

C?281/06. sz. ügy

Hans-Dieter Jundt és Hedwig Jundt

kontra

Finanzamt Offenburg

(a Bundesfinanzhof [Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Szolgáltatásnyújtás szabadsága – Mellékfoglalkozásként végzett oktatói tevékenység – A »díjazás« fogalma – Költségtérítés – Az adómentességre vonatkozó szabályozás – Feltételek – Belföldi egyetem által fizetett díjazás”

Az ítélet összefoglalása

1. *Szolgáltatásnyújtás szabadsága – A Szerződés rendelkezései – Hatály*

(EK 45. cikk, (1) bekezdés, EK 49. cikk és 50. cikk)

2. *Szolgáltatásnyújtás szabadsága – Korlátozások – Adójogszabályok*

(EK 49. cikk)

1. Az EK 49. cikk hatálya alá tartozik egy másik tagállam területén található közjogi jogi személy, mint például egy egyetem alkalmazásában, valamely tagállam adóalanya által végzett tanári tevékenység akkor is, ha azt mellékállásban, mintegy tiszteletbeli tevékenységként végzik.

A tevékenység gazdasági jellege, tehát az, hogy a tevékenység kizárólag ellentételezésért folytatható, a meghatározó abból a szempontból, hogy a Szerződés szolgáltatásnyújtásra vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartozik-e a tevékenység. Ezzel ellentétben, e tekintetben nem szükséges az, hogy a szolgáltatás végzőjét haszonszerzési cél vezérelje. Egyebekben az a tény, hogy a díjazott oktatói tevékenységet egyetem, azaz közjogi jogi személy, megbízásából végezték, nem vonja ki az EK 49. cikk hatálya alól a szolgáltatást, amennyiben az egyetemi oktatói tevékenységek nem tartoznak az EK 50. cikkel összefüggésben értelmezett EK 45. cikk első bekezdésében meghatározott eltérés hatálya alá, mivel ezt az eltérési lehetőséget azokra a tevékenységekre kell korlátozni, amelyek önmagukban véve is a közhatalom gyakorlásában való közvetlen és sajátos részvételnek minősülnek.

(vö. 32–33., 35., 37–39. pont és a rendelkezés rész 1. pontja)

2. Nem igazolja közérdeken alapuló kényszerítő ok a szolgáltatásnyújtás szabadságának azon korlátozását, amelynek értelmében egy nemzeti szabályozás az adómentességet a belföldön letelepedett egyetemek – közjogi jogi személyek – által a mellékfoglalkozásként végzett oktatói tevékenység ellentételezéseként fizetett díjazás vonatkozásában biztosítja, és más tagállamban letelepedett egyetemek által fizetett díjazások esetén megtagadja.

Az ilyen szabályozás – amely a nemzeti közjogi jogi személyeknél tevékenységet végző belföldi és külföldi állampolgárokra ugyanúgy alkalmazandó – a más tagállamokban letelepedett igénybe vevők számára nyújtott szolgáltatások kedvezőtlenebb bánásmódjához vezet a belföldön nyújtott szolgáltatások számára biztosított bánásmódhoz képest. A szolgáltatásnyújtás szabadságának

korlátozását nem igazolhatja az oktatás, a kutatás és a fejlesztés előmozdítása, amennyiben az veszélyezteti a tevékenységüket mellékfoglalkozásként végző oktatóknak a szolgáltatásnyújtás Közösségen belüli helyének megválasztására irányuló szabadságát, anélkül hogy igazolták volna, hogy az oktatás előmozdítására vonatkozó állítólagos célkitűzés eléréséhez szükség lenne az alapügyben szereplő adómentesség kizárólag azon adóalanyok számára történő biztosítására, akik belföldi egyetemeken végeznek mellékfoglalkozásban oktatói tevékenységet. Másrészt e korlátozást nem igazolhatja az adórendszer koherenciája biztosításának szükségessége sem, amennyiben nem áll fenn közvetlen összefüggés a nemzeti egyetemek által fizetett költségterítés adómentessége és ennek a kedvezménynek egy meghatározott adóteherrel való kiegyenlítése között.

Másrészt az a tény, hogy a tagállamok hatáskörébe tartozik az oktatási rendszerük szervezeti elvont döntés, nem teszi a közösségi joggal összeegyeztethetővé az említett szabályozást, amely az adómentességet a tevékenységüket belföldi állami egyetemek alkalmazásában vagy megbízásából végző adóalanyok számára biztosítja. Ez a szabályozás nem az oktatás tartalmára vagy az oktatási rendszer szervezésére vonatkozó intézkedés, hanem általános jellegű adójogi intézkedés, amely abban az esetben biztosít adókedvezményt, ha valamely személy tevékenységét a közösségnek szenteli. Még ha egy ilyen szabályozás az oktatási rendszerhez kapcsolódó intézkedésnek minősül is, továbbra sem egyeztethető össze a Szerződéssel, mivel befolyásolja a tevékenységüket mellékfoglalkozásként végző oktatóknak a szolgáltatásnyújtásuk helyére vonatkozó választását.

(vö. 54., 56–57., 61., 69., 71., 73., 83–85., 88–89. pont és a rendelkezés rész 2–3. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2007. december 18. (*)

„Szolgáltatásnyújtás szabadsága – Mellékfoglalkozásként végzett oktatói tevékenység – A »díjazás« fogalma – Költségterítés – Az adómentességre vonatkozó szabályozás – Feltételek – Belföldi egyetem által fizetett díjazás”

A C-281/06. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2006. június 28-án érkezett, 2006. március 1-jei határozatával terjesztett elő az előtte

Hans-Dieter Jundt,

Hedwig Jundt

és

a Finanzamt Offenburg

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klu?ka, P. Lindh és A. Arabadjiev bírák,

f?tanácsnok: M. Poiares Maduro,

hivatalvezet?: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- H. Jundt és H.?D. Jundt képviselőjében H.?D. Jundt, Rechtsanwalt,
- a német kormány képviselőjében M. Lumma, meghatalmazotti min?ségben,
- Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében E. Traversa és W. Mölls, meghatalmazotti min?ségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2007. október 10?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az EGK?Szerz?dés 59. cikkének (kés?bb az EK?Szerz?dés 59. cikke, jelenleg, módosítást követ?en, EK 49. cikk) és az EGK?Szerz?dés 128. cikkének (kés?bb, módosítást követ?en, az EK?Szerz?dés 120. cikke, jelenleg EK 149. cikk) értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a Németországban lakóhellyel rendelkező H. Jundt és H.?D. Jundt (a továbbiakban: a Jundt házaspár) és a Finanzamt Offenburg közötti, annak tárgyában indult peres eljárás keretében terjesztették el?, hogy ez utóbbi megtagadta egy másik tagállamban letelepedett egyetemen mellékfoglalkozásként végzett oktatói tevékenység során szerzett költségterítés 1991?es adóévre vonatkozóan jövedelemadó alól mentes bevételeként való figyelembevételét, mivel a jövedelemadóra vonatkozó nemzeti szabályozás ennek a mentességnek az alkalmazását a német közjogi szervezetekt?l származó díjazásokra korlátozza.

