WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)
z dnia 11 września 2007 r. *

W sprawie C-76/05

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Köln (Niemcy) postanowieniem z dnia 27 stycznia 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 lutego 2005 r., w postępowaniu:

Herbert Schwarz,

Marga Gootjes-Schwarz

przeciwko

Finanzamt Bergisch Gladbach,

TRYBUNAŁ (wielka izba)

w składzie: V. Skouris, prezes, P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas (sprawozdawca) i K. Lenaerts, prezesi izb, J.N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič i J. Malenovský, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: C. Stix-Hackl,
sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 2 maja 2006 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu H. Schwarza oraz M. Gootjes-Schwarz, przez W. Meilicke, Rechtsanwalt,

— w imieniu rządu niemieckiego, przez M. Lummę oraz U. Forsthoffa, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez K. Grossa oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 21 września 2006 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 8 A ust. 1 WE, art. 48, art. 52 oraz art. 59 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 18 ust.1 WE, art. 39 WE, art. 43 WE, art. 39 WE).

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania pomiędzy H. Schwarz i M. Gootjes-Schwarz (zwanymi dalej „małżonkami Schwarz"), obywatelami niemieckimi zamieszkałymi w Niemczech a Finanzamt Bergisch Gladbach (zwanym dalej „Finanzamt"), w przedmiocie skargi dotyczącej odmowy przez Finanzamt przyznania małżonkom Szwarz ulgi podatkowej w zakresie czesnego uiszczonego w związku z kształceniem ich dzieci w szkole położonej w innym państwie członkowskim, ze względu na to, że przepisy krajowe z dziedziny podatku dochodowego ograniczyły możliwość przyznania tej ulgi jedynie do podatników, którzy uiścili czesne na rzecz niektórych niemieckich szkół prywatnych.

Ramy prawa krajowego

3 Artykuł 7 ust. 4 ustawy zasadniczej Republiki Federalnej Niemiec z dnia 23 maja 1949 r. (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, zwana dalej „ustawą zasadniczą") stanowi:

„(4) Zapewnia się prawo do zakładania szkół prywatnych. Szkoły prywatne jako szkoły zastępcze dla szkół publicznych wymagają zezwolenia państwa oraz podlegają ustawom krajowym. Zezwolenia należy udzielić, gdy cele nauczania i urządzenie, jak również naukowe wykształcenie kadry nauczycielskiej szkół prywatnych nie ustępują szkołom publicznym oraz gdy nie czyni się różnicy między uczniami ze względu na sytuację majątkową rodziców. Zezwolenia należy odmówić, gdy ekonomiczna i prawna pozycja kadry nauczycielskiej nie jest dostatecznie zabezpieczona".

4 Artykuł 10 ust. 1 pkt 9 niemieckiej ustawy o podatku dochodowym (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1997 I, str. 821, zwanej dalej „EStG") stanowi w wersji obowiązującej w okresie właściwym dla okoliczności faktycznych sprawy przed sądem krajowym:

„Wydatkami szczególnymi [»Sonderausgaben«] [uprawniającymi do dokonania odliczenia w ramach podatku dochodowego] są następujące nakłady, jeśli nie są wydatkami związanymi z działalnością gospodarczą ani kosztami reklamy:

1. […]

9. 30% kwoty uiszczanej przez podatnika na cele związane z kształceniem dziecka, na które podatnik uzyskuje ulgę podatkową lub zasiłek rodzinny, w szkole zastępczej względem szkół publicznych, posiadającej na podstawie art. 7 ust. 4 ustawy zasadniczej zezwolenie państwa lub dopuszczonej na mocy prawa kraju związkowego oraz w uznanej w prawie kraju związkowego ogólnokształcącej szkole uzupełniającej za wyjątkiem kwot na zakwaterowanie, opiekę i wyżywienie".

