



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2017. június 22.*

„Előzetes döntéshozatal — Munkavállalók szabad mozgása — A lakóhely szerinti tagállamtól eltérő tagállamban szerzett jövedelem — Progresszivitási kikötéssel alkalmazott mentesítési módszer a lakóhely szerinti tagállamban — A lakóhely szerinti tagállamtól eltérő tagállamban szerzett jövedelemből levont egészség- és nyugdíjbiztosítási járulékok — E járulékok levonása — Az adómentes jövedelmekkel való közvetlen kapcsolat hiányára vonatkozó feltétel”

A C-20/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2016. január 15-én érkezett, 2015. szeptember 16-i határozatával terjesztett elő a

Wolfram Bechtel,

Marie-Laure Bechtel

és

a **Finanzamt Offenburg**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: M. Berger tanácselnök, E. Levits (előadó) és F. Biltgen bírák,

főtanácsnok: M. Campos Sánchez-Bordona,

hivatalvezető: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2017. február 1-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- W. és M-L. Bechtel képviseletében J. Garde Rechtsanwalt,
- a Finanzamt Offenburg képviseletében E. Lehmann, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviseletében T. Henze, R. Kanitz és D. Klebs, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és M. Wasmeier, 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 EUMSZ 45. cikk értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelem előterjesztésére az egyfelől Wolfram Bechtel és Marie-Laure Bechtel, másfelől a Finanzamt Offenburg (offenburgi adóhatóság, Németország) közötti, az adóköteles jövedelmük és az adóköteles jövedelemre vonatkozó 2005. és 2006. évi különös adómérték meghatározása során a M-L. Bechtel által Franciaországban befizetett egészség- és nyugdíjbiztosítási járulékok figyelembevételére vonatkozó jogvitában került sor.

Jogi háttér

A német jog

- 3 A 2002. évi Einkommensteuergesetz (a jövedelemadóról szóló törvény) alapügyben szereplő tényállásra alkalmazandó változatának (a továbbiakban: 2002. évi EStG) 1. §-a szerint Németországban azok a természetes személyek adókötelesek teljeskörűen, akik belföldön állandó lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkeznek.
- 4 E törvény 2. §-a, amely az adó mértékére és a meghatározásokra vonatkozik, kimondja:
„(1) A jövedelemadó hatálya alá tartoznak:
[...]
4. a nem önálló tevékenységből származó jövedelmek (*Einkünfte*)
[...]
(2) A jövedelmek (*Einkünfte*)
[...]
2. a tevékenység végzéséhez kapcsolódó költségeken felüli bevételtöbblet a jövedelmek egyéb kategóriái esetén (8–9a. §).
(3) A jövedelmek (*Einkünfte*) összege, a nyugdíjasok esetében az arányos levonást, a külön élő szülők esetében az adómentességet és a 13. § (3) bekezdésében előírt levonást elvégezve képezi a jövedelmek teljes összegét (*Gesamtbetrag der Einkünfte*).
(4) A jövedelmek teljes összege a különleges és rendkívüli kiadásokat levonva képezi a jövedelmet (*Einkommen*).
(5) A jövedelem, a 32. § (6) bekezdésében meghatározott átalányjellegű levonást és az egyéb levonandó összegeket levonva képezi az adóköteles jövedelmet (*versteuerndes Einkommen*), amely a jövedelemadó alapját képezi az adótáblának megfelelően. [...]”

5 A 2002. évi EStG „Szakmai költségek” című 9. §-a kimondja:

„(1) Szakmai költségek a jövedelmek megszerzése, védelme és megőrzése érdekében felmerült kiadások. E költségeket le kell vonni a bevételek azon csoportjából, amelyben keletkeztek. Szintén szakmai költségnek minősül:

[...]

3. azon szakmai kamarák és más szakmai szervezetek számára fizetett járulékok, melyek célja nem kereskedelmi tevékenység végzése,

[...]”

6 A 2002. évi EStG „Rendkívüli kiadások” című 10. §-a az (1) bekezdésének 1. pontjában kimondja, hogy rendkívüli kiadásnak minősülnek az e rendelkezésben felsorolt terhek, amennyiben azok sem üzemi költségnek, sem szakmai költségnek nem minősülnek. A 2002. évi EStG 10. §-a (1) bekezdésének a rendkívüli költségek felsorolását tartalmazó 2. és 3. pontja a következőképpen fogalmaz:

„2. a) a kötelező nyugdíjrendszerek járulékai és a mezőgazdasági nyugdíjpénztárakba, valamint a hivatásrendi nyugdíjrendszerekbe befizetett járulékok, amelyek a törvényi nyugdíjbiztosításokhoz hasonló ellátást nyújtanak;

b) az adóalany által tőkefedezeti nyugdíjrendszer keretében befizetett járulékok, ha a szerződés csupán havi nyugdíj kifizetését írja elő, az adóalany 60. életévének betöltésétől kezdve, az adóalany élete során; vagy kiegészítő biztosítás munkaképtelenség esetére (rokkantsági nyugdíj) vagy munkaképesség-csökkenés esetére (részleges rokkantsági nyugdíj) vagy a túlélő jogutódok javára (túlélő hozzátartozói nyugdíj); [...] A fent említett jogosultságok örökléssel nem szállnak át, nem ruházhatók át, azokra sem kötelezettséget vállalni, sem értékesíteni, sem tőkésíteni nem lehet, és nem biztosítanak jogosultságot semmiféle kártalanításra.

A fenti a) és b) pontban említett járulékokhoz hozzá kell adni a kötelező nyugdíjrendszerben [...] az adó alól mentesített munkáltatói részt és az ezzel egy tekintet alá eső, adó alól mentesített munkáltatói támogatást.

3. a) azon munkanélküliségi biztosítási, kereső- és munkaképtelenségi biztosítási járulékok, amelyek nem tartoznak a 2. pont b) alpontja második mondatának hatálya alá, egészségbiztosítási, ápolási, baleset- és polgári jogi felelősségbiztosítási járulékok, valamint juttatást kizárólag halál esetére előíró biztosítás;

[...]”

7 A 2002. évi EStG 10. §-ának (2) bekezdése kimondja:

„Az (1) bekezdés 2. és 3. pontjában megjelölt összegek (járulékkiadások) levonásának feltétele, hogy azok

1. adómentes jövedelemmel nem állnak közvetlen gazdasági összefüggésben,

[...]”

8 A 2002. évi EStG 10. §-ának (3) bekezdése kimondja, hogy az e törvény 10. §-a (1) bekezdése 2. pontjának második mondatában szereplő járulékkiadásokat 20 000 eurós összeghatárig veszik figyelembe; ezen összeghatár a házastársak közös adózása esetén megduplázódik.