Nemzeti jogi háttér

3 A jövedelemadóról szóló német törvény (Einkommensteuergesetz, a továbbiakban: EStG) az alapügy tényállása idején alkalmazandó 1. §?a (1) bekezdésének első monda úgy rendelkezik, hogy a Németországban lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező természetes személyek teljes jövedelme adóköteles.

4 Az EStG 2. §?ának (2) bekezdése értelmében a jövedelem a haszonból vagy a bevétel költségeket meghaladó részéb?l áll.

5 Az EStG 3. §?ának 26. pontja, mely a törvény „adómentes bevételek”-kel foglalkozó részében szerepel, a következ?képpen rendelkezik:

„Adómentes(ek):

[...]

26. a belföldi közjogi jogi személy vagy a társasági adóról szóló törvény (Körperschaftssteuergesetz) 5. §a (1) bekezdésének 9. pontja alá tartozó, közhasznú, jótékony vagy egyházi célok (az adózás rendjéről szóló törvény [Abgabeordnung] 52–54. §a) el?segítésére m?köd? szervezetek alkalmazásában vagy megbízásából végzett oktató, képz?, nevel? mellékfoglalkozásért vagy ehhez hasonló mellékfoglalkozási tevékenységért, a mellékfoglalkozású m?vészi tevékenységért, vagy id?s, beteg illetve fogyatékkal él? emberek mellékfoglalkozású ápolásáért kapott költségtérítés. Az 1. mondatban megjelölt tevékenységekért kapott bevételt évi összesen 2400 DM összegig kell költségtérítésnek tekintetni [...].”

Az alapügy és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

6 A Jundt házaspárra együttesen vetik ki Németországban a jövedelemadót. A Németországban lakó és f?oglalkozásként ebben az országban ügyvédként dolgozó H.?D. Jundt 1991-ben 16 órás el?adássorozatot tartott a Strasbourgi Egyetemen, melyért bruttó 5760 FRF összeget kapott (mely 1612 DEM-nek felelt meg).

7 A Finanzamt Offenburg az 1991?es évre vonatkozó jövedelemadót megállapító határozatában ezt a bruttó kifizetést a jövedelemadó hatálya alá vonta.

8 A Jundt házaspár fenntartotta, hogy a kifizetést az EStG 3. §ának 26. pontja értelmében mentesíteni kellene a jövedelemadó alól. Úgy vélik, hogy a közösségi joggal ellentétes ezen adómentesség alkalmazását a német közjogi szervezetek által fizetett díjazásokra korlátozni.

9 Miután a Finanzamt Offenburg határozatával szemben emelt kifogásuk és a Finanzgericht el?tti eljárásuk eredménytelen volt, a Jundt házaspár felülvizsgálati eljárást kezdeményezett a Bundesfinanzhof el?tt.

10 A Bundesfinanzhof megállapította, hogy H.?D. Jundt akkor részesülhetett volna az EStG 3. §ának 26. pontjában szerepl? adómentességben, ha valamely német – közjogi jogi személy – egyetemen végezte volna tevékenységét, és nem valamely másik tagállam egyetemén. Annak meghatározásához, hogy az ilyen szabályozás megfelel-e a közösségi jog szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek, három kérdés el?zetes döntéshozatalra való el?terjesztését tartja szükségesnek.

11 Mindenekel?tt azt a kérdést teszi fel, hogy valamely egyetem alkalmazásában végzett tanári mellékfoglalkozási tevékenység a szolgáltatásnyújtás szabadságának területére vonatkozó rendelkezések hatálya alá tartozik-e, mivel nem biztos, hogy az EStG 3. §ának 26. pontja alapján esetlegesen adómentességben részesül? összegek valódi díjazásnak min?sülnek. E rendelkezés szerint az adómentes bevételeknek „költségtérítés” jellegük van, és ez alapján úgy t?nik, hogy a fenti tevékenységek ellátásával kapcsolatos kiadások egyszer? megtérítéséről van szó.

12 Ezt követ?en a Bundesfinanzhof azt a kérdést teszi fel, hogy igazolható-e adott esetben a szolgáltatásnyújtás szabadságának az EStG 3. §ának 26. pontjából ered? korlátozása. Úgy ítéli meg, hogy létezhet olyan jogszer? érdek, amely kizárólag a német közjogi jogi személyek alkalmazásában vagy megbízásából végzett mellékfoglalkozási tevékenységekre korlátozza az adókedvezményt.

13 A Bundesfinanzhof szerint ez az igazolás megtalálható az adórendszer koherenciájának

megírásában, ahogyan azt a Bíróság a C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítéletében (EBHT 1992., I-249. o.), valamint a C-300/90. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1992. január 28-án hozott ítéletében (EBHT 1992., I-305. o.) elismerte. Úgy véli, hogy az alapügyben közvetlen összefüggés áll fenn egyrészt a német közjogi jogi személy javára végzett oktatói tevékenység és másrészt a jövedelemadó alóli mentesítés között. Az adójogi kedvezmény csak azért jár, mert az adóalany meghatározott, mintegy tiszteletbeli tevékenységet végez az adót kivető közösség javára, és mentesíti őt bizonyos feladatok alól. Ha az adóalany nem végezné ezt a tevékenységet, a kincstárnak elvileg adót kellene emelnie, hogy az oktatás költségeit viselni tudja, amelyek ezért magasabbak lesznek. A Bundesfinanzhof szerint az EStG 3. §-ának 26. pontja és a szolgáltatásnyújtás ellenében történő adólemondás kölcsönös kapcsolatán alapul.

14 Végezetül, amennyiben az oktatói tevékenységek érintettek, a Bundesfinanzhof azt kérdezi, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló szabályozás nem olyan szabadság körébe illeszkedik-e, amelyet az EK-Szerződés kifejezetten a tagállamokra hagyott, jelen esetben az oktatási rendszer saját hatáskörben történő kialakítására vonatkozó szabadság körébe. A Bundesfinanzhof szerint a szolgáltatásnyújtás szabadsága veszélyeztetésének hiányára kellene következtetni azon szabadság alapján, amely nemcsak a nemzeti oktatási rendszer finanszírozásának kötelezettségét foglalja magában, hanem az oktatási rendszer ösztönzésére irányuló adóintézkedések „belföldi” tevékenységekre való korlátozásának lehetőségét is. A harmadik kérdés arra vonatkozik, hogy az EK-Szerződés 126. cikke milyen hatással van a szolgáltatásnyújtás szabadságának nem igazolt korlátozása megállapítására.

