A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2016. szeptember 21.*

„Előzetes döntéshozatal — Adózás — Az egyrészről az Európai Közösség és tagállamai, másrészről a Svájci Államszövetség közötti, a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás — Egyenlő bánásmód — Jövedelemadó — A mellékfoglalkozásként, az Európai Unió valamely tagállamában vagy olyan államban székhellyel rendelkező közjogi jogi személy alkalmazásában végzett oktatói tevékenység során szerzett jövedelem adómentessége, amelyre alkalmazandó az Európai Gazdasági Térségről szóló, 1992. május 2-i megállapodás — Az ezen adómentességből a Svájcban székhellyel rendelkező közjogi jogi személy alkalmazásában végzett ilyen tevékenység során szerzett jövedelmeket kizáró tagállami szabályozás”

A C-478/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Baden-Württemberg (baden-württembergi adóügyi bíróság) a Bírósághoz 2015. szeptember 8-án érkezett, 2015. július 15-i határozatával terjesztett elő az előtte

Peter Radgen,

Lilian Radgen

és

a **Finanzamt Ettlingen**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: A. Arabadjiev tanácselnök, C. G. Fernlund (előadó) és E. Regan bírák,

főtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a német kormány képviseletében T. Henze és J. Möller, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében B.-R. Killmann és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: német.

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

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 Peter Radgen és házastársa, Lilian Radgen (a továbbiakban együttesen: Radgen házaspár) német állampolgárok és lakosok, valamint a Finanzamt Ettlingen (ettlingeni adóhatóság, Németország, a továbbiakban: adóhatóság) között, annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy e hatóság a 2009. adóévben elutasított jövedelemadó-mentes jövedelemként figyelembe venni a P. Radgen által valamely Svájcban letelepedett közjogi intézménynél mellékfoglalkozásként folytatott oktatói tevékenység keretében szerzett jövedelmet.

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 megállapodásokat a Közösség nevében a Svájci Államszövetséggel létrejött hét megállapodás megkötéséről szóló, 2002. április 4-i 2002/309/EK, Euratom tanácsi és – a tudományos és műszaki együttműködésről szóló megállapodás tekintetében – bizottsági határozat (HL 2002. 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 E megállapodás 1. cikke előírja:

„E megállapodás célja az Európai Közösség tagállamainak állampolgárai és Svájc állampolgárai érdekében:

a) a belépés, a tartózkodás, a nem önálló munkavállalás, az önálló vállalkozóként való letelepedés és a Szerződő Felek felségterületén való tartózkodás jogának biztosítása;

[...]

d) a saját állampolgáraiknak nyújtottakkal azonos élet-, foglalkoztatási és munkavállalási feltételek biztosítása.”

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 Ugyanezen megállapodás „Tartózkodáshoz és gazdasági tevékenység végzéséhez való jog” című 4. cikke szerint:

„A tartózkodáshoz és a gazdasági tevékenység végzéséhez való jogot az I. melléklet rendelkezéseinek megfelelően biztosítani kell […].”

8 A személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás „A fellebbezések elbírálása” című 11. cikkének (1) bekezdése az e megállapodás hatálya alá tartozó személyek számára jogorvoslati jogot biztosít az illetékes hatóságoknál e megállapodás rendelkezéseinek az alkalmazását illetően.

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

10 E megállapodás „Hivatkozás a közösségi jogra” című 16. cikkének (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 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.”

11 Az említett megállapodás „A kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezményekhez való viszony” című 21. cikke előírja:

„(1) 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.

(2) E megállapodás egyetlen rendelkezése sem értelmezhető úgy, hogy akadályozza a Szerződő Feleket abban, hogy megkülönböztessenek eltérő helyzetű adófizetőket, különös tekintettel lakóhelyükre, adójogszabályaik idevonatkozó rendelkezéseinek alkalmazásakor.

[…]”

12 Ugyanezen megállapodás I. melléklete a személyek szabad mozgásáról szól, és e melléklet II. fejezete a munkavállalókra vonatkozó rendelkezéseket tartalmaz.

13 E melléklet „A tartózkodásra vonatkozó szabályok” című 6. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy„[a]z a munkavállaló, aki állampolgára valamely Szerződő Félnek (a továbbiakban: munkavállaló), és akit a fogadó ország munkáltatója egy évre vagy annál hosszabb időtartamra alkalmaz, a kiadás napjától számított legalább öt évig érvényes tartózkodási engedélyt kap […]”. E cikk (2) bekezdése szabályozza az egy évnél rövidebb időre alkalmazott munkavállalónak kiadott tartózkodási engedély kérdését. Az említett cikk (3)–(7) bekezdése pedig a munkavállalók tartózkodáshoz való jogára vonatkozó eljárási szabályokat tartalmazza.

