

CHRISTINE STIX-HACKL

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2006. szeptember 21.¹

Tartalomjegyzék

I – Bevezető megjegyzések	I - 6854
II – Jogi háttér	I - 6855
A – A közösségi szabályozás	I - 6855
B – A nemzeti jogi háttér	I - 6856
1. A jövedelemadóról szóló német törvény (Einkommensteuergesetz, a továbbiakban: EStG)	I - 6856
2. A Németországi Szövetségi Köztársaság alkotmánya (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, a továbbiakban: GG)	I - 6856
III – Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem (C-76/05. sz. ügy)	I - 6857
A – A tényállás és az alapügy	I - 6857
B – Az eljárásban résztvevők főbb érvei	I - 6858
C – Álláspont	I - 6859
1. Bevezető megjegyzések a vizsgálat menetéhez	I - 6859
2. Az EK 49. cikk és az azt követő cikkek szerinti szolgáltatásnyújtás szabadságáról	I - 6860
a) Hatály	I - 6860
b) Az EStG 10. §-a (1) bekezdése 9. pontjának hátrányosan megkülönböztető jellegéről	I - 6864
i. A tanulóknak a szülők anyagi helyzete alapján történő kiválasztására vonatkozó, alkotmányjogilag szabályozott tilalom relevanciájáról ..	I - 6864
ii. A bel- és külföldi oktatási magánintézmények összehasonlíthatóságáról	I - 6865

1 – Eredeti nyelv: német.

c) Igazolás	I - 6869
d) Véggövetkeztetés	I - 6870
IV – A kötelezettségszegés megállapítására irányuló eljárás (C-318/05. sz. ügy)	I - 6871
A – A pert megelőző eljárás és a Bíróság előtti eljárás	I - 6871
B – A felek előadásainak lényege	I - 6871
C – A jogkérdésről	I - 6873
1. A szolgáltatásnyújtás szabadságának állítólagos megsértéséről	I - 6873
2. A munkavállalók szabad mozgásának és a letelepedés szabadságának állítólagos megsértéséről (EK 39. és EK 43. cikk)	I - 6873
3. A szabad mozgáshoz való általános jog állítólagos megsértéséről (az EK 18. cikknek az EK 12. cikk első bekezdésével együttesen értelmezett (1) bekezdése)	I - 6875
a) Hatály	I - 6875
b) Hátrányos megkülönböztetés	I - 6876
c) Igazolás	I - 6876
d) Véggövetkeztetés	I - 6877
4. Költségek	I - 6877
V – Véggövetkeztetések	I - 6877

I – Bevezető megjegyzések

tóséggel rendelkező iskolának fizetett tandíjakat – jövedelemadó-csökkentésre jogosító különleges kiadásként vehetők figyelembe.

1. Mind a jelen előzetes döntéshozatal iránti eljárás, mind a jelen kötelezettségszegés megállapítására irányuló eljárás ugyanazt a kérdést teszi fel, hogy – függetlenül attól, hogy az oktatáspolitikai területe alapvetően a tagállamok hatáskörébe tartozik – a közösségi joggal ellentétes lehet-e az a nemzeti adójogszabály, amely szerint az érintett tagállam területén található bizonyos iskoláknak fizetett tandíjak – ide nem értve viszont a Közösség többi tagállamában ille-

2. A vizsgálandó kérdések következképpen a közvetlen adók és az oktatáspolitikai határmezsgyét érintik. A közösségi jog jelen állapota szerint mindkét terület a tagállamok hatáskörébe tartozik. Ahogy arra az EK 149. cikk (1) bekezdése is utal, a tagállamok feladata, hogy az oktatás szervezeti felépítését kialakítsák, és annak tartalmát meghatározzák. A tagállamok továbbá sza-

badon határozhatják meg az adójoguk rendszerét és szerkezetét.²

3. A tagállamok a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint ugyanakkor a közvetlen adókra vonatkozó hatáskörüket az EK megfelelő szabályozási kompetenciája hiányában is a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni.³ A Közösség normaalkotási jogosultságának hiánya az oktatáspolitikai területén nem jelenti azt, hogy a tagállamok minden oktatáspolitikai döntése alapvetően kikerülne a közösségi joggal való összeegyeztethetőség kontrollja alól.⁴ A belső piacon, amit „az áruk, a személyek, a szolgáltatások és a tőke tagállamok közötti szabad mozgását gátló akadályok eltörlése jellemez”⁵, a tagállamok főszabály szerint nem tehetik meg, hogy figyelmen kívül hagyják azokat a kötelezettségeket, amelyek a közösségi jognak a nemzeti politika területének megállapítására és alkalmazására vonatkozó szabályaiból származnak.

4. Az EK-Szerződés alapszabadságainak hatályát tekintve a jelen ügyben feszültség

lehet a nemzeti oktatáspolitikai – amely többek között megállapíthatja az oktatási intézmény támogatásának feltételeit –, és az ugyanezen alapszabadságokból származó jogok gyakorlása – például külföldi iskola látogatása – között. A kérdés tehát az, hogy hogyan tartható fenn az egyensúly a nemzeti hatáskörök megőrzése és a belső piac követelményei között.

5. A következő vizsgálat keretében különösen tiszteletben kell tartani a tagállamok adózással és oktatáspolitikával kapcsolatos hatáskörét.⁶

II – Jogi háttér

A – A közösségi szabályozás

6. A Finanzgericht Köln az EK 18., az EK 39., az EK 43. és az EK 49. cikk értelmezését kéri.

2 – Lásd különösen a C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-249. o.) 23. pontját.

3 – A C-118/96. sz. Safir-ügyben 1998. április 28-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-1897. o.) 21. pontja; a C-136/00. sz. Danner-ügyben 2002. október 3-án hozott ítélet (EBHT 2002., I-8147. o.) 28. pontja; a C-315/02. sz. Lenz-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7063. o.) 19. pontja és a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7477. o.) 19. pontja.

4 – Lásd e tekintetben a C-147/03. sz., Bizottság kontra Ausztria ügyben 2005. július 7-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-5969. o.) 31. és azt követő pontjait. Az a nemzeti szabályozás, amely az osztrák egyetemre való bejutás szempontjából szabályozza a középiskolai bizonyítványok elismerését, az ítélet szerint – az osztrák szövetségi kormány álláspontjával ellentétben – az EK-Szerződés hatálya alá esik.

5 – Az EK 3. cikk (1) bekezdésének c) pontja.

6 – Lásd ehhez Poiaras Maduro főtanácsnok C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyre vonatkozó 2005. április 7-i indítványának (2005. december 13-án hozott ítélet, EBHT 2005., I-10837. o.) 21–40. pontját.

A kötelezettségzegés megállapítása iránti eljárásban a Bizottság e rendelkezések Németországi Szövetségi Köztársaság általi megsértésének megállapítását kéri.

mert 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.”

B – A nemzeti jogi háttér

1. A jövedelemadóról szóló német törvény⁷ (Einkommensteuergesetz, a továbbiakban: EStG)

2. A Németországi Szövetségi Köztársaság alkotmánya (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, a továbbiakban: GG)⁸

7. Az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja kimondja:

8. 7. cikkének (4) bekezdése szerint:

„A működési vagy üzemi kiadások kivételével az alábbi kiadások minősülnek különleges kiadásoknak:

az adóalany által valamely olyan gyermeknek az alkotmány 7. cikke (4) bekezdésének megfelelően az állam által akkreditált vagy tartományi jog által engedélyezett helyettesítő iskola, illetve tartományi jog által elis-

„Az alkotmány biztosítja a magániskolák alapításához való jogot. Az állami iskolákat helyettesítő magániskolák alapítása állami akkreditációhoz van kötve, 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 nincs megfelelően biztosítva.”

7 – BGBl. 1997 I-821. o.; a C-76/05. sz. ügy alapeljárása, valamint a C-318/05. sz. ügyben kelt felszólító levél idején hatályos EStG itt releváns rendelkezései nem különböznek annak jelenleg hatályos szövegétől.

8 – BGBl. 1949., I. o.

III – Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem (C-76/05. sz. ügy)

A – A tényállás és az alapügy

9. A Schwarz-házaspár, Herbert Schwarz és Marga Gootjes-Schwarz az 1998-as és az 1999-es évben közös jövedelemadó-kötelezettség alá tartoztak. Három közös gyermekük van, akik közül két lányukat (az 1981-ben született) Lydiát és (az 1986-ban született) Liliánt a skóciai Cademuir International Schoolba járatják.

