TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2007. gada 11. septembrī *

Lieta C-76/05

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Finanzgericht Köln* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2005. gada 27. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2005. gada 16. februārī, tiesvedībā

Herbert Schwarz,

Marga Gootjes-Schwarz

pret

Finanzamt Bergisch Gladbach.

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs V. Skouris [*V. Skouris*], palātu priekšsēdētāji P. Janns [*P. Jann*], K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], A. Ross [*A. Rosas*] (referents) un K. Lēnarts [*K. Lenaerts*], tiesneši H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], K. Šīmans [*K. Schiemann*], J. Makarčiks [*J. Makarczyk*], Dž. Arestis [*G. Arestis*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], M. Ilešičs [*M. Ilešič*] un J. Malenovskis [*J. Malenovský*],

* Tiesvedības valoda — vācu.

ģenerāladvokāte K. Štiksa-Hakla [*C. Stix-Hackl*],
sekretārs B. Fileps [*B. Fülöp*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2006. gada 2. maijā,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— Švarca [*Schwarz*] un Gotjē-Švarcas [*Gootjes-Schwarz*] vārdā — V. Meilike [*W. Meilicke*], *Rechtsanwalt*,

— Vācijas valdības vārdā — M. Lumma [*M. Lumma*] un U. Forsthofs [*U. Forsthoff*], pārstāvji,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — K. Gross [*K. Gross*] un R. Liāls [*R. Lyal*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus tiesas sēdē 2006. gada 21. septembrī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz EK līguma 8.a panta 1. punkta, 48., 52. un 59. panta (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem attiecīgi — EKL 18. panta 1. punkts, 39., 43. un 49. pants) interpretāciju.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar prasību, ko Švarcs un Gotjē-Švarca (turpmāk tekstā — "Švarcu laulātais pāris"), kas ir Vācijas pilsoņi, kas dzīvo Vācijā, iesnieguši pret *Finanzamt Bergisch Gladbach* (Bergišas Gladbahas Finanšu pārvalde, turpmāk tekstā — "*Finanzamt*") par *Finanzamt* atteikumu piešķirt viņiem nodokļu atvieglojumu par mācību maksu, kas samaksāta par viņu bērniem, kas apmeklē izglītības iestādi, kas reģistrēta citā dalībvalstī, jo valsts tiesiskais regulējums ienākuma nodokļa jomā paredz šī atvieglojuma piešķiršanu tikai tiem nodokļu maksātājiem, kas mācību maksu ir samaksājuši konkrētām privātām Vācijas izglītības iestādēm.

Atbilstošās valsts tiesību normas

3 1949. gada 23. maija Vācijas Federatīvās Republikas pamatlikuma (*Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*, turpmāk tekstā — "Pamatlikums") 7. panta 4. punktā ir noteikts:

"4) Tiek garantētas tiesības dibināt privātas izglītības iestādes. Privātajām izglītības iestādēm, kas aizstāj publiskās izglītības iestādes, ir jāsaņem valsts atļauja, un tās ir pakļautas pavalstu [*Länder*] likumiem. Atļauja ir jāpiešķir, ja privāto izglītības iestāžu mācību programmas, iekārtojums un mācību spēku zinātniskā izglītība nav zemāka kā publiskajās izglītības iestādēs un netiek veicināta skolēnu atlase atkarībā no vecāku materiālā stāvokļa. Atļauja ir jāatsaka, ja nav pietiekami nodrošināts mācību spēku ekonomiskais un tiesiskais stāvoklis."

4 Likuma par ienākuma nodokli 10. panta 1. punkta 9) apakšpunktā, redakcijā, kas bija piemērojama pamatprāvā izskatāmo faktu laikā (*Einkommensteuergesetz*, *BGBl.* 1997 I, 821. lpp.; turpmāk tekstā — "*EStG*"), ir noteikts:

"Speciālie izdevumi ["Sonderausgaben"] [kas dod tiesības uz atskaitījumiem no ienākumu nodokļa] atbilst šādiem izdevumiem, ja vien tie nav ne ekspluatācijas izdevumi, ne reklāmas izdevumi:

1. [..]

9. 30 % no samaksas, ko nodokļu maksātājs veic par to, ka bērns, par kuru tas saņem atvieglojumus kā par apgādībā esošu bērnu vai ģimenes pabalstus, apmeklē alternatīvu izglītības iestādi, ko saskaņā ar Pamatlikuma 7. panta 4. punktu ir atzinusi valsts vai kas atļauta atbilstoši pavalsts [*Land*] tiesībām, vai papildu vispārīgās izglītības iestādi, kura atļauta atbilstoši pavalsts tiesībām."

5 Turklāt saskaņā ar *EStG* 33. panta 1. punktu nodokļu maksātājs pēc viņa lūguma var saņemt ienākuma nodokļa samazinājumu, ja viņš ir spiests segt lielākus izdevumus nekā tie, kas jāuzņemas lielākajai daļai nodokļu maksātāju, kuru rīcībā ir tādi paši ienākumi un kuru finansiālais un ģimenes stāvoklis ir līdzīgs.

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

6 Pamata prāvas faktu norises laikā Švarcu laulātais pāris dzīvoja Vācijā un tur kopīgi maksāja ienākuma nodokli. Pēc viņu apgalvojumiem, viņu trim bērniem ir nepieciešama adaptēta skolas izglītība. Šī iemesla dēļ divi no viņiem, kas ir dzimuši 1981. gadā un 1986. gadā, ir reģistrēti izglītības iestādē, kas reģistrēta Skotijā un

specializējas nedzirdīgu bērnu audzināšanā, *Cademuir International School* (turpmāk tekstā — "*Cademuir School*"), kurai viņi ir samaksājuši mācību maksu par 1998. un 1999. gadu.

7 Tā kā Švarcu laulātais pāris no sākuma neiesniedza nodokļu deklarācijas par minētajiem gadiem, kompetentās iestādes iepriekš noteica viņu ar nodokli apliekamās ienākumu summas. Viņi iesniedza *Finanzamt* sūdzību par viņiem nosūtīto iepriekšējo paziņojumu par nodokli.

8 Saistībā ar šo sūdzību iesniegtajās ienākumu deklarācijās Švarcu laulātais pāris kā speciālos izdevumus atbilstoši *EStG* 33. panta 1. punktam principā norādīja vairākas summas, kas atbilst mācību maksai, kas 1998. un 1999. gadā samaksāta privātām izglītības iestādēm, ko apmeklē viņu bērni, kā arī uzturēšanās stacionārā izdevumus vienam no viņiem.

9 Iesniedzējtiesa norāda, ka Švarcu laulātais pāris nav precizējis, kāda šo summu daļa ir mācību maksa, neatkarīgi no apmešanās, uzraudzības vai ēdināšanas, bet ka šī daļa sasniedz vismaz DEM 10 000 gadā.

10 Sūdzības izskatīšanas gaitā *Finanzamt* 2001. gada 13. septembrī izdeva grozītu paziņojumu par nodokli, kurā tā bija ņēmusi vērā Švarcu laulātā pāra deklarētos apliekamos ienākumus, izņemot viņu norādītos ārkārtas izdevumus. Tā kā ieinteresētās personas turpināja uzturēt savu sūdzību, *Finanzamt* ar 2001. gada 6. decembra lēmumu to noraidīja kā nepamatotu. Par šo lēmumu Švarcu laulātais pāris iesniedza prasību *Finanzgericht Köln* [Ķelnes Finanšu tiesa].

11 Ar savu prasību Švarcu laulātais pāris galvenokārt lūdz samazināt ienākuma nodokli, kas viņiem ir uzlikts par 1998. un 1999. gadu, ņemot vērā ārkārtas izdevumus, kas viņiem ir radušies atbilstoši *EStG* 33. panta 1. punktam. Pakārtoti viņi lūdz piešķirt viņiem atvieglojumu par speciāliem izdevumiem, pamatojoties uz *EStG* 10. panta 1. punkta 9) apakšpunktu.

