

C-318/05. sz. ügy

Az Európai Közösségek Bizottsága

kontra

Németországi Szövetségi Köztársaság

„Tagállami kötelezettségzegés – EK 18., EK 39., EK 43. és EK 49. cikk – Jövedelemadóra vonatkozó szabályozás – Tandíj – A levonási jognak a nemzeti magánintézmények részére fizetett tandíjra való korlátozása”

C. Stix-Hackl f?tanácsnok indítványa, az ismertetés napja: 2006. szeptember 21.

A Bíróság ítélete (nagytanács), 2007. szeptember 11.

Az ítélet összefoglalása

1. *Szolgáltatásnyújtás szabadsága – Szolgáltatások – Fogalom*

(EK 50. cikk)

2. *Szolgáltatásnyújtás szabadsága – Korlátozások – Adójogszabályok*

(EK 49. cikk)

3. *Személyek szabad mozgása – Munkavállalók – Letelepedés szabadsága – Adójogszabályok*

(EK 39. cikk és EK 43. cikk)

4. *Európai uniós polgárság – A tagállamok területén való szabad tartózkodáshoz és szabad mozgáshoz való jog – Adójogszabályok*

(EK 18. cikk)

1. A közoktatási rendszerbe tartozó, teljesen vagy részben közpénzb?l finanszírozott intézmények által adott órák, kizártak az EK 50. cikk szerinti szolgáltatás fogalmából. Ugyanis az állam az általában közpénzb?l, és nem a tanulók vagy a szül?k hozzájárulásaiból finanszírozott ilyen közoktatási rendszert kialakítva és fenntartva nem díjazás ellenében végzett tevékenységet kíván folytatni, hanem a lakossággal szemben, a szociális, kulturális és oktatási területen fennálló feladatait teljesíti.

A f?ként magánt?kéb?l – többek között a tanulók és szülei által – finanszírozott oktatási intézmények által adott órák azonban az EK 50. cikk szerinti szolgáltatásnak min?sülnek, ugyanis ezen intézmények célja, hogy díjazás ellenében nyújtsanak szolgáltatást. E tekintetben nem szükséges, hogy e magánfinanszírozás a tanulóktól vagy szüleikt?l származzon. Az EK 50. cikk ugyanis nem írja el?, hogy a szolgáltatás jogosultjai fizessenek a szolgáltatásért.

(vö. 68–70. pont)

2. Amennyiben valamely tagállam adóalanyai más tagállamban található, és nagyrészt magánt?kéb?l finanszírozott iskolába íratják be gyermekeiket, az el?bbi tagállam nem teljesíti az

EK 49. cikkben foglalt kötelezettségeit, ha általános jelleggel kizárja az ilyen iskola látogatásához kapcsolódó tandíjat a különleges kiadások címén járó jövedelemadókedvezményben.

Az ilyen szabályozás akadályozza az EK 49. cikkben szavatolt szolgáltatásnyújtás szabadságát, mivel visszatartja az érintett tagállamban illetéssel rendelkező adóalanyokat attól, hogy gyermekeiket más tagállamban illetéssel rendelkező iskolába írassák be. Korlátozza továbbá a más tagállamokban illetéssel rendelkező oktatási magánintézményeket abban, hogy az elbbit tagállamban illetéssel rendelkező adóalanyok gyermekeinek képzést kínáljanak.

A vitatott adókedvezménynek a más tagállamban illetéssel rendelkező iskolák számára fizetett tandíjra való kiterjesztése elutasítását nem igazolja azon cél, hogy anélkül biztosítsák a magániskolák működési költségét, hogy az államra ésszerűtlen teher háruljon, mivel e cél kevésbé korlátozó eszközökkel is elérhető. Ugyanis a túlzott pénzügyi teher elkerülése érdekében a tagállam szabadon korlátozhatja a tandíj címén levonható összeget meghatározott, az ezen állam által a területén található iskolák látogatásáért nyújtott adókedvezménynek megfelelő összegekre, figyelembe véve egyes, általa kialakított értékeket, ami a kérdéses adókedvezmény megtagadásához képest kevésbé korlátozó eszköz. Mindenesetre aránytalannak tartják, hogy valamely másik tagállamban található iskolának fizetett tandíjat teljesen kizárják ezen adókedvezményben, függetlenül attól, hogy ezek az iskolák megfelelnek-e az egyes tagállamokban meghatározott elvek alapján kialakított objektív feltételeknek, amelyek segítségével meghatározható, hogy mely típusú tandíj jogosít adókedvezményre.

(vö. 80–81., 97–100., 139. pont és a rendelkezés rész 1. pontja)

3. Nem teljesíti az EK 39. és az EK 43. cikkben foglalt kötelezettségeit az a tagállam, amely a más tagállamban található iskola látogatásához kapcsolódó tandíjat általános jelleggel kizárja a különleges kiadások címén járó adókedvezményben.

Az ilyen szabályozás ugyanis hátrányosan érinti többek között azon munkavállalókat és önálló vállalkozókat, akik az érintett tagállamba helyezték át lakóhelyüket, vagy akik ott dolgoznak, és akiknek gyermekei továbbra is valamely másik tagállamban lévő iskolába járnak. A belföldi illetékeseket is hátrányos helyzetbe hozhatja, ha másik tagállamba helyezik át a lakóhelyüket, és gyermekük ott jár fizetéses iskolába.

(vö. 116., 118., 121., 139. pont és a rendelkezés rész 1. pontja)

4. Amennyiben a valamely tagállamban adóköteles személy gyermekei más tagállamba járnak olyan iskolába, amelynek szolgáltatásai nem tartoznak az EK 49. cikk hatálya alá, az elbbit tagállam nem teljesíti az EK 18. cikkben foglalt kötelezettségeit, ha az ilyen iskolába való beiskolázásért fizetett tandíjat általános jelleggel kizárja a különleges kiadások címén járó jövedelemadókedvezményben.

Az ilyen szabályozás azzal jár, hogy indokolatlanul hátrányos helyzetbe hozza e gyermekeket azokhoz viszonyítva, akik nem élnek a szabad mozgáshoz való jogukkal úgy, hogy más tagállamban járnak iskolába, és sérti az EK 18. cikk (1) bekezdésében biztosított jogukat.

(vö. 137., 139. pont és a rendelkezés rész 1. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2007. szeptember 11. (*)

„Tagállami kötelezettségszegés – EK 18. , EK 39., EK 43. és EK 49. cikk – Jövedelemadóra vonatkozó szabályozás – Tandíj – A levonási jognak a nemzeti magánintézmények részére fizetett tandíjra való korlátozása”

A C-318/05. sz. ügyben,

az EK 226. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2005. augusztus 17-én

az **Európai Közösségek Bizottsága** (képviselik: K. Gross és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

felperesnek

a **Németországi Szövetségi Köztársaság** (képviselik: M. Lumma és U. Forsthoff, meghatalmazotti minőségben)

alperes ellen

benyújtott keresete tárgyában,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (előadó) és K. Lenaerts tanácselnökök, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič és J. Malenovský bírák,

előtanácsnok: C. Stix-Hackl,

hivatalvezető: Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2006. május 2-i tárgyalásra,

a előtanácsnok indítványának 2006. szeptember 21-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Keresetlevelében az Európai Közösségek Bizottsága annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság – mivel a valamely másik tagállamban illetékes

rendelkez? iskola látogatásáért fizetett tandíjat kivétel nélkül kizárja a jövedelemadóról szóló törvény (Einkommensteuergesetz, BGBl. 2002 I, 4210. o., a továbbiakban: EStG) 2002. október 19-én kihirdetett változata 10. §a (1) bekezdésének 9. pontjában meghatározott különleges kiadások címén járó adókedvezmény?l – nem teljesítette az EK 18., az EK 39., az EK 43. és az EK 49. cikkb?l ered? kötelezettségeit.

A kérdéses nemzeti szabályozás

2 A német szabályozás értelmében eltartott gyermekek utáni adókedvezmény, valamint családi támogatás érvényesíthet? a magániskola látogatásáért fizetend? tandíj tekintetében. Amennyiben a képzéshez kapcsolódó további költségek bentlakásos intézményben való elszállásolás miatt merülnek fel, e költségek az EstG 33a. §ának (2) bekezdésében szabályozott, képzés utáni átalányösszeg? adókedvezményre jogosítanak. Ugyanez a helyzet a külföldi iskoláztatásból ered? további költségek esetében is.

3 A különleges kiadások („Sonderausgaben”) címén történ? tandíjlevonást illet?en az EStG 10. §a (1) bekezdésének 9. pontja el?írja:

„A m?ködési vagy üzemi kiadások kivételével az alábbi kiadások min?sülnek [jövedelemadó?csökkentésre jogosító] különleges kiadásoknak:

1. [...]

9. az adóalany által valamely olyan gyermeknek az alkotmány 7. cikke (4) bekezdésének megfelelően az állam által akkreditált vagy tartományi jog által engedélyezett helyettesít? iskola, illetve tartományi jog által elismert általános oktatást nyújtó kiegészít? iskola látogatásáért fizetett összeg 30%-a – a szállás?, a felügyeleti és az étkezési költségek kivételével –, aki után az adóalany az eltartott gyermekekért járó kedvezményben vagy családi támogatásban részesül.”

4 A Németországi Szövetségi Köztársaság 1949. május 23-i alkotmánya (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, a továbbiakban: alkotmány) hivatkozott 7. cikkének (4) bekezdése kimondja:

„(4) Az alkotmány biztosítja a magániskolák alapításához való jogot. Az állami iskolákat helyettesít? magániskolák alapítása állami akkreditációhoz kötött, e magániskolák a tartományi jog hatálya alá tartoznak. Az akkreditáció feltétele, hogy a magániskolák az oktatási program, a felszereltség, a szakképzés és a tanári kar tudományos képzettsége tekintetében ne maradjanak el az állami iskoláktól, valamint a tanulók kiválasztása ne a szülei anyagi helyzete alapján történjen. Az akkreditációt meg kell tagadni, ha a tanári kar gazdasági körülményei és jogi helyzete nem megfelelően biztosított.”

