A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2024. május 30.*

„Előzetes döntéshozatal – Az Európai Közösség és a Svájci Államszövetség között a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás – A lakóhelyét Svájcba áthelyező tagállami munkavállaló – Adókedvezmények – Jövedelemadó – A »kérelemre történő adómegállapítás« mechanizmusa – Kedvezményezett adóalanyok – A valamely tagállamban vagy az Európai Gazdasági Térségről (EGT) szóló megállapodás valamely részes államában lakóhellyel rendelkező, korlátozott adókötelezettség alá tartozó munkavállalókra való korlátozás – Egyenlő bánásmód”

A C-627/22. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Köln (kölni pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2022. október 4-én érkezett, 2022. szeptember 20-i határozatával terjesztett elő az

AB

és

a **Finanzamt Köln-Süd**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Arabadjiev tanácselnök, T. von Danwitz, P. G. Xuereb, A. Kumin és I. Ziemele (előadó) bírák,

főtanácsnok: M. Campos Sánchez-Bordona,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a német kormány képviseletében J. Möller és R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben,

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

* Az eljárás nyelve: német.

a főtanácsnok indítványának a 2023. november 16-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 között a személyek szabad mozgásáról szóló, 1999. június 21-én Luxembourgban aláírt megállapodás (HL 2002. L 114., 6. o.) értelmezésére vonatkozik, amelyet legutóbb a Horvát Köztársaságnak az Európai Unióhoz történő csatlakozása következtében a megállapodásban szerződő félként való részvételéről szóló, 2016. március 4-i jegyzőkönyvvel (HL 2017. L 31., 3. o.) igazítottak ki (a továbbiakban: a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás).

2 E kérelmet az AB és a Finanzamt Köln-Süd (dél-kölni adóhatóság, Németország) (a továbbiakban: adóhatóság) között a 2017 és 2019 közötti adózási időszakra (a továbbiakban: az alapügyben szóban forgó időszak) vonatkozó jövedelemadó-számítás tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás

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 preambulumának értelmében 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 kimondja:

„E megállapodás célja az Európai Közösség tagállamai 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;

[…]

c) a fogadó országban gazdasági tevékenységet nem végző személyeknek a Szerződő Felek felségterületére való belépés és tartózkodás jogának biztosítása;

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

6 Az említett megállapodásnak „A diszkrimináció tilalma” címet viselő 2. cikke a következőképpen 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.”

7 Ugyanezen megállapodásnak „A tartózkodáshoz és a gazdasági tevékenység végzéséhez való jog” című 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 6. cikke kimondja:

„A valamely Szerződő Fél felségterületén való tartózkodás jogát a gazdasági tevékenységet nem folytató személyeknek az I. melléklet nem aktív személyekre vonatkozó rendelkezéseinek megfelelően kell biztosítani.”

9 E megállapodás „Egyéb jogok” című 7. cikke értelmében:

„A Szerződő Felek az I. mellékletnek megfelelően különösen a személyek szabad mozgásával kapcsolatos alábbi jogokról rendelkeznek:

a) az élet-, foglalkoztatási és munkafeltételek, a gazdasági tevékenységben való részvétel lehetőségére és annak folytatására vonatkozóan a saját állampolgárokkal való egyenlő bánásmód joga;

[…]”

10 Az említett megállapodás „Átmeneti rendelkezések és a megállapodás továbbfejlesztése” című 10. cikke az (1)–(1c) bekezdésében többek között előírja a Svájci Államszövetség és egyes tagállamok azon jogát, hogy a gazdasági tevékenység végzésére való jogosultság tekintetében a tartózkodás bizonyos kategóriái tekintetében, valamint egy bizonyos időszakra vonatkozó mennyiségi korlátozásokat tartsanak fenn, (2)–(2c) bekezdésében a szerződő felek azon jogát, hogy bizonyos ideig fenntartsák a rendes munkaerőpiacon beilleszkedett munkavállalók elsőbbségének, valamint a másik Szerződő Fél állampolgáraira vonatkozó bér- és munkafeltételeknek az ellenőrzését, továbbá a (3)–(3c) bekezdésében a Svájci Államszövetség azon jogát, hogy a teljes kontingensén belül minimális új tartózkodási engedélyt tartson fenn az Európai Unió munkavállalói és önálló vállalkozói számára.

11 Ugyanezen megállapodás „Tartózkodás” című 13. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A Szerződő Felek vállalják, hogy az e megállapodás hatálya alá tartozó területeken egymás állampolgáraival szemben nem fogadnak el további korlátozó intézkedéseket.”

12 A személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 15. cikke szerint e megállapodás mellékletei és jegyzőkönyvei a megállapodás szerves részét képezik.

13 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. Az aláírás utáni esetjogról Svájc tájékoztatást kap. A megállapodás megfelelő működésének biztosítása érdekében a vegyes bizottság bármely Szerződő Fél kérésére meghatározza ezen esetjog következményeit.”

14 Az említett megállapodás 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 ide vonatkozó rendelkezéseinek alkalmazásakor.

(3) E megállapodás egyetlen rendelkezése sem akadályozza a Szerződő Feleket abban, hogy adók előírására, adófizetésre, valamint, a hatékony adóbeszedés biztosítására vonatkozóan intézkedéseket fogadjanak el, illetve alkalmazzanak, valamint, hogy nemzeti adójogszabályaik, illetve Svájc és az Európai Közösség egy vagy több tagállama közötti, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló megállapodások, vagy bármilyen más, adózással kapcsolatos megállapodás révén megakadályozzák az adófizetési kötelezettség teljesítését.”

15 A megállapodás I. melléklete a személyek szabad mozgásáról szól.

16 Ezen I. melléklet 6. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az 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. […]”

17 Az említett I. melléklet 7. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„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.”

18 Ugyanezen I. melléklet 8. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A munkavállalók a fogadó állam teljes felségterületén jogosultak a foglalkozás szabad megválasztására és a földrajzi mobilitásra.

(2) A foglalkozás szabad megválasztása magában foglalja a munkáltató, a munkakör vagy a foglalkozás megváltoztatását, valamint a munkavállalóból önálló vállalkozóvá válást. A földrajzi mobilitás magában foglalja a munka- és a lakóhely szabad megváltoztatását.”

19 A személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. mellékletének az „Egyenlő bánásmód” című 9. cikke az (1) és a (2) bekezdésében 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 […] családtagjai ugyanazokat az adókedvezményeket és szociális juttatásokat élvezik, amelyek a hazai munkavállalókat és családtagjaikat megilletik.”

20 Ezen I. melléklet 24. cikke szerint:

„(1) 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 jog

21 Az Einkommensteuergesetz (a jövedelemadóról szóló törvény; BGBl. 2009. I., 3366. o.) (a továbbiakban: EStG) alapeljárásra alkalmazandó változatának „Adókötelezettség” című 1. §-a kimondja:

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

[…]

(4) 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.

[…]”

22 Az EStG 9. §-a (1) bekezdésének szövege a következő:

„A szakmai költségek a jövedelmek megszerzése, védelme és megőrzése érdekében felmerült kiadások. E költségeket le kell vonni a bevételek azon csoportjából, amelyben keletkeztek. […]”

23 Az EStG „A kiegészítő bérek adómentes részének csökkentése és növelése” című 39a. §-a értelmében:

„(1) A teljes körű jövedelemadó-kötelezettséggel rendelkező munkavállaló kérelmére az adóhatóság a munkabéréből levonandó adókedvezmény teljes összegét a következő összegek összeadásával számítja ki:

1. A munkavállalói tevékenységből származó jövedelmet terhelő szakmai költségek, amennyiben azok meghaladják a foglalkoztatotti átalányösszeget [a 9a. § első mondata 1. pontjának a) alpontja] […]

[…]

(2) A munkavállaló az (1) bekezdésben említett kérelmet a saját kezűleg aláírt, előzetesen kinyomtatott formanyomtatványon nyújtja be. Az e kérelem benyújtására nyitva álló határidő azon évet megelőző év október 1-jén kezdődik, amelyre az adókedvezményt alkalmazni kell. Ez a határidő azon naptári év november 30-án ér véget, amelyben az adókedvezmény alkalmazandó. […]

[…]

(4) Az 50. § (1) bekezdése negyedik mondatának hatálya alá tartozó, korlátozott jövedelemadó-kötelezettséggel rendelkező munkavállaló esetében az adóhatóság kérelemre meghatározza a teljes munkabérből levonandó adókedvezményt az alábbi összegek összege alapján:

1. a munkavállalói tevékenységből származó jövedelem elérése érdekében felmerülő szakmai költségek, […]

[…]

A kérelem csak a hatóság által előírt formanyomtatványon nyújtható be annak a naptári évnek a végéig, amelyre a konkrét adatokat a munkabérre kivetett forrásadó céljából alkalmazni kell.”

