A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2007. szeptember 11.*

A C-76/05. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Köln (Németország) a Bírósághoz 2005. február 16-án érkezett, 2005. január 27-i határozatával terjesztett elő az előtte

Herbert Schwarz,

Marga Gootjes-Schwarz

és

a **Finanzamt Bergisch Gladbach**

között folyamatban lévő eljárásban,

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,

* Az eljárás nyelve: német.

főtanácsnok: C. Stix-Hackl,
hivatalvezető: Fülöp B. tanácsos,

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

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– H. Schwarz és M. Gootjes-Schwarz képviseletében W. Meilicke Rechtsanwalt,

– a német kormány képviseletében M. Lumma és U. Forsthoff, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében K. Gross és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK-Szerződés 8a. cikke (1) bekezdésének (jelenleg, módosítást követően EK 18. cikk (1) bekezdés), az EK-Szerződés 48., 52. és 59. cikkének (jelenleg, módosítást követően EK 39., EK 43. és EK 49. cikk) értelmezésére vonatkozik.

2 A jelen kérelem előterjesztésére a németországi illetőségű H. Schwarz és M. Gootjes-Schwarz (a továbbiakban: Schwarz-házaspár) német állampolgárok és a Finanzamt Bergisch Gladbach (a továbbiakban: Finanzamt) (adóhivatal) között folyamatban lévő jogvita keretében került sor, amelynek tárgya, hogy az utóbbi megtagadta, hogy a házaspárnak a más tagállamban található iskolákba járó gyermekei után fizetett tandíj vonatkozásában adókedvezményt nyújtson, mivel a jövedelemadóra vonatkozó nemzeti szabályozás kizárólag a meghatározott német magániskoláknak tandíjat fizető adóalanyok számára nyújt adókedvezményt.

A nemzeti jogi háttér

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

„(4) Az alkotmány biztosítja a magániskolák alapításához való jogot. Az állami iskolákat helyettesítő 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 szüleik anyagi helyzete alapján történjen. Az akkreditációt meg kell tagadni, ha a tanári kar gazdasági körülményei és jogi helyzete nem megfelelően biztosított."

4 A jövedelemadóról szóló német törvény (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1997 I-821. o., a továbbiakban: EStG) 10. §-a (1) bekezdésének az alapügy idején alkalmazandó szövege kimondja:

„A működési vagy üzemi kiadások kivételével az alábbi kiadások minősülnek [jövedelemadó-csökkentésre jogosító] különleges kiadásoknak [»Sonderausgaben«]:

1. [...]

9. az adóalany által valamely olyan gyermeknek az alkotmány 7. cikke (4) bekezdésének megfelelően az állam által akkreditált vagy tartományi jog által engedélyezett helyettesítő iskolába, illetve tartományi jog által elismert általános oktatást nyújtó kiegészítő 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."

5 Továbbá az EStG 33. §-a (1) bekezdésének megfelelően az adóalany, kérelemre jövedelemadó-csökkentésben részesülhet, amennyiben az ugyanolyan jövedelemmel rendelkező, és azonos gazdasági, valamint családi helyzetben lévő adóalanyok többségéhez viszonyítva jelentősebb költségek terhelik.

Az alapügy és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

6 Az alapügy tényállásának idején a Schwarz-házaspár Németországban lakott, és ott tartozott közös jövedelemadó-kötelezettség alá. Az érdekeltek szerint három gyermeküknek különleges iskolai képzésre volt szükségük. Emiatt két, az 1981-ben és az 1986-ban született gyermeküket a Cademuir International School

(a továbbiakban: Cademuir School) elnevezésű, a rendkívül tehetséges gyermekekkel foglalkozó, Skóciában található iskolába íratták be, amelynek az 1998. és 1999. évben tandíjat fizettek.

7 Mivel a Schwarz-házaspár az említett években először nem nyújtott be adóbevallást, az illetékes hatóságok átalány-adóalapot határoztak meg esetükben. A házaspár a neki címzett átalányadó-kivetési értesítések ellen panaszt nyújtott be a Finanzamthoz.

8 Az e panasz keretében elkészített adóbevallásokban a Schwarz-házaspár az EStG 33. §-a (1) bekezdése szerinti különleges kiadásként az 1998. és az 1999. év vonatkozásában főként a gyermekei magániskolai tandíjának, és az egyikük kórházi kezelése költségeinek megfelelő különböző összegeket tüntetett fel.

9 A kérdést előterjesztő bíróság rámutat arra, hogy a Schwarz-házaspár nem tisztázta, hogy ezen összegek mely hányada volt – a szállás-, a felügyeleti és az étkezési költségektől eltekintve – a tandíj, csupán azt jelezte, hogy e rész évente legalább 10 000 DEM-et tesz ki.

10 A panaszeljárás keretében a Finanzamt 2001. szeptember 13-án módosított adókivetési értesítést bocsátott ki, amelyben az érvényesített különleges kiadások kivételével figyelembe vette a Schwarz-házaspár által bejelentett adóalapot. Mivel az érdekeltek fenntartották kifogásaikat, a Finanzamt ezeket a 2001. december 6-i határozatával mint megalapozatlant elutasította. A Schwarz-házaspár ez utóbbi határozat ellen nyújtott be keresetet a Finanzgericht Kölnhöz.

11 Keresetével a Schwarz-házaspár elsőként azt kéri, hogy az EStG 33. §-ának (1) bekezdése alapján feltüntetett különleges kiadásokat figyelembe véve csökkentsék az 1998. és az 1999. évre megállapított jövedelemadójukat. Másodlagosan kéri, hogy az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja szerinti különleges kiadások címén adókedvezményben részesüljön.

