

## Downloaded via the EU tax law app / web

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2018. december 6.(\*)

„Előzetes döntéshozatal – Letelepedés szabadsága – Közvetlen adózás – Jövedelemadó – Szakmai eltakarékossági szervezet, illetve magánnyugdíjpénztár számára fizetett járulékok levonhatósága – A nem belföldi illetékességük kizárása”

A C-480/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Köln (kölni pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2017. augusztus 9-én érkezett, 2017. augusztus 3-i határozatával terjesztett elő a

**Frank Montag**

és

a **Finanzamt Köln-Mitte**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: F. Biltgen, a nyolcadik tanács elnöke, a tizedik tanács elnökeként eljárva, E. Levits (előadó) és L. Bay Larsen bírák,

előtanácsnok: M. Campos Sánchez-Bordona,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2018. július 12-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- F. Montag képviseletében S. Eilers és S. Lehmann Rechtsanwälte,
- a Finanzamt Köln-Mitte képviseletében M. Plützer, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviseletében T. Henze és R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében W. Roels, M. Wasmeier és B.-R. Killmann, 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 elztes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 49. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Frank Montag és a Finanzamt Köln-Mitte (Köln-Mitte adóhivatala, Németország) annak tárgyában folyamatban lév jogvitában terjesztették el, hogy nem kerültek figyelembevételre egy szakmai nyugdíjel-takarékossági intézmény és egy magánnyugdíjpénztár számára fizetett járulékok mint rendkívüli kiadások az adó csökkentése érdekében, korlátozott németországi adófizetési kötelezettség keretében.

### Jogi háttér

#### Az uniós jog

3 A 2006. november 20-i 2006/100/EK tanácsi irányelvvel (HL 2006. L 363., 141. o.) módosított, az ügyvédi hivatásnak a képesítés megszerzése országától eltér tagállamokban történ folyamatos gyakorlásának elsegítésér l szóló, 1998. február 16-i 98/5/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL 1998. L 77., 36. o.; magyar nyelv különkiadás 6. fejezet, 3. kötet, 83. o.) (12) preambulumbekzdése elírja, hogy a fogadó tagállamban a saját országában használatos címmel bejegyzett ügyvédnek fenn kell tartania bejegyzését saját országának hatáskörrel rendelkező hatóságánál, ha meg akarja tartani ügyvédi státuszát és ezen irányelv hatálya alá kíván tartozni.

4 A 98/5 irányelv 3. cikkének (1) és (2) bekezdése így szól:

„(1) Annak az ügyvédnek, aki másik tagállamban kíván m ködni, mint ahol ügyvédi képesítését megszerezte, az adott ország hatáskörrel rendelkező hatóságánál be kell jegyeztetnie magát.

(2) A fogadó tagállam hatáskörrel rendelkező hatóságának be kell jegyeznie az ügyvédet, ha az ügyvéd bemutatja a saját tagállamának hatáskörrel rendelkező hatóságánál történt bejegyzését bizonyító igazolást. A hatóság elírhatja, hogy a saját tagállam hatáskörrel rendelkező hatóságánál történt bejegyzést bizonyító igazolás nem lehet három hónapnál régebbi. A bejegyzésr l a hatóságnak értesítenie kell az ügyvéd saját tagállamának hatáskörrel rendelkező hatóságát.”

#### A német jog

5 Az Einkommensteuergesetz (a jövedelemadóról szóló törvény) 1. cikkének a 2008. évre vonatkozó 2007. december 20-i adótörvényb l (BGBl. 2007. I, 3150. o.; a továbbiakban: 2008. évi EStG) következ változata elírja:

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

[...]

(3) A Németországban sem állandó lakóhellyel, sem szokásos tartózkodási hellyel nem rendelkező természetes személyek kérelmükre teljes kör adókötelezettség alá tartoznak, ha belföldi jövedelemmel rendelkeznek a 49. cikk értelmében. Ez nem alkalmazható, ha a naptári évben a jövedelmeik legalább 90%-a a német jövedelemadó alá tartozik, vagy ha a német jövedelemadó alá nem tartozó jövedelmeik nem haladják meg az adóalap nem adóköteles részét a 32a. cikk (1) bekezdése második mondatának 1. pontja értelmében véve; [...]

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

6 A 2008. évi EStG „Rendkívüli kiadások” című 10. cikke ekképp rendelkezik:

„(1) Amennyiben nem tekinthetők sem működési, sem pedig üzemi költségeknek, illetve azokat nem úgy kezelik, mint működési vagy üzemi költségeket, rendkívüli kiadásnak minősülnek az alábbi költségek:

[...]

2. a) a kötelező nyugdíjbiztosítási rendszerekhez hasonló szolgáltatást nyújtó szakmai eltakarékosági szervezeteknek [...] fizetett járulékok;

b) az adóalany által saját tőkfedezeti nyugdíjának megteremtése céljából fizetett járulékok [...]

[...]

(3) Az (1) bekezdés második mondatának 2. pontjában szereplő eltakarékosági kiadások 20 000 euró összegig vehetők figyelembe [...]”