5 Zgodnie z § 33 ust. 1 EStG podatnikowi udziela się na wniosek ulgi w ramach podatku dochodowego, jeżeli jest zmuszony do ponoszenia większych nakładów niż większość podatników uzyskujących takie same dochody, znajdujących się w takiej samej sytuacji finansowej i rodzinnej.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

6 W czasie właściwym dla okoliczności faktycznych sprawy przed sądem krajowym małżonkowie Schwarz zamieszkiwali w Niemczech i byli tam wspólnie objęci podatkiem dochodowym. Zdaniem małżonków Szwarz ich troje dzieci wymagało szczególnego kształcenia. Z tego względu zapisali oni dwoje spośród tych dzieci, urodzone

w roku 1981 i w roku 1986, do szkoły położonej w Szkocji, specjalizującej się w edukacji dzieci szczególnie utalentowanych, tj. Cademuir International School (zwana dalej „Cademuir School"), na rzecz której uiszczali czesne w latach 1998 i 1999.

7 Ponieważ małżonkowie Schwarz nie złożyli wstępnie deklaracji podatkowych za wskazane lata, właściwe organy ustaliły podstawę opodatkowania poprzez oszacowanie. Małżonkowie odwołali się do Finanzamt od skierowanych do nich decyzji w przedmiocie oszacowania.

8 W deklaracjach podatkowych przedstawionych w ramach wskazanego odwołania małżonkowie Schwarz wskazali jako nadzwyczajne obciążenia na podstawie § 33 ust. 1 EStG różne kwoty odpowiadające czesnemu uiszczonemu w latach 1998 i 1999 na rzecz szkół prywatnych, do których uczęszczały ich dzieci oraz kosztom hospitalizacji jednego z tych dzieci.

9 Sąd krajowy wskazuje, że małżonkowie Schwarz nie sprecyzowali, jaka część tych kwot dotyczyła czesnego bez kosztów zakwaterowania, opieki lub wyżywienia, lecz kwota ta wynosi przynajmniej 10 000 DEM na rok.

10 W dniu 13 września 2001 r. Finanzamt wydał w postępowaniu odwoławczym zmienione decyzje podatkowe, w których uwzględnił podstawy opodatkowania zadeklarowane przez małżonków Szwarz za wyjątkiem zgłoszonych przez nich nadzwyczajnych obciążeń. W związku z tym, że zainteresowani podtrzymali swe żądania, Finanzamt oddalił je na mocy decyzji z dnia 6 grudnia 2001 r. jako nieuzasadnione. Małżonkowie Szwarz wnieśli skargę na tę decyzję do Finanzgericht Köln.

11 W skardze małżonkowie Schwarz wnoszą zasadniczo o zmniejszenie podatku dochodowego, którym zostali objęci w latach 1998 i 1999 uwzględniając na podstawie § 33 ust. 1 EStG poniesione przez nich nadzwyczajne obciążenia. Pomocniczo wnoszą oni o zastosowanie szczególnego odliczenia wydatków szczególnych na podstawie § 10 ust. 1 pkt 9 EStG.

12 Sąd krajowy w pierwszej kolejności oddala wniosek o uwzględnienie kwot wskazanych przez małżonków Schwarz jako obciążenia nadzwyczajne na podstawie § 33 ust. 1 EStG.

13 Sąd krajowy wskazuje następnie, że § 10 ust. 1 pkt 9 EStG ma zastosowanie jedynie w przypadku kształcenia w niektórych szkołach położonych na terytorium Niemiec i w związku z tym czesne uiszczone na rzecz szkół położonych w innych państwach członkowskich nie może zostać uznane za wydatek szczególny, wpływający na zmniejszenie podatku dochodowego. Sąd ten wyraża wątpliwość, czy ograniczenie zakresu ulgi przewidzianej w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG jedynie do czesnego uiszczonego na rzecz niektórych szkół położonych w Niemczech jest zgodne z prawem wspólnotowym.

14 W tych okolicznościach Finanzgericht Köln postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy jest niezgodne z art. 8A […] [ogólne prawo do swobodnego przemieszczania się (obywateli Wspólnoty)], z art. 48 […] (swoboda przepływu pracowników), art. 52 […] (swoboda przedsiębiorczości) lub z art. 59 […] (swoboda świadczenia usług) traktatu WE, że na podstawie § 10 ust. 1 pkt 9 [EStG], w wersji obowiązującej w latach 1998 i 1999, czesne uiszczane na rzecz określonych szkół niemieckich może zostać

uwzględnione jako wydatek szczególny wpływający na zmniejszenie podatku dochodowego, jednak nie może zostać w ten sposób uwzględnione czesne uiszczane na rzecz szkół położonych na pozostałym obszarze Wspólnoty [Europejskiej]?"