12 A kérdést előterjesztő bíróság először is elutasítja a Schwarz-házaspár által az EStG 33. §-ának (1) bekezdése alapján érvényesített különleges kiadások figyelembe vételére irányuló kérelmet.

13 Ezt követően a bíróság megállapítja, hogy az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja kizárólag a Németország területén található egyes iskolák látogatása esetében alkalmazható, következésképpen a másik tagállam területén található iskoláknak fizetett tandíjak nem vehetők figyelembe jövedelemadó-csökkentésre jogosító különleges kiadásként. Vitatja, hogy a közösségi joggal összeegyeztethető az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontjában előírt kedvezménynek a Németországban található egyes iskolák számára fizetett kiadások tekintetében való korlátozása.

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

„1) A [Szerződés] 8a./[EK] 18. cikkbe ([az uniós polgárok] szabad mozgás[a]), a [Szerződés] 48./[EK] 39. cikkbe (munkavállalók szabad mozgása), a [Szerződés] 52./[EK] 43. cikkbe (letelepedési szabadság), illetve a [Szerződés] 59./[EK] 49. cikkbe (a szolgáltatásnyújtás szabadsága) ütközik-e, hogy az EStG 10. §-a (1) bekezdése 9. pontjának az 1998. és 1999. évben hatályos változata szerint egyes német iskolák

részére fizetett tandíjak figyelembe vehetők jövedelemadó-csökkentő hatású különleges kiadásként, a Közösség területén máshol található iskolák részére fizetett tandíjak azonban nem?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

15 A kérdést előterjesztő bíróság a kérdésével lényegében arra vár választ, hogy a Szerződés 8a. cikkének (1) bekezdésével (jelenleg, EK 18. cikk (1) bekezdés), a Szerződés 48., 52. és 59. cikkével (jelenleg, módosítást követően sorrendben EK 39., EK 43. és EK 49. cikk) ellentétes-e az olyan tagállami szabályozás, amely lehetővé teszi, hogy az adóalanyok jövedelemadó-csökkentő hatású különleges kiadás címén érvényesítsék a belföldön található egyes magániskoláknak fizetett tandíjat, azonban általános jelleggel kizárja e lehetőséget a más tagállamban lévő magániskoláknak fizetett tandíj tekintetében.

16 Előzetesen le kell szögezni, hogy mivel az alapeljárásban felmerült tényállás az 1998. és az 1999. évre vonatkozik, az uniós polgárok szabad mozgására, a letelepedési szabadságra, a munkavállalók szabad mozgására, illetve a szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó rendelkezések esetében a Szerződés különböző változatait kell figyelembe venni attól függően, hogy az alapügy tényállási elemei az Amszterdami Szerződés hatálybalépése, azaz 1999. május 1-je előtt vagy azt követően valósultak meg (az 1999. május 1-je előtt megvalósult tényállási elemek tekintetében a Szerződés 8a. cikkének (1) bekezdését, a 48., az 52. és az 59. cikkét; az ezen időpontot követően megvalósult tényállási elemek vonatkozásában pedig a Szerződés 18. cikkét, az EK 39. cikket, az EK 43. cikket és az EK 49. cikket).

17 Amint azt a főtanácsnok indítványának 16. pontjában is megjegyezte, mivel a vonatkozó rendelkezések tartalmát a szóban forgó Szerződés lényegében nem módosította, a releváns rendelkezésekre az 1999. május 1-jét követően hatályos változatukban kell hivatkozni.

A Szerződés alkalmazandó rendelkezéseiről

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

18 A tárgyalás során a Schwarz-házaspár először is úgy érvelt, hogy az EK 18. cikk, az EK 39. cikk és az EK 43. cikk tekintetében csatlakoznak a mai nap hozott ítélet (EBHT 2007., I-6957. o.) alapjául szolgáló, C-318/05. sz., Bizottság kontra Németország ügyben a Bizottság által kifejtett álláspontho z, amely szerint e rendelkezéseket alkalmazni kell az alapügyben érintetthez hasonló szabályozásra.

19 Fenntartják továbbá, hogy alkalmazni kell a szolgáltatásnyújtás szabadságának elvét az alapeljárásban felmerült helyzetre, mivel egyrészt az alapügyben érintetthez hasonló szabályozás korlátozza képzéseik kínálatában az olyan külföldi magániskolákat, amelyek a német adóalanyok gyermekei számára is fel kívánják ajánlani szolgáltatásaikat, másrészt e szabályozás visszatartja a német adóalanyokat attól, hogy más tagállamban lévő magániskolába írassák be gyermekeiket.

20 A Schwarz-házaspár úgy véli, hogy a külföldi magániskolák – mint például a Cademuir School – visszterhes szolgáltatási tevékenységet folytatnak, és nem zárható ki, hogy az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja értelmében támogatott német iskolák szolgáltatásnyújtói minőséggel rendelkeznek. Véleménye szerint ugyanis a szigorú értelemben vett tandíj 30%-ának erejéig adókedvezményben részesülő szülők által az e német iskoláknak ténylegesen kifizetett összeg meghaladhatja a külföldi iskoláknak, mint pédául a Cademuir Schoolnak fizetett összegeket.

21 A német kormány először is úgy érvel, hogy az EK 18. cikk, az EK 39. cikk és az EK 43. cikk nem alkalmazandó az olyan helyzetre, mint amilyen az alapügyben felmerült.

22 Ezt követően fenntartja, hogy a Cademuir School által folytatott oktatási tevékenység nem tartozik az EK 49. cikk hatálya alá. A szolgáltatásnyújtás szabadsága gazdasági tevékenység folytatását feltételezi, amint az az EK 50. cikkben szereplő „rendszerint díjazás ellenében nyújtott szolgáltatás" fordulatból is kitűnik.