7 A 2008. évi EStG-nek „A korlátozottan adóköteles adóalanyokra vonatkozó rendelkezések” című 50. cikke (1) bekezdése elírja:

„A korlátozott adókötelezettséggel rendelkező adózók csak abban az esetben vonhatják le a működési költségeket (a 4. cikk (4)–(8) bekezdése) vagy az üzemi költségeket (9. cikk), ha e költségek gazdaságilag belföldi jövedelmekhez kapcsolódnak.[...] [A] 10. cikket [...] nem kell alkalmazni. [...]”

### **Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések**

8 2008 során az alapügy felperese, német állampolgár, Belgiumban rendelkezett lakóhellyel, ahol ügyvédi tevékenységét folytatta egy *Limited Liability Partnership* (LLP, angol jog szerinti személyegyesülés) jogi formájú nemzetközi irodában, amelyben a társasági jog értelmében vett részesedéssel rendelkezett.

9 Az alapügy felperese mint „*Equity Partner*” tevékenységéből jövedelemhez jutott különböző államokból az alapügy felei közötti, nemperes megállapítási és felosztási eljárás keretében. Az alapügy felperesének az LLP-ben való részesedése keretében és az ennek számára végzett tevékenységből szerzett nettó világjövedelme mintegy 54%-a származott Németországból, mintegy 6,3%-a Belgiumból, a többi pedig más államokból. 2008 során az alapügy felperes egyébként más jövedelmekhez is jutott. A kérdést elterjesztő bíróság eladja, hogy az alapügy felperesét nem úgy kezelték, mint aki teljes egészében a német jövedelemadó hatálya alá tartozik a 2008. évi EStG 1. cikkének (3) bekezdése értelmében, egyfelől azon körülmény miatt, hogy jövedelmeinek összességének legalább 90%-a nem tartozik a német jövedelemadó hatálya alá, másfelől pedig a Németországban nem jövedelemadóköteles jövedelmeinek összege miatt.

10 2008 során az alapügy felperese „európai ügyvédként” felkerült a brüsszeli francia ügyvédi kamara (Belgium) E listájára, és „Brüsszelben letelepedett *Rechtsanwalt* (Köln)” címet szerzett. Ahhoz, hogy tevékenységét e minőségében gyakorolhassa, az alapügy felperesének nyilvántartásba kellett vettetni magát a *Rechtsanwaltskammer Köln*-be (Kölni ügyvédi kamara,

Németország), és mint ilyen, kötelezően csatlakoznia kellett a Versorgungswerk der Rechtsanwalte Nordrhein-Westfalen (szak-Rajna-Vesztfalia gyvedeinek eltakarekossagi intézménye, Németország; a továbbiakban: gyvedi eltakarekossagi intézmény). A kötelező nyugdíjbiztosítási rendszerre vonatkozó német szabályozás értelmében egy szakmai eltakarekossagi szervezethez való csatlakozás esetén az alkalmazottak és az egyeni vállalkozók mentesülnek az egyébiránt kötelező jellegű német nyugdíjrendszerhez való csatlakozástól.

11 2008 során az alapügy felperese 16 453,32 eurót, a befizethető legnagyobb járulékot fizetett be az gyvedi eltakarekossagi intézményhez. Ezen sszeg 12 656,40 eurót kitevő kötelező járulékokból, valamint 3 796,92 euró összegű, önkéntesen teljesített, kiegészítő befizetsekl állt. Az alapügy felperese egyébként 3696 euró összegű díjat fizetett Németországban magnnyugdjpntr jogcímén.

12 Belgiumban az alapügy felperese teljes egészében a jövedelemadó hatálya alá tartozott. A kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott állításai szerint a Németországban az gyvedi eltakarekossagi intézménybe történő befizetései nem cskkentettk a Belgiumban fizetendő adót. Ezzel szemben Belgiumban az adóalap megállapításakor a kötelező belga társadalombiztosítási rendszerbe teljesített kötelező befizetéseket le lehetett vonni.

13 A 2008. vre vonatkozó jövedelemadó jogcímén az alapügy felperese korlátozottan adóköteles adóalanyként adóbevallást nyújtott be az alapügy alpereshez, és az gyvedi eltakarekossagi pntrba, valamint a németországi magnbiztosthoz befizetett járulékok mint a 2008. vi EStG 22. cikke 1. pontja harmadik mondatának értelmében vett üzemi vagy működési költségek, illetve – másodlagosan – mint az e törvény 10. cikke (1) bekezdésének 2. pontja szerinti rendkívüli kiadások levonását kérte.

14 A jövedelemadó alapjának meghatározása keretében az alapügy alperese megtagadta, hogy figyelembe vegye az említett járulékokat az adó csökkentésének érdekében, mégpedig azokból, hogy azok a 2008. vi EStG 10. cikkében szereplő „rendkívüli kiadásokhoz” kapcsolódnak. Márpedig a 2008. vi EStG 50. cikke (1) bekezdésének harmadik mondata értelmében a rendkívüli kiadások levonása kzrt a korlátozott adófizetési kötelezettség esetében. Az alapügy felperese szerint e kiadásokat ezenfelül sem az e törvény 9. cikke értelmében vett üzemi költségként, sem az említett törvény 4. cikkének (4) bekezdése értelmében vett működési költségként nem lehet levonni.