9 A 2002. évi EStG „Adómérték” címet viselő 32a. §-a a következőképpen fogalmaz:

„(1) A fizetendő jövedelemadót az adóköteles jövedelem alapján számítják ki (*versteuernde Einkommen*). Az adóköteles jövedelem alapján a 32b., 34., 34b. és 34c. §-ok sérelme nélkül és euróban értve a jövedelemadó mértéke:

1. 7664 euró összegig (mentesített alapösszeg): 0;
2. 7665 és 12 739 euró között: $(883,74 \times y + 1\,500) \times y$;
3. 12 740 és 52 151 euró között: $(228,74 \times z + 2\,397) \times z + 989$;
4. 52 152 euró felett: $0,42 \times x - 7914$.

»y« a 7664 eurót meghaladó, felkerekített adóköteles jövedelem tíz ezreléke. »z« a 12 739 eurót meghaladó, felkerekített adóköteles jövedelem tíz ezreléke. »x« a felkerekített adóköteles jövedelem. Az eredményként kapott adóösszeget a legközelebbi euróösszegre kell kerekíteni.”

10 A 2002. évi EStG „Progresszivitási kikötés” című 32b. §-a értelmében:

„(1) Ha az időszakosan vagy a teljes adózási időszak alatt teljes körű jövedelemadó-kötelezettséggel rendelkező személy [...]

[...]

3. levonásokkal csökkentett olyan jövedelemre (*Einkünfte*) tesz szert, amely a kettős adóztatás elkerüléséről szóló vagy más nemzetközi egyezmény alapján a jövedelemadóba való beszámítás mellett adómentes, vagy levonásokkal csökkentett olyan jövedelemre, amely az 1. § (3) bekezdése vagy az 1a. § vagy az 50. § (5) bekezdése második mondatának 2. pontja alapján az adózási időszak alatt nem tartozik a német jövedelemadó hatálya alá,

a 32a. § (1) bekezdése szerint adóköteles jövedelemre (*versteuernde Einkommen*).

[...]

(2) Az (1) bekezdés szerinti külön adókulcs az az adómérték, amely annak eredménye, hogy a jövedelemadó számítása során a 32a. § (1) bekezdése szerinti adóköteles jövedelmet (*versteuernde Einkommen*) növelik vagy csökkentik a következők szerint:

[...]

2. az (1) bekezdés 2. és 3. pontja esetén az ott megjelölt, levonásokkal csökkentett jövedelmekkel (*Einkünfte*); e tekintetben az ebben foglalt rendkívüli jövedelmek egy ötödét kell figyelembe venni.

[...]”

A francia–német egyezmény

- 11 A Németországi Szövetségi Köztársaság és a Francia Köztársaság között a kettős adóztatás elkerüléséről, valamint a kölcsönös közigazgatási és jogsegélyről szóló, az 1969. június 9-i záradékkal (BGBl. II 1970, 717. o.), az 1989. szeptember 28-i záradékkal (BGBl. II 1990, 770. o.) és a 2001. szeptember 20-i záradékkal (BGBl. II 2002, 2370. o.) módosított 1959. július 21-i egyezmény (BGBl. II 1961, 397. o.) (a továbbiakban: francia–német egyezmény) 14. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„Azok az illetmények, munkabérek és hasonló juttatások, valamint nyugdíjak, melyeket a szerződő államok valamelyike, egy Land vagy ezen állam vagy Land közjogi személye a másik állam területén lakó természetes személyeknek a közigazgatás, illetve fegyveres erők keretében nyújtott jelenlegi vagy korábbi szolgálatért folyósít, csak az előbbi államban adókötelesek. [...]”

- 12 A francia–német egyezmény 20. cikkének (1) bekezdése előírja:

„A Szövetségi Köztársaságban lakóhellyel rendelkező személyek esetében a kettős adóztatást a következőképpen kerülik el:

- a) A b) és c) pontban foglalt fenntartásokkal mentes a Németországban történő adóztatás alól a Franciaországból származó jövedelem és a Franciaországban fekvő vagyontárgyak, amelyek a jelen egyezmény értelmében Franciaországban adóztathatók. Ez a rendelkezés nem korlátozza a Szövetségi Köztársaságot abban, hogy az adóztatás alól ilyen módon mentes e jövedelmeket és vagyontárgyakat figyelembe vegye az adó mértékének meghatározásakor.

[...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 13 Az alapeljárás felperesei házastársak, és 2005-ben, valamint 2006-ban Németországban laktak, ahol közösen fizettek jövedelemadót.
- 14 W. Bechtel 2005-ben és 2006-ban a német közigazgatásban dolgozott köztisztviselőként és onnan tett szert jövedelemre, míg a francia állampolgárságú M-L. Bechtel a francia adóigazgatásban dolgozott hivatalnokként, ahonnan 2005-ben 22 342 euró, 2006-ban pedig 24 397 euró jövedelme származott.
- 15 Az illetményelszámolások szerint M-L. Bechtel bruttó jövedelmét a következő tételekkel csökkentették: forrásadó, nyugdíjjárulék, a szaktudásért járó havi pótlékra számított nyugdíjjárulék, adóhivatalnokok egészségbiztosítási járuléka, adóügyi hivatalnokok rokkantsági és túlélő hozzátartozói kiegészítő biztosítási járuléka, „contribution ouvrière maladie déplafonnée” (munkavállalói egészségbiztosítási járulék) és kiegészítő közigazgatási nyugdíjjárulék.
- 16 Az Offenburgi adóhatóság a francia–német egyezmény alapján mentesített jövedelemként nem számította a felperesek jövedelemadó-alapjához M-L. Bechtel 2005. és 2006. évi bruttó illetményét.
- 17 Azonban e bruttó jövedelmet, a „nyugdíjjárulék” és a „szaktudásért járó havi pótlékra számított nyugdíjjárulék” levonását követően a 2002. évi EStG 32b. §-a (1) bekezdésének 3. pontja szerinti progresszivitási kikötés alkalmazása során figyelembe vették az alapügy felpereseinek adózandó jövedelmére alkalmazandó rendkívüli adómérték kiszámítása érdekében.
- 18 Tekintettel arra, hogy az M-L. Bechtel munkabéréből levont járulékokkal csökkenteni kell a progresszivitási kikötés keretében számítandó jövedelem összegét, az alapügy felperesei keresetet indítottak a Finanzgericht Baden-Württemberg (baden-württembergi adóügyi bíróság, Németország) előtt. Mivel e keresetet egy 2013. július 31-i ítélettel elutasították, az alapügy felperesei felülvizsgálati kérelemmel fordultak a Bundesfinanzhofhoz (szövetségi adóügyi bíróság, Németország).