12 Iesniedzējtiesa vispirms noraida lūgumu ņemt vērā summas, ko Švarcu laulātais pāris ir norādījis kā ārkārtas izdevumus atbilstoši *EStG* 33. panta 1. punktam.

13 Šī tiesa vēl arī precizē, ka *EStG* 10. panta 1. punkta 9) apakšpunkts attiecas tikai uz tiem gadījumiem, kad tiek apmeklētas noteiktas izglītības iestādes, kas reģistrētas Vācijā, un ka tātad mācību maksa, kas samaksāta izglītības iestādēm, kas atrodas citā dalībvalstī, nevar tikt ņemta vērā kā speciālie izdevumi, kas rada tiesības saņemt nodokļa samazinājumu. Tā apšauba *EStG* 10. panta 1. punkta 9) apakšpunktā paredzētā atvieglojuma attiecināšanu tikai uz maksu, kas samaksāta noteiktām, Vācijā reģistrētām izglītības iestādēm, saderību ar Kopienu tiesībām.

14 Šajos apstākļos *Finanzgericht Köln* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai kārtība, saskaņā ar kuru mācību maksas maksājumus Vācijas izglītības iestādēm var uzskatīt par speciāliem izdevumiem, par ko samazina ienākuma nodokli atbilstoši [*EStG*] 1998. un 1999. gada redakcijā 10. panta 1. punkta 9) apakšpunktam, un kura neattiecas uz mācību maksas maksājumiem pārējā [Eiropas] Kopienas teritorijā, ir pretrunā [EK līguma] 8.a pantam [..] ([Eiropas Savienības] pilsoņu brīva

pārvietošanās), 48. pantam [..] (darba ņēmēju brīva pārvietošanās), 52. pantam [..] (brīvība veikt uzņēmējdarbību) un 59. pantam [..] (pakalpojumu sniegšanas brīvība)?"

Par prejudiciālo jautājumu

15 Uzdodot savu jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, vai EK līguma 8. a panta 1. punkts, 48., 52. un 59. pants aizliedz dalībvalsts tiesisko regulējumu, kas paredz iespēju nodokļu maksātājiem kā speciālus izdevumus, kas sniedz tiesības uz ienākuma nodokļa samazinājumu, deklarēt mācību maksu, kas samaksāta noteiktām privātām izglītības iestādēm, kas reģistrētas valsts teritorijā, bet vispārīgi izslēdz šādu iespēju attiecībā uz mācību maksu, kas samaksāta privātai izglītības iestādei, kas reģistrēta citā dalībvalstī.

16 Vispirms ir jāprecizē, ka, tā kā pamata prāvas rašanās fakti attiecas uz 1998. un 1999. gadu, tiesību normas, kas attiecas uz Eiropas Savienības pilsoņu brīvu pārvietošanos, brīvību veikt uzņēmējdarbību, darba ņēmēju brīvu pārvietošanos un pakalpojumu sniegšanas brīvību, izriet no dažādām EK līguma redakcijām atkarībā no tā, vai attiecīgā juridiskā situācija ir radusies pirms vai pēc 1999. gada 1. maija, kad spēkā stājās Amsterdamas līgums (EK līguma 8.a panta 1. punkts, 48., 52. un 59. pants attiecībā uz juridisko situāciju līdz 1999. gada 1. maijam; EKL 18. panta 1. punkts, 39., 43. un 49. pants attiecībā uz juridisko situāciju pēc šī datuma).

17 Tomēr, — kā ģenerāladvokāte norādījusi secinājumu 16. punktā — tā kā attiecīgo pantu saturs būtībā ar Amsterdamas līgumu nav grozīts, atbilstošās tiesību normas ir norādītas to redakcijā, kas ir spēkā kopš 1999. gada 1. maija.

Par piemērojamām EK līguma normām

Tiesai iesniegtie apsvērumi

18 Tiesas sēdē Švarcu laulātais pāris vispirms apgalvoja, ka attiecībā uz EKL 18., 39. un 43. pantu viņi pievienojas Eiropas Kopienu Komisijas uzskatam, ko tā paudusi lietā C-318/05 Komisija/Vācija (Krājums, I-6957. lpp.), par kuru šodien pasludināts spriedums, ka šīs tiesību normas ir piemērojamas tādam tiesiskajam regulējumam kā pamata prāvā.

19 Vēl arī viņi apgalvo, ka pakalpojumu sniegšanas brīvības princips ir piemērojams pamata prāvas rašanās faktiem, jo, pirmkārt, privātās izglītības iestādes, kas reģistrētas citā dalībvalstī un kas vēlas piedāvāt savus pakalpojumus Vācijas nodokļu maksātāju bērniem, uzskata, ka tāds tiesiskais regulējums kā šajā lietā, ir šķērslis viņu izglītības piedāvājumam un, otrkārt, ka šis tiesiskais regulējums attur Vācijas nodokļu maksātājus, kas vēlas piereģistrēt savus bērnus šādā privātā izglītības iestādē.

20 Švarcu laulātais pāris uzskata, ka tādas privātas izglītības iestādes, kas reģistrētas citā dalībvalstī, kā *Cademuir School*, nodarbojas ar pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību un ka nevar izslēgt, ka Vācijas izglītības iestādēm, kas tiek atbalstītas saskaņā ar *EStG* 10. panta 1. punkta 9) apakšpunktu, var piemist pakalpojumu sniedzēja īpašības. Viņi uzskata, ka summas, ko minētajām Vācijas izglītības iestādēm ir samaksājuši vecāki, kam ir piešķirts nodokļa atvieglojums 30 % apmērā no mācību maksas šaurā nozīmē, var būt lielākas par tām, kas samaksātas tādai izglītības iestādei, kas atrodas citā dalībvalstī, kā *Cademuir School*.

21 Vispirms Vācijas valdība apgalvo, ka EKL 18., 39. un 43. pants nav piemērojami pamata prāvas apstākļos.

22 Turklāt tā apgalvo, ka izglītības darbība, ko veic *Cademuir School*, neietilpst EKL 49. panta piemērošanas jomā. Pakalpojumu sniegšanas brīvības priekšnosacījums ir ekonomiskas darbības esamība, kā tas izriet no vārdiem "pakalpojumi, kas parasti sniegti par atlīdzību", kas minēti EKL 50. pantā.

23 Vācijas valdība uzskata, ka izglītības iestāde neveic ekonomisku darbību. Izglītības iestāžu veiktā darbība parasti netiek veikta par atlīdzību un tā nav pakalpojums EKL 50. panta nozīmē (šajā sakarā skat. 1988. gada 27. septembra spriedumu lietā 263/86 *Humbel* un *Edel*, *Recueil*, 5365. lpp., 18. punkts).

24 Šī valdība uzskata, ka, ja mācības, ko nodrošina augstākās izglītības iestādes, kas galvenokārt tiek finansētas no privātiem līdzekļiem, ir pakalpojumi EKL 50. panta nozīmē un šo iestāžu mērķis ir piedāvāt (1993. gada 7. decembra spriedums lietā C-109/92 *Wirth*, *Recueil*, I-6447. lpp., 17. punkts), tikai no tā, ka *Cademuir School* ir privāta izglītības iestāde, nevar secināt, ka tā veic ekonomisku darbību. Šādu secinājumu nevar izdarīt arī no tā, ka vecāki maksā mācību maksu. Mācību maksas maksāšana, lai zināmā mērā piedalītos valsts izglītības sistēmas darbības izmaksās, neietekmē veikto darbību kvalifikāciju saistībā ar pakalpojumu jēdzienu (šajā sakarā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Humbel* un *Edel*, 19. punkts, un lietā *Wirth*, 15. punkts). Turklāt Vācijas valdība norāda, ka iesniedzējtiesas lēmumā nav minēts, vai *Cademuir School* tiek finansēta tikai vai lielākoties no privātiem līdzekļiem (piemēram, vecāku iemaksām), vai arī tā ir iestāde, kuras mērķis ir gūt peļņu.