14 Az említett melléklet 7. cikkének (1) bekezdése szerint „[h]atár 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”.

15 A személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. melléklete „Egyenlő bánásmód” című 9. cikkének (1) és (2) bekezdése 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.”

16 E megállapodás I. melléklete „Önálló vállalkozók” című III. fejezete tartalmazza az önálló vállalkozókra vonatkozó rendelkezéseket.

A német jog

17 A jövedelem adóról szóló törvény (Einkommensteuergesetz, BGBl. 2002 I, 4212. o.) 2008. december 19-i 2009. adóévről szóló adótörvényből (BGBl. 2009 I, 2794. o.) eredő változata (a továbbiakban: EStG) 1. §-ának (1) bekezdése szerint a belföldön lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező természetes személyeket jövedelmeik tekintetében teljes körű adókötelezettség terheli.

18 Az EStG 3. §-ának 26. pontja előírja, hogy a mellékfoglalkozásként óraadói, képzői, nevelői, oktatói minőségben folytatott tevékenységekből vagy más hasonló, mellékfoglalkozásként az Európai Unió valamely tagállamában vagy olyan államban székhellyel rendelkező közjogi jogi személy javára folytatott tevékenységekből származó jövedelmek, amelyre alkalmazandó az Európai Gazdasági Térségről szóló, 1992. május 2-i megállapodás (HL 1994. L 1., 3. o., a továbbiakban EGT-Megállapodás), adómentesek évi összesen 2100 euró összegig.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

19 A Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik, hogy a Radgen házaspár Németországban lakóhellyel rendelkező német állampolgár. Együttesen vetik ki rájuk e tagállamban a jövedelemadót. Az iratokból szintén kitűnik, hogy P. Radgent az említett tagállamban teljes körű jövedelemadó-kötelezettség terheli.

20 2009 során P. Radgen mellékfoglalkozásként végzett oktatói tevékenységet folytatott egy közjogi intézményben Svájcban. E tevékenység munkaszerződés tárgyát képezte P. Radgen és ezen intézmény között. Ezen órák adása érdekében P. Radgen Svájcba, Zürichbe utazott, majd visszatért Németországba. Az említett tevékenységért 4095 svájci frank (CHF) (körülbelül 2702 euró) összeget kapott. A Radgen házaspár álláspontja szerint az EStG 3. §-ának 26. pontját alkalmazni kellett e díjazásokra.

21 A 2009. évre vonatkozó jövedelemadó-megállapítási határozatában az adóhatóság jövedelemadót vetett ki ezen összegre, miután az ezen adó alapján esedékes összegből levonta a svájci adóhatóság által beszedett, 121,44 eurót kitevő forrásadót.

22 A Radgen házaspár panaszt nyújtott be e határozattal szemben. Az adóhatóság azt mint megalapozatlant elutasította, mivel az EStG 3. §-ának 26. pontjában előírt adómentesség nyújtásának megtagadása nem sérti a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodást.

23 A Radgen házaspár fellebbezést nyújtott be a kérdést előterjesztő bíróság, a Finanzgericht Baden-Württemberg (baden-württembergi adóügyi bíróság, Németország) előtt. Mivel a kérdést előterjesztő bíróság P. Radgent a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. melléklete 7. cikkének (1) bekezdése szerinti „határ menti ingázó munkavállalónak" minősítette, azt vizsgálja, hogy a 2007. december 18-i Jundt-ítéletben (C-281/06, EU:C:2007:816) megállapított elvek alkalmazhatók-e ezen megállapodás keretében is.

24 Ezen összefüggésben e bíróság hangsúlyozza, hogy német adójogi szempontból nem bír jelentőséggel, hogy azt a tevékenységet, amely vonatkozásában adómentességet kérnek, önálló vállalkozóként vagy munkavállalóként folytatják. Egyébiránt az említett bíróság szerint még ha a 2007. december 18-i Jundt-ítélet (C-281/06, EU:C:2007:816) az említett megállapodás aláírását követően született is, ezen ítélet csak pontosítja az ugyanezen megállapodás aláírását megelőzően már fennálló joghelyzetet.