10. Mivel a Schwarz-házaspár először nem nyújtott be adóbevallást, átalány-adóalapot határoztak meg esetükben. A házaspár az átalányadó-kivetési értesítések ellen időben panaszt nyújtott be.

11. A jogorvoslati eljárás keretében benyújtott adóbevallásokban különleges kiadásként az 1998-as évre 43 426,78 DEM-et, az 1999-es évre pedig 64 549,79 DEM-et tüntettek fel. Ebből az 1998-as évben 33 867,79 DEM, az 1999-es évben pedig 27 415,62 DEM esett a két lánynak a Cademuir International Schoolba járatására.

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

13. A panaszeljáráskor keretében a Finanzamt Bergisch Gladbach 2001. szeptember 13-án módosított adókiivetési értesítést bocsátott ki a vitatott évekre, amelyben az érvényesített különleges kiadások kivételével vette figyelembe a bejelentett adóalapot. Mivel a Schwarz-házaspár fenntartotta kifogásait, a Finanzamt ezeket a 2001. december 6-i határozatával mint megalapozatlanokat elutasította.

14. A Schwarz-házaspár ez ellen nyújtott be keresetet a Finanzgericht Kölnhöz, amelyben másodlagosan többek között azt kéri, hogy az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja szerinti különleges kiadások címén adókedvezményben részesüljön.

15. A Finanzgericht Köln beadványa szerint nem lát esélyt a kereset eredményességére a nemzeti jog szerinti elbírálás esetén, mivel az

EstG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja kizárólag a Németország területén található egyes iskolák látogatása esetében alkalmazható, és nem érvényesíthető más tagállamokban található iskolák tandíjaira. Valószínűleg azonban a közösségi jog elsőbbsége alapján más eredményre vezetne az ügy.

B – *Az eljárásban résztvevők főbb érvei*

16. Ezért a Finanzgericht Köln 2005. január 27-i végzésével úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

17. A német kormány álláspontja szerint a nemzeti jog vitatott rendelkezése nem tartozik a szolgáltatásnyújtás szabadságát rögzítő rendelkezések hatálya alá. Amint azt a Bíróság ítélkezési gyakorlata is mutatja,¹⁰ az iskolai tanítás csak kivételesen, abban az esetben minősül az EK 49. és az azt követő cikkek szerinti szolgáltatásnyújtásnak, ha az iskolát főként magántőkeből finanszírozzák, és haszonszerzési céllal működik. Ezeket az érintett egyesült királyságbeli iskola tekintetében nem bizonyították.

A [Szerződés] 8a./[EK] 18. cikkbe (szabad mozgás), a [Szerződés] 48./[EK] 39. cikkbe (munkavállalók szabad mozgása), a [Szerződés] 52./[EK] 43. cikkbe (letelepedési szabadság), illetve a [Szerződés] 59./[EK] 49. cikkbe⁹ (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?

18. Mindenesetre ténybeli különbségek igazolják az eltérő bánásmódot. Még ha az iskola, amelyre az előzetes döntéshozatali eljárás során hivatkoznak, szolgáltatást nyújt is, akkor sem lehet az EstG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja szerinti kedvezményezett iskolákhoz hasonlítani, mivel az ott hivatkozott helyettesítő és kiegészítő iskolák főszabály szerint nem működhetnek üzleti vállalkozásként.

9 – A továbbiakban a Szerződés minden cikkére az Amszterdami Szerződés óta hatályban lévő számozás szerint hivatkozunk. Az eljárás szempontjából releváns cikkek az alapeljárás tényállásában érintett 1998-as és 1999-es év óta tartalmilag nem változtak.

10 – A 263/86. sz. Humbel-ügyben 1988. szeptember 27-én hozott ítélet (EBHT 1988, 5365. o.) 15–19. pontja és a C-109/92. sz. Wirth-ügyben 1993. december 7-én hozott ítélet (EBHT 1993, I-6447. o.) 17. pontja.

19. A német kormány szerint ehhez kapcsolódik a Bíróság ítélkezési gyakorlata¹¹, amely szerint a tagállam nincs elzárva attól, hogy olyan feltételeket írjon elő, amelyek megakadályozzák, hogy az adókedvezmény a tagállam által szükségesnek tartott szint alá csökkenjen.

20. A német kormány álláspontja szerint a munkavállalók szabad mozgására (EK 39. cikk) vagy a letelepedés szabadságára (EK 43. cikk) vonatkozó szerződéses rendelkezésekre a tényállás jellege alapján nem lehet hivatkozni. Végül pedig az EK 12. cikkel együttesen értelmezett EK 18. cikk sem biztosít jogokat az alapügy felperese számára.

21. A Bizottság ezzel szemben azt az álláspontot képviseli, hogy jelen esetben a szolgáltatásnyújtás passzív szabadságának megsértéséről van szó. A Bíróság ítélkezési gyakorlatára hivatkozva¹² a szolgáltatásnyújtás szabadságának hatálya alá tartozónak tekinti az ügyet. Véleménye szerint a szolgáltatásnyújtás szabadságának alkalmazhatóságát nem gátolja, hogy a Németországban lévő magániskolák önfinanszírozása a tanulók szülők anyagi helyzetére való tekintettel történő kiválasztásának a GG 7. cikke (4) bekezdésében megfogalmazott tilalma alapján aligha lehetséges, és ezek alapján a

megfelelő oktatási szolgáltatások visszterhes jellege kétségesnek tűnhet. A szolgáltatások visszterhessége kérdésének megítélésekor ugyanis nemcsak a német szabályozás által kedvezményezett magániskolákat kell figyelembe venni, hanem mindenekelőtt a kedvezményekből kizárt – külföldi – magániskolákat is.

22. Az érintett nemzeti szabályozás sérti az EK 12. cikkel együttesen értelmezett EK 18. cikket is.

23. Ettől eltérően azonban a tényállás alapján az EK 39. cikk és az EK 43. cikk nem alkalmazható.

C – Álláspont

1. Bevezető megjegyzések a vizsgálat menetéhez

24. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem megfogalmazása alapján a Finanzgericht Köln azt szeretné megtudni, hogy az EK 18., EK 39., EK 43. és EK 49. cikket úgy

11 – A C-209/03. sz. Bidar-ügyben 2005. március 15-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-2119. o.) 56. pontja.

12 – A 10. lábjegyzetben hivatkozott Humbel-ügyben hozott ítélet 15–19. pontja és a 10. lábjegyzetben hivatkozott Wirth-ügyben hozott ítélet 17. pontja.

kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján a tagállam a meghatározott belföldi iskolákban fizetendő tandíjat jövedelemadó-csökkentő kiadásnak tekinti, míg a Közösség más tagállamaiban lévő iskoláknak fizetett tandíjakat nem tekinti ilyennek.

25. Az EK 39. cikk és az EK 43. cikk értelmezésétől a továbbiakban el lehet tekinteni. Ezek a rendelkezések ugyanis nyilvánvalóan nem alkalmazhatók a jelen eljárásban, mivel a szülők nem éltek sem azzal a jogukkal, hogy más tagállamban folytassanak kereső tevékenységet, sem azzal, hogy önálló vállalkozóként ott letelepedjenek.

26. Kérdéses még, hogy az EK 12. cikkben rögzített hátrányos megkülönböztetés tilalmával együttesen értelmezett, az EK 18. cikk (1) bekezdésében meghatározott szabad mozgás hatálya alá tartozik-e az ügy. A személyi hatály tekintetében az EK 12. cikk és az EK 18. cikk alkalmazhatósága ugyan fennáll, mivel a jogalanyok határon átnyúló esetekben hivatkozhatnak a hátrányos megkülönböztetés tilalmára még saját származási országukkal szemben is.¹³

27. A tárgyi hatály szempontjából az EK 12. cikk első bekezdésében foglalt hátrányos megkülönböztetés tilalmára – adott esetben együttesen értelmezve az EK 18. cikkben foglalt szabad mozgás általános jogával – a „szerződés alkalmazási körébe tartozó területeken” „az abban foglalt különös rendelkezések sérelme nélkül” – amilyen például az EK 49. cikk – lehet hivatkozni. Ennek megfelelően a hátrányos megkülönböztetésnek az EK 18. cikkben foglalt szabad mozgással együttesen értelmezett, az EK 12. cikk első bekezdésében rögzített tilalma csak akkor érvényesül, ha az EK 49. cikk szerinti szolgáltatásnyújtás szabadsága nem alkalmazandó, ezért az EK 49. cikk vizsgálatával kell kezdenünk.