25 Komisija pretēji Vācijas valdībai uzskata, ka šķēršļi darba ņēmēju pārvietošanās brīvībai, kas paredzēta EKL 39. pantā, vai brīvības veikt uzņēmējdarbību, kas paredzēta EKL 43. pantā, pamata prāvā ir izslēgti.

26 Galvenokārt Komisija apgalvo, ka EKL 49. pants ir piemērojams un ka tam ir pretējs tāds tiesiskais regulējums kā pamata prāvā.

27 Šajā sakarā pamata prāvā ir piemērojams tā dēvētais "pasīvais" pakalpojumu sniegšanas brīvības princips, saskaņā ar kuru pakalpojuma saņēmēji, proti, Švarcu laulātā pāra bērni, dodas pie pakalpojumu sniedzēja, kas reģistrēts citā dalībvalstī, šajā gadījumā — pie privātas izglītības iestādes, kas atrodas šajā citā dalībvalstī.

28 Komisija uzskata, ka jauniešu izglītība un mācības var būt pakalpojums. No spriedumiem lietā *Humbel* un *Edel*, kā arī lietā *Wirth* izriet, ka būtiska pakalpojumu par atlīdzību raksturojoša pazīme ir samaksa, ko veic skolēns vai cita persona, maksai lielākā vai mazākā mērā atbilstot izglītības ekonomiskajai cenai. Līdzīgā gadījumā izglītības pakalpojumu piedāvājums ir ekonomiska darbība.

29 Komisija savukārt uzskata, ka ar publisko izglītību, ar ko valsts īsteno savus uzdevumus sociālajā, kultūras un izglītības jomā un kuras izmaksu lielu daļu tā sedz, netiek sniegti pakalpojumi par atlīdzību (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Wirth*, 15. un 16. punkts). Ar to, ka skolēns vajadzības gadījumā piedalās publiskās izglītības finansēšanā, maksājot reģistrācijas nodevu, nepietiek, lai šo izglītību uzskatītu par pakalpojumu, kas sniegts par atlīdzību (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Humbel* un *Edel*, 19. punkts).

30 Komisija uzskata, ka nevar apšaubīt pakalpojumu sniegšanas brīvības principa piemērojamību attiecībā uz pamata prāvas faktiem, jo pakalpojumu atlīdzības raksturu nevar novērtēt, balstoties tikai uz privāto izglītības iestāžu, kam Vācijas tiesiskais režīms piešķir priekšrocības, stāvokļa pārbaudi. Tieši pretēji, tā uzskata, ka ir jāpamatojas uz to privāto izglītības iestāžu stāvokli, kas reģistrētas citā dalībvalstī un ir izslēgtas no *EStG* 10. panta 1. punkta 9) apakšpunktā paredzētajām nodokļu priekšrocībām.

31 Tā kā dažās dalībvalstīs pastāv privātas izglītības iestādes, kas nodrošina savas vajadzības bez valsts atbalsta un kas tiek izmantotas kā uzņēmumi, lai gūtu peļņu, tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums kā *EStG* 10. panta 1. punkta 9) apakšpunkts, ar kuru vispārīgi izslēgta iespēja saņemt nodokļu atvieglojumu par summām, kas samaksātas izglītības iestādēm, kas reģistrētas citā dalībvalstī, var ietekmēt šo privāto izglītības iestāžu, kam ir komerciāls mērķis un kas reģistrētas citā dalībvalstī, pārrobežu pakalpojumu piedāvājumu.

32 Pakārtoti, ja Tiesa nolemj, ka pamata prāvā nav piemērojams pakalpojumu sniegšanas brīvības princips, Komisija uzskata, ka EKL 12. panta pirmās daļas normas, skatītas kopā ar EKL 18. panta 1. punktu, ir piemērojamas un šāds tiesiskais regulējums ir pretrunā tām.

Tiesas atbilde

33 Pirmkārt, lai noteiktu, kuras EK līguma normas ir piemērojamas pamata prāvas faktiem, jānorāda, kā to ģenerāladvokāte norādījusi secinājumu 25. punktā, ka šie fakti nav jāpārbauda, ņemot vērā EKL 39. un 43. pantu. Vecāki, kuri — kā Švarcu laulātais pāris — maksā ienākuma nodokli vienā dalībvalstī un sūta savus bērnus iegūt izglītību privātā izglītības iestādē, kas reģistrēta citā dalībvalstī, lai gan tajā viņi nestrādā algotu darbu un paši neveic nekādu ekonomisku darbību, tādējādi neizmanto ne savas tiesības strādāt algotu darbu citā dalībvalstī, ne savas tiesības

strādāt kā pašnodarbinātām personām, tātad EKL 39. un 43. pants nav piemērojami viņu situācijā.

34 Otrkārt, jāatgādina, ka EKL 18. pants, kurā vispārīgā veidā ir noteiktas tiesības ikvienam Savienības pilsonim brīvi pārvietoties un dzīvot dalībvalstīs, ir konkrēti izteikts tiesību normās, kas nodrošina pakalpojumu sniegšanas brīvību (2003. gada 6. februāra spriedums lietā C-92/01 *Stylianakis*, *Recueil*, I-1291. lpp., 18. punkts, un 2007. gada 11. janvāra spriedums lietā C-208/05 *ITC*, Krājums, I-181. lpp., 64. punkts). Tātad, ja pamata prāvā ir piemērojams EKL 49. pants, Tiesai nav jālemj par EKL 18. panta interpretāciju (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Stylianakis*, 20. punkts, un lietā *ITC*, 65. punkts).

35 Tātad par EKL 18. panta 1. punktu jālemj tikai tad, ja pamata lieta neietilpst EKL 49. panta piemērošanas jomā.

36 Šajā sakarā vispirms ir jāatgādina, ka, lai gan EKL 50. panta trešajā daļā ir minēta tikai aktīvā pakalpojumu sniegšana, kuras ietvaros pakalpojumu sniedzējs pārvietojas pie saņēmēja, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka pakalpojumu sniegšanas brīvība ietver pakalpojumu saņēmēju brīvību doties uz citu dalībvalsti, kurā atrodas pakalpojumu sniedzējs, lai tur saņemtu šos pakalpojumus (skat. 1984. gada 31. janvāra spriedumu apvienotajās lietās 286/82 un 26/83 *Luisi* un *Carbone*, *Recueil*, 377. lpp., 10. un 16. punkts). Pamata prāvā strīds ir par atteikumu piešķirt nodokļa atvieglojumu tādēļ, ka apmeklētā privātā izglītības iestāde ir reģistrēta citā dalībvalstī, un līdz ar to par iespēju izmantot šādas izglītības iestādes mācību piedāvājumu.

37 Tomēr ir jāpārbauda, vai šo izglītības piedāvājumu mērķis ir sniegt pakalpojumus. Tāpēc ir jānoskaidro, vai *Cademuir School* piedāvātie mācību kursi saskaņā ar EKL 50. panta pirmo daļu ir "pakalpojumi, ko parasti sniedz par atlīdzību".

38 Ir jau atzīts, ka šīs tiesību normas izpratnē atlīdzības būtiska pazīme ir tā, ka tā ir attiecīgā pakalpojuma ekonomisks ekvivalents (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Humbel* un *Edel*, 17. punkts; 2001. gada 12. jūlija spriedumu lietā C-157/99 *Smits* un *Peerbooms*, *Recueil*, I-5473. lpp., 58. punkts; 2002. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-136/00 *Danner*, *Recueil*, I-8147. lpp., 26. punkts; 2003. gada 22. maija spriedumu lietā C-355/00 *Freskot*, *Recueil*, I-5263. lpp., 55. punkts, kā arī 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-422/01 *Skandia* un *Ramstedt*, *Recueil*, I-6817. lpp., 23. punkts).

