

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2015. február 24.(*)

„Elzetes döntéshozatal iránti kérelem – A tőke szabad mozgása – Közvetlen adózás – Jövedelemadó – Elöröklés jogcímén történő átruházás ellenében fizetett tartási járadékok levonhatósága – A külföldi illetőségű személyek kizárása”

A C-559/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2013. október 30-án érkezett, 2013. május 14-i határozatával terjesztett elő az elzete

a Finanzamt Dortmund^{Unna}

és

Josef Grünewald

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, K. Lenaerts elnökhelyettes, A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešić, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot (előadó) tanácselnökök, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal, E. Jaraší^{nas} és C. G. Fernlund bírák,

előtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2014. szeptember 16-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Finanzamt Dortmund^{Unna} képviseletében S. Lorenz, meghatalmazotti minőségben,
 - a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
 - a francia kormány képviseletében D. Colas és J.-S. Pilczer, meghatalmazotti minőségben,
 - az Európai Bizottság képviseletében G. Braun és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,
- a előtanácsnok indítványának a 2014. november 18-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 63. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Finanzamt Dortmund–Unna (dortmund–unnai adóhivatal; a továbbiakban: Finanzamt) és J. Grünwald között annak tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, hogy a Finanzamt azon indokkal megtagadta, hogy J. Grünwald az előöröklés jogcímén történő átruházás révén kapott polgári jogi társaság részesedései utáni jövedelemadó címén levonja a szülei részére e részesedésátruházás ellenében fizetett tartási járadékot, hogy nem rendelkezik lakóhellyel Németországban.

Jogi háttér

3 A jövedelemadóról szóló törvénynek (Einkommensteuergesetz, a továbbiakban: EStG) az alapügy tényállása idején hatályos változatának (BGBl. 2002 I, 4210. o.) 1. §a szerint a Németországban lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező természetes személyek a jövedelemadó szempontjából teljes körű adókötelezettség alá tartoznak, míg azokra, akiknek Németország területén nincs lakóhelyük vagy szokásos tartózkodási helyük, ezen adó szempontjából korlátozott adókötelezettség vonatkozik, amennyiben az EStG 49. §a értelmében belföldi jövedelmet szereznek.

4 Az EStG 10. §a (1) bekezdésének szövege:

„Rendkívüli kiadásnak minősülnek az alábbi költségek, amennyiben nem tekinthetők sem működési, sem pedig üzemi költségnek:

[...]

1a. egyéni kötelezettségvállalásból származó járadékok és azon időszakos kötelezettségek, amelyek nincsenek gazdasági kapcsolatban az adóalapot nem képező jövedelmekkel [...]”

5 Az EStG 49. §a szerinti jövedelem közé tartoznak a Németországban folytatott ipari vagy vállalkozási tevékenység gyakorlásából származó jövedelmek.

6 Az EStG 50. §ának (1) bekezdése előírja:

„A korlátozott adókötelezettséggel rendelkező adózók csak abban az esetben vonhatják le a működési költségeket (a 4. § (4)–(8) bekezdése) vagy az üzemi költségeket (9. §), ha e költségek gazdaságilag belföldi jövedelmekhez kapcsolódnak. [...] A 10. [és azt követő] §ok alkalmazása kizárt.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

7 Előöröklés jogcímén történő vagyónátruházás keretében az 1989. január 17-i szerződéssel J. Grünwald 50%-os részesedést szerzett apjától egy Németországban kertészeti vállalkozásként működő polgári jogi társaságban (Gesellschaft bürgerlichen Rechts), a fivére pedig megkapta a részesedés másik felét. Ezen átruházások ellenszolgáltatásként a jogosultaknak ezen szerződés 2. §ában meghatározott tartási járadékokat kell nyújtani az apának, illetve adott esetben a szülőknek.