23 Márpedig a német kormány szerint az iskolák nem folytatnak gazdasági tevékenységet. Az oktatási intézmények általában nem díjazás ellenében végzik tevékenységüket, és e tevékenységek nem minősülnek az EK 50. cikk szerinti szolgáltatásnak (lásd ebben az értelemben a 263/86. sz., Humbel és Edel ügyben 1988. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 1988., 5365. o.] 18. pontját).

24 Ugyanezen kormány szerint, ha a főként magántőkéből finanszírozott felsőoktatási intézmények által adott órák az EK 50. cikk szerinti szolgáltatásnak minősülnek (a C-109/92. sz. Wirth-ügyben 1993. december 7-én hozott ítélet [EBHT 1993., I-6447. o.] 17. pontja), a Cademuir School ezen egyetlen magánjellegéből még nem következik, hogy gazdasági tevékenységet folytat. Abból a tényből sem vonható le ilyen következtetés, hogy a szülők tandíjat fizetnek. Nem befolyásolja a szolgáltatásnyújtási tevékenység minősítését ugyanis, ha a nemzeti oktatási rendszer működésének költségeihez való bizonyos mértékű hozzájárulásként díjat vagy tandíjat fizetnek (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). A német kormány megjegyzi továbbá, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból nem derül ki, hogy a Cademuir Schoolt kizárólag vagy főként magántőkéből (például a szülők hozzájárulásaiból) finanszírozzák, illetve hogy haszonszerzési céllal működő intézmény-e.

25 A Bizottság a német kormányhoz hasonlóan úgy véli, hogy az alapügyben kizárt az EK 39. cikkben kimondott munkavállalók szabad mozgásának vagy az EK 43. cikkben foglalt letelepedés szabadságának korlátozása.

26 A Bizottság elsősorban azt állítja, hogy az EK 49. cikk alkalmazandó, és e cikkel ellentétes az olyan szabályozás, mint amilyen az alapügyben felmerült.

27 E tekintetben a jelen alapügyben a szolgáltatásnyújtásnak az ún. „passzív" szabadsága alkalmazandó, amelynek keretében a szolgáltatás jogosultja, azaz a Schwarz-házaspár más tagállamban letelepedett szolgáltatót vesz igénybe, a jelen esetben egy külföldön található magániskolát.

28 A Bizottság szerint a fiatalok oktatása és szakképzése szolgáltatásnak minősülhet. A Humbel és Edel ügyben, valamint a Wirth-ügyben hozott ítéletből következik, hogy a díjazás ellenében nyújtott oktatási szolgáltatások fő jellemzője, hogy a tanuló vagy valamely más személy az oktatás gazdasági költségét többé-kevésbé fedező díjat fizet. Ebből kiindulva az oktatási szolgáltatás felajánlása gazdasági tevékenységnek minősül.

29 A Bizottság szerint azonban, ha közoktatásról van szó, amelynek révén az állam a szociális, a kulturális és az oktatási területeken meglévő feladatait kívánja teljesíteni, és amelynek költségeit nagyrészben maga viseli, akkor nem díjazás ellenében történő szolgáltatásnyújtásról van szó (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Wirth-ügyben hozott ítélet 15. és 16. pontját). Az a tény, hogy a tanuló beíratkozási díjat fizetve adott esetben hozzájárul a közoktatás finanszírozásához, nem elegendő ahhoz, hogy ezen oktatás díjazás ellenében nyújtott szolgáltatásnak minősüljön (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Humbel és Edel ügyben hozott ítélet 19. pontját).

30 A Bizottság úgy véli, hogy nem kérdőjelezhető meg a szolgáltatásnyújtás szabadsága elvének kiterjedése az olyan tényállásra, mint amilyen az alapügyben felmerült, mivel a szolgáltatások visszterhes jellegének megítélése nem alapítható kizárólag a német rendszer által előnyben részesített magániskolák helyzetének vizsgálatára. Véleménye szerint éppen ellenkezőleg, az EStG 10. §-a (1) bekezdése 9. pontjában előírt adókedvezményből kizárt külföldi magániskolák helyzetéből kellene kiindulni.

31 Márpedig mivel egyes tagállamokban vannak olyan magániskolák, amelyek állami támogatás nélkül tartják fenn magukat, és haszonszerzési célú vállalkozásokként működnek, az olyan szabályozás, mint amilyen az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontjában szerepel, miközben az önmaga által előírt adókedvezményből általános jelleggel kizárja a külföldi iskoláknak kifizetett összegeket, olyan jellegű, hogy gátolja, hogy e kereskedelmi jellegű külföldi magániskolák határokon átívelő szolgáltatásokat nyújtsanak.

32 Másodlagosan, amennyiben a Bíróság úgy ítéli meg, hogy az alapügyben nem alkalmazható a szolgáltatásnyújtás szabadságának elve, a Bizottság fenntartja, hogy az EK 12. cikk első bekezdése, valamint az EK 18. cikk (1) bekezdésének rendelkezései együttesen alkalmazandók, és ellentétes azokkal az ilyen szabályozás.

A Bíróság válasza

33 Először is annak érdekében, hogy meghatározzuk a Szerződésnek az alapügyben szereplő tényállásra alkalmazandó rendelkezéseit, meg kell jegyezni, amint azt a főtanácsnok indítványának 25. pontjában kiemelte, hogy nem szükséges megvizsgálni a tényállást az EK 39. cikk és az EK 43. cikk alapján. Az olyan szülők ugyanis, mint a Schwarz-házaspár, akik valamely tagállamban jövedelemadókötelesek, és más tagállamban található magániskolába íratják be gyermekeiket, bár ez utóbbi államban nem állnak munkaviszonyban, illetve ott nem folytatnak

semmilyen gazdasági tevékenységet, nem élnek azzal a jogukkal, hogy más tagállamban folytassanak kereső tevékenységet, sem azzal, hogy önálló vállalkozóként ott letelepedjenek, ily módon nem alkalmazható a helyzetükre az EK 39. cikk és az EK 49. cikk.