15 E körülmények között a Bundesfinanzhof úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzáró döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1.) Úgy kell-e értelmezni az EK-Szerződés 59. cikkét [...], hogy hatálya alá tartozik a közjogi jogi személy (egyetem) alkalmazásában vagy megbízásából, mellékállásban végzett oktatói tevékenység is, ha a tevékenységért – mintegy tiszteletbeli tevékenységért – csak költségterítést fizetnek?

2.) Ha az első kérdésre adott válasz igenlő: a szolgáltatásnyújtás szabadságának olyan korlátozása, amelynek értelmében a költségterítés csak akkor élvez adókedvezményt, ha belföldi közjogi jogi személy fizeti (jelen esetben az EStG 3. §-ának 26. pontja) igazolást nyerte azáltal, hogy a nemzetállami adókedvezményre csak belföldi közjogi jogi személy javára végzett tevékenység jogosít?

3.) Ha a második kérdésre adott válasz nemleges: úgy kell-e értelmezni az EK-Szerződés 126. cikkét [...], hogy megengedett az oktatási rendszer kialakítását kiegészítő jelleggel segítő adójogi szabályozás (mint itt az EStG 3. §-ának 26. pontja), tekintettel a tagállamok e vonatkozásban fennálló felelősségére?”

Az elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

16 Előjáróban meg kell állapítani, hogy tekintettel arra a körülményre, hogy az alapeljárás tényállása 1993. november 1-je előtt valósult meg, tehát az Európai Unióról szóló, Maastrichtban, 1992. február 7-én kelt szerződés hatálybalépését megelőző időpontban, a kérdést elterjesztő bíróság által kért értelmezés valójában az EGK-Szerződés 59. és 126. cikkére irányul, és nem az EK-Szerződés 59. és 126. cikkére.

17 Amint az Európai Közösségek Bizottsága joggal mutatott rá az írásbeli észrevételeiben, ez a körülmény nem meghatározó a kérdést elterjesztő bíróságnak adandó válasz szempontjából.

18 Egyrészt ugyanis a szolgáltatásnyújtás szabadságának tartalmát nem módosította

lényegesen a Maastrichti és az Amszterdami Szerződés.

19 Másrészt az EKG-Szerződés 128. cikke a szakképzésre vonatkozik, melynek az egyik fajtája az egyetemi oktatás (lásd a 24/86. sz., Blaizot és társai ügyben 1988. február 2-án hozott ítélet [EBHT 1988., 379. o.] 15–20. pontját; 242/87. sz., Bizottság kontra Tanács ügyben 1989. május 30-án hozott ítélet [EBHT 1989., 1425. o.] 25. pontját; a C-147/03. sz., Bizottság kontra Ausztria ügyben 2005. július 7-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-5969. o.] 33. pontját, valamint a C-40/05. sz. Lyyski-ügyben 2007. január 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-99. o.] 29. pontját). Amennyiben az EK-Szerződés 126. cikkére [...] lényegében azon hatáskör miatt hivatkoztak, amivel a tagállamok az oktatás tartalmára és szervezeti felépítésére vonatkozóan rendelkeznek, valamint a közös oktatás politika célkitűzéseire tekintettel, emlékeztetni kell arra, hogy – amint az a 293/83. sz. Gravier-ügyben 1985. február 13-án hozott ítélet (EBHT 1985., 593. o.) 19. pontjából következik – az alapügy tényállása idején a tagállamok hatáskörébe tartozott az oktatás szervezése és az oktatáspolitikai, és az oktatás területére vonatkozó közösségi politika az oktatói mobilitás elősegítésére irányult.

20 Ezen pontosítást követően a Szerződés releváns rendelkezéseit az 1999. május 1-je után hatályos változatukban kell meghatározni.

Az első kérdésről

21 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt szeretné megtudni, hogy az EK 49. cikk hatálya alá tartozik-e valamely másik tagállam területén található közjogi jogi személy, jelen esetben egy egyetem alkalmazásában, valamely tagállam adóalanya által végzett oktatói tevékenység akkor is, ha azt mellékállásban, mintegy tiszteletbeli tevékenységként végzik.

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

22 A Jundt házaspár, a német kormány és a Bizottság úgy ítéli meg, hogy valamely egyetemen, mellékfoglalkozásként végzett oktatói tevékenység szolgáltatásnyújtásnak, tehát rendszerint díjazás ellenében nyújtott gazdasági tevékenységnek minősül az EK 50. cikke értelmében.

23 A Jundt házaspár arra hivatkozik, hogy az EStG 3. §-ának 26. pontja maga határozza meg „bevételeként” a „költségterítést”, és e rendelkezés jelenlegi változatában már nem a „költségterítés” fogalma szerepel, hanem a „mellékfoglalkozásként végzett tevékenységekből származó bevételek” meghatározás.

24 A német kormány szerint az EK 49. cikkének hatálya kiterjed az olyan, mellékfoglalkozásként végzett, mintegy tiszteletbeli tevékenységekre is, mint a közjogi jogi személy – mint például egy egyetem – alkalmazásában vagy megbízásából, költségterítés ellenében végzett oktatói tevékenység is. Ezeknek a gazdasági tevékenységeknek az a jellegzetességük, hogy nem haszonszerzés a céljuk, hanem a felmerült költségek egyszerű kiegyenlítése.

25 A Bizottság megjegyzi, hogy a Bundesfinanzhofnak a díjazás létezésére vonatkozó kétségei azon alapulnak, hogy az alapügyben szereplő nemzeti szabályozás a „költségterítés” fogalmát használja, mely a felmerült költségek összegét meg nem haladó kifizetést és a haszon hiányát sugallja. A Bizottság szerint azonban valamely kifizetés nem veszíti el „díjazás” jellegét kizárólag azért, mert nem teszi lehetővé a haszonszerzést. Az EK 50. cikkben használt kifejezések a gazdasági tevékenység létének igazolásához kizárólag a díjazás fizetését követelik meg, a haszonszerzést nem.

26 A Bizottság fenntartja továbbá, hogy az alapügy és az alapügyben szereplő szabályozás semmiképpen sem valamely olyan díjazásra vonatkozik, amely a felmerült költségek fedezetére korlátozódik. Amennyiben ugyanis a Strasbourgi Egyetem által kifizetett összeg a H. D. Jundt által az oktatói tevékenység megfelelő ellátása érdekében felmerült költségek fedezetére korlátozódna, ez utóbbi nem hivatkozhatott volna az EStG 3. §-ának 26. pontjára, a kifizetett összeg adómentességét kérve, mivel már az EStG általános szabályainak alkalmazása tevékenysége adómentességét eredményezte volna.