15 Mivel az alapügy felperese által az említett megtagadással szemben benyújtott panaszt elutasították, ez utóbbi a Finanzgericht Klnhz (kölni pénzügyi bíróság, Németország) fordult. Az e bíróság előtti eljárást 2016 júliusáig felfggesztettk a Bíróság előtt a 2015. február 24i Grünewald tlet (C559/13, EU:C:2015:109) alapjául szolgáló előzetes dntshozatالي eljárás, valamint egy, a Bundesverfassungsgericht (szövetségi alkotmánybíróság, Németország) előtt indított eljárás okán.

16 Mivel a Bundesverfassungsgericht (szövetségi alkotmánybíróság) lényegében gy tlte meg, hogy az, hogy a német jogalkotó rendkívüli kiadásoknak minősítette az eltakarekossagi kiadásokat, alkotmányos szinten nem kifogásolható, az alapügy felperese már azt kéri, hogy eltakarekossagi kiadásai rendkívüli költségként levonhatók legyenek a 2008. vi EStG 10. cikke (1) bekezdése 2. pontjának megfelelően, az e cikk (3) bekezdésében előírt korlátokon belül, illetve hogy mellzzk e törvény 50. cikke (1) bekezdésének az e levonást a nem belföldi adóalanyok tekintetében közíró harmadik mondata alkalmazását, mivel az ellentétes az uniós joggal.

17 A kérdést elterjeszt? bíróság eladja, hogy j?llehet j?vedelmének nagy részét Németországban szerzi, az alapügy felperese Belgiumban rendelkezik elegend? j?vedelemmel ahhoz, hogy személyes helyzetét ott vegyék figyelembe.

18 Mindazonáltal e bíróság felteszi a kérdést, hogy az alapügyben szóban forgó el?takarékosági kiadásokat az uniós jogban az adóalany személyes vagy családi helyzetéhez kapcsolódó kiadásoknak kell?e tekinteni, vagy a Németországban szerzett j?vedelemhez kapcsolódó kiadásoknak.

19 Ilyen körülmények között a Finanzgericht Köln (kölni pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikkel ellentétes?e az a tagállami szabályozás, amely szerint a külföldi illet?ség? adóalany által valamely hivatásrendi nyugdíjrendszerbe befizetett kötelez? járulékok (amelyek alapja az adóalany tagállami ügyvédi kamarai tagsága, amely munkajogi indokok alapján kötelez?en szükséges a több tagállamban folytatott tevékenységéhez) a korlátozott adófizetési kötelezettség keretében nem vehet?k figyelembe j?vedelemcsökkent? tényez?ként, miközben a belföldi illet?ség? adóalanyoknak a nemzeti jog szerinti összeghatárig korlátozott levonást biztosítanak a j?vedelemb?l?

2) Az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikkel ellentétes?e az 1. pontban bemutatott szabályozás, ha az adóalany a kötelez? járulékokon túl további – önkéntes – kiegészít? járulékokat fizet a hivatásrendi nyugdíjrendszerbe, és a tagállam ezt nem veszi figyelembe j?vedelemcsökkent? tényez?ként annak ellenére, hogy a szóban forgó tagállamban a kés?bbi nyugdíjkifizetésekre a nemzeti jog szerint korlátozott adófizetési kötelezettség esetén is vonatkozhat adófizetési kötelezettség?

3) Az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikkel ellentétes?e az 1. pontban bemutatott szabályozás, ha az adóalany ügyvédi engedélyét?l és a hivatásrendi nyugdíjrendszerbe befizetett járulékoktól függetlenül járulékokat fizet egy szabadon választott önkéntes magánnyugdíjpénztárba, és a tagállam ezt nem veszi figyelembe j?vedelemcsökkent? tényez?ként annak ellenére, hogy a szóban forgó tagállamban a kés?bbi nyugdíjkifizetésekre a nemzeti jog szerint korlátozott adófizetési kötelezettség esetén is vonatkozhat adófizetési kötelezettség?”

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

20 Kérdéseivel, amelyeket célszer? együttesen vizsgálni, a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell?e értelmezni az EUMSZ 49. cikket, hogy azzal ellentétes az alapeljárásban szerepl?höz hasonló olyan tagállami szabályozás, amelynek értelmében egy külföldi illet?ség?, e tagállamban korlátozott adófizetési kötelezettség keretében a j?vedelemadó hatálya alá tartozó adóalany nem vonhatja le a j?vedelemadó alapjából egy szakmai el?takarékosági szervezet számára fizetett kötelez? és kiegészít? járulékok összegét, valamint egy magánnyugdíjpénztár keretében fizetett járulékok összegét, míg egy belföldi illet?ség? adóalany, akire korlátlan adófizetési kötelezettség vonatkozik, a nemzeti jog által el?írt keretek között levonhatja az ilyen járulékokat a j?vedelemadó alapjából.

