TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2007 m. rugsėjo 11 d. *

Byloje C-76/05

dėl *Finanzgericht Köln* (Vokietija) 2005 m. sausio 27 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2005 m. vasario 16 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Herbert Schwarz,

Marga Gootjes-Schwarz

prieš

Finanzamt Bergisch Gladbach,

Teisingumo Teismas (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegijų pirmininkai P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (pranešėjas) ir K. Lenaerts, teisėjai J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič ir J. Malenovský,

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinė advokatė C. Stix-Hackl,
posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2006 m. gegužės 2 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— H. Schwarz ir M. Gootjes-Schwarz, atstovaujamų advokato W. Meilicke,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir U. Forsthoff,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos K. Gross ir R. Lyal,

susipažinęs su 2006 m. rugsėjo 21 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą buvo pateiktas dėl EB sutarties 8 A straipsnio, EB sutarties 48, 52 ir 59 straipsnių (po pakeitimo atitinkamai tapusių EB 18 straipsnio 1 dalimi, EB 39, 43 ir 49 straipsniais) išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bylą tarp Vokietijoje gyvenančių Vokietijos piliečių H. Schwarz ir M. Gootjes Schwarz (toliau – sutuoktiniai Schwarz) bei *Finanzamt Bergisch Gladbach* (toliau – *Finanzamt*) dėl pastarosios atsisakymo jiems suteikti mokesčių lengvatą mokesčiams už vaikų, kurie lanko mokyklas kitose valstybėse narėse, mokslą, nes pajamų mokestį reglamentuojantys nacionalinės teisės aktai šią lengvatą suteikia tik tiems mokesčių mokėtojams, kurie mokesčius už mokslą sumokėjo tam tikroms privačioms mokykloms Vokietijoje.

Nacionalinės teisės aktai

3 1949 m. gegužės 23 d. Federacinės Respublikos Pagrindinio įstatymo (*Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*, toliau – Pagrindinis įstatymas) 7 straipsnio 4 dalyje, nustatoma:

„4. Garantuojama teisė kurti privačias mokyklas. Privačios mokyklos, pakeičiančios valstybines mokyklas, turi būti valstybės patvirtintos ir joms taikomi žemių įstatymai. Jos turi būti patvirtintos, jei privačių mokyklų programa, priemonės ir jų pedagoginio personalo mokslinis išsilavinimas nėra prastesnis už valstybinių mokyklų ir jei mokiniai į jas neatrenkami atsižvelgiant į tėvų turtinę padėtį. Leidimą išduoti atsisakoma, jei nėra pakankamai užtikrinama pedagogų ekonominė ir teisinė padėtis."

4 Pajamų mokesčio įstatymo redakcijos, galiojusios tuo metu, kai įvyko šioje byloje nagrinėjami faktai (*Einkommensteuergesetz*, BGBl. 1997 I, p. 821, toliau – *EStG*), 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte nustatoma:

„Specialiosios išlaidos („Sonderausgaben“, suteikiančios teisę į pajamų mokesčio atskaitą) yra tokios išlaidos, jei jos nėra eksploatacijos ar profesinės veiklos išlaidos:

1. <...>

9. 30 % sumos, kurią mokesčių mokėtojas sumokėjo už vaiko, už kurį priklauso išlaikomo vaiko pajamų mokesčio atskaita arba šeimos išmoka, lavinimą valstybės patvirtintoje arba remiantis Pagrindinio įstatymo 7 straipsnio 4 dalimi pagal žemės įstatymus leidžiamoje pakaitinėje mokykloje arba pagal žemės įstatymus pripažintoje papildomoje bendrojo lavinimo mokykloje, išskyrus apgyvendinimo, priežiūros ir maisto išlaidas.“

5 Be to, pagal *EStG* 33 straipsnio 1 dalį mokesčių mokėtojui, jo prašymu, gali būti sumažintas pajamų mokestis, jeigu jam tenka patirti didesnių išlaidų nei tos, kurių patiria tokias pačias pajamas gaunančių ir tokioje pačioje finansinėje bei šeiminėje situacijoje esančių mokesčių mokėtojų dauguma.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

6 Tuo metu, kai įvyko pagrindinėje byloje nagrinėjami faktai, sutuoktiniai Schwarz gyveno Vokietijoje ir ten kartu buvo pajamų mokesčio mokėtojai. Suinteresuotųjų asmenų teigimu, jų trims vaikams reikėjo specialaus mokyklinio lavinimo. Dėl šios priežasties du iš jų – gimę 1981 m. ir 1986 m. – buvo leidžiami į Škotijoje įsteigtą

mokyklą, besispecializuojančią itin gabių vaikų lavinimo srityje – *Cademuir International School* (toliau – *Cademuir School*), kuriai 1998 ir 1999 metais jie mokėjo mokesčius už mokslą.

7 Kadangi sutuoktiniai Schwarz iš pradžių nepateikė mokesčių deklaracijų už šiuos metus, kompetentingos valdžios institucijos pačios nustatė jų mokesčių bazės sumą. Tuomet jie *Finanzamt* pateikė skundą dėl pranešimo apie mokesčių bazės sumos nustatymą.

8 Kartu su šiuo skundu pateiktose deklaracijose sutuoktiniai Schwarz pirmiausia kaip nepaprastąsias išlaidas *EStG* 33 straipsnio 1 dalies prasme nurodė įvairias sumas, kurios 1998 m. ir 1999 m. buvo sumokėtos kaip mokesčiai už mokslą privačioms mokykloms, kurias lanko jų vaikai, ir vieno iš jų gydymo išlaidas.

9 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad sutuoktiniai Schwarz tiksliai nenurodė, kokią šių išlaidų dalį sudarė vien mokesčiai už mokslą, į kuriuos neįtrauktos apgyvendinimo, priežiūros ar maitinimo išlaidos, bet pabrėžė, kad ši dalis sudarė mažiausia 10 000 DEM per metus.

10 Nagrinėdama skundą, 2001 m. rugsėjo 13 d. *Finanzamt* patvirtino naujus pranešimus apie mokesčio dydį, kuriuose atsižvelgė į sutuoktinių Schwarz deklaruotą mokesčio bazę, išskyrus jų nurodytas nepaprastąsias išlaidas. Kadangi suinteresuotieji asmenys patvirtino savo skundą, 2001 m. gruodžio 6 d. *Finanzamt* jį atmetė kaip nepagrįstą. Dėl šio sprendimo sutuoktiniai Schwarz pareiškė ieškinį *Finanzgericht Köln*.

11 Ieškiniu sutuoktiniai Schwarz pirmiausia prašė, kad būtų sumažintas jų pajamų mokestis už 1998 m. ir 1999 m. pagal *EStG* 33 straipsnio 1 dalį, atsižvelgiant į jų patirtas nepaprastąsias išlaidas. Nepatenkinus šio reikalavimo, jie prašė, kad jiems būtų suteikta mokesčių lengvata specialiosioms išlaidoms pagal *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 9 punktą.

12 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas visų pirma atmetė prašymą atsižvelgti į sumas, kurios, sutuoktinių Schwarz teigimu, yra nepaprastosios išlaidos *EStG* 33 straipsnio 1 dalies prasme.