24 Az EStG 46. §-a (2) bekezdésének 4. és 8. pontja és (4) bekezdésének a szövege a következő:

„(2) Ha a jövedelem részben vagy egészben olyan munkavállalói tevékenységből származó jövedelemből áll, amelyre forrásadót vetettek ki, az adót csak akkor kell megfizetni:

[…]

4. ha valamely adott adóalany esetében az EStG 39a. §-a (1) bekezdése első mondatának 1–3., 5. vagy 6. pontja szerinti adókedvezményt állapítottak meg, és a naptári évben kapott teljes munkabér meghaladja a 11 600 eurót [2017-ben 11 200 eurót és 2018-ban 11 400 eurót], […]; ugyanez a szabály vonatkozik az 1. § (2) bekezdésében meghatározott személyi körbe tartozó

adóalanyokra, illetve a korlátozott jövedelemadó-kötelezettség alá tartozó munkavállalókra, amennyiben e bejegyzések a forrásadó tekintetében kiállított adóigazoláson jelennek meg (a 39. § (3) bekezdésének első mondata);

[…]

8. ha az adókötelezettséget kérik, különösen a béradónak a jövedelemadóba történő beszámítása érdekében. E kérelmet jövedelemadó-bevallás benyújtásával kell előterjeszteni.

[…]

(4) Amennyiben a (2) bekezdés alapján kizárt az adózási rendszer alkalmazása, az adóalany által a munkavállalói tevékenységből származó jövedelem után fizetendő jövedelemadó az adóalany által, a béréből a béradó címén levont forrásadó révén megfizetettnek minősül, feltéve hogy az nem használható az alacsonyabb béradó kiegyenlítésére. […]”

25 Az EStG „Korlátozott adókötelezettség alá eső jövedelmek” című 49. §-ának (1) bekezdése kimondja:

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

[…]

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

a) amely tevékenységre Németországban kerül vagy került sor, illetve amelyet ott vesznek vagy vettek igénybe,

[…]

[…]”

26 Az EStG-nek a korlátozott adókötelezettség alá tartozó adóalanyokra vonatkozó különös rendelkezésekről szóló 50. §-a előírja:

„(1) A korlátozott jövedelemadó-kötelezettséggel rendelkező személyek csak abban az esetben vonhatják le a 4. § (4)–(8) bekezdése szerinti levonható költségeket vagy a 9. § szerinti szakmai költségeket, ha ezek a költségek és terhek gazdasági kapcsolatban állnak a belföldi jövedelemmel. […]

(2) A munkabért terhelő forrásadó hatálya alá tartozó jövedelmekre alkalmazandó jövedelemadót […] a korlátozott adókötelezettség alá tartozó adóalanyok tekintetében a forrásadóval megfizetettnek kell tekinteni. Az első mondat nem alkalmazandó:

[…]

4. a 49. § (1) bekezdésének 4. pontja értelmében vett nem önálló tevékenységből származó jövedelemre,

a) ha a 39a. § (4) bekezdése szerinti, a munkabérre kivetett forrásadót befolyásoló ismérvként adókedvezményt állapítanak meg, vagy

b) jövedelemadó iránti kérelem esetén (a 46. § (2) bekezdésének 8. pontja);

[…]

[…] A második mondat 4. pontjának b) alpontja kizárólag az Európai Unió valamely tagállamának vagy az Európai Gazdasági Térségről szóló [1992. május 2-i] megállapodás [(HL 1994. L 1., 3. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 52. kötet, 3. o.; a továbbiakban: EGT-Megállapodás)] hatálya alá tartozó más állam állampolgáraira vonatkozik, akik ezen államok egyikének területén rendelkeznek lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel. […]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

27 Az alapügyben szóban forgó időszakban AB német állampolgár vezetőként dolgozott egy Z-ben (Németország) letelepedett német társaság javára, és e munkaviszonyból munkavállalói tevékenységből származó jövedelmet szerzett, miközben Svájcban rendelkezett lakóhellyel és szokásos tartózkodási hellyel. AB a svájci lakóhelyéről távmunkában, valamint németországi szakmai utazások keretében végzett tevékenységet.

28 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy AB 2016 áprilisában Németországból Svájcba költözött olyan családi okokból, amelyek azzal függtek össze, hogy felesége ebben az államban fogadott el állást, és hogy Svájcban való letelepedése megfelelő formában, letelepedési engedély keretében valósult meg.

29 Az alapügyben szóban forgó időszakban AB-t Németországban az EStG 1. §-a (4) bekezdésének megfelelően korlátozott adókötelezettség terhelte. A teljes munkabére béradó tárgyát képezte, amelynek forrásadó formájában történő levonását és az adóhatóság részére történő visszautalását AB munkáltatója teljesítette.

30 AB szakmai utazásai során lízingbe vett, nem a munkáltató által biztosított gépjárművet használt, és többek között az e gépjárműhöz kapcsolódó költségeket, valamint egyéb utazási költségeket viselt. Az alapügyben szóban forgó időszakban az adóhatóság semmilyen adókedvezményt nem állapított meg.

31 A munkabérből származó jövedelmén kívül AB jövedelmet szerzett két Németországban fekvő ingatlan bérbeadásából és haszonbérbe adásából.

32 Az alapügyben szóban forgó időszakra vonatkozó, az adóhatósághoz benyújtott adóbevallásában AB a bérbeadásból és haszonbérbe adásból származó jövedelmeken kívül munkavállalói tevékenységből származó jövedelmet is bevallott. A 2017-es adóévet illetően jelezte, hogy a munkavállalói tevékenységből származó, összesen 113 299,41 euró bruttó jövedelemből 63 651 euró bruttó munkabér felel meg a Németországban végzett tevékenységnek, és ott adóköteles. Ami a 2018-as adóévet illeti, a munkavállalói tevékenységből származó, összesen 115 498,41 euró összegű bruttó jövedelemből 60 932 euró bruttó jövedelemnek feleltek meg a Németországban végzett tevékenységek, a 2019-es adóévet illetően pedig a munkavállalói tevékenységből származó, összesen 115 314,91 euró összegű jövedelemből 57 429 euró bruttó munkabér felel meg a Németországban végzett tevékenységeknek.

33 Az említett bevallásokban AB az adó összegének csökkentéséhez hozzájáruló költségként szakmai költségeket, azaz a Németországban adóköteles tevékenységhez kapcsolódó költségeket érvényesített, és az EStG 50. §-a (2) bekezdésének hetedik mondatával összefüggésben értelmezett 50. §-a (2) bekezdése 4. pontjának b) alpontja szerint jövedelemadó iránti kérelmet nyújtott be (a továbbiakban: a kérelemre történő adómegállapítás).

34 Az alapügyben szóban forgó időszakra vonatkozó adómegállapítási határozatokban az adóhatóság a jövedelemadó kiszámítása során kizárólag a bérbeadásból és haszonbérbe adásból származó jövedelmeket vette alapul, mivel úgy ítélte meg, hogy a munkabérből származó jövedelmet terhelő adót az EStG 50. §-a (2) bekezdésének első mondata alapján már megfizették a forrásadóval. Következésképpen sem a már megfizetett német béradót, sem a szolidaritási különadót nem számították bele a német jövedelemadó összegébe. Az adóhatóság a kérelemre történő adómegállapítást azzal az indokkal tagadta meg, hogy az azokra a munkavállalókra korlátozódik, akiknek lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye az Unió valamely tagállamában vagy az EGT-Megállapodás valamely részes államában van.

35 Mivel AB ezen adómegállapító határozatokkal szembeni kifogásai a 2020. február 25-i és a 2021. november 15-i határozatokkal elutasításra kerültek, AB keresetet indított a Finanzgericht Köln (kölni pénzügyi bíróság, Németország), azaz a kérdést előterjesztő bíróság előtt annak érdekében, hogy a munkabérre kivetett forrásadótól eltérő, a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Svájci Államszövetség közötti bérmegosztást figyelembe vevő, kérelemre történő adómegállapítást alkalmazzanak rá.