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

15 W pytaniu prejudycjalnym sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 8 A ust. 1, art. 48, art. 52 i art. 59 traktatu WE sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, na mocy których istnieje możliwość uwzględnienia czesnego uiszczanego na rzecz niektórych prywatnych szkół położonych na terytorium tego państwa jako wydatku szczególnego wpływającego na zmniejszenie podatku dochodowego, które jednak w sposób generalny wykluczają tę możliwość w przypadku czesnego uiszczanego na rzecz szkół prywatnych położonych w innych państwach członkowskich.

16 Należy wskazać, że w związku z tym, iż okoliczności faktyczne sprawy przed sądem krajowym miały miejsce w latach 1998 i 1999, postanowienia dotyczące prawa do swobodnego przemieszczania się obywateli Unii, swobody przedsiębiorczości, swobody przepływu pracowników i swobody świadczenia usług wynikają z różnych wersji traktatu WE, w zależności od tego, czy zastosowanie będzie miał stan prawny sprzed 1 maja 1999 r., daty wejścia w życie traktatu z Amsterdamu, czy stan prawny istniejący po tej dacie (art. 8 A ust. 1, art. 48, art. 52 i art. 59 traktatu WE w zakresie dotyczącym stanu prawnego sprzed 1 maja 1999 r.; art. 18 ust. 1 WE, art. 39 WE, art. 43 WE i art. 49 WE w zakresie dotyczącym stanu prawnego po tej dacie).

17 Jednak w związku z tym, że — jak wskazał rzecznik generalny w pkt 16 swej opinii — treść właściwych artykułów zasadniczo nie uległa zmianie w traktacie z Amsterdamu, przywoływane będą odpowiednie postanowienia w wersji obowiązującej po 1 maja 1999 r.

W przedmiocie mających zastosowanie postanowień traktatu

Uwagi przedłożone Trybunałowi

18 Małżonkowie Schwarz podnieśli na rozprawie, że co się tyczy art. 18 WE, art. 39 WE i art. 43 WE, popierają oni stanowisko wyrażone przez Komisję Wspólnot Europejskich w sprawie C-318/05 Komisja przeciwko Niemcom (wyrok z dnia dzisiejszego, Zb.Orz. str. I-6957), zgodnie z którym postanowienia te mają zastosowanie do przepisów takich, jak te, które stanowią przedmiot sprawy przed sądem krajowym.

19 Podnoszą oni również, że zasada swobody świadczenia usług ma zastosowanie do stanu faktycznego zaistniałego w sporze przed sądem krajowym, ponieważ po pierwsze, przepisy krajowe takie jak te, o których mowa, stanowią przeszkodę dla oferty kształcenia szkół prywatnych położonych w innym państwie członkowskim, które zamierzają świadczyć swe usługi na rzecz dzieci podatników niemieckich, i po drugie, podatnicy niemieccy zamierzający zapisać swe dzieci do szkoły prywatnej położonej w innym państwie członkowskim są do tego poprzez tego rodzaju przepisy zniechęcani.

20 Małżonkowie Schwarz są zdania, że szkoły prywatne położone w innym państwie członkowskim, w tym Cademuir School, prowadzą działalność zarobkową jako usługodawcy i że nie można wykluczyć, iż szkoły niemieckie subwencjonowane na podstawie § 10 ust. 1 pkt 9 EStG również są usługodawcami. Ich zdaniem kwoty uiszczane w rzeczywistości na rzecz wskazanych szkół niemieckich przez rodziców, uprawnionych do podatkowego odliczenia 30% czesnego sensu stricte, mogą być wyższe od kwot uiszczanych na rzecz szkół położonych w innym państwie członkowskim, takich jak Cademuir School.

21 Rząd niemiecki podnosi po pierwsze, że art. 18 WE, art. 39 WE i art. 43 WE nie mają zastosowania do stanu faktycznego, takiego, jaki ma miejsce w sprawie przed sądem krajowym.

22 Rząd ten podnosi, że działalność w zakresie nauczania wykonywana przez Cademuir School nie jest objęta zakresem stosowania art. 49 WE. Swoboda świadczenia usług wymaga, aby miejsce miała działalność gospodarcza, jak wynika z zawartych w art. 50 WE słów „świadczenia wykonywane zwykle za wynagrodzeniem".