13 Šis teismas galiausiai patikslino, kad *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 9 punktas taikomas tik tuomet, jei lankomos tam tikros Vokietijos teritorijoje įsteigtos mokyklos, todėl kitoje valstybėje įsteigtoms mokykloms sumokėti mokesčiai už mokslą negali būti laikomi specialiosiomis išlaidomis, suteikiančiomis teisę į mokesčio sumažinimą. Jis pareiškė abejonių dėl *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte numatytos lengvatos taikymo tik išlaidoms, sumokėtoms tam tikroms Vokietijoje įsteigtoms mokykloms, atitikties Europos Bendrijos teisei.

14 Šiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Köln* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar EB sutarties 8 A straipsnio <...> (Europos Sąjungos piliečių) judėjimo laisvė), 43 straipsnio <...> (laisvas darbuotojų judėjimas), 52 straipsnio <...> (įsisteigimo laisvė) ir 59 straipsnio <...> (laisvė teikti paslaugas) nepažeidžia tai, kad pagal 1998 m. ir 1999 m. galiojusio (*EstG*) 10 straipsnio 1 dalies 9 punktą apmokestinamojo asmens tam tikroms Vokietijos mokykloms sumokėti mokesčiai už mokslą

gali būti pripažinti specialiosiomis išlaidomis, suteikiančioms teisę į pajamų mokesčio sumažinimą, o mokykloms, įsteigtoms likusioje (Europos) Bendrijos teritorijoje, sumokėti mokesčiai už mokslą tokiomis išlaidomis nepripažįstami?"

Dėl prejudicinio klausimo

15 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar EB sutarties 8 A straipsnio 1 dalis, EB sutarties 48, 52 ir 59 straipsniai draudžia nacionalinės teisės aktus, kuriuose mokesčių mokėtojams numatoma galimybė specialiosiomis išlaidomis, kurios suteikia teisę į pajamų mokesčio sumažinimą, laikyti tam tikroms šios valstybės narės teritorijoje įsteigtoms mokykloms sumokėtus mokesčius už mokslą, tačiau visiškai atmetama tokia galimybė mokesčio už mokslą, sumokėto kitoje valstybėje narėje įsteigtai privačiai mokyklai, atžvilgiu.

16 Kadangi pagrindinėje byloje nagrinėjami faktai vyko 1998 ir 1999 metais, pirmiausia reikia pažymėti, kad nuostatos dėl laisvo Europos Sąjungos piliečių judėjimo, įsisteigimo laisvės, laisvo darbuotojų judėjimo ir laisvės teikti paslaugas buvo numatytos skirtingose EB sutarties redakcijose, atsižvelgiant į tai, ar pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija susiklostė prieš, ar po 1999 m. gegužės 1 d., kurią įsigaliojo Amsterdamo sutartis (EB sutarties 8 A straipsnio 1 dalis ir 48, 52 bei 59 straipsniai taikomi iki 1999 m. gegužės 1 d. susiklosčiusiai teisinei situacijai, o EB 18 straipsnio 1 dalis, EB 39, 43 bei 49 straipsniai – po šios datos susiklosčiusiai teisinei situacijai).

17 Tačiau kadangi, kaip savo išvados 16 punkte nurodė generalinė advokatė, Amsterdamo sutartis iš esmės nepakeitė šių straipsnių turinio, taikomos nuostatos bus nurodomos remiantis 1999 m. gegužės 1 d. įsigaliojusia redakcija.

Dėl taikomų EB sutarties nuostatų

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

18 Sutuoktiniai Schwarz pirmiausia per posėdį teigė, kad dėl EB 18, 39 ir 43 straipsnių jie pritaria byloje, kurioje šiandien buvo priimtas sprendimas *Komisija prieš* Vokietiją (C-318/05, Rink. p. I-6957), Europos Bendrijų Komisijos pareikštai pozicijai, jog šios nuostatos taikomos tokiems teisės aktams, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje.

19 Jie taip pat teigia, kad laisvės teikti paslaugas principas taikomas situacijai, dėl kurios kilo pagrindinėje byloje nagrinėjimas ginčas, nes, pirma, pagrindinėje byloje nagrinėjamais teisės aktais apribojama kitoje valstybėje narėje įsteigtų privačių mokyklų, kurios norėtų savo paslaugas pasiūlyti Vokietijos mokesčių mokėtojų vaikams, galimybė siūlyti lavinimo paslaugas bei, antra, Vokietijos mokesčių mokėtojai, ketinantys savo vaikus leisti į tokią privačią mokyklą, šiais teisės aktais yra atgrasomi nuo šio sumanymo.

20 Sutuoktiniai Schwarz mano, kad kitoje valstybėje narėje įsteigtos privačios mokyklos, tarp jų ir *Cademuir School*, teikia paslaugas už užmokestį ir kad negalima atmesti galimybės, jog pagal *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 9 punktą dotuojamos mokyklos taip pat turi paslaugų teikėjų statusą. Jų teigimu, iš tiesų tėvų, kurie turėjo teisę į 30 % mokesčio už mokslą lengvatą, šioms mokykloms Vokietijoje sumokėtos sumos gali būti didesnės nei mokamos kitoje valstybėje narėje įsteigtai mokyklai, pavyzdžiui, *Cademuir School*.

21 Vokietijos vyriausybė pirmiausia teigia, kad EB 18, 39 ir 43 straipsniai netaikomi pagrindinėje byloje nagrinėjamai situacijai.

22 Ji taip pat teigia, kad mokymo veikla, kuria užsiima *Cademuir School*, nepatenka į EB 49 straipsnio taikymo sritį. Laisvės teikti paslaugas prielaida yra ūkinės veiklos buvimas, kaip tai aišku iš EB 50 straipsnio formuluotės „paslaugos, kurios paprastai yra teikiamos už užmokestį".

23 Vokietijos vyriausybės teigimu, mokykla nevykdo ūkinės veiklos. Mokymo įstaigų veikla paprastai nėra teikiama už užmokestį ir nėra paslaugos EB 50 straipsnio prasme (šiuo klausimu žr.1988 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Humbel ir Edel*, 263/86, Rink. p. 5365, 18 punktą).

24 Vokietijos vyriausybės teigimu, nors iš esmės privačiomis lėšomis finansuojamų aukštojo mokslo įstaigų dėstomos paskaitos yra paslaugos EB 50 straipsnio prasme (1993 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *Wirth*, C-109/92, Rink. p. I-6447, 17 punktas), vien dėl privataus *Cademuir School* pobūdžio negalima daryti išvados, kad mokykla vykdo ūkinę veiklą. Tokios išvados negalima daryti ir iš to, kad tėvai moka mokesčius už mokslą. Iš tiesų įmokų ar mokesčių už mokslą mokėjimas, kuriais siekiama tam tikra dalimi prisidėti prie nacionalinės švietimo sistemos išlaidų, neturi įtakos kvalifikuojant vykdomą veiklą kaip paslaugų teikimą (šia prasme žr. minėtų sprendimų *Humbel ir Edel* 19 punktą bei *Wirth* 15 punktą). Be to Vokietijos vyriausybė pastebi, kad prašyme priimti prejudicinį sprendimą nenurodoma, ar *Cademuir School* yra išimtinai finansuojama privačiomis lėšomis (pavyzdžiui, tėvų mokamomis įmokomis), ar ji yra pelno siekianti įstaiga.

25 Komisija, kaip ir Vokietijos vyriausybė, mano, kad pagrindinėje byloje nėra EB 39 straipsnyje numatyto laisvo darbuotojų judėjimo ar EB 43 straipsnyje numatytos įsisteigimo laisvės apribojimų.