2. Az EK 49. cikk és az azt követő cikkek szerinti szolgáltatásnyújtás szabadságáról

a) Hatály

28. Elsőként tehát az a kérdés, hogy az ügy az EK 49. cikk és az azt követő cikkek hatálya alá tartozik-e.

29. A személyi hatály mindenképpen kiterjed, mivel a jogalany a határon átnyúló

¹³ – C-224/98. sz. D’Hoop-ügyben 2002. július 11-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-6191. o.) 29–31. pontja.

jellegre tekintettel a származási országával szemben is hivatkozhat az EK 49. cikkre¹⁴.

30. A tárgyi hatályra tekintettel először a szolgáltatásnyújtás passzív szabadságát kell meghatározni. Ennek keretében a szolgáltatásnyújtás igénybe vevője utazik más tagállamban lévő szolgáltatásnyújtóhoz. Az EK 50. cikk (3) bekezdése kifejezetten ugyan csak az aktív alakzatot határozza meg, amelynek keretében a szolgáltatásnyújtó utazik az igénybevevőhöz. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata azonban elismeri a szolgáltatásnyújtás passzív szabadságát is.¹⁵ Ugyanis ez az aktív forma szükséges kiegészítést jelent, ami megfelel annak a célnak, hogy kiterjedjen minden olyan díjazás ellenében nyújtott szolgáltatásra, amely nem tartozik az áruk, a tőke és a személyek szabad mozgására vonatkozó rendelkezések hatálya alá. Az alapügyben az adókedvezmény nyújtásának azzal az indokkal való megtagadásáról van szó, hogy a látogatott magániskola más tagállamban található, és így annak lehetőségéről, hogy határokon átnyúló módon igénybe vegyék a kínált képzést.

31. Mindesetre meg kell vizsgálni, hogy a szóban forgó képzések szolgáltatásnyújtás-

nak minősülnek-e. Ez az EK 50. cikk (1) bekezdése szerint abban az esetben van így, ha „rendszerint díjazás ellenében nyújtott szolgáltatásról” van szó.

32. Jelen ügyben azonban vitatott, hogy ilyen díjazás ellenében nyújtott szolgáltatásról van-e szó. A vizsgálat középpontjában így az a kérdés áll, hogy az iskolai tandíjak megfizetése „díjazásnak”, az intézmények által adott órák pedig „szolgáltatásnak” minősülnek-e.

33. Ehhez kapcsolódóan a Bíróság a Humbel-ügyben hozott ítéletben¹⁶ a nemzeti oktatási rendszer keretében szedett tandíjak tekintetében kimondta, hogy a díjazás alapvető alkotóeleme az, hogy az érintett szolgáltatásokat ellenérték fejében nyújtják. Ez az alkotóelem hiányzik a nemzeti oktatási rendszer keretében tartott óránál, mivel itt az állam nem jövedelemszerző tevékenységet kíván folytatni, hanem szociális, kulturális és oktatási feladatait teljesíti, és a rendszert főszabály szerint az állami költségvetésből finanszírozza. E tevékenység jellege nem

14 – A 292/86. sz. Gullung-ügyben 1988. január 19-én hozott ítélet (EBHT 1988., 111. o.) 11-13. pontja.

15 – A a 286/82. és 26/83. sz. Luisi és Carbone egyesített ügyekben 1984. január 31-én hozott ítélet (EBHT 1984., 377. o.) 10. pontja; a 186/87. sz. Cowan-ügyben 1989. február 2-án hozott ítélet (EBHT 1989., 195. o.) 15. pontja; a C-384/93. sz. Alpine Investments ügyben 1995. május 10-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-1141. o.) 22. pontja és a C-224/97. sz. Ciola-ügyben 1999. április 29-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-2517. o.) 11. pontja.

16 – A 10. lábjegyzetben hivatkozott Humbel-ügyben hozott ítélet 17–19. pontja, valamint Van Gerven főtanácsnok C-19/92. sz. Kraus-ügyre vonatkozó 1993. január 13-i indítványának (1993. március 31-én hozott ítélet, EBHT 1993., I-1663. o.) 19. pontja.

változik azáltal sem, hogy néha a tanulók vagy szülei tandíj fizetésére kötelesek azért, hogy a rendszer fenntartásának költségeihez bizonyos mértékig hozzájáruljanak.

34. A Bíróság a Wirth-ügyben hozott ítéletben¹⁷ tovább pontosította idevonatkozó ítélezési gyakorlatát. Tisztázta először is, hogy a tandíjfizetéssel kapcsolatban kidolgozott elvek a felsőfokú tanulmányok kapcsán szedett díjakra is vonatkoznak. Továbbá kifejtette, hogy vannak olyan felsőoktatási intézmények, amelyeket főként magántőkéből – többek között a tanulók és szülei által – finanszíroznak, és amelyek nyereségre törekszenek. Az ilyen oktatási intézmény által adott órák az EK 50. cikk szerinti szolgáltatásnak minősülnek. A Bíróság előbb említett megállapításából levezetett ellenkező következtetés alapján ezt a tandíjak tekintetében is alkalmazhatónak lehet tekintetni.

35. A döntő feltétel a szolgáltatások visszterhességének megállapításához, és ezzel az EK 49. és az azt követő cikkek tárgyi hatálya alá tartozáshoz a jelen ügyben az, hogy a magánfinanszírozás alapvetően fedezze az iskola költségeit és ez utóbbi pedig nyereségszerzésre törekedjen.

36. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból nem állapítható meg közvetlenül, hogy a tényállásban feltüntetett egyesült királyságbeli iskola megfelel-e ezeknek a feltételeknek. Ahogy az a kérdést előterjesztő Finanzgericht indítványából is kiderül, a két gyermek után tisztán tandíjra költött összegek évente legalább 10 000 DEM-re rúgnak, és az iskolába járás összes költsége az 1998-as és 1999-es évben 33 867 DEM, illetve 27 415 DEM volt. Kizárólag az összeg nagyságát tekintve nem lehet arra következtetni, hogy az érintett iskola nyereségszerzésre törekedett. Ehhez kapcsolódnak a német kormány által előadottak is, amelyek szerint ennek az összegnek a nagysága jelentősen meghaladja az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja szerint kedvezményezett – Németországban illetőséggel rendelkező – valamennyi magániskola által kért tandíj összegét. Így nincs kizárva, hogy az érintett iskola az Egyesült Királyságban nagyrészt magántőkéből finanszírozott és nyereségorientáltan működik. Ugyanakkor végső soron a nemzeti bíróság feladata, hogy a tényállás tekintetében megtegye a megfelelő megállapításokat.

37. Az EK 49. cikk hatálya alá tartozás szempontjából ezzel szemben nem szabadna döntőnek lennie, hogy a szolgáltatás igénybevevőjének tagállamában – jelen esetben Németországban – lévő iskolák alkotmányjogi vagy egyszerű törvényi rendelkezések alapján főszabály szerint nem az EK 50. cikk (1) bekezdése értelmében, díjazás ellenében nyújtanak szolgáltatást, mivel nem törekszenek nyereségszerzésre, és működésüket túlnyomórészt az állami költségvetésből finan-

17 – A 10. lábjegyzetben hivatkozott Wirth-ügyben hozott ítélet 16. és azt követő pontjai.

szírozzák.¹⁸ A Bíróság a C-372/04. sz. Waats-ügyben 2006. május 16-án hozott ítéletében¹⁹ hasonló érvelést fogadott el a brit egészségügyi rendszer szakszolgáltatásával kapcsolatban, amely szerint szükségtelen azt vizsgálni, „hogyan az NHS-hez hasonló nemzeti egészségügyi szolgáltatások keretében nyújtott kórházi ellátások – a Szerződésnek a szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó rendelkezései értelmében – önmagukban szolgáltatásnak minősülnek-e [...]”.

38. A Bíróság nagytanácsának újabb keletű ítéletéről van szó, amely a kezelési költségek fedezésére szolgáló nemzeti rendszerekkel összefüggésben kifejezetten a szolgáltatásoknak a közösségi jogi „szolgáltatás” fogalom alá történő besorolásával kapcsolatos kérdéssel foglalkozik, ha valamely határon átnyúló tényállás az érintett tagállamok egyikében nem von maga után fizetési kötelezettséget.