39 Tādējādi Tiesa no "pakalpojumu" jēdziena EKL 50. panta nozīmē ir izslēgusi mācības, ko sniedz atsevišķas iestādes, kas ir valsts izglītības sistēmas daļa un ko pilnībā vai galvenokārt finansē no valsts līdzekļiem (šajā sakarā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Humbel* un *Edel*, 17. un 18. punkts, kā arī lietā *Wirth*, 15.–16. punkts). Tiesa ir arī precizējusi, ka, dibinot un uzturot šādu valsts izglītības sistēmu, kas finansējumu saņem galvenokārt no valsts budžeta, nevis skolēniem vai viņu vecākiem, valsts nevēlas iesaistīties darījumos par atlīdzību, bet īsteno savus pienākumus pret iedzīvotājiem sociālajā, kultūras un izglītības jomā.

40 Savukārt Tiesa ir nospriedusi, ka mācības, ko nodrošina izglītības iestādes, kas ir finansētas galvenokārt no privātiem līdzekļiem, it īpaši skolēnu un viņu vecāku līdzekļiem, ir pakalpojumi EKL 50. panta nozīmē un šo iestāžu mērķis ir piedāvāt pakalpojumu par atlīdzību (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Wirth*, 17. punkts).

41 Šajā sakarā ir svarīgi precizēt, ka nav nepieciešams, ka šo privāto finansējumu galvenokārt nodrošina skolēni vai viņu vecāki. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru EKL 50. pantā nav noteikts, ka par pakalpojumu jāmaksā tā saņēmējam (skat. it īpaši 1988. gada 26. aprīļa spriedumu lietā 352/85 *Bond van Adverteerders* u.c., *Recueil*, 2085. lpp., 16. punkts; 2000. gada 11. aprīļa spriedumu apvienotajās lietās C-51/96 un C-191/97 *Deliège*, *Recueil*, I-2549. lpp., 56. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Smits* un *Peerbooms*, 57. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Skandia* un *Ramstedt*, 24. punkts).

42 No iesniedzējtiesas sniegtajām ziņām izriet, ka Švarcu laulātā pāra samaksātā mācību maksa *Cademuir School* par viņu diviem bērniem bija noteikta vismaz DEM 10 000 gadā. Vācijas valdība uzskata, ka šī summa ir acīmredzami lielāka nekā tā, ko prasa privātas izglītības iestādes, kas reģistrētas Vācijā un kas saņem priekšrocības atbilstoši *EStG* 10. panta 1. punkta 9) apakšpunktam.

43 Tā kā lēmums par prejudiciāla jautājuma uzdošanu nesniedz precīzu informāciju par *Cademuir School* finansēšanas un darbības veidu, katrā ziņā valsts tiesas kompetencē ir novērtēt, vai šī izglītības iestāde tiek galvenokārt finansēta no privātiem līdzekļiem.

44 Ir svarīgi piebilst, ka, lai noteiktu, vai EKL 49. pants ir piemērojams pamata prāvas faktiem, nav nozīmes tam, vai izglītības iestādes, kas reģistrētas pakalpojuma saņēmēja dalībvalstī, šajā gadījumā Vācijas Federatīvajā Republikā, kuras šajā valstī ir licencētas, atļautas vai atzītas *EStG* 10. panta 1. punkta 9) apakšpunkta nozīmē, sniedz pakalpojumus EKL 50. panta pirmās daļas nozīmē. Nozīme ir tikai tam apstāklim, ka privātu izglītības iestādi, kas reģistrēta citā dalībvalstī, var uzskatīt par tādu, kas sniedz pakalpojumus par atlīdzību.

45 2006. gada 16. maija spriedumā lietā C-372/04 *Watts* (Krājums, I-4325. lpp., 90. punkts), kas attiecas uz medicīnas pakalpojumiem, kas ir pakalpojumi, Tiesa

uzskatīja, ka EKL 49. pants ir piemērojams situācijā, kad paciente, kas dzīvo Apvienotajā Karalistē, kuras veselības stāvoklis prasa stacionāru aprūpi un kas ir devusies uz citu dalībvalsti, lai tur saņemtu attiecīgo aprūpi par atlīdzību, pēc tam lūdz atlīdzību valsts veselības dienestam, neraugoties uz to, ka Apvienotās Karalistes valsts veselības sistēma bez maksas nodrošināja pēc būtības vienādus pakalpojumus.

46 Minētā sprieduma 91. punktā Tiesa ir atzinusi, ka šajā gadījumā, tā kā nav jānosaka, vai stacionārās aprūpes pakalpojumi, kas ir sniegti tādā valsts veselības aprūpes dienestā kā pamata lietā, paši par sevi ir pakalpojumi EK līguma noteikumu par pakalpojumu sniegšanas brīvību nozīmē, ir jāuzskata, ka pamata lietā pastāvošā situācija, kad persona, kuras veselības stāvoklim ir nepieciešama stacionārā aprūpe, dodas uz citu dalībvalsti un tur saņem minēto aprūpi par atlīdzību, ietilpst minēto noteikumu piemērošanas jomā.

47 No minētā izriet, ka EKL 49. pants ir piemērojams pamata prāvā, tāpēc ka vienas dalībvalsts nodokļu maksātāji laiž savus bērnus privātā izglītības iestādē, kas ir reģistrēta citā dalībvalstī un ko var uzskatīt par tādu, kas sniedz pakalpojumus par atlīdzību, tas ir, tādu, kas tiek galvenokārt finansēta no privātiem līdzekļiem.

Par šķēršļu pakalpojumu sniegšanas brīvībai esamību

Tiesai iesniegtie apsvērumi

48 Švarcu laulātais pāris uzskata, ka tāds tiesiskais regulējums kā pamata lietā ir pretējs EKL 49. pantam un nav pamatots.

49 Vācijas valdība uzskata, ka iespējamais šķērslis pakalpojumu sniegšanas brīvībai šajā gadījumā ir pamatots.

50 Pirmkārt, tā apgalvo, ka no EKL 49. panta neizriet pienākums dalībvalstij, piešķirot nodokļu priekšrocību saistībā ar mācību maksu, atbalstīt izglītības iestādes, kas pieder pie citas dalībvalsts izglītības sistēmas. Ja Vācijas Federatīvajai Republikai būtu jāļauj atskaitīt no nodokļa mācību maksu, kas samaksāta iestādēm, kas atrodas ārpus tās teritorijas, tā rezultātā šīm iestādēm netieši tiktu piešķirts tāds pats atbalsts kā Vācijas privātajām izglītības iestādēm, kas ir pretrunā EK līgumā paredzētajai kompetenču sadalei. EKL 149. pantā noteikts, ka Kopiena darbojas izglītības jomā, pilnīgi respektējot dalībvalstu atbildību par mācību saturu un izglītības sistēmu organizāciju, kā arī kultūru un valodu dažādību.

51 Šajā sakarā Vācijas valdība apgalvo, ka, ja izglītības politika pieder pie katras valsts pamatuzdevumiem un tās struktūra dalībvalstīs ir ļoti atšķirīga vēsturisko un kultūras tradīciju dēļ, valsts kontroles un finansējuma iespēja šajā jomā ir būtiska. Pamatlikuma 7. pantā ir noteikti izglītības, kas ietilpst ekskluzīvā pavalstu kompetencē, pamatprincipi. Šī tiesību norma, kas nosaka privāto izglītības iestāžu pamatus, garantē tiesības reģistrēt šādas izglītības iestādes un tādējādi atļauj duālas izglītības sistēmas pastāvēšanu, kas piedāvā izvēles brīvību.

52 Minētā valdība uzskata, ka, tā kā Vācijas valdība nekādi neietekmē *Cademuir School* organizāciju, it paši tās īstenotās izglītības programmas, tai nevar būt pienākums atbalstīt šīs izglītības iestādes darbību, atsakoties no nodokļa ieņēmumiem, kas tai pienākas.

53 Otrkārt, Vācijas valdība apgalvo, ka atteikums piešķirt attiecīgo nodokļu priekšrocību saistībā ar mācību maksu, kas samaksāta privātām izglītības iestādēm, kas reģistrētas citā dalībvalsti, ir pamatots, tāpēc ka Vācijas izglītības iestādes, kas norādītas *EStG* 10. panta 1. punkta 9) apakšpunktā, un privātās izglītības iestādes, kas reģistrētas citā dalībvalstī, kā, piemēram, *Cademuir School*, neatrodas objektīvi līdzīgā situācijā.