26 Komisija pirmiausia teigia, kad EB 49 straipsnis yra taikomas ir draudžia tokius nacionalinės teisės aktus, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje.

27 Šiuo požiūriu pagrindinėje byloje nagrinėjamai situacijai turėtų būti taikomas „pasyvus" paslaugų teikimo laisvės principas, pagal kurį paslaugų gavėjai, t. y. sutuoktinių Schwarz vaikai, vyksta pas kitoje valstybėje narėje įsisteigusį paslaugų teikėją, šiuo atveju kitoje valstybėje narėje įsikūrusią privačią mokyklą.

28 Komisijos teigimu, vaikų švietimas ir ugdymas gali būti laikomi paslaugų teikimu. Iš minėtų sprendimų *Humbel ir Edel* bei *Wirth* matyti, kad pagrindinė paslaugų teikimo už užmokestį ypatybė yra ta, jog mokinys ar kitas asmuo apmoka didelę mokymo išlaidų dalį. Jei taip yra, mokymo paslaugų siūlymas turi būti laikomas ūkine veikla.

29 Ir, atvirkščiai, Komisijos teigimu, paslaugų teikimu už užmokestį negali būti laikomas viešasis švietimas, esantis valstybės socialinės, kultūrinės ir švietimo funkcijos dalimi, kurio daugiausia išlaidų padengia pati valstybė (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Wirth* 15 ir 16 punktus). To, kad mokinys galbūt prisideda prie viešojo švietimo finansavimo mokėdamas mokestį už mokslą, nepakanka tam, kad šį mokymą būtų galima laikyti teikiamu už užmokestį (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Humbel ir Edel* 19 punktą).

30 Komisija mano, jog negalima ginčyti to, kad laisvės teikti paslaugas principas taikomas tokiems faktams, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, nes paslaugų atlygintino pobūdžio vertinimas negali būti grindžiamas tik dėl Vokietijos nustatytos tvarkos palankesnėje padėtyje atsidūrusių mokyklų situacijos nagrinėjimu. Jos teigimu, atvirkščiai, reikėtų atsižvelgti į kitoje valstybėje narėje įsteigtų privačių mokyklų, kurioms netaikoma *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte nustatyta lengvata, padėtį.

31 Tačiau atsižvelgiant į tai, kad kitose valstybėse narėse egzistuoja mokyklų, kurios savo išlaidas padengia be valstybės pagalbos, arba valdomų kaip pelno siekiančios įmonės, tokia tvarka, kokia įtvirtinta *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte, numatanti, kad mokesčių lengvata bendrai netaikoma kitoje valstybėje narėje įsteigtoms mokykloms, sudaro kliūtis šioms kitoje valstybėje narėje įsteigtoms komercinėms mokykloms siūlyti paslaugas iš užsienio.

32 Subsidiariai, jei Teisingumo Teismas nuspręstų, jog laisvės teikti paslaugas principas pagrindinėje byloje netaikomas, Komisija teigia, kad susiklosčiusiai situacijai taikomi kartu skaitomi EB 12 straipsnio 1 dalis ir EB 18 straipsnio 1 dalis draudžia tokią tvarką.

Teisingumo Teismo atsakymas

33 Pirmiausia, siekiant nustatyti, kokios EB sutarties nuostatos taikomas pagrindinėje byloje nagrinėjamiems faktams, reikia pažymėti, kad šių faktų, kaip savo išvados 25 punkte nurodė generalinė advokatė, nereikia nagrinėti pagal EB 39 ir 43 straipsnius. Iš tiesų tėvai, kurie, kaip sutuoktiniai *Schwarz*, moka mokesčius vienoje valstybėje narėje ir leidžia savo vaikus į kitoje valstybėje narėje įsteigtą

privačią mokyklą, tačiau pastarojoje valstybėje narėje nedirba ir nevykdo jokios ūkinės veiklos, nesinaudoja teise įsidarbinti kitoje valstybėje narėje samdomais darbuotojais ar vykdyti veiklą kaip savarankiškai dirbantys asmenys, todėl EB 39 ir 43 straipsniai netaikomi jų situacijai.

34 Antra, reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką EB 18 straipsnis įtvirtina bendrą teisę visiems Europos Sąjungos piliečiams laisvai judėti ir gyventi valstybių narių teritorijose, o nuostatos dėl laisvės teikti paslaugas yra jo konkreti išraiška (2003 m. vasario 6 d. Sprendimo *Stylianakis*, C-92/01, Rink. p. I-1291, 18 punktas ir 2007 m. sausio 11 d. Sprendimo *ITC*, C-208/05, Rink. p. I-181, 64 punktas). Todėl jei pagrindinėje byloje taikomas EB 49 straipsnis, Teisingumo Teismui nebūtina aiškinti EB 18 straipsnio (žr. minėtų sprendimų *Stylianakis* 20 punktą ir *ITC* 65 punktą).

35 Taigi dėl EB 18 straipsnio 1 dalies reikia spręsti tik tuomet, kai nagrinėjami teisės aktai nepatenka į EB 49 straipsnio taikymo sritį.

36 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, kad nors EB 50 straipsnio trečiojoje pastraipoje minimas tik aktyvus paslaugų teikimas, kai paslaugų teikėjas vyksta pas jų gavėją, iš nusistovėjusios teismo praktikos aišku, kad laisvė teikti paslaugas apima ir paslaugų gavėjų laisvę vykti į kitą valstybę narę gauti šias paslaugas (žr. 1984 m. sausio 31 d. Sprendimo *Luisi ir Carbone*, 286/82 ir 26/83, Rink. p. 377, 10 ir 16 punktus). Pagrindinėje byloje nagrinėjamas atsisakymas suteikti mokesčių lengvatą dėl to, kad lankoma privati kitoje valstybėje narėje įsteigta mokykla, todėl su tuo susijusi galimybė atsiliepti į tokios mokyklos teikiamus pasiūlymus dėl lavinimo.

37 Visais atvejais reikia išnagrinėti, ar šių pasiūlymų dėl lavinimo dalykas yra paslaugų teikimas. Todėl būtina išsiaiškinti, ar tokioje mokykloje, kokia yra *Cademuir School*, dėstomos pamokos laikytinos „paslaugomis, kurios paprastai teikiamos už užmokestį" EB 50 straipsnio pirmosios pastraipos prasme.

38 Jau buvo nuspręsta, jog pagrindinė užmokesčio ypatybė yra ta, kad jis yra ekonominis atlygis už suteiktą paslaugą (žr. minėto sprendimo *Humbel ir Edel* 17 punktą; 2001 m. liepos 12 d. Sprendimo *Smits ir Peerbooms*, C-157/99, Rink. p. I-5473, 58 punktą; 2002 m. spalio 3 d. Sprendimo *Danner*, C-136/00, Rink. p. I-8147, 26 punktą; 2003 m. gegužės 22 d. Sprendimo *Freskot*, C-355/00, Rink. p. I-5263, 55 punktą bei 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *Skandia ir Ramstedt*, C-422/01, Rink. p. I-6817, 23 punktą).

