

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2013. február 28. (\*)

„Szolgáltatásnyújtás szabadsága – Munkavállalók szabad mozgása – Tagállami szabályozás, amely megengedi a külföldön fejlesztési segítségnyújtás keretében végzett munkáért kapott jövedelem adó alóli mentesítését – Feltételek – A munkáltató belföldön található székhelye – A munkáltató más tagállamban található székhelye esetén való megtagadás”

A C-544/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Németország) a Bírósághoz 2011. október 24-én érkezett, 2011. március 18-i határozatával terjesztett elő az előtte

**Helga Petersen,**

**Peter Petersen**

és

a **Finanzamt Ludwigshafen**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (előadó) és J.-J. Kasel bírák,

előtanácsnok: N. Jääskinen,

hivatalvezető: A. Impellizzeri tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2012. november 29-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- H. Petersen és P. Petersen képviseletében R. Sturm Rechtsanwalt,
- a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében W. Mölls és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

### **Ítéletet**

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 56. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 A jelen kérelmet a H. Petersen és P. Petersen által a Finanzamt Ludwigshafen ellen indított azon eljárás keretében terjesztették el?, amelynek tárgya a P. Petersennek a Dániai Nemzetközi Fejlesztési Ügynökség által finanszírozott fejlesztési segítségnyújtási projekt keretében Beninben végzett tevékenységéért kapott jövedelme adómentessége biztosításának megtagadása.

### **Jogi háttér**

3 A jövedelemadóról szóló törvény (Einkommensteuergesetz) az alapügy tényállására alkalmazandó verziójának (BGBl. 2002 I, 4215. o.) 1. cikke (1) bekezdése értelmében a belföldön állandó lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező természetes személyeket teljes körű jövedelemadó-kötelezettség terheli.

4 A szóban forgó törvény 34c. §-ának (1) és (5) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) Amennyiben a teljes körű adókötelezett a külföldön szerzett jövedelme után a jövedelemszerzés szerinti államban a német jövedelemadónak megfelelő adó fizetésére köteles, a megállapított és kifizetett, illetve adókedvezménnyel csökkentett külföldi adó összege beszámítandó az ezen államban szerzett jövedelemre és német jövedelemadó összegébe.

[...]

(5) A legfelsőbb tartományi adóhivatalok vagy az általuk felhatalmazott adóhivatalok a Szövetségi Pénzügyminisztérium beleegyezésével a külföldön szerzett jövedelemre és német jövedelemadót egészében vagy részben elengedhetik, vagy annak összegét átálányban állapíthatják meg, amennyiben ez nemzetgazdasági okokból indokolt, illetve amennyiben az (1) bekezdés alkalmazása különösen nehéznek bizonyul.”

5 A német szövetségi pénzügyminiszter 1983. október 31-én a munkavállalók külföldön végzett tevékenységéből származó jövedelmeinek adóügyi kezelésére vonatkozóan utasítást (BStBl 1983., I. rész, 470. o.; a továbbiakban: pénzügyminiszteri utasítás) adott ki a legfelsőbb tartományi adóhivatalok számára, amely elírja, hogy adómentesek azok a jövedelmek, amelyeket valamely munkavállaló a belföldi székhelyű munkáltatótól a fennálló munkaviszony alapján külföldön végzett kedvezményezett tevékenységéért kap.

6 Ezen utasítás I. címe első bekezdésének 4. pontja értelmében a kedvezményben részesülő tevékenységek körébe tartoznak többek között a belföldi székhelyű szállítók, gyártók vagy szolgáltatók külföldön végzett, a technológiai vagy pénzügyi együttműködés keretében nyújtott német fejlesztési köztámogatással összefüggő tevékenységei.

7 A pénzügyminiszteri utasítás II. címének első bekezdése meghatározza, hogy a külföldön végzett tevékenységet megszakítás nélkül legalább három hónapon át kell olyan államokban gyakorolni, amelyekkel a Németországi Szövetségi Köztársaság nem írt alá a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, nem önálló tevékenységből származó jövedelmekre is hatályos egyezményt.

8 Az ily módon adómentességben részesülő nem önálló tevékenységekből származó jövedelmeket mindazonáltal, a pénzügyminiszteri utasítás IV. címe értelmében, a progresszív adómérték szempontjából figyelembe kell venni. Ezen rendelkezés értelmében az adóköteles jövedelemre azt az adómértéket kell alkalmazni, mint amely akkor lenne alkalmazandó, ha a nem önálló tevékenységből származó adómentes jövedelmeket a jövedelemadó kiszámításába be kellene számítani.