- 19 E bíróság pontosítja, hogy a francia–német egyezmény 14. cikke (1) bekezdésének és 20. cikke (1) bekezdése a) pontjának megfelelően M-L. Bechtel franciaországi tevékenységből származó jövedelmét ki kell zárni az alapeljárás felpereseinek német jövedelemadó alapjából. Mindazonáltal az alapeljárás felei között nem vitatott, hogy a 2002. évi EStG 32b. §-a (1) bekezdésének 3. pontja alapján e jövedelmeket figyelembe kell venni az alapügy felpereseinek jövedelemadójára alkalmazandó rendkívüli adómérték kiszámítása során.
- 20 A kérdést előterjesztő bíróság szerint az alkalmazandó német jogszabályoknak megfelelően az M-L. Bechtel bruttó illetményében szereplő járulékkiadások gyakorlatilag nem tartoznak a 2002. évi EStG 9. §-a szerinti „szakmai költségek” fogalmi körébe.
- 21 Ezzel szemben az adóhivatalnokok egészségbiztosítási járuléka, az adóügyi hivatalnokok rokkantsági és túlélő hozzátartozói kiegészítő biztosítási járuléka, a kiegészítő közigazgatási nyugdíjjárulék, valamint a munkavállalói egészségbiztosítási járulék a rendkívüli kiadások fogalmi körébe tartozhatnak, mivel e járulékkiadások megfelelnek a 2002. évi EStG 10. §-a (1) bekezdése 2. pontjának a) alpontjában vagy 10. §-a (1) bekezdése 3. pontjának a) alpontjában szereplő eseteknek.
- 22 Mindazonáltal a 2002. évi EStG 10. §-a (2) bekezdésének 1. pontja a kiadások rendkívüli kiadásként történő levonását azon feltételhez köti, hogy e kiadások ne álljanak közvetlen gazdasági kapcsolatban az adómentes jövedelmekkel. Márpedig mivel M-L. Bechtel illetménye Németországban adómentességet élvez, az ilyen közvetlen gazdasági kapcsolat fennállása megállapítható, és a járulékköltségek rendkívüli költségként való levonására nincs lehetőség, mégpedig függetlenül attól a kérdéstől, hogy a 2005. és 2006. év tekintetében a rendkívüli kiadások levonásának a 2002. évi EStG 10. §-a (3) bekezdésében rögzített felső határát elérték-e M-L. Bechtel járulékkiadásai nélkül, amiről a megtámadott határozatokban nem esik szó.
- 23 Az M-L. Bechtel által fizetett járulékokat az alapeljárás felpereseinek adóköteles jövedelmére alkalmazandó rendkívüli adómérték 2002. évi EStG 32b. §-a szerinti meghatározása során sem lehet levonni. A 2002. évi EStG 32b. §-a (2) bekezdésének 2. pontja a levonásokkal csökkentett jövedelmek (*Einkünfte*) figyelembevételét írja elő. Márpedig a levonásokkal csökkentett jövedelmek (*Einkünfte*) meghatározásának szakaszában a rendkívüli kiadások nem vonhatók le.
- 24 A kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak a járulékkiadások rendkívüli kiadásként való levonása tilalmának az uniós joggal való összeegyeztethetőségét illetően. E bíróság szerint a belföldi illetőségű adóalany vonatkozásában akár azon jog megtagadása, hogy németországi adóalapjából levonja a másik tagállamban megfizetett társadalombiztosítási járulékok összegét, akár azon jog megtagadása, hogy a Németországban megfizetendő adót a más tagállamban megfizetett társadalombiztosítási járulékokkal csökkentse, visszatarthatja az említett adóalanyt attól, hogy éljen a munkavállalók szabad mozgásának jogával, ezáltal az említett alapszabadság igazolás nélküli korlátozását jelentheti.
- 25 E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:
- „1. Ellentétes-e az EK 39. cikkel (EUMSZ 45. cikk) az a német jogszabályi rendelkezés, amely alapján egy Németországban lakó és a francia államigazgatásban dolgozó munkavállaló francia öregségi nyugdíj- és egészségbiztosítási járuléka – a Németországban dolgozó munkavállalók hasonló, német társadalombiztosítási járulékaitól eltérően – nem csökkentik a jövedelemadó adóalapját, ha a munkabér a Németország és Franciaország közötti, a kettő adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján Németországban nem adóztatható, és csak a további jövedelmekre alkalmazandó adómértéket növeli?
2. Akkor is igenlő választ kell-e adni az 1. kérdésre, ha a szóban forgó társadalombiztosítási járulékokat a francia állam a munkabér adóztatása során – egyedileg vagy átalány jelleggel –
- a) adócsökkentő tényezőként figyelembe vette, vagy

- b) bár adócsökkentő tényezőként figyelembe vehette volna, azokat ilyen értelemben nem érvényesítették, és ezért [a francia állam] azokat nem vette figyelembe?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

- 26 Együtt vizsgálendő kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keres választ, hogy az EUMSZ 45. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan tagállami szabályozás, amelynek értelmében az e tagállamban lakóhellyel rendelkező és valamely más tagállam közigazgatásában dolgozó adóalany a lakóhelye szerinti tagállamban nem csökkentheti a jövedelemadója adóalapját az alkalmazási helye szerinti tagállamban a munkabéréből levont öregségi nyugdíj- és egészségbiztosítási járulékait, eltérően a lakóhelye szerinti tagállamban befizetett hasonló társadalombiztosítási járulékoktól, ha a két tagállam közötti, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján a munkabért nem adóztathatják meg a munkavállaló lakóhelye szerinti tagállamban, és az csupán az egyéb jövedelmekre alkalmazandó adó mértékét növeli.
- 27 A kérdést előterjesztő bíróság arra is választ vár, hogy milyen jelentőséget kell tulajdonítani azon körülménynek, hogy az alkalmazás helye szerinti tagállamban a munkabér megadóztatása keretében a szóban forgó járulékokat adócsökkentő tényezőként figyelembe vették, vagy figyelembe vehették volna, de erre irányuló kérelem hiányában erre nem került sor.