39 Teisingumo Teismas nusprendė, kad į „paslaugų" sąvoką EB 50 straipsnio prasme nepatenka viešojo mokymo sistemai priklausančių ir visiškai ar daugiausia iš viešųjų fondų finansuojamų įstaigų dėstomos pamokos (šiuo atžvilgiu žr. minėto sprendimo *Humbel ir Edel* 17 ir 18 punktus; taip pat minėto sprendimo *Wirth* 15 ir 16 punktus). Teisingumo Teismas taip pat patikslino, kad nustatydama ir išlaikydama tokią viešojo švietimo sistemą, kuri paprastai finansuojama iš viešojo biudžeto, o ne mokinių ar jų tėvų, valstybė neketina verstis veikla už užmokestį, o atlieka socialinę, kultūrinę ir švietimo funkciją savo visuomenės atžvilgiu.

40 Ir, atvirkščiai, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad privačių mokymo įstaigų, kurios daugiausia finansuojamos iš privačių, visų pirma mokinių ir jų tėvų, lėšų, dėstomos pamokos yra paslaugos EB 50 straipsnio prasme, nes šių įstaigų tikslas yra teikti paslaugas už užmokestį (minėto sprendimo *Wirth* 17 punktas).

41 Šiame kontekste svarbu pastebėti, jog nebūtina, kad šį privatų finansavimą iš esmės sudarytų mokinių ar jų tėvų lėšos. Iš tiesų pagal nusistovėjusią teismo praktiką EB 50 straipsnyje nereikalaujama, kad už paslaugą mokėtų jos gavėjai (žr., be kita ko, 1988 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Bond van Adverteerders ir kt.*, 352/85, Rink. p. 2085, 16 punktą; 2000 m. balandžio 11 d. Sprendimo *Deliège*, C-51/96 ir C-191/97, Rink. p. I-2549, 56 punktą; minėtų sprendimų *Smits ir Peerbooms* 57 punktą bei *Skandia ir Ramstedt* 24 punktą).

42 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytos informacijos aišku, kad sutuoktiniai Schwarz *Cademuir School* tik už savo dviejų vaikų mokslą per metus sumoka per 10 000 DEM. Vokietijos vyriausybės teigimu, ši suma yra daug didesnė už Vokietijoje įsteigtų mokyklų renkamą mokestį, kuriam taikomas *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 9 punktas.

43 Kadangi sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nepateikiama tikslios informacijos apie *Cademuir School* finansavimą ir veiklą, visais atvejais nacionalinis teismas privalės įvertinti, ar ši mokykla iš esmės finansuojama privačiomis lėšomis.

44 Reikėtų pridurti, kad siekiant nustatyti, ar EB 49 straipsnis taikomas pagrindinėje byloje nagrinėjamiems faktams, nėra svarbu, ar paslaugą gaunančio asmens valstybėje narėje, šiuo atveju Vokietijos Federacinėje Respublikoje, įsteigtos ir *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 9 punkto prasme patvirtintos, leidžiamos arba pripažintos mokyklos teikia paslaugas, ar jų neteikia EB 50 straipsnio pirmosios pastraipos prasme. Vienintelė svarbi aplinkybė yra tai, ar kitoje valstybėje narėje įsteigta privati mokykla gali būti laikoma teikianti paslaugas už užmokestį.

45 Iš tiesų 2006 m. gegužės 16 d. Sprendime *Watts* (C-372/04, Rink. p. I-4325, 90 punktas), susijusiame su medicinos paslaugomis, kurios yra laikomos už

užmokestį teikiamomis paslaugomis, Teisingumo Teismas nusprendė, kad EB 49 straipsnis taikomas Jungtinėje Karalystėje gyvenančios pacientės situacijai, kuriai dėl sveikatos būklės reikėjo gydymo ligoninėje ir kuri nuvyko į kitos valstybės narės ligoninę, kad gautų šias paslaugas už užmokestį, o vėliau paprašė už šį gydymą sumokėti nacionalinės sveikatos priežiūros tarnybos, nors tas pačias paslaugas nemokamai teikė Jungtinės Karalystės nacionalinės sveikatos priežiūros tarnyba.

46 To sprendimo 91 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad šiuo atveju nesant reikalo nustatyti, ar nacionalinės sveikatos priežiūros tarnybos, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, suteiktos gydymo ligoninėje paslaugos savaime yra paslaugos EB sutarties nuostatų dėl laisvės teikti paslaugas prasme, reikėtų įvertinti, ar minėtos nuostatos taikomos situacijai, kai asmuo, kuriam dėl jo sveikatos būklės reikalingas gydymas ligoninėje, vyksta į kitą valstybę narę ir joje už užmokestį gauna atitinkamą gydymą.

47 Iš to matyti, kad EB 49 straipsnis taikomas pagrindinėje byloje nagrinėjamiems faktams, nes privati mokykla, į kurią svarstomos valstybės narės mokesčių mokėtojai leidžia savo vaikus, yra įsteigta kitoje valstybėje narėje ir gali būti apibūdinta kaip teikianti paslaugas už užmokestį, t. y. iš esmės finansuojama privačiomis lėšomis, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

Dėl laisvės teikti paslaugas apribojimo buvimo

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

48 Sutuoktiniai Schwarz teigia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami nacionalinės teisės aktai pažeidžia EB 49 straipsnį ir nėra pateisinami.

49 Vokietijos vyriausybė teigia, kad galimas laisvės teikti paslaugas apribojimas šiuo atveju yra pagrįstas.

50 Pirma, šios vyriausybės teigimu, EB 49 straipsnis nenumato valstybei narei pareigos paremti kitos valstybės narės švietimo sistemai priklausančių mokyklų suteikiant mokesčių lengvatą mokesčiui už mokslą. Jei Vokietijos Federacinė Respublika būtų įpareigota leisti atskaityti už jos teritorijos ribų esančioms įstaigoms mokamus mokesčius už mokslą, pastarosioms netiesiogiai būtų teikiama tokia pati pagalba kaip ir privačioms Vokietijos mokykloms, o tai pažeistų EB sutartyje numatytą kompetencijos pasidalijimą. EB 149 straipsnyje nustatyta, kad Bendrija savo kompetenciją švietimo srityje vykdo neribodama valstybių narių kompetencijos nustatyti mokymo turinį ir švietimo sistemos organizavimą bei gerbia jų kultūrų ir kalbų įvairovę.

51 Šiuo klausimu Vokietijos vyriausybė teigia, kad švietimo politika yra viena pagrindinių kiekvienos valstybės užduočių ir jų struktūra skirtingose valstybėse gali labai skirtis atsižvelgiant į istorines ir kultūrines tradicijas bei į valstybės galimybes kontroliuoti ir finansuoti šią pagrindinę sritį. Pagrindinio įstatymo 7 straipsnyje numatyti pagrindiniai švietimo, kuris, be kita ko, priklauso išimtinei žemių kompetencijai, principai. Ši nuostata, įtvirtinanti pagrindines privalomas privačioms mokykloms taikomas taisykles, užtikrina teisę steigti tokias mokyklas ir taip sudaro galimybę turėti dualistinę švietimo sistemą, suteikiančią pasirinkimo laisvę.

52 Šios vyriausybės teigimu, kadangi Vokietijos vyriausybė neturi jokios įtakos *Cademuir School* organizavimui, ypač jos naudojamoms mokymo programoms, ji negali būti įpareigota finansuoti šios mokyklos veiklą, atsisakydama jai priklausančių pajamų iš mokesčių.