9 A pénzügyminiszteri utasítás eljárási szabályokra vonatkozó VI. címe az 1. pontjának első bekezdésében kimondja, hogy az adólevonási eljárásban az adóztatásról való lemondást, amely

adómentességi igazolás kiállításához vezet, a munkáltatónak vagy a munkavállalónak kell kérelmeznie a munkáltató székhelye szerinti adóhivatalnál. Ugyanezen bekezdés értelmében nem szükséges bizonyítani, hogy a tevékenység helye szerinti államban kirótt jövedelemadó egyenértékű a német jövedelemadóval. Ezen utasítás VI. címe 1. pontjának második bekezdése úgy rendelkezik, hogy amennyiben valószínűsíthető, hogy az I. és II. címben foglalt feltételek teljesülnek, az adómentességi igazolás kiállítható, amíg a munkáltató a jövedelemadó-levonást módosíthatja. Ugyanezen utasítás VI. címének 2. pontja értelmében mindaddig, amíg le nem mondtak az adólevonásról, a munkavállaló a lakóhelye szerinti adóhatóságnál kérheti az adóztatásról való lemondást.

10 A Németországi Szövetségi Köztársaság és a Dán Királyság között a jövedelem- és a vagyonadók, valamint örökösödési, vagyonátruházási és ajándékozási illetékek területén a kettős adóztatás elkerüléséről kötött, és az adóügyi kérdésekben való segítségnyújtásról szóló, 1995. november 22-i egyezmény (BGBl. 1996 II, 2565. o.) 15. cikke lényegében úgy rendelkezik, hogy valamely szerződés államban lakóhellyel rendelkező személy által munkavállalóként szerzett jövedelem kizárólag a lakóhely szerinti államban adóköteles, kivéve ha a munkavégzésre más államban kerül sor. Ebben az esetben az e jogcímen szerzett jövedelem ez utóbbi államban adóköteles.

11 A Németországi Szövetségi Köztársaság és a Benini Köztársaság nem kötött a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó egyezményt.

### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés**

12 1991 novembere óta az alapeljárásban felperes Petersen házaspár tulajdonában áll egy Ludwigshafenben (Németország) található lakás, amely hivatalosan 1992. február 1-je óta szolgál az ő és a lányuk állandó lakóhelyéül. P. Petersen dán állampolgár tulajdonában áll 1984 óta egy Helsingében (Dánia) található nyaraló.

13 P. Petersent a glostrupi (Dánia) székhelyű Hoffmann A/S vállalkozás foglalkoztatta. E tevékenysége keretében 2002. január 15-étől hároméves időtartamra kiküldték az afrikai Beninbe, hogy közreműködjön a Dániai Nemzetközi Fejlesztési Ügynökség által finanszírozott projektben. Ez a tevékenység a fejlesztési segítségnyújtási projekt részét képezte. P. Petersen ezen tevékenységéből származó jövedelme 2003-ban 449 200 DKK-t, azaz megközelítőleg 60 200 eurót tett ki.

14 2002 januárjában P. Petersen munkáltatója a helsingei adóhatóságtól a P. Petersennek a benini kiküldetése alatt kifizetendő jövedelmének adómentességét kérte. Ez az adóhatóság közölte, hogy 2002. január 15-étől kezdve az ilyen jövedelmek nem adókötelesek.

15 A 2003-as évre a Petersen házaspár a német adóhatóságtól azt kérte, hogy a jövedelemadó nézve a közös adózás rendszerét alkalmazza, és állandó lakhelyként Ludwigshafent jelölje meg. Azzal érveltek, hogy a P. Petersen által a Beninben kifejtett tevékenységért szerzett és egy dán munkáltatótól származó jövedelmek Németországban nem esnek a jövedelemadó hatálya alá, és hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Dán Királyság között 1995. november 22-én kötött egyezmény 15. cikke értelmében csakis ez utóbbi joghatósága alá tartozik ezen jövedelmek megadóztatása.