27 A Bizottság szerint az EStG 3. §-ának 26. pontja éppen adókedvezményt biztosít az adóalanynak abban az esetben, amikor a bevétele meghaladja a kiadásait, és így nettó jövedelme, tehát „haszna” keletkezik.

A Bíróság válasza

28 Annak meghatározásakor, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló tevékenység az EK 49. cikk hatálya alá tartozik-e, első sorban emlékeztetni kell arra, hogy az EK 50. cikk első bekezdése szerinti „szolgáltatás” fogalma a „rendszerint díjazás ellenében nyújtott szolgáltatás”-okat foglalja magában (a C-355/00. sz. Freskot-ügyben 2003. május 22-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-5263. o.] 55. pontja).

29 E tekintetben 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 többek között a 263/86. sz. Humbel-ügyben 1988. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 1988., 5365. o.] 17. pontját, a C-422/01. sz., Skandia és Ramstedt ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-6817. o.] 23. pontját; a C-76/05. sz., Schwarz és Gootjes-Schwarz ügyben 2007. szeptember 11-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 38. pontját, valamint a C-318/05. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2007. szeptember 11-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 67. pontját).

30 Másodszorban emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság 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-ügyben hozott ítélet 17. és 18. pontját, valamint a C-109/92. sz. Wirth-ügyben 1993. december 7-én hozott ítélet [EBHT 1993., I-6447. o.] 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 lakossággal szemben a szociális, kulturális és oktatási területen fennálló feladatait teljesítette (lásd a fent hivatkozott Schwarz és Gootjes-Schwarz ügyben hozott ítélet 39. pontját).

31 Az alapügy azonban nem az állami költségvetésből finanszírozott egyetemek oktatási tevékenységével kapcsolatos. Éppen ellenkezőleg, a fenti ügy – csakúgy, mint az alapügyben szereplő nemzeti szabályozás – természetes személyek által, az egyetemek felkérésére, az egyetemi feladatok ellátása érdekében mellékfoglalkozásként végzett szolgáltatásokra vonatkozik. Ezeknek a szolgáltatásoknak a kifizetése díjazásként jelenhet meg az érintett egyetem részéről.

32 Amint a főtanácsnok az indítványának 12. pontjában megjegyezte, a tevékenység gazdasági jellege – tehát az, hogy a tevékenység kizárólag ellentételezésért folytatható – a meghatározó abból a szempontból, hogy a Szerződés szolgáltatásnyújtásra vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartozik-e a tevékenység.

33 A kérdést elterjesztő bíróság vélekedésével ellentétben, e tekintetben nem szükséges az,

hogya a szolgáltatás végzését haszonszerzési cél vezérelje (lásd többek között a C-157/99. sz., Smits és Peerbooms ügyben 2001. július 12-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-5473. o.] 50. és 52. pontját).

34 Ebből következik, hogy az alapügy, csakúgy, mint az EStG 3. §-ának 26. pontja, a „díjazás” ellenében nyújtott szolgáltatásokra vonatkozik. A H. D. Jundt által az egyetemről oktatói tevékenységéért kapott összeg – még ha feltételezzük is, hogy ezt mintegy tiszteletbeli tevékenységként látta el – díjazásnak minősül az EK 50. cikk értelmében, tehát az általa végzett szolgáltatás ellentételezése.

35 Végezetül az a tény, hogy az oktatói tevékenységet valamely egyetem, egy közjogi jogi személy megbízásából végezték, nem vonja ki az EK 49. cikk hatálya alól a szolgáltatást.

36 A kérdést előterjesztő bíróság kétségeit fejezi ki e tekintetben, azt kérdezve, hogy szolgáltatásnyújtásnak minősülnek-e valamely közjogi intézmény alkalmazásában vagy megbízásából teljesített és esetlegesen – a szolgáltatásnyújtás szabadsága szempontjából figyelembe veendő – az EK 45. cikk hatálya alá tartozó szolgáltatások. A kérdést előterjesztő bíróság szerint ezeket a szolgáltatásokat „félíg közhatalmi” szolgáltatásoknak kell tekinteni, és az állam közjogi tevékenységének körébe tartozik.

37 Fontos e tekintetben megjegyezni, hogy még ha az EK 45. cikk első bekezdését az EK 50. cikkel összefüggésben értelmezve a szolgáltatásnyújtás szabadsága a tagállamokban nem terjed is ki – akár eseti jelleggel – a közhatalom gyakorlásához kapcsolódó tevékenységekre, ezt az eltérési lehetőséget azonban azokra a tevékenységekre kell korlátozni, amelyek önmagukban véve is a közhatalom gyakorlásában való közvetlen és sajátos részvételnek minősülnek (lásd többek között a 2/74. sz. Reyners-ügyben 1974. június 21-én hozott ítélet [EBHT 1974., 631. o.] 45. pontját; a C-283/99. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2001. május 31-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-4363. o.] 20. pontját, valamint a C-451/03. sz., Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti ügyben 2006. március 30-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-2941. o.] 46. pontját).

38 A Bíróságnak az EK 39. cikk (4) bekezdésére vonatkozó ítélkezési gyakorlatából azonban az következik, hogy az egyetemi oktatói tevékenységek nem tartoznak ennek az eltérési lehetőségnek a hatálya alá (lásd ebben az értelemben a 33/88. sz., Allué és Coonan ügyben 1989. május 30-án hozott ítélet [EBHT 1989., 1591. o.] 7. pontját, valamint a C-290/94. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 1996. július 2-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-3285. o.] 34. pontját).

39 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre következésképpen azt a választ kell adni, az EK 49. cikk hatálya alá tartozik valamely másik tagállam területén található közjogi jogi személy, jelen esetben egy egyetem alkalmazásában, valamely tagállam adóalanya által végzett tanári tevékenység akkor is, ha azt mellékállásban, mintegy tiszteletbeli tevékenységként végzik.

A második kérdésről

40 A második kérdésével a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében azt szeretné tudni, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságának azon korlátozása, melynek értelmében valamely nemzeti szabályozás az adómentesség alkalmazását belföldön letelepedett egyetemek – közjogi jogi személyek – által a mellékfoglalkozású oktatói tevékenység ellentételezéseként fizetett díjazásra tartja fenn, és megtagadja a másik tagállamban letelepedett egyetemek által fizetett díjazások esetén, igazolást nyere a közérdeken alapuló kényszerít? okok által. A kérdést elterjeszt? bíróság e tekintetben különösen úgy véli, hogy ezen adókedvezményre csak belföldi közjogi jogi személy javára végzett tevékenység jogosít.