36 AB szerint a kérelemre történő adómegállapítás svájci lakóhely esetén történő megtagadása ellentétes a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodással, figyelemmel többek között a 2019. február 26-i Wächtler ítéletre (C-581/17, EU:C:2019:138), sérti a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. melléklete 9. cikkének (2) bekezdésében előírt, az adókedvezményekkel kapcsolatos egyenlő bánásmódhoz való jogot, és nem igazolható. A személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 13. cikkében előírt *standstill* klauzulára sem lehet hivatkozni. Az a lehetőség, hogy a munkabérre kivetett forrásadót befolyásoló ismérvként adókedvezményt jegyezzenek be (a továbbiakban: az adókedvezmény bejegyzése), nem szünteti meg az egyenlőtlen bánásmódot, és nem minősül igazolási oknak sem. Az ilyen bejegyzést az adózási időszak vége előtt kell kérelmezni, annak pontos ismerete nélkül, hogy az előnyös-e, és ha igen, milyen mértékben, és jövedelemadó-bevallás meghatározott határidőn belül történő kötelező benyújtása szükséges hozzá, míg a kérelemre történő adómegállapítás esetén csak a négyéves elszámolási határidő áll fenn.

37 Az adóhatóság mindenekelőtt arra hivatkozik, hogy még ha feltételezzük is, hogy AB a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás és annak I. mellékletének a személyi hatálya alá tartozik – amit e hatóság kétségbe von –, a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodásban megállapított jogok nem egyeznek meg az EUM-Szerződés által biztosított alapvető szabadságokkal. Továbbá a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 13. cikkében előírt *standstill* klauzulából a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás aláírásának időpontjában fennálló valamennyi korlátozás fenntartásához való jogosultság következik. Márpedig az EStG 50. §-a (2) bekezdésének első mondata alapján korlátozott adókötelezettség alá tartozó személyeket illetően a munkavállalói tevékenységből származó jövedelem tekintetében az EStG-ben előírt munkabérre kivetett forrásadó mentesítő hatása már ebben az időpontban alkalmazandó volt.

38 Végül a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 21. cikkének (2) és (3) bekezdése alapján igazolt az esetleges eltérő adójogi bánásmód. Annak lehetősége, hogy a béradóztatási eljárás keretében a szakmai költségeit és az adókedvezmény bejegyzése révén az adó csökkentését elősegítő egyéb elemeket érvényesítsék, a hátrányos megkülönböztetés fennállása ellen szól. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a különböző adóztatási eljárások fennállása nem minősül az alapvető szabadságok megsértésének (2008. december 22-i Truck Center ítélet, C-282/07, EU:C:2008:762), és az 1995. február 14-i Schumacker ítélet (C-279/93, EU:C:1995:31, 53. és 54. pont) alapjául szolgáló ügyben szóban forgó helyzettel ellentétben az alapügyben a béradókedvezmény érvényesítése iránti eljárás és a későbbi kötelező adóztatási eljárás lehetővé tette a szakmai költségek levonását.

39 A kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy az EStG 49. §-a (1) bekezdése 4. pontjának a) alpontja értelmében a belföldön, azaz Németországban végzett munkavállalói tevékenységből származó jövedelem a korlátozott adókötelezettség szempontjából belföldi jövedelemnek minősül, és az alapügyben nem vitatott, hogy kizárólag a Németországban végzett tevékenységnek megfelelő, a munkanaponkénti felosztás alapján járó munkabér adóköteles Németországban.

40 E bíróság rámutat arra, hogy az EStG 50. §-a (2) bekezdésének első mondata értelmében a munkabérből származó jövedelmet terhelő adót főszabály szerint úgy kell tekinteni, mint amelyet a munkabérből levont forrásadóval fizettek meg. E levonásra főszabály szerint a bruttó munkabér és adott esetben a levonásra vonatkozó átalányösszegek alapján kerül sor. Mindazonáltal az EStG szerint alacsonyabb béradólevonás lehetséges az adókedvezménynek az adóhatóság által előírt, a naptári év vége előtt megfelelő időben benyújtott nyomtatvány útján történő bejegyzése révén, amelyet minden korlátozott jövedelemadó-kötelezettséggel rendelkező munkavállaló kérelmezhet, ideértve a svájci lakóhellyel rendelkező munkavállalókat is.

41 Az ilyen bejegyzés esetén az EStG 50. §-a (2) bekezdése második mondata 4. pontjának a) alpontja alapján kizárt a forrásadó mentesítő hatása, és az adóalanynak olyan (kötelező adózási) eljárást kellene lefolytatnia, amelynek keretében a jövedelmeket a béradóztatási eljárásban levont összegektől függetlenül számítják ki, és a jövedelemadót többek között a már megfizetett béradó beszámításával számítják ki. A túl magas adókedvezmény bejegyzése adómegállapító határozatokhoz vezethet, amelyeket az adóhatóságnak ezt követően érvényesítenie kellene a külföldi illetőségű adóalannyal szemben. Ha azonban az adóztatási eljárásban igényelt adókedvezménynél magasabb szakmai költségek merülnek fel, vagy például olyan jövedelmek, amelyek csak korlátozott adókötelezettség alá tartoznak, a visszatérítéshez való jog is fennállhat. Az adóalanyt adóbevallás benyújtására vonatkozó kötelezettség is terheli, és e benyújtás hiányában az adó hivatalból, az adóalapok becslésével történő kiszámításának, késedelmi pótlék megállapításának vagy kényszerítő bírság – annak összegének meghatározásával történő – kiszabása kockázatának veti magát alá.

42 Az adókedvezmény bejegyzésén kívül az Unió valamely tagállamának vagy az EGT-Megállapodás más részes államának azon állampolgárai, akik ezen államok egyikének területén rendelkeznek lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel, az EStG 50. §-a (2) bekezdése második mondata 4. pontjának b) alpontja és 46. §-a (2) bekezdésének 8. pontja alapján dönthetnek a kérelemre történő adómegállapítás mellett. Az adóbevallás benyújtása egyenértékű a választási jog gyakorlásával, és az adóalany a négyéves elszámolási határidőn belül szabadon dönthet arról, hogy be kíván-e nyújtani jövedelemadó-bevallást, amit a kérdést előterjesztő bíróság szerint csak akkor tesz meg, ha a fizetett béradó magasabb, mint a kiszámított jövedelemadó.

43 E bíróság pontosítja, hogy az EStG-nek a belföldi munkavállalókat érintő, kérelemre történő adózásra vonatkozó 46. §-a évtizedek óta hatályban van, míg a tagállamok és az EGT-Megállapodásban részes más államok ezen államokban lakóhellyel rendelkező állampolgárait érintő, kérelemre történő adómegállapításhoz való jog 1997. január 1-je óta van hatályban, és azt az 1995. február 14-i Schumacker ítéletre (C-279/93, EU:C:1995:31) válaszul vezették be.

44 A kérdést előterjesztő bíróság rámutat arra, hogy ha a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodást úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes a kérelem alapján történő adómegállapításnak a más tagállamban vagy az EGT-Megállapodás más részes államában lakóhellyel rendelkező adóalanyokra történő korlátozása, az alapügyben szóban forgó időszak tekintetében kérelemre adót kellene megállapítani, aminek az lenne a következménye, hogy az alapeljárás felperese javára figyelembe vennék a szalmai költségeket, és beszámítanák a német béradót. Ez az AB számára jelentős adóvisszatérítést eredményezne.

45 E körülmények között a Finanzgericht Köln (kölni pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni [a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás] rendelkezéseit, különösen a 7. cikket és az I. melléklet 9. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett 15. cikket (egyenlő bánásmódhoz való jog), hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely szerint az EU-[tagállam] vagy [Európai Gazdasági Térség részes állama] (így [a Németországi Szövetségi Köztársság]) állampolgárságával rendelkező, Németországban vagy [EU-tagállamban vagy az Európai Gazdasági Térség részes államában] letelepedett (lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező) munkavállalók a nem önálló munkából származó, Németországban adóköteles jövedelem tekintetében maguk kérhetik a jövedelemadó megállapítását (»kérelemre történő adómegállapítás«), különösen a jövedelemadó kiadások (szakmai költségek) és az adólevonási eljárás során kifizetett német béradó beszámításának figyelembevételével történő visszatérítése érdekében, ez a jog azonban a Svájcban letelepedett német és svájci állampolgárokat nem illeti meg?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

46 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 7. és 15. cikkét – a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. melléklete 9. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben – úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely az e tagállam, más tagállam vagy az EGT-Megállapodás valamely részes államának állampolgárságával rendelkező és ezen egyik állam területén lakóhellyel rendelkező adóalanyok számára tartja fenn azt a jogot, hogy a munkavállalói tevékenységből származó jövedelem tekintetében a kérelemre történő adómegállapítást válasszák annak érdekében, hogy figyelembe vegyék az olyan költségeket, mint a szakmai költségek, és beszámítsák az adólevonási eljárás keretében levont béradót, amelyek a jövedelemadó visszatérítéséhez vezethetnek, és nem biztosít ilyen választási lehetőséget többek között az előbbi tagállam azon állampolgára számára, aki Svájcban rendelkezik lakóhellyel, és aki e tagállamban munkavállalói tevékenységből származó jövedelmet szerez.