A pert megelőz? eljárás

5 Mivel úgy vélte, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság – azzal, hogy a valamely másik tagállamban lévő iskola látogatásáért fizetett tandíjat kivétel nélkül kizárta az EStG 10. §a (1) bekezdésének 9. pontjában meghatározott, különleges kiadások címén járó adókedvezményből – nem teljesítette az EK 18., az EK 39., az EK 43. és az EK 49. cikkben előírt kötelezettségeit, a Bizottság az EK 226. cikk első bekezdése szerinti kötelezettségzegés megállapítása iránti eljárást indított. A Bizottság e rendelkezésnek megfelelően, és miután 2002. július 19-én felszólította a Németországi Szövetségi Köztársaságot arra, hogy terjessze elő észrevételeit, 2004. január 7-én indokolással ellátott véleményt adott ki, amelyben felhívta a tagállamot arra, hogy az értesítésétől számított két hónapos határidőn belül tegye meg az említett kötelezettségeknek való megfeleléshez szükséges intézkedéseket.

6 Mivel a Bizottság a német hatóságok szóban forgó indokolással ellátott véleményre adott válaszát nem találta kielégítőnek, benyújtotta a jelen keresetet.

7 Időközben az EStG 10. §a (1) bekezdésének 9. pontjából eredő rendszer közösségi joggal való összeegyeztethetősége kérdésében előzetes döntéshozatal iránti kérelmet nyújtottak be (a C-76/05. sz., Schwarz és Gootjes Schwarz ügyben a mai napon hozott ítélet [EBHT 2007., I-0000. o.).

A keresetről

8 Keresetlevelében a Bizottság előadja, hogy az EStG 10. §a (1) bekezdésének 9. pontjában meghatározott rendszer, amely a tandíj levonhatóságát az egyes német iskolák látogatásáért fizetett tandíjra korlátozza, az érintett adóalanyok tekintetében előnyösebb adózáshoz vezet, mivel az adóköteles jövedelem és így annak adóterhe csökkenését eredményezi. Adókedvezményre jogosít az érintett tartományban meglévő vagy tervezett közintézmény helyettesítésére szolgáló, államilag akkreditált vagy e tartomány jogszabályaiban engedélyezett helyettesítő iskoláknak, valamint a kiegészítő iskoláknak – amelyek a helyettesítő iskoláktól eltérően, a tartományi jogszabályokban általános oktatást nyújtó kiegészítő iskolaként elismert német intézmények – fizetett tandíj.

9 A Bizottság arra az állításra alapozza a keresetét, amely szerint a tandíj levonhatóságának az egyes német iskolák látogatásáért fizetett tandíjra való korlátozása nem egyeztethető össze a közösségi joggal. Az ilyen korlátozás ellentétes egyrészt a munkavállalók szabad mozgáshoz való jogával és a letelepedés szabadságával (az első kifogás első része), valamint a német állampolgároknak és az Unió egyéb állampolgárainak a szabad mozgáshoz való általános jogával (az első kifogás második része). Korlátozza továbbá a valamely másik tagállamban illetéssel rendelkező magániskoláknak, valamint az érintett németországi illetéssel rendelkező szülőknek a szolgáltatásnyújtás szabadságához fűződő jogát (második kifogás). Végül indokolatlanul korlátozza a valamely másik tagállamban illetéssel rendelkező magániskolák letelepedési szabadságát (harmadik kifogás).

10 Ellenkérelmében a Németországi Szövetségi Köztársaság úgy érvel, hogy az EStG 10. §a (1) bekezdésének 9. pontjában meghatározott rendszer összeegyeztethető a közösségi joggal. E rendszer, amely csak azon magániskolákra alkalmazható, amelyek az alkotmányban és a vonatkozó tartományi jogszabályokban meghatározott egyes feltételeknek megfelelnek, és amelyek ennél fogva akkreditáltak, engedélyezettek vagy elismertek, nem sérti sem a másik tagállamban illetéssel rendelkező magániskoláknak, sem pedig a szülőknek a szolgáltatásnyújtás szabadságához fűződő jogát. E rendszer nem sérti a munkavállalók szabad mozgáshoz való jogát, a letelepedés szabadságát vagy a szülőknek a szabad mozgáshoz való általános jogát. Nem sérti a másik tagállamban lévő magániskolák letelepedési szabadságát sem.

11 Válaszában a Bizottság teljes egészében fenntartja a keresetlevelében el?adott kérelmeket.

12 Megjegyzi, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság ellenkérelme szinte kizárólag a szolgáltatásnyújtás szabadsága elvének esetleges megsértésére vonatkozik. Ami a munkavállalók szabad mozgását, a letelepedés szabadságát vagy az érintett szül?knek a szabad mozgáshoz való általános jogát és a valamely másik tagállamban található magániskolák letelepedési szabadságát illeti, az EK?Szerz?dés vonatkozó rendelkezésinek esetleges megsértét anélkül vitatja, hogy bármilyen igazolást el?terjesztene. A Bizottság, miután el?adja, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadsága az EK 50. cikknek megfelel?en másodlagos szabadság a többi alapvet? szabadsághoz képest, úgy véli, hogy nem meggy?z? ez az érvelés, és keresetlevelének azon pontjaira utal, amelyekben részletesen hivatkozik a szabad mozgáshoz kapcsolódó egyéb jogok megsértésére.

13 A szolgáltatásnyújtás szabadságát illet?en a Bizottság pontosítja, hogy keresetlevelében elfogadta, hogy a Németországban akkreditált, elismert vagy engedélyezett magániskolák által meghatározott tandíj összege túlságosan alacsony ahhoz, hogy az ezen iskolák által nyújtott szolgáltatásokat visszterhes szolgáltatásoknak tekinthessük. Megemlítette azonban annak lehet?ségét, hogy valamely magánintézmény maga viselje a tandíj által nem fedezett valamennyi költséget.

14 Ebben az összefüggésben megjegyzi, hogy 1999. augusztus 12?i ítéletében (BSTBl. 2000., II., 65. o.) a Bundesfinanzhof úgy ítélte meg, hogy a valamely magániskolát támogató szervezetnek nyújtott szül?i támogatás szolgáltatásért nyújtott díjazásnak min?sül, nem pedig adomány címén levonható hozzájárulásnak. Ez az eset állna fenn, ha a tandíj csekély összege miatt csupán valamely támogató szervezet által biztosított támogatások révén m?ködhetne az iskola. Nem lehetne tehát különbséget tenni az iskola kezel?jének fizetett tandíj, valamint az e szervezett?l származó adományok között.

15 A Bizottság ebb?l arra a következtetésre jut, hogy amennyiben az ilyen szervezet valamely német magániskolát támogat, az ezen iskola által nyújtott szolgáltatások visszterhes jellegének értékelésekor a szoros értelemben vett tandíjon kívül a szóban forgó szervezetnek fizetett hozzájárulásokat is figyelembe kell venni. Az e magániskola által adott órák ténylegesen díjazás ellenében nyújtott szolgáltatásnak min?sülhetnek a tandíj és a támogató szervezetnek fizetett hozzájárulások együttes összege miatt, mivel ez utóbbi jelent?s is lehet, hiszen az ilyen iskolákra nem vonatkozik a tanulók vagyon alapján történ? kiválasztásának elkerülésére irányuló kötelezettség.

16 A Bizottság el?adja továbbá, hogy nem meggy?z?ek a Németországi Szövetségi Köztársaságnak a szóban forgó szabályozás igazolására felhozott érvei. Úgy véli többek között, hogy a másik tagállamban található magániskolák és a német iskolák nem különböznek oly mértékben, hogy általában véve eltér? adójogi bánásmódban kellene részesíteni tandíjaikat.

17 Viszonválaszában a német kormány fenntartja az ellenkérelmében kifejezett álláspontját. Szerinte a jogvita központi kérdése a szolgáltatásnyújtás szabadságát érinti. A Németországi Szövetségi Köztársaság anyagilag nem támogathatja a területén kívül található magániskolákat, mivel a tagállam kizárólag a saját hatáskörébe tartozó területen nyújthat állami támogatást. A másik tagállamban illet?séggel rendelke? magániskolák nem részesülnek hátrányos megkülönböztetésben, ha valamely állam nem teljesít ki európai szintre valamely állami támogatást.

18 Meg kell állapítani, hogy a német kormány a beadványaiban, majd a tárgyalás során hivatkozott arra, hogy a szintén az EStG 10. §?a (1) bekezdése 9. pontjának hatálya alá tartozó, a

valamely másik tagállamban lévő német iskoláknak, valamint az Európai Közösségek tisztviselőinek és alkalmazottainak gyermekeit foglalkoztató iskoláknak (a továbbiakban: európai iskolák) fizetett tandíj sajátos jellemezéssel bír.

19 Így 2004. december 14-én ítéletében (XI R 32/03) a Bundesfinanzhof elismerte, hogy a tartományok oktatási és kulturális minisztériumainak állandó konferenciája által elismert, valamely másik tagállamban illetéssel rendelkező német iskolák által kivetett tandíj az EStG 10 §-a (1) bekezdése 9. pontjának megfelelően különleges kiadások címén levonható. Ugyanígy a Bundesfinanzhof 2006. április 5-én ítéletében (XI R 1/04) következik, hogy a valamely másik tagállamban illetéssel rendelkező európai iskolák ugyanolyan jogállással rendelkeznek, mint a német állam által akkreditált iskolák, így az ilyen iskolának tandíjat fizető adóalanyok – kivételt képezve azon szabály alól, amely szerint a másik tagállamokban található magániskoláknak fizetett tandíj nem tekintendő adókedvezményre jogosító különleges kiadásnak – részesülhetnek az EStG ugyanezen rendelkezése szerinti kedvezményben.

20 Helytelen lenne tehát azt állítani, amint a Bizottság teszi, hogy a valamely másik tagállamban illetéssel rendelkező iskola látogatásáért fizetett tandíj ki van zárva a különleges kiadásoknak az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja szerinti levonási lehetőség alól.

21 A Bizottság tudomásul veszi a Bundesfinanzhof német kormány által hivatkozott ítélkezési gyakorlatából eredő kivételeket. Ezen ítélkezési gyakorlat lehetővé teszi, hogy megszüntessék azt a sérelmet, ami a német és európai iskolákat a német területen kívüli letelepedésük miatt ért, fennmaradna azonban a valamely másik tagállamban illetéssel rendelkező magániskolák hátrányos megkülönböztetése.