16 A Petersen házaspár másodlagosan e jövedelmek adómentességét kérte arra hivatkozva, hogy hasonló körülmények között a belföldi székhelyű munkáltató számára egy fejlesztési segítségnyújtási projekt keretében valamely más államban kifejtett nem önálló tevékenységből származó jövedelmek a pénzügyminiszteri utasítás értelmében adómentesek.

17 A 2003. évre vonatkozó adómegállapításról szóló határozatban a Finanzamt Ludwigshafen P. Petersen összes jövedelmét figyelembe vette a jövedelemadó megállapításánál, és ennek összegét 29 718 euróban határozta meg.

18 Mivel az alapügy felperesei által ezen adómegállapításról szóló határozat ellen emelt panaszt elutasították, a felperesek keresetet indítottak a Finanzgericht Rheinland-Pfalz el?tt.

19 Ez a bíróság el?ször is arra hivatkozik, hogy a tényállás, illetve az alkalmazandó jog értékelése alapján a P. Peteresen által szerzett vitatott jövedelmek f?szabály szerint a német jövedelemadó hatálya alá tartoznak.

20 A Finanzgericht Rheinland-Pfalz továbbá azzal érvel, hogy amennyiben P. Petersen a pénzügyminiszteri utasításban meghatározott adókedvezményt nem veheti igénybe, tekintettel arra, hogy a munkáltatója ezen utasítás értelmében nem rendelkezik „belföldi illet?séggel”, és hogy az alapügy felperesének, illetve munkáltatójának tevékenysége nem tartozik a német fejlesztési köztámogatás körébe, az el?bbire nagyobb adóteher hárul, mint amekkora egy belföldi illet?ség? munkáltatónál hasonló tevékenységet végz? belföldi illet?ség? munkavállalót terhelne.

21 A Finanzgericht Rheinland-Pfalz végül úgy értékeli, hogy az alapügy felperese munkáltatójának tevékenysége az EUMSZ 56. cikk hatálya alá tartozik, és hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás valamely más tagállamban székhellyel bíró munkáltató szolgáltatásnyújtási szabadsága indokolatlan korlátozásának min?sülhet. Az alapügy felperesének helyzetében a munkavállalóra nehezed? magasabb adóteher ugyanis gazdasági szempontból a tevékenységét kevésbé vonzóvá tenné, összehasonlítva a Németországban belföldi illet?ség?, németországi székhely? vállalkozásokkal hasonló munkaszer?déseket kötött és a fejlesztési segítségnyújtás keretében tevékenyked? munkavállalókkal. Az adóhátrányt a más tagállam munkáltatója csakis úgy tudja kiegyenlíteni, ha magasabb bruttó fizetést nyújt, ami arra ösztönözn?e, hogy a székhely szerinti államban belföldi illet?ség? és adóköteles munkavállalókat alkalmazzon, így befolyásolná azon lehet?ségeit, hogy megfelele?en képzett munkaer?t más tagállamokban keressen. Az azonos képzettség? munkavállalók kizárólag a lakóhely szerinti tagállamban létrejöv? munkaviszony kialakítására törekednének.

22 E körülmények között a Finanzgericht Rheinland-Pfalz úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következ? kérdést terjeszti el?zetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

„Összeegyeztethet?-e az EK [...] 49. [cikk] az a jogszabály, amely a belföldi adóalany nem önálló tevékenységb?l származó jövedelmét attól függ?en mentesíti az adó alól, hogy a munkáltató belföldi székhellyel rendelkezik-e, azonban nem ír el? ilyen adómentességet abban az esetben, ha a munkáltató székhelye [...] másik tagállamban van?”

### **Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés?l**

#### *El?zetes észrevételek*

#### A vonatkozó szabad mozgásokról

23 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a nemzeti bíróságok és a Bíróság között az EUMSZ 267. cikkel bevezetett együttm?ködési eljárás keretében a Bíróság feladata, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróságnak az el?tte folyamatban lév? ügy eldöntéséhez hasznos választ adjon, és ebb?l a szempontból adott esetben a Bíróságnak át kell fogalmaznia az elé terjesztett kérdéseket (lásd különösen a C-286/05. sz. Haug-ügyben 2006. május 4-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-4121. o.] 17. pontját, a C-420/06. sz. Jager-ügyben 2008. március 11-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-

1315. o.] 46. pontját és a C-157/10. sz. Banco Bilbao Vizcaya Argentaria ügyben 2011. december 8-án hozott ítélet [EBHT 2011., I-13023. o.] 18. pontját).