Előzetes észrevételek

47 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy mivel a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás nemzetközi szerződés, azt a szerződések jogáról szóló, 1969. május 23-i bécsi egyezmény (*Recueil des traités des Nations unies*, 1155. kötet, 331. o.; kihirdette: az 1987. évi 12. törvényerejű rendelet) 31. cikkének megfelelően jóhiszeműen, kifejezéseinek szövegösszefüggésükben szokásos értelme szerint, valamint tárgya és célja figyelembevételével kell értelmezni. Ezenkívül e rendelkezésből az következik, hogy valamely kifejezésnek különleges értelmet kell adni, ha megállapítható, hogy a részes feleknek ez volt a szándékuk (2019. február 26-i Wächtler ítélet, C-581/17, EU:C:2019:138, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 A Bíróság már először is pontosította, hogy a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás az Unió és a Svájci Államszövetség közötti kapcsolatok általánosabb keretébe illeszkedik. A Svájci Államszövetség, még ha nem is vesz részt az Európai Gazdasági Térségben és az Unió belső piacában, mégis számos, kiterjedt területeket, illetve olyan különös jogokat és kötelezettségeket lefedő megállapodással kötődik az Unióhoz, amelyek bizonyos szempontból a Szerződésben meghatározott jogok és kötelezettségek megfelelői. E megállapodások, köztük a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás általános célja az Unió és a Svájci Államszövetség közötti gazdasági kapcsolatok szorosabbra fűzése (2011. október 6-i Graf és Engel ítélet, C-506/10, EU:C:2011:643, 33. pont; 2019. február 26-i Wächtler ítélet, C-581/17, EU:C:2019:138, 36. pont).

49 Ugyanakkor, mivel a Svájci Államszövetség nem csatlakozott az Unió belső piacához, magának a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodásnak az ilyen értelmű kifejezett rendelkezései hiányában a belső piacra vonatkozó uniós jogi rendelkezéseknek adott értelmezés nem alkalmazható automatikusan a megállapodás értelmezésére (2018. március 15-i Picart ítélet, C-355/16, EU:C:2018:184, 29. pont; 2019. február 26-i Wächtler ítélet, C-581/17, EU:C:2019:138, 37. pont).

50 Ami másodszor az a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás célját és az abban használt kifejezések értelmezését illeti, ezen megállapodás preambulumából, 1. cikkéből és 16. cikkének (2) bekezdéséből az következik, hogy annak célja a személyek szabad mozgásának az e felek felségterületén való, az Unió természetes személy polgárai és a Svájci Államszövetség természetes személy állampolgárai érdekében történő megvalósítása az Unióban alkalmazandó előírások alapján, amelynek fogalmait a Bíróságnak az említett megállapodás aláírását megelőzően keletkezett releváns ítélkezési gyakorlata figyelembevételével kell értelmezni. Ami az ezen időpontot követően keletkezett ítélkezési gyakorlatot illeti, meg kell jegyezni, hogy a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 16. cikkének (2) bekezdése előírja egyrészt, hogy a Svájci Államszövetséget tájékoztatni kell ezen ítélkezési gyakorlatról, másrészt pedig hogy ezen megállapodás megfelelő működésének biztosítása érdekében az említett megállapodás 14. cikke szerinti vegyes bizottság bármely Szerződő Fél kérésére meghatározza ezen ítélkezési gyakorlat következményeit. Mindemellett még e bizottság határozatának hiányában is figyelembe kell venni az említett ítélkezési gyakorlatot, amennyiben az csupán pontosítja vagy megerősíti a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás időpontjában fennálló ítélkezési gyakorlatban kialakított, az uniós jogi fogalmakra vonatkozó elveket, amelyek e megállapodás alapjául szolgálnak (2019. február 26-i Wächtler ítélet, C-581/17, EU:C:2019:138, 38. és 39. pont).

51 Ezen elveknek megfelelően és ezen megfontolások fényében kell értelmezni a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás rendelkezéseit annak meghatározása érdekében, hogy először is egy olyan helyzet, mint amelyről az alapügyben szó van, e megállapodás hatálya alá tartozik-e, és ha igen, másodszor pedig, hogy azokkal ellentétes-e az alapügyben szereplőhöz hasonló szabályozás.

A személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás alkalmazhatóságáról

52 Mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás preambuluma, valamint 1. cikkének a) és c) pontja értelmében e megállapodás hatálya alá tartoznak az Unió tagállamainak természetes személy polgárai és a Svájci Államszövetség természetes személy állampolgárai, akár folytatnak gazdasági tevékenységet, akár nem folytatnak ilyen tevékenységet (lásd ebben az értelemben: 2019. február 26-i Wächtler ítélet, C-581/17, EU:C:2019:138, 41. pont).

53 Ezt követően kitűnik a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 1. cikkének a) és d) pontjából, hogy az előbbi az állampolgárainak biztosítja a belépés, a tartózkodás, a nem önálló munkavállalás jogát, valamint a saját állampolgáraiknak nyújtottakkal azonos élet-, foglalkoztatási és munkavállalási feltételeket (2016. szeptember 21-i Radgen ítélet, C-478/15, EU:C:2016:705, 37. pont).

54 E tekintetben a Bíróság már rámutatott arra, hogy a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 4. cikke biztosítja a gazdasági tevékenység végzéséhez való jogot e megállapodás I. mellékletének rendelkezései szerint, és ezen I. melléklet II. fejezete a munkavállalók szabad mozgására, és különösen az egyenlő bánásmód elvére vonatkozó rendelkezéseket tartalmaz (2016. szeptember 21-i Radgen ítélet, C-478/15, EU:C:2016:705, 38. pont). Egyébiránt a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 7. cikkének a) pontja előírja, hogy a Szerződő Felek az említett I. mellékletnek megfelelően rendelkezéseket fogadnak el többek között az élet-, foglalkoztatási és munkafeltételek, a gazdasági tevékenységben való részvétel lehetőségére és annak folytatására vonatkozóan a saját állampolgárokkal való egyenlő bánásmód jogát illetően.

55 Végül, a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 2. cikke kimondja, hogy valamely Szerződő Félnek egy másik Szerződő Fél területén jogszerűen tartózkodó állampolgárai, e megállapodás I–III. melléklete rendelkezéseinek alkalmazása során és azoknak megfelelően, nem különböztethetők meg az állampolgárságuk szerint. A hátrányos megkülönböztetés tilalmának e 2. cikkben foglalt elve annyiban alkalmazandó, amennyiben ezen állampolgárok helyzete a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I–III. melléklete rendelkezéseinek a tárgyi hatálya alá tartozik (lásd ebben az értelemben: 2010. július 15-i Hengartner és Gasser ítélet, C-70/09, EU:C:2010:430, 39. pont).

56 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó időszakban AB egy németországi székhelyű munkáltató részére végzett tevékenységet a svájci lakóhelyéről távmunkában, valamint a Németországba irányuló szakmai utazások keretében, és e munkaviszonyból munkavállalói tevékenységből származó jövedelemre tett szert, amelynek e tagállam által történő adójogi kezelését vitatja.

57 A kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatásából az is kitűnik, hogy a Németországban történő adóztatás kizárólag a Németországban végzett tevékenységnek megfelelő munkabérre vonatkozik, munkanaponkénti felosztás alapján.

58 Így AB, mint Svájc területén jogszerűen tartózkodó német állampolgár, a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 1. és 2. cikkében említett személyek kategóriájába tartozik. Azt is meg kell vizsgálni, hogy AB helyzete a személyek szabad mozgásáról megállapodás I. mellékletének tárgyi hatálya alá tartozik-e, amely melléklet a személyek szabad mozgásáról megállapodás 15. cikkének megfelelően annak szerves részét képezi, és amely a személyek – többek között a munkavállalók – szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseket ír elő.