Az EK 18. cikkre és az uniós polgárok szabad mozgáshoz való általános jogára vonatkozó előzetes észrevételek

A felek érvei

22 A Bizottság szerint az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontjából eredő rendszer korlátozza az érintett szülők szabad mozgását, többek között az uniós polgárok szabad mozgáshoz való általános jogát.

23 Először is e rendszer alkalmas arra, hogy megsértse a másik tagállamokból származó szülők németországi, magáncélból való letelepedéséhez való jogát. A hátrányos adóztatási bánásmód, amelyben akkor részesülnek, ha származási államukban kívánják iskolába járatni gyermekeiket, visszatárhathatja őket a németországi letelepedéstől. Az e tagállamban való letelepedésük mindenestre nehezebbé válik.

24 E hátrányos bánásmódban részesülnek továbbá azon német állampolgárok – amennyiben Németországban továbbra is teljes körű adókötelezettséggel rendelkeznek, jóllehet valamely másik tagállamban telepedtek le –, akik helyi magániskolába, valamely német iskolába vagy éppen e másik tagállamban található európai iskolába kívánják járatni gyermekeiket.

25 Végül a gyermekeiket másik tagállamokban lévő magániskolákba beírató németországi illetéssel rendelkező német állampolgárok szintén hivatkozhatnak a szabad mozgáshoz való általános jogra. A Bizottság ugyanis úgy véli, hogy e szülők gyermekeik révén élnek e jogukkal, és ezt nem kérdőjelezi meg az, hogy az utóbbiak pusztán általános képzést nyújtó ottani iskola látogatása okán tartózkodnak rendszeresen valamely másik tagállamban.

26 Az EK 12. cikk első bekezdésének és az EK 18. cikk (1) bekezdésének együttes olvasatából kitűnik, hogy a szóban forgó német állampolgárok, mivel legalábbis közvetve – gyermekeik révén

– éltek a szabad mozgáshoz való jogukkal, hivatkozhatnak a belföldi állampolgároknak járóval megegyező bánásmódhoz való jogukra.

27 Az EK 18. cikk ezen megsértése nem igazolható.

28 A Bizottság e tekintetben eladja, hogy az EStG 10. §a (1) bekezdésének 9. pontja nem állít fel objektív feltételeket annak meghatározásához, hogy mely esetben vonható le a jövedelemadó címén a német és a valamely másik tagállamban található iskolák által követelt tandíj. E rendelkezés a tandíjlevonás lehetőségét kizárólag az érintett magániskola németországi akkreditálásához vagy elismeréséhez köti. A levonás lehetőségének meghatározó feltétele ahhoz kapcsolódik, hogy az érintett magániskola Németország területén található-e. A valamely másik tagállamban illetéssel rendelkező iskolák a kivetett tandíj összegétől függetlenül automatikusan ki vannak zárva az adókedvezményből, azaz még akkor is, ha működésük nagymértékben megegyezik a Németországban elismert vagy akkreditált magániskola működésével.

29 Nincs objektív indok arra, hogy az adókedvezményt a Németországi Szövetségi Köztársaság területén található magániskola látogatásához kössék, mivel e tagállam a közösségi jog szerint szabadon korlátozhatja egyes intézményekre vagy meghatározott összegekre a tandíjlevonás lehetőségét. Ehhez egyszeren az szükséges, hogy a levonás e lehetőségét objektív feltételek mellett, és ne az iskola elhelyezkedésétől függően nyújtsák.

30 A Bizottság ebből azt a következtetést vonja le, hogy az EStG 10. §a (1) bekezdésének 9. pontja sérti a német állampolgárok és az Unió egyéb polgárainak az EK 18. cikkből eredő szabad mozgáshoz való általános jogát.

31 A német kormány vitatja azt az érvelést, amely szerint az EStG 10. §a (1) bekezdésének 9. pontja sérti a szóban forgó szülők szabad mozgáshoz való általános jogát. Amennyiben érintik e jog alkalmazási területét, e sérelem mindenestre igazolt az EStG e rendelkezése által érintett magániskolák és a valamely másik tagállamban található magániskolák között meglévő objektív különbségek révén.

A Bíróság álláspontja

32 Ami az EK 18. cikknek a vitatott nemzeti rendelkezésre való alkalmazhatóságát illeti, emlékeztetni kell, hogy a következetes ítélkezési gyakorlat szerint az EK 18. cikknek, amely általános értelemben rögzíti minden uniós polgár azon jogát, hogy a tagállamok területén szabadon mozogjon és tartózkodjon, különleges kifejezések a szolgáltatásnyújtás szabadságát biztosító rendelkezések (a C-92/01. sz. Stylianakis-ügyben 2003. február 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-1291. o.] 18. pontja és a C-208/05. sz. ITC-ügyben 2007. január 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-0000. o.] 64. pontja).

33 Következésképpen, ha a vitatott nemzeti szabályozás az EK 49. cikk hatálya alá tartozik, nem szükséges, hogy a Bíróság határozzon az EK 18. cikk értelmezéséről (lásd a fent hivatkozott Stylianakis-ügyben hozott ítélet 20. pontját és a fent hivatkozott ITC-ügyben hozott ítélet 65. pontját).

34 Tehát kizárólag annyiban kell az EK 18. cikk (1) bekezdése alapján határozni, amennyiben a kérdéses szabályozás nem tartozik az EK 49. cikk hatálya alá.

35 Ugyanígy az EK 18. cikknek, amely általánosan megfogalmazza minden uniós állampolgár jogát, hogy szabadon mozogjon és tartózkodjon a tagállamok területén, különös kifejezése az EK 43. cikk a letelepedés szabadsága tekintetében és az EK 39. cikk a munkavállalók szabad mozgása tekintetében (a C-345/05. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2006. október 26-án

hozott ítélet [EBHT 2006., I?10633. o.] 13. pontja és a C?104/06. sz., Bizottság kontra Svédország ügyben 2007. január 18?án hozott ítélet [EBHT 2007., I?0000. o.] 15. pontja).

36 Így, amennyiben a vitatott nemzeti szabályozás az EK 39. cikk vagy az EK 43. cikk hatálya alá tartozik, nem szükséges, hogy a Bíróság határozzon az EK 18. cikk értelmezésér?l.

37 Következésképpen els?sorban meg kell vizsgálni, hogy ellentétes?e az EK 49. cikkel – amelyre a felek észrevételeinek a nagy része vonatkozik – az EStG 10. §?a (1) bekezdésének 9. pontjából ered? nemzeti szabályozás (második kifogás), valamint másodsorban, hogy ellentétes?e az EK 39. cikkel és/vagy az EK 43. cikkel az ilyen szabályozás (az els? kifogás els? része és a harmadik kifogás).

A szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozására alapított második kifogásról

A felek érvei

38 A Bizottság szerint az EStG 10. §?a (1) bekezdésének 9. pontjából ered? rendszer korlátozza a szolgáltatásnyújtás szabadságát azon németországi illet?ség? adóalanyok tekintetében, akik másik tagállamban lév? magániskolába kívánják járatni gyermekeiket, valamint a másik tagállamban lév? magániskolák vonatkozásában, amelyek németországi illet?ség? adóalanyoknak kívánják szolgáltatásaikat felajánlani.

39 A vitatott rendszer els?sorban korlátozza a szolgáltatásnyújtásnak az ítélkezési gyakorlat által régen elismert ún. „passzív” szabadságát (szolgáltatás igénybevétele). A szóban forgó helyzet a következő: a szolgáltatás jogosultjai, azaz a németországi illet?ség? adóalanyok gyermekei a szolgáltatóhoz utaznak, a jelen esetben a másik tagállamban található magániskolához.

40 A szolgáltatásnyújtás szabadságának a másik tagállamokban letelepedett magániskolákat illet? ún. „aktív” joga szintén érintett. A levonást lehetővé tev? vitatott rendszer létezése miatt a német magániskolát választó adóalanyokhoz viszonyítva hátrány éri azokat az adóalanyokat, akik valamely másik tagállamban illet?séggel rendelke? magániskolába íratják be gyermekeiket. A másik tagállami illet?ség? magánintézmények nagyobb nehézségek árán tudják hatékonyan felajánlani szolgáltatásaikat a német ügyfeleknek. A határokon átnyúló képzési és oktatási szolgáltatások hátrányos megkülönböztetésben részesülnek a tisztán belföldi szolgáltatásokhoz viszonyítva.

41 A Bizottság szerint a fiatalok képzése és oktatása a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján szolgáltatásnyújtásnak min?sülhet.

42 A 263/86. sz., Humbel és Edel ügyben 1988. szeptember 27?én hozott ítélet (EBHT 1988., 5365. o.) 18. pontjából, valamint a C?109/92. sz. Wirth?ügyben 1993. szeptember 7?én hozott ítélet (EBHT 1993., I?6447. o.) 17. pontjából következik, hogy a visszterhes szolgáltatásnyújtás f? jellemz?jét az adja, hogy a tanuló vagy valamely harmadik személy az oktatási költségek jelent?s részét fedez? tandíjat fizet. Amennyiben ez a helyzet áll fenn, akkor az oktatási szolgáltatások felajánlása kereskedelmi tevékenységnek min?sül.

43 Ezzel ellentétben az említett intézmény szerint nem min?sül visszterhes szolgáltatásnyújtásnak az állam szociális és politikai feladatai közé tartozó közoktatás, amely költségének nagy részét ez utóbbi biztosítja. Ilyen min?sítéshez nem elegend? az a tény, hogy a tanuló tandíj fizetésével esetlegesen hozzájárul a költségekhez.

44 A Bizottság úgy véli, hogy a szolgáltatásnyújtás visszterhes jellegének megítélése nem

alapozható kizárólag a német jogszabályok által elnyben részesített magániskolák vizsgálatára, és az EStG 10. §?a (1) bekezdésének 9. pontjában meghatározott elnyb?l kizárt, valamely másik tagállamban illetésséggel rendelkező magániskolák helyzetét is figyelembe kell venni.