39. Én ezt a jogi felfogást, következményeit tekintve, nem tartom problémamentesnek: egyrészt széleskörű, a tagállamok szuvereni-

tásával csak nehezen összeegyeztethető liberalizációs kötelezettség következik belőle azáltal, hogy a szerződéses alapszabadságokat rögzítő rendelkezések hatálya már akkor megnyílik, ha valamely szolgáltatást akár csak egyetlen másik tagállamban piacgazdasági elvek alapján nyújtják. Másrészt az alapszabadságokat rögzítő rendelkezések hatálya alá tartozásból nem következik szükségszerűen az, hogy meghatározott nemzeti jogi rendelkezések ne lennének a közösségi joggal összeegyeztethetőek; az érintett tagállam azonban köteles az ilyen rendelkezéseket adott esetben igazolni, ami jelentősen korlátozza a mérlegelési mozgásterét a Közösség hatáskörein kívül eső politikák kialakításában. Másrészt, és mindenekelőtt, az ilyen liberalizációs kötelezettség nehezen egyeztethető össze a Bíróság ítélkezési gyakorlata által a közösségi versenyjogban kialakított „vállalkozás” fogalommal annyiban, amennyiben ott a Bíróság azt az álláspontot képviseli, hogy a nemzeti szolidaritás elvén alapuló rendszerek²⁰ főszabály szerint nem tartoznak a vállalkozás fogalma alá. Itt nem azt vitatom, hogy a megközelítés a vállalkozás fogalma tekintetében más lenne, mint a szolgáltatás fogalmánál, amennyiben a vállalkozás fogalma alá sorolás csak a nemzeti rendelkezések vizsgálatát teszi szükségessé, határon átnyúló kitekintés, és így az összeütközés kockázata nélkül. Az EK-Szerződésben foglalt alapszabadságok gyakorlásának lehetőségével együtt járó, a nemzeti szolidaritás zárt rendszeréből való „menekülési útvonal” biztosítása – legyen szó akár a társadalombiztosítás ágairól vagy például nem biztosítható kockázatok esetén a kártalanítási alapról – azonban a kockázatmeg-

18 – Ezzel ellentétben a német Bundesfinanzhof által hivatkozott érvelés, amely tagadni kívánja, hogy a közösségi jog értelmezése az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja tekintetében ügydöntő jelentőségű, és így az előzetes döntéshozatali kérelem előterjesztésére vonatkozó indítvány elutasítását kéri: lásd: a BFH XR 74/96. sz. ügyben 1997. július 11-én hozott ítéletét (BStBl. II 1997, 617. o.), továbbá a BFH 1998. december 16-án hozott ítéletét (BFH-NV 1999, 918. o.).

19 – A C-372/04. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 2006, I-4325. o.) 91. pontja.

20 – Lásd különösen a C-159/91. és C-160/91. sz., Poucet és Pistre egyesített ügyekben 1993. február 17-én hozott ítélet (EBHT 1993, I-637. o.) 15. és 18. pontját, valamint a C-264/01., C-306/01., C-354/01. és C-355/01. sz., AOK Bundesverband és társai egyesített ügyekben 2004. március 16-án hozott ítélet (EBHT 2004, I-2493. o.) 47. pontját.

osztás korlátozása révén mindenképpen eleve csorbítja a nemzeti szolidaritás eszméjét.

i. A tanulóknak a szülők anyagi helyzete alapján történő kiválasztására vonatkozó, alkotmányjogilag szabályozott tilalom relevanciájáról

40. Még ha úgy is tűnne számomra, hogy ezen ítélkezési gyakorlat konzekvenciái átgondolásra szorulnak, aligha valószínű – mivel a nagytanács viszonylag új keletű ítéletéről van szó –, hogy a Bíróság a Watts-ügyben hozott ítéletben lefektetett jogi álláspontot máris felülbírálja.

A Watts-ügy megoldását alapul véve azonban a jelen ügyre elvileg kiterjed az EK 49. cikk hatálya.

b) Az EStG 10. §-a (1) bekezdése 9. pontjának hátrányosan megkülönböztető jellegéről

41. Az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja nem lenne hátrányosan megkülönböztető, ha a bel- és külföldi oktatási magánintézmények számára történő tandíjfizetés eltérő adózási kezelése objektív indokok alapján igazolható lenne, méghozzá különösen azon az alapon, hogy az oktatási intézmények e két kategóriája nem összehasonlítható.

42. Amint az a Finanzgericht tájékoztatásából is kitűnik, az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja szerint a más tagállamban lévő iskoláknak fizetett tandíj alapvetően nem minősül jövedelemadó-csökkentő különleges kiadásnak.²¹ A Bundesfinanzhof legújabb ítélkezési gyakorlata szerint ez alól kivételt képeznek a nemzeti kulturális miniszterek konferenciája által elismert külföldi német iskolák,²² valamint az európai iskolák²³. Ennek oka abban rejlik a Bundesfinanzhof szerint, hogy a külföldi német iskolák – csakúgy, mint a belföldi iskolák – a német iskolai hatóság ellenőrzése alatt állnak, az európai iskoláknak pedig olyan a jogállása, amely megfelel az államilag engedélyezett iskolák helyzetének.

43. E különleges esetektől eltekintve a külföldi székhelyű iskolák (a továbbiakban: külföldi iskolák) nem állnak közvetlenül a német iskolai hatóság ellenőrzése alatt, így az ilyen iskoláknak fizetett tandíj adójogi kedvezményezettsége már ezen előfeltételt sem

21 – Lásd ugyancsak Söhn: Kirchhof/Söhn, *Einkommensteuergesetz*, kommentár; 9. kötet, 10. § (1) bekezdés 9. pont, L 66, Heidelberg 2005.

22 – A Bundesfinanzhof XI R 32/03. sz. 2004. december 14-én hozott ítélete.

23 – A Bundesfinanzhof XI R 1/04. sz. 2006. április 5-én hozott ítélete.

teljesíti. Az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja nem állít fel semmilyen objektív kritériumot, amely alapján a német és a külföldi iskolák számára fizetett tandíj levonhatósága meghatározható lehetne. Az adókedvezményezettséget ezzel szemben kizárólag a németországi illetőséghez köti (kivéve a külföldi német, valamint az azokkal, úgy tűnik, azonosan minősülő európai iskolákat). A külföldi iskolák ezért a tandíjak nagyságától függetlenül automatikusan ki vannak zárva az adókedvezményből. Ha ily módon az illetőség alaki követelménye döntő a kedvezmény szempontjából, az anyagi helyzet alapján történő kiválasztás anyagi kritériuma nem adhat lehetőséget az adózásbeli megkülönböztetés igazolására.

ii. A bel- és külföldi oktatási magánintézmények összehasonlíthatóságáról

44. Mivel az EStG 10. §-a (1) bekezdése 9. pontjának megkülönböztető jellege már az illetőség alaki követelményéből következik, a német kormány által a bel- és külföldi oktatási magánintézmények összehasonlíthatóságának hiányára vonatkozóan kifejtetteket csak kiegészítő jelleggel kell vizsgálni.

45. A közösségi jog elismeri a tagállamok döntési mozgásterét a nemzeti oktatási ügyek alakítása során. Ahogy arra már a bevezető megjegyzésekben is utaltunk, a tagállamok feladata az oktatás megszervezése és működtetése. Ennek folyamányaként a tagállamok meghatározhatják a saját, nemzeti értékrendjén alapuló követelményeket, amelyek betartását elvárják az e feladatot ellátó iskoláktól.

46. Az adókedvezmények nyújtásában megnyilvánuló közvetett állami támogatásoknak ezen követelmények teljesítéséhez kötése²⁴, amelyek tekintetében így a Közösség más tagállamaiban található iskoláknak is meg kell mérettetniük magukat, közösségi jogi szempontból nem kifogásolható, amennyiben ezen követelmények az érintett oktatási szolgáltatások visszterhessége alapján egyáltalán alkalmazhatók. Amennyiben a külföldi iskolák nem felelnek meg a felállított követelményeknek, nincsenek abban a helyzetben, hogy az állami oktatási feladatoknak az adott tagállam közösségi jogi szempontból elismerendő saját értékrendje szerint, megfelelő módon történő ellátásában részt vegyenek. Ilyen esetben az adózási megkülönböztetés nem jelent korlátozást, mivel hiányzik

24 – Ebben az értelemben lásd a magánjogi alapítványok közhasznúságának elismerésére irányuló érvelést a C-386/04. sz. Stauffer-ügyre vonatkozó 2005. december 15-i indítványom (EBHT 2006., I-8203. o.) 91. és 93. pontjában.

az ehhez alapvetően szükséges összehasonlíthatóság a kedvezményezett belföldi iskolákkal.