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

41 A Jundt házaspár és a Bizottság szerint az a tény, hogy a fenti díjazások csak akkor részesülnek adómentességben, ha azokat belföldön letelepedett állami egyetemek fizetik, és nem részesülnek ebben a kedvezményben, ha másik tagállamban letelepedett állami egyetemek fizetik, a szolgáltatásnyújtás szabadságának jogos közérdek által nem igazolt korlátozását jelenti.

42 Elször is, az alapügyben szerepl? szabályozás által bevezetett korlátozást nem igazolja a szabályozás célja, nevezetesen, hogy az oktatók rendelkezésre álljanak tevékenységük mellékfoglalkozásként történ? végzésére, és ily módon ösztönözze a szakképzés és az oktatás területét.

43 A Jundt házaspár e tekintetben relevánsnak tartja a C?39/04. sz., Laboratoires Fournier ügyben 2005. március 10-én hozott ítéletet (EBHT 2005., I?2057. o.). Ennek az ítéletnek a 23. pontjában a Bíróság kimondta, hogy a kutatás és fejlesztés elmozdítása nem igazolhat olyan nemzeti intézkedést, amely kizárja, hogy a nem az érintett tagállamban megvalósuló valamennyi kutatási m?velet adókedvezményben részesüljön. Az ilyen szabályozás ugyanis kifejezetten ellentétes lenne a Közösség által a technológiai kutatás és technológiai fejlesztés területén folytatott politikának az EK 163. cikk (1) bekezdése szerinti céljaival.

44 Hasonlóképpen ellentétes az Európai Közösségnek a szakképzés területéhez kapcsolódó célkit?zéseivel az, hogy megtagadják a tevékenységét mellékfoglalkozásként végz? oktatótól azokat az adókedvezményeket, amelyek rendelkezésre állását elmozdítanák. Az EK 149. cikk értelmében ugyanis a diákok és tanárok szakképzésére és mobilitására vonatkozó tagállamok közötti együttm?ködést ösztönözni kell. Az alapügyben szerepl? adómentesség megadásának megtagadása közvetett módon arra ösztönzi a mellékfoglalkozásban tevékenyked? oktatót, hogy csak belföldi egyetemeken oktasson.

45 Másodsorban, a kérdést elterjeszt? bíróság vélekedésével ellentétben, az alapügyben szerepl?höz hasonló szabályozás nem igazolható a német adórendszer koherenciája meg?rzése címén azzal a ténnyel, hogy a kérdéses adókedvezmény pozitív hatást gyakorol a belföldi egyetemek kínálatára.

46 A Bíróság ítélezési gyakorlata ugyanis megerősítette, hogy a nemzeti adórendszer koherenciája meg?rzésének szükségességén alapuló igazolást, melyet a Bíróság a fent hivatkozott Bachmann-ügyben, valamint Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítéletében elismert, sz?ken kell értelmezni. A fenti Bachmann-ítéleten alapuló ítélezési gyakorlat által meghatározott feltételek tehát nem teljesülnek jelen esetben, mivel az alapügyben szerepl? adókedvezményt, a „költségtérítés” adómentességét nem ellensúlyozza valamely meghatározott adóteher. Azon körülmény alapján, hogy a költségtérítés adómentessége a német állam számára közvetetten elnyökkel jár, nem állapítható meg a nemzeti adórendszer koherenciája, és így nem igazolhat az alapügyben szerepl?höz hasonló szabályozást.

47 A német kormány szerint a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását kétségkívül megvalósíthatja az, ha valamely másik tagállamban letelepedett egyetemen költségtérítésért mellékfoglalkozásként tevékenységet végző oktató nem részesül az alapügyben szereplő adókedvezményben. Ez a korlátozás azonban igazolható az oktatáshoz, a kutatáshoz és a fejlesztéshez kapcsolódó közérdeken alapuló kényszerítő okok által.

48 Ez a kormány e tekintetben azzal érvel, hogy az EStG 3. §-ának 26. pontja arra ösztönzi a tevékenységüket mellékfoglalkozásként végző oktatókat, hogy szolgáltatásukat mintegy tiszteletbeli tevékenységként, költségtérítés formájában megjelenő szerény díjazás ellenében lássák el az e rendelkezésben említett intézményekben.

49 A fenti rendelkezés célja tehát az, hogy a főfoglalkozásukon kívüli tevékenységeket végző polgárok javára biztosított adómentesség eszközével támogassa a rendelkezésben felsorolt közjogi jogi személyeket, jelen esetben az egyetemeket. Célja és hatása tehát az, hogy az oktatók kedvezőbb díjazás mellett állnak rendelkezésre az egyetemek számára. Igazolja tehát egy közérdeken alapuló kényszerítő ok: az oktatás, a kutatás és a fejlesztés előmozdítása. A kitűzött cél elérésére pedig alkalmas, és ahhoz szükséges.

50 A német kormány mindenképpen úgy ítéli meg, hogy a Német Szövetségi Köztársaságnak semmilyen kötelezettsége nincsen más tagállamok egyetemeinek támogatását illetően. Az oktatás szervezése, valamint a közvetlen adózás továbbra is a tagállamok hatáskörébe tartozik, és minden tagállamnak mérlegelési jogkörrel kell rendelkeznie ezeken a területeken az ilyen nemzeti szabályok tartalmának meghatározását illetően.

51 Az EK 149. cikk (1) bekezdése egyértelműen kimondja, hogy a Közösség az oktatás területén úgy végzi tevékenységét, hogy „teljes mértékben tiszteletben tartja a tagállamoknak az oktatás tartalmára és szervezeti felépítésére vonatkozó hatáskörét.” A német kormány ebből azt a következtetést vonja le, hogy a tagállamok önállóan járhatnak el saját területükön az oktatási rendszerük szervezésével kapcsolatban, és következésképpen az egyetemeiken zajló oktatási tevékenység szervezésével kapcsolatban is. A Német Szövetségi Köztársaságot tehát – mivel csekély befolyása van a más tagállamokhoz tartozó oktatási intézmények szervezésére – nem lehet arra kötelezni, hogy az országba visszatérő adóalany befizetéséről lemondva támogassa a működésüket.