23 Zdaniem rządu niemieckiego szkoły nie wykonują jednak działalności gospodarczej. Działalność instytucji oświatowych zwykle nie jest prowadzona za wynagrodzeniem i nie stanowi usług w rozumieniu art. 50 WE (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 1988 r. w sprawie 263/86 Humbel i Edel, Rec. str. 5365, pkt 18).

24 Zgodnie ze stanowiskiem rządu niemieckiego, o ile nauka w szkołach wyższych finansowanych głównie ze środków prywatnych stanowi usługę w rozumieniu art. 50 WE (wyrok z dnia 7 grudnia 1993 r. w sprawie C-109/92 Wirth, Rec. str. I-6447, pkt 17), to z samego prywatnego charakteru Cademuir School nie można wnioskować, że prowadzi ona działalność gospodarczą. Wniosku takiego nie można również wyprowadzić na tej podstawie, że rodzice uiszczają czesne. Opłaty lub czesne uiszczane w celu wzięcia w pewnym stopniu udziału w kosztach funkcjonowania systemu edukacji krajowej nie ma wpływu na kwalifikację wykonywanej działalności jako usługi (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Humbel i Edel, pkt 19 i w sprawie Wirth, pkt 15). Ponadto rząd niemiecki wskazuje, że w postanowieniu odsyłającym nie wyjaśniono, czy Cademuir School jest wyłącznie lub zasadniczo finansowana ze środków prywatnych (np. poprzez składki rodziców) lub czy działa ona w celu osiągnięcia zysku.

25 Komisja jest zdania, podobnie jak rząd niemiecki, że w niniejszej sprawie brak jest podstaw do stwierdzenia wystąpienia przeszkody w swobodzie przepływu pracowników przewidzianej w art. 39 WE lub w swobodzie przedsiębiorczości przewidzianej w art. 43 WE.

26 Komisja podnosi przede wszystkim, że zastosowanie ma art. 49 WE, i że postanowienie to sprzeciwia się przepisom takim, jak te, które są rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym.

27 W tym zakresie zastosowanie ma w rozpatrywanej sprawie zasada tak zwanej „biernej" swobody świadczenia usług, w ramach której usługobiorcy, a mianowicie dzieci małżonków Schwarz, udają się do mającego siedzibę w innym państwie członkowskim usługodawcy, którym w niniejszej sprawie jest prywatna szkoła położona w tym innym państwie członkowskim.

28 Zdaniem Komisji edukacja i kształcenie młodzieży może stanowić usługę. Z wyroków w sprawie Humbel i Edel oraz w sprawie Wirth wynika, że dla przyjęcia, iż ma miejsce usługa nauczania świadczona za wynagrodzeniem zasadnicze znaczenie ma fakt uiszczania przez ucznia lub przez inną osobę opłat, które mniej więcej odpowiadają gospodarczym kosztom nauczania. Wówczas oferta usługi nauczania stanowi działalność gospodarczą.

29 Zgodnie ze stanowiskiem Komisji, gdy chodzi jednak o nauczanie publiczne, poprzez które państwo zamierza spełniać swe zadania społeczne, kulturalne i oświatowe i którego koszty są w przeważającej mierze ponoszone przez to państwo, brak jest wówczas usługi świadczonej za wynagrodzeniem (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Wirth, pkt 15 i 16). Okoliczność, że w danym przypadku uczeń bierze udział w finansowaniu nauczania publicznego poprzez uiszczanie opłat wpisowych nie wystarcza, aby tego rodzaju nauczanie zakwalifikować jako usługę świadczoną za wynagrodzeniem (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Humbel i Edel, pkt 19).

30 Komisja uważa, że możliwość stosowania zasady swobodnego świadczenia usług do okoliczności takich, jak te, które wystąpiły w sprawie przed sądem krajowym, nie podlega zakwestionowaniu, ponieważ ocena odpłatnego charakteru usługi nie może opierać się wyłącznie na badaniu sytuacji szkół prywatnych uprzywilejowanych na mocy przepisów niemieckich. Przeciwnie, zdaniem Komisji należy wziąć pod uwagę sytuację położonych w innym państwie członkowskim szkół prywatnych wyłączonych z zakresu stosowania ulgi podatkowej przewidzianej w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG.