### **Az EUMSZ 49. cikk korlátozásának fennállásáról**

21 Az EUMSZ 49. cikk el?írja a szabad letelepedésre vonatkozó korlátozások eltörlését. Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében még akkor is, ha az EUM?Szer?désnek a letelepedés

szabadságára vonatkozó rendelkezések megfogalmazása szerint azok célja a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, azok egyaránt kizárják, hogy a származás szerinti tagállam megakadályozza az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy egy másik tagállamban letelepedjen (lásd ebben az értelemben: 2000. április 13-ai Baars ítélet, C-251/98, EU:C:2000:205, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2004. március 11-ai de Lasteyrie du Saillant ítélet, C-9/02, EU:C:2004:138, 42. pont; 2011. november 29-ai National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

22 Szintén az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a letelepedés szabadsága korlátozásának tekintendő minden olyan intézkedés, amely e szabadság gyakorlását tiltja, zavarja, vagy kevésbé vonzóvá teszi (2011. november 29-ai National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23 A jelen ügyben az alapeljárásban szereplő nemzeti szabályozás értelmében az e szabályozás által rendkívüli kiadásnak minősített nyugdíj- és takarékosági terhek egy bizonyos határon belül levonhatók egy belföldi illetőségű, korlátlan adókötelezettség alá tartozó adóalany jövedelemadó-alapjának teljes összegéből. Az ilyen levonás lehetővé teszi az említett adóalany adóköteles jövedelmének csökkentését, tehát adóelőnynek minősül.

24 Ezzel szemben azok a külföldi illetőségű adóalanyok, akik korlátozott adófizetési kötelezettség alá tartoznak, nem végezhetik el ezt a levonást Németországban, tehát nem részesülhetnek ebben az adóelőnyben.

25 Mivel így a külföldi illetőségű adóalanyokkal szembeni adójogi bánásmód kevésbé kedvező, alkalmas arra, hogy elrettentse a belföldi adóalanyt attól, hogy a Németországi Szövetségi köztársaságtól eltérő másik tagállamban telepedjen le, következésképpen a Szerződésnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezései által fősabály szerint tiltott korlátozásnak minősül.

26 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy az ilyen korlátozás csak akkor fogadható el, ha olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy ha azt nyomós közérdek igazolja (2014. július 17-ai Nordea Bank Danmark ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087, 23. pont). Ezenkívül ez utóbbi esetben az is szükséges, hogy a korlátozás alkalmas legyen az általa elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (2017. december 20-ai Deister Holding és Juhler Holding ítélet, C-504/16 és C-613/16, EU:C:2017:1009, 91. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

### **Az összehasonlíthatóságról**

27 Az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy a közvetlen adók esetében a belföldi, illetve külföldi illetőséggel rendelkező személyek helyzete fősabály szerint nem hasonlítható össze, mivel a külföldi illetőségű személy által az adott tagállam területén szerzett jövedelem leggyakrabban világjövedelmének csak egy részét képezi, amely e személy lakóhelyén összpontosul, és jövedelmeinek, illetve személyes, valamint családi körülményeinek összességéből következő teherviselő képessége a legkönnyebben ott bírálható el, ahol személyes és vagyoni érdekeinek központja található, amely általában az illető személy állandó lakóhelye (lásd többek között: 2011. március 31-ai Schröder ítélet, C-450/09, EU:C:2011:198, 37. pont, 2015. február 24-ai Grünewald ítélet, C-559/13, EU:C:2015:109, 25. pont).

28 Ennek megfelelően az a tény, hogy ha valamely tagállam a külföldi illetőségű adóalanyokat nem részesíti bizonyos, a belföldi illetőségűeknek biztosított adókedvezményekben, az fősabály szerint nem minősül hátrányos megkülönböztetésnek, tekintettel a belföldi illetőségű és a külföldi

illetőség? adóalanyok helyzetében fennálló objektív különbségekre, ami a jövedelmeik forrását, adókötelezettségük mértékét, valamint személyi és családi körülményeiket illeti (lásd többek között: 2011. március 31?i Schröder ítélet, C?450/09, EU:C:2011:198, 38. pont, 2015. február 24?i Grünwald ítélet, C?559/13, EU:C:2015:109, 26. pont).

29 Más a helyzet egyrészt abban az esetben, ha a külföldi illetőség? személy a lakóhely szerinti tagállamban nem rendelkezik számottev? jövedelemmel, és adóköteles jövedelmének meghatározó részét a másik érintett tagállamban folytatott tevékenységb?l szerzi (2015. február 24?i Grünwald ítélet, C?559/13, EU:C:2015:109, 27. pont), ily módon a lakóhely szerinti tagállamnak nincs lehetősége arra, hogy személyes vagy családi helyzetének figyelembevételéb?l származó kedvezményekben részesítse (lásd többek között: 1995. február 14?i Schumacker ítélet, C?279/93, EU:C:1995:31, 36. pont; 2008. október 16?i Renneberg ítélet, C?527/06, EU:C:2008:566, 61. pont, 2015. június 18?i Kieback ítélet, C?9/14, EU:C:2015:406, 25. pont).