45 A többi tagállamban a magániskolák szervezete néha jelentős mértékben eltér a német modelltől. Vannak tehát olyan magániskolák, amelyek állami támogatás nélkül tartják fenn magukat, vagy üzleti vállalkozásként működnek. Ezen intézmények tagadhatatlanul visszterhes szolgáltatást nyújtanak. A Bizottság szerint az EStG 10. §?a (1) bekezdésének 9. pontjából eredő rendszer – mivel általános jelleggel kizárja az általa meghatározott adókedvezményből a másik tagállamban illetésséggel rendelkező iskolákat – olyan jellegű, hogy általában korlátozza, hogy a kereskedelmi jellegű iskolák határokon átnyúlóan nyújtsanak szolgáltatást.

46 Nem releváns, hogy a másik tagállamban illetésséggel rendelkező magániskola eleget tesz-e a német szabályozásban elírt követelményeknek. Mivel e magániskolák egyike sem teljesíti az EStG 10. §?a (1) bekezdésének 9. pontjában meghatározott feltételeket, a Bizottság úgy véli, hogy a hátrányos megkülönböztetés fennállásának megállapításához nincs értelme asszerint különbséget tenni a valamely másik tagállamban található magánintézmények között, hogy elméletileg összehasonlíthatók-e a német magániskolákkal.

47 A vitatott rendszerben hátrányban részesített iskolák között szerepelnek mindenesetre a kizárólag a tandíjból és a kapcsolódó gazdasági tevékenységekből finanszírozott intézmények, amelyek tagadhatatlanul visszterhes szolgáltatást nyújtanak. Hátrányos megkülönböztetésük sérti a szolgáltatásnyújtás szabadságát.

48 A Bizottság szerint nem igazolható a szolgáltatásnyújtás szabadságához való jog megsértése. E tekintetben a szabad mozgással kapcsolatban általánosan felhozott érvelésére hivatkozik. Hozzáteszi, hogy az EK 49. cikkből eredő kötelezettségek nem teljesítése súlyosságát fokozza, hogy az EK 149. cikk (2) bekezdésének első és második franciabekezdése értelmében a tagállamok nyelveinek terjesztése és a diákok mobilitásának ösztönzése az Európai Közösség kifejezett célja közé tartozik.

49 A német kormány elsődlegesen úgy érvel, hogy a jelen esetben nem korlátozzák a szolgáltatásnyújtás szabadságát, mivel nem teljesülnek e szolgáltatásnyújtás szabadságának a feltételei. Másodlagosan eladja, hogy mindenesetre igazolható a szolgáltatásnyújtás szabadságának esetleges korlátozása.

50 Elsősorban e kormány szerint a szolgáltatásnyújtás szabadságának feltételei azért nem teljesülnek, mivel az EStG 10. §?a (1) bekezdésének 9. pontjában meghatározott követelményeknek eleget tevő iskolák a Szerződés értelmében nem nyújtanak szolgáltatást.

51 A szolgáltatásnyújtás szabadsága gazdasági tevékenység folytatását feltételezi, amint az az EK 50. cikk „díjazás ellenében” fordulatából kitűnik. Márpedig a fent hivatkozott Humbel és Edel ügyben hozott ítéletben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó szolgáltatás gazdasági ellentételezését képező díjazás fő jellemzője hiányzik a nemzeti oktatási rendszer keretében adott órák esetében.

52 A német kormány szerint kizárólag valamely iskola magánjellegéből nem következik, hogy gazdasági tevékenységet folytat, és az EK 49. és EK 50. cikk szerinti szolgáltatást nyújt. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az a tény, hogy a szülő a rendszer működési költségeihez való bizonyos mértékű hozzájárulásként tandíjat fizetnek, nem befolyásolja a végzett tevékenység szolgáltatásnyújtásnak való minősítését (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Humbel és Edel ügyben hozott ítélet 19. pontját és a fent hivatkozott Wirth ügyben hozott ítélet 15. pontját).

53 A szóban forgó kormány szerint a Bíróság ítélkezési gyakorlatában kifejtett elveket figyelembe véve meg kell állapítani, hogy az EStG 10. §a (1) bekezdésének 9. pontjában érintett német iskolák az EK 49. és EK 50. cikk szerint nem nyújtanak szolgáltatást, és az említett iskoláknak megfelel, a valamely másik tagállamban illetéssel rendelkező iskolák által biztosított oktatás ugyanezen cikke értelmében szintén nem minősül szolgáltatásnyújtásnak.

54 Másodsorban a német kormány úgy érvel, hogy több tekintetben is igazolható a szolgáltatásnyújtás szabadságának esetleges korlátozása.

55 E kormány szerint a szolgáltatásnyújtás szabadságából nem következik a valamely másik tagállam oktatási rendszerébe tartozó iskolai intézmények finanszírozására irányuló kötelezettség. Az oktatáspolitikát minden államban a feladatok közé tartozik, szerkezete pedig tagállamonként jelentősen eltér.

56 Mivel a Németországi Szövetségi Köztársaság nem bír befolyással a valamely másik tagállamban illetéssel rendelkező magániskolák szervezetére, különösen az alkalmazott iskolai programra, nem kötelezhető arra, hogy az ezt megillető adóbevételről lemondva támogassa ezen iskolák működését.

57 A szóban forgó kormány arra is hivatkozik, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságának elve nem kötelezi arra a Németországi Szövetségi Köztársaságot, hogy az EStG 10. §a (1) bekezdésének 9. pontja alapján nyújtott adókedvezményt kiterjessze a valamely másik tagállamban található magániskoláknak fizetett tandíjra. E kötelezettség híján igazolható az eltérő adózási bánásmód, mivel a valamely másik tagállamban illetéssel rendelkező olyan iskolák, amelyek az EK 49. és EK 50. cikk alapján szolgáltatást nyújtanak, objektív módon elkülöníthetők a német iskoláktól, amelyek látogatása az EStG 10. §a (1) bekezdésének 9. pontjában meghatározott adókedvezményre jogosít.

58 Először is ez utóbbi iskolák nem üzleti vállalkozásként működnek, ellentétben a valamely másik tagállamban található magániskolák esetével, ha azokra érvényes lenne a szolgáltatásnyújtás szabadsága. A másik tagállamban található ilyen magániskolák helyzete pontosan megfelel azon német magániskolák helyzetének, amelyek nem részesülnek az EStG 10. §a (1) bekezdésének 9. pontja szerinti támogatásban. A szolgáltatásnyújtás szabadságának elvére való hivatkozással nem kerülhet meg a Németországi Szövetségi Köztársaság azon döntése, amely szerint e rendelkezés értelmében kizárólag azon iskolákat támogatja, amelyek képzési ajánlataik révén az államra háruló oktatási feladatokat hajtják végre, és a nemzeti oktatási rendszerbe tartoznak, így nem haszonszerzési céllal működnek.

59 Másodszor a német kormány úgy véli, hogy az EStG 10. §a (1) bekezdésének 9. pontjából eredő rendszer az e rendelkezés által érintett iskolákra háruló teher részbeni kiegyenlítésére szolgáló állami támogatásnak minősül. Az alkotmány kötelezi az államot arra, hogy anyagilag támogassa ezen iskolákat a velük szemben támasztott követelmények ellentételezéseként. E támogatás nagyrészt közvetlen támogatások formájában valósul meg. Így a szóban forgó iskolák a hasonló állami iskoláknak folyósított összeg körülbelül 80%-át kapják. Az EStG 10. §a

(1) bekezdésének 9. pontja konkretizálja ezen alkotmányos támogatási kötelezettséget, miközben lehetővé teszi, hogy a német állam tandíj címén nyújtott adókedvezmény révén közvetett módon támogassa a szóban forgó iskolákat.

60 Nem áll fenn kapcsolat a szóban forgó állam által elírt követelmények és a megfelelő állami támogatás között a valamely másik tagállamban illetéssel rendelkező olyan magániskolák esetében, amelyek az EK 49. és EK 50. cikk értelmében szolgáltatást nyújtanak. Mivel a német állam nem ró terhet ezen iskolákra, nem hárul rá azok anyagi támogatására irányuló kötelezettség.

61 Harmadszor, ha a Németországi Szövetségi Köztársaság a követelt tandíj összegétől függetlenül köteles lenne biztosítani az EStG 10. §a (1) bekezdésének 9. pontjában meghatározott adókedvezményt, elnyben részesítené azokat az iskolákat, amelyek a magas tandíj miatt a szülők vagyonára alapítva választják ki a tanulókat. Magasabb támogatást kellene nyújtania továbbá ezen iskoláknak az adókedvezményre jogosító iskolákhoz képest, amennyiben e tandíj jelentősen magasabb az utóbbi iskolák által követelt tandíj összegénél.

62 Negyedszer, a tandíj címén járó adókedvezménynek a valamely másik tagállamban lévő magániskolák tekintetében történő nyújtására irányuló kötelezettség az EStG 10. §a (1) bekezdésének 9. pontjában elírt adókedvezmény teljes összegének egyértelmű emelkedéséhez vezetne.

63 Márpedig a C-209/03. sz. Bidar-ügyben 2005. március 15-én hozott ítéletének (EBHT 2005., I/2119. o.) 56. pontjában a Bíróság úgy ítélte meg, valamennyi tagállam számára megengedett, hogy gondoskodjon arról, hogy a másik tagállambeli hallgatók megélhetési költségeinek fedezésére szolgáló támogatások nyújtása ne váljék indokolatlan teherré, amely az adott tagállam által nyújtható támogatások általános szintjére is hatással lehet. A német kormány úgy véli, hogy a tagállam ugyanígy jogosan kötheti valamely adókedvezmény nyújtását olyan feltételekhez, amelyek lehetővé teszik, hogy e kedvezmény ne emelkedjen a tagállam által szükségesnek vélt szint fölé.

64 Ötödször, a Németországban lévő egyes magániskoláknak tandíj címén nyújtott adókedvezményt igazolja az a tény, hogy ezek akkreditált, engedélyezett vagy elismert iskolák. Márpedig a valamely másik tagállamban található magániskolák esetében (figyelemmel a valamely másik tagállamban található német iskolák és európai iskolák különleges esetére) fősabály szerint nem létezik ennek megfelelő akkreditáció, engedélyezés vagy elismerés. A német iskolai hatóságok által végzett ellenőrzés kizárólag a német területen található iskolákra korlátozódik.