53 Antra, Vokietijos vyriausybė taip pat teigia, kad atsisakymas suteikti pagrindinėje byloje nagrinėjamą mokesčių lengvatą kitoje valstybėje narėje įsteigtoms privačioms mokykloms mokamam mokesčiui už mokslą grindžiamas tuo, jog kitoje valstybėje narėje įsteigtos mokyklos, pavyzdžiui *Cademuir School*, objektyviai skiriasi nuo Vokietijos mokyklų, kurių lankymas suteikia teisę į *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte numatytą mokesčių lengvatą.

54 Ši vyriausybė teigia, kad *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte nustatyta tvarka yra netiesioginė pagalba tam tikroms privačioms mokykloms, kurioms nustatyti konkretūs reikalavimai. Ji taikoma valstybės patvirtintoms pakaitinėms mokykloms, pagal žemių teisę leidimus turinčioms mokykloms ir pagal žemių teisę pripažintoms papildomoms bendrojo lavinimo mokykloms.

55 Siekiant atlyginti už labai didelius kokybės ir finansinius reikalavimus, kurie yra nustatyti pagal Pagrindinio įstatymo 7 straipsnio 4 dalį patvirtintoms pakaitinėms mokykloms, Vokietijos konstitucinė teisė numato atitinkančią viešojo finansavimo pareigą. Vokietijos vyriausybės teigimu, valstybė turi diskreciją spręsti, kaip įgyvendinant šią nuostatą padėti privačioms pakaitinėms mokykloms. Ši pagalba daugiausia suteikiama tiesioginių dotacijų forma. Privačios mokyklos taip gauna apie 80 % panašiai viešajai mokyklai mokamų sumų. *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte sukonkretinama ši konstitucinė paramos pareiga, suteikiant Vokietijos valstybei galimybę netiesiogiai paremti šias mokyklas, mokesčiams už mokslą taikant mokesčių lengvatas.

56 Tas pats taikoma pagal žemių įstatymus išduotus leidimus turinčioms mokykloms ar pagal šiuos įstatymus pripažintoms papildomoms bendrojo lavinimo mokykloms. Vokietijos vyriausybė teigimu, aišku, kad konkretūs Pagrindinio įstatymo reikalavimai šioms mokykloms nėra taikomi ir todėl negalima iš jo nuspręsti, kad egzistuoja pareiga finansuoti. Tačiau dėl žemės išduoto leidimo arba pripažinimo pagal žemės įstatymus šios mokyklos faktiškai įgyja tokį patį teisinį statusą kaip ir patvirtintos

mokyklos. Dėl tokių leidimų ar pripažinimo šioms mokykloms atsirandančių išlaidų taip pat egzistuoja valstybės pareiga paremti šias mokyklas, net jeigu ji kyla iš paprasto įstatymo.

57 Vokietijos vyriausybės teigimu, panašaus ryšio tarp, viena vertus, valstybės nustatytų reikalavimų ir, antra vertus, juos atitinkančios viešosios paramos pareigos nėra *Cademuir School* atveju. Tokiai įstaigai, be kita ko, netaikomas reikalavimas neatrinkti mokinių atsižvelgiant į tėvų turtą, dėl kurio mokesčių už mokslą niekuomet nepakaks išlaidoms padengti. Todėl nebelieka pagrindinio *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte minimoms mokykloms keliamo reikalavimo, pateisinančio šioms mokykloms teikiamą valstybės paramą.

58 Galiausiai, šios vyriausybės teigimu, mokesčių lengvatos taikymas *Cademuir School* mokamiems mokesčiams už mokslą ne tik pažeistų Pagrindinio įstatymo 7 straipsnio 4 dalyje numatytą reikalavimą vengti mokinių atrankos atsižvelgiant į jų tėvų turtą, bet ir gerokai padidintų bendrą *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte numatytos lengvatos sumą.

59 Iš tiesų *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte minimose mokyklose nustatomi nedideli mokesčiai už mokslą, nes siekiama išvengti mokinių atrankos atsižvelgiant į jų tėvų turtą, todėl ir netiesioginė valstybės pagalba, suteikiama šioms mokykloms leidžiant atskaityti specialiąsias mokinių tėvų išlaidas, nėra didelė. Kitaip būtų tokios mokyklos, kokia yra *Cademuir School*, atveju, kurios mokesčiai už mokslą daug didesni nei pirmiau minėtų mokyklų.

60 Šiuo klausimu Vokietijos vyriausybė primena, kad 2005 m. kovo 15 d. Sprendime *Bidar* (C-209/03, Rink. p. I-2119, 56 punktas) Teisingumo Teismas nusprendė, jog

kiekviena valstybė narė turi teisę užtikrinti, kad išlaikymo pagalbos teikimas kitų valstybių narių studentams netaptų neprotinga našta, galinčia turėti įtakos bendram tos valstybės teikiamos pagalbos lygiui. Taip pat turėtų būti teisėta valstybei narei nustatyti tokius mokesčių lengvatos taikymo kriterijus, kad būtų išvengta to, jog ši lengvata išeitų už ribų, kurias ši valstybė narė laiko tinkamomis.

61 Komisija teigia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai pažeidžia paslaugų teikimo laisvę. Jos teigimu, *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 9 punktas nenumato objektyvių kriterijų, kuriais vadovaujantis būtų galima nustatyti, kokie Vokietijos ir kitose valstybėse narėse įsteigtoms mokykloms mokami mokesčiai už mokslą yra atskaitytini. Ši nuostata nustato vienintelę atskaitymo sąlygą – kad atitinkama privati mokykla būtų patvirtinta arba pripažinta Vokietijoje, todėl lemiama atskaitymo sąlyga yra neatsiejama nuo aplinkybės, kad atitinkama privati mokykla būtų įsikūrusi šios valstybės narės teritorijoje. Mokesčių atskaita automatiškai netaikoma visiems kitoje valstybėje narėje įsteigtoms mokykloms sumokėtiems mokesčiams už mokslą, neatsižvelgiant į jų dydį. Kadangi nė viena iš šių privačių mokykla negali įvykdyti *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte nustatytų reikalavimų, negalima skirti šių mokyklų pagal tai, ar teoriškai jos yra panašios į privačias Vokietijos mokyklas, ar ne.

62 Komisijos teigimu, tarp mokyklų, kurioms nenaudinga *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte nustatyta tvarka, visais atvejais patenka bent tos, kurios finansuojamos išimtinai iš mokesčių už mokslą ir kitos ūkinės veiklos, ir dėl šios priežasties nebejotinai teikia paslaugas už užmokestį. Jų diskriminavimas yra mažų mažiausia apribojimas, pažeidžiantis EB 49 straipsnį, užtikrinantį laisvę teikti paslaugas.

63 Komisija nemato šį EB 49 straipsnio pažeidimą pateisinančio pagrindo, nes Vokietijos Federacinė Respublika pagal Bendrijos teisę gali apriboti mokesčių už mokslą atskaitą tam tikriems įstaigų tipams arba tam tikrai sumai su vienintele

sąlyga, kad teisė į atskaitą būtų suteikiama remiantis objektyvių kriterijų pagrindu, o ne priklausytų nuo mokyklos buvimo vietos. Ji priduria, kad EB 49 straipsnyje nustatytų įpareigojimų pažeidimas yra dar sunkesnis dėl to, jog valstybių narių kalbų mokymas ir studentų judėjimo skatinimas yra aiškiai numatyti EB 149 straipsnio 2 dalies pirmoje ir antroje įtraukose tarp Europos Bendrijos tikslų.