54 Šī valdība uzskata, ka *EStG* 10. panta 1. punkta 9) apakšpunkts rada netiešu valsts atbalstu atsevišķām privātām izglītības iestādēm, kam ir noteikti īpaši apgrūtinājumi. Tas attiecas uz privātajām alternatīvajām izglītības iestādēm, kuras ir atzinusi valsts, izglītības iestādēm, kuras ir atļautas saskaņā ar pavalsts tiesībām, un papildu vispārīgās izglītības iestādēm, kas ir atzītas pavalsts tiesību normās.

55 Kompensācijai par paaugstinātām kvalitātes un finansējuma prasībām, kas Pamatlikuma 7. panta 4. punktā ir noteiktas alternatīvās izglītības iestādēm, Vācijas konstitucionālajās tiesības ir paredzēts atbilstošs valsts finansējuma pienākums. Vācijas valdība uzskata, ka valstij ir rīcības brīvība nodrošināt savu pienākumu atbalstīt privātās alternatīvās izglītības iestādes atbilstoši šai tiesību normai. Šī palīdzība lielākoties tiek sniegta tiešo subsīdiju veidā. Privātās izglītības iestādes tādējādi saņem apmēram 80 % no tām summām, ko saņem līdzīga valsts izglītības iestāde. *EStG* 10. panta 1. punkta 9) apakšpunktā precizēts šis konstitucionālais atbalsta pienākums, ļaujot Vācijas valstij netieši atbalstīt licencētas izglītības iestādes ar mācību maksai piešķirtu nodokļu priekšrocību palīdzību.

56 Tas attiecas arī uz izglītības iestādēm, kuras ir atļautas saskaņā ar pavalsts tiesībām vai papildu vispārīgās izglītības iestādēm, kas ir atzītas minētajās tiesību normās. Vācijas valdība uzskata, ka, protams, uz šīm izglītības iestādēm neattiecas īpašās prasības, kas noteiktas Pamatlikumā, un no tā neizriet finansēšanas pienākums. Tomēr pavalsts atļauja vai atzīšana saskaņā ar pavalsts tiesībām faktiski pakļauj šīs izglītības iestādes tādam pašam juridiskajam režīmam kā licencētās izglītības

iestādes. Apgrūtinājumu dēļ, kas izriet no šīs atļaušanas vai atzīšanas, pastāv arī pienākums sniegt valsts atbalstu šīm izglītības iestādēm pat tad, ja tas ir noteikts parastā likumā.

57 Vācijas valdība uzskata, ka *Cademuir School* gadījumā nepastāv šāda saikne starp valsts noteiktajām prasībām, no vienas puses, un atbilstošo valsts atbalstu, no otras puses. Šādai iestādei cita starpā nav pienākuma izvairīties no skolēnu atlases, pamatojoties uz vecāku materiālo stāvokli, kas nozīmētu, ka iekasētā mācību maksa nekādā ziņā nebūtu pietiekama, lai segtu izmaksas. Tādējādi zūd būtiska apgrūtinājumu daļa, kas gulstas uz *EStG* 10. panta 1. punkta 9) apakšpunktā norādītajām izglītības iestādēm, kura pamato šīm izglītības iestādēm piešķirto valsts atbalstu.

58 Visbeidzot, minētā valdība apgalvo, ka nodokļu priekšrocību attiecināšana uz mācību maksu, kas samaksāta *Cademuir School*, ne tikai būtu pretēja Pamatlikuma 7. panta 4. punkta trešajā teikumā iekļautajai prasībai izvairīties no skolēnu atlases, pamatojoties uz viņu vecāku materiālo stāvokli, bet arī novestu pie ievērojama *EStG* 10. panta 1. punkta 9) apakšpunktā paredzēto atvieglojumu kopējā apmēra pieauguma.

59 *EStG* 10. panta 1. punkta 9) apakšpunktā norādītajām izglītības iestādēm samaksātā mācību maksa ir noteikta zemākā apmērā, lai izvairītos no skolēnu atlases atkarībā no viņu vecāku materiālā stāvokļa, tāpēc netiešais atbalsts, ko valsts sniedz šīm izglītības iestādēm, sniedzot iespēju atskaitīt no nodokļa speciālos izdevumus, kas radušies skolēnu vecākiem, ir neliels. Tādas izglītības iestādes kā *Cademuir School*, kuras mācību maksa ir ievērojami augstāka nekā minēto izglītības iestāžu prasītā maksa, situācija atšķiras.

60 Šajā sakarā Vācijas valdība norāda, ka Tiesa 2005. gada 15. marta spriedumā lietā C-209/03 *Bidar* (Krājums, I-2119. lpp., 56. punkts) ir atzinusi par pareizu, ka ikviena

dalībvalsts ir tiesīga raudzīties, lai atbalsts uzturēšanās izdevumu segšanai studentiem no citām dalībvalstīm nekļūtu par pārmērīgu apgrūtinājumu, kas var kopumā iespaidot šīs dalībvalsts spēju piešķirt atbalstu. Dalībvalsts tāpat arī var likumīgi noteikt kritērijus nodokļu priekšrocības piešķiršanai, kas ļauj novērst, ka šī priekšrocība radītu samazinājumu zem līmeņa, ko dalībvalsts uzskata par nepieciešamu.

61 Komisija uzskata, ka ar attiecīgo tiesisko regulējumu pārkāpj pakalpojumu sniegšanas brīvību. Tā uzskata, ka *EStG* 10. panta 1. punkta 9) apakšpunktā nav noteikti objektīvi kritēriji, kas ļautu noteikt, kuros gadījumos no ienākuma nodokļa var atskaitīt mācību maksu, kas samaksāta Vācijas un ārvalstu izglītības iestādēm. Šajā tiesību normā iespēja atskaitīt mācību maksu no nodokļa ir atkarīga tikai no tā, vai attiecīgā privātā izglītības iestāde ir atļauta vai atzīta Vācijā, līdz ar to izšķirošais kritērijs šai iespējai atskaitīt ir tas, ka izglītības iestāde ir reģistrēta šajā dalībvalstī. Automātiski ir izslēgta iespēja atskaitīt no nodokļa mācību maksu, kas samaksāta jebkurai privātai izglītības iestādei, kas atrodas citā dalībvalstī, neatkarīgi no maksas apmēra. Tā kā neviena no šīm privātajām izglītības iestādēm nevar izpildīt *EStG* 10. panta 1. punkta 9) apakšpunktā noteiktos nosacījumus, šīs izglītības iestādes nevar nošķirt atkarībā no tā, vai tās teorētiski ir līdzīgas Vācijas izglītības iestādēm.

62 Komisija uzskata, ka *EStG* 10. panta 1. punkta 9) apakšpunktā paredzētais režīms nelabvēlīgākā situācijā nostāda vismaz tās izglītības iestādes, kas tiek finansētas tikai no to iekasētās mācību maksas un no to ekonomiskās darbības un kas tātad acīmredzami sniedz pakalpojumus par atlīdzību. Diskriminācija, no kuras tās cieš, ir vismaz šķērslis EKL 49. pantā garantētajai pakalpojumu sniegšanas brīvībai.

63 Komisija uzskata, ka nav iemesla, kas attaisnotu šo EKL 49. panta pārkāpumu, lai gan atbilstoši Kopienu tiesībām Vācijas Federatīvā Republika saglabā tiesības attiecināt iespēju atskaitīt mācību maksu uz atsevišķiem izglītības iestāžu veidiem vai

uz konkrētām summām, ar vienīgo nosacījumu, ka atskaitīšanas iespējas pamatā ir objektīvi kritēriji un tā nav atkarīga no izglītības iestādes atrašanās vietas. Tā uzskata, ka minētais pārkāpums ir vēl smagāks tāpēc, ka dalībvalstu valodu mācīšana un popularizēšana un skolēnu mobilitātes veicināšana atbilstoši EKL 149. panta 2. punkta pirmajam un otrajam ievilkumam ir skaidri ietvertas Eiropas Kopienas mērķu vidū.