59 Meg kell állapítani, hogy a „munkavállalónak” a személyek szabad mozgásáról megállapodás értelmében vett fogalmának személyi hatályát e megállapodás I. mellékletének 6. és 7. cikke határozza meg (lásd analógia útján: 2018. március 15-i Picart ítélet, C-355/16, EU:C:2018:184, 18. pont; 2019. február 26-i Wächtler ítélet, C-581/17, EU:C:2019:138, 47. pont).

60 Az említett I. melléklet 6. cikke értelmében munkavállalónak kell tekinteni, aki állampolgára valamely Szerződő Félnek, és akit a fogadó ország munkáltatója alkalmaz.

61 Az említett I. melléklet 7. cikkének (1) bekezdése szerint 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.

62 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 (2015. november 19-i Bukovansky ítélet, C-241/14, EU:C:2015:766, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

63 Meg kell állapítani, hogy a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. melléklete 7. cikkének (1) bekezdése alkalmazható az AB 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 (lásd ebben az értelemben: 2015. november 19-i Bukovansky ítélet, C-241/14, EU:C:2015:766, 32. pont).

64 Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a lakóhelyre való visszatérésre vonatkozó, a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. melléklete 7. cikkének (1) bekezdésében előírt feltétel teljesül-e az alapügyben szóban forgó helyzetben.

65 Ha a kérdést előterjesztő bíróság arra a megállapításra jut, hogy a német területen a lakóhelyére való visszatérés nélküli, a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. melléklete 7. cikkének (1) bekezdésében említetteknél hosszabb tartózkodások miatt AB nem minősíthető „határ menti ingázó munkavállalónak”, a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás értelmében vett „munkavállalóként” hivatkozhat azonban a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodásra.

66 Egy olyan helyzetben ugyanis, amelyet az jellemez, hogy AB német állampolgár lakóhelye Svájcban található, és Németországban letelepedett munkáltató javára végez munkavállalói tevékenységet, a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. melléklete 6. cikkének szövegével nem ellentétes az, hogy ez utóbbi államot ezen I. melléklet 6. és azt követő cikkei értelmében vett „fogadó államnak” lehessen tekinteni, és AB ott „munkavállalónak” minősüljön, a személyek

szabad mozgásáról szóló megállapodás I. mellékletének II. fejezete értelmében, azaz valamely Szerződő Fél olyan állampolgárának, akit a fogadó állam munkáltatója alkalmaz, amely a jelen esetben ezen állampolgár származási állama is.

67 Ezt a következtetést támasztja alá a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. melléklete II. fejezetének rendszere, annak általános célkitűzései, valamint a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 6. cikkének és a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. melléklete 24. cikke (1) bekezdésének rendelkezései, amelyek a tartózkodási jogot, vagyis az egyik Szerződő Fél állampolgárainak azon jogát rögzítik, hogy a másik Szerződő Fél felségterületén telepedjenek le, függetlenül attól, hogy folytatnak-e gazdasági tevékenységet.

68 Így, bár a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. melléklete 6. cikkének tartózkodási engedélyre vonatkozó rendelkezései, ezen I. mellékletnek a foglalkozási és földrajzi mobilitásra vonatkozó 8. cikke, valamint az említett I. melléklet 10. cikke, amely előírja annak lehetőségét, hogy valamely Szerződő Fél állampolgáraitól megtagadják a közhatalom gyakorlásához kapcsolódó, a közigazgatásban való munkavállalás jogát, nem biztosítanak további jogokat a munkavállalók számára a fogadó államban, amelynek állampolgárai, és azokra nem lehet hivatkozni, nem ez a helyzet a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. mellékletének „Egyenlő bánásmód” című 9. cikke esetében, amely a munkavállalók szabad mozgásával összefüggésben biztosítja a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 2. cikkében foglalt hátrányos megkülönböztetés tilalma elvének alkalmazását (lásd analógia útján: 2015. november 19-i Bukovansky ítélet, C-241/14, EU:C:2015:766, 47. pont; 2016. szeptember 21-i Radgen ítélet, C-478/15, EU:C:2016:705, 39. pont).

69 A Bíróság ugyanis már kimondta, hogy bizonyos körülmények között és az alkalmazandó rendelkezések függvényében lehetséges, hogy az egyik Szerződő Fél állampolgárai saját országaikkal szemben is hivatkozzanak a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodáson alapuló jogokra (2013. február 28-i Ettwein ítélet, C-425/11, EU:C:2013:121, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

70 A munkavállalókat illetően a Bíróság többek között megállapította, hogy a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. mellékletének 9. cikkére, amely a (2) bekezdésében különös szabályt fogalmaz meg annak érdekében, hogy a munkavállaló és családtagjai ugyanazon adókedvezményekben és szociális juttatásokban részesüljenek, mint amelyek a hazai munkavállalókat és családtagjaikat megilletik, hivatkozhat az a munkavállaló, aki valamely Szerződő Fél olyan állampolgára, aki a származási államára tekintettel gyakorolta a szabad mozgáshoz való jogát (lásd ebben az értelemben: 2015. november 19-i Bukovansky ítélet, C-241/14, EU:C:2015:766, 36. pont; 2016. szeptember 21-i Radgen ítélet, C-478/15, EU:C:2016:705, 40. pont).

71 Márpedig egyrészt az AB-hez hasonló olyan munkavállaló helyzete, aki a szabad mozgáshoz való jogát úgy gyakorolta, hogy lakóhelyét Németországból Svájcba helyezte át, és aki a származási államában – amely a fogadó állam is – dolgozik, összehasonlítható a Bíróság által a 2015. november 19-i Bukovansky ítélet (C-241/14, EU:C:2015:766) alapjául szolgáló ügyben vizsgált, német határ menti ingázó munkavállaló helyzetével, aki lakóhelyét Németországból Svájcba helyezte át, miközben munkavégzési helyét megtartotta az előbbi államban.

72 Másrészt a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. melléklete II. fejezetének rendelkezései és különösen az egyenlő bánásmód elve egyformán alkalmazandó a munkavállalókra és a határ menti ingázó munkavállalókra, anélkül

hogy e tekintetben különbséget tenne közöttük (lásd ebben az értelemben: 2008. december 22-i Stamm és Hauser ítélet, C-13/08, EU:C:2008:774, 42. pont), a határ menti ingázó munkavállalók sajátos helyzetét pedig a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. mellékletének 7. cikke veszi figyelembe (lásd analógia útján: 2013. február 28-i Ettwein ítélet, C-425/11, EU:C:2013:121, 37. és 38. pont).

73 Ezenkívül, amint arra a jelen ítélet 52. és 53. pontja emlékeztet, a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás célja, hogy az Unió tagállamai és a Svájci Államszövetség természetes személy állampolgárai számára a szabad mozgást a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás részes feleinek területén is biztosítsa.

74 Egyébiránt a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 6. cikke és I. melléklete 24. cikkének (1) bekezdése 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.

75 Az AB-hez hasonló, lakóhelyét Svájcba áthelyező és Németországban letelepedett munkáltatónál alkalmazott munkavállaló azon jogának elismerése, hogy ez utóbbi állammal szemben a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás rendelkezéseire hivatkozzon, lehetővé teszi számára, hogy teljes mértékben éljen az e rendelkezésekben előírt tartózkodási joggal, miközben fenntartja gazdasági tevékenységét a származási országában (lásd analógia útján: 2013. február 28-i Ettwein ítélet, C-425/11, EU:C:2013:121, 39. pont). Ugyanis a személyeknek az személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás által biztosított szabad mozgása korlátozását jelentené, ha valamely Szerződő Fél állampolgárát hátrány érné származási államában pusztán amiatt, mert gyakorolta szabad mozgáshoz való jogát (2019. február 26-i Wächtler ítélet, C-581/17, EU:C:2019:138, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

76 Következésképpen AB helyzete a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás, valamint annak I. mellékletének hatálya alá tartozik. Ezenkívül az említett I. melléklet 9. cikkében előírt egyenlő bánásmód elve alkalmazandó az AB-hez hasonló olyan munkavállaló helyzetére, aki a szabad mozgáshoz való jogát e munkavállaló fogadó tagállamával szemben gyakorolta, amely szintén az említett munkavállaló származási állama.