Teisingumo Teismo atsakymas

64 Tokia valstybės narės mokesčių tvarka, kokia nustatyta *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte, kaip mokesčių lengvatos suteikimo sąlygą numato, jog mokesčiai už mokslą būtų mokami privačioms mokykloms, kurios patvirtintos Vokietijos valstybės arba yra leistos ar pripažintos pagal taikomą žemės teisę, o tai reiškia, kad jos turi būti įsteigtos Vokietijoje.

65 Toks reikalavimas apskritai atima galimybę Vokietijoje apmokestinamiems asmenims iš jų šioje valstybėje narėje apmokestinamųjų pajamų atimti dalį mokesčių už mokslą, mokamų už jų vaikų mokymąsi ne Vokietijos teritorijoje įsteigtoje privačioje mokykloje, nors tokia galimybė egzistuoja mokesčių, mokamų tam tikroms privačioms Vokietijos mokykloms, atžvilgiu. Taigi šitaip šiems mokesčių mokėtojams, kaip ir sutuoktiniams Schwarz, nustatoma didesnė mokesčių našta dėl to, kad jie savo vaikus lavina kitoje valstybėje narėje įsikūrusioje privačioje mokykloje, o ne tos valstybės teritorijoje įsteigtoje mokykloje.

66 *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte nustatyta tvarka atgraso Vokietijoje reziduojančius mokesčių mokėtojus savo vaikus lavinti kitose valstybėse narėse įsteigtose mokyklose. Taip pat ji yra apribojimas kitose valstybėse narėse įsteigtoms privačioms mokymo įstaigoms siūlyti savo lavinimo paslaugas Vokietijoje reziduojančių mokesčių mokėtojų vaikams.

67 Tokie teisės aktai yra laikomi EB 49 straipsnyje užtikrinamos laisvės teikti paslaugas apribojimu. Iš tiesų šis straipsnis draudžia taikyti bet kokį nacionalinės teisės aktą, kuris paslaugų teikimą tarp valstybių narių padaro sunkesnį už paslaugų teikimą vienoje valstybėje narėje (pirmiausia žr. 1998 m. balandžio 24 d. Sprendimo *Safir*, C-118/96, Rink. p. I-1897, 23 punktą; minėtų sprendimų *Smits ir Peerbooms* 61 punktą bei *Danner* 29 punktą; 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-334/02, Rink. p. I-2229, 23 punktą; minėto sprendimo *Watts* 94 punktą ir 2007 m. balandžio 19 d. Sprendimo *Stamatelaki*, C-444/05, Rink. p. I-3185, 25 punktą).

68 Vokietijos vyriausybės teigimu, galimas laisvo paslaugų teikimo apribojimas pateisinamas tuo, kad iš laisvės teikti paslaugas principo neišplaukia pareiga tam tikroms valstybės narės švietimo sistemai priklausančioms mokykloms taikomą palankesnį mokestinį traktavimą taikyti ir kitos valstybės narės švietimo sistemai priklausančioms mokykloms.

69 Šiuo klausimu reikia pastebėti, kad *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 9 punktas yra susijęs su mokestiniu mokesčių už mokslą traktavimu. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką, nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, pastarosios turi ją įgyvendinti laikydamosi Bendrijos teisės (pirmiausia žr. minėto sprendimo *Danner* 28 punktą; 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rink. p. I-11673, 36 punktą ir 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rink. p. I-2107, 25 punktą).

70 Taip pat, nors aišku, kad Bendrijos teisė neriboja valstybių narių kompetencijos nustatyti, viena vertus, mokymo turinį ir švietimo sistemos organizavimą bei gerbia jų kultūrų ir kalbų įvairovę (EB 149 straipsnio 1 dalis) ir, kita vertus, profesinio rengimo turinį (EB 150 straipsnio 1 dalis), vis dėlto tai nepaneigia to, kad naudodamosi šia kompetencija valstybės narės turi laikytis Bendrijos teisės, ypač jos nuostatų, susijusių su laisve teikti paslaugas (pagal analogiją žr. minėto sprendimo *Watts* 92 ir 147 punktus).

71 Be to, dėl Vokietijos vyriausybės argumento, kad valstybė narė negali būti laikoma įpareigota dotuoti kitos valstybės narės švietimo sistemai priklausančių mokyklų, pakanka pastebėti, kad *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte numatoma ne tiesioginė Vokietijos valstybės dotacija atitinkamoms mokykloms, o mokesčių lengvata, suteikiama tėvams nuo jų šioms mokykloms sumokėto mokesčio už mokslą.

72 Dėl šios vyriausybės argumento, kad atsisakymas suteikti *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte numatytą lengvatą kitoje valstybėje narėje įsteigtoms privačioms mokykloms sumokėtų mokesčių už mokslą atžvilgiu yra pateisinamas tuo, jog šiame straipsnyje minimos vokiškos mokyklos ir kitoje valstybėje narėje įsteigtos privačios mokyklos, kaip antai *Cademuir School*, nėra objektyviai panašioje situacijoje, reikia pabrėžti, kad šiame straipsnyje, kaip dalies mokesčių už mokslą atskaitymo sąlyga, numatomas atitinkamos privačios mokyklos Vokietijoje patvirtinimas, leidimas ar pripažinimas, nenustatant objektyvių kriterijų, pagal kuriuos būtų galima nustatyti, kokie vokiškų mokyklų renkami mokesčiai būtų atskaitytini.

73 Iš to darytina išvada, kad bet kokiai kitoje valstybėje narėje nei Vokietijos Federacinė Respublika įsteigtai privačiai mokyklai tik dėl to, kad ji nėra įsteigta Vokietijoje, automatiškai netaikoma aptariama mokesčio lengvata, neatsižvelgiant į tai, ar ji laikosi nustatytų kriterijų, pavyzdžiui, tokio dydžio mokesčio už mokslą nustatymo, kuris nesudarytų galimybių atrinkti mokinius, atsižvelgiant į jų tėvų turtą.

74 Siekdama pateisinti aptariamus nacionalinės teisės aktus, kurie yra laisvo paslaugų teikimo apribojimas, Vokietijos vyriausybė, nurodydama minėtą sprendimą *Bidar*, taip pat teigia, kad valstybė narė turi teisę susieti pagalbos ar mokesčių lengvatos suteikimą su kriterijais, kurie padėtų užtikrinti, kad ši pagalba ar suteikiamos lengvatos neperžengtų valstybės narės tinkamomis laikomų ribų.

75 Šios vyriausybės teigimu, minėtame sprendime išdėstyti argumentai dėl pagalbos, skirtos padengti studento išlaikymo išlaidas, ir Europos Sąjungos piliečių laisvo judėjimo teisės turi būti pritaikyti bendrai tuo požiūriu, kad kai viešosios lėšos yra ribotos, mokesčių lengvatos platesnis taikymas neišvengiamai reikštų, jog individualios lengvatos sumažėtų, nes būtų siekiama fiskalinio neutralumo. Vokietijos vyriausybė šiuo klausimu teigia, kad dėl *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 9 punkto taikymo išplėtimo tam tikroms užsienyje įsteigtoms mokykloms mokamam mokesčiui už mokslą valstybės biudžetui kiltų papildomų išlaidų.