31 W związku z tym, mając na uwadze, że w niektórych państwach członkowskich istnieją szkoły prywatne, które działają bez jakichkolwiek pomocy państwowych i które funkcjonują jak przedsiębiorstwa w celu osiągnięcia zysku, przepisy państwa członkowskiego takie jak § 10 ust. 1 pkt 9 EStG, wyłączając w sposób generalny kwoty uiszczane na rzecz szkół położonych w innym państwie członkowskim z zakresu stosowania ulgi podatkowej, którą ustanawiają, mogą stanowić przeszkodę w transgranicznym świadczeniu usług przez położone w innych państwach członkowskich prywatne szkoły działające w celach komercyjnych.

32 Pomocniczo, w przypadku gdyby Trybunał uznał, że zasada swobodnego świadczenia usług nie ma zastosowania w niniejszej sprawie, Komisja podnosi, że zastosowanie mają postanowienia art. 12 akapit pierwszy WE w związku z art. 18 ust. 1 WE oraz że sprzeciwiają się one wskazanym powyżej przepisom.

Odpowiedź Trybunału

33 Po pierwsze, należy określić, które przepisy traktatu mają zastosowanie do takiego stanu faktycznego, jaki miał miejsce w sprawie przed sądem krajowym. Należy wskazać, podobnie jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 25 swej opinii, że omawiany stan faktyczny nie podlega ocenie w świetle art. 39 WE i art. 43 WE. Rodzice, którzy podobnie jak małżonkowie Schwarz są objęci podatkiem dochodowym w jednym z państw członkowskich i wysyłają swe dzieci w celu kształcenia do szkoły prywatnej położonej w innym państwie członkowskim, w sytuacji gdy sami nie są w tym innym państwie zatrudnieni jako pracownicy najemni ani nie prowadzą

tam działalności gospodarczej, nie korzystają z prawa wykonywania pracy najemnej w innym państwie członkowskim ani z prawa do prowadzenia tam działalności gospodarczej, wobec czego art. 39 WE i art. 43 WE nie mają w tej sytuacji zastosowania.

34 Po drugie, należy przypomnieć, że art. 18 WE, ustanawiający w sposób ogólny prawo każdego obywatela Unii do swobodnego przemieszczania się i przebywania na terytorium państw członkowskich, znajduje swój szczególny wyraz w przepisach ustanawiających swobodne świadczenie usług (wyroki: z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-92/01 Stylianakis, Rec. str. I-1291, pkt 18 i z dnia 11 stycznia 2007 r. w sprawie C-208/05 ITC, Zb.Orz. str. I-181, pkt 64). W związku z tym, jeżeli sprawa zawisła przed sądem krajowym jest objęta zakresem stosowania art. 49 WE, to nie ma potrzeby, aby Trybunał orzekał w przedmiocie wykładni art. 18 WE (zob. ww. wyroki w sprawie Stylianakis, pkt 20 i w sprawie ITC, pkt 65).

35 W związku z tym art. 18 ust. 1 WE podlega rozpatrzeniu jedynie wówczas, gdy art. 49 WE nie będzie miał zastosowania do sprawy zawisłej przed sądem krajowym.

36 W tym kontekście należy przypomnieć, że jakkolwiek art. 50 akapit 3 WE wymienia jedynie czynną swobodę świadczenia usług, w ramach której usługodawca przemieszcza się do usługobiorcy, to z utrwalonego orzecznictwa wynika, że swoboda świadczenia usług obejmuje również przysługującą usługobiorcy swobodę przemieszczania się do innego państwa członkowskiego, w którym znajduje się usługodawca w celu skorzystania tam z usługi (zob. wyrok z dnia 31 stycznia 1984 r. w sprawach połączonych 286/82 i 26/83 Luisi i Carbone, Rec. str. 377, pkt 10 i 16). Sprawa zawisła przed sądem krajowym dotyczy odmowy przyznania ulgi podatkowej ze względu na to, że prywatna szkoła, w której odbywa się kształcenie, jest położona w innym państwie członkowskim i w związku z tym — możliwości skorzystania z oferty kształcenia tej szkoły.