A Bíróság álláspontja

65 A Szerződés szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek a vitatott adójogi szabályozásra való alkalmazását illetően először is emlékeztetni kell arra, hogy míg az EK 50. cikk harmadik bekezdése csak a szolgáltatásnyújtás aktív szabadságát említi, amelynek keretében a szolgáltatásnyújtó utazik a szolgáltatást igénybevevőhöz, az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadsága magában foglalja a szolgáltatást igénybevevők azon szabadságát, hogy a szolgáltató helye szerinti valamely másik tagállamba utazzanak a szolgáltatás igénybevétele érdekében (lásd a 286/82. és 26/83. sz., Luisi és Carbone egyesített ügyekben 1984. január 31-én hozott ítélet [EBHT 1984., 377. o.] 10. és 16. pontját). A jelen esetben a vitatott nemzeti szabályozás alkalmazása azt eredményezi, hogy a tagállam azzal az indokkal tagadja meg az adókedvezményt, hogy a látogatott magániskola valamely másik tagállamban rendelkezik illetéssel. Következésképpen a szolgáltatásnyújtás szabadságába beletartozik, hogy a valamely másik tagállamban letelepedett magániskola képzését igénybe

vegyék.

66 Mindazonáltal meg kell vizsgálni, hogy ezek a képzési ajánlatok szolgáltatásnyújtásra irányulnak-e. E célból meg kell határozni, hogy a valamely másik tagállamban illetéssel rendelkező magániskola által adott órák az EK 50. cikk első bekezdése szerinti „rendszerint díjazás ellenében nyújtott szolgáltatás”-nak minősülnek-e

67 A Bíróság már korábban úgy ítélte meg, hogy ez utóbbi rendelkezés értelmében a díjazás lényegi jellemzője abban áll, hogy az a kérdéses szolgáltatás gazdasági ellentételezését képezi (lásd a fent hivatkozott Humbel és Edel ügyben hozott ítélet 17. pontját, a C-157/99. sz., Smits és Peerbooms ügyben 2001. július 12-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-5473. o.] 58. pontját, a C-136/00. sz. Danner-ügyben 2002. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2002., I-8147. o.] 26. pontját, a C-355/00. sz. Freskot-ügyben 2003. május 22-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-5263. o.] 55. pontját, valamint a C-422/01. sz., Skandia és Ramstedt ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-6817. o.] 23. pontját).

68 A Bíróság így a közoktatási rendszerbe tartozó, teljesen vagy részben közpénzből finanszírozott egyes intézmények által adott órákat kizárta az EK 50. cikk szerinti „szolgáltatás” fogalmából (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Humbel és Edel ügyben hozott ítélet 17. és 18. pontját, valamint a fent hivatkozott Wirth-ügyben hozott ítélet 15–16. pontját). A Bíróság pontosította, hogy az állam az általában közpénzből, és nem a tanulók vagy a szülők hozzájárulásaiból finanszírozott ilyen közoktatási rendszert kialakítva és fenntartva nem díjazás ellenében végzett tevékenységet kívánt folytatni, hanem a lakossággal szemben, a szociális, kulturális és oktatási területen fennálló feladatait teljesítette.

69 A Bíróság viszont úgy határozott, hogy az ezen, főként magántól – többek között a tanulók és szüleik által – finanszírozott oktatási intézmények által adott órák az EK 50. cikk szerinti szolgáltatásnak minősülnek, ugyanis ezen intézmények célja, hogy díjazás ellenében nyújtsanak szolgáltatást (a fent hivatkozott Wirth-ügyben hozott ítélet 17. pontja).

70 Ebben az összefüggésben pontosítani kell, hogy nem szükséges, hogy a magánfinanszírozás a tanulóktól vagy szüleiktől származzon. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis az EK 50. cikk nem írja elő, hogy a szolgáltatás jogosultjai fizessenek a szolgáltatásért (lásd különösen a 352/85. sz., Bond van Adverteerders és társai ügyben 1988. április 26-án hozott ítélet [EBHT 1988., 2085. o.] 16. pontját, a C-51/96 és C-191/97. sz., Deliège egyesített ügyekben 2000. április 11-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-2549. o.] 56. pontját, a fent hivatkozott Smits és Peerbooms ügyben hozott ítélet 57. pontját, valamint a fent hivatkozott Skandia és Ramstedt ügyben hozott ítélet 24. pontját).

71 Nem vitatott, hogy a közoktatási rendszerbe tartozó, nagyrészt közpénzből finanszírozott iskolák mellett, amelyek keretében az állam teljesíti a szociális, kulturális és oktatási területen fennálló feladatait, egyes tagállamokban vannak olyan iskolák, amelyek nem tartoznak ilyen közoktatási rendszerbe, és amelyeket nagyrészt magántól finanszíroznak.

72 Az ilyen iskolák által biztosított oktatást díjazás ellenében nyújtott szolgáltatásnak kell tekinteni.

73 Hozzá kell tenni, hogy annak megállapításához, hogy alkalmazandó-e az EK 49. cikk a vitatott nemzeti szabályozásra, nem releváns annak megállapítása, hogy a szolgáltatás igénybevevőjének tagállamában – a jelen esetben a Németországi Szövetségi Köztársaságban – lévő, az ebben az államban az említett rendelkezés szerint akkreditált, engedélyezett vagy elismert iskolák szolgáltatást nyújtanak-e az EK 50. cikk első bekezdése értelmében. Kizárólag az a körülmény a meghatározó, hogy a másik tagállamban illetéssel rendelkező magániskolát

visszterhes szolgáltatásokat nyújtónak lehessen tekinteni.

74 A Bíróság a szolgáltatásnyújtásnak minősülő orvosi ellátásra vonatkozó C-372/04. sz. Waats-ügyben 2006. május 6-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-4325. o.) 90. pontjában ugyanis úgy ítélte meg, hogy az EK 49. cikk hatálya alá tartozik az Egyesült Királyságban élő olyan beteg helyzete, akinek egészségi állapota kórházi ellátás igénybevételét teszi szükségessé, és aki másik tagállamba utazik annak érdekében, hogy ott díjazás ellenében vegye igénybe a szóban forgó ellátásokat, majd a nemzeti egészségügyi ellátástól kéri költségeinek megtérítését, jöllehet az Egyesült Királyság nemzeti egészségügyi rendszere ingyenesen nyújt azonos jellegű ellátást.

75 Ezen ítélet 91. pontjában a Bíróság úgy ítélte meg, hogy anélkül, hogy a jelen esetben meg kellene határozni, hogy az ítélet alapját képező ügyben felmerült nemzeti egészségügyi szolgáltatások keretében nyújtott kórházi ellátások – a Szerződésnek a szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó rendelkezései értelmében – önmagukban szolgáltatásnak minősülnek-e, úgy kell tekinteni, hogy az alapügyben szereplő eset – amelyben az egészségi állapota alapján kórházi ellátást igénylő személy másik tagállamba utazik, és díjazás ellenében ott veszi igénybe a szóban forgó ellátásokat – e rendelkezések hatálya alá tartozik.

76 Következésképpen alkalmazni kell az EK 49. cikket a vitatott nemzeti szabályozásra, amennyiben a magániskola, amelybe az érintett tagállam adóalanyai beiratják gyermekeiket, másik tagállamban rendelkezik illetéssel, és ezen iskolát visszterhes szolgáltatást nyújtónak, azaz alapvetően magántulajdonosként finanszírozottnak lehet tekinteni.

77 Meg kell vizsgálni, hogy ilyen körülmények között a vitatott adójogi szabályozás a Bizottság álláspontjával megegyezően korlátozza-e a szolgáltatásnyújtás szabadságát.

78 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a szóban forgó szabályozás ahhoz a feltételhez köti az adókedvezmény nyújtását, hogy a tandíjat német állam által akkreditált, vagy az alkalmazandó tartományi jogban engedélyezett, illetve elismert magániskolának fizessék be, ami azonban feltételezi, hogy a magániskola a Németországi Szövetségi Köztársaságban telepedett le.

79 E szabályozás általános jelleggel kizárja a Németországban adóköteles adóalanyok esetében, hogy adóköteles jövedelmükből levonják a gyermekeknek – a valamely másik tagállamban, a tartományok oktatási és kulturális minisztériumainak állandó konferenciája által elismert német iskolának vagy az európai iskolának fizetett tandíj kivételével – a német területen kívül illetéssel rendelkező magániskola látogatásából eredő tandíj egy részét, jöllehet az egyes német magániskolának fizetett tandíj esetében fennáll ez a lehetőség. Ezen adóalanyok tekintetében tehát jelentősebb adóterhet eredményez abból az okból, hogy másik tagállamban található magániskolába iratják be gyermekeiket, nem pedig belföldi illetéssel rendelkező magániskolába.

80 Az EStG 10. §a (1) bekezdésének 9. pontjából eredő szabályozás azzal jár, hogy visszatartja a németországi illetéssel rendelkező adóalanyokat attól, hogy gyermekeiket másik tagállamban illetéssel rendelkező iskolába írássák be. Korlátozza továbbá a másik tagállamokban illetéssel rendelkező oktatási magánintézményeket abban, hogy a németországi illetéssel rendelkező adóalanyok gyermekeinek képzést kínáljanak.

81 Az ilyen szabályozás akadályozza az EK 49. cikkben szavatolt szolgáltatásnyújtás szabadságát. E cikkbe ütközik ugyanis minden olyan nemzeti szabályozás alkalmazása, amely a tagállamok közötti szolgáltatásnyújtást nehezebbé teszi a tisztán valamely tagállamon belüli szolgáltatásnyújtásnál (lásd különösen a C-118/96. sz. Safir-ügyben 1998. április 28-án hozott ítélet [EBHT 1998., I-1897. o.] 23. pontját, a fent hivatkozott Smits és Peerbooms ügyben hozott ítélet 61. pontját, a fent hivatkozott Danner-ügyben hozott ítélet 29. pontját, a C-334/02. sz.,

Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4-én hozott ítélet [EBHT 2004., I?2229. o.] 23. pontját, a fent hivatkozott Watts-ügyben hozott ítélet 94. pontját, valamint a C?444/05. sz. Stamatelaki-ügyben 2007. április 19-én hozott ítélet [EBHT 2007., I?0000. o.] 25. pontját).

82 Mivel megállapítható a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának fennállása, meg kell vizsgálni, vajon objektíve igazolható-e.