76 Šio argumento negalima priimti dėl toliau dėstomų priežasčių.

77 Pirmiausia pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką siekis, kad nesumažėtų biudžeto pajamos, nėra minimas tarp EB 46 straipsnyje, skaitomame kartu su EB 55 straipsniu, išvardytų pagrindų ir taip pat negali būti laikomas privalomuoju bendro intereso pagrindu.

78 Dėl Vokietijos vyriausybės argumento, kad visos valstybės narės turi teisę pasirūpinti, jog teikiama su mokesčiais už mokslą susijusi pagalba netaptų pernelyg didele našta, galinčia turėti įtakos bendram pagalbos lygiui, kurią gali teikti ši valstybė, pažymėtina, jog iš šios valstybės pateiktų duomenų matyti, kad, jos teigimu, mokesčių lengvatos taikymas mokesčiams už mokslą, kurie mokami už tam tikrų kitoje valstybėje narėje įsteigtų mokyklų lankymą, reikštų, kad šioms mokykloms suteikiama netiesioginė pagalba būtų daug didesnė nei ta, kurią gauna patvirtintos, leistos ar pripažintos mokyklos Vokietijoje, nes šios kitoje valstybėje narėje įsteigtos mokyklos privalėtų išsilaikyti imdamos didelius mokesčius už mokslą.

79 Net ir darant prielaidą, kad minėtame sprendime *Bidar* nurodyti argumentai taikomi mokesčių lengvatos mokesčiams už mokslą atveju, šiuo klausimu reikia, kaip teisingai nurodė Komisija, pažymėti, kad tikslas, kurio siekiama atsisakant suteikti aptariamą mokesčių lengvatą kitoje valstybėje narėje įsteigtoms mokykloms mokamiems mokesčiams už mokslą, t. y. užtikrinti privačių mokyklų išlaidų finansavimą, tačiau taip, kad tai netaptų neprotinga našta valstybei, atsižvelgiant į minėtame sprendime *Bidar* išdėstytą analizę, gali būti pasiektas mažiau ribojančiomis priemonėmis.

80 Iš tiesų, kaip nurodo generalinė advokatė savo išvados 62 punkte, siekdama išvengti pernelyg didelės finansinės naštos, valstybė narė gali, atsižvelgdama į savo vertybes, apriboti atskaitomą mokesčių už mokslą sumą tam tikra suma, kuri bus tokio dydžio, kokia ir šios valstybės narės teritorijoje įsikūrusioms mokykloms suteikiama mokesčių lengvata; ši priemonė būtų mažiau ribojanti nei aptariamas atsisakymas suteikti mokesčių lengvatą.

81 Visais atvejais yra neproporcinga *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte numatytos mokesčių lengvatos visiškai netaikyti mokesčiams už mokslą, kuriuos moka pajamų mokestį Vokietijoje mokantys mokesčių mokėtojai kitose nei Vokietijos Federacinė Respublika valstybėse narėse įsteigtoms mokykloms. Iš tiesų tokiu atveju aptariama mokesčių lengvata netaikoma mokesčiams už mokslą, kuriuos šie mokesčių mokėtojai moka kitose valstybėse narėse įsteigtoms mokykloms, neatsižvelgiant į tai, ar šios mokyklos atitinka objektyvius kriterijus, kuriuos kiekviena valstybė narė nustato atsižvelgdama į savo principus ir kurie leidžia nustatyti, kokiems mokesčiams už mokslą taikoma mokesčių lengvata.

82 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui reikia atsakyti, jog tais atvejais, kai vienos valstybės narės mokesčių mokėtojai savo vaikus leidžia į kitoje valstybėje narėje įsteigtą ir iš esmės privačiomis lėšomis finansuojamą mokyklą, EB 49 straipsnis turi būti aiškinamas kaip

draudžiantis tokius valstybės narės teisės aktus, kurie numato, kad specialiosiomis išlaidomis, suteikiančiomis teisę į mokesčių lengvatą, mokesčių mokėtojai gali laikyti tam tikroms šios valstybės teritorijoje įsteigtoms privačioms mokykloms sumokėtus mokesčius už mokslą, tačiau apskritai atmeta tokią galimybę kitoje valstybėje narėje įsteigtai privačiai mokyklai sumokėtų mokesčių atžvilgiu.

Dėl Europos Sąjungos piliečių judėjimo laisvės apribojimų buvimo

83 Kadangi, kaip nurodyta šio sprendimo 35 ir 47 punktuose, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas galėtų nuspręsti, kad EB 49 straipsnis netaikomas pagrindinėje byloje nagrinėjamiems faktams, reikia išnagrinėti pagrindinėje byloje svarstomus nacionalinės teisės aktus EB 18 straipsnio atžvilgiu.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

84 Vokietijos vyriausybės teigimu, EB 18 straipsnis nedraudžia tokių nacionalinės teisės aktų, koks yra *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 9 punktas.

85 Komisija teigia, kad jei Teisingumo Teismas nuspręstų, jog EB 49 straipsnis netaikomas, šie teisės aktai pažeistų ieškovų pagrindinėje byloje teises, kurias jiems suteikia EB 12 straipsnio pirmoji pastraipa, skaitoma kartu su EB 18 straipsnio 1 dalimi.

Teisingumo Teismo atsakymas

86 Pagal Teisingumo Teismo praktiką Europos Sąjungos pilietybe siekiama suteikti valstybių narių piliečiams esminį statusą, leidžiantį esantiems tokioje pačioje situacijoje EB sutarties taikymo *ratione materiae* srityje būti vienodai teisiškai traktuojamiems, neatsižvelgiant į pilietybę ir nepažeidžiant šioje srityje aiškiai nustatytų išimčių (pavyzdžiui, žr. 2001 m. rugsėjo 20 d. Sprendimo *Grzelczyk*, C-184/99, Rink. p. I-6193, 31 punktą; 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *D'Hoop*, C-224/98, Rink. p. I-6191, 28 punktą; 2003 m. spalio 2 d. Sprendimo *Garcia Avello*, C-148/02, Rink. p. I-11613, 22 ir 23 punktus ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Pusa*, C-224/02, Rink. p. I-5763, 16 punktą).

87 Tarp situacijų, kurios patenka į Bendrijos teisės taikymo sritį, yra ir tos, kurios susijusios su naudojimusi EB sutarties užtikrinamomis pagrindinėmis laisvėmis, ypač tos, kurios susijusios su EB 18 straipsniu suteikta teise laisvai judėti ir apsigyventi valstybių narių teritorijoje (ypač žr. minėtų sprendimų *Grzelczyk* 33 punktą; *D'Hoop* 29 punktą; *Garcia Avello* 24 punktą bei *Pusa* 17 punktą).

88 Kadangi Sąjungos pilietis kiekvienoje valstybėje narėje turi būti teisiškai vertinamas taip pat kaip ir šių valstybių narių piliečiai, esantys tokioje pačioje situacijoje, su teise į laisvą judėjimą būtų nesuderinama tai, kad valstybėje narėje, kurios pilietis yra, jis būtų traktuojamas mažiau palankiai nei tuo atveju, kai nepasinaudoja EB sutarties suteiktomis galimybėmis judėjimo srityje (minėtų sprendimų *D'Hoop* 30 punktas ir *Pusa* 18 punktas).