Tiesas atbilde

64 Dalībvalsts *EStG* 10. panta 1. punkta 9) apakšpunktā noteiktais nodokļu tiesiskais regulējums paredz nodokļa samazinājuma piešķiršanai nosacījumu, ka mācību maksa ir samaksāta privātai izglītības iestādei, ko licencējusi šī dalībvalsts vai kas ir atļauta vai atzīta saskaņā ar piemērojamām pavalsts tiesībām, kas būtībā nozīmē, ka tās ir reģistrētas šajā dalībvalstī.

65 Šis tiesiskais regulējums vispārīgi izslēdz iespēju nodokļu maksātājiem, kas maksā nodokļus Vācijā, no saviem apliekamajiem ienākumiem atskaitīt daļu no mācību maksas, kas saistīta ar to, ka viņu bērni apmeklē privātu izglītības iestādi, kas atrodas citā dalībvalstī, kaut gan šī iespēja pastāv attiecībā uz mācību maksu, kas samaksāta noteiktām Vācijas privātām izglītības iestādēm. Tātad tas rada šiem nodokļu maksātājiem lielāku apgrūtinājumu nodokļu ziņā tāpēc, ka — tāpat kā Švarcu laulātais pāris — viņu bērni apmeklē privātu izglītības iestādi, kas atrodas citā dalībvalstī, nevis privātu izglītības iestādi, kas reģistrēta valsts teritorijā.

66 Tiesiskais regulējums, kas izriet no *EStG* 10. panta 1. punkta 9) apakšpunkta, attur nodokļu maksātājus, kas dzīvo Vācijā, laist savus bērnus skolās, kas reģistrētas citā dalībvalstī. Cita starpā tas kavē arī privātām izglītības iestādēm, kas reģistrētas citās dalībvalstīs un paredzētas to nodokļu maksātāju bērniem, kas dzīvo Vācijā, piedāvāt izglītību.

67 Šāds tiesiskais regulējums rada šķēršļus pakalpojumu sniegšanas brīvībai, ko garantē EKL 49. pants. Šis pants nepieļauj tāda valsts tiesiskā regulējuma piemērošanu, kas pakalpojumu sniegšanu starp dalībvalstīm padara grūtāku nekā pakalpojumu sniegšanu dalībvalsts teritorijā (skat. it īpaši 1998. gada 28. aprīļa spriedumu lietā C-118/96 *Safir, Recueil*, I-1897. lpp., 23. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Smits* un *Peerbooms*, 61. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Danner*, 29. punkts; 2004. gada 4. marta spriedumu lietā C-334/02 Komisija/Francija, *Recueil*, I-2229. lpp., 23. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Watts*, 94. punkts, un 2007. gada 19. aprīļa spriedumu lietā C-444/05 *Stamatelaki*, Krājums, I-3185. lpp., 25. punkts).

68 Vācijas valdība uzskata, ka iespējamais šķērslis pakalpojumu sniegšanas brīvībai ir pamatots, pirmām kārtām, jo no pakalpojumu sniegšanas brīvības principa neizriet pienākums attiecināt privileģētu nodokļu režīmu, kas paredzēts konkrētām izglītības iestādēm, kas pieder pie dalībvalsts izglītības sistēmas, uz izglītības iestādēm, kas atkarīgas no citas dalībvalsts.

69 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka *EStG* 10. panta 1. punkta 9) apakšpunktā aplūkots nodokļu režīms saistībā ar mācību maksu. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tā tomēr ir jāīsteno, ievērojot Kopienu tiesības (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Danner*, 28. punkts; 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Krājums, I-11673. lpp., 36. punkts, un 2007. gada 13. marta spriedumu lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Krājums, I-2107. lpp., 25. punkts).

70 Tāpat arī, lai gan Kopienu tiesības neietekmē dalībvalstu kompetenci attiecībā uz, pirmkārt, mācību saturu un izglītības sistēmas organizāciju, kā arī tās kultūru un valodu dažādību (EKL 149. panta 1. punkts) un, otrkārt, arodmācību saturu un organizāciju (EKL 150. panta 1. punkts), tomēr, īstenojot šo kompetenci, dalībvalstīm ir jāievēro Kopienu tiesības, it īpaši tiesību normas, kas attiecas uz pakalpojumu sniegšanas brīvību (pēc analoģijas skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Watts*, 92. un 147. punkts).

71 Turklāt attiecībā uz Vācijas valdības argumentu, ka dalībvalstij nav pienākuma atbalstīt izglītības iestādes, kas pieder pie citas dalībvalsts izglītības sistēmas, pietiek konstatēt, ka *EStG* 10. panta 1. punkta 9) apakšpunktā nav paredzēta tieša Vācijas valsts atbalsta piešķiršana attiecīgajām izglītības iestādēm, bet gan nodokļu priekšrocības piešķiršana vecākiem, pamatojoties uz mācību maksu, kas samaksāta par viņu bērniem.

72 Attiecībā uz minētās valdības argumentu, ka atteikums piemērot nodokļu priekšrocību, kas paredzēta *EStG* 10. panta 1. punkta 9) apakšpunktā, mācību maksai, kura samaksāta privātām izglītības iestādēm, kas reģistrētas citā dalībvalstī, tas ir pamatots, jo šajā pantā minētās Vācijas izglītības iestādes un privātās izglītības iestādes, kuras reģistrētas citā dalībvalstī, kā, piemēram, *Cademuir School*, neatrodas objektīvi līdzīgā situācijā, jāatzīmē, ka minētajā pantā iespējai no nodokļa atskaitīt mācību maksas daļu paredzēts nosacījums, ka attiecīgā privātā izglītības iestāde ir licencēta, atļauta vai atzīta Vācijā, nenosakot objektīvu kritēriju, kas ļautu noteikt, kāda veida Vācijas skolu prasīto mācību maksu var atskaitīt.

73 No tā izriet, ka ikviena privāta izglītības iestāde, kas reģistrēta citā dalībvalstī, nevis Vācijas Federatīvajā Republikā, tikai tā iemesla dēļ, ka tā neatrodas Vācijā, ir automātiski izslēgta no attiecīgajām nodokļu priekšrocībām neatkarīgi no tā, vai tā ievēro tādus kritērijus kā mācību maksas iekasēšana tādā apmērā, kas neļauj atlasīt skolēnus, pamatojoties uz viņu vecāku materiālo stāvokli.

74 Lai pamatotu šķēršļus pakalpojumu sniegšanas brīvībai, ko rada attiecīgais valsts tiesiskais regulējums, Vācijas valdība arī apgalvo, atsaucoties uz iepriekš minēto spriedumu lietā *Bidar*, ka dalībvalsts ir tiesīga saistīt atbalsta vai nodokļu priekšrocības piešķiršanu ar kritērijiem, kuru mērķis ir novērst to, ka šis atbalsts vai šīs priekšrocības tiktu samazinātas līdz tādam apmēram, kas mazāks par to, ko dalībvalsts uzskata par nepieciešamu.

75 Šī valdība uzskata, ka minētajā spriedumā izteiktie argumenti par atbalsta, kas paredzēts, lai segtu studentu uzturēšanās izdevumus, piešķiršanu un Eiropas Savienības pilsoņu brīvu pārvietošanos, ir jāaplūko vispārīgā kontekstā tādā nozīmē, ka tad, ja valsts līdzekļi ir ierobežoti, nodokļu atvieglojuma saņemšanas iespēju paplašināšana nepārprotami nozīmē individuālo atvieglojumu summu, kas piešķirtas indivīdiem, samazināšanos, lai tādējādi šī darbība būtu neitrāla attiecībā pret budžetu. Vācijas valdība šajā sakarā apgalvo, ka šis papildu valsts budžeta apgrūtinājums izriet no *EStG* 10. panta 1. punkta 9) apakšpunkta piemērošanas jomas paplašināšanas, iekļaujot tajā mācību maksu, kas tiek maksāta noteiktām izglītības iestādēm, kas atrodas citā dalībvalstī.