34 Másodszor emlékeztetni kell arra, hogy az EK 18. cikknek, amely általánosan megfogalmazza minden uniós állampolgár jogát, hogy szabadon mozogjon és tartózkodjon a tagállamok területén, különös kifejeződései 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-181. o.] 64. pontja). Tehát, ha az alapügy az EK 49. cikk hatálya alá tartozik, akkor 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).

35 Csak annyiban kell tehát határozni az EK 18. cikk (1) bekezdéséről, amennyiben az alapügy nem tartozik az EK 49. cikk hatálya alá.

36 E tekintetben először is emlékeztetni kell arra, hogy míg az EK 50. cikk harmadik bekezdése csak a szolgáltatásnyújtás aktív szabadságát említi, amelynek keretében a szolgáltásnyújtó utazik a szolgáltatást igénybevevőhöz, a következetes ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadsága magában foglalja a szolgáltatást igénybevevők azon szabadságát, hogy a szolgáltató helye szerinti más tagállamba utazzanak a szolgáltatás igénybevétele érdekében (lásd a 286/82. sz. és a 26/83. sz., Luisi és Carbone ügyben 1984. január 31-én hozott ítélet [EBHT 1984., 377. o.] 10. és 16. pontját). Az alapügyben az adókedvezmény nyújtásának azzal az indokkal való megtagadásáról van szó, hogy a látogatott magániskola más tagállamban található, és így annak lehetőségéről, hogy igénybe vegyék az ilyen iskola által kínált képzést.

37 Mindazonáltal meg kell vizsgálni, hogy a képzési ajánlatok szolgáltatásnyújtásra irányulnak-e. E célból meg kell határozni, hogy az olyan iskola által adott órák, mint amilyen a Cademuir School, az EK 50. cikk első bekezdése szerinti „rendszerint díjazás ellenében nyújtott szolgáltatás"-nak minősülnek-e.

38 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).

39 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. és 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 szociális, kulturális és oktatási területen a lakossággal szemben fennálló feladatait teljesítette.

40 A Bíróság viszont úgy ítélte, hogy az ezen, főként magántőkéből – 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).

41 Ebben az összefüggésben pontosítani kell, hogy nem szükséges, hogy e 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).

42 A kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatásának megfelelően a Schwarz-házaspár a becslések szerint évente legalább 10 000 DEM tandíjat fizetett a két gyermeke után a Cademuir School számára. A német kormány szerint ez az összeg jóval meghaladja az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontjából eredő előnyöket élvező, Németországban lévő magániskolák által követelt összeget.

43 Mindenesetre, mivel az előzetes döntéshozatalra utaló végzés nem tájékoztatott pontosan a Cademuir School finanszírozásának és működésének módjáról, a nemzeti bíróság feladata annak megállapítása, hogy főként magántőkéből finanszírozzák-e ezen iskolát.

44 Hozzá kell tenni, hogy annak megállapításához, hogy alkalmazandó-e az EK 49. cikk az olyan tényállásra, mint amilyen az alapügyben felmerült, nem lényeges annak megállapítása, hogy a szolgáltatás igénybevevőjének tagállamában – a jelen esetben a Németországi Szövetségi Köztársaságban – lévő, az ebben az államban az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja szerint akkreditált, engedélyezett vagy elismert iskolák szolgáltatást nyújtanak-e az EK 50. cikk első bekezdésének értelmében. Kizárólag az a körülmény a meghatározó, hogy a másik tagállamban lévő magániskolát visszterhes szolgáltatásokat nyújtónak lehessen tekinteni.

45 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, 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 más tagállamba utazik annak érdekében, hogy ott díjazás ellenében vegye igénybe a szóban forgó ellátásokat, majd a nemzeti egészségügyi ellátástól kéri költségeinek megtérítését, jóllehet az Egyesült Királyság nemzeti egészségügyi rendszere ingyenesen nyújt azonos jellegű ellátást.

46 Ezen ítélet 91. pontjában a Bíróság úgy ítélte meg, hogy anélkül, hogy a jelen esetben meg kellene határozni, hogy az említett 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 más tagállamba utazik, és díjazás ellenében ott veszi igénybe a szóban forgó ellátásokat – e rendelkezések hatálya alá tartozik.

47 Következésképpen alkalmazni kell az EK 49. cikket az alapügy tényállására, amennyiben a magániskola, amelybe az érintett tagállam adóalanyai beíratják gyermekeiket, más tagállamban rendelkezik illetőséggel, és ezen iskolát visszterhes szolgáltatást nyújtónak, azaz alapvetően magántőkéből finanszírozottnak lehet tekinteni, aminek ellenőrzése pedig a nemzeti bíróság feladata.

A szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozása

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

48 A Schwarz-házaspár szerint az olyan szabályozás, mint amilyen az alapügyben felmerült, ellentétes az EK 49. cikkel, és nem igazolható.