47. A kérdés az, hogy itt a szükséges összehasonlíthatóság azért hiányzik, mert az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja a német kormány véleménye szerint kizárólag a *nem* nyereségorientáltan működő, túlnyomórészt állami költségvetésből finanszírozott iskolákra vonatkozik. A jelen ügyben ugyanis csak azokat a külföldi iskolákat kell vizsgálni, amelyek (mint a tényállásban meghatározott iskola is) az EK 50. cikk értelmében szolgáltatásokat nyújtanak, és ennek keretében széleskörűen magántőkéből finanszírozzák azokat, valamint nyereségszerzésre törekcszenek, különben már az alapszabadság hatálya sem terjedne ki rájuk.²⁵

48. A szükséges összehasonlíthatóságot mindenesetre nem teremti meg már az, hogy az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja által kedvezményezett belföldi iskolák – ahogy az a GG 7. cikk (4) bekezdésére való utalásból következik – magánintézmények, és nem állami iskolák, ugyanúgy, mint a releváns külföldi iskolák. Ugyanis ezek a belföldi iskolák főszabály szerint a magánintézményi jellegük ellenére sem kérhetnek költségeiket fedező díjakat, mivel ők is azon

tilalom hatálya alá tartoznak, amely szerint a tanulók kiválasztása nem történhet a szülők anyagi helyzete alapján. Éppen ehhez kapcsolódik a jelentős állami támogatás iránti igény. Ez az „államilag akkreditált helyettesítő iskolák” esetében közvetlenül a GG 7. cikke (4) bekezdésének harmadik mondatából következik, míg az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontjában megjelölt egyéb iskolák esetében a mindenkori tartományi jogi engedélyből, illetve elismerésből adódhat.

49. Mégsem zárható ki, hogy vannak olyan belföldi iskolák, amelyek az EK 49. és azt követő cikkek értelmében vett szolgáltatást nyújtnak minősülnek, ugyanakkor megfelelnek az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontjában foglalt anyagi feltételeknek is, és így eleget tesznek az összehasonlíthatóság követelményének, mint az a tárgyalás során felhozott példákbl is kiderült.

50. Ugyan nem ez az általános eset, de az alábbiakban bemutatandó két konstellációban mégis lehetséges. Egyrészt a kiválasztási tilalom küszöbét el nem érő tandíjfizetések magánintézmények támogatásaiból kiegészíthetők²⁶ oly mértékig, hogy az iskola nyere-

25 – Lásd a fenti 30. pontot.

26 – Ebbe az irányba mutat a Bizottság EK 234. cikk szerint eljárásához kapcsolódó beadványának 38. pontja (14. lábjegyzet), valamint az EK 226. cikk szerinti keresetének 42. pontja (22. lábjegyzet).

ségorientáltan működjön. Másrészt kivételes esetben elképzelhető, hogy valamely iskolát túlnyomórészt tandíjából finanszíroznak, és ennek ellenére az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja szerint támogatásra jogosult, mivel ez a rendelkezés nem feltételezi, hogy az itt szabályozott iskolákat túlnyomórészt közpénzekből tartják fenn.

51. Ami az első változatot illeti, utalhatunk a magániskolák lehetséges, tandíjából és magánintézmények befizetéseiből álló vegyes magánfinanszírozására annak érdekében, hogy elérjék költségeik fedezésének határát.²⁷ Ennek az sem mond ellent, hogy az iskolát csak részben tartják fenn a tanulók, illetve szülei. Ahogy a fentiekben bemutatott Humbel- és Wirth-ügyben hozott ítélet is mutatja, az EK 50. cikk értelmében vett visszterhesség csupán „különösen” a tanulók, vagy szülei általi magánfinanszírozást követel meg.²⁸ Az ilyen visszterhesség fennállásának megállapításához elegendő, hogy a finanszírozási szükséglet jelentős részét a tandíjbefizetések fedezzék, és ezt egészítsék ki egyéb magánszemélyek vagy szervezetek, például a támogató szervezetek további befizetése, amelyek jelentős részét a szülők adományai teszik ki. Végző soron sokkal inkább az a meghatározó, hogy a finanszíro-

zás túlnyomórészt nem állami befizetésekből történik.²⁹ Ennek felel meg a Bíróság ítélkezési gyakorlata, amelyet az EK 49. cikk más területen történő alkalmazásával kapcsolatban alakított ki, amely szerint nem az a mérvadó, hogy a díjazás attól a személytől származzon, aki a szolgáltatást igénybe veszi.³⁰

52. A második változatot tekintve a GG 7. cikke (4) bekezdésének harmadik mondata ugyan kizárja a nagyrészt tandíjból finanszírozott helyettesítő iskolákat. A kiválasztási tilalom és ezzel együtt az állami támogatás iránti igény alkotmányjogilag azonban csak ezekre a helyettesítő iskolákra vonatkozik, és éppen nem alkalmazható az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja alá tartozó, e rendelkezés szóhasználat szerinti kiegészítő iskolákra,³¹ amiből e kiegészítő iskolák legalábbis nagyjából magánúton történő finanszírozásának lehetősége következik.

53. Kizárólag ebből nem lehet arra következtetni, hogy a javarészt díjából finanszí-

27 – A 2006. május 2-i tárgyalás során a felperes alapügyben szereplő képviselője arra mutatott rá, hogy a magániskolák meghatározott esetekben nem kizárólag tandíjából tartják fenn magukat, hanem támogató szervezetek befizetéseiből is, amelyek bevételeit „önkéntes” adományok, különösen a szülők adományai alkotják.

28 – A 10. lábjegyzetben hivatkozott Humbel-ügyben hozott ítélet 17. pontja és a 10. lábjegyzetben hivatkozott Wirth-ügyben hozott ítélet 17. pontja.

29 – Ebbe az irányba mutat Van Gerven főtanácsnok 16. lábjegyzetben hivatkozott Kraus-ügyre vonatkozó indítványának 20. pontja és Slynn főtanácsnok 293/83. sz. Gravier-ügyre vonatkozó indítványa (1985. február 13-án hozott ítélet, EBHT 1985., 593. o.).

30 – A 352/85. sz., Bond van Adverteerders és társai ügyben 1988. április 26-án hozott ítélet (EBHT 1998., 2085. o.) 16. pontja; a C-51/96. és C-191/97. sz., Deliège egyesített ügyekben 2000. április 11-én hozott ítélet (EBHT 2000., 1-2549. o.) 56. pontja és a C-157/99. sz. Smits és Peerbooms ügyben 2001. július 12-én hozott ítélet (EBHT 2001., 1-5473. o.) 57. pontja.

31 – Schmitt-Kammler, in: Sachs: *Grundgesetz*, kommentár, 7. cikk 62. pont, München, 1999; Gröschner, in: Dreier: *Grundgesetz*, kommentár, I. kötet, 7. cikk 105. pont, Tübingen, 1996; Robbers, in: Mangoldt/Klein/Starck: *Das Bonner Grundgesetz*, kommentár, I. kötet, 7. cikk 191., 199. és 209. pont, München, 1999.

rozott kiegészítő iskolákat adózási szempontból általában előnyben részesítik. A kedvezményezetség további előfeltétele ugyanis a tartományi jogi elismerés. A német kormány előadása szerint ezen eszköz alkalmazásával a Bundeslandok (szövetségi tartományok) az államilag akkreditált helyettesítő iskolákra alkalmazandó jogi rendszerhez hasonló rendszernek vethetik alá a kiegészítő iskolákat. A szövetségi kormány 2002. augusztus 26-án, a kötelezettségszegés megállapítására irányuló eljárás keretében tett közleményéből³² és a felperesek alapügyben felhozott példáiból azonban megállapítható, hogy erre nem került teljes mértékben sor.

54. Ami ebben az összefüggésben a német szövetségi kormány azon nézetét illeti, amely szerint a fent megkövetelt összehasonlíthatóság megállapításához nem elégséges, hogy csupán *egy* kedvezményezett belföldi magániskolák tartják fenn magukat tandíjuktól, azt az ezzel kapcsolatos hivatkozások³³ nem támasztják alá.

55. Amennyiben Slynn főtanácsnok azt az álláspontot képviseli³⁴, hogy az állami okta-

tásnak a nem gazdasági területhez történő besorolását nem érinti, hogy a szolgáltatás igénybevevőjétől valamilyen összeget követelnek, amely általában nem jelentős, kivételesen azonban megközelítőleg fedezheti a szolgáltatás költségeit, az a német kormány álláspontját támaszthatja alá. Itt azonban általános megállapításról van szó, amely semmilyen összefüggésben nem áll a jelen esetben releváns összehasonlíthatósági problematikával.