30 Másrészt a Bíróság azt is megállapította, hogy az olyan kiadások vonatkozásában, amelyek a valamely tagállamban adóköteles jövedelmet eredményez? tevékenységgel közvetlen összefüggésben állnak, a belföldi illetőség?ek és az említett tagállamban külföldi illetőség?ek összehasonlítható helyzetben találhatók (lásd többek között: 2011. március 31?i Schröder ítélet, C?450/09, EU:C:2011:198, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2015. február 24?i Grünwald ítélet, C?559/13, EU:C:2015:109, 29. pont).

31 A jelen ügyben a kérdést el?terjeszt? bíróság észrevételeib?l az t?nik ki, hogy az alapügy felperese, jóllehet jövedelmének nagyobb részét Németországban szerzi, Belgiumban elegend? jövedelemmel rendelkezik ahhoz, hogy személyes és családi helyzetét ott vegyék figyelembe.

32 Következésképpen az el?takarékossági kiadásoknak az alapügyben szerepl?höz hasonló helyzetben Németországban történ? figyelembevételét illet?en egy, az alapügyben szerepl?höz hasonló külföldi illetőség? személy kizárólag akkor lehetne egy belföldi illetőség? személlyel összehasonlítható helyzetben, ha az említett el?takarékossági kiadásokat, annak ellenére, hogy a bel? jog rendkívüli kiadásnak min?síti azokat, valamely, Németországban adóköteles jövedelmet keletkeztet? tevékenységhez közvetlenül kapcsolódó kiadásoknak lehetne min?síteni a jelen ítélet 30. pontjában említett ítélkezési gyakorlat értelmében (lásd analógia útján: 2015. február 24?i Grünwald ítélet, C?559/13, EU:C:2015:109, 31. pont).

33 A Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében azok a kiadások állnak közvetlen kapcsolatban az adóköteles jövedelmet keletkeztet? tevékenységgel, amelyeket e tevékenység idézett el?, tehát amelyek szükségesek annak gyakorlásához (lásd ebben az értelemben: 2003. június 12?i Gerritse ítélet, C?234/01, EU:C:2003:340, 9. és 27. pont; 2007. február 15?i Centro Equestre da Lezíria Grande ítélet, C?345/04, EU:C:2007:96, 25. pont; 2015. február 24?i Grünwald ítélet, C?559/13, EU:C:2015:109, 30. pont).

34 Emlékeztetni kell arra, hogy végs? soron az alapeljárásban szóban forgó tényállás értékelésére és a nemzeti jogszabály értelmezésére egyedül hatáskörrel rendelke? nemzeti bíróság feladata annak meghatározása, hogy a jelen ügyben ez az eset áll?e fenn. A nemzeti bíróság számára az el?zetes döntéshozatal keretében hasznos válaszokat adni hivatott Bíróság hatásköre azonban kiterjed arra, hogy az alapeljárás iratai, valamint a hozzá el?terjesztett észrevételek alapján olyan iránymutatásokat nyújtson a kérdést el?terjeszt? bíróságnak, amelyek lehetővé teszik számára a határozathozatalt (lásd többek között: 2013. május 16?i Alakor Gabonatermel? és Forgalmazó ítélet, C?191/12, EU:C:2013:315, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2015. február 24?i Grünwald ítélet, C?559/13, EU:C:2015:109, 32. pont).

35 A jelen ügyben, el?ször is, az ügyvédi el?takarékossági intézménynek fizetett kötelez?

járulékokat illetően az elztes döntéshozatal iránti kérelemből az tnik ki, hogy az alapügy felperese kötelező jelleggel csatlakozott e szervezethez, és azért kellett járulékot fizetnie, mert a kölni ügyvédi kamara tagja volt.

36 Márpedig, amint az az elztes döntéshozatal iránti kérelemből kitnik, e tagság kötelező ahhoz, hogy az alapügy felperese a *Rechtsanwalt* jogállásában mind Németországban – ahol szakmai jövedelmének jelentős részét szerzi, és ahol e jövedelmek tekintetében korlátozottan adózik –, mind pedig, a 98/5 irányelv 3. cikkének megfelelően, Belgiumban – amely tagállamban letelepedett és ahol lakóhelye található – gyakorolhassa tevékenységét.

37 Meg kell tehát állapítani, hogy az ügyvédi eltakarékossági intézménynek fizetett kötelező járulékokra vonatkozó kiadásokra azért került sor, mert az ügyvédi kamarába történő felvétel szükséges volt az adóköteles jövedelmet keletkeztető tevékenység gyakorlásához. E kiadásokat úgy kell minősíteni, hogy azokat e tevékenység idézte elő, tehát szükségesek voltak annak gyakorlásához.