49 A német kormány úgy véli, hogy a jelen esetben igazolható a szolgáltatásnyújtás szabadságának esetleges korlátozása.

50 Elsősorban úgy érvel, hogy az EK 49. cikkből nem következik, hogy a tagállam tandíj címén járó adókedvezmény révén köteles lenne támogatni a másik tagállam oktatási rendszerébe tartozó iskolai intézményeket. Ha a Németországi Szövetségi Köztársaság megengedné a külföldi intézményeknek fizetett tandíj levonását, akkor ez azt eredményezné, hogy közvetett módon ez utóbbiaknak ugyanazt a támogatást biztosítaná, mint a német magániskoláknak, ami ellentétes a Szerződésben meghatározott hatáskörmegosztással. Az EK 149. cikk előírja ugyanis, hogy a Közösség a tagállamoknak az oktatás tartalmára és szervezeti felépítésére vonatkozó hatáskörét, valamint kulturális és nyelvi sokszínűségét tiszteletben tartva fejti ki az oktatás területén a tevékenységeit.

51 E tekintetben a német kormány fenntartja, hogy mivel az oktatáspolitika minden tagállam alapvető feladata, szerkezete pedig a történelmi és kulturális hagyományok függvényében tagállamonként jelentősen eltér, alapvető fontosságú e területen az állami ellenőrzés és finanszírozás lehetősége. Az alkotmány a 7. cikkében rögzíti a tartományok kizárólagos hatáskörébe tartozó oktatás alapelveit. E rendelkezés, amely meghatározza a magániskolák tekintetében kötelező kereteket, garantálja az ilyen iskolák alapításához való jogot, és így választási lehetőséget biztosító, dualista oktatási rendszer kialakítását teszi lehetővé.

52 A szóban forgó kormány szerint, mivel a német állam semmilyen befolyást nem gyakorol a Cademuir School szervezetére, különösen az oktatási programokra, nem kötelezhető arra sem, hogy a neki járó adóbevételekről lemondva támogassa ezen iskola működését.

53 Másodsorban a német kormány úgy érvel, hogy az alapügyben érintett adókedvezménynek a külföldi magániskolák számára fizetett tandíjra való kiterjesztése megtagadását igazolja az a tény, hogy az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontjában érintett német iskolák és az olyan külföldi magániskolák, mint a Cademuir School, nincsenek objektíve hasonló helyzetben.

54 E kormány szerint az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja közvetett állami támogatást vezet be egyes, különleges terhet viselő magániskolák javára. Az államilag akkreditált helyettesítő magániskolákról, a tartományi jog által engedélyezett iskolákról és a tartományi jog által elismert, általános oktatást nyújtó kiegészítő iskolákról van szó.

55 Az alkotmány 7. cikkének (4) bekezdése szerint akkreditált helyettesítő iskolákkal szemben támasztott igen magas minőségi és pénzügyi követelmények ellentételezéseként a német alkotmányjog ezzel összefüggő állami finanszírozási kötelezettséget ír elő. A német kormány szerint e rendelkezés alkalmazásában az állam mérlegelési jogkörrel rendelkezik a helyettesítő magániskolákra vonatkozó támogatási kötelezettséget illetően. E támogatást nagy részben közvetlen támogatások keretében nyújtja. A magániskolák így a hasonló állami iskoláknak folyósított összegek körülbelül 80%-át kapják meg. Az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja konkretizálja ezen alkotmányos támogatási kötelezettséget, és a tandíj címén odaítélt adókedvezmény révén, közvetett módon támogatja az akkreditált iskolákat.

56 Ugyanez a helyzet a tartományi jog által engedélyezett iskolák és az ugyanezen jog által elismert, általános oktatást nyújtó kiegészítő iskolák tekintetében. Az igaz, hogy az alkotmány által előírt különleges követelmények a német kormány szerint nem alkalmazhatók ezen iskolákra, és az alkotmányból nem következik finanszírozási kötelezettség. A tartomány által történő engedélyezés vagy tartományi jog által való elismerés tulajdonképpen ezen iskolákat ugyanazon jogi szabályozás alá sorolja, mint

az akkreditált iskolákat. Az engedélyezésből vagy elismerésből eredő terhek miatt ezen iskolák tekintetében is állami támogatási kötelezettség állna fenn, amely azonban csak valamely egyszerű törvényen alapulna.

57 A német kormány szerint a Cademuir School esetében nincsen hasonló összefüggés egyrészt az állami követelmények, másrészt pedig a megfelelő állami támogatás között. Az ilyen intézményre különösen nem vonatkozik az a kötelezettség, hogy elkerüljék, hogy a tanulókat a szülők anyagi helyzete alapján válasszák ki, ami azzal járna, hogy a költségek fedezéséhez szükségképpen nem elegendő tandíjat követelnének. Így megszűnne az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontjában érintett iskolákra háruló teher egyik meghatározó összetevője, ami indokolja az utóbbiaknak nyújtott állami támogatást.

58 Utolsósorban a szóban forgó kormány szerint az adókedvezménynek a Cademuir Schoolnak fizetett tandíjra való kiterjesztése nemcsak ellentétes lenne az alkotmány 7. cikke (4) bekezdésének harmadik mondatában foglalt követelménnyel, amelynek célja, hogy a tanulók kiválasztása ne a szüleik anyagi helyzete alapján történjen, hanem az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja alapján odaítélt kedvezmény teljes összegének nettó emelkedéséhez is vezethetne.

59 Az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja szerinti magániskoláknak fizetett tandíj ugyanis – annak érdekében, hogy a tanulók kiválasztása ne a szüleik anyagi helyzete alapján történjen – olyan mértékben nem jelentős, hogy csekély összegű az állam által az ezen iskoláknak – a tanulók szüleire háruló különleges kiadások levonhatósága formájában – biztosított közvetett támogatás. Más a helyzet az olyan iskola, mint a Cademuir School esetében, ahol az előbb említett iskolákhoz képest lényegesen magasabb a tandíj.