25 E körülmények között 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 [...] megállapodás [...]rendelkezéseit, különösen annak preambulumát, 1., 2., 4., 11., 16. és 21. cikkét, valamint I. mellékletének 7., 9. és 15. cikkét, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amelynek értelmében az adott államban teljes körű adókötelezettség alá tartozó állampolgártól azért tagadják meg a mellékfoglalkozásként végzett oktatói tevékenységre vonatkozó adómentes jövedelemhányad levonását, mert az említett tevékenységet nem olyan közjogi jogi személy alkalmazásában vagy megbízásából végzi, amelynek a székhelye Európai Unió valamely tagállamában vagy valamely olyan másik államban található, amelyre alkalmazandó az [EGT-]megállapodás, hanem a Svájci Államszövetség területén székhellyel rendelkező közjogi jogi személy alkalmazásában vagy megbízásából?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

Az elfogadhatóságról

26 Először is a német kormány és az Európai Bizottság állítja, hogy a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás fellebbezések elbírálására vonatkozó 11. cikkének és e megállapodás önálló vállalkozóra vonatkozó I. melléklete 15. cikkének értelmezése nem bír jelentőséggel a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő jogvita kimenetele szempontjából.

27 E tekintetben a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a nemzeti bíróság által saját felelősségére meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján – amelynek helytállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja – az uniós jog értelmezésére vonatkozóan előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. A nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem Bíróság általi elutasítása csak abban az esetben lehetséges, amennyiben nyilvánvaló, hogy az uniós jog értelmezése, amelyet a nemzeti bíróság kért, nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, vagy a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdésekre hasznos választ adjon (2016. április 7-i KA Finanz ítélet, C-483/14, EU:C:2016:205, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 A jelen ügyben egyrészt kitűnik a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 11. cikkéből, hogy e cikk az e megállapodás hatálya alá tartozó személyek számára jogorvoslati jogot biztosít az illetékes hatóságoknál az említett megállapodás rendelkezéseinek az alkalmazását illetően. Márpedig a Bírósághoz benyújtott iratokból nem tűnik ki, hogy megtagadtak ilyen jogot a Radgen házaspártól.

29 Másrészt nem vitatott, hogy a P. Radgen által Svájcban folytatott tevékenység munkavállalóként folytatott tevékenység. Mivel a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. mellékletének 15. cikke az önálló vállalkozókra alkalmazandó, azaz a nem munkavállalóként tevékenységet folytató személyekre, P. Radgen nem tartozik e cikk hatálya alá.

30 E feltételek mellett nyilvánvalóan kitűnik, hogy a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 11. cikkének és e megállapodás I. melléklete 15. cikkének értelmezése nem bír jelentőséggel a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő jogvita kimenetele szempontjából. Ennélfogva az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés, az e rendelkezésekre vonatkozó részében elfogadhatatlan.

31 Másodszor a német kormány álláspontja szerint P. Radgen nem minősíthető a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. mellékletének 7. cikke szerinti „határ menti ingázó munkavállalónak.” Ezzel szemben e kormány nem állítja, hogy P. Radgen az érintett munkavállalóként folytatott tevékenysége gyakorlása során nem élt a szabad mozgáshoz való jogával.

32 Amint az a jelen ítélet 27. pontjából kitűnik, a nemzeti bíróság feladata megállapítani az elé terjesztett jogvita jogszabályi és ténybeli háttérét. Mivel a kérdést előterjesztő bíróság P. Radgent egyértelműen az említett megállapodás I. mellékletének 7. cikke szerinti „határ menti ingázó munkavállalónak” minősítette, a Bíróságnak arra a feltételezésre kell alapítania, hogy P. Radgen e minőséggel rendelkezik.

33 Mindenesetre mivel nem vitatott, hogy P. Radgen a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás egyik másik Szerződő Fele, azaz a Svájci Államszövetség területén munkavállalóként folytatott tevékenység gyakorlása érdekében élt a szabad mozgáshoz való jogával, az e megállapodás munkavállalók közötti egyenlő bánásmódra vonatkozó rendelkezéseinek kért értelmezése nem tűnik hipotetikusnak, és ily módon az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés, amennyiben ezen értelmezésre vonatkozik, elfogadható.

34 Ugyanis a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás a „határmenti ingázó munkavállalókat” csak egy cikkben azaz a jelen esetben az I. mellékletének 7. cikkében különbözteti meg, és sajátos célból, azaz amint az az e melléklet 6. cikkével összefüggésben értelmezett 7. cikkből kitűnik, azért, hogy az ő vonatkozásukban a tartózkodás joga kapcsán az e megállapodás hatálya alá tartozó más munkavállalókra vonatkozó szabályoknál kedvezőbb szabályokat határozzon meg (lásd ebben az értelemben: 2008. december 22-i Stamm és Hauser ítélet, C-13/08, EU:C:2008:774, 39. pont).