38 Ezt az értékelést az alapügy alperese és a német kormány által hivatkozott érvek sem cáfolhatják meg.

39 Elször is, az a körülmény, amelyre az alapügy alperese és a német kormány egyaránt hivatkozott, és amely szerint az ügyvédi eltakarékossági intézményt szabályozó alapokmányok értelmében van arra lehetőség, hogy bizonyos feltételek mellett mentesülni lehessen az e szervezethez való kötelező csatlakozás alól, amit az alapügy felperese nem próbált meg, nem teszi vitathatóvá a kiadások és a jövedelmet keletkeztető tevékenység közötti közvetlen kapcsolat fennállását.

40 Egyfelől ugyanis az a körülmény, hogy az alapügy felperesének különös lépéseket kellett tennie, hogy elkerülje az említett szervezet számára történő járulékfizetést, feltéve, hogy ez lehetséges lett volna, amit az alapügy felperese vitatott a Bíróság előtt, inkább annak bizonyítására irányul, hogy az alapügyben szóban forgó ügyvédi tevékenység szokásosan ilyen jellegű kiadásokat idéz elő.

41 Másfelől az a körülmény, hogy az alapügy felperese esetlegesen elkerülhette volna az említett költségeket, nem befolyásolhatja azok minősítését. A jelen ítélet 33. pontjában említett ítélkezési gyakorlat értelmében vett közvetlen kapcsolat fennállása ugyanis nem követeli meg, hogy a kiadás elkerülhető legyen. Ennek megfelelően ilyen közvetlen kapcsolat fennállásának elismerése történt az adóbevallás elkészítése céljából igénybe vett adótanácsadói díjak vonatkozásában, mivel az ilyen bevallás elkészítésének kötelezettsége abból a körülményből ered, hogy az érintett tagállamban jövedelmet szereztek (2006. július 6-ai Conijn ítélet, C-346/04, EU:C:2006:445, 22. pont).

42 A jelen ítélet 33. pontjában említett ítélkezési gyakorlat értelmében vett közvetlen kapcsolat fennállása abból a tényből ered, hogy a kiadás elválaszthatatlan az adóköteles jövedelmet keletkeztető tevékenységtől (2011. március 31-ai Schröder ítélet, C-450/09, EU:C:2011:198, 43. pont; 2015. február 24-ai Grünewald ítélet, C-559/13, EU:C:2015:109, 36. pont). Márpedig, amint az a jelen ítélet 37. pontjában is megállapításra került, a járulékoknak az ügyvédi eltakarékossági intézmény számára történő fizetését az ügyvédi kamarai tagság tette szükségessé, ami maga is szükséges az adóköteles jövedelmet keletkeztető tevékenység gyakorlásához.

43 Továbbá az alapügy alperese és a német kormány által hivatkozott azon körülmény, miszerint az alapügyben szereplő járulékok elsődleges célja nem az ügyvédi tevékenység Németországban, hanem a nyugdíj megszerzése annak érdekében, hogy az idős korban biztosítani lehessen a megélhetés eszközeit, ami a járulékoknak az adóalany személyes és



családi helyzetéhez való kapcsolódását bizonyítja, sem képezi akadályát annak, hogy eltérően lehessen minősíteni az alapügyben felmerült kiadások és jövedelmek között fennálló kapcsolatot, mivel az említett kiadások objektíve szükségesek a jövedelmek megszerzéséhez.

44 Végül, az alapügyben szereplő helyzet eltér a 2017. június 22-ii Bechtel ítélet (C-20/16, EU:C:2017:488) alapjául szolgáló ügyben szereplő helyzettől, és az ezen ítéletben a Bíróság által azt illetően tett megállapítások, hogy adóelőnyök kerültek megtagadásra a belföldi illetőségű adóalany tekintetében a személyes és családi helyzetének figyelembevételéből eredő, a foglalkoztatása szerinti tagállamban fizetett kiegészítő betegségbiztosítási és nyugdíjbiztosítási járulékok levonásának formájában, nem ültethetők át arra a kérdésre, hogy figyelembe veszik-e a tevékenység gyakorlása szerinti tagállamban a valamely szakmai elvtakarékossági szervezetnek fizetett járulékokat. Az említett ítélet alapjául szolgáló ügyben ugyanis az elvtakarékossági járulékok formájában felmerült kiadások és az adóköteles jövedelmeket keletkeztető tevékenység közötti közvetlen kapcsolat kérdését nem vizsgálták meg.

45 Következésképpen meg kell állapítani, hogy az ügyvédi elvtakarékossági intézménynek fizetett kötelező járulékok közvetlen kapcsolatot mutatnak a Németországban adóköteles jövedelmet keletkeztető tevékenységgel.