60 Ebben a vonatkozásban a német kormány emlékeztet arra, hogy a Bíróság a C-209/03. sz. Bidar-ügyben 2005. március 15-én hozott ítélet (EBHT 2005.,

I-2119. o.) 56. pontjában megállapította, hogy valamennyi tagállam számára megengedett, hogy gondoskodjon arról, hogy a más 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 tagállam ugyanígy jogosan kötheti valamely adókedvezmény nyújtását olyan feltételekhez, amelyek lehetővé teszik, hogy e kedvezmény ne emelkedjen a tagállam által szükségesnek vélt szint fölé.

61 A Bizottság úgy véli, hogy az alapügyben felemerült szabályozás korlátozza a szolgáltatásnyújtás szabadságát. Véleménye szerint az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja nem állít fel objektív feltételeket annak meghatározásához, hogy a német és a külföldi iskolák által követelt tandíjak közül mely tandíjak vonhatók le. E rendelkezés a tandíj levonhatóságát csak az érintett magániskola németországi akkreditálásához vagy elismeréséhez köti, oly módon, hogy e levonhatóság meghatározó feltétele ahhoz kapcsolódik, hogy az iskola e tagállam területén található-e. A külföldön található magániskoláknak fizetett tandíj az összegtől függetlenül automatikusan ki van zárva az adókedvezmény alól. Mivel egyik külföldi magániskola sem tudja teljesíteni az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontjában foglalt követelményeket, nem lehet különbséget tenni ezen iskolák között aszerint, hogy összehasonlíthatók-e a német iskolákkal.

62 A Bizottság szerint az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontjában előírt rendszerben hátrányos helyzetbe hozott iskolák közé tartoznak többek között azok az iskolák, amelyeket kizárólag az általuk megkövetelt tandíjból és egyéb gazdasági tevékenységük révén finanszíroznak, és amelyek tehát vitathatatlanul díjazás ellenében nyújtanak szolgáltatásokat. Az általuk tapasztalt hátrányos megkülönböztetés mindenesetre korlátozza az EK 49. cikkben szavatolt szolgáltatásnyújtás szabadságát.

63 A Bizottság szerint semmi sem igazolhatja az EK 49. cikk ilyen megsértését, annál is inkább, mivel a Németországi Szövetségi Köztársaság a közösségi jog szerint szabadon korlátozhatja egyes iskolatípusokra vagy meghatározott összegekre a tandíj

levonhatóságát, azzal a feltétellel, hogy a levonhatóság objektív feltételeken alapuljon, és független legyen az iskola fekvésének helyétől. Úgy véli, hogy az említett jogsértés annál is inkább súlyos, mivel az EK 149. cikk (2) bekezdésének első és második franciabekezdése értelmében a tagállamok nyelveinek terjesztése és diákok mobilitásának ösztönzése a Közösség kifejezett céljai közé tartozik.

A Bíróság válasza

64 Az olyan adójogi tagállami szabályozás, mint amilyen az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontjából ered, az adókedvezmény nyújtását ahhoz a feltételhez köti, hogy a tandíjat az e tagállam által akkreditált, az alkalmazandó tartományi jog által engedélyezett vagy elismert magániskolák követeljék, ami feltételezi, hogy ebben a tagállamban található az iskola.

65 E szabályozás általános jelleggel kizárja a Németországban adóköteles adóalanyok esetében, hogy adóköteles jövedelmükből levonják a gyermekeiknek a külföldi magániskola látogatásából eredő tandíj egy részét, jóllehet az egyes német magániskolának fizetett tandíj esetében fennáll ez a lehetőség. Ezen adóalanyok tekintetében tehát ez jelentősebb adóterhet eredményez abból az okból, hogy külföldön található magániskolába íratják be gyermekeiket, és nem pedig belföldi magániskolába.

66 Az olyan szabályozás, mint amilyen az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontjából ered, azzal jár, hogy visszatartja a németországi illetőséggel rendelkező adóalanyokat attól, hogy gyermekeiket más tagállamban illetőséggel rendelkező iskolába írassák be. Korlátozza továbbá a más tagállamokban illetőséggel rendelkező oktatási magánintézményeket abban, hogy a németországi illetőségű adóalanyok gyermekeinek képzést kínáljanak.

67 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 egy 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-381/93. 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-3185. o.] 25. pontját).

68 A német kormány szerint igazolható a szolgáltatásnyújtás szabadságának esetleges korlátozása, elsőként mivel a szolgáltatásnyújtás szabadságának elvéből nem következik, hogy a tagállam oktatási rendszerébe tartozó iskolák esetében nyújtott adókedvezményt ki kell terjeszteni a más tagállam oktatási rendszerébe tartozó iskolákra.

69 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az EStG 10. §-a (1) bekezdése 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-2107. o.] 25. pontját).

70 Ugyanígy, még ha nem is vitatott, 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 (EK 149. cikk (1) bekezdés), másrészt a szakképzés tartalmát és szervezeti felépítését (EK 150. cikk (1) bekezdés), e hatáskör gyakorlása során a tagállamok kötelesek azonban tiszteletben tartani a közösségi jogot, különösen a szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó rendelkezéseket (lásd analógia útján a fent hivatkozott Watts-ügyben hozott ítélet 92. és 147. pontját).

71 Továbbá, ami a német kormány azon érvelését illeti, amely szerint a tagállam nem köteles támogatni a más tagállam oktatási rendszerébe tartozó iskolákat, elegendő megjegyezni, hogy a jelen esetben nem a német állam által az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontjában érintett iskoláknak nyújtott közvetlen támogatásról van szó, hanem a szülőknek a gyermekeik után fizetett tandíj címén nyújtott adókedvezményről.