24 Ugyanígy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a Bíróság annak érdekében, hogy az elzeteres döntéshozatal iránti kérelmet elzeterjeszt? bíróság részére hasznos választ adjon, figyelembe veheti az uniós jog olyan rendelkezéseit is, amelyekre a nemzeti bíróság az elzeteres döntéshozatalra elzeterjesztett kérdésekben nem hivatkozott (lásd különösen a C-60/03. sz. Wolff & Müller ügyben 2004. október 12-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-9553. o.] 24. pontját; a C-153/03. sz. Weide-ügyben 2005. július 7-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-6017. o.] 25. pontját; a C-513/03. sz. van Hilten-van der Heijden ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-1957. o.] 26. pontját, valamint a fent hivatkozott Banco Bilbao Vizcaya Argentaria ügyben hozott ítélet 19. pontját).

25 A kérdésével a kérdést elzeterjeszt? bíróság arra vár választ, hogy az EUMSZ 56. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely értelmében e tagállami illet?ség? és teljes kör?en adókötelezett adóalany által a nem önálló tevékenység címén szerzett jövedelem adómentes, amennyiben a munkáltató székhelye a szóban forgó tagállamban található, de nem az, ha más tagállamban található a székhelye.

26 A német kormány, valamint az Európai Bizottság azonban úgy értékeli, hogy az alapügyet nem az EUMSZ 56. cikkre tekintettel kell megvizsgálni. A Bizottság így azzal érvel, hogy valamely nemzeti jogszabályt, amely az érintett tagállamban székhellyel rendelke? munkáltatónál dolgozó adóalany adómentességének korlátozására irányul, a munkavállalók szabad mozgására tekintettel kell megvizsgálni. Ezzel szemben a német kormány véleménye szerint a munkavállalók szabad mozgása sem releváns, mivel az alapügy felperese egy harmadik országban fejtette ki a vitatott tevékenységet.

27 Következésképpen elzeterzetesen azt kell meghatározni, hogy az alapügy tárgyát képez?höz hasonló nemzeti szabályozás alkalmas-e arra, és ha igen milyen mértékben, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságát és a munkavállalók szabad mozgását befolyásolja.

28 Az állandó ítélkezési gyakorlatból kit?nik, hogy annak meghatározása érdekében, hogy a nemzeti szabályozás az EUM-Szerz?dés által biztosított egyik vagy másik szabadság körébe tartozik-e, az érintett szabályozás célját kell figyelembe venni (lásd a C-233/09. sz., Dijkman és Dijkman-Lavaleije ügyben 2010. július 1-jén hozott ítélet [EBHT 2010., I-6649. o.] 26. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

29 Az alapügyben a nemzeti szabályozás célja, hogy bizonyos feltételek mellett a munkáltatótól kapott munkavállalói jövedelemre vonatkozóan adókedvezményt biztosítson. A pénzügyminiszteri utasítás pontosan meghatározza ugyanis, hogy a belföldi székhely? munkáltató munkavállalói által valamely másik államban kifejtett, a szóban forgó utasítás értelmében kedvezményezett tevékenység alapján szerzett jövedelem adómentes.

30 Márpedig emlékeztetni kell arra, hogy egyrészt?l az EUMSZ 45. cikk értelmében „munkavállalónak” kell tekinteni minden olyan személyt, aki valóságos és tényleges tevékenységet végez, kivéve az olyan mértékben jelentéktelen tevékenységeket, amelyek pusztán kiegészít?nek és járulékosnak tekinthet?k. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a munkaviszony jellemz?je az a körülmény, hogy valamely személy meghatározott ideig, más javára és irányítása alatt, díjazás ellenében szolgáltatást nyújt (lásd többek között a 66/85. sz. Lawrie-Blum-ügyben 1986. július 3-án hozott ítélet [EBHT 1986., 2121. o.] 17. pontját, a C-138/02. sz. Collins-ügyben 2004. március 23-án hozott ítélet [EBHT 2004., I-2703. o.] 26. pontját és a C-456/02. sz. Trojani-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7573. o.] 15. pontját).