83 A német kormány számos érvet hoz fel e korlátozás igazolására.

84 Először is e kormány szerint indokolt a szolgáltatásnyújtás szabadságának esetleges korlátozása, mivel a szolgáltatásnyújtás szabadságának elvéből nem következik, hogy a tagállam oktatási rendszerébe tartozó iskolák esetében nyújtott adókedvezményt ki kell terjeszteni a valamely másik tagállam oktatási rendszerébe tartozó iskolákra (lásd a jelen ítélet 55. pontját).

85 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az EStG 10. §a (1) bekezdésének 9. pontja érinti a tandíj adójogi elszámolását. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni e hatáskörüket (lásd különösen a fent hivatkozott Danner-ügyben hozott ítélet 28. pontját, a C?374/04. sz., Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I?11673. o.] 36. pontját és a C?524/04. sz., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben 2007. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2007., I?0000. o.] 25. pontját).

86 Ugyanígy, még ha nem vitatott is, hogy a közösségi jog nem sérti a tagállamoknak egyrészt az oktatás tartalmára és az oktatási rendszer szervezeti felépítésére vonatkozó hatáskörét, valamint a kulturális és nyelvi sokszínűségét (az EK 149. cikk [1] bekezdése), másrészt a szakképzés tartalmát és szervezeti felépítését (az EK 150. cikk [1] bekezdése), e hatáskör gyakorlása során a tagállamok kötelesek tiszteletben tartani a közösségi jogot, különösen a szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó rendelkezéseket (lásd értelemszerűen a fent hivatkozott Watts-ügyben hozott ítélet 92. és 147. pontját).

87 Továbbá, ami a német kormány azon érvelését illeti, amely szerint a tagállam nem köteles támogatni a másik tagállam oktatási rendszerébe tartozó iskolákat, elegendő megjegyezni, hogy az EStG 10. §a (1) bekezdésének 9. pontja nem azt írja elő, hogy a német állam nyújtson közvetlen támogatást az érintett iskolák számára, hanem adókedvezményben részesíti a szülőket az említett iskolák számára a gyermekeik után fizetett tandíj címén.

88 Másodszor a német kormány szerint az EStG 10. §a (1) bekezdésének 9. pontjában előírt adókedvezmény másik tagállamban illetékséggel rendelkező magániskolák számára fizetett tandíjra való kiterjesztésének elutasítását igazolja az a tény, hogy az e cikkben érintett német iskolák, valamint az olyan másik tagállamban lévő magániskolák, amelyek az EK 49. és az EK 50. cikk értelmében szolgáltatást nyújtanak, nincsenek objektíve összehasonlítható helyzetben (lásd a jelen ítélet 57. pontját).

89 Így az EStG 10. §a (1) bekezdésének 9. pontjában érintett iskolák az alkotmány 7. cikke (4) bekezdésének megfelelően kötelesek elkerülni a gyermekeknek a szüleik vagyona alapján történő kiválasztását oly módon, hogy a tandíj mértékét úgy határozzák meg, hogy az nem teszi lehetővé ezen iskolák költségeinek a lefedését, és így a német állam köteles anyagilag támogatni ezen iskolákat. Az állam által előírt követelmények és a megfelelő állami támogatás között nincsen kapcsolat a másik tagállamban illetékséggel rendelkező olyan magániskolák esetében, amelyek az EK 49. és az EK 50. cikk értelmében szolgáltatást nyújtanak (lásd a jelen ítélet 60. pontját). Az adókedvezménynek az olyan iskolák által kivetett tandíjra való kiterjesztése, amelyek nem tesznek eleget az EStG 10. §a (1) bekezdése 9. pontjában meghatározott követelményeknek, ellentétes

az alkotmány 7. cikke (4) bekezdésében meghatározott azon követelménnyel, hogy a magániskola köteles elkerülni a gyermekeknek a szülei vagyona alapján történő kiválasztását (lásd a jelen ítélet 61. pontját).

90 Ezen érvelésnek nem lehet helyt adni. Meg kell jegyezni ugyanis, hogy az EStG 10. §a (1) bekezdésének 9. pontja a tandíj egy részének levonhatóságát az érintett magániskola németországi akkreditálásához, engedélyezéséhez vagy elismeréséhez köti, nem állít fel azonban objektív feltételeket annak meghatározásához, hogy a német iskolák által követelt tandíjak mely esetben vonhatók le.

91 Következésképpen minden másik tagállamban illetéssel rendelkező magániskola, kizárólag azon az alapon, hogy nem németországi illetéssel, attól függetlenül automatikusan ki van zárva az alapügyben felmerült adókedvezményből, hogy teljesíti-e az olyan feltételeket, mint például olyan összegű tandíj kivetése, amely nem teszi lehetővé a gyermekeknek a szülők anyagi helyzete alapján való kiválasztását.

92 A német kormány annak érdekében, hogy igazolja a szolgáltatásnyújtás szabadságának a vitatott nemzeti szabályozással történő korlátozását, a fent hivatkozott Bidar-ügyben hozott ítéletre hivatkozva azt is eladja, hogy a tagállam jogosan kötheti valamely támogatás vagy adókedvezmény nyújtását olyan feltételekhez, amelyek lehetővé teszik, hogy e támogatás vagy kedvezmény ne emelkedjen a tagállam által szükségesnek vélt szint fölé (lásd a jelen ítélet 62. és 63. pontját).

93 E kormány szerint a szóban forgó ítéletben a hallgatók megélhetési költségeinek fedezésére szolgáló támogatások odaítélésével és az uniós polgárok szabad mozgásával kapcsolatban felhozott érveket általános összefüggésbe kell illeszteni abban az értelemben, hogy amennyiben korlátozottak a közpénzek, az adókedvezményre való jogosultság kiterjesztése az adózási szempontból semleges mérvet végrehajtása érdekében szükségképpen maga után vonja a magánszemélyeknek nyújtott egyéni kedvezmények összegének csökkenését. A német kormány e tekintetben úgy érvel, hogy az állami költségvetésre többletterh hárulna az EStG 10. §a (1) bekezdése 9. pontjának az egyes másik tagállamban illetéssel rendelkező iskolák számára fizetett tandíjra való kiterjesztése esetén.

94 Ezen érvelés azonban az alábbi okokból nem helytálló.

95 Először is a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az adóbevételek csökkenésének megelőzése nem szerepel az EK 55. cikkel együtt értelmezett EK 46. cikkben felsorolt okok között, és nem tekinthető nyomós közérdeknek sem.

96 A német kormány azon érvelését ellen, amely szerint valamennyi tagállam számára megengedett, hogy gondoskodjon arról, hogy a tandíjra vonatkozó támogatások nyújtása ne váljék olyan indokolatlan teherré, amely az adott tagállam által nyújtható támogatások általános szintjére is hatással lehet, e kormány megjegyzéseiből kitűnik, hogy az adókedvezmények az egyes másik tagállamban lévő iskolák számára fizetett tandíjra való kiterjesztése által – véleménye szerint – okozott túlzott pénzügyi teher azt eredményezné, hogy az ezen iskoláknak nyújtott közvetlen támogatások jóval meghaladnák a Németországban akkreditált, engedélyezett vagy elismert oktatási intézményeknek nyújtott közvetlen támogatásokat, amennyiben a valamely másik tagállamban illetéssel rendelkező iskolák a magas tandíjak révén önfinanszírozásra kötelesek.

97 Még ha feltételezzük is, hogy a fent hivatkozott Bidar-ügyben hozott ítéletben felhozott érveléssel azonos érvelés alkalmazandó a tandíjjal kapcsolatos adókedvezmény nyújtása esetében, e tekintetben meg kell jegyezni, hogy – a Bizottság állításának megfelelően – a vitatott adókedvezmény valamely másik tagállamban illetéssel rendelkező iskolák számára fizetett

tandíjra történ? kiterjesztése elutasításának célja, azaz hogy anélkül biztosítsák a magániskolák működési költségét, hogy az államra ésszer?tlen teher háruljon, a fent hivatkozott Bidar?ügyben hozott ítéletben követett elemzésnek megfelelően kevésbé korlátozó eszközökkel is elérhet?.

98 Amint azt a f?tanácsnok indítványának 62. pontjában ugyanis megjegyezte, a túlzott pénzügyi teher elkerülése érdekében a tagállam szabadon korlátozhatja a tandíj címén levonható összeget meghatározott, az állam által a területén található iskolák látogatásáért nyújtott adókedvezménynek megfelelő összegekre, figyelembe véve egyes, általa kialakított értékeket, ami a kérdéses adókedvezmény megtagadásához képest kevésbé korlátozó eszköz.

99 Végül aránytalannak t?nik, hogy a Németországban jövedelemadó?köteles adóalanyok által a Németországi Szövetségi Köztársaságtól eltér? tagállamban található iskoláknak fizetett tandíjat teljesen kizárják az EStG 10. §?a (1) bekezdésének 9. pontjában el?írt adókedvezményb?l. Így eljárva ugyanis a vitatott adókedvezményb?l ki vannak zárva a szóban forgó adóalanyok által valamely másik tagállamban található iskoláknak fizetett tandíjak, függetlenül attól, hogy ezek az iskolák megfelelnek?e az egyes tagállamokban meghatározott elvek alapján kialakított objektív feltételeknek, amelyek segítségével meghatározható, hogy mely típusú tandíj jogosít adókedvezményre.

100 A fenti megfontolásokra tekintettel a Bizottság által keresetének alátámasztására felhozott második kifogást megalapozottnak kell tekinteni, és meg kell állapítani, hogy abban ez esetben, amikor a Németországban jövedelemadó?köteles adóalanyok másik tagállamban található, és nagyrészt magánt?kéb?l finanszírozott iskolába íratják be gyermekeiket, a Németországi Szövetségi Köztársaság – mivel általános jelleggel kizárja az ilyen iskola látogatásához kapcsolódó tandíjat az EStG 10. §?a (1) bekezdésének 9. pontjában meghatározott különleges kiadások címén járó adókedvezményb?l – nem teljesítette az EK 49. cikkb?l ered? kötelezettségeit.