72 A német kormány érvelése tekintetében, amely szerint az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontjában előírt adókedvezmény külföldi magániskolák számára fizetett tandíjra való kiterjesztésének elutasítását igazolja az a tény, hogy az ebben a cikkben érintett német iskolák, valamint az olyan külföldi magániskolák, mint a Cademuir School nincsenek objektíve összehasonlítható helyzetben, meg kell jegyezni, hogy a szóban forgó cikk olyan objektív feltételek rögzítése nélkül köti a tandíj egy részének levonhatóságát az érintett magániskola németországi akkreditálásához, engedélyezéséhez vagy elismeréséhez, amelyek lehetővé tennék annak meghatározását, hogy a német iskolák által követelt mely típusú tandíj vonható le.

73 Következésképpen minden külföldi magániskola, kizárólag azon az alapon, hogy nem németországi illetőségű, attól függetlenül automatikusan ki van zárva az alapügyben kérdéses adókedvezményből, hogy teljesíti-e az olyan feltételeket, mint például olyan összegű tandíj követelése, amely nem teszi lehetővé a gyermekeknek a szülők anyagi helyzete alapján való kiválasztását.

74 A német kormány annak érdekében, hogy igazolja a szolgáltatásnyújtás szabadságának a vitatott nemzeti szabályozás által történő korlátozását, a fent hivatkozott Bidar-ügyben hozott ítéletre hivatkozva azt is előadja, 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.

75 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 összefüggéseiben kell beilleszteni abban az értelemben, hogy amennyiben korlátozottak a közpénzek, az adókedvezményre való jogosultság kiterjesztése az adózási szempontból semleges művelet végrehajtása érdekében szükségképpen maga után vonja a magánszemélyeknek nyújtott egyéni kedvezmények összegének csökkenését. A német kormány e tekintetben úgy érvel, hogy az állami költségvetésre többletteher hárulna az EStG 10. §-a (1) bekezdése 9. pontjának az egyes külföldi iskolák számára fizetett tandíjra való kiterjesztése esetén.

76 Ezen érvelés azonban az alábbi okokból nem helytálló.

77 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.

78 A német kormány azon érvelését illetően, 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 adókedvezménynek az egyes külföldi 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 e külföldi iskolák a magas tandíjak révén önfinanszírozásra kötelesek.

79 Még ha feltételezzük is, hogy a fent hivatkozott Bidar-ügyben hozott ítéletben felhozott érveléssel azonos érvelés alkalmazandó az alapügyben szereplő, a tandíjjal kapcsolatos adókedvezményről szóló esetben, e tekintetben meg kell jegyezni, hogy – a Bizottság állításának megfelelően – az alapügyben kérdéses adókedvezménynek a külföldi iskolák számára fizetett tandíjra való kiterjesztése elutasításának célja, azaz hogy anélkül biztosítsák a magániskolák működési költségét, hogy az államra ésszerűtlen teher háruljon, a fent hivatkozott Bidar-ügyben hozott ítéletben követett elemzésnek megfelelően kevésbé korlátozó eszközökkel is elérhető.

80 Amint azt a főtanácsnok indítványának 62. pontjában ugyanis megjegyezte, a túlzott pénzügyi teher elkerülése érdekében a tagállam szabadon korlátozhatja a tandíj levonhatóságát 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.

81 Mindenesetre aránytalannak tűnik, hogy a Németországban jövedelemadó-köteles adóalanyok által a Németországi Szövetségi Köztársaságtól eltérő tagállamban található iskoláknak fizetett tandíjat teljesen kizárják az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontjában előírt adókedvezményből. Így eljárva ugyanis az érintett adókedvezményből ki vannak zárva a szóban forgó adóalanyok által más 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 képezi adókedvezmény alapját.

82 A fenti megfontolásokra tekintettel azt a választ kell adni a kérdést előterjesztő bíróságnak, hogy amennyiben valamely tagállam adóalanyai más tagállamban lévő, alapvetően magántőkéből finanszírozott iskolába íratják be gyermekeiket, az EK 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy ellentétes azzal az olyan tagállami

szabályozás, amely lehetővé teszi, hogy az adóalanyok jövedelemadó-csökkentő hatású különleges kiadás címén érvényesítsék a belföldön található egyes magániskoláknak fizetett tandíjat, azonban általános jelleggel kizárja e lehetőséget a más tagállamban lévő magániskoláknak fizetett tandíj tekintetében.

Az uniós polgárok szabad mozgásának korlátozásáról

83 Amint az a jelen ítélet 35. és 45. pontjából kitűnik, amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság úgy találja, hogy az EK 49. cikk nem alkalmazható az alapügyben felmerült tényállásra, az alapügyben érintetthez hasonló szabályozást az EK 18. cikk alapján kell megvizsgálni.

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

84 A német kormány szerint az EK 18. cikkel nem ellentétes az olyan szabályozás, mint amilyen az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontjában található.

85 A Bizottság úgy érvel, hogy amennyiben a Bíróság arra a megállapításra jut, hogy nem kell alkalmazni az EK 49. cikket, e szabályozás sérti az EK 12. cikk első bekezdésének és az EK 18. cikk (1) bekezdésének együttesen alkalmazandó rendelkezései által biztosított jogokat.

A Bíróság válasza

86 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, és a C-224/02. sz. Pusa-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-5763. o.] 16. pontját).

87 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).

88 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 illetné 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).

89 E lehetőségek ugyanis nem érvényesülhetnének teljes mértékben, ha vissza lehetne tartani a tagállami állampolgárt attól, hogy azokat igénybe vegye 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, a fent hivatkozott Pusa-ügyben hozott ítélet 19. pontját, és a C-406/04. sz. De Cuyper-ügyben 2006. július 18-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-6947. o.] 39. pontját).