A Bíróság válasza

52 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az EK 49. cikkbe ütközik minden olyan nemzeti szabályozás alkalmazása, amely a tagállamok közötti szolgáltatásnyújtást nehezebbé teszi a tisztán egy tagállamon belüli szolgáltatásnyújtásnál (a C-381/93. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1994. október 5-én hozott ítélet [EBHT 1994., I-5145. o.] 17. pontja; a C-158/96. sz. Kohll ügyben 1998. április 28-án hozott ítélet [EBHT 1998., I-1931. o.] 33. pontja; a fent hivatkozott Smits és Peerbooms ítélet 61. pontja; a C-136/00. sz. Danner ügyben 2002. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2002., I-8147. o.] 29. pontja, valamint a C-544/03. és 545/03. sz., Mobistar és Belgacom Mobile egyesített ügyekben 2005. szeptember 8-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-7723. o.] 30. pontja).

53 E tekintetben nem vitatott a Bíróság előtt, hogy amennyiben az alapügyben szereplő höz hasonló, mellékfoglalkozásként végzett oktatói tevékenység a Szerződés szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartozik, valamely olyan nemzeti szabályozás, mint az EStG 3. §-ának 26. pontja, korlátozza H. D. Jundt-nak az EK 49. cikk által biztosított azon szabadságát, hogy valamely másik tagállamban nyújthassa szolgáltatásait, mivel megfosztja őt egy olyan adókedvezménytől, melyben részesülne, ha ugyanezt a szolgáltatást a

saját tagállamában teljesítené.

54 A kérdést elterjesztő bíróság továbbá kifejti, hogy az alapügyben szereplő nemzeti szabályozás – amely a nemzeti közjogi jogi személyeknél tevékenységet végző belföldi és külföldi állampolgárokra ugyanúgy alkalmazandó – a más tagállamokban letelepedett szolgáltatások igénybe vevők számára nyújtott szolgáltatások kedvezőtlenebb bánásmódjához vezet a belföldön nyújtott szolgáltatások számára biztosított bánásmódhoz képest, és korlátozza a szolgáltatásnyújtás szabadságát.

55 Meg kell vizsgálni, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságának hasonló korlátozása objektíven igazolható-e.

56 E körülmények között először is azt kell megvizsgálni, hogy igaz-e az – amint a német kormány állítja –, hogy a nemzeti szabályozásban szereplő korlátozást igazolja az oktatás, a kutatás és a fejlesztés előmozdításán nyugvó közérdeken alapuló kényszerítő ok.

57 Ezen érvelésnek nem lehet helyt adni.

58 Feltételezve akár azt, hogy az oktatás előmozdításának célkitűzése közérdeken alapuló kényszerítő ok, a korlátozó intézkedés igazolásához mindenképpen szükséges az, hogy megfeleljen az arányosság elvének oly módon, hogy alkalmas legyen a kitűzött cél elérésére, továbbá ne terjeszkedjen túl azon, ami ennek megvalósulásához szükséges (a C-478/98. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2000. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-7587. o.] 41. pontja, valamint a C-334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-2229. o.] 28. pontja).

59 A fenti hivatkozott Laboratoires Fournier ügyben hozott ítéletének 23. pontjában a Bíróság kétségkívül kimondta, hogy nem zárható ki, hogy a kutatás és fejlesztés előmozdítása közérdeken alapuló kényszerítő ok. Elutasította azonban azt az érvet, mely szerint valamely tagállam nem lehet köteles a kutatás másik tagállamban való előmozdítására, és úgy ítélte meg, hogy valamely olyan nemzeti szabályozás, amely az adójóváírásban való részesülést kizárólag az érintett tagállamban megvalósuló kutatási műveletek számára tartja fenn, a szolgáltatásnyújtás szabadságának akadályát képezi. A Bíróság kimondta, hogy az ilyen szabályozás ugyanis kifejezetten ellentétes a Közösség által a technológiai kutatás és technológiai fejlesztés területén folytatott politikának a céljaival, mely az EK 163. cikk (1) bekezdése szerint különösen az együttműködés jogi és adóügyi akadályainak felszámolására irányul.

60 Az alapügyben fontos emlékeztetni arra, hogy az EK 149. cikk (1) bekezdése előírja, hogy „[a] Közösség a tagállamok közötti együttműködés ösztönzésével és szükség esetén tevékenységük támogatásával és kiegészítésével hozzájárul a minőségi oktatás fejlesztéséhez,” ugyanakkor az EK 149. cikk (2) bekezdése kimondja, hogy a „Közösség fellépésének célja [...] a diákok és a tanárok mobilitásának ösztönzése.”

61 Az alapügyben szereplőhöz hasonló tagállami szabályozás ellentétes tehát ezekkel a célkitűzésekkel, amennyiben visszatartja a tevékenységüket mellékfoglalkozásként végző oktatókat attól, hogy alapvető szabadságukat kihasználják azáltal, hogy valamely másik tagállamban nyújtanak szolgáltatást, mivel olyan adókedvezményt tagad meg tőlük, amelyben, ha ugyanazt a szolgáltatást belföldön nyújtanák, részesülnének.

62 A Bíróság az EK 18. cikkel összefüggésben már korábban hangsúlyozta ezeknek a célkitűzéseknek a jelentőségét. Miután emlékeztetett arra, hogy a Szerződés által az Unió polgárai számára a szabad mozgás terén biztosított lehetőségek nem fejthetik ki teljes hatásukat, ha valamely tagállam állampolgárát visszatartathatják e jog gyakorlásától a fogadó tagállamban való

tartózkodása elé a származási állam e jogok gyakorlását büntet? szabályozása miatt állított akadályok; a Bíróság ugyanis kijelentette, hogy ez a megállapítás különösen jelent?séggel bír az oktatás területén, az EK 3. cikk (1) bekezdésének q) pontjában és az EK 149. cikk (2) bekezdésének második francia bekezdésében foglalt célok, nevezetesen a diákok és a tanárok mobilitásának ösztönzése tekintetében (lásd a C?11/06. és C?12/06. sz., Morgan és Bucher egyesített ügyekben 2007. október 23?án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 26. és 27. pontját, valamint a hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

63 Az alapügyben szerepl?höz hasonló szabályozás – a fent hivatkozott Laboratoires Fournier ítélet alapjául szolgáló ügyben szerepl? nemzeti szabályozásra gyakorolt hatáshoz hasonlót kiváltva – veszélyezteti a tevékenységüket mellékfoglalkozásként végz? oktatóknak a szolgáltatásnyújtás Közösségen belüli helye megválasztására irányuló szabadságát, anélkül hogy igazolták volna, hogy az oktatás el?mozdítására vonatkozó állítólagos célkit?zés eléréséhez szükség lenne az alapügyben szerepl? adómentesség kizárólag azon adóalanyok számára történ? biztosítására, akik belföldi egyetemeken végeznek mellékfoglalkozásban oktatói tevékenységet.