76 Tomēr šādam argumentam nevar piekrist šādu iemeslu dēļ.

77 Vispirms, saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru nodokļu ieņēmumu samazinājuma novēršana neietilpst EKL 46. pantā, skatīta kopā ar EKL 55. pantu, nosaukto iemeslu skaitā, un to noteikti nevar uzskatīt arī par primāru vispārējo interešu iemeslu.

78 Turpinājumā attiecībā uz Vācijas valdības argumentu, ka ikviena dalībvalsts ir tiesīga raudzīties, lai atbalsts, kas saistīts ar mācību maksu, nekļūtu par pārmērīgu apgrūtinājumu, kas var kopumā iespaidot tā atbalsta vispārējo apmēru, ko šī dalībvalsts var piešķirt, no šīs valdības iesniegtajiem pierādījumiem izriet, ka pārmērīgs finanšu apgrūtinājums, ko, tāsprāt, rada nodokļu atvieglojumu attiecināšana uz mācību maksu, kas samaksāta noteiktām izglītības iestādēm, kas atrodas citā dalībvalstī, izriet no tā, ka atbalsts, kas tiek netieši piešķirts šīm izglītības iestādēm, būtu daudz lielāks nekā tas, kas piešķirts izglītības iestādēm, kuras ir licencētas, atļautas vai atzītas Vācijā, jo izglītības iestādēm, kas atrodas citā dalībvalstī, ir pašām sevi jāfinansē, nosakot lielāku mācību maksu.

79 Pat pieņemot, ka līdzīgi kā iepriekš minētajā spriedumā lietā *Bidar* var argumentēt arī attiecībā uz nodokļa priekšrocības piešķiršanu saistībā ar mācību maksu, šajā sakarā ir jāatgādina — kā apgalvo Komisija —, ka mērķi, ar kādu ir atteikts piešķirt attiecīgo nodokļa samazinājumu attiecībā uz mācību maksu, kas samaksāta izglītības iestādēm, kas atrodas citā dalībvalstī, proti, nodrošināt privāto izglītības iestāžu darbības izmaksu segšanu, tam nekļūstot par nesaprātīgu apgrūtinājumu valstij, saskaņā ar iepriekš minētajā spriedumā lietā *Bidar* izdarīto analīzi varēja sasniegt ar mazāk ierobežojošiem līdzekļiem.

80 Kā ģenerāladvokāte norādījusi secinājumu 62. punktā, lai novērstu pārmērīgu finanšu apgrūtinājumu, dalībvalsts ir tiesīga noteiktā apmērā ierobežot summas, ko var atskaitīt kā mācību maksu, atbilstoši šīs valsts piešķirtajam nodokļu atvieglojumam, ņemot vērā tās teritorijā esošo izglītības iestāžu apmeklēšanai raksturīgās summas, kas būtu mazāk ierobežojošs līdzeklis nekā atteikums piešķirt attiecīgo nodokļu atvieglojumu.

81 Šķiet, ka mācību maksas, ko nodokļu maksātāji, kuri maksā ienākuma nodokli Vācijā, samaksājuši izglītības iestādēm, kas atrodas citā dalībvalstī, nevis Vācijas Federatīvajā Republikā, pilnīga izslēgšana no nodokļa atvieglojuma, kas paredzēts *EStG* 10. panta 1. punkta 9) apakšpunktā, būtu katrā ziņā nesamērīga. Tādējādi minēto nodokļu maksātāju samaksātā mācību maksa izglītības iestādēm, kas atrodas citā dalībvalstī, ir izslēgta no attiecīgā nodokļu atvieglojuma neatkarīgi no tā, vai šīs izglītības iestādes atbilst objektīviem kritērijiem, kas noteikti, pamatojoties uz katrai dalībvalstij raksturīgajiem principiem, un ļauj noteikt, kāda veida mācību maksa rada tiesības uz minēto nodokļu atvieglojumu.

82 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, iesniedzējtiesai ir jāatbild, ka tad, ja vienas dalībvalsts nodokļu maksātāji laiž savus bērnus skolā, kas atrodas citā dalībvalstī un kuras finansējums tiek galvenokārt nodrošināts no privātiem līdzekļiem, EKL 49. pants ir jāinterpretē tā, ka tam ir pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, kas

nodokļu maksātājiem paredz iespēju kā speciālos izdevumus, kas dod tiesības samazināt ienākuma nodokli, deklarēt mācību maksu, kas samaksāta konkrētām privātām izglītības iestādēm, kas reģistrētas valsts teritorijā, bet šo iespēju vispārīgi izslēdz attiecībā uz mācību maksu, kas samaksāta privātai izglītības iestādei, kas reģistrēta citā dalībvalstī.

Par šķēršļu Eiropas Savienības pilsoņu brīvas pārvietošanās tiesībām esamību

83 Kā izriet no šī sprieduma 35. un 47. punkta, ja iesniedzējtiesa nolemj, ka EKL 49. pants pamata prāvā nav piemērojams, tāds tiesiskais regulējums kā pamata lietā ir jāpārbauda saistībā ar EKL 18. pantu.

Tiesai iesniegtie apsvērumi

84 Vācijas valdība uzskata, ka EKL 18. pants nav šķērslis tādam tiesiskajam regulējumam kā *EStG* 10. panta 1. punkta 9) apakšpunktā.

85 Komisija apgalvo, ka tad, ja Tiesa nolemj, ka EKL 49. pants nav piemērojams, šis tiesiskais regulējums aizskar tiesības, kas prasītājiem pamata prāvā ir piešķirtas EKL 12. panta pirmajā daļā, kurš skatīts kopā ar EKL 18. panta 1. punktu.

Tiesas atbilde

86 Kā izriet no Tiesas judikatūras, Eiropas Savienības pilsoņa statuss ir dalībvalstu pilsoņu pamatstatuss, kas tiem no šiem pilsoņiem, kuri atrodas tajā pašā situācijā, neatkarīgi no viņu pilsonības un neskarot izņēmumus, kas šajā sakarā ir īpaši paredzēti, EK līguma *ratione materiae* piemērošanas jomā ļauj saņemt tādu pašu tiesisku attieksmi (skat. it īpaši 2001. gada 20. septembra spriedumu lietā C-184/99 *Grzelczyk*, *Recueil*, I-6193. lpp., 31. punkts; 2002. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-224/98 *D'Hoop*, *Recueil*, I-6191. lpp., 28. punkts; 2003. gada 2. oktobra spriedumu lietā C-148/02 *Garcia Avello*, *Recueil*, I-11613. lpp., 22. un 23. punkts, kā arī 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-224/02 *Pusa*, *Recueil*, I-5763. lpp., 16. punkts).

87 To situāciju skaitā, kas ietilpst Kopienu tiesību piemērošanas jomā, ietilpst situācijas, kuras saistītas ar EK līgumā garantēto pamatbrīvību izmantošanu, it īpaši tās, kas saistītas ar EKL 18. pantā paredzēto pārvietošanās un uzturēšanās brīvību dalībvalstu teritorijā (skat. it īpaši iepriekš minētos spriedumus lietā *Grzelczyk*, 33. punkts; lietā *D'Hoop*, 29. punkts; lietā *Garcia Avello*, 24. punkts, un lietā *Pusa*, 17. punkts).

88 Ja uz Eiropas Savienības pilsoni visās dalībvalstīs būtu jāattiecina tāds pats tiesiskais režīms kā tas, kāds tiek piemērots attiecīgo dalībvalstu pilsoņiem, kuri atrodas tādā pašā situācijā, ar tiesībām brīvi pārvietoties nebūtu saderīgs tas, ka pret Eiropas Savienības pilsoni dalībvalstī, kuras pilsonis viņš ir, būtu mazāk labvēlīga attieksme nekā tad, ja viņš nebūtu izmantojis EK līgumā paredzētos atvieglojumus attiecībā uz tiesībām brīvi pārvietoties (iepriekš minētie spriedumi lietā *D'Hoop*, 30. punkts, un lietā *Pusa*, 18. punkts).