56. Így aligha alkalmazható a jelen ügyben fennálló összehasonlíthatósági problematikára az a megállapítás, amely szerint az alapvetően az állam által finanszírozott iskola, amelyet kivételesen magánforrásokból is támogatnak, nem veszíti el ezáltal nem visszterhesen működő intézmény jellegét. Különösen nem lehet arra következtetni ebből, hogy a nagyrészt magántőkéből finanszírozott iskolákat csak azért nem lehet magániskoláknak tekinteni, mert az adózási szempontból kedvezményezett iskolák túlnyomó többsége állami támogatásban részesül.

57. A német kormány álláspontja ellen szól végül a Bíróság ítélkezési gyakorlata is, amely szerint a meg nem engedett különbségtétel megállapításához a csak meghatározott esetekben történő hátrányos megkülönböztetés is elegendő.³⁵

32 – A német szövetségi kormány ott előadta, hogy az EstG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja alapján kedvezményezett magániskolák nem nyújtanak szolgáltatásokat, mivel rendszerint nem nyereségorientáltan működnek. Azok a kivételes esetek, amelyekben egyes iskolák igen alacsony támogatásban részesülnek, és ezért magasabb tandíjat kell szedniük, álláspontja szerint nem változtatnak e megítélésen.

33 – Slynn főtanácsnoknak a 10. lábjegyzetben hivatkozott Humbel-ügyre és a 29. lábjegyzetben hivatkozott Gravier-ügyre vonatkozó indítványa (EBHT. 1985., 603. o.).

34 – A 10. lábjegyzetben hivatkozott Humbel-ügyre vonatkozó főtanácsnoki indítvány.

35 – A 45/75. sz. Rewe-Zentrale ügyben 1976. február 17-én hozott ítélet (EBHT 1976., 181. o.) 17. pontja; a C-152/89. sz., Bizottság kontra Luxemburg ügyben 1991. június 26-án hozott ítélet (EBHT 1991., I-3141. o.) 20. pontja és a C-213/96. sz. Outokumpu-ügyben 1998. április 2-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-1777. o.) 34. pontja.

58. Így megállapítható, hogy az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontját annyiban hátrányosan megkülönböztető jellegűnek kell tekinteni, amennyiben az abban foglalt, meghatározott magániskolák részére járó adókedvezményt azok székhelyétől teszi függővé, és ezáltal amúgy összehasonlítható iskolák között tesz különbséget. Ez az EK 49. cikk megsértését képezi.

c) Igazolás

59. A hátrányos megkülönböztetés igazolására a német kormány a Bidar-ügyben hozott ítéletre hivatkozva³⁶ előadja, a Bíróság elismerte, hogy egy tagállam jogosan kötheti a hallgatók megélhetési költségeinek fedezésére szolgáló támogatás nyújtását (ez adókedvezmény nyújtására is megfelelően alkalmazandó) olyan feltételekhez, amelyek lehetővé teszik, hogy e támogatás (vagy kedvezmény) ne emelkedjen a tagállam által szükségesnek vélt szint fölé. A német szövetségi kormány szerint ezt az érvelést általános összefüggéseibe 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 csökkené-

sét. A német kormány ezzel lényegében arra hivatkozik, hogy az állami költségvetésre többletterh hárulna az EStG 10. §-a (1) bekezdése 9. pontjának az egyes külföldi iskolák számára fizetett tandíjra való kiterjesztése esetén.

60. Ez a kifogás azonban nem problémamentes. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az adóbevételek csökkenése nem szerepel az EK 55. cikkel együtt értelmezett EK 46. cikkben felsorolt okok között, és nyomós közérdekként sem kell figyelembe venni.³⁷ Amennyiben tehát a német szövetségi kormány azért tartja problémásnak a tandíjlevonási jogosultság meghatározott külföldi iskolákra történő kiterjesztését, mert ez adóbevételek csökkenéséhez vezet, a szolgáltatásnyújtás szabadságába való beavatkozás igazolása kizártnak tűnik.

61. Továbbá kérdéses, hogy a Bíróságnak a Bidar-ügyben hozott ítéletben tett megállapításai alkalmazhatók-e az adókedvezmények biztosítására az EK-Szerződésben szabályozott alapvető szabadságokkal összefüggésben. Ezt azonban nem kellene vizsgálni, ha a külföldi iskoláknak az EStG 10. §-a (1) bekezdése 9. pontja szerinti adókedvezmény alóli

36 – A 11. lábjegyzetben hivatkozott Bidar-ügyben hozott ítélet 56. pontja.

37 – A a C-35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4071. o.) 59. pontja, a C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-10829. o.) 50. pontja és a 3. lábjegyzetben hivatkozott Danner-ügyben hozott ítélet 56. pontja.

kizárásának célja, nevezetesen a költségek mérséklése, a Bidar-ügyben hozott ítélettel összhangban kevésbé korlátozó eszközökkel is megvalósítható lenne.

63. A külföldi iskolák hátrányos megkülönböztetésének további igazolása nem állapítható meg.³⁸ Ebben az összefüggésben emlékeztet a Bizottság egyébként arra, hogy az EK 149. cikk (2) bekezdése szerint a tagállamok nyelveinek terjesztése és a diákok mobilitásának ösztönzése a Közösség céljai közé tartozik.

62. Ahogy az a német kormány által előadottakból is kitűnik, az egyes külföldi iskolákra történő kiterjesztés esetén fellépő pénzügyi túlterhelés éppen abból adódik, hogy ezen iskolák támogatási összegei jóval magasabbak lennének, mint a belföldi oktatási intézmények számára nyújtott támogatások, mivel az előzőeknek magasabb tandíjak révén kell magukat fenntartani. Kevésbé korlátozó, de ugyanolyan hatékony, a közösségi jog által sem akadályozott eszköz ennek elkerülésére, hogy a tagállam a tandíjak levonhatóságát mind a bel-, mind a külföldi iskolák tekintetében meghatározott (az eddigi belföldi értékhez igazodó) összegre korlátozza. Ez lehetővé teszi a tagállam számára annak biztosítását, hogy a összkiadások ne emelkedjenek ellenőrizhetetlen mértékben, ugyanakkor pedig, hogy egyes esetekben az általa megfelelőnek ítélt mértékű támogatást nyújtson, és a külföldi iskolákat se zárja ki. A külföldi iskolák teljes kizárása az EStG 10. §-a (1) bekezdése 9. pontja alapján így mindenestre aránytalanak tűnik, ezért a Bidar-ügyben hozott ítélet alkalmazhatóságának eredeti kérdését nem szükséges vizsgálni.

d) Végkövetkeztetés

64. A Finanzgericht Köln által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre (C-76/05. sz. ügy) tehát azt a választ kell adni, hogy az EK 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy a szolgáltatásnyújtás passzív szabadságával ellentétes az a nemzeti jogi rendelkezés, amely szerint a bizonyos belföldi iskoláknak fizetett tandíj összegét le lehet vonni az adóból, de ez nem vonatkozik a Közösség területén lévő más iskoláknak fizetett tandíjra. A közösségi jog jelen állása szerint a nemzeti jogalkotó továbbra is szabadon megállapíthat összegszerű korlátozást a magániskolák adókedvezményére vonatkozóan, illetve meghatározhatja az ilyen iskolák támogathatóságának objektív feltételeit.

³⁸ – Lásd még: Gonella: „Unvereinbarkeit des § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG mit Europarecht“, *Der Betrieb* 1994., 28. sz., 1395. o.

IV – A kötelezettségzegés megállapítására irányuló eljárás (C-318/05. sz. ügy)

A – A pert megelőző eljárás és a Bíróság előtti eljárás

65. A Bizottság először 2002. július 19-i felszólító levelében utalt az EStG 10. §-a (1) bekezdése 9. pontjának közösségi joggal való összeegyeztethetőségére vonatkozó kétségeire. A szövetségi kormány erre a közoktatási rendszerbe bevont német magániskolák különleges jellegére való hivatkozással 2002. augusztus 26-i közleményében azt a választ adta, hogy egyes belföldi iskolák előnyben részesítése nem ütközik az EK-Szerződésbe.

66. A Bizottság fenntartotta véleményét, és 2004. január 9-én indoklással ellátott véleményt adott ki, amelyre válaszul a szövetségi kormány először bejelentette, hogy az EStG 10. §-a (1) bekezdése 9. pontját – annak más rendelkezéssel való helyettesítése nélkül – hatályon kívül kívánja helyezni. Ezt követő, 2005. február 3-i közleményében azonban tájékoztatta a Bizottságot, hogy nem tudja biztosítani a nevezett rendelkezés hatályon kívül helyezéséhez szükséges többséget.