46 Mindazonáltal e tekintetben emlékeztetni kell arra – amint az a jelen ítélet 36. pontjában is történt –, hogy a kölni ügyvédi kamarába történő felvétel szükséges volt ahhoz, hogy az alapügy felperese *Rechtsanwalt* jogállásban ne csak Németországban tudja gyakorolni tevékenységét, hanem Belgiumban is. Az elzetes döntéshozatal iránti kérelemből ezenfelül kitűnik, hogy az alapügy felperese más államokban is gyakorolta tevékenységét anélkül, hogy pontosítaná, hogy más tagállamokról van-e szó, és hogy a tevékenység gyakorlására a *Rechtsanwalt* jogállásában került-e sor.

47 Következésképpen az ügyvédi elvtakarékossági intézménynek fizetett kötelező járulékok közvetlen kapcsolatban vannak a Belgiumban, és esetlegesen más tagállamokban adóköteles jövedelmeket keletkeztető tevékenységgel is.

48 Márpedig egy belföldi illetőségű, Németországban korlátlan adófizetési kötelezettség alá eső adóalany jövedelmétől eltérően egy külföldi illetőségű adóalany csak korlátozott adófizetési kötelezettség alá esik az e tagállamban keletkezett jövedelmeit illetően.

49 Ebből az következik, hogy az ügyvédi elvtakarékossági intézménynek fizetett kötelező járulékokat illetően az alapügy felpereséhez hasonló, külföldi illetőségű adóalany helyzetét egy belföldi illetőségű adóalany helyzetével összehasonlíthatónak kell tekinteni a befizetett járulékok azon részét illetően, amely arányosan megfelel annak a résznek, amelyet a Németországban adóköteles jövedelmek jelentenek a szóban forgó tevékenységből keletkezett jövedelmek összességében.

50 Következésképpen a belföldi illetőségű és a külföldi illetőségű adóalanyok helyzete közötti különbségre nem lehet érvényesen hivatkozni az alapügyben szereplő olyan korlátozás esetén, amely abból ered, hogy megtagadták a Németországban adóköteles jövedelmek részével kellő arányban az ügyvédi elvtakarékossági intézmény számára fizetett kötelező járulékok figyelembevételét.

51 Másodsorban, az ügyvédi elvtakarékossági intézménynek önkéntesen fizetett járulékokat illetően az elzetes döntéshozatal iránti kérelemből az tűnik ki, hogy e kiadások az alapügy felperesének arra vonatkozó szabad döntéséből keletkeztek, hogy a járulékok engedélyezett maximális összegével arányosan növelje nyugdíját.

52 E tekintetben, bár az említett kiadások szintén az ügyvédi kamarai tagságból erednek, ezeket a kötelező járulékoktól eltérően nem teszi szükségessé az ilyen tagság. E kiadások tehát nem szükségesek az ügyvédi tevékenység Németországban való gyakorlásához, sem a Németországban adóköteles jövedelmek megszerzéséhez.

53 Következésképpen az ügyvédi eltakarékossági intézménynek fizetett kiegészítő járulékokat illetően egy, az alapügyben szereplőhöz hasonló, külföldi illetőségű adóalany nincs a belföldi illetőségű adóalany helyzetével összehasonlítható helyzetben.

54 Ezt a megállapítást az az érv sem teheti vitathatóvá, miszerint az ügyvédi eltakarékossági intézmény által fizetett nyugdíjak a maguk idejében adókötelesek lesznek Németországban. Az ilyen jövőbeli adóztatás bizonytalan jellegétől elvonatkoztatva elegendő arra emlékeztetni, hogy az alapeljárás az alapügy felperese által Németországban gyakorolt ügyvédi tevékenységtől keletkezett jövedelmek adóztatására vonatkozik, illetve arra, hogy ahhoz, hogy figyelembe lehessen venni a kiadásokat ezen adóztatás keretében, azoknak közvetlen kapcsolatban kell lenniük az e jövedelmeket keletkeztető tevékenységgel. A más, jövőbeli jövedelmekkel esetlegesen fennálló kapcsolat nem releváns az e közvetlen kapcsolat fennállására irányuló vizsgálat keretében.

55 Harmadsorban, a magánnyugdíjbiztosítás keretében befizetett összegeket illetően a kérdést elterjesztő bírósággal egyetértve meg kell állapítani, hogy e kiadások és az adóköteles jövedelmeket keletkeztető ügyvédi tevékenység közötti közvetlen kapcsolat nem érzékelhető.

56 A jelen ítélet 54. pontjában említettekkel analógiát mutató okok miatt a jövőbeli jövedelmekkel való esetleges kapcsolat nem releváns a magánnyugdíjbiztosítás keretében fizetett összegek és az alapügy felperesének tevékenysége által Németországban szerzett jövedelmek közötti közvetlen kapcsolat fennállásának értékelése során.

57 Meg kell tehát állapítani, hogy a magánnyugdíjbiztosítás keretében fizetett összegeket illetően egy, az alapügyben szereplőhöz hasonló, külföldi illetőségű adóalany nincs a belföldi adóalany helyzetével összehasonlítható helyzetben.