Az alkalmazandó alapszabadságról

- 28 Mindenekelőtt meg kell vizsgálni, hogy az EUMSZ-nek a kérdést előterjesztő bíróság által értelmezni kért 45. cikkére lehet-e hivatkozni az alapeljárásban szereplőhöz hasonló helyzetben, amely az egyik tagállam állampolgára által valamely más tagállam közigazgatásában betöltött állása révén szerzett jövedelem ezen első tagállam általi megadóztatására vonatkozik, különösen az említett jövedelemből az alkalmazási hely szerinti tagállam által levont öregségi nyugdíj- és egészségbiztosítási járulékok adóztatására.
- 29 Az alapeljárás felperesei ugyanis azzal érvelnek, hogy mivel nem alkalmazottak, és nem is önálló vállalkozók, az alapügyben szereplő helyzetet az EUMSZ 18. cikk első bekezdése alapján kell értékelni.
- 30 E tekintetben először is emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az EUMSZ 18. cikk, amely az állampolgárság alapján történő bármely hátrányos megkülönböztetés tilalmának általános elvét fogalmazza meg, csak az uniós jog által szabályozott azon esetekben alkalmazható önállóan, amelyekre az EUM-Szerződés nem tartalmaz a hátrányos megkülönböztetést tiltó különös szabályt (lásd többek között: 1998. május 12-i Gilly ítélet, C-336/96, EU:C:1998:221, 37. pont; 2002. november 26-i Oteiza Olazabal ítélet, C-100/01, EU:C:2002:712, 25. pont; 2011. szeptember 15-i Schulz-Delzers és Schulz ítélet, C-240/10, EU:C:2011:591, 29. pont; 2012. október 25-i Prete ítélet, C-367/11, EU:C:2012:668, 18. pont).
- 31 Márpedig a munkavállalók szabad mozgásával összefüggésben az EUMSZ 45. cikk rögzíti a hátrányos megkülönböztetés tilalmát (lásd többek között: 1998. május 12-i Gilly ítélet, C-336/96, EU:C:1998:221, 38. pont; 2009. szeptember 10-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-269/07, EU:C:2009:527, 98. és 99. pont; 2011. szeptember 15-i Schulz-Delzers és Schulz ítélet, C-240/10, EU:C:2011:591, 29. pont; 2012. október 25-i Prete ítélet, C-367/11, EU:C:2012:668, 19. pont).
- 32 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó jogát igénybe vevő és korábban a lakóhelyétől eltérő tagállamban kereső tevékenységet folytató valamennyi uniós polgár, lakóhelyétől vagy állampolgárságától függetlenül az EUMSZ 45. cikk hatálya alá tartozik (2002.

- december 12-i de Groot ítélet, C-385/00, EU:C:2002:750, 76. pont; 2003. október 2-i van Lent ítélet, C-232/01, EU:C:2003:535, 14. pont; 2003. november 13-i Schilling és Fleck-Schilling ítélet, C-209/01, EU:C:2003:610, 23. pont; 2006. február 16-i Öberg ítélet, C-185/04, EU:C:2006:107, 11. pont).
- 33 Azon kérdést illetően, hogy M-L. Bechtel, aki valamely tagállam közigazgatásának szolgálatában áll, miközben valamely más tagállamban rendelkezik lakóhellyel, az EUMSZ 45. cikk értelmében vett „munkavállaló” fogalmának hatálya alá tartozik-e, emlékeztetni kell arra, hogy a foglalkoztatási viszony jogi természetű az EUMSZ 45. cikk alkalmazása szempontjából nem meghatározó, és az a tény, hogy a munkavállalót köztisztviselőként alkalmazzák, illetve hogy munkaviszonyát nem a magánjog, hanem a közjog szabályozza, e tekintetben irreleváns (lásd: 2007. április 26-i Alevizos ítélet, C-392/05, EU:C:2007:251, 68. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 34 Igaz, hogy az EUMSZ 45. cikk (4) bekezdése kimondja, hogy az EUMSZ 45. cikk (1)–(3) bekezdésének rendelkezései, amelyek kimondják a munkavállalók szabad mozgásának alapelvét és a tagállamok munkavállalói közötti minden, állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetés megszüntetését, nem vonatkoznak a közszolgálatban történő foglalkoztatásra. Mindazonáltal a munkavállalók Unión belüli szabad mozgása elvének a Szerződés rendszerében meglévő alapvető jellegét figyelembe véve az e rendelkezésben foglalt kivételek hatálya nem terjedhet túl ezen eltérés Szerződésbe foglalásának célján (1974. február 12-i Sotgiu ítélet, 152/73, EU:C:1974:13, 4. pont; 2007. április 26-i Alevizos ítélet, C-392/05, EU:C:2007:251, 69. pont).
- 35 Ez a cél a tagállamok számára fenntartani a külföldi állampolgárok alkalmazásának a közszolgálatban meghatározott állásokra történő korlátozásának lehetőségét (1974. február 12-i Sotgiu ítélet, 152/73, EU:C:1974:13, 4. pont), az ilyen állások ugyanis betöltőik részéről az államhoz kötődő különleges szolidaritási kapcsolatot, valamint az állampolgársági kötelék alapját képező jogok és kötelezettségek kölcsönösségét feltételezik (lásd: 1980. december 17-i Bizottság kontra Belgium ítélet, 149/79, EU:C:1980:297, 10. pont). Az EUMSZ 45. cikk (4) bekezdése azonban nem eredményezheti a tagállami közszolgálatba egyszer már felvett munkavállalóknak az EUMSZ 45. cikk (1)–(3) bekezdésében foglalt rendelkezések alkalmazásából történő kizárását (2007. április 26-i Alevizos ítélet, C-392/05, EU:C:2007:251, 70. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 36 Következésképpen M-L. Bechtel az EUMSZ 45. cikk szerinti „munkavállaló” fogalmának hatálya alá tartozik, és a valamely tagállam közigazgatásában betöltött állása nem jár azzal a következménnyel, hogy megtagadják tőle az e cikkben biztosított jogokat és védelmet.

Az EUMSZ 45. cikk korlátozásának fennállásáról

- 37 Az állandó ítélkezési gyakorlat alapján a Szerződés személyek szabad mozgására vonatkozó rendelkezései összességének célja, hogy az uniós tagállamok állampolgárai számára megkönnyítse bármilyen szakmai tevékenység gyakorlását az Unió területén belül, és azokkal ellentétes minden olyan intézkedés, amely az állampolgárokat hátrányosan érinti, amikor valamely másik tagállam területén kívánnak gazdasági tevékenységet folytatni (lásd többek között: 2003. november 13-i Schilling és Fleck-Schilling ítélet, C-209/01, EU:C:2003:610, 24. pont; 2006. február 21-i Ritter-Coulais ítélet, C-152/03, EU:C:2006:123, 33. pont; 2007. július 18-i Lakebrink és Peters-Lakebrink ítélet, C-182/06, EU:C:2007:452, 17. pont; 2008. október 16-i Renneberg ítélet, C-527/06, EU:C:2008:566, 43. pont).
- 38 A jelen ítélet fenti pontjaiban kifejtettek azon intézkedésekre vonatkoznak, amelyek olyan uniós polgárokat érinthetnek hátrányosan, akik a lakóhelyüktől eltérő tagállam területén kívánnak gazdasági tevékenységet folytatni; közéjük tartoznak különösen azok az uniós polgárok, akik lakóhelyüknek addigi lakóhelyüktől eltérő tagállamba való áthelyezését követően is a korábbi lakóhelyük tagállamában kívánnak gazdasági tevékenységet folytatni (2008. október 16-i Renneberg ítélet, C-527/06, EU:C:2008:566, 44. pont).