89 Šie atvieglojumi nebūtu pilnībā efektīvi, ja kādas dalībvalsts pilsoni no to izmantošanas varētu atturēt šķēršļi, ko viņam attiecībā uz uzturēšanās tiesībām

uzņemošajā dalībvalstī rada izcelsmes valsts tiesību akti, sodot viņu par to, ka viņš tos ir izmantojis (šajā sakarā skat. 1992. gada 7. jūlija spriedumu lietā C-370/90 *Singh*, *Recueil*, I-4265. lpp., 23. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *D'Hoop*, 31. punkts, un lietā *Pusa*, 19. punkts, un 2006. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-406/04 *De Cuyper*, Krājums, I-6947. lpp., 39. punkts).

90 Švarcu laulātā pāra bērni, apmeklējot izglītības iestādi, kas atrodas citā dalībvalstī, izmanto savas tiesības brīvi pārvietoties. No 2004. gada 19. oktobra sprieduma lietā C-200/02 *Zhu* un *Chen* (Krājums, I-9925. lpp., 20. punkts) izriet, ka pat mazgadīgs bērns var balstīties uz tiesībām brīvi pārvietoties un uzturēties, ko garantē Kopienu tiesības.

91 Tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamata prāvā ievieš atšķirīgu attieksmi pret nodokļu maksātājiem, kas maksā ienākuma nodokli Vācijā un kuru bērni apmeklē izglītības iestādi šajā dalībvalstī, salīdzinājumā ar tiem, kuru bērni apmeklē izglītības iestādi citā dalībvalstī.

92 Tā kā saistībā ar mācību maksu paredzētā nodokļa samazinājuma piešķiršanai tas paredz nosacījumu, ka tā ir samaksāta privātai izglītības iestādei, kas atbilst noteiktām prasībām Vācijā, un liek atteikt minēto nodokļa samazinājumu nodokļu maksātājiem, kas ienākuma nodokli maksā šajā dalībvalstī, jo viņu bērni apmeklē citā dalībvalstī reģistrētu izglītības iestādi, attiecīgais valsts tiesiskais regulējums noteiktu valsts pilsoņu bērnus nostāda nelabvēlīgākā stāvoklī tikai tāpēc, ka viņi ir izmantojuši savas tiesības brīvi pārvietoties, dodoties uz citu dalībvalsti, lai tur iegūtu izglītību.

93 Tāds valsts tiesiskais regulējums, kas ir nelabvēlīgs atsevišķiem valsts pilsoņiem tikai tādēļ, ka viņi ir izmantojuši savas tiesības brīvi pārvietoties un dzīvot [uzturēties] citā

dalībvalstī, ir EKL 18. panta 1. punktā ikvienam Eiropas Savienības pilsonim atzīto brīvību ierobežojums (iepriekš minētais spriedums lietā C-406/04 *De Cuyper*, 39. punkts, kā arī 2006. gada 26. oktobra spriedums lietā C-192/05 *Tas-Hagen* un *Tas*, Krājums, I-10451. lpp., 31. punkts).

94 Šāds ierobežojums var būt pamatots, ņemot vērā Kopienu tiesības, tikai tad, ja tas ir balstīts uz objektīviem apsvērumiem, kas nav atkarīgi no attiecīgo personu pilsonības, un ir samērīgs ar valsts tiesībās paredzēto leģitīmo mērķi (iepriekš minētie spriedumi lietā *D'Hoop*, 36. punkts; lietā *De Cuyper*, 40. punkts, kā arī lietā *Tas-Hagen* un *Tas*, 33. punkts).

95 Ir jānorāda, ka, lai mēģinātu pamatot pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu, ko paredz attiecīgais tiesiskais regulējums, Vācijas valdība ir izvirzījusi argumentus, kas izklāstīti šī sprieduma 58.–60. punktā. Tā īpaši ir atsaukusies uz Tiesas izdarīto analīzi iepriekš minētajā spriedumā lietā *Bidar* attiecībā uz EKL 18. panta interpretāciju.

96 Minētā sprieduma 56. punktā Tiesa ir atzinusi, ka ikviena dalībvalsts ir tiesīga raudzīties, lai atbalsts uzturēšanās izdevumu segšanai studentiem no citām dalībvalstīm nekļūtu par pārmērīgu apgrūtinājumu, kas var kopumā iespaidot atbalsta vispārējo apmēru, ko dalībvalsts var piešķirt.

97 Tomēr, pat pieņemot, ka līdzīgu argumentāciju var piemērot arī attiecībā uz nodokļa priekšrocības piešķiršanu saistībā ar mācību maksu, tomēr ir jāsecina, ka tiesiskais regulējums, kas izriet no *EStG* 10. panta 1. punkta 9) apakšpunkta, šķiet, katrā ziņā nav samērīgs ar tā mērķiem to iemeslu dēļ, kas ir norādīti šī sprieduma 81. punktā, pārbaudot šo tiesisko regulējumu saistībā ar pakalpojumu sniegšanas brīvības principu.

98 No minētā izriet, ka tad, ja dalībvalsts nodokļu maksātāju bērni apmeklē izglītības iestādi citā dalībvalstī, kuras sniegtie pakalpojumi neietilpst EKL 49. panta piemērošanas jomā, *EStG* 10. panta 1. punkta 9) apakšpunkts nepamatoti liedz minētajiem bērniem priekšrocības salīdzinājumā ar tiem bērniem, kas nav izmantojuši savas tiesības brīvi pārvietoties un nav devušies uz izglītības iestādi, kas reģistrēta citā dalībvalstī, lai tur iegūtu izglītību, un tas apdraud tiesības, kas minētajiem bērniem ir piešķirtas ar EKL 18. panta 1. punktu.

99 Tātad iesniedzējtiesai ir jāatbild, ka tad, ja dalībvalsts nodokļu maksātāju bērni apmeklē izglītības iestādi, kas ir reģistrēta citā dalībvalstī un kuras sniegtie pakalpojumi neietilpst EKL 49. panta piemērošanas jomā, EKL 18. pantam ir pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, kas nodokļu maksātājiem paredz iespēju kā speciālos izdevumus, kas dod tiesības samazināt ienākuma nodokli, deklarēt mācību maksu, kas samaksāta konkrētām privātām izglītības iestādēm, kas reģistrētas valsts teritorijā, bet šo iespēju vispārīgi izslēdz attiecībā uz mācību maksu, kas samaksāta izglītības iestādei, kas reģistrēta citā dalībvalstī.

Par tiesāšanās izdevumiem

100 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

1) ja vienas dalībvalsts nodokļu maksātāju bērni apmeklē izglītības iestādi, kas atrodas citā dalībvalstī un kuras finansējums galvenokārt tiek nodrošināts no privātiem līdzekļiem, EKL 49. pants ir jāinterpretē tā, ka tam ir pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, kas nodokļu maksātājiem paredz iespēju kā speciālos izdevumus, kas dod tiesības samazināt ienākuma nodokli, deklarēt mācību maksu, kas samaksāta konkrētām privātām izglītības iestādēm, kas reģistrētas valsts teritorijā, bet šo iespēju vispārīgi izslēdz attiecībā uz mācību maksu, kas samaksāta privātai izglītības iestādei, kas reģistrēta citā dalībvalstī;

2) ja dalībvalsts nodokļu maksātāju bērni apmeklē izglītības iestādi, kas reģistrēta citā dalībvalstī un kuras sniegtie pakalpojumi neietilpst EKL 49. panta piemērošanas jomā, EKL 18. pantam ir pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, kas nodokļu maksātājiem paredz iespēju kā speciālos izdevumus, kas dod tiesības samazināt ienākuma nodokli, deklarēt mācību maksu, kas samaksāta konkrētām izglītības iestādēm, kas reģistrētas valsts teritorijā, bet šo iespēju vispārīgi izslēdz attiecībā uz mācību maksu, kas samaksāta izglītības iestādei, kas reģistrēta citā dalībvalstī.

[Paraksti]