31 Másrészt meg kell jegyezni, hogy az EUMSZ 57. cikk úgy rendelkezik, hogy a Szerződések alkalmazásában „szolgáltatás” a rendszerint díjazás ellenében nyújtott szolgáltatás, ha nem tartozik az áruk, a t?ke és a személyek szabad mozgására vonatkozó rendelkezések hatálya alá. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik ugyanakkor az, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságával kapcsolatos rendelkezések a független szolgáltatók által végzett tevékenységekre vonatkoznak (lásd ebben az értelemben a C-398/95. sz. SETTG-ügyben 1997. június 5-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-3091. o.] 7. pontját).

32 Ebből következik, hogy az olyan szabályozás, amely valamely munkáltató javára és irányítása alatt díjazás ellenében szolgáltatást nyújtó, így tehát az alárendelt viszonytal és a szolgáltatásnyújtás ellenében díjazás fizetésével jellemezhető, és a kérdést elterjesztő bíróság vizsgálatára tekintettel az alapügyéhez hasonló munkavállalói jogviszonyban álló munkavállaló adóztatására irányul, a Szerződésnek a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartozik.

33 Feltételezve, hogy az ilyen szabályozás a más tagállamban székhellyel rendelkező munkáltatók szolgáltatásnyújtási szabadságára olyan korlátozó hatást fejt ki, mint amelyre a kérdést elterjesztő bíróság vagy az alapügy felperesei hivatkoztak, és amely abban áll, hogy a belföldi illetőségű munkáltatókat a más tagállami illetőségűekkel szemben elnyben részesíti egy másik államban végzett fejlesztési segítségnyújtási projekt keretében kiküldhető képzett személyzet foglalkoztatása terén, az ilyen hatás a munkavállalók szabad mozgása esetleges korlátozásának elkerülhetetlen következménye, ezért nem indokolja az említett szabályozásnak az EUMSZ 56. cikk szempontjából történő önálló vizsgálatát.

Az EUMSZ 45. cikk alkalmazhatóságáról

34 Emlékeztetni kell arra, hogy a munkavállalók szabad mozgáshoz való jogát gyakorló és a lakóhelyétől eltérő tagállamban kereső tevékenységet folytató valamennyi uniós polgár – lakóhelyétől vagy állampolgárságától függetlenül – az EUMSZ 45. cikk hatálya alá tartozik (lásd ebben az értelemben a C-385/00. sz. de Groot-ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-11819. o.] 76. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

35 Ezenkívül az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a Szerződés személyek szabad mozgására vonatkozó rendelkezései összességének célja, hogy az uniós állampolgárok számára megkönnyítsék bármilyen szakmai tevékenység gyakorlását annak egész területén, és azokkal ellentétes minden olyan intézkedés, amely az állampolgárokat hátrányosan érinthetné, amikor egy másik tagállam területén kívánnak gazdasági tevékenységet végezni (lásd a C-370/90. sz. Singh-ügyben 1992. július 7-én hozott ítélet [EBHT 1992., I-4265. o.] 16. pontját, a C-18/95. sz. Terhoeve-ügyben 1999. január 26-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-345. o.] 37. pontját és a fent hivatkozott de Groot-ügyben hozott ítélet 77. pontját).

36 Még ha szövegük szerint a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó rendelkezések a fogadó tagállamban a nemzeti elbánásból származó elnyök biztosítására irányulnak is, azokkal szintén ellentétes az, hogy az illetőség szerinti állam megakadályozza állampolgárai számára a más tagállambeli állás szabad elfogadását és betöltését (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Terhoeve-ügyben hozott ítélet 27–29. pontját és a fent hivatkozott de Groot-ügyben hozott ítélet 79. pontját).

37 Értelemszerűen a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó rendelkezésekkel ellentétben az is, ha egy uniós polgár adóalany lakóhelye szerinti tagállam megakadályozza a más tagállambeli állás szabad elfogadását és betöltését, még akkor is, ha ez utóbbi állam a szóban forgó adóalany állampolgársága szerinti tagállam.

38 A német kormány ugyanakkor azzal érvel, hogy az alapeljárásban az EUMSZ 45. cikkre nem lehetett hivatkozni, mivel az alapügy felperese a vitatott tevékenységet egy harmadik államban fejtette ki, és mivel a szóban forgó két tagállam területe között nem áll fenn elegendő kapcsolódás. Az uniós jog alkalmazhatósága érdekében azon munkavállaló, aki fejlesztési segítségnyújtás keretében kizárólag egy harmadik államban végzendő tevékenységet folytat, nem tekinthető úgy, mintha egyidejűleg vagy akár elsősorban az Unión belüli határon átnyúló tevékenységet végezne.