A munkavállalók szabad mozgásának korlátozására alapított els? kifogás els? részér?l, és a letelepedés szabadságának korlátozására alapított harmadik kifogásról

A felek érvei

101 A Bizottság szerint az EStG 10. §?a (1) bekezdésének 9. pontjából ered? rendszer sérti az adóalanyoknak a munkavállalók szabad mozgásából és a letelepedés szabadságából ered? jogait (az els? kifogás els? része).

102 Egyrészt a szóban forgó rendszer korlátozhatja a másik tagállamból származó szül?k azon jogát, hogy munkaviszonyt létesítsenek Németországban (EK 39. cikk), és ott önálló vállalkozóként telepedjenek le (EK 43. cikk). Ugyanis, ha gyermekeiket származási államukban kívánják iskoláztatni, a kedvez?tlenebb adójogi bánásmód visszatarthatja ?ket attól, hogy letelepedjenek Németországban, vagy határ menti ingázóként dolgozzanak. Mindenesetre nehezebb e szül?k számára a németországi letelepedés vagy munkavállalás.

103 Másrészt a Németországban teljes kör? adókötelezettséggel rendelkező, jóllehet valamely másik tagállamban letelepett német állampolgárok szintén hátrányos helyzetbe kerülnek, amennyiben úgy döntenek, hogy gyermekeiket e másik tagállamban található helyi magániskolába íratják be.

104 Az EK 39. és EK 43. cikk ezen megsértése nem igazolható.

105 A Bizottság e tekintetben megjegyzi, hogy az EStG 10. §?a (1) bekezdésének 9. pontja nem állít fel objektív feltételeket annak meghatározásához, hogy mely esetben vonható le a

jövedelemadó címén a német és a valamely másik tagállamban illetéssel rendelkező iskolák által követelt tandíj. E rendelkezés e költségek levonási lehetőségét kizárólag az érintett magániskola németországi akkreditálásához vagy elismeréséhez köti. A levonás lehetőségének meghatározó feltétele ahhoz kapcsolódik tehát, hogy az érintett magániskola Németország területén található-e. A valamely másik tagállamban illetéssel rendelkező iskolák a kivetett tandíj összegétől függetlenül automatikusan ki vannak zárva az adókedvezményből, azaz még akkor is, ha módosításuk nagymértékben megegyezik a Németországban elismert vagy akkreditált magániskola módosításával.

106 Nincs objektív indok arra, hogy az adókedvezményt a Németországi Szövetségi Köztársaság területén található magániskola látogatásához kössék, mivel e tagállam a közösségi jog szerint szabadon korlátozhatja egyes intézményekre vagy meghatározott összegekre a tandíjlevonás lehetőségét. Ehhez egyszerűen az szükséges, hogy a levonás e lehetőségét objektív feltételek mellett, és ne az iskola elhelyezkedésétől függően nyújtsák.

107 A Bizottság ugyanebben az értelemben harmadik kifogása keretében fenntartja, hogy az EStG 10. §a (1) bekezdésének 9. pontjából eredő rendszer korlátozza a valamely másik tagállamban illetéssel rendelkező magániskolákat megillető letelepedési szabadságot. A Bizottság szerint ez a rendszer visszatartja ezen iskolákat attól, hogy Németországban telepedjenek le, vagy legalábbis ebben a tagállamban alakítsanak ki fióktelepet. A szóban forgó iskolák csak abban az esetben szerezhetik meg az államilag akkreditált vagy a vonatkozó tartományi jog által engedélyezett helyettesítő iskola, illetve a tartományi jog által elismert általános oktatást nyújtó kiegészítő iskola jogállását, ha a német területen kínálják szolgáltatásaikat. Ezen iskolák a német területen kell, hogy letelepedjenek ahhoz, hogy versenyhelyzetüket tekintve a német magánintézményekhez viszonyítva ne kerüljenek hátrányosabb helyzetbe.

108 A letelepedés helyére vonatkozó ilyen korlátozás a Bizottság szerint az EK 43. cikkel ellentétes, nem igazolható eltérő bánásmódnak minősül.

109 Ezen intézmény ebből azt a következtetést vonja le, hogy az EStG 10. §a (1) bekezdésének 9. pontja korlátozza a munkavállalók EK 39. cikk szerinti szabad mozgáshoz és az EK 43. cikk szerinti letelepedés szabadságához való jogát.

110 A német kormány a maga részéről vitatja, hogy az EStG 10. §a (1) bekezdésének 9. pontja sérti a munkavállalók szabad mozgását és a letelepedés szabadságát. Amennyiben megsértik e szabadságok alkalmazási területét, e sérelem mindenestre objektíve indokolt az EStG e rendelkezése által érintett német magániskolák és a valamely másik tagállamban lévő magániskolák között meglévő, korábban kifejtett objektív különbségek miatt.

111 Ugyanígy, e kormány vitatja a valamely másik tagállamban lévő iskolákat megillető letelepedés szabadságának megsértését. Nem látja, hogy mennyiben érintené e szabadságot, a levonást lehetővé tevő vitatott rendszer. Ha a Bíróság azonban úgy ítéli meg, hogy fennáll a szóban forgó szabadság megsértése, e sérelem az EStG 10. §a (1) bekezdésének 9. pontjában érintett német magániskolák és a valamely másik tagállamban lévő magániskolák közötti, korábban kifejtett különbségekre tekintettel mindenestre objektíven indokolt lenne.

A Bíróság álláspontja

112 Meg kell vizsgálni, hogy az EK 39. és az EK 43. cikkel ellentétes-e az EStG 10. §a (1) bekezdésének 9. pontjából eredő szabályozás.

113 Első kifogása első részében a Bizottság fenntartja, hogy az érintett adóalanyokat hátrányos

adó jogi helyzetbe hozó ilyen szabályozás hatással van a valamely másik tagállamból származó munkavállalókra, vagy az önálló vállalkozó címén tevékenységet folytató adóalanyokra is, akik magánjellegű okokból németországi illetéssel rendelkeznek, és gyermekeiket továbbra is származási államukban kívánják beiskoláztatni, valamint a német adóalanyokra, akik illetéssel valamely másik tagállamba való áttétele miatt ott íratják be gyermeküket magániskolába. E tekintetben e szabályozás ellentétes az EK 39. és az EK 43. cikkel.

114 Az EK Szerződés személyek szabad mozgására vonatkozó rendelkezései összességének célja, hogy a közösségi tagállamok állampolgárai számára megkönnyítse bármilyen szakmai tevékenység gyakorlását a Közösség területén belül, és azokkal ellentétes minden olyan intézkedés, amely az állampolgárokat hátrányosan érinti, amikor ezek valamely másik tagállam területén kívánnak gazdasági tevékenységet gyakorolni (lásd a C-464/02. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben 2005. szeptember 15-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-7929. o.] 34. pontját és a hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, a fent hivatkozott Bizottság kontra Portugália ügyben hozott ítélet 15. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Svédország ügyben hozott ítélet 17. pontját).

115 Az olyan rendelkezések, amelyek megakadályozzák vagy visszatartják valamely tagállam állampolgárait attól, hogy a szabad mozgáshoz való jogukat gyakorolva elhagyják származási országukat, e szabadság akadályait képezik, még abban az esetben is, ha az érintett munkavállalók állampolgárságától függetlenül alkalmazandók (a fent hivatkozott Bizottság kontra Dánia ügyben hozott ítélet 35. pontja, a fent hivatkozott Bizottság kontra Portugália ügyben hozott ítélet 16. pontja, a fent hivatkozott Bizottság kontra Svédország ügyben hozott ítélet 18. pontja).

116 Amint azt a főtanácsnok indítványának 83. pontjában kifejtette, a jelen esetben az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja hátrányosan érinti többek között azon munkavállalókat és önálló vállalkozókat, akik Németországba helyezték át lakóhelyüket, vagy akik ott dolgoznak, és akiknek gyermekei továbbra is valamely másik tagállamban lévő iskolába járnak. Az EStG 1. §-a (1) bekezdésének első mondata alkalmazásában a német területen illetéssel rendelkező munkavállalók teljes mértékben jövedelemadókötelesek. Az EStG 1. §-a (3) bekezdésének megfelelően a németországi illetéssel nem rendelkező, de tevékenységet ott folytató határmenti ingázók kérelmekre szintén teljes mértékben jövedelemadókötelesek. Az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja nem teszi lehetővé, hogy e munkavállalók adókedvezményben részesüljenek a fizetett tandíj egy része után, ellentétben azzal az esettel, ha gyermekeik németországi iskolába járnának.

117 Ezen eltérő bánásmód olyan jellegű, hogy a szóban forgó munkavállalók számára megnehezíti, hogy éljenek az EK 39. vagy az EK 43. cikkben biztosított jogaikkal.

118 Az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja a német állampolgárokat is hátrányos helyzetbe hozhatja, ha másik tagállamba helyezik át a lakóhelyüket, és gyermekük ott jár fizetéses iskolába.

119 Általában az ilyen német állampolgárok kétségtelenül nem jövedelemadókötelesek Németországban, amikor elhagyják e tagállamot, így kizárt, hogy hátrányukra alkalmazandó a vitatott adó jogi szabályozás. Mindazonáltal az EStG 1. §-ának (2) bekezdése alapján e szabály nem alkalmazandó a másik tagállamban dolgozó tisztviselőkre, illetve az Európai Közösségek kiváltságairól és mentességeiről szóló, 1965. április 8-i jegyzék (HL 1967., 152., 13. o.) 14. cikke értelmében nem alkalmazandó az Európai Közösségek tisztviselőire sem. Amennyiben német állampolgár tisztviselő valamely másik tagállamban található, fizetéses iskolába járatták gyermekeiket – a német és az európai iskolák kivételével – az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja nem teszi lehetővé, hogy adóköteles jövedelmükből levonják a befizetett tandíj egy részét.

120 A jelen ítélet 85–99. pontjában ismertetett okokból a német kormány által az alapvető

szabadság korlátozásának igazolására felhozott érvek nem indokolják ezen egyenlőtlen elbánást.

121 A Bizottság által felhozott első kifogás első részét megalapozottnak kell tehát tekinteni, és meg kell állapítani, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság – mivel általában véve kizárja a valamely másik tagállamban illetéssel rendelkező iskola látogatásához kapcsolódó tandíjat az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontjában meghatározott különleges kiadások címén járó adókedvezményből – nem teljesítette az EK 39. és az EK 43. cikkből eredő kötelezettségeit.