58 Következésképpen a belföldi és a külföldi illetőségű adóalanyok helyzete közötti különbségre érvényesen lehet hivatkozni az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan korlátozás esetén, amely abból ered, hogy megtagadták az ügyvédi eltakarékossági pénztárnak fizetett kiegészítő járulékok és a magánnyugdíjbiztosítási pénztár keretében fizetett összegek figyelembevételét.

### **Az igazolásról**

59 Azt is meg kell vizsgálni, hogy az a korlátozás, amely abból ered, hogy megtagadták az ügyvédi eltakarékossági intézménynek a Németországban adóköteles jövedelmi részzel megfelelő arányban fizetett kötelező járulékok figyelembevételét, igazolható-e közérdeken alapuló kényszerítő indokokkal.

60 E tekintetben az alapügy felperese arra hivatkozik, hogy e járulékok figyelembevételének megtagadását az azon kockázathoz kapcsolódó megfontolások igazolhatják, hogy ezeket a Németországi Szövetségi Köztársaságtól eltérő más tagállamokban is levonhatják, ami az adóalanyt többszörös jogosulatlan elnyelővé juttatná. Az alapügy felperese szerint az adóalanynak kell bizonyítania, hogy az említett járulékok a lakóhelye szerinti tagállamon kívül biztosított adóelőnyökön kívül nem juttatták további elnyelőkhöz.

61 Márpedig, az alapügy felperese minden további pontosítás nélkül e kockázatra hivatkozva nem teszi lehetővé a Bíróság számára ezen érv jelentőségének értékelését, mivel nem állította, hogy a 2006. november 20-ai 2006/98/EK irányelvvel (HL 2006. L 363., 129. o.) módosított, a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adózás és a biztosítási díjak adózása területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-ai 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL 1977. L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.) akkor hatályos rendelkezéseinek végrehajtása nem tette volna lehetővé e kockázat elkerülését (lásd szintén: 2015. február 24-ai Grünewald ítélet, C-559/13, EU:C:2015:109, 52. pont).

62 A fenti megfontolások összességére figyelemmel az előterjesztett kérdésekre a következő válaszokat kell adni:

– az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapeljáráásban szereplőhöz hasonló olyan tagállami szabályozás, amelynek értelmében egy külföldi illetőségű, e tagállamban korlátozott adófizetési kötelezettség keretében a jövedelemadó hatálya alá tartozó adóalany nem vonhatja le a jövedelemadó alapjából a valamely szakmai eltakarékossági szervezet számára fizetett kötelező járulékok összegét az e tagállamban adóköteles jövedelmek részének megfelelő arányban, amennyiben e járulékok közvetlen kapcsolatban vannak az e jövedelmet keletkeztető tevékenységgel, míg egy belföldi illetőségű, a jövedelemadó hatálya alá korlátlan adókötelezettség keretében tartozó adóalany levonhatja az ilyen járulékokat a jövedelemadó alapjából a nemzeti jog által előírt határokon belül, illetve

– az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében egy külföldi illetőségű, e tagállamban korlátozott adófizetési kötelezettség keretében a jövedelemadó hatálya alá tartozó adóalany nem vonhatja le a jövedelemadó alapjából a valamely szakmai eltakarékossági szervezet számára fizetett kiegészítő járulékok összegét, illetve a valamely magánnyugdíjpénztárba befizetett járulékok összegét, míg egy belföldi illetőségű, a jövedelemadó hatálya alá korlátlan adókötelezettség keretében tartozó adóalany levonhatja az ilyen járulékokat a jövedelemadó alapjából a nemzeti jog által előírt határokon belül.

## **A költségekről**

63 Mivel ez az eljárás az alapeljáráásban 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 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapeljáráásban szereplőhöz hasonló olyan tagállami szabályozás, amelynek értelmében egy külföldi illetőségű, e tagállamban korlátozott adófizetési kötelezettség keretében a jövedelemadó hatálya alá tartozó adóalany nem vonhatja le a jövedelemadó alapjából a valamely szakmai eltakarékossági szervezet számára fizetett kötelező járulékok összegét az e tagállamban adóköteles jövedelmek részének megfelelő arányban, amennyiben e járulékok közvetlen kapcsolatban vannak az e jövedelmet keletkeztető tevékenységgel, míg egy belföldi illetőségű, a jövedelemadó hatálya alá korlátlan adókötelezettség keretében tartozó adóalany levonhatja az ilyen járulékokat a jövedelemadó alapjából a nemzeti jog által előírt határokon belül.**

**Az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében egy külföldi illetőségű, e tagállamban korlátozott adófizetési kötelezettség keretében a jövedelemadó**

**hatálya alá tartozó adóalany nem vonhatja le a jövedelemadó alapjából a valamely szakmai el?takarékosági szervezet számára fizetett kiegészít? járulékok összegét, illetve a valamely magánnyugdíjpénztárba befizetett járulékok összegét, míg egy belföldi illet?ség?, a jövedelemadó hatálya alá korlátlan adókötelezettség keretében tartozó adóalany levonhatja az ilyen járulékokat a jövedelemadó alapjából a nemzeti jog által el?írt határokon belül.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: német.