39 Ebben a vonatkozásban emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróságnak már volt alkalma kimondani azt, hogy amennyiben valamely ügy olyan tagállami állampolgárt érint, akit munkavállalóként egy más tagállamban székhellyel rendelkező társaság foglalkoztat, az ilyen ügyre fősabály szerint a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó uniós jogi rendelkezések vonatkoznak (lásd ebben az értelemben a 237/83. sz. Prodest-ügyben 1984. július 12-én hozott ítélet [EBHT 1984., 3153. o.] 5. pontját).

40 A Bíróság továbbá kimondta, hogy a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó uniós jogi rendelkezések minden jogviszony értékelésére irányadók, amennyiben ezek a jogviszonyok vagy a létrejöttük helye szerint, vagy aszerint, hogy hol fejtik ki hatásukat, az Unió területére tehetőek (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Prodest-ügyben hozott ítélet 6. pontját).

41 Az uniós jogi rendelkezések ugyanis az Unió területén kívül folytatott kereső tevékenységekre is alkalmazhatók, amennyiben a munkaviszony elegendően szoros kapcsolatban van e területtel (lásd ebben az értelemben többek között a fent hivatkozott Prodest-ügyben hozott ítélet 6. pontját, a 9/88. sz. Lopes da Veiga-ügyben 1989. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 1989., 2989. o.] 15. pontját és a C-60/93. sz. Aldewereld-ügyben 1994. június 29-én hozott ítélet [EBHT 1994., I-2991. o.] 14. pontját). Ezt az elvet úgy kell értelmezni, hogy azokra az esetekre is vonatkozik, amelyekben a munkaviszony valamely tagállam jogához, és következésképpen az uniós jog releváns szabályaihoz megfelelő mértékben kapcsolódik (a C-214/94. sz. Boukhalfa-ügyben 1996. április 30-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-2253. o.] 15. pontja).

42 Az alapügyhöz hasonló ügyben ez a fajta kapcsolódás abból következik, hogy az egyik tagállami illetőségű uniós polgárt egy másik tagállamban székhellyel rendelkező vállalkozás foglalkoztatta, és ennek javára fejtette ki tevékenységét. Ráadásul az alapügy felperese szerint és e pontnak a kérdést elterjesztő bíróság által elvégzett vizsgálatától függően a Dániában székhellyel rendelkező vállalkozással mint munkáltatóval kötött munkaszerződés a dán jognak megfelelően jött létre. Ezenkívül – amint arra a német kormány hivatkozik, és a kérdést elterjesztő bíróság vizsgálatától függően – P. Petersen a dán társadalombiztosítási rendszerben biztosított, és a bankszámla, amelyre a fizetését utalják, ugyanezen tagállamban található.

43 Az, hogy az alapügy felperese a fejlesztési segítségnyújtás keretében kizárólag egy harmadik államban végzendő tevékenységet folytatott, nem vonja kétségbe az uniós joghoz való kapcsolódásnak az előző pontban említett azon elemeit, amelyek elegendőnek bizonyulnak ahhoz, hogy lehetővé tegyék az alapügy felperese számára, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben az EUMSZ 45. cikkre hivatkozzon.