90 A Schwarz-házaspár gyermekei, azáltal, hogy más tagállamban lévő oktatási intézményt látogattak, a szabad mozgáshoz való jogukkal éltek. 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 csecsemő- vagy kisgyermekkorban lévő gyermek is hivatkozhat a közösségi jog által számára biztosított szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való jogára.

91 Az olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen az alapügyben szerepel, eltérő bánásmódban részesíti a Németországban jövedelemadó-köteles olyan adóalanyokat, akik Németországban található iskolába íratták be gyermekeiket, és azon adóalanyokat, akik valamely más tagállamban található iskolába íratták be gyermekeiket.

92 Mivel a tandíj címén járó adókedvezmény nyújtását ahhoz a feltételhez köti, hogy a tandíjat meghatározott feltételeknek eleget tevő valamely németországi magániskolának fizessék, és mivel másik tagállamban található iskolába íratták be gyermekeiket, a Németországban jövedelemadó-köteles adóalanyok esetében ez a szóban forgó kedvezmény elutasításához vezet, az alapügyben érintett nemzeti szabályozás hátrányosan érinti egyes állampolgárok gyermekeit pusztán azért, mert a szabad mozgáshoz való jogukkal élve más tagállamba utaznak, hogy ott járjanak iskolába.

93 Márpedig az olyan nemzeti szabályozás, amely egyes tagállamok állampolgárait pusztán azért hozza hátrányos helyzetbe, mert éltek a más tagállamban való szabad

mozgás és tartózkodás jogával, az EK 18. cikk (1) bekezdésében valamennyi uniós polgárnak biztosított szabadságok korlátozását jelenti (a fent hivatkozott De Cuyper-ügyben ügyben hozott ítélet 39. pontja, valamint a C-192/05. sz., Tas-Hagen és Tas ügyben 2006. október 26-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-10451. o.] 31. pontja).

94 Ilyesfajta eltérő bánásmód a közösségi jogra figyelemmel nem igazolható, csakis amennyiben objektív, az érintett személyek állampolgárságától független megfontolásokon alapul, és arányban áll a nemzeti jog jogszerű célkitűzésével (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).

95 Meg kell állapítani, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadsága esetleges korlátozásának igazolására a német kormány a jelen ítélet 58–60. pontjában ismertetett érvelést hozta fel, amely az EK 18. cikk értelmezése tekintetében a Bíróság által a fent hivatkozott Bidar-ügyben hozott ítéletében kifejtett elemzésére utal.

96 A jelen ítélet 56. pontjában a Bíróság úgy ítélte, hogy valamennyi tagállam számára megengedett, hogy gondoskodjon arról, hogy a más tagállambeli hallgatók megélhetési költségeinek fedezésére szolgáló támogatások nyújtása ne váljék olyan indokolatlan teherré, amely az adott tagállam által nyújtható támogatások általános szintjére is hatással lehet.

97 Mindazonáltal, még ha feltételezzük is, hogy azonos érvelés alkalmazandó az olyan tényállásra, mint amilyen az alapügyben felmerült, mivel tandíjra vonatkozó adókedvezményről van szó, ez nem változtat azon a helyzeten, hogy az olyan szabályozás, mint amilyen az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontjában található, aránytalannak tűnik az általa kitűzött célokhoz viszonyítva ugyanazon okok miatt, amelyek a jelen ítélet 81. pontjában e szabályozásnak, a szolgáltatásnyújtás szabadsága elvére tekintettel való vizsgálata keretében kerültek bemutatásra.

98 Ebből az következik, hogy amennyiben a valamely tagállamban adóköteles személy gyermekei egy 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 más tagállamban járnak iskolába, és sérti az EK 18. cikk (1) bekezdésében biztosított jogaikat.

99 A kérdést előterjesztő bíróságnak azt a választ kell tehát adni, hogy amennyiben a valamely tagállamban adóköteles személy gyermekei egy másik tagállamban járnak olyan iskolába, amely által nyújtott szolgáltatások nem tartoznak az EK 49. cikk hatálya alá, az EK 18. cikkel ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely az adóalanyok számára lehetővé teszi, hogy jövedelemadó-csökkentésre jogosító különleges kiadások címén érvényesítsék az egyes belföldi iskoláknak fizetett tandíjat, azonban általános jelleggel kizárja ezt a lehetőséget a más tagállamban található iskolának fizetett tandíj esetében.

A költségekről

100 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

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

1) **Amennyiben valamely tagállam adóalanyai más tagállamban lévő, alapvetően magántőkéből finanszírozott iskolába íratják be gyermekeiket, az EK 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy ellentétes azzal az olyan tagállami szabályozás, amely lehetővé teszi, hogy az adóalanyok jövedelemadó-csökkentő hatású különleges kiadás címén érvényesítsék a belföldön található egyes magániskoláknak fizetett tandíjat, azonban általános jelleggel kizárja e lehetőséget a más tagállamban lévő magániskoláknak fizetett tandíj tekintetében.**

2) **Amennyiben a valamely tagállamban adóköteles személy gyermekei egy másik tagállamban járnak olyan iskolába, amelynek szolgáltatásai nem tartoznak az EK 49. cikk hatálya alá, az EK 18. cikkel ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely az adóalanyok számára lehetővé teszi, hogy jövedelemadó-csökkentésre jogosító különleges kiadások címén érvényesítsék az egyes belföldi iskoláknak fizetett tandíjat, azonban általános jelleggel kizárja ezt a lehetőséget a más tagállamban található iskolának fizetett tandíj esetében.**

Aláírások