77 Végül ezt az értelmezést nem kérdőjelezi meg a 2009. november 12-i Grimme ítélet (C-351/08, EU:C:2009:697), amelyben a Bíróság megállapította, hogy a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elve nem alkalmazható valamely tagállamnak az ugyanezen tagállam területén svájci jog szerinti társaság fióktelepén foglalkoztatott állampolgára esetében. Az említett ítélet alapjául szolgáló ügy tényállásából ugyanis az következik, hogy a Svájccal fennálló egyetlen kapcsolódási pont az volt, hogy az a fióktelep, amelynél az érintettet Németországban foglalkoztatták, egy svájci jog szerinti társaság fióktelepe volt.

78 Mivel AB helyzete a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás hatálya alá tartozik, és mivel az I. mellékletének 9. cikkében előírt egyenlő bánásmód elve alkalmazandó az ilyen helyzetre, meg kell vizsgálni, hogy a jelen ítélet 47–50. pontjában felidézett elvekkel és megfontolásokkal összhangban értelmezett személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás kizárja-e, hogy AB-től megtagadják Németországban kérelem alapján történő adómegállapítási eljárás választásának jogát.

A személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás rendelkezéseinek hatályáról

Az adókedvezmény tekintetében alkalmazott eltérő bánásmódról

79 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy a kérelemre történő adómegállapítás választásának joga, amelyet AB az alapeljárás keretében igénybe kíván venni, megilleti a Németországban lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező adóalanyokat, valamint a külföldi illetőségű adózókat, ha valamely tagállam vagy az EGT-Megállapodás valamely részes államának állampolgárai, és ezen államok egyikének területén rendelkeznek lakóhellyel.

80 A kérdést előterjesztő bíróság által nyújtott magyarázatokból kitűnik, hogy a kérelem alapján történő adómegállapítás választásának joga többek között lehetővé teszi a munkabérből származó jövedelem megszerzéséhez szükséges szakmai költségek levonásának és az adólevonási eljárás keretében levont béradó beszámításának kérelmezését, ami a jövedelemadó visszatérítéséhez vezethet.

81 Következésképpen, amint arra a főtanácsnok az indítványának 71. pontjában rámutat, a kérelem alapján történő adómegállapítás választásának joga a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. melléklete 9. cikkének (2) bekezdése értelmében vett adókedvezménynek minősül.

82 Az alapügyben szóban forgó szabályozás tehát az olyan adókedvezményben való részesülés lehetőségét illetően, mint a kérelem alapján történő adómegállapítás választásának joga, a munkavállaló lakóhelyén alapuló eltérő bánásmódot valósít meg, mivel az AB-hez hasonló német állampolgár Svájcban lakóhellyel rendelkező munkavállalói minősége miatt nem hivatkozhat e választási jogra.

83 A személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás aláírását megelőző ítélkezési gyakorlat szerint, amelyet a Bíróság nemrég felidézett a 2015. február 24-i Sopora ítéletben (C-512/13, EU:C:2015:108, 23. pont) az egyenlő bánásmód elve nemcsak az állampolgárságon alapuló nyílt hátrányos megkülönböztetést tiltják, hanem a megkülönböztetés olyan rejtett formáit is, amelyek egyéb különbségtételt jelentő feltételek, mint például a lakóhelyre vonatkozó feltétel, alkalmazása révén ténylegesen ugyanahhoz az eredményhez vezetnek (lásd ebben az értelemben: 1974. február 12-i Sotgiu ítélet, 152/73, EU:C:1974:13, 11. pont; 1995. február 14-i Schumacker ítélet, C-279/93, EU:C:1995:31, 26. és 28. pont; 1996. szeptember 12-i Bizottság kontra Belgium ítélet, C-278/94, EU:C:1996:321, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Mivel az egyenlő bánásmód elve uniós jogi fogalom, ezen ítélkezési gyakorlat az említett megállapodásra is érvényes, annak 16. cikkének (2) bekezdése értelmében (lásd ebben az értelemben: 2011. október 6-i Graf és Engel ítélet, C-506/10, EU:C:2011:643, 26. pont).

84 A lakóhelyre vonatkozó kritériumon alapuló megkülönböztetést előíró szabályozás tehát ugyanarra az eredményre vezethet, mint a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. melléklete 9. cikke (2) bekezdésének rendelkezései által tiltott, állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetés.

85 Ugyanakkor meg kell jegyezni, hogy a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 21. cikkének (2) bekezdése az adójog területén lehetővé teszi az adójogi eltérő bánásmódot azon adóalanyok vonatkozásában, akik nincsenek hasonló helyzetben, különösen a lakóhelyüket illetően (2016. szeptember 21-i Radgen ítélet, C-478/15, EU:C:2016:705, 45. pont; 2019. február 26-i Wächtler ítélet, C-581/17, EU:C:2019:138, 58. pont).

86 A közvetlen adók területén ugyanis a belföldi és a külföldi illetőségű személyek valamely adott államban fennálló helyzete főszabály szerint nem hasonlítható össze, mivel objektív különbségeket mutatnak mind a jövedelem forrása, mind a teherviselő képességük, illetve a személyes és családi körülmények figyelembevétele tekintetében (1995. február 14-i Schumacker ítélet, C-279/93, EU:C:1995:31, 31. és azt követő pontok; 1996. június 27-i Asscher ítélet, C-107/94, EU:C:1996:251, 41. pont).

87 Mindazonáltal olyan adókedvezmény esetén, amelyben a külföldi illetőségűek nem részesülhetnek, az adózók e két csoportjával szembeni eltérő bánásmód „hátrányos megkülönböztetésnek” minősíthető, amennyiben nem áll fenn olyan objektív különbség a helyzetek között, amely e tekintetben megalapozhatná az adóalanyok két csoportja közötti eltérő bánásmódot (lásd ebben az értelemben: 1995. február 14-i Schumacker ítélet, C-279/93, EU:C:1995:31, 36–38. pont; 1996. június 27-i Asscher ítélet, C-107/94, EU:C:1996:251, 42. pont).

A helyzetek összehasonlíthatóságáról

88 E tekintetben a német kormány azzal érvel, hogy ami a kérelem alapján történő adómegállapítás választásához való jogot illeti, a svájci illetőségű munkavállalók nincsenek összehasonlítható helyzetben a Németországban lakóhellyel rendelkező munkavállalókkal, különös tekintettel a német jövedelemadó-rendszer céljaira, amely a jövedelemszerzés esetén lehetővé teszi a levont béradó ellenőrzését és a jövedelemadó helyes összegének meghatározását.

89 E kormány szerint először is a belföldi és a külföldi illetőségű munkavállalók az adókedvezmény feltüntetésével figyelembe vehetik a foglalkoztatotti átalányösszegen felüli szakmai költségeiket. Márpedig, bár a külföldi illetőségű munkavállalók esetében az ilyen kérelem benyújtásának határideje azon naptári év december 31. volt, amelyben az adókedvezményt alkalmazni kell, a belföldi illetőségű munkavállalók esetében ez az időpont e naptári év november 30. volt.

90 Ennélfogva a belföldi illetőségű munkavállalóknak lehetőséget kell biztosítani arra, hogy kérelemre történő adómegállapítást válasszanak annak érdekében, hogy a Németországban adóköteles munkabérükből levonhassák az esetlegesen magasabb vagy előre nem látható szakmai költségeiket, amelyek tekintetében nem lehetséges az adókedvezmény bejegyzése. Ilyen szükségszerűség nem áll fenn a Svájcban lakóhellyel rendelkező, részben Németországban adóköteles munkavállalók esetében, tekintettel arra, hogy hosszabb határidő áll rendelkezésükre az adókedvezmény bejegyzésének kérelmezésére.

91 Másodszor, a belföldi és a külföldi illetőségű munkavállalók nincsenek összehasonlítható helyzetben a személyes és családi helyzetük figyelembevételéhez kapcsolódó adókedvezmények tekintetében, és AB nem tartozik azon személyek kategóriájába sem, akiket kérelmükre teljes körű német jövedelemadó-kötelezettség alá tartozóként kezelnek, mivel világjövedelmük meghatározó része Németországban adóköteles.