- 39 Az EUMSZ 45. cikkkel ellentétesek többek között azon intézkedések, amelyek miközben állampolgárságtól függetlenül alkalmazandók, jellegüknél fogva inkább a migráns munkavállalókat érinthetik, mint a belföldi munkavállalókat, következésképpen fennáll annak a veszélye, hogy különösen az előbbieket hozza hátrányosabb helyzetbe (lásd ebben az értelemben: 2013. december 5-i Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken ítélet, C-514/12, EU:C:2013:799, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2017. március 2-i Eschenbrenner ítélet, C-496/15, EU:C:2017:152, 36. pont).
- 40 Az alapügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapeljárás felperesei közösen fizettek jövedelemadót Németországban, ahol lakóhellyel rendelkeztek. M-L. Bechtel francia közigazgatásban betöltött állásából származó munkabérért a francia–német egyezmény 14. cikke (1) bekezdésének és 20. cikke (1) bekezdésének megfelelően nem vették figyelembe az alapeljárás felperesei adóalapjának megállapításakor. E munkabért azonban ezen egyezmény 20. cikke (1) bekezdésének megfelelően figyelembe vették az alapeljárás felpereseinek adóköteles jövedelmére alkalmazandó és a 2002. évi EStG 32b. §-a alapján kiszámított rendkívüli adókulcs meghatározásakor.
- 41 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az is kitűnik, hogy M-L. Bechtel munkabéréből Franciaországban levontak bizonyos öregségnyugdíj- és kiegészítő egészségbiztosítási járulékokat. Az alapeljárás felpereseinek teljes jövedelmét nem lehetett rendkívüli kiadás címén e járulékokkal csökkenteni. Ugyanis noha a kérdést előterjesztő bíróság szerint az említett járulékok gyakorlatilag a 2002. évi EStG 10. §-a (1) bekezdésének 2. és 3. pontjában szereplő eset körébe tartoznak, azokkal az alapeljárás felpereseinek adóköteles jövedelmét nem lehetett csökkenteni, mivel azok közvetlen gazdasági kapcsolatban álltak az adómentes jövedelmekkel, lévén hogy M-L. Bechtel munkabérért Németországban nem adóztatták meg.
- 42 Az alapeljárás felpereseinek adóköteles jövedelmére alkalmazandó rendkívüli adókulcsnak a 2002. évi EStG 32b. §-a alapján történő meghatározásakor M-L. Bechtel munkabérért anélkül vették figyelembe, hogy azt az öregségi nyugdíj- és kiegészítő egészségbiztosítási járulékokkal csökkenteni lehetett volna. A 2002. évi EStG 32b. §-ának (2) bekezdése alapján ugyanis a rendkívüli adómértéket az adóköteles jövedelemnek (*versteuernde Einkommen*) a levonásokkal csökkentett adómentes jövedelmekkel (*Einkünfte*) való növelésének eredményeként számítják. Márpedig egyrészt az öregségnyugdíj- és kiegészítő egészségbiztosítási járulékokat nem lehetett levonni az alapeljárás felperesei adóköteles jövedelmének kiszámításakor, mivel e járulékok nem feleltek meg a 2002. évi EStG 10. §-ának (2) bekezdésében előírt feltételnek, másrészt az említett járulékok levonására nem volt lehetőség a levonásokkal csökkentett jövedelmek (*Einkünfte*) kiszámításakor, amelyeket a 2002. évi EStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontja a tevékenység végzéséhez kapcsolódó költségeken felüli bevételtöbbletként határoz meg.
- 43 Az öregségnyugdíj- és kiegészítő egészségbiztosítási járulékok rendkívüli költségként az adófizető adóköteles jövedelme kiszámításakor történő levonásának lehetősége adókedvezménynek minősül, mivel lehetővé teszi ezen adóköteles jövedelem, valamint az e jövedelemre alkalmazandó adómérték csökkentését.
- 44 A 2002. évi EStG 10. §-ának (2) bekezdésében előírt azon feltétel, amely szerint a járulékköltségek nem állhatnak közvetlen gazdasági kapcsolatban az adómentes jövedelmekkel, azt eredményezi, hogy e kedvezményt meg kell tagadni az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan esetekben, amikor a belföldi illetőségű adóalany a lakóhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban kap munkabért és amikor e munkabér adómentességet élvez a lakóhelye szerinti tagállamban, miközben azt figyelembe veszik az ezen adóalany más jövedelmeire alkalmazandó adómérték kiszámításakor.
- 45 Igaz, ahogyan arra a német kormány rámutat, hogy az adómentes jövedelmekkel való közvetlen gazdasági kapcsolat hiányára vonatkozó feltétel adott esetben alkalmazandó lehet tisztán belső helyzetekre is, nem csupán határon átnyúló helyzetekre.

- 46 Mindazonáltal amikor felhívták arra, hogy nevezzen meg példákat a 2002. évi EStG 10. §-a (2) bekezdésének hatálya alá tartozó tagállami bevételekre és kiadásokra, a német kormány táppénzben, rokkantsági ellátásban és otthoni támogatásban való részesülés miatt fizetendő nyugdíjjárulékokra, az otthoni, munkaszüneti napokon történő és éjszakai munkavégzés címén kapott kiegészítő díjazás miatt fizetendő nyugdíj- és egészségbiztosítási járulékokra vagy a munkáltató által biztosított, Németországban adómentes átalányösszegű juttatás miatt fizetendő egészségbiztosítási és nyugdíjjárulékokra hivatkozott.
- 47 Márpedig az ilyen jellegű ellátások, kiegészítő díjazások vagy juttatások nem hasonlíthatók a versenyszférában foglalkoztatott azon munkavállaló vagy a közszférában alkalmazott azon szerződéses alkalmazott által teljesített munkáért ellenszolgáltatásként fizetett munkabérhez vagy illetményhez, akik a német köztisztviselőktől eltérően társadalombiztosítási költségek hatálya alá tartoznak. A Bíróság elé terjesztett iratokból és a Bíróság előtti eljárásból kitűnik, hogy a versenyszféra munkavállalói és a közszféra szerződéses alkalmazottai, akik Németországban rendelkeznek lakóhellyel és ott részesülnek munkabérben, illetve illetményben, amelyből az alapügyben szereplőhöz hasonló járulékokat vonnak le, adóköteles jövedelmüket e járulékokkal csökkenthetik.
- 48 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy noha állampolgárságtól függetlenül alkalmazandó, az adómentes jövedelmekkel való közvetlen gazdasági kapcsolat hiányára vonatkozó feltétel jobban érintheti a Németországban lakóhellyel rendelkező, a lakóhelyüktől eltérő tagállamban munkabérben részesülő és a lakóhelyük szerinti tagállamban adómentességet élvező személyeket.
- 49 Márpedig az alapügyben szereplőhöz hasonló, Franciaországban levont öregségnyugdíj- és kiegészítő egészségbiztosítási járulékokkal való csökkentés megtagadása oda vezet, hogy egyrészt az alapeljárás alpereseihez hasonló adófizetők adóköteles jövedelme magasabb lesz, másrészt a rendkívüli adómértéket e magasabb adóköteles jövedelem alapján számítják, anélkül hogy e mértéket e járulékok más módon történő figyelembevételével korrigálnák, ami másként történne, ha M-L. Bechtel munkabérét Németországban kapná, és nem Franciaországban.
- 50 Az ilyen hátrányos bánásmód visszatarthatja a helyben lakó munkavállalókat attól, hogy a lakóhelyük szerinti tagállamtól eltérő tagállamban állást keressenek, vállaljanak vagy továbbra is betöltsenek.
- 51 Az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozás, amely a járulékköltségek levonását azon feltételhez köti, hogy azok ne álljanak közvetlen gazdasági kapcsolatban az adómentes jövedelmekkel, ezáltal az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben a munkavállalók szabad mozgásának az EUMSZ 45. cikke által főszabály szerint tiltott korlátozásának minősül.