*A korlátozás fennállásáról*

- 44 Egy belföldi illetőségű adóalany azon lehetősége, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás értelmében jövedelemadó-mentességet élvezzen, adókedvezménynek minősül.
- 45 Ez a kedvezmény csak akkor jár, ha a németországi illetőségű adóalanyt ugyanebben a tagállamban székhellyel rendelkező munkáltató foglalkoztatja, akkor azonban nem, ha a szóban forgó adóalanyt valamely más tagállamban székhellyel rendelkező munkáltató foglalkoztatja.
- 46 Az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás, mivel a munkavállalók jövedelme tekintetében a munkáltatók székhelye szerinti tagállam alapján eltérő bánásmódot állapít meg, alkalmas arra, hogy visszatartsa a munkavállalókat attól, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaságon kívüli más tagállamban székhellyel rendelkező munkáltatónál egy állást elfogadjanak, és így módon a munkavállalók szabad mozgásának az EUMSZ 45. cikk által fűszabály szerint tiltott korlátozásának minősül.
- 47 A munkavállalók szabad mozgását akadályozó intézkedés csak akkor engedhető meg, ha a Szerződéssel összeegyeztethető jogszerű célt szolgál, és közérdeken alapuló kényszerítő indokok igazolják. Ilyen esetben még az is szükséges, hogy az ilyen intézkedés alkalmazása az elérni kívánt célkitűzés megvalósítására alkalmas legyen, és ne lépjen túl az annak megvalósításához szükséges mértéken (lásd a C-325/08. sz. Olympique Lyonnais ügyben 2010. március 16-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-2177. o.] 38. pontját és a C-461/11. sz. Radziejewski-ügyben 2012. november 8-án hozott ítélet 33. pontját).
- 48 A német kormány azzal érvel, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozást elsősorban az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségessége igazolja.
- 49 E kormány szerint egyrészt, amennyiben a tevékenységet egy más tagállamban székhellyel rendelkező szervezet javára végzik, a német adóhatóság nehezen ellenőrizhető, hogy az esetleges adómentesség feltételei teljesülnek-e, hiszen a Németországban székhellyel rendelkező és a német fejlesztési köztámogatás keretében munkálkodó szervezetek helyzetével ellentétben nem tud közvetlen kapcsolatot felvenni a fejlesztési segítségnyújtást irányító állami szervekkel. Másrészt adózási kérdésekben folytatott igazgatási jogsegélyre vonatkozó másodlagos jogi rendelkezésekre nem lehet hivatkozni, amennyiben harmadik államokban elvégzendő ellenőrzésekről van szó.
- 50 Ebben a vonatkozásban a Bíróság már megállapította, hogy az adóellenőrzések hatékonyságának biztosítása közérdeken alapuló olyan kényszerítő indoknak minősül, amely igazolhatja a Szerződés által biztosított szabad mozgások gyakorlásának korlátozását (lásd különösen a C-101/05. sz. A-ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-11531. o.] 55. pontját és C-318/10. sz. SIAT-ügyben 2012. július 5-én hozott ítélet 36. pontját).
- 51 Mindazonáltal valamely tagállam az adókedvezmény megtagadásának igazolásaként nem hivatkozhat arra, hogy nincs lehetősége az adatok felkutatása vagy begyűjtése érdekében a másik tagállammal való együttműködésre. Az érintett adóhatóságokat ugyanis semmi sem gátolja abban, hogy az adóalanytól olyan bizonyítékokat kérjenek, amelyeket az érintett adó pontos megállapításához szükségesnek ítélnék, és adott esetben megtagadják az adómentességet, ha az adóalany nem nyújtja be e bizonyítékokat (lásd a C-451/05. sz. ELISA-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-8251. o.] 95. pontját).
- 52 Nem zárható ki eleve ugyanis, hogy az adózó olyan vonatkozó okirati bizonyítékokat terjesszen elő, amelyek az adót kivételül tagállam adóhatóságai részére lehetővé teszik annak pontos és egyértelmű ellenőrzését, hogy a kérdéses adókedvezményben való részesülés feltételeit teljesíti (lásd ebben az értelemben a C-254/97. sz., Baxter és társai ügyben 1999. július



8-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-4809. o.] 20. pontját; a C-39/04. sz. Laboratoires Fournier ügyben 2005. március 10-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-2057. o.] 25. pontját; a fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet 96. pontját, valamint a fent hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 59. pontját).

53 Az alapügyben a pénzügyminiszteri utasításból, különösen annak az eljárási szabályokat tartalmazó VI. címéből következik, hogy annak érdekében, hogy az alapügyben szóban forgó adókedvezményben részesüljön, az adóalany köteles az illetékes hatóságnak olyan megfelelő iratokat benyújtani, amelyek bizonyítják, hogy az adómentességben való részesülés feltételei teljesülnek. A munkavállalóra hárul annak bizonyítása, hogy a munkáltató székhelye Németországban található, hogy ez utóbbi a fejlesztési segítségnyújtás keretében fejt ki tevékenységet, és hogy a munkaszerződés megszakítás nélkül legalább három hónapon át olyan államban végzendő tevékenységre vonatkozik, amellyel a Németországi Szövetségi Köztársaság nem írt alá a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményt.