8 J. Grünwald, aki a Németországi Szövetségi Köztársaságtól eltérő tagállamban él, és Németországban sem lakóhellyel, sem szokásos tartózkodási hellyel nem rendelkezik, 1999 és 2002 között e részesedésnek köszönhetően vállalkozási tevékenységből származó jövedelmet szerzett. Továbbá egyéb jövedelmet is szerzett Németországban.

9 A Finanzamt korlátozott jövedelemadókötelezettség alá tartozó adózónak tekintette az érdekeltet, és az EStG 50. §ának rendelkezései alapján megtagadta a németországi adóköteles

jövedelmeiből a Németországban lakóhellyel rendelkező szüleinek fizetett járadék levonását.

10 J. Grünwald e határozattal szemben indított keresetének helyt adott a Finanzgericht Münster (münsteri adóügyi bíróság) ítélete.

11 A Finanzamt a Bundesfinanzhoftól (szövetségi adóügyi bíróság) ezen ítélet hatályon kívül helyezését és az említett kereset elutasítását kérte.

12 A kérdést előterjesztő bíróság szerint az alkalmazandó nemzeti jog alapján a Finanzamt jogosan tagadta meg a szóban forgó tartási járadékok levonását a jövedelemadóalap kiszámításakor J. Grünwald korlátozott adókötelezettsége keretében. J. Grünwald a gazdaságilag a belföldi jövedelmeihez kapcsolódó működési költségeket vagy az üzemi költségeket vonhatja le, az olyan rendkívüli kiadásokat, mint a tartási járadékok viszont nem.

13 Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy továbbra is kételyei vannak ezen adószabályozás uniós joggal való összeegyeztethetőségét illetően. Nem vitatott, hogy a Schröder-ítéletében (C-450/09, EU:C:2011:198) a Bíróság már megállapította, hogy ellentétes a 63. cikk szerinti szabad mozgásával, ha a külföldi illetőségű adóalanyok olyan magánjellegű tartási juttatásai, amelyek földbirtok bérbeadásából és haszonbérbeadásából származó belföldi jövedelemhez kapcsolódnak, mivel a juttatások fizetésének kötelezettsége az ingatlan átruházásából következik, nem vonhatók le, ha a megfelelő kifizetések levonhatók a kifizető teljes körű adókötelezettsége esetén. Ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróság szerint a Schröder-ítéletben (EU:C:2011:198) a Bíróság, mivel erre vonatkozóan nem terjesztette elő a kérdést, nem ítélte meg különösen azt a kérdést, hogy figyelembe kell-e venni, hogy az érintett nemzeti adószabályozás az úgynevezett kölcsönös megfelelés elvén (Korrespondenzprinzip), alapul, amely szerint, amennyiben a járadékok kötelezettje jogosult a járadék levonására, ezen járadék jogosultja adókötelessé válik.

14 Ilyen körülmények között a Bundesfinanzhof úgy döntött, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Ellentétes-e a [z EUMSZ 63. cikkel] az olyan tagállami szabályozás, amely szerint a külföldi illetőségű adóalanyoknak a jövedelmező belföldi vagyoni úgynevezett öröklés jogcímén történő átruházásával összefüggő magánjellegű tartási járadékai nem vonhatók le, miközben a megfelelő kifizetések teljes körű adókötelezettség esetén levonhatók, a levonás azonban megfelelő adókötelezettséggel jár a tartás (teljes körű adókötelezettséggel rendelkező) jogosultja oldalán?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

A 63. cikk szabad mozgása korlátozásának fennállásáról

15 Meg kell állapítani, hogy a Schröder-ítélet (EU:C:2011:198) alapjául szolgáló ügy tárgya az a nemzeti szabályozás volt, amelynek alkalmazása a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát képezi. Ezen ítéletben a Bíróság megállapította, hogy a 63. cikk szabad mozgásának korlátozását tiltó EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely lehetővé teszi a belföldi illetőségű adózó számára, hogy a – részére az ezen tagállam területén fekvő ingatlanokat átruházó – valamely szülőjének fizetett járadékokat az említett javak révén létrejött, bérbeadásból származó jövedelmekből levonja, a levonás lehetőségét a külföldi illetőségű adózó részére azonban nem biztosítja, amennyiben a járadékok fizetésének kötelezettsége az említett javak átruházásából következik.