67. A további megbeszélések eredménytelenségére tekintettel a Bizottság 2005. augusztus 16-án keresetet indított a Bíróság előtt.

68. A Bizottság kérelmében

- annak megállapítását kéri, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság – mivel a valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező iskola látogatásáért fizetett tandíjat kivétel nélkül kizárja 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. cikkekből eredő kötelezettségeit;
- a Németországi Szövetségi Köztársaságot az eljárás költségeinek viselésére kéri kötelezni.

B – A felek előadásainak lényege

69. A Bizottság álláspontja szerint az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja ellentétes az EK 49. cikkel. Egyrészt sérül a szolgáltatásnyújtás passzív szabadsága. E tekintetben utalni lehet a Bizottságnak az előzetes döntéshozatali eljárásban (C-76/05. sz. ügy) kifejtett indokaira.³⁹ Ebben az összefüggés-

³⁹ – Lásd a fenti 21. pontot.

ben a Bizottság még arra hívja fel a figyelmet, hogy már a vitatott rendelkezéssel támogatott iskolák magánjellegű szerveződése is a díjazás ellenében nyújtott szolgáltatás feltételezése mellett szól.

70. A német kormánynak a fenti 18. pontban kifejtett ellenvetése szintén nem változtat azon, hogy az EK 49. cikket megsértették. Az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja nem határoz meg objektív szempontokat, amelyek lehetővé tennék annak meghatározását, hogy milyen körülmények között vonhatóak le a német vagy külföldi iskoláknak fizetett tandíjak.

71. Másrészt a jelen ügyben a C-76/05. sz. ügy alapeljárásának tényállásán kívül a szolgáltatásnyújtás aktív szabadságát is megsértették. A belföldi iskoláknak nyújtott adókedvezmények következtében a külföldi iskolák nagyobb nehézségek árán tudják Németországban sikerrel kínálni szolgáltatásait.

72. Továbbá a Bizottság véleménye szerint Németország az EK 18., az EK 39., az EK 43. cikket is megsértette. Ez érinti az EK más tagállamból származó munkavállaló, az önállóan letelepedő és a magánjellegű okokból Németországba költöző szülők jogát, hogy gyermekeik iskolai oktatását a származási országukban folytassák, ugyanúgy, mint a német szülők jogát, akik elköltözésükre tekintettel más tagállamban kívánják gyermekeiket magániskolába küldeni.

73. Ehhez kapcsolódóan az érintett külföldi iskolák letelepedéshez való szabadságát is megsértették. Az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja ugyanis szükségessé teszi, hogy az iskola Németországban letelepedjen annak érdekében, hogy a német iskolákkal folytatott versenyben ne kerüljön hátrányos helyzetbe.

74. Végül a külföldi iskolák látogatásának kizárása az adókedvezmények alól az EK 149. cikk (2) bekezdésében foglalt közösségi céllal együttesen értelmezett EK 10. cikkel is ellentétes.

75. Ezzel szemben a *német szövetségi kormány* azon az állásponton van, hogy a közösségi jog megsértésére nem került sor. Az EK 49. cikk tekintetében az előzetes döntéshozatali eljárásban (C-76/05. sz. ügy) előadott, erre vonatkozó érvelésére utalunk. Ezenkívül a német kormány ellenkérelmében előadja, hogy az EK más tagállamaiban található német iskolák is az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja alá eshetnek.

76. A német kormány szerint az EK 18., az EK 39. és az EK 43. cikk sem érintett, mivel a közösségi jog megsértése elismerésének a jogkövetkezménye – azaz a külföldi iskolák részére fizetett tandíj adóból való levonhatósága – ellentétben állna azzal, hogy az

oktatási rendszer megszervezése nem tartozik a közösségi intézmények hatáskörébe.

nyújtás szabadságának (aktív) joga is érintett. A belföldi magániskoláknak nyújtott adókedvezmények következtében a külföldi iskolák nagyobb nehézségek árán tudják hatékonyan feljárnani szolgáltatásaikat Németországban.

C – A jogkérdésről

1. A szolgáltatásnyújtás szabadságának állítólagos megsértéséről

77. A kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárás tárgya ugyanaz a nemzeti szabályozás, mint az előzetes döntéshozatalra irányuló eljárásé is, nevezetesen az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja.

78. Így az előzetes döntéshozatali eljárás (C-76/05. sz. ügy) keretében az EK 49. cikk hatályára⁴⁰, illetve a szóban forgó nemzeti szabályozás megkülönböztető jellege alapján az EK 49. cikk megsértésére⁴¹ vonatkozó fenti megállapítások megfelelően alkalmazandók.

79. A szolgáltatásnyújtás passzív szabadságán kívül az EK más tagállamában letelepedett magániskolákat illető, a szolgáltatás-

80. A szolgáltatásnyújtás szabadságának az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja szerinti korlátozása azonban nem igazolható⁴².

81. Ezért megállapítható, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontjában foglalt rendelkezés által megsértette a szolgáltatásnyújtás EK 49. cikk szerinti aktív és passzív szabadságát.

2. A munkavállalók szabad mozgásának és a letelepedés szabadságának állítólagos megsértéséről (EK 39. és EK 43. cikk)

82. A C-76/05. sz. ügytől eltérően a kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárásban (C-318/05) azt is vizsgálni kell, hogy az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja sérti-e az EK 39. és az EK 43. cikket.

40 – A 29. és az azt követő pontok.

41 – A 41. és az azt követő pontok.

42 – Az 59. és az azt követő pontok.

83. 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 fizetős iskolába járnak. Az EStG 1. §-a (1) bekezdésének első mondata alkalmazásában a német területen illetőséggel rendelkező munkavállalók teljes körűen jövedelemadó-kötelesek. Ugyanez vonatkozik a határ menti ingázókra, akik németországi illetőséggel nem rendelkeznek, de tevékenységüket ott folytatják, és az EStG 1. §-a (3) bekezdésének megfelelően kérelmükre szintén teljes körűen jövedelemadó-kötelesek. Az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja nem teszi lehetővé, hogy a munkavállalók adókedvezményben részesüljenek a fizetett tandíj egy része után, ellenében azzal az esettel, ha gyermekeik németországi iskolába járnának, és így hátrányos helyzetet idéz elő, amely alkalmas arra, hogy visszatartsa őket attól, hogy a jövőben éljenek az EK 39. és az EK 43. cikkben biztosított jogokkal.

84. Az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja – fordított esetben – arra is alkalmas, hogy német állampolgárokat is hátrányos helyzetbe hozzon, ha másik tagállamba helyezik át a lakóhelyüket, és gyermekük ott jár fizetős iskolába. Általában ők nem jövedelemadó-kötelesek Németországban, amikor elhagyják e tagállamot, így hátrányos helyzetbe hozásuk a német adójogi szabályozás alapján kizárt. Mindazonáltal az EStG 1. §-ának (2) bekezdése alapján e szabály nem alkalmazandó a külföldön dol-

gozó köztisztviselőkre, illetve az Európai Közösségek kiváltságairól és mentességeiről szóló, 1965. április 8-i jegyzőkönyv⁴³ 14. cikke értelmében nem alkalmazandó az Európai Közösségek német tisztviselőire sem. Amennyiben külföldön található, fizetős iskolába járatják gyermekeiket – a külföldi német iskolák és az európai iskolák kivételével⁴⁴ – az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja nem teszi lehetővé, hogy jövedelmükből levonják a befizetett tandíjat.

85. Az a körülmény, hogy az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja a tandíj címén járó adókedvezményben való részesülés lehetőségét az iskola elhelyezkedésétől teszi függővé, nem érinti közvetlenül a más tagállamban található – az adókedvezményből kizárt – magániskolák letelepedési szabadságát, amelyeknek azért, hogy adókedvezményben részesüljenek, le kellene telepedniük Németországban; ez sokkal inkább az őket megillető szolgáltatásnyújtás passzív szabadsága sérelmének másik oldalát jelenti.

86. A leírt hátrányos hatásokat szintén nem lehet igazolni.⁴⁵

87. Így megállapítható, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság – mivel az

43 – HL 1967. L 152., 13. o.

44 – Lásd a Bundesfinanzhof 22. és 23. lábjegyzetben hivatkozott, újabb ítélkezési gyakorlatát.

45 – Lásd a C-76/05. sz. ügyre vonatkozóan a fenti 59. és azt követő pontokban kifejtetteket.

EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja alapján kizárta az adólevonás köréből a külföldi iskolák számára fizetett tandíjat – nem teljesítette az EK 39. és az EK 43. cikkből eredő kötelezettségeit sem.

89. A Bizottság előadja azonban, hogy a C-76/05. sz. ügy alapeljárásának tényállásától eltérően az a helyzet, amikor a magánjellegű okból Németországba költözött, más EK-tagállambeli személyek a gyermekeiket a származási államukban kívánják beiskolázni, az EK 12. cikk első bekezdésével együttesen értelmezett EK 18. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozik.

3. A szabad mozgáshoz való általános jog állítólagos megsértéséről (az EK 18. cikknek az EK 12. cikk első bekezdésével együttesen értelmezett (1) bekezdése)

a) Hatály

88. Először is kérdéses, hogy az EK 12. cikk első bekezdésének és az EK 18. cikk (1) bekezdésének alkalmazhatósága – mint ahogy az előzetes döntéshozatali eljárás (C-76/05. sz. ügy) keretében is⁴⁶ – már kizárt-e amiatt, hogy a közösségi jog valamely különös rendelkezése elsőbbséget élvez. Ha a szülők – a Bizottság előadásának megfelelően – közvetett módon a szabad mozgáshoz való jogukat gyakorolják azáltal, hogy gyermeküket más tagállamban küldik iskolába, ez a helyzet rendszerint az EK 49. cikk és az azt követő cikkek szerinti szolgáltatásnyújtás (passzív) szabadságának hatálya alá tartozik, mint ahogy a C-76/05. sz. ügyben is.

90. Ezzel egyet kell érteni: amikor külföldi szülők tisztán magánjellegű okokból a Németországi Szövetségi Köztársaságba költöznek, a szabad mozgáshoz való jogukat gyakorolják (EK 18. cikk (1) bekezdése), ha semmilyen más tevékenységet nem végeznek Németországban.⁴⁷ Emellett azonban nem zárható ki, hogy más bevételek alapján a jövedelemadó alá tartozónak fogják őket tekinteni.

91. Az EK 12. cikk első bekezdésének és az EK 18. cikk (1) bekezdésének alkalmazhatóságát nem zárja ki, hogy ilyen esetben nem fejtenek ki gazdasági tevékenységet más tagállamban.⁴⁸ A tényállásnak az EK 12. cikk szerint a „szerződés alkalmazási körébe” kell tartoznia, a Bíróság azonban korábbi ítéleteiben kifejtette, hogy csak azok

47 – Különben munkavállalónak (EK 39. cikk) vagy önálló vállalkozónak (EK 43. cikk) kellene tekinteni őket.

48 – A C-413/99. sz. Baumbast-ügyben 2002. szeptember 17-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-7091. o.) 80–84. pontja értelmében az EK 12. cikk első bekezdésére és az EK 18. cikk (1) bekezdésére való hivatkozás nem feltételezi gazdasági tevékenység folytatását az EK 39., EK 43. vagy az EK 49. cikk értelmében más tagállamban.

46 – Lásd a fenti 26. pontot.

a szabályozások tartoznak a Szerződés hatálya alá, amelyek az oktatáshoz való hozzáférést érintik.⁴⁹ Az EstG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja azonban különféle német magániskolákat részesít kedvezményben, így többek között és elsősorban az általános oktatást nyújtó iskolákat is. Ugyanakkor az ezekben az ügyekben hozott ítéletek kihirdetése óta az Európai Unióról szóló szerződés beiktatta az EK-Szerződésbe az uniós állampolgárságot, és beiktatta harmadik részének VIII. (jelenleg XI.) címébe a 3. fejezetet, amely az oktatással és a szakképzéssel foglalkozik, ezáltal pedig kiszélesítette a Szerződés alkalmazási körét. Ebből az okból kifolyólag a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében a fogadó tagállam területén jogszerűen tartózkodó uniós állampolgár minden olyan helyzetben hivatkozhat az EK 12. cikkre, amely a közösségi jog tárgyi hatálya alá tartozik.⁵⁰ Az ilyen helyzetek közé sorolható be az EK 18. cikkben biztosított, a tagállamok területén történő szabad mozgás és tartózkodás jogának gyakorlása.⁵¹

b) Hátrányos megkülönböztetés

93. Az EK 12. cikk első bekezdéséből és az EK 18. cikk (1) bekezdéséből az is következik, hogy a szülőknek, akiknek gyermekei az EK más tagállamában járnak iskolába, joguk van a belföldiekkel azonos bánásmóddhoz.⁵² Ezt azonban nem veszi figyelembe az olyan nemzeti adózási szabályozás, amelynek alapján – ahogy azt már a C-76/05. sz. ügyben az EK 49. cikk tekintetében bemutattuk⁵³ – a szülőket automatikusan azért terhelik magasabb adók, mert gyermekeiket külföldi magániskolába járatják.

c) Igazolás

92. Így az általános oktatást nyújtó iskoláknak fizetett tandíjra vonatkozó adókedvezmény is az EK 12. cikk első bekezdésének és az EK 18. cikk (1) bekezdésének „alkalmazási körébe” tartozhat.

94. E tekintetben is utalhatunk a C-76/05. sz. ügyben a szolgáltatásnyújtás szabadsága tekintetében kifejtettük.⁵⁴ A Szerződés hatáskörmegosztására való esetleges hivatkozás alkalmas arra, hogy más eredményt alapozzon meg. Az általános oktatás és a szakképzés alapvetően a tagállamok hatáskörébe tartozik,⁵⁵ de ahogy azt a már hivatkozott EK 149. cikk (2) bekezdése is

49 – A 24/86. sz. Blaizot-ügyben 1988. február 2-án hozott ítélet (EBHT 1988., 379. o.) 11. és 15. pontja és a 29. lábjegyzetben hivatkozott Gravier-ügyben hozott ítélet 25. pontja.

50 – A a C-85/96. sz. Martínez Sala ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-2691. o.) 63. pontja, a 11. lábjegyzetben hivatkozott Bidar-ügyben hozott ítélet 32. pontja és a C-184/99. sz. Grzelczyk-ügyben 2001. szeptember 20-án hozott ítélet (EBHT 2001. I-6193. o.) 32. pontja.

51 – A C-274/96. sz. Bickel és Franz ügyben 1998. november 24-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-7637. o.) 15. és 16. pontja és a C-148/02. sz. Garcia Avello ügyben 2003. október 2-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-11613. o.) 24. pontja.

52 – Az 50. lábjegyzetben hivatkozott Grzelczyk-ügyben hozott ítélet 30–32. pontja.

53 – Lásd a fenti 41. és azt követő pontokat.

54 – Lásd a fenti 59. pontot.

55 – Lásd a fenti 2. és 45. pontot.

mutatja, ez nem mentesíti teljesen a tagállamokat azon kötelezettség alól, hogy oktatási intézkedéseik keretében a közösségi jog rendelkezéseit figyelembe vegyék.

4. Költségek

d) Véggövetkeztetés

95. Így megállapítható, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság – mivel az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontja alapján kizárta az adólevonásból a külföldi iskolák számára fizetett tandíjat – nem teljesítette az EK 18. cikkel együttesen alkalmazandó EK 12. cikkből eredő kötelezettségeit.

96. 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 pervesztes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.

V – Véggövetkeztetések

97. Javasolom, hogy a C-76/05. sz. ügyben a Finanzgericht Köln által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre a Bíróság azt a következő választ adja:

„Az EK 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy a szolgáltatásnyújtás passzív szabadságába ütközik az a nemzeti jogi rendelkezés, amely szerint a bizonyos belföldi iskoláknak fizetett tandíj összegét le lehet vonni az adóból, viszont ez nem vonatkozik a Közösség területén lévő más iskoláknak fizetett tandíjra.

A közösségi jog jelen állása szerint a nemzeti jogalkotó továbbra is szabadon megállapíthat összecszerű korlátokat a magániskolák adókedvezményére vonatkozóan, illetve meghatározhatja az ilyen iskolák támogathatóságának objektív feltételeit.”

98. A C-318/05. sz. ügyben javasolom, hogy a Bíróság

- állapítsa meg, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság – mivel a más tagállamban illetőséggel rendelkező iskola látogatásáért fizetett tandíjat kivétel nélkül kizárja az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 9. pontjában meghatározott különleges kiadások címén járó adókedvezményből – nem teljesítette az EK 12. cikkel együttesen alkalmazandó EK 18., az EK 39., az EK 43. és az EK 49. cikkből eredő kötelezettségeit, és
- a Németországi Szövetségi Köztársaságot kötelezze az eljárás költségeinek viselésére.