Az ügy érdeméről

35 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás munkavállalók közötti egyenlő bánásmódra vonatkozó rendelkezéseit úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétesek az olyan tagállami jogszabályok, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek, amelyek a teljes körű jövedelemadó-kötelezettséggel rendelkező, a mellékfoglalkozásként Svájcban letelepedett közjogi jogi személy alkalmazásában munkavállalóként folytatott oktatói tevékenység gyakorlása érdekében szabad mozgáshoz való jogával élő belföldi állampolgár számára nem biztosítják az e munkavállalóként folytatott tevékenységből eredő jövedelemre kivetett adó alóli mentességet, jóllehet az ilyen adómentességet biztosították volna, ha az említett tevékenységet az e tagállamban, valamely másik tagállamban vagy egy olyan államban letelepedett közjogi jogi személy alkalmazásában folytatták volna, amelyben alkalmazandó az EGT-Megállapodás.

36 Amint az a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás preambulumából, 1. cikkéből 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 (2015. november 19-i Bukovansky-ítélet, C-241/14, EU:C:2015:766, 40. pont).

37 Ezen összefüggésben meg kell állapítani, hogy e cél magában foglalja az említett megállapodás 1. cikkének a) és d) pontja alapján, hogy az állampolgárainak biztosítja a belépés, a tartózkodás, a nem önálló munkavállalás jogát, valamint a saját állampolgáraiknak nyújtottakkal azonos élet-, foglalkoztatási és munkavállalási feltételeket.

38 Így a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 4. cikke biztosítja a gazdasági tevékenység végzéséhez való jogot e megállapodás I. mellékletének rendelkezései szerint, és e melléklet II. fejezete a munkavállalók szabad mozgására, és különösen az egyenlő bánásmód elvére vonatkozó rendelkezéseket tartalmaz.

39 Ezen összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás „Egyenlő bánásmód” című 9. cikke biztosítja az e megállapodás 2. cikkében a munkavállalók szabad mozgása keretében hivatkozott hátrányos megkülönböztetés tilalma elvének alkalmazását (2015. november 19-i Bukovansky-ítélet, C-241/14, EU:C:2015:766, 47. pont).

40 E 9. cikk 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. Az adókedvezmények vonatkozásában a Bíróság már kimondta, hogy az a munkavállaló is hivatkozhat az e rendelkezésben előírt egyenlő bánásmód elvére, aki az egyik Szerződő Fél állampolgára, mivel a származási államára tekintettel gyakorolta a szabad mozgáshoz való jogát (2015. november 19-i Bukovansky-ítélet, C-241/14, EU:C:2015:766, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 Ami az alapügyet illeti, amint az a jelen ítélet 33. pontjában megállapításra került, nem vitatott, hogy P. Radgen a munkavállalóként folytatott tevékenység Svájci Államszövetség területén történő gyakorolásával élt a szabad mozgáshoz való jogával. Ebből következik, hogy a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. melléklete II. fejezetének hatálya alá tartozik, és ennélfogva a származási államára tekintettel hivatkozhat e melléklet II. fejezetének 9. cikkére.

42 Vizsgálni kell tehát, hogy P. Radgent adóhátrány érte-e a hozzá hasonló munkavállalóként folytatott tevékenységet végző, Németországban lakóhellyel rendelkező más német állampolgárokhoz viszonyítva, akik vele szemben belföldön, az Unió más tagállamában vagy olyan államban letelepedett közjogi jogi személy alkalmazásában végzik e tevékenységet, amelyre alkalmazandó az EGT-Megállapodás.

43 A jelen ügyben elegendő megállapítani, hogy a szóban forgó nemzeti jogszabályok, mivel elutasítják a Svájcban valamely közjogi jogi személy alkalmazásában mellékfoglalkozásként oktatói tevékenységet folytató német illetőségű adóalanyok vonatkozásában az e munkavállalóként folytatott tevékenységből eredő jövedelmet terhelő jövedelemadó alóli mentességet, míg ilyen adómentességet biztosítanak, amennyiben az említett tevékenységet belföldön, az Unió más tagállamában, vagy olyan államban letelepedett közjogi jogi személy alkalmazásában végzik, amelyre alkalmazandó az EGT-Megállapodás, eltérő adójogi bánásmódot eredményez a német illetőségű adóalanyok között a jövedelmük eredete alapján.