16 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet szükségessé tevő ténybeli és jogi elemek azon két körülményhez kapcsolódnak, hogy a jelen

ügyben egyrészt a külföldi illetőség? adózó oldalán adóztatott jövedelem társasági részesedésb?l származik, nem pedig ingatlan bérbeadásából, másrészt pedig az alapügyben szóban forgó nemzeti adójogi szabályozás a kölcsönös megfelelés elvén alapul, amely szerint a járadék kötelezettje által fizetett járadék levonása megfelel az e járadék révén keletkezett jövedelem jogosult oldalán történ? megadóztatásának.

17 E körülményekre tekintettel meg kell állapítani, hogy kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell?e értelmezni, hogy azzal ellentétes az a tagállami szabályozás, amely elutasítja, hogy a külföldi illetőség? adózó, aki e tagállamban olyan vállalkozás tevékenységéb?l származó jövedelemre tett szert, amely részesedéseit az egyik szül? el?öröklés jogcímén ruházta át a részére, e jövedelemb?l levonja az e szül?nek ezen átruházás ellenében fizetett járadékot, jóllehet e szabályozás biztosítja e levonást a belföldi illetőség? adózó számára azzal az indokkal, hogy e járadékok a jogosultjuk oldalán adóznak.

18 E tekintetben emlékeztetni kell arra el?ször is, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az ajándékozás és az öröklés t?kmozgásnak min?sül az EUMSZ 63. cikk értelmében, azon eseteket kivéve, amikor a t?kmozgás összetev?i egyetlen tagállamon belülre korlátozódnak (lásd ebben az értelemben különösen: Schröder?ítélet, EU:C:2011:198, 26. pont). Következésképpen meg kell állapítani, hogy a Németországban letelepedett társaság részesedéseinek szóban forgó, más tagállamban lakóhellyel rendelkező természetes személyre való, el?öröklés jogcímén történ? átruházása az EUMSZ 63. cikk hatálya alá tartozik.

19 Másodszor, az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdés szerint tiltott, t?kmozgást korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldi illetőség? személyeket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, vagy ilyen beruházásokat fenntartsanak (lásd különösen: Schröder?ítélet, EU:C:2011:198, 30. pont).

20 Ami az alapügyben szóban forgó jogszabályokat illeti, az a természetes személy, aki Németországban sem lakóhellyel, sem szokásos tartózkodási hellyel nem rendelkezik, az EStG 49. §-ának megfelelően e tagállamban a jövedelemadó alá tartozik az olyan vállalkozás Németországban folytatott tevékenységéb?l származó jövedelme vonatkozásában, amelyben részesedésekkel rendelkezik. A belföldi illetőség? adózóval szemben az ilyen külföldi illetőség? adózó az EStG 50. §-a alapján, kizárólag a belföldi jövedelme után korlátozott adókötelezettség alá tartozó adózóként, nem vonhatja le e jövedelméb?l az olyan járadékot – az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 1a. pontja értelmében vett rendkívüli kiadásként –, mint amelyet J. Grünewald el?öröklés jogcímén fizet. A külföldi illetőség? személyekkel szemben alkalmazott hátrányosabb adójogi bánásmód visszatarthatja őket attól, hogy el?öröklés jogcímén német társaságokban fogadjanak el részesedéseket. A német illetőség? személyeket is visszatarthatja attól, hogy el?öröklés keretében jogosultként a Németországi Szövetségi Köztársaságtól eltér? tagállamban lakóhellyel rendelkezőket nevezzenek meg (lásd ebben az értelemben: Schröder?ítélet, EU:C:2011:198, 32. pont).

