal, hogy a köztük létrejött kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezményekben felosztott adóztatási joghatóság gyakorlása során megfosztják az említett megállapodás I. melléklete 9. cikkének (2) bekezdését annak hatékony érvényesülésétől.

42 Az alapügyet illetően meg kell állapítani, hogy nem vitatott, hogy R. Bukovanskyt a jövedelmeinek forrása szerinti állam, a jelen esetben a Németországi Szövetségi Köztársaság adózási szempontból még azt követően is az ezen államban dolgozó és ott lakóhellyel rendelkező adózókkal azonos módon kezelte, hogy lakóhelyét Németországból Svájcba helyezte át.

43 R. Bukovansky azt állítja, hogy egyenlőtlen bánásmódban részesült azon svájci állampolgárokkal szemben, akik hozzá hasonlóan Németországból Svájcba helyezték át lakóhelyüket, miközben fenntartották munkahelyüket az előbbi államban, mivel az ez utóbbi állampolgárok nem önálló tevékenységből származó jövedelmének megadóztatására irányuló joghatóság a lakóhelyük szerinti államot, vagyis a Svájci Államközösséget illeti meg, nem pedig – mint esetében – a jövedelmeinek forrása szerinti államot, azaz a Németországi Szövetségi Köztársaságot.

44 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a német–svájci egyezményhez hasonló kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény célja annak elkerülése, hogy ugyanazt a jövedelmet az egyezmény mindkét Szerződő Államában megadóztassák, nem pedig az, hogy az adóalany egyik Szerződő Államban fennálló adókötelezettsége ne legyen magasabb, mint amely a másik Szerződő Államban terhelné (Gilly-ítélet, C-336/96, EU:C:1998:221, 46. pont).

45 A jelen esetben meg kell állapítani, hogy az eltérő bánásmód, amelyet R. Bukovansky állítása szerint elszenvedett, az adóztatási joghatóságnak az érintett egyezmény részes felei közötti megosztásából fakad, és azt e részes felek adórendszere között fennálló eltérések eredményezik. Márpedig, amint arra a Bíróság a jelen ítélet 37. és 38. pontjában hivatkozik, a kapcsoló elveknek az említett részes felek által az adóztatási joghatóság maguk közötti megosztása érdekében való megválasztása önmagában nem valósít meg tiltott hátrányos megkülönböztetést.

46 Így, mivel R. Bukovanskyt a Németországban lakóhellyel rendelkező adózókhoz képest nem érte adóhátrány, nem állapítható az említett megállapodás I. melléklete 9. cikkének (2) bekezdését sértő egyenlőtlen bánásmód által eredményezett hátrányos megkülönböztetés fennállása.

47 Az ugyanezen megállapodás 2. cikkében szereplő hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvét illetően meg kell állapítani, hogy e cikk általános jelleggel tilt minden állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetést. Mivel a munkavállalók szabad mozgása területén a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. mellékletének 9. cikke biztosítja az említett elv alkalmazását, szintén nem állapítható meg az említett 2. cikket sértő egyenlőtlen bánásmód fennállása (lásd analógia útján: Werner-ítélet, C-112/91, EU:C:1993:27, 19. és 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 2. cikkében, valamint ez utóbbi I. mellékletének 9. cikkében hivatkozott hátrányos megkülönböztetés tilalmának és az egyenlő bánásmódnak az elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmény, mint a német–svájci egyezmény, amely alapján valamely svájci állampolgársággal nem rendelkező németországi adóalany nem önálló tevékenységből származó jövedelmének megadóztatására irányuló joghatóság, jóllehet e személy lakóhelyét Németországból Svájcba helyezte át, miközben fenntartotta munkahelyét az első államban, az e jövedelmek forrása szerinti államot, azaz a Németországi Szövetségi Köztársaságot illeti meg, míg a hasonló helyzetben lévő svájci állampolgár nem önálló tevékenységből származó jövedelmének megadóztatására irányuló joghatóság a lakóhely szerinti új államot, a jelen esetben a Svájci Államszövetséget illeti meg.

A költségekről

49 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 2. cikkében, valamint e megállapodás I. mellékletének 9. cikkében hivatkozott hátrányos megkülönböztetés tilalmának és az egyenlő bánásmódnak az elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmény, mint a 2002. március 12-i felülvizsgálati jegyzőkönyvvel módosított, a Svájci Államszövetség és a Németországi Szövetségi Köztársaság között 1971. augusztus 11-én kötött egyezmény, amely alapján valamely svájci állampolgársággal nem rendelkező németországi adóalany nem önálló tevékenységből származó jövedelmének megadóztatására irányuló joghatóság, jóllehet e személy lakóhelyét Németországból Svájcba helyezte át, miközben fenntartotta munkahelyét az első államban, az e jövedelmek forrása szerinti államot, azaz a Németországi Szövetségi

Köztársaságot illeti meg, míg a hasonló helyzetben lévő svájci állampolgár nem önálló tevékenységből származó jövedelmének megadóztatására irányuló joghatóság a lakóhely szerinti új államot, a jelen esetben a Svájci Államszövetséget illeti meg.

Aláírások