44 Ezen eltérő bánásmód visszatarthatja a német illetőségű és továbbra is a lakóhely szerinti államukban lakóhellyel rendelkező adóalanyokat a szabad mozgáshoz való joguk Svájc területén munkavállalóként folytatott oktatói tevékenység révén történő gyakorlásával, és ennélfogva egyenlőtlen bánásmódnak minősül, amely főszabály szerint ellentétes a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 9. cikkének (2) bekezdésével.

45 Mindazonáltal szintén figyelembe kell venni először is e megállapodás 21. cikkének (2) bekezdését, amely lehetővé teszi az adójogi eltérő bánásmódot azon adóalanyok vonatkozásában, akik nincsenek hasonló helyzetben, különösen a lakóhelyüket illetően.

46 Másodszor, amennyiben az adóalanyok hasonló helyzetben vannak, a Bíróságnak a Szerződésben biztosított szabad mozgáshoz való jogra vonatkozó állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy közérdeken alapuló nyomós okkal igazolható az eltérő bánásmód. Azonban ebben az esetben is szükséges, hogy az alkalmas legyen az általa elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd többek között: 2019. március 31-i Kraus ítélet, C-19/92, EU:C:1993:125, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2010. március 16-i Olympique Lyonnais ítélet, C-325/08, EU:C:2010:143, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47 Mivel az egyenlő bánásmód elve az uniós jog egyik fogalma (2011. október 6-i Graf és Engel ítélet, C-506/10, EU:C:2011:643, 26. pont), annak meghatározása érdekében, hogy a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás keretében adott esetben fennáll-e a egyenlőtlen bánásmód, amint az a jelen ítélet 36. pontjából kitűnik, analógia útján a Bíróságnak a jelen ítélet előző pontjában említett ítélkezési gyakorlatából eredő elvekre kell hivatkozni.

48 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy nem állították, hogy a Svájcban munkavállalóként mellékfoglalkozás keretében folytatott oktatói tevékenységet végző német illetőségű adóalanyok a jövedelem adót illetően nincsenek hasonló helyzetben azon német illetőségű adóalanyokhoz viszonyítva, akik nem az alapügyben adómentességet nyújtottak.

49 Az egyenlőtlen bánásmódot ezért csak közérdeken alapuló nyomós ok igazolhatja. Szükséges továbbá e feltevés keretében, hogy alkalmas legyen a kitűzött cél megvalósítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket.

50 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a 2007. december 18-i Jundt-ítéletében (C-281/06, EU:C:2007:816) a Bíróságnak a szabad mozgással élő, valamely tagállamban letelepedett egyetemnél önálló vállalkozóként, mellékfoglalkozás keretében oktatói tevékenységet folytató, de továbbra is a lakóhely szerinti államukban lakóhellyel rendelkező természetes személyek vonatkozásában vizsgálni kellett, hogy az e személyek és a belföldön ilyen tevékenységet folytató személyek közötti, az EStG 3. §-ának 26. pontjából eredő tiltott egyenlőtlen bánásmód igazolható-e közérdeken alapuló nyomós okkal.

51 A Bíróság a 2007. december 18-i Jundt-ítélet (C-281/06, EU:C:2007:816) 63. és 64. pontjában megállapította, hogy az ilyen eltérő bánásmód nem igazolható az oktatáshoz, a kutatáshoz és a fejlesztéshez kapcsolódó közérdeken alapuló kényszerítő okokkal, mivel az ilyen eltérés veszélyezteti a tevékenységüket mellékfoglalkozásként végző oktatóknak a szolgáltatásnyújtás Unión belüli helye megválasztására irányuló szabadságát, anélkül hogy igazolták volna, hogy az oktatás előmozdítására vonatkozó állítólagos célkitűzés eléréséhez szükség lenne az érintett adómentesség kizárólag azon adóalanyok számára történő fenntartására, akik belföldi egyetemeken végeznek hasonló tevékenységet.

52 A német adórendszer koherenciája biztosításának szükségességéhez kapcsolódó közérdeken alapuló nyomós okra alapított igazolást az adórendszer szempontjából a nemzeti egyetemek által fizetett költségtérítés adómentessége és ennek a kedvezménynek egy meghatározott adóteherrel való kiegyenlítése között fennálló közvetlen kapcsolat hiányában szintén elutasította a Bíróság ezen ítélet 69–71. pontjában.