122 A valamely másik tagállamban található magániskolákat megillető letelepedés szabadságának megsértésére alapított harmadik kifogást illetően meg kell jegyezni, amint azt a főtanácsnok indítványának 85. pontjában tette, hogy az a körülmény, hogy az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja a tandíj címén járó adókedvezményben való részesülés lehetőségét az iskola letelepedésének helyétől teszi függővé, nem érinti közvetlenül a valamely másik tagállamban található magániskolák letelepedési szabadságát. Ez a körülmény önmaga nem nehezíti meg ezen iskolák németországi letelepedését.

123 A Bizottság harmadik kifogását el kell tehát utasítani.

Az uniós polgárok szabad mozgáshoz való általános jogának megsértésére alapított első jogalap második részéről

124 A vitatott nemzeti szabályozást meg kell még vizsgálni az EK 18. cikk (1) bekezdése alapján az EK 39., az EK 43. és az EK 49. cikk hatálya alá nem tartozó helyzetek tekintetében.

125 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az uniós polgárság intézményének célja, hogy biztosítsa a tagállamok állampolgárainak alapvető jogállását, lehetővé téve az azonos helyzetben lévő tagállami állampolgárok számára, hogy állampolgárságuktól függetlenül és az e tekintetben kifejezetten előírt kivételek sérelme nélkül ugyanolyan jogi bánásmódban részesüljenek azokon a területeken, amelyekre a Szerződés tárgyi hatálya kiterjed (lásd különösen a C-184/99. sz. Grzelczyk-ügyben 2001. szeptember 20-án hozott ítélet [EBHT 2001., I/6193. o.] 31. pontját, a C-224/98. sz. D’Hoop-ügyben 2002. július 11-én hozott ítélet [EBHT 2002., I/6191. o.] 28. pontját, a C-148/02. sz. Garcia Avello-ügyben 2003. október 2-án hozott ítélet [EBHT 2003., I/11613. o.] 22. és 23. pontját, valamint a C-224/02. sz. Pusa-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I/5763. o.] 16. pontját).

126 A közösségi jog tárgyi hatálya alá tartoznak többek között a Szerződés által szavatolt alapvető szabadságok gyakorlásának, különösen az EK 18. cikkben rögzített, a tagállamok területén való szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való jog gyakorlásának esetei (lásd különösen a fent hivatkozott Grzelczyk-ügyben hozott ítélet 33. pontját, a fent hivatkozott D’Hoop-ügyben hozott ítélet 29. pontját a fent hivatkozott Garcia Avello-ügyben hozott ítélet 24. pontját és a fent hivatkozott Pusa-ügyben hozott ítélet 17. pontját).

127 Amennyiben az Unió valamely polgárát jogilag ugyanolyan bánásmódban kell részesíteni valamennyi tagállamban, mint amelyet e tagállamok az ugyanolyan helyzetben lévő állampolgáraik részére biztosítanak, ellentétes lenne a szabad mozgáshoz való joggal, ha ezen polgár az állampolgársága szerinti tagállamban kedvezőtlenebb bánásmódban részesülne annál, mint amely akkor illelné meg, ha nem vette volna igénybe a Szerződés által a szabad mozgás tekintetében biztosított lehetőségeket (a fent hivatkozott D’Hoop-ügyben hozott ítélet 30. pontja és a fent hivatkozott Pusa-ügyben hozott ítélet 18. pontja).

128 E lehetőségek ugyanis nem érvényesülhetnének teljes mértékben, ha vissza lehetne tartani a tagállami állampolgárt attól, hogy igénybe vegye azokat a nemzeti szabályozás által elé gördített olyan akadályokkal, amelyek kizárólag e lehetőségek gyakorlása miatt büntetik őt (lásd ebben az

értelemben a C?370/90. sz. Singh?ügyben 1992. július 7?én hozott ítélet [EBHT 1992., I?4265. o.], 23. pontját, a fent hivatkozott D'Hoop?ügyben hozott ítélet 31. pontját és a fent hivatkozott Pusa?ügyben hozott ítélet 19. pontját).

129 A szabad mozgáshoz való jogokkal élnek az érintett német állampolgárok gyermekei, amikor másik tagállamba utaznak, hogy ott iskolába járjanak. A C?200/02. sz., Zhu és Chen ügyben 2004. október 19?én hozott ítélet (EBHT 2004., I?9925. o.) 20. pontjából következik, hogy a csecsem?- vagy kisgyermekkorban lév? gyermek is hivatkozhat a közösségi jog által számára biztosított szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való jogára.

130 A vitatott nemzeti szabályozás eltér? bánásmódot vezet be a Németországban jövedelemadó?kötelezettség alá tartozó és a gyermekeiket e tagállamban található iskolába beírató adóalanyok, valamint a gyermekeiket másik tagállamban található iskolába küld? adóalanyok között.

131 Mivel a tandíj címén járó adókedvezmény nyújtását ahhoz a feltételhez köti, hogy a tandíjat meghatározott feltételeknek megfelel? németországi magániskolának fizessék, és a gyermekeiket valamely másik tagállamban letelepedett iskolákba járató szül?k esetében az említett kedvezmény elutasításához vezet, a vitatott nemzeti szabályozás hátrányosan érinti egyes állampolgárok gyermekeit pusztán azért, mert a szabad mozgáshoz való jogokkal élve másik tagállamba utaznak, hogy ott járjanak iskolába.

132 Márpedig az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az olyan nemzeti szabályozás, amely egyes állampolgárait pusztán azért hozza hátrányos helyzetbe, mert éltek a valamely másik tagállamban való szabad mozgás és tartózkodás jogával, az EK 18. cikk (1) bekezdésében valamennyi uniós polgárnak biztosított szabadságok korlátozását jelenti (a C?406/04. sz. De Cuyper?ügyben 2006. július 18?án hozott ítélet [EBHT 2006., I?6947] 39. pontja, valamint a C?192/05. sz., Tas?Hagen és Tas ügyben 2006. október 6?án hozott ítélet [EBHT 2006., I?10451. o.] 31. pontja).

133 Ilyen korlátozás csak akkor igazolható a közösségi jogra tekintettel, ha az az érintett személyek állampolgárságától független objektív megfontolásokon alapul, amely arányos a nemzeti jog által elérni kívánt jogszer? céllal (a fent hivatkozott D'Hoop?ügyben hozott ítélet 36. pontja a fent hivatkozott De Cuyper?ügyben hozott ítélet 40. pontja, valamint a fent hivatkozott Tas?Hagen és Tas ügyben hozott ítélet 33. pontja).

134 Meg kell jegyezni, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságának a kérdéses szabályozás általi korlátozása igazolására a német kormány a jelen ítélet 55–64. pontjában kifejtett érvelést adta el?. Többek között a Bíróságnak a fent hivatkozott Bidar?ügyben hozott ítéletben kifejtett, az EK 18. cikk értelmezésére vonatkozó elemzésére hivatkozott.

135 A jelen ítélet 63. pontjában a Bíróság úgy ítélte meg, hogy valamennyi tagállam számára megengedett, hogy gondoskodjon arról, hogy a másik tagállambeli hallgatók megélhetési költségeinek fedezésére szolgáló támogatások nyújtása ne váljék indokolatlan teherré, amely az adott tagállam által nyújtható támogatások általános szintjére is hatással lehet.

136 Mindazonáltal, még ha feltételezzük is, hogy azonos érvelés alkalmazandó a tandíjra vonatkozó adókedvezményre, ez nem változtat azon a helyzeten, hogy az olyan szabályozás, mint amilyen az EStG 10. §?a (1) bekezdésének 9. pontjában található, aránytalannak t?nik az általa kit?zött célokhoz viszonyítva ugyanazon okok miatt, amelyek a jelen ítélet 99. pontjában e szabályozásnak a szolgáltatásnyújtás szabadsága elvére tekintettel való vizsgálata keretében kerültek bemutatásra.

137 Ebb?l az következik, hogy amennyiben a valamely tagállamban adóköteles személy

gyermekai másik tagállamba járnak olyan iskolába, amelynek szolgáltatásai nem tartoznak az EK 49. cikk hatálya alá, az EStG 10. §?a (1) bekezdésének 9. pontjában találhatóhoz hasonló szabályozás azzal jár, hogy indokolatlanul hátrányos helyzetbe hozza e gyermekeket azokhoz viszonyítva, akik nem élnek a szabad mozgáshoz való jogukkal úgy, hogy másik tagállamban járnak iskolába, és sérti az EK 18. cikk (1) bekezdésében biztosított jogukat.

138 E körülmények között a Bizottság által felhozott első kifogás második részét is megalapozottnak kell tekinteni.

139 A fenti megfontolásokra tekintettel meg kell állapítani, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság – mivel a valamely másik tagállamban található iskolába való beiskolázásért fizetett tandíjat általános jelleggel kizárta az EStG 10. §?a (1) bekezdésének 9. pontjában meghatározott, különleges kiadások címén járó adókedvezményből – nem teljesítette az EK 18., az EK 39., az EK 43. és az EK 49.cikkből eredő kötelezettségeit. A Bíróság a keresetet ezt meghaladó részében – azaz a valamely másik tagállamban illetékséggel rendelkező magániskolákat megillető letelepedés szabadságának állítólagos megsértésére alapított kifogást – elutasítja.

A költségekről

140 Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §?a alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. A Németországi Szövetségi Köztársaságot, mivel lényegi kérelmei tekintetében pervesztes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nagytanács) a következőképpen határozott:

- 1) **A Németországi Szövetségi Köztársaság – mivel a valamely másik tagállamban található iskolába való beiskolázásért fizetett tandíjat általános jelleggel kizárta a jövedelemadóról szóló törvény (Einkommensteuergesetz) 2002. október 19-én hatályos változata 10. §?a (1) bekezdésének 9. pontjában meghatározott, különleges kiadások címén járó adókedvezményből – nem teljesítette az EK 18., az EK 39., az EK 43. és az EK 49.cikkből eredő kötelezettségeit.**
- 2) **A Bíróság a keresetet ezt meghaladó részében elutasítja.**
- 3) **A Bíróság a Németországi Szövetségi Köztársaságot kötelezi a költségek viselésére.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.