54 Ellentétben azzal, amit a német kormány sugall, a nemzeti szabályozás értelmében semmiféle, a fejlesztési segítségnyújtást irányító hatóságoknál – legyen az akár német vagy más tagállami hatóságnál – végzendő ellenőrzés nem tűnik szükségesnek, amely a német adóhatóságok számára nehézségeket támasztana.

55 Kétségtelen, hogy a Bíróság már azt is megállapította, hogy amennyiben valamely tagállami szabályozás az adókedvezményt olyan feltételek teljesítését teszi függővé, amelyeknek a betartása csak valamely harmadik állam illetékes hatóságai által nyújtott információk útján ellenőrizhető, e tagállami szabály szerint jogszerűen megtagadhatja a kedvezmény nyújtását, amennyiben – különösen e harmadik állam információnyújtásra vonatkozó egyezményes kötelezettségének hiányában – lehetetlennek bizonyul az információknak az említett államtól való beszerzése (a fent hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 63. pontja és a C-318/07. sz. Persche-ügyben 2009. január 27-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-359. o.] 70. pontja). Ugyanis a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.), illetve az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799/EK irányelv hatályaon kívül helyezéséről szóló, 2011. február 15-i 2011/16/EU tanácsi irányelv (HL L 64., 1. o.) által előírt, a tagállamok illetékes hatóságai közötti együttműködés kerete nem alkalmazandó e hatóságok és a harmadik állam illetékes hatóságai között, ha az adott harmadik állam nem vállalt kötelezettséget a kölcsönös segítségnyújtásra (a C-48/11. sz. A-ügyben 2012. július 19-én hozott ítélet 35. pontja).

56 Mindazonáltal a pénzügyminiszteri utasításból következik, hogy nem szükséges azt bizonyítani, hogy a harmadik államban kifejtett tevékenységre a német jövedelemadóhoz hasonló adókötelezettség vonatkozik.

57 Következésképpen nem tűnik úgy, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás az adókedvezményt olyan feltételek teljesítését teszi függővé, amelyeknek a betartása csak valamely harmadik állam illetékes hatóságai által nyújtott információk útján ellenőrizhető.

58 Ebből következik, hogy az alapügyben szóban forgó korlátozás nem igazolható az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségességével.

59 Másodsorban a német kormány azzal érvel, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás által meghatározott adókedvezmény fejlesztéspolitikai célokat követ, mivel a fejlesztéstámogatási szervezetek számára lehetővé teszi, hogy alacsonyabb bérjellegű költségeket alkalmazzanak. Az említett kormány szerint a tagállamok szabadon és célzott módon támogathatják az egyes tagállamoknak a fejlesztés terén való állami együttműködés körébe tartozó tevékenységeit adókedvezmények útján és a saját prioritásai függvényében. Az

alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás által kialakított adóösztönz?re az említett célkit?zések megvalósítása érdekében van szükség, és a Németországi Szövetségi Köztársaság nem rendelkezne elegend? eszközökkel a saját kötelezettségvállalásainak betartására, ha a más tagállamokban székhellyel rendelkező szervezetek tevékenységeit is ösztönöznie kellene.

60 Ebben a tekintetben elegend? azt megállapítani, hogy egyedül a vállalkozás belföldi székhelyére vonatkozó feltétel képezi a kérdést el?terjeszt? bíróság által a Bíróság elé terjesztett kérdés tárgyát.

61 Márpedig a német kormány a német fejlesztéspolitikai célkit?zések követésével kapcsolatos érveivel nem magyarázza meg, hogy miért csak a német területen székhellyel rendelkező vállalkozások tekinthet?k alkalmasnak arra, hogy az ezen célkit?zések megvalósítására irányuló tevékenységeket kifejtsék.

62 Ennek megfelel?en a feltett kérdésre úgy kell válaszolni, hogy az EUMSZ 45. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely értelmében az e tagállami illet?ség? és teljes kör?en adókötelezett adóalany által a nem önálló tevékenység címén szerzett jövedelem adómentes, amennyiben a munkáltató székhelye a szóban forgó tagállamban található, de nem az, ha más tagállamban található a székhelye.

### **A költségekr?l**

63 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

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

**Az EUMSZ 45. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely értelmében az e tagállami illet?ség? és teljes kör?en adókötelezett adóalany által a nem önálló tevékenység címén szerzett jövedelem adómentes, amennyiben a munkáltató székhelye a szóban forgó tagállamban található, de nem az, ha más tagállamban található a székhelye.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: német.