21 Az ilyen jogszabályok tehát a t?ke szabad mozgása korlátozásának min?sülnek.

22 Emlékeztetni kell arra harmadsorban, hogy igaz, hogy az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében az EUMSZ 63. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely alapján az adózók között különbséget tesznek (Schröder?ítélet, EU:C:2011:198, 34. pont).

23 Különbséget kell azonban tenni az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében megengedett egyenl?tlen bánásmód és az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdése által tiltott önkényes

megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás között. Az olyan nemzeti adójogi szabályozás ugyanis, mint az alapügybeli, amely különbséget tesz a belföldi illetőség és a más tagállami illetőség adózók között, csak akkor egyeztethető össze az EUM-Szerződéseknek a tőke szabad mozgásáról szóló rendelkezéseivel, ha az eltérő bánásmód olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek egymással objektíve nem összehasonlíthatóak, vagy azt közérdeken alapuló kényszerítő ok indokolja (lásd különösen: Schröder-ítélet, EU:C:2011:198, 35. pont).

A helyzetek összehasonlíthatóságáról

24 Meg kell tehát vizsgálni, hogy az alapeljárás körülményei között a külföldi illetőségek helyzete összehasonlítható-e a belföldi illetőségekével.

25 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók esetében a belföldi, illetve külföldi illetőséggel rendelkező személyek helyzete főszabály szerint nem hasonlítható össze, mivel a külföldi illetőségű személy által az adott tagállam területén szerzett jövedelem leggyakrabban összes jövedelmének 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 különösen: Schröder-ítélet, EU:C:2011:198, 37. pont).

26 Továbbá az a tény, hogy egy tagállam a külföldi illetőségeket nem részesíti a belföldi illetőségeknek biztosított bizonyos adókedvezményekben, nem minősül főszabály szerint hátrányos megkülönböztetésnek, tekintettel a belföldi illetőségek és a külföldi illetőségek helyzete közötti, a jövedelmeik forrását, a teherviselő képességeiket, valamint személyes és családi körülményeiket illető objektív különbségekre (lásd különösen: Schröder-ítélet, EU:C:2011:198, 38. pont).

27 Más a helyzet egyrészt abban az esetben, ha a külföldi illetőségű személy a lakóhelye szerinti tagállamban nem rendelkezik számottevő jövedelemmel, és adóköteles jövedelmének meghatározó részét a másik érintett tagállamban folytatott tevékenységből szerzi (lásd ebben az értelemben: Schumacker-ítélet C-279/93, EU:C:1995:31, 36. pont).

28 Ennélfogva, amennyiben úgy tűnik a jelen ügyben, aminek vizsgálata a kérdést elterjesztő bíróság feladata, hogy a J. Grünwald által 1999 és 2002 között Németországban kapott jövedelem az összes jövedelmének meghatározó részét képezte ezen időszak során, az érdekelt helyzete objektíve összehasonlítható az e tagállamban illetőséggel rendelkező természetes személy helyzetével.

29 Bíróság azt is megállapította másrészt, hogy az olyan kiadások vonatkozásában, amelyek a valamely tagállamban adóköteles jövedelmet eredményező tevékenységgel közvetlen összefüggésben állnak, a belföldi illetőségek és az említett tagállamban külföldi illetőségek összehasonlítható helyzetben találhatók (lásd különösen: Schröder-ítélet, EU:C:2011:198, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Így a szóban forgó tevékenységgel közvetlen kapcsolatban állnak az e tevékenység által elidézett, tehát annak gyakorlásához szükséges kiadások (lásd ebben az értelemben: Gerritse-ítélet, C-234/01, EU:C:2003:340, 9. és 27. pont; Centro Equestre da Lezíria Grande ítélet, C-345/04, EU:C:2007:96, 25. pont).