92 Harmadszor, a 2008. december 22-i Truck Center ítéletre (C-282/07, EU:C:2008:762, 47. pont) hivatkozva az említett kormány úgy érvel, hogy az adóalanyokra aszerint eltérő adóztatási eljárások alkalmazása, hogy korlátozott vagy teljes körű adókötelezettség alá tartoznak-e, tükrözi azon helyzetbeli különbséget, amelyben ezen adóalanyok az adó beszedését illetően találhatók.

93 E tekintetben meg kell állapítani, hogy – amint arra a főtanácsnok az indítványának 79. pontjában rámutat – a német szabályozás előírja, hogy az Unió más tagállamaiban vagy az EGT-Megállapodás valamely részes államában lakóhellyel rendelkező személyek, akik korlátozott

német jövedelemadó-kötelezettséggel rendelkeznek, jogosultak bérjövedelmük tekintetében kérelemre történő adómegállapítást kérni annak érdekében, hogy az adólevonásokat követően szakmai költségeiket levonhassák a munkabérük számukra történő kifizetését követően.

94 Ezáltal a német szabályozás e tekintetben a belföldi illetőségű adóalanyokat bizonyos külföldi illetőségű adóalanyokhoz hasonlítja, és így a Németországban kapott munkabérük adóztatása szempontjából elismeri helyzetük összehasonlíthatóságát. Következésképpen nem állítható, hogy az adóalany külföldi illetősége önmagában objektíve eltérővé teszi az adóalany helyzetét a belföldi illetőségű adóalany helyzetétől. Márpedig a német kormány nem terjesztett elő olyan érveket, amelyek bizonyítanák, hogy az adóalany svájci lakóhelye objektíve eltérővé teszi helyzetét a németországi illetőségű adózók helyzetéhez viszonyítva.

95 Ezenkívül el kell utasítani e kormánynak az ezen adóalanyok helyzete összehasonlíthatóságának vitatására irányuló érveit.

96 Először is azon érvet illetően, amely szerint kizárólag a belföldi illetőségű adóalanyok szembesülnek az adókedvezmény nyilvántartásba vételének rövidebb határidejéből eredő hátrányokkal, meg kell állapítani, hogy a Bíróság rendelkezésére álló iratokból nem tűnik ki, hogy a kérelem alapján történő adómegállapítási eljárás kiegészítő jellegű az adókedvezmény bejegyzésére irányuló eljáráshoz viszonyítva. Épp ellenkezőleg, a kérdést előterjesztő bíróság magyarázataiból kitűnik, hogy a kérelemre történő adómegállapítási eljárás alternatív és kevésbé korlátozó eljárást jelent, mint az adókedvezmény bejegyzése, a szakmai költségek figyelembevételének alkalmazhatósága érdekében.

97 A kérdést előterjesztő bíróság jelezte ugyanis, hogy az adóbevallás benyújtása a választási jog gyakorlásának minősül, és hogy az adóalany a négyéves elszámolási határidőben dönthetett úgy, hogy nyújt-e be jövedelemadó-bevallást, amit csak akkor tesz meg, ha a fizetett béradó magasabb, mint a kiszámított jövedelemadó. Ezzel szemben az adókedvezmény bejegyzése arra kötelezné az adóalanyt, hogy előzetes döntést hozzon az előre látható adóköteles bevételek és a levonható szakmai költségek összegéről, és ahhoz a túl magas csökkentéssel és az adóalany által esetlegesen teljesített kiegészítő kifizetéssel kapcsolatos bizonytalanság kapcsolódna. Egyébiránt az ilyen bejegyzés büntetőjogi szankciók és kényszerítő intézkedések terhe mellett jóval rövidebb határidőn belül írná elő a bevallás benyújtását, mint a felszámolási eljárásban alkalmazandó elévülési idő.

98 Következésképpen a kérelem alapján történő adómegállapítás lehetősége tekintetében fennálló helyzetbeli különbség – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálatra is figyelemmel – nem vezethető le a belföldi és a külföldi illetőségű személyekre alkalmazandó adókedvezmény bejegyzésére vonatkozó különböző határidőkből.

99 Másodszor, amint az a jelen ítélet 86. és 87. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatból kitűnik, kétségtelen, hogy a személyes és családi helyzetük figyelembevételéhez kapcsolódó adókedvezményeket illetően főszabály szerint nincsenek összehasonlítható helyzetben a belföldi és a külföldi illetőségű személyek. Mindazonáltal meg kell állapítani, hogy a kérelemre történő adómegállapítás lehetővé teszi a szakmai költségek figyelembevételét.

100 E tekintetben elegendő megállapítani, hogy az ilyen költségek figyelembevétele nem az adóalany személyes helyzetéből ered, hanem abból a körülményből, hogy e költségek munkavállalói tevékenységből származó jövedelem elérése érdekében merülnek fel, és hogy – amint az az EStG 50. §-ának (1) bekezdéséből következik – a német szabályozás előírja a külföldi illetőségű

adóalanyok szakmai költségeinek figyelembevételét, amennyiben e költségek gazdasági kapcsolatban állnak a német jövedelemmel. Következésképpen a német szabályozás maga is hasonlóvá teszi a belföldi és a külföldi illetőségű adóalanyok helyzetét a német jövedelmekkel gazdasági kapcsolatban álló szakmai költségek figyelembevétele tekintetében.

101 Harmadszor, ami a német kormánynak a belföldi és a külföldi illetőségű adóalanyok helyzete közötti, az adóbeszedés tekintetében fennálló különbségére vonatkozó érvét illeti, meg kell állapítani, hogy a hátrányos adójogi bánásmód nem a beszedés módszerére vonatkozó különbségből ered, mivel a béradót – amint az a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik – anélkül szedik be forrásadóként a két esetben, hogy a kérelemre történő adómegállapítás e levonást megkérdőjelezné. Ezenkívül, amint arra a kérdést előterjesztő bíróság rámutat, a kérelem alapján történő adómegállapításhoz való jog nem vezet behajtandó adótartozáshoz és a Németországi Szövetségi Köztársaság számára ezt követően felmerülő nehézségekhez. E jog gyakorlása sem a tényállás megállapításához, sem az adó beszedéséhez nem igényel különösebb közigazgatási segítséget.

102 Következésképpen a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 21. cikkének (2) bekezdésére nem lehet hivatkozni annak érdekében, hogy a munkavállalótól pusztán amiatt tagadják meg a kérelem alapján történő adómegállapításra vonatkozó választási jog által jelentett adókedvezményt, hogy lakóhelye Svájcban, nem pedig Németországban található.

Az igazolás létezéséről

103 Ennélfogva meg kell vizsgálni, hogy – amint azt a német kormány állítja – az ilyen eltérő bánásmód igazolható-e a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 21. cikkének (3) bekezdése alapján vagy az adórendszer koherenciája biztosításának szükségességéhez fűződő nyomós közérdekkel.

104 Először is, a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 21. cikkének (3) bekezdése többek között előírja, hogy ez a megállapodás nem akadályozza meg a Szerződő Feleket abban, hogy bármely Szerződő Fél nemzeti adójogszabályainak megfelelően adókivetésre, adófizetésre, valamint a hatékony adóbeszedés biztosítására, illetve az adókikerülés megakadályozására irányuló intézkedést fogadjanak el, illetve alkalmazzanak. A Bíróság kimondta, hogy az ilyen intézkedéseknek, amelyek a Bíróság által a személyek Unión belüli szabad mozgása területén kialakított ítélkezési gyakorlata alapján közérdeken alapuló kényszerítő indokokon alapulnak, mindenesetre tiszteletben kell tartaniuk az arányosság elvét, azaz alkalmasnak kell lenniük e célok elérésére, és nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket (2019. február 26-i Wächtler ítélet, C-581/17, EU:C:2019:138, 63. pont).

105 Márpedig a kérelemre történő adómegállapítás kedvezményének megtagadása nem tűnik olyan intézkedésnek, amely alkalmas az adó kivetésének, megfizetésének és hatékony beszedésének biztosítására, illetve az adóelkerülés megakadályozására. E tekintetben, amint az a jelen ítélet 101. pontjában megállapításra került, a kérdést előterjesztő bíróság által nyújtott magyarázatokból kitűnik, hogy a kérelem alapján történő adómegállapításhoz való jog nem vezet behajtandó adótartozáshoz és a beszedési eljárás keretében Németországi Szövetségi Köztársaság számára ezt követően felmerülő nehézségekhez, és nem igényel különösebb közigazgatási segítséget sem a tényállás megállapításához, sem pedig az adó behajtásához.