Az igazolás meglétéről

- 52 Az ilyen korlátozás csak akkor fogadható el, ha olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy ha azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja (lásd többek között: 2015. december 17-i Timac Agro Deutschland ítélet, C-388/14, EU:C:2015:829, 26. pont; 2016. május 26-i Kohll és Kohll-Schlessler ítélet, C-300/15, EU:C:2016:361, 45. pont).
- 53 Azon kérdést illetően, hogy a szóban forgó helyzetek objektíve összehasonlíthatók-e, arra kell emlékeztetni, hogy a határon átnyúló helyzetek belső helyzetekkel való összehasonlíthatóságának a vizsgálata során figyelembe kell venni a kérdéses nemzeti rendelkezések célját (lásd ebben az értelemben: 2010. február 25-i X Holding ítélet, C-337/08, EU:C:2010:89, 22. pont; 2012. szeptember 6-i Philips Electronics UK ítélet, C-18/11, EU:C:2012:532, 17. pont; 2016. május 26-i Kohll és Kohll-Schlessler ítélet, C-300/15, EU:C:2016:361, 46. pont).

- 54 A jelen ügyben a német kormány azzal érvel, hogy az olyan tisztán belső helyzet, melyben valamely adófizető munkabére a német adózási joghatóság alá tartozik, objektíven nem hasonlítható össze az alapügyben szereplőhöz hasonló határokon átnyúló helyzettel, melyben a Németországi Szövetségi Köztársaságnak a francia–német egyezmény értelmében semmiféle adóztatási joga nincs a szóban forgó munkabérre vonatkozóan, még akkor sem, ha M-L. Bechtel e tagállamban teljeskörűen adóköteles.
- 55 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata alapján főszabály szerint a lakóhely szerinti tagállam feladata, hogy biztosítsa az adóalany számára a személyes és családi körülményeihez kapcsolódó adókedvezmények összességét, mivel bizonyos kivételektől eltekintve e tagállam képes a leginkább értékelni az adóalany teherviselő képességét, tekintettel arra, hogy itt található az adóalany személyes és vagyoni érdekeinek központja (lásd különösen: 1995. február 14-i Schumacker ítélet, C-279/93, EU:C:1995:31, 32. pont; 2000. május 16-i Zurstrassen ítélet, C-87/99, EU:C:2000:251, 21. pont; 2013. február 28-i Beker és Beker ítélet, C-168/11, EU:C:2013:117, 43. pont; 2013. december 12-i Imfeld és Garcet ítélet, C-303/12, EU:C:2013:822, 43. pont).
- 56 A személyes és családi körülmények figyelembevételének kötelezettsége csak akkor hárul az alkalmazási hely szerinti tagállamra, amennyiben az adóalany adóköteles jövedelmének teljes összegét vagy majdnem teljes összegét ez utóbbi tagállamban szerzi, és a lakóhelye szerinti tagállamban nem szerez jelentős jövedelmet, ily módon ez utóbbi nem képes arra, hogy biztosítsa az adóalany számára a személyes és családi körülményeinek figyelembevételéből eredő kedvezményeket (lásd különösen: 1995. február 14-i Schumacker ítélet, C-279/93, EU:C:1995:31, 36. pont; 1999. szeptember 14-i Gschwind ítélet, C-391/97, EU:C:1999:409, 27. pont; 2000. május 16-i Zurstrassen ítélet, C-87/99, EU:C:2000:251, 21–23. pont; 2002. december 12-i de Groot ítélet, C-385/00, EU:C:2002:750, 89. pont; 2013. december 12-i Imfeld és Garcet ítélet, C-303/12, EU:C:2013:822, 44. pont).
- 57 Ugyanis a személyes és családi körülményeinek figyelembevételéből eredő kedvezményeket illetően azon belföldi illetőségű adóalany, aki a lakóhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban szerez jövedelmet, nincs összehasonlítható helyzetben a jövedelemmel a lakóhelye szerinti tagállamban rendelkező belföldi illetőségű adóalannal, különösen amikor az első adóalany lakóhelye szerinti tagállam nem képes biztosítani számára e kedvezményeket az említett tagállamban szerzett számottevő jövedelem hiányában.
- 58 Márpedig a jelen alapügyben nem ez a helyzet áll fenn. Az alapeljárás felpereseinek közös adózása révén még abban az esetben is, ha M-L. Bechtel nem rendelkezne számottevő jövedelemmel a lakóhelye szerinti tagállamban, e tagállam képes volna biztosítani számára a személyes és családi körülményeinek figyelembevételéből eredő kedvezményeket, mint amilyen az alapügyben szereplő járuléklevonás.
- 59 M-L. Bechtel ennél fogva a lakóhelye szerinti tagállamban jövedelemmel rendelkező belföldi illetőségű adózóval összehasonlítható helyzetben van.
- 60 A korlátozást ezért csak közérdeken alapuló nyomós indok igazolhatja. Azonban ebben az esetben is szükséges, hogy a korlátozás alkalmas legyen az általa elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (2015. december 17-i Timac Agro Deutschland ítélet, C-388/14, EU:C:2015:829, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2016. május 26-i Kohll és Kohll-Schlessler ítélet, C-300/15, EU:C:2016:361, 49. pont).
- 61 E tekintetben a német kormány azt állítja, hogy az adómentes jövedelmeket illetően a rendkívüli költségként való levonás megtagadását az adóztatási joghatóságnak a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Francia Köztársaság közötti kiegyensúlyozott megosztásához, valamint a nemzeti adórendszer koherenciájához fűződő, közérdeken alapuló nyomós indok igazolja.