31 E körülmények között, ha a J. Grünwald által Németországban az érintett években kapott jövedelem nem képezte az összes jövedelmének meghatározó részét, ezen adóalany helyzetének a belföldiek helyzetével történő összehasonlítható jellege csak akkor ismerhető el, ha az érdekelt

által fizetett járadékot a Németországban letelepedett azon társaság tevékenységével közvetlen összefüggésben álló kiadásnak kell tekinteni, amelynek részesedéseit el?öröklés jogcímén átruházták a részére.

32 Emlékeztetni kell arra, hogy végs? soron az alapeljárásban szóban forgó tényállás értékelésére és a nemzeti jogszabály értelmezésére egyedül hatáskörrel rendelkező nemzeti bíróság feladata annak meghatározása, hogy 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?terjesztő bíróságnak, amelyek lehetővé teszik számára a határozathozatalt (lásd különösen: Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó ítélet, C?191/12, EU:C:2013:315, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 E tekintetben a Bíróság elé terjesztett összes körülményből kit?nik, hogy az alapügyben szóban forgó járadék fizetésére irányuló kötelezettségvállalás közvetlenül a Németországban adóköteles jövedelmének alapjául szolgáló kertészeti tevékenységet folytató társaság részesedéseinek átruházásából következik, mivel a kötelezettségvállalás, amelyet a kérdést el?terjesztő bíróság az el?öröklés jogcímén történő átruházás ellentételezéseként mutatott be, az említett átruházás szükséges feltétele volt. Amennyiben valóban ez az eset állt fenn, J. Grünwald helyzetét a belföldi illet?ség? adózó helyzetével összehasonlíthatónak kell tekinteni.

34 Nem t?nik úgy, hogy ezen értékelés megkérd?jelezhető az e tekintetben az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatban vagy a német kormány által a Bíróság elé terjesztett észrevételekben megállapított egyes megfontolások okán.

35 El?ször is a külföldi illet?ség? adózó által viselt kiadások és az érintett tagállamban fennálló adóköteles jövedelmek közötti összefüggés fennállta nem függhet az így átruházott vagyontól által termelt jövedelem természetétől. Míg a Schröder?ítélet (EU:C:2011:198) alapjául szolgáló ügyben az el?öröklés jogcímén átruházott ingatlan bérbeadásából származtak e jövedelmek, az alapeljárásban szereplő jelen ügyben az érintett jövedelmek kertészeti tevékenységet folytató társaság részesedéseiből származnak, és ha következésképpen az említett jövedelmek eltérő adójogi kategóriákba tartoznak is, ebből nem következik a vállalt kiadások és az alapügyben szóban forgó jövedelmek közötti összefüggés eltérő min?sítése, mivel e tekintetben lényegtelen az utóbbiak jellege.

36 Másodszor, még ha az olyan járadék összegét, amelyet J. Grünwald fizet, a kötelezett teherviselő képességéhez és a jogosult tartási szükségleteihez mérten is állapítják meg, a jelen ítélet 29. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében vett közvetlen kapcsolat fennállása nem a szóban forgó kiadás és az adóköteles jövedelmek összege közötti bármilyen összefüggésből, hanem azon körülményből következik, hogy e kiadás elválaszthatatlan az említett jövedelmek létrehozó tevékenységtől (lásd ebben az értelemben: Schröder?ítélet EU:C:2011:198, 43. pont).

37 Harmadszor nem vitatott, hogy a jelen ügyben, csakúgy mint a Schröder?ítélet (EU:C:2011:198) alapjául szolgáló ügyben, a járadék külföldi illet?ség? adózó által történő kifizetése nem egy vagyontárgy visszterhes átruházása, hanem ingyenes el?öröklés jogcímén történő átruházás keretében történt. E tekintetben ezen átruházás visszterhes jellegének hiánya egyébiránt hatástalanná teszi a kérdést el?terjesztő bíróság érvét, amelyet arra alapított, hogy az említett járadék csak akkor vonható le a vagyontárgy visszterhes megszerzése esetében, ha elkülönítjük a megszerzés költségeit a kamatoktól. Mindenesetre az ilyen érv a levonás összegét érintette, nem pedig annak a jelen ügyben önmagában vett elvét.