89 Šios galimybės nebūtų visiškai veiksmingos, jei valstybės narės pilietį nuo pasinaudojimo jomis būtų galima atgrasyti jo kilmės valstybės teisės aktais,

nubaudžiant dėl to, kad pasinaudojo minėtomis galimybėmis (šiuo klausimu žr. 1992 m. liepos 7 d. Sprendimo *Singh*, C-370/90, Rink. p. I-4265, 23 punktą; minėtų sprendimų *D'Hoop* 31 punktą ir *Pusa* 19 punktą ir 2006 m. liepos 18 d. Sprendimo *De Cuyper*, C-406/04, Rink. p. I-6947, 39 punktą).

90 Lankydami kitoje valstybėje narėje įsteigtą mokymo įstaigą, sutuoktinių Schwarz vaikai naudojasi laisvo judėjimo teise. 2004 m. spalio 19 d. Sprendime *Zhu ir Chen* (C-200/02, Rink. p. I-9925, 20 punktas) nustatyta, kad net mažametis gali naudotis Bendrijos teisės garantuojamomis laisvo judėjimo ir apsigyvenimo teisėmis.

91 Pagrindinėje byloje svarstomi nacionalinės teisės aktai numato skirtingą Vokietijoje pajamų mokestį mokančių mokesčių mokėtojų traktavimą atsižvelgiant į tai, ar jie savo vaikus leidžia į šioje valstybėje įsteigtą, ar į kitoje valstybėje narėje įsteigtą mokyklą.

92 Kadangi kaip mokesčių lengvatos mokesčiams už mokslą suteikimo sąlygą jie numato, kad šie mokesčiai turi būti sumokėti tam tikrus reikalavimus atitinkančioms mokykloms Vokietijoje, bei lemia tai, jog mokesčių lengvatą atsisakoma suteikti vaikų, kurie mokosi kitoje valstybėje narėje įsteigtoje mokykloje, tėvams, pajamų mokestį mokantiems Vokietijoje, svarstomi nacionalinės teisės aktai sudaro nepalankesnes sąlygas tos valstybės piliečių vaikams tik dėl to, kad jie pasinaudojo judėjimo laisve nuvykdami į kitą valstybę narę mokytis.

93 Nacionalinės teisės aktai, kurie numato nepalankesnes sąlygas tam tikriems valstybės piliečiams tik todėl, kad jie pasinaudojo laisve judėti ir gyventi kitoje valstybėje

narėje, yra EB 18 straipsnio 1 dalimi visiems Sąjungos piliečiams pripažintų laisvių suvaržymas (minėto sprendimo *De Cuyper* 39 punktas ir 2006 m. spalio 26 d. Sprendimo *Tas-Hagen ir Tas*, C-192/05, Rink. p. I-10451, 31 punktas).

94 Toks suvaržymas gali būti pateisinamas, tik jeigu jis pagrįstas nuo suinteresuotųjų asmenų pilietybės nepriklausančiomis objektyviomis priežastimis ir yra proporcingas nacionalinės teisės teisėtai siekiamo tikslo atžvilgiu (minėtų sprendimų *D'Hoop* 36 punktas; *De Cuyper* 40 punktas ir *Tas-Hagen ir Tas* 33 punktas).

95 Reikia pastebėti, kad, bandydama pateisinti šių teisės aktų sudaromus apribojimus laisvam paslaugų teikimui, Vokietijos vyriausybė nurodė šio sprendimo 58–60 punktuose išdėstytus argumentus. Pirmiausia ji rėmėsi minėtame sprendime *Bidar* išdėstyta Teisingumo Teismo EB 18 straipsnio aiškinimo analize.

96 To sprendimo 56 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad kiekviena valstybė narė turi teisę užtikrinti, jog išlaikymo pagalbos teikimas kitų valstybių narių studentams netaptų neprotinga našta, galinčia turėti įtakos bendram tos valstybės teikiamos pagalbos lygiui.

97 Tačiau net darant prielaidą, kad tokie patys argumentai galėtų būti taikomi pagrindinėje byloje nagrinėjamai situacijai, susijusiai su mokesčių lengvata mokesčiams už mokslą, vis tiek *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte numatyta tvarka bet kuriuo atveju atrodo neproporcinga, palyginti su ja siekiamais tikslais, dėl tų pačių priežasčių, kurios išdėstytos šio sprendimo 81 punkte, šią tvarką vertinant atsižvelgus į laisvės teikti paslaugas principą.

98 Iš to reikia daryti išvadą, kad tuomet, kai vienos valstybės mokesčių mokėtojų vaikai mokosi kitoje valstybėje narėje įsteigtoje mokykloje, kurios teikiamos paslaugos nepatenka į EB 49 straipsnio taikymo sritį, *EStG* 10 straipsnio 1 dalies 9 punktas šiems vaikams nepagrįstai sudaro nepalankesnes sąlygas, palyginti su tais vaikais, kurie nepasinaudojo judėjimo laisve tam, kad nuvyktų mokytis į kitoje valstybėje narėje įsteigtą mokyklą, ir pažeidžia EB 18 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas šių vaikų teises.

99 Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui reikia atsakyti, kad tais atvejais, kai vienos valstybės narės mokesčių mokėtojai savo vaikus leidžia į kitoje valstybėje narėje įsteigtą mokyklą, kurios paslaugos nepatenka į EB 49 straipsnio taikymo sritį, EB 18 straipsnis draudžia tokius valstybės narės teisės aktus, kurie numato, kad specialiosiomis išlaidomis, suteikiančiomis teisę į mokesčių lengvatą, mokesčių mokėtojai gali laikyti tam tikroms šios valstybės teritorijoje įsteigtoms privačioms mokykloms sumokėtus mokesčius už mokslą, tačiau apskritai atmeta tokią galimybę kitoje valstybėje narėje įsteigtai privačiai mokyklai sumokėtų mokesčių atžvilgiu.

Dėl išlaidų

100 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (didžioji kolegija) nusprendžia:

1. **Tais atvejais, kai vienos valstybės narės mokesčių mokėtojai savo vaikus leidžia į kitoje valstybėje narėje įsteigtą ir iš esmės privačiomis lėšomis finansuojamą mokyklą, EB 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia tokius valstybės narės teisės aktus, kurie numato, kad specialiosiomis išlaidomis, suteikiančiomis teisę į mokesčių lengvatą, mokesčių mokėtojai gali laikyti tam tikroms šios valstybės teritorijoje įsteigtoms privačioms mokykloms sumokėtus mokesčius už mokslą, tačiau apskritai atmeta tokią galimybę kitoje valstybėje narėje įsteigtai privačiai mokyklai sumokėtų mokesčių atžvilgiu.**

2. **Tais atvejais, kai vienos valstybės narės mokesčių mokėtojai savo vaikus leidžia į kitoje valstybėje narėje įsteigtą mokyklą, kurios paslaugos nepatenka į EB 49 straipsnio taikymo sritį, EB 18 straipsnis draudžia tokius valstybės narės teisės aktus, kurie numato, kad specialiosiomis išlaidomis, suteikiančiomis teisę į mokesčių lengvatą, mokesčių mokėtojai gali laikyti tam tikroms šios valstybės teritorijoje įsteigtoms mokykloms sumokėtus mokesčius už mokslą, tačiau apskritai atmeta tokią galimybę kitoje valstybėje narėje įsteigtai mokyklai sumokėtų mokesčių atžvilgiu.**

Parašai.