53 Végül a Bíróság pontosította az említett ítélet 83–88. pontjában, hogy egyrészt az EStG 3. §-ának 26. pontjában előírt adómentesség nem az oktatás tartalmára vagy az oktatási rendszer szervezésére vonatkozó intézkedés, hanem egy általános jellegű adójogi intézkedés, amely abban az esetben biztosít adókedvezményt, ha valamely személy tevékenységét a közösségnek szenteli. Másrészt a tagállamok az oktatási rendszerük szervezésére vonatkozó határkörük és feladatuk gyakorlása során minden esetben kötelesek tiszteletben tartani a Szerződésnek a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseit. Ebből következik, hogy még ha egy ilyen nemzeti szabályozás az ilyen rendszerhez kapcsolódó intézkedésnek minősül is, továbbra sem egyeztethető össze a Szerződéssel, mivel befolyásolja a tevékenységüket mellékfoglalkozásként végző oktatóknak a szolgáltatásnyújtásuk helyére vonatkozó választását.

54 E megállapítások átültethetők az olyan helyzetre, mint amilyen az alapügyben szerepel. Ugyanis nem meghatározó az a tény, hogy a szóban forgó tevékenységet önálló vállalkozóként folytatják, mint a 2007. december 18-i Jundt-ítélet (C-281/06, EU:C:2007:816) alapjául szolgáló ügyben, vagy munkavállalóként, mint az alapügyben. Ezzel szemben bármelyik esetben a szóban forgó adójogszabályok, a jelen esetben az EStG 3. §-ának 26. pontja alkalmas arra, hogy befolyásolja a mellékfoglalkozásként oktatói tevékenységet folytató belföldi adóalanyok e tevékenység gyakorlásának helyére vonatkozó választását.

55 Az említett megfontolások szintén megfelelnek a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás céljának, amely, amint az a preambulumából kitűnik, arra irányul, hogy az uniós és a Svájci államszövetség állampolgárai számára megvalósítsa a személyek szabad mozgását az e megállapodás Szerződő Feleinek területén az Unióban alkalmazandó rendelkezések alapján.

56 Ebből következik, hogy az olyan nemzeti adójogszabályok, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek, amelyek a mellékfoglalkozásként Svájcban letelepedett közjogi jogi személy alkalmazásában munkavállalóként folytatott oktatói tevékenység gyakorlása érdekében szabad mozgáshoz való jogukkal élő belföldi adóalanyok számára nem biztosítanak adómentességet az e tevékenység folytatásának helye okán, nem igazolt egyenlőtlen bánásmódnak minősülnek, és ennélfogva ellentétesek a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 9. cikkének (2) bekezdésével.

57 E feltételek mellett azt kell válaszolni az előterjesztett kérdésre, hogy a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás munkavállalók közötti egyenlő bánásmódra vonatkozó rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétesek az olyan tagállami jogszabályok, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek, amelyek a teljes körű jövedelemadó-kötelezettséggel rendelkező, Svájcban letelepedett közjogi jogi személy alkalmazásában mellékfoglalkozás keretében munkavállalóként folytatott oktatói tevékenység gyakorlása érdekében szabad mozgáshoz való jogával élő belföldi állampolgár számára nem biztosítják az e munkavállalóként folytatott tevékenységből eredő jövedelemre kivetett adó alóli mentességet, jóllehet biztosítottak volna ilyen adómentességet, ha az említett tevékenységet az e tagállamban, valamely másik tagállamban vagy egy olyan államban letelepedett közjogi jogi személy alkalmazásában folytatták volna, amelyben alkalmazandó az EGT-Megállapodás.

A költségekről

58 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 (hatodik 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 munkavállalók közötti egyenlő bánásmódra vonatkozó rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétesek az olyan tagállami jogszabályok, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek, amelyek a teljes körű jövedelemadó-kötelezettséggel rendelkező, Svájcban letelepedett közjogi jogi személy alkalmazásában mellékfoglalkozás keretében munkavállalóként folytatott oktatói tevékenység gyakorlása érdekében szabad mozgáshoz való jogával élő belföldi állampolgár számára nem biztosítják az e munkavállalóként folytatott tevékenységből eredő jövedelemre kivetett adó alóli mentességet, jóllehet biztosítottak volna ilyen adómentességet, ha az említett tevékenységet az e tagállamban, valamely az Európai Unió másik tagállamában vagy egy olyan államban letelepedett közjogi jogi személy alkalmazásában folytatták volna, amelyben alkalmazandó az Európai Gazdasági Térség létrehozásáról szóló, 1992. május 2-i megállapodás.

Aláírások