38 E körülmények között az olyan nemzeti szabályozás, amely a jövedelemadó tárgyában

elutasítja a külföldi illetőségű személyek számára, hogy levonják az alapügyben szóban forgó feltételek mellett fizetett járadékot, engedélyezi azonban a levonást a belföldiek számára, jóllehet összehasonlítható a külföldi és a belföldi illetőségű személyek helyzete, figyelmen kívül hagyja az EUMSZ 63. cikket, ha ezen elutasítást nem igazolják közérdeken alapuló nyomós okok.

A közérdeken alapuló nyomós okok fennállásáról

39 Először is ellenőrizni kell, amint azt a kérdést előterjesztő bíróság kéri, hogy az alapügyben szóban forgó eltérő bánásmód igazolható-e az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességévé, amint azt a német kormány állítja.

40 E tekintetben emlékeztetni kell arra egyrészt, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának védelme a Bíróság által elfogadott jogos cél. Másfelől az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy az uniós jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait, különösen a kettős adóztatás elkerülése érdekében (DMC-ítélet, C-164/12, EU:C:2014:20, 46. és 47. pont).

41 Mindazonáltal az alapügyben szereplő körülmények között ezen igazolás nem tűnik bizonyítottnak.

42 Meg kell ugyanis állapítani először is, hogy amennyiben a jelen ítélet 13. pontjában hivatkozott „kölcsonös megfelelés elve” (Korrespondenzprinzip) szerint az érintett tagállam adójogszabályaival ellentétes a külföldi adós által fizetett járadék levonása, mivel a jogosult ebből keletkező jövedelme nem adóztatható meg a jogosult oldalán különösen azért, mert maga külföldi illetőségű személy, a kérdést előterjesztő bíróság és a német kormány által hivatkozott ezen érv – amint azt a főtanácsnok az indítványa 69. pontjában megállapította – mindenestre hipotetikus, és semmiképpen sem felel meg az alapügy körülményeinek.

43 Ezt követően a járadék külföldi adós által történő levonhatóságának hiánya, amennyiben az adós korlátozott jövedelemadókötelezettség alá tartozik, az EStG 50. §-ából következik, a hitelező lakóhelyétől, és e járadékok utóbbi oldalán történő megadóztatásától függetlenül.

44 Semmi sem enged tehát arra következtetni, hogy az alapügyben szóban forgó jogszabályok az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának megőrzésére irányulnak.

45 Másodszor a német kormány szintén hivatkozik a „kölcsonös megfelelés elvére” (Korrespondenzprinzip) annak alátámasztása érdekében, hogy a korlátozott jövedelemadókötelezettség alá tartozó külföldi által fizetett járadék levonásának megtagadása a nemzeti adójogi szabályozás koherenciája fenntartása szükségességének felel meg.

46 Ez az érv nem helytálló.

47 Mivel ugyanis nem állapítható meg közvetlen kapcsolat a szóban forgó adókedvezmény és e kedvezmény valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között, a szóban forgó jogszabályok nem igazolhatók a nemzeti adójogi szabályozás koherenciája fenntartásának szükségességével.

48 Igaz, hogy a Bíróság már elismerte, hogy az adórendszer koherenciájának megőrzése igazolhatja a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását. Az ilyen igazolásra alapított érvek helytállóságához a Bíróság megköveteli azonban, hogy közvetlen kapcsolat legyen megállapítható az adott adóelőny és az ezen előnynek valamely meghatározott

adóteherrel történ? kiegyenlítése között, és e kapcsolat közvetlen jellegét a szóban forgó szabályozás által követett célra tekintettel kell megállapítani (lásd ebben az értelemben: Papillon-ítélet, C?418/07, EU:C:2008:659, 43. és 44. pont; Bizottság kontra Németország ítélet, C?211/13, EU:C:2014:2148, 55. pont).