106 Amint azt a főtanácsnok az indítványának 89. pontjában megállapította, a Svájcban lakóhellyel rendelkezők németországi fizetésére kivetett forrásadó a német hatóságok számára biztosítja a jövedelemadó megfelelő beszedését e jövedelmek tekintetében.

107 Másodszor a német kormány arra hivatkozik, hogy a szóban forgó eltérő bánásmódot az adórendszer koherenciája biztosításának szükségessége igazolja. A teljes körű német jövedelemadó-kötelezettség hatálya alá tartozó munkavállalók azon lehetősége ugyanis, hogy a kérelemre történő adómegállapítás rendszerét alkalmazhassák, szimmetrikus azzal a lehetőséggel, hogy az adókedvezménynek a vonatkozó naptári év november 30-ig történő nyilvántartásba vételét kérjék.

108 E tekintetben a Bíróság elismerte, hogy az adórendszer koherenciája biztosításának szükségességéhez kapcsolódó közérdeken alapuló nyomós okra hivatkozni lehet a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. melléklete 9. cikkének (2) bekezdésében főszabály szerint tiltott eltérő bánásmód igazolása érdekében (lásd ebben az értelemben: 2016. szeptember 21-i Radgen ítélet, C-478/15, EU:C:2016:705, 50., 52. és 54. pont). Ahhoz, hogy az ilyen igazolásra alapított érv elfogadható legyen, az is szükséges, hogy közvetlen kapcsolat legyen megállapítható az adott adóelőny és az ezen előnynek valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között (lásd analógia útján: 1996. június 27-i Asscher ítélet, C-107/94, EU:C:1996:251, 58. pont; 1998. július 16-i ICI-ítélet, C-264/96, EU:C:1998:370, 29. pont).

109 Márpedig, amint az a jelen ítélet 96. pontjában megállapításra került, az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben nem áll fenn ilyen közvetlen kapcsolat.

A standstill klauzuláról

110 Végül a német kormány arra hivatkozik, hogy a kérelemre történő adómegállapítási rendszer alkalmazásának a svájci lakóhellyel rendelkező és Németországban dolgozó munkavállalókkal szemben történő megtagadása nem ellentétes a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodással a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 13. cikkében előírt *standstill* klauzula miatt, amelyet az EUMSZ 64. cikkel analóg módon kell értelmezni. E kormány szerint e klauzula jogot biztosít a fennálló korlátozások hatályban tartására, mivel e tekintetben a referencia-időpont nem a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás aláírásának időpontja, hanem a hatálybalépésének időpontja, azaz 2002. június 1-je. Az ilyen, magából a *standstill* klauzulának való minősítésből következő értelmezés az egyetlen, amely biztosítja a klauzula hatékony érvényesülését.

111 Meg kell állapítani, hogy a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 13. cikke szövegének megfelelően a szerződő felek vállalják, hogy e megállapodás hatálya alá tartozó területeken nem fogadnak el újabb korlátozó intézkedéseket a másik fél állampolgáraival szemben. Ezzel szemben e 13. cikk nem tartalmaz utalást a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás részes államainak a meglévő korlátozások fenntartására vonatkozó esetleges jogára vonatkozóan.

112 Meg kell állapítani, hogy a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 13. cikke e tekintetben lényegesen eltér az EUMSZ 64. cikktől, amely kifejezetten előírja, hogy az EUMSZ 63. cikk rendelkezései nem érintik azoknak a nemzeti vagy uniós jogszabályok alapján 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozásoknak a harmadik országokra történő alkalmazását, amelyeket a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó bizonyos tőkemozgások tekintetében 1993. december 31-én hatályban tartanak.

113 A személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. mellékletének 9. cikkében foglalt egyenlő bánásmód elve alóli kivételeknek minősíthető intézkedések fenntartásához való jog ezenkívül nem vezethető le sem a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 13. cikkének szövegkörnyezetéből, sem pedig az e megállapodás által követett célkitűzésekből.

114 Egyrészt a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 13. cikke a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodásnak az általános és záró rendelkezésekre vonatkozó II. címének részét képezi, amelybe a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 10. cikke is tartozik, amely előírja a Svájci Államszövetség és egyes tagállamok azon jogát, hogy bizonyos tartózkodási kategóriák tekintetében fenntartsák a gazdasági tevékenység végzésére való jogosultságra vonatkozó mennyiségi korlátozásokat, és a rendes munkaerőpiacon jelen lévő munkavállalók elsőbbségének, valamint a másik szerződő fél állampolgáraira vonatkozó bér- és munkafeltételeknek az ellenőrzését, valamint a Svájci Államszövetség azon jogát, hogy az összesített kontingensein belül minimális új tartózkodási engedélyt tartson fenn az Unió munkavállalói és önálló vállalkozói számára.

115 Márpedig, tekintettel az egyenlő bánásmód elvének alapvető jellegére, a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 10. cikkében szereplő, a szabad mozgásra vonatkozó korlátozásokhoz hasonlóan a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás kifejezett rendelkezésének kellett volna képeznie a szerződő felek azon lehetőségét, hogy fenntartsák az ezen elv alóli kivételeknek minősülő intézkedéseket.

116 Másrészt a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás olyan értelmezése, amely lehetővé teszi a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás aláírásának vagy hatálybalépésének időpontjában fennálló korlátozásoknak a megállapodás teljes időtartama alatt történő fenntartását, ellentétes lenne az e megállapodás által követett, a jelen ítélet 50. és 53. pontjában felidézett célokkal, amelyek arra irányulnak, hogy az Unió tagállamainak és a Svájci Államszövetségnek a természetes személy állampolgárai javára megvalósítsák a személyek e Szerződő Felek területén való szabad mozgását, és biztosítsák ezen állampolgárok számára többek között a belépés, a tartózkodás és a nem önálló munkavállalási jog biztosítását, valamint a saját állampolgáraiknak biztosítottakkal azonos élet-, foglalkoztatási és munkavállalási feltételeket.

117 Következésképpen a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 13. cikkét nem lehet úgy értelmezni, hogy az lehetővé teszi a svájci lakóhellyel rendelkező és Németországban dolgozó munkavállalók számára a kérelem alapján történő adómegállapításra vonatkozó választási jog gyakorlásának megtagadását.

118 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 7. és 15. cikkét – a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. melléklete 9. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben – úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely az e tagállam, más tagállam vagy az EGT-Megállapodás valamely részes államának állampolgárságával rendelkező és ezen egyik állam területén lakóhellyel rendelkező adóalanyok számára tartja fenn azon jogot, hogy a munkavállalói tevékenységből származó jövedelem tekintetében a kérelemre történő adómegállapítást válasszák annak érdekében, hogy figyelembe vegyék az olyan költségeket, mint a szakmai költségek, és beszámítsák az adólevonási eljárás keretében levont béradót, amelyek a jövedelemadó visszatérítéséhez vezethetnek, és nem biztosít ilyen választási lehetőséget többek között az előbbi tagállam azon állampolgára számára, aki Svájcban rendelkezik lakóhellyel, és aki e tagállamban munkavállalói tevékenységből származó jövedelmet szerez.

A költségekről

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

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

A legutóbb a Horvát Köztársaságnak az Európai Unióhoz történő csatlakozása következtében a megállapodásban szerződő félként való részvételéről szóló, 2016. március 4-i jegyzőkönyvvel kiigazított, az egyrészről az Európai Közösség és tagállamai, másrészről a Svájci Államszövetség közötti, a személyek szabad mozgásáról szóló, 1999. június 21-én Luxembourgban aláírt megállapodás 7. és 15. cikkét, az e megállapodás I. melléklete 9. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben

a következőképpen kell értelmezni:

azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely az e tagállam, más tagállam vagy az 1992. május 2-i Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás valamely részes államának állampolgárságával rendelkező és ezen egyik állam területén lakóhellyel rendelkező adóalanyok számára tartja fenn azon jogot, hogy a munkavállalói tevékenységből származó jövedelem tekintetében a kérelemre történő adómegállapítást válasszák annak érdekében, hogy figyelembe vegyék az olyan költségeket, mint a szakmai költségek, és beszámítsák az adólevonási eljárás keretében levont béradót, amelyek a jövedelemadó visszatérítéséhez vezethetnek, és nem biztosít ilyen választási lehetőséget többek között az előbbi tagállam azon állampolgára számára, aki Svájcban rendelkezik lakóhellyel, és aki e tagállamban munkavállalói tevékenységből származó jövedelmet szerez.

Aláírások