64 Meg kell állapítani ugyanis, hogy a német kormány nem szolgáltatott semmilyen bizonyítékot arra vonatkozóan, hogy a fenti pontban említett célkit?zés nem lenne elérhet? a vitatott szabályozás nélkül, és hogy nem lenne elérhet? olyan alternatív eszközök alkalmazásával, amelyek nem befolyásolják a tevékenységüket mellékfoglalkozásként végz? oktatóknak a szolgáltatásnyújtásuk helyére vonatkozó választását.

65 Másodsorban meg kell vizsgálni, hogy az alapügyben szerepl? korlátozást igazolhatja-e a német adórendszer koherenciája biztosításának szükségessége, amint azt a kérdést el?terjeszt? bíróság jelezte.

66 A kérdést el?terjeszt? bíróság szerint az EStG 3. §?a 26. pontjának az a célja, hogy mentesítse a német államot bizonyos, adójogi intézkedések formájában reá háruló kötelezettségek alól, amennyiben egyrészt a mellékfoglalkozásban tevékenyked? oktatók adómentességben részesülnek, ha belföldi állami egyetemeken oktatnak, és másrészt a német állam ezzel összefüggésben szintén el?nyt élvez, mert az oktatói és kutatói feladatokat alacsonyabb áron tudja ezeken az egyetemeken biztosítani. Következésképpen a kérdést el?terjeszt? bíróság azt kérdezi, hogy az alapügyben nem áll-e fenn közvetlen összefüggés az egyik oldalon a mellékfoglalkozásként végzett oktatói tevékenység címén az adóalany számára biztosított adómentesség, és másrészt aközött, hogy e tevékenységet belföldi közjogi jogi személy javára kell végezni. Ebben az összefüggésben egyrészt feltehet?, hogy az adókedvezményben részesített adóalany szolgáltatása közös érdeket szolgál, és másrészt az a „kedvezmény”, melyben a közérdek részesül, kiegyenlíti azt a hátrányt, amit az adóról való lemondás jelent.

67 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság a fent hivatkozott Bachmann-ügyben hozott ítéletének 28. pontjában, valamint a Bizottság kontra Belgium ügyben 1992. január 28-án hozott ítéletének 21. pontjában elismerte, hogy az adórendszer koherenciája meg?rzésének szükségessége igazolhatja a Szerz?dés által biztosított alapvet? szabadságok gyakorlásának korlátozását.

68 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azonban az ilyen igazolásra alapított érvek kizárólag akkor helytállóak, ha közvetlen kapcsolat állapítható meg az adott adóelőny és az ezen előnynek valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között (lásd ebben az értelemben a C-471/04. sz., Keller Holding ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-2107. o.] 40. pontját; a C-347/04. sz., Rewe Zentralfinanz ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-2647. o.] 62. pontját, valamint a C-443/06. sz. Hollmann-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 56. pontját).

69 Az adórendszer szempontjából azonban nem áll fenn közvetlen összefüggés a német egyetemek által fizetett költségtérítés adómentessége és ennek a kedvezménynek egy meghatározott adóteherrel való kiegyenlítése között.

70 Amint arra a főtanácsnok indítványának 23. pontjában rámutatott, az alapügyben egyszerre azt javasolják, hogy a jövedelemadó alóli mentességet egy német államtól származó kedvezmény egyenlítsse ki, mivel az oktatói és kutatási tevékenységet részmunkaidőben végzik. Az adóalany számára biztosított adókedvezmény és a tagállam által állítólagosan élvezett előny között fennálló ilyen általános és közvetett összefüggés nem elegendő a fent hivatkozott Bachmann-ítéleten alapuló ítélkezési gyakorlat által támasztott követelmények szempontjából.

71 Nem fogadható el tehát a szolgáltatásnyújtás szabadsága elv korlátozását a német adórendszer koherenciája biztosításának szükségességével igazoló érv.

72 A fenti megállapításokra tekintettel, az a tény, hogy valamely nemzeti adókedvezmény kizárólag akkor alkalmazandó, ha a kérdéses tevékenységet valamely belföldi közjogi jogi személy javára gyakorolják, nem igazolhatja a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozását.

73 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre következésképpen azt a választ kell adni, hogy nem igazolja közérdeken alapuló kényszerítő ok a szolgáltatásnyújtás szabadságának azon korlátozását, amelynek értelmében valamely nemzeti szabályozás az adómentesség alkalmazását belföldön letelepedett egyetemek – közjogi jogi személyek – által mellékfoglalkozásként végzett oktatói tevékenység ellentételezéseként fizetett díjazásra tartja fenn, és megtagadja más tagállamban letelepedett egyetemek által fizetett díjazások esetén.

A harmadik kérdésről

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

74 Mivel a kérdést előterjesztő bíróság a harmadik kérdését a második kérdésre adott elutasító válasz esetére terjesztette elő, és véleménye szerint ez utóbbi kérdésre igenlő választ kell adni, a német kormány úgy ítéli meg, nem szükséges válaszolni a harmadik kérdésre.

75 A Jundt házaspár szerint nem tartható fenn, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságának nem igazolt korlátozása mégis összeegyeztethető a közösségi joggal azon hatáskör alapján, amelyet a tagállamok az EK 149. cikk értelmében az oktatási rendszer szervezése területén megőriztek. A német állam köteles előmozdítani a tagállamok közötti együttműködést, és nem akadályozhatja meg azt a saját javára elfogadott szabályozásokkal.

76 A Bizottság szerint az EStG 3. §-ának 26. pontja nem esik kívül a szolgáltatások szabad mozgásának hatályaán, a tagállamok által az oktatási rendszerük megszervezése területén megőrzött hatáskör alapján. Az EK 149. cikk nem zárja ki az ilyen, az egyetemi oktatói tevékenységre alkalmazandó adórendszert a szolgáltatásnyújtás szabadságának hatálya alól.

77 A Bizottság úgy ítéli meg továbbá, hogy az EStG 3. §-ának 26. pontja nem az oktatás

szervezésére és nem is az oktatáspolitikára vonatkozik. Egyszerűen olyan adójogi eltérési lehetőséget vezet be, mely általános módon a közösség érdekében mellékfoglalkozásban végzett gazdasági tevékenységek elmozdítására irányul, anélkül hogy különleges kapcsolat állna fenn az oktatási rendszerrel.