49 Különösen hiányzik az ilyen közvetlen kapcsolat, ha elkülönül? adóztatásokról vagy különböz? adózók adójogi kezelésér?l van szó (DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. ítélet, C?380/11, EU:C:2012:552, 47. pont). Ez az eset áll fenn a jelen ügyben, mivel a járadéknak az adózó által történ? levonása és annak a jogosult oldalán történ? megadóztatása szükségképpen eltér? adóalanyokat érint.

50 A német kormány el?adja azonban, hogy amennyiben a magánjelleg? tartási járadékok levonását anélkül engedélyeznék Németországban, hogy e járadékokat a szül?k és a leszármazóik együtteséb?l álló jogosultak – akik vonatkozásában el?öröklésre kerül sor (Generationennachfolgeverbund) és akiket, e kormány szerint, mivel a tehervisel? képesség átruházásáról van szó, „szinte” egyetlen adózási egységként kell kezelni – oldalán megadóztatnák, akkor e jogosultak kett?s el?nyt élveznének.

51 Mindazonáltal azonkívül, hogy a jelen ítélet 42. pontjában megállapításra került, hogy a járadékok jogosultjuk oldalán történ? megadóztatásának hiánya nem felel meg az alapügy körülményeinek, nem vitatott, hogy a tartási járadékok levonását az EStG 50. §-a értelmében minden esetben attól függetlenül tagadják meg a külföldi illet?ség? adózótól, hogy e járadékot megadóztatják?e Németországban. Ennélfogva e külföldi illet?ség? adózót a nemzeti jogszabályok önmagában tekintik a jelen ítélet el?z? pontjában hivatkozott egyetlen adózási egység tagjaként, mivel az általa fizetett járadékok levonását nem írják el? e jogszabályok e járadékoknak a jogosultjuk oldalán történ? megadóztatása esetében.

52 Végül a német kormány további pontosítás nélkül annak veszélyére hivatkozva, hogy a szolgáltatások másodszor is levonásra kerülnek a jogosult lakóhelye szerinti államban, nem tette lehetővé a Bíróság számára ezen érv jelent?ségének értékelését, mivel nem állította, hogy a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adózás és a biztosítási díjak adózása területén történ? kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.) hatályos rendelkezéseinek végrehajtása nem tette volna lehetővé e veszély elkerülését.

53 A német kormány következőképpen nem hivatkozhat az általa említett egyetlen adózási egységre alkalmazandó adórendszer koherenciájának meg?rzésére a külföldi illet?ség? adózók hátrányos megkülönböztetésének igazolásához.

54 A fenti megfontolások összességére tekintettel azt kell válaszolni az el?terjesztett kérdésre, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a tagállami szabályozás, amely elutasítja, hogy a külföldi illet?ség? adózó, aki e tagállamban olyan vállalkozás tevékenységéb?l származó jövedelemre tett szert, amely részesedéseit az egyik szül? el?öröklés jogcímén ruházta át a részére, e jövedelméb?l levonja az e szül?nek ezen átruházás ellenében fizetett járadékot, jóllehet e szabályozás biztosítja e levonást a belföldi illet?ség? adózó számára.

A költségekr?l

55 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? 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 (nagytanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a tagállami szabályozás, amely elutasítja, hogy a külföldi illetőségű adózó, aki e tagállamban olyan vállalkozás tevékenységéből származó jövedelemre tett szert, amely részesedéseit az egyik szülő öröklés jogcímén ruházta át a részére, e jövedelméből levonja az e szülőnek ezen átruházás ellenében fizetett járadékot, jöllehet e szabályozás biztosítja e levonást a belföldi illetőségű adózó számára.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.