- 62 Egyrészt e kormány rámutat, hogy a francia–német egyezmény 14. cikke (1) bekezdésének első mondata szerint a francia állam által kifizetett jövedelmek adóztatási joga a Francia Köztársaságot illeti meg, és az adóztatási joghatóság így meghatározott egyensúlya kerülne veszélybe, ha a Németországi Szövetségi Köztársaság köteles volna teljes egészében rendkívüli kiadásként figyelembe venni M-L. Bechtel társadalombiztosítási járulékait, anélkül hogy az összjövedelem egészére támaszkodna.
- 63 Másrészt, noha a 2002. évi EStG 10. §-a (2) bekezdése 1. pontjának rendelkezései lehetővé teszik a Franciaországban befizetett társadalombiztosítási járulékok figyelembevételét a Németországban adóköteles jövedelem kiszámításakor, ez ellentétes volna az adórendszerek koherenciájának elvével abban az értelemben, hogy noha a Franciaországban szerzett adómentes jövedelmet nem veszik figyelembe az adóalap kiszámításakor, M-L. Bechtel a járulékkiadásokat a házastársával közös adózás során levonhatja. A házastársakra vonatkozó, a progresszivitási kikötés keretében megemelt adómértéket korrigálni lehet a költségeknek az adóköteles jövedelem kiszámítása során történő levonásával. Emellett a biztosítási járulékok levonásából eredő előny közvetlen kapcsolatban állna a megfelelő jövedelmek adózásával, és a jelen ügyben, noha M-L. Bechteltől megtagadják a biztosítási járulékok levonásának elméleti előnyét, abban a kedvezményben részesülne, hogy franciaországi jövedelmét nem adóztatják meg Németországban.
- 64 Először is meg kell állapítani, hogy nem vitatott, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartása olyan közérdeken alapuló nyomós indoknak minősülhet, amely lehetővé teszi valamely mozgásszabadság Unión belüli gyakorlása korlátozásának igazolását (2013. február 28-i Beker és Beker ítélet, C-168/11, EU:C:2013:117, 56. pont; 2013. december 12-i Imfeld és Garcet ítélet, C-303/12, EU:C:2013:822, 68. pont).
- 65 Az ilyen igazolás különösen akkor fogadható el, ha a szóban forgó rendszer olyan magatartások megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását (lásd ebben az értelemben: 2007. március 29-i Rewe Zentralfinanz ítélet, C-347/04, EU:C:2007:194, 42. pont; 2007. július 18-i Oy AA ítélet, C-231/05, EU:C:2007:439, 54. pont; 2010. január 21-i SGI ítélet, C-311/08, EU:C:2010:26, 60. pont; 2013. február 28-i Beker és Beker ítélet, C-168/11, EU:C:2013:117, 57. pont; 2013. december 12-i Imfeld és Garcet ítélet, C-303/12, EU:C:2013:822, 75. pont).
- 66 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében ugyan a tagállamok a kettős adóztatás elkerülésére kötött kétoldalú egyezmények keretében, az adóztatási joghatóság megosztása érdekében szabadon rögzíthetik a kapcsoló elveket, mindazonáltal az adóztatási joghatóság e megosztása nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy a Szerződésben biztosított szabadságokkal ellentétes intézkedéseket alkalmazzanak. Ugyanis a kettős adóztatás elkerülésére kötött egyezmények keretében ily módon megosztott adóztatási joghatóság gyakorlása során a tagállamoknak az uniós szabályoknak megfelelően kell eljárniuk (lásd ebben az értelemben: 2002. december 12-i de Groot ítélet, C-385/00, EU:C:2002:750, 93. és 94. pont; 2006. január 19-i Bouanich ítélet, C-265/04, EU:C:2006:51, 49. és 50. pont; 2013. december 12-i Imfeld és Garcet ítélet, C-303/12, EU:C:2013:822, 41. és 42. pont).
- 67 A jelen ügyben az adóztatási joghatóság a Francia Köztársaság és a Németországi Szövetségi Köztársaság közötti megosztásának kérdését a francia–német egyezmény szabályozza, amely szerint először is azok az illetmények, munkabérek és hasonló juttatások, melyeket a szerződő államok valamelyike, egy Land vagy ezen állam vagy Land közjogi személye a másik állam területén lakó természetes személyeknek a közigazgatás, keretében nyújtott jelenlegi vagy korábbi szolgálatért folyósít, csak az előbbi államban adókötelesek. Továbbá ezen egyezmény kimondja, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaságban lakóhellyel rendelkező személy által Franciaországban szerzett jövedelem, amely ezen egyezmény értelmében e tagállamban adóköteles, ki van zárva a német adóalapból, anélkül hogy e szabály korlátozná a Németországi Szövetségi Köztársaságot abban, hogy az ilyen módon kizárt jövedelmeket figyelembe vegye az adó mértékének meghatározásakor. Végül az

említett egyezmény nem írja elő a jövedelem forrásaként szolgáló állam számára, hogy vállalja az e tagállam területén gazdasági tevékenységet végző és valamely más tagállamban lakóhellyel rendelkező adóalanyok személyes és családi körülményeinek teljes figyelembevételét.