78 A Bizottság szerint az EGK-Szerződés 128. cikke és az ezen jogalap alapján elfogadott másodlagos jog rendelkezései közvetetten megcáfolják a Bundesfinanzhof véleményét, mely szerint az alapügy az „oktatáspolitikai” szempontjából igazolt, a szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó szabályok alóli eltérési lehetőséget kérdjelezi meg. Ezek a rendelkezések igazolják ugyanis, hogy az oktatók mobilitása előtt álló mesterséges akadályok ellentétesek a szakképzés területére vonatkozó közösségi politika célkitűzéseivel, és már az alapügy tényállása idején is ez volt a helyzet. Ezt meghaladóan „a diákok és a tanárok mobilitásának ösztönzése” kifejezetten a Közösség Szerződésben rögzített célkitűzéseinek részét képezi, mely az EK 149. cikkben ered.

A Bíróság válasza

79 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt szeretné tudni, hogy az a tény, hogy a tagállamok hatáskörébe tartozik oktatási rendszerük szervezeti és való döntés, a közösségi joggal összeegyeztethetővé teszi-e azt a nemzeti szabályozást, amely az adómentességet a tevékenységüket belföldi állami egyetemek alkalmazásában vagy megbízásából végző adóalanyok számára tartja fenn.

80 A kérdést előterjesztő bíróság szerint az EStG 3. §-ának 26. pontja érthető azon tagállami hatáskör kifejezéseként, hogy maguk határozhatnak arról a módokról, ahogyan az oktatási rendszerüket meg kell szervezni, és ez a hatáskör maga után vonja azt a szabadságot, hogy az adómentességet a tevékenységüket belföldi állami egyetemek alkalmazásában vagy megbízásából végző adóalanyok számára korlátozza.

81 E tekintetben fontos emlékeztetni arra, hogy az EK 149. cikk (1) bekezdésében kétségtől nélkülözhetetlen, hogy „[a] Közösség a tagállamok közötti együttműködés ösztönzésével és szükség esetén tevékenységük támogatásával és kiegészítésével hozzájárul a minőségi oktatás fejlesztéséhez, ugyanakkor teljes mértékben tiszteltetben tartja a tagállamoknak az oktatás tartalmára és szervezeti felépítésére vonatkozó hatáskörét, valamint kulturális és nyelvi sokszínűségét.”

82 Mivel a tagállamoknak az e területre vonatkozó hatásköre és feladata nincs megemlítve az EGK-Szerződés 128. cikkében, amely az alapügy tényállása idején irányadó rendelkezés volt, a fent hivatkozott Gravier-ítélet 19. pontjából következik, hogy az alapügy tényállásának időpontjában az oktatás szervezése és az oktatáspolitikai nem képezték részét azoknak a területeknek, amelyeket a Szerződés a közösségi intézmények hatáskörébe utalt.

83 Így – amint a Bizottság joggal tartotta fenn – valamely olyan szabályozás, mint az EStG 3. §-ának 26. pontja, nem az oktatás tartalmára vagy az oktatási rendszer szervezésére vonatkozó intézkedés. Egy általános jellegű adójogi intézkedésről van szó, amely abban az esetben biztosít adókedvezményt, ha valamely személy tevékenységét a közösségnek szenteli.

84 Az alapügyben szereplő szabályozás hatálya alá ugyanis nemcsak az állami oktatási és kutatóintézmények által oktatói tevékenységért fizetett költségtérítés tartozik, hanem azok is, amelyeket más tevékenységekért fizetnek másfajta intézmények. Az ilyen szabályozás tehát önmagában nem az oktatási rendszer szervezésére vonatkozó tagállami hatáskör kifejezése.

85 A tagállamok számára fenntartott hatáskörök területével való tényleges és állítólagos összefüggéstől függetlenül, az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozás

semmiképpen sem kerül ki a szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó elv alkalmazása alól.

86 A tagállamok ugyanis kötelesek a számukra fenntartott hatáskörök gyakorlása során tiszteletben tartani a közösségi jogot, különösen a szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó rendelkezéseket. A Bíróság több területtel kapcsolatban kimondta ezt az elvet, köztük a közvetlen adózás és az oktatás területével kapcsolatban is (lásd többek között a fent hivatkozott Schwarz és Gootjes-Schwarz ügyben hozott ítélet 69. és 70. pontját, valamint a Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélet 85. és 86. pontját).

87 Következésképpen a tagállamoknak az oktatási rendszerük szervezésre vonatkozó hatáskörei és feladatai nem eredményezhetik azt, hogy kivonják az alapügyben szereplőhöz hasonló adójogi szabályozást a Szerződés szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alól, vagy a közösségi joggal összeegyeztethetvé tegyék a más tagállamok egyetemén szolgáltatást nyújtó oktatók számára biztosított hasonló adókedvezmények kizárását.

88 Amint a jelen ítéletnek az alapügyben szereplőhöz hasonló szabályozás közérdeken alapuló kényszerítő ok alapján történő igazolása hiányára vonatkozó 61-63. pontjából következik, még ha valamely ilyen szabályozás az oktatási rendszerhez kapcsolódó intézkedésnek minősül is, továbbra sem egyeztethető össze a Szerződéssel, mivel befolyásolja a tevékenységüket mellékfoglalkozásként végző oktatóknak a szolgáltatásnyújtásuk helyére vonatkozó választását.

89 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésre következképpen azt a választ kell adni, hogy az a tény, hogy a tagállamok hatáskörébe tartozik az oktatási rendszerük szervezetéről való döntés, nem teszi a közösségi joggal összeegyeztethetvé azt a nemzeti szabályozást, amely az adómentességet a tevékenységüket belföldi állami egyetemek alkalmazásában vagy megbízásából végző adóalanyok számára tartja fenn.

A költségekről

90 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

- 1) **Az EK 49. cikk hatálya alá tartozik valamely másik tagállam területén található közjogi jogi személy, jelen esetben egy egyetem alkalmazásában, valamely tagállam adóalanya által végzett tanári tevékenység akkor is, ha azt mellékállásban, mintegy tiszteletbeli tevékenységként végzik.**
- 2) **Nem igazolja közérdeken alapuló kényszerítő ok a szolgáltatásnyújtás szabadságának azon korlátozását, amelynek értelmében egy nemzeti szabályozás az adómentességet a belföldön letelepedett egyetemek – közjogi jogi személyek – által a mellékfoglalkozásként végzett oktatói tevékenység ellentételezéseként fizetett díjazás vonatkozásában biztosítja, és más tagállamban letelepedett egyetemek által fizetett díjazások esetén megtagadja.**
- 3) **Az a tény, hogy a tagállamok hatáskörébe tartozik oktatási rendszerük szervezetéről való döntés, nem teszi a közösségi joggal összeegyeztethetvé azt a nemzeti szabályozást, amely az adómentességet a tevékenységüket belföldi állami egyetemek alkalmazásában vagy megbízásából végző adóalanyok számára biztosítja.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.