- 68 A Németországi Szövetségi Köztársaság tehát szabadon elfogadta az adóztatási joghatóság francia-német egyezmény rendelkezéseiből eredő megosztását, lemondva az M-L. Bechteléhez hasonló munkabérek megadóztatásáról, anélkül, hogy az egyezmény alapján mentesülne a területén lakóhellyel rendelkező és gazdasági tevékenységüket Franciaországban folytató adóalanyok személyes és családi körülményeinek teljes figyelembevételére vonatkozó kötelezettsége alól.
- 69 Az adóztatási joghatóság megosztásának e mechanizmusára nem lehet hivatkozni annak igazolása érdekében, hogy a belföldi illetőségű adózótól megtagadják a személyes és családi körülményeinek figyelembevételéből eredő kedvezményeket.
- 70 Másrészt az a tény, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság lehetővé teszi az alapügyben szereplőhöz hasonló öregségnyugdíj- és kiegészítő egészségbiztosítási járulékok levonását, nem kérdőjelezi meg az adóztatási joghatóság francia-német egyezményből eredő megosztását. E járulékok levonásának lehetővé tételével a Németországi Szövetségi Köztársaság nem mond le adóztatási joghatóságának egy részéről más tagállamok számára, és az nem érinti azon joghatóságát, hogy megadóztassa a területén végzett tevékenységeket.
- 71 Másrészt a Bíróság már kimondta, hogy az adóalany lakóhelye szerinti tagállam nem hivatkozhat az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztására vonatkozó igazolásra abból a célból, hogy kivonja magát a főszabály szerint e tagállamra háruló azon felelősség alól, hogy biztosítsa az adóalanyt megillető személyes és családi jellegű levonásokat, kivéve ha ezen állam a megállapodás szerint mentesül a területén lakóhellyel rendelkező és gazdasági tevékenységüket részben más tagállamban folytató adóalanyok személyes és családi körülményeinek teljes figyelembevételére vonatkozó kötelezettsége alól, vagy ha megállapítja, hogy a munkavégzés helye szerinti egy vagy több állam bármiféle egyezménytől függetlenül az ezen államokon kívül lakóhellyel rendelkező, de ott adóköteles jövedelemben részesülő adóalanyok személyes és családi körülményeinek figyelembevételéhez kapcsolódó adókedvezményt nyújt az általa adóztatott jövedelem után (lásd ebben az értelemben: 2002. december 12-i de Groot ítélet, C-385/00, EU:C:2002:750, 99. és 100. pont; 2013. február 28-i Beker és Beker ítélet, C-168/11, EU:C:2013:117, 56. pont; 2013. december 12-i Imfeld és Garcet ítélet, C-303/12, EU:C:2013:822, 69. pont).
- 72 Márpedig ahogyan az a jelen ítélet 67. és 68. pontjában szerepel, a Németországi Szövetségi Köztársaság a francia-német egyezmény alapján nem mentesül a területén lakóhellyel rendelkező adóalanyok személyes és családi körülményeinek teljes figyelembevételére vonatkozó kötelezettsége alól.
- 73 Ami a M-L. Bechtel személyes és családi körülményeinek az alkalmazás helye szerinti tagállam általi, az alapügyben szereplő biztosítási járulékok adózás szempontjából történő levonásának biztosításával megvalósuló esetleges egyoldalú figyelembevételét illeti, rá kell mutatni, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem tartalmaz tájékoztatást arra nézve, hogy ilyen figyelembevételre sor került vagy akár sor kerülhetne.
- 74 Mindenesetre az alapügyben szereplő adójogi szabályozás semmilyen kapcsolatot nem állapít meg az érintett tagállamban lakóhellyel rendelkező személyek számára nyújtott adókedvezmények, és azon adókedvezmények között, amelyeket e személyek az alkalmazási helyük szerinti tagállamban igénybe vehetnek (lásd analógia útján: 2013. december 12-i Imfeld és Garcet ítélet, C-303/12, EU:C:2013:822, 73. pont).

- 75 Másodszer, az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességét illetően, bár a közérdeken alapuló ezen nyomós indok igazolhatja a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását, ahhoz, hogy az ilyen igazolásra alapított érv meggyőző legyen, a Bíróság megköveteli, hogy közvetlen kapcsolat álljon fenn az adott adókedvezmény és az e kedvezménynek valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között, és e kapcsolat közvetlen jellegét a szóban forgó szabályozás által követett célra tekintettel kell megállapítani (lásd ebben az értelemben: 2010. július 1-jei Dijkman és Dijkman-Lavaleije ítélet, C-233/09, EU:C:2010:397, 54. és 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2016. május 26-i Kohll és Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, 60. pont).
- 76 A jelen ügyben a német kormány érve annak bizonyítását célozza, hogy egyrészt a rendkívüli költségek levonásának megtagadása annak biztosítására irányul, hogy a házastársakra vonatkozó, a progresszivitási kikötés keretében megemelt adómértéket ne korrigálják az adóköteles jövedelem levonásával, másrészt pedig a járulékok levonásából származó előnyt kompenzálják az e járulékokkal közvetlen kapcsolatban álló jövedelmek megadóztatásával.
- 77 Rá kell mutatni, hogy a jelen ítélet 75. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat szerint nincs közvetlen kapcsolat egyrészt a progresszivitási kikötéssel alkalmazott mentesítési módszer – amelynek értelmében a lakóhely szerinti tagállam lemond a más tagállamban szerzett jövedelem megadóztatásáról, e jövedelmet azonban figyelembe véve az adóköteles jövedelemre alkalmazandó adómérték meghatározásakor –, másrészt a mentesített jövedelmekkel közvetlen kapcsolatban álló járulékok figyelembevételének megtagadása között. Ugyanis a lakóhely szerinti tagállamban a jövedelemadó progresszivitásának tényleges érvényesülése, ami a progresszivitási kikötéssel alkalmazott mentesítési módszer célja, nincs alárendelve annak, hogy az adóalany személyes és családi körülményeinek figyelembevétele az e tagállamban adózó jövedelmekhez kapcsolódó kiadásokra korlátozódjon (lásd analógia útján: 2002. december 12-i de Groot ítélet, C-385/00, EU:C:2002:750, 109. pont).
- 78 Emellett, mivel a Németországi Szövetségi Köztársaság a francia–német egyezményben hozzájárult, hogy a Franciaországban szerzett jövedelmek csupán e tagállamban adózzanak, nem állíthatja azt, hogy a járulékok levonásának megtagadásából eredő hátrányt e jövedelmek németországi adómentessége kompenzálja. Ezen érv ugyanis megkérdőjelezné az adózási joghatóságnak a Németországi Szövetségi Köztársaság által a francia–német egyezményben szabadon meghatározott egyensúlyát.
- 79 A belföldi illetőségű adóalanytól a személyes és családi körülményeinek figyelembevételéből eredő, az alapügyben szereplőhöz hasonló öregségnyugdíj- és kiegészítő egészségbiztosítási járulékok rendkívüli költségként való levonásának formáját öltő előnyök biztosításának megtagadása tehát nem igazolható sem az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztására, sem az adórendszer koherenciájára vonatkozó érvekkel.
- 80 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 45. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan tagállami szabályozás, amelynek értelmében az e tagállamban lakóhellyel rendelkező és valamely más tagállam közigazgatásában dolgozó adóalany a lakóhelye szerinti tagállamban nem csökkentheti a jövedelemadója adóalapját az alkalmazási helye szerinti tagállamban a munkabéréből levont öregségnyugdíj- és egészségbiztosítási járulékaival, eltérően a lakóhelye szerinti tagállamban befizetett hasonló társadalombiztosítási járulékoktól, ha a két tagállam közötti, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján a munkabért nem adóztathatják meg a munkavállaló lakóhelye szerinti tagállamban, és az csupán az egyéb jövedelmekre alkalmazandó adó mértékét növeli.

A költségekről

- 81 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 (tizedik tanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 45. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan tagállami szabályozás, amelynek értelmében az e tagállamban lakóhellyel rendelkező és valamely más tagállam közigazgatásában dolgozó adóalany a lakóhelye szerinti tagállamban nem csökkentheti a jövedelemadója adóalapját az alkalmazási helye szerinti tagállamban a munkabéréből levont öregségnyugdíj- és egészségbiztosítási járulékaival, eltérően a lakóhelye szerinti tagállamban befizetett hasonló társadalombiztosítási járulékoktól, ha a két tagállam közötti, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján a munkabért nem adóztathatják meg a munkavállaló lakóhelye szerinti tagállamban, és az csupán az egyéb jövedelmekre alkalmazandó adó mértékét növeli.

Aláírások