37 Należy jednakże zbadać, czy przedmiotem wskazanych ofert kształcenia jest świadczenie usług. W tym celu należy ustalić, czy lekcje w szkole takiej jak Cademuir School stanowią „świadczenia wykonywane zwykle za wynagrodzeniem" zgodnie z art. 50 akapit pierwszy WE.

38 Zgodnie z orzecznictwem istotną cechą wynagrodzenia w rozumieniu wskazanego postanowienia jest to, że stanowi gospodarcze świadczenie wzajemne względem danego świadczenia (zob. ww. wyrok w sprawie Humbel i Edel, pkt 17; wyroki: z dnia 12 lipca 2001 r. w sprawie C-157/99 Smits i Peerbooms, Rec. str. I-5473, pkt 58; z dnia 3 października 2002 r. w sprawie C-136/00 Danner, Rec. str. I-8147, pkt 26; z dnia 22 maja 2003 r. w sprawie C-355/00 Freskot, Rec. str. I-5263, pkt 55 oraz z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-422/01 Skandia et Ramstedt, Rec. str. I-6817, pkt 23).

39 Trybunał wykluczył również z zakresu pojęcia usługi w rozumieniu art. 50 WE lekcje udzielane przez niektóre instytucje podlegające systemowi nauczania publicznego finansowane w całości lub głównie ze środków publicznych (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Humbel i Edel, pkt 17 i 18 oraz wyrok w sprawie Wirth, pkt 15-16). Trybunał wskazał również, że ustanawiając i utrzymując tego rodzaju system nauczania publicznego, finansowany zasadniczo ze środków publicznych, a nie przez uczniów lub ich rodziców, państwo nie zamierza prowadzić działalności zarobkowej, lecz spełnia wobec obywateli swe zadania w dziedzinie społecznej, kulturalnej i oświatowej.

40 Trybunał orzekł jednak, że lekcje udzielane przez instytucje oświatowe finansowane głównie ze środków prywatnych, w szczególności przez uczniów i ich rodziców, stanowią usługi w rozumieniu art. 50 WE, ponieważ instytucje te mają na celu oferowanie usług za wynagrodzeniem (ww. wyrok w sprawie Wirth, pkt 17).

41 Należy w tym kontekście uściślić, że nie jest konieczne, aby to finansowanie ze środków prywatnych było głównie zapewniane przez uczniów lub ich rodziców. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem art. 50 WE nie wymaga, aby usługa była opłacana przez tę osobę, która z niej korzysta (zob. w szczególności wyroki: z dnia 26 kwietnia 1988 r. w sprawie 352/85 Bond van Adverteerders i in., Rec. str. 2085, pkt 16; z dnia 11 kwietnia 2000 r. w sprawach połączonych C-51/96 i C-191/97 Deliège, Rec. str. I-2549, pkt 56; ww. wyroki: w sprawie Smits i Peerbooms, pkt 57 oraz w sprawie Skandia i Ramstedt, pkt 24).

42 Z wyjaśnień przedstawionych przez sąd krajowy wynika, że samo czesne uiszczane przez małżonków Schwarz na rzecz Cademuir School za ich dwoje dzieci zostało ocenione na przynajmniej 10 000 DEM za rok. Zdaniem rządu niemieckiego kwota ta jest wyraźnie wyższa od kwot żądanych przez prywatne szkoły położone w Niemczech i korzystające z § 10 ust. 1 pkt 9 EStG.

43 W związku z tym, że postanowienie odsyłające nie zawiera szczegółowych informacji dotyczących sposobu finansowania i funkcjonowania Cademuir School, sąd krajowy powinien w każdym razie ustalić, czy szkoła ta jest finansowana głównie ze środków prywatnych.

44 Należy dodać, że przy dokonywaniu oceny, czy art. 49 WE ma zastosowanie do stanu faktycznego takiego, jaki wystąpił w niniejszej sprawie nie ma znaczenia, czy szkoły położone w państwie członkowskim usługobiorcy — w niniejszej sprawie w Republice Federalnej Niemiec — które są dopuszczone, uznane lub posiadają zezwolenie w tym państwie w rozumieniu § 10 ust. 1 pkt 9 EStG, świadczą usługi w rozumieniu art. 50 akapit pierwszy WE. Istotna jest jedynie kwestia, czy można uznać, że szkoła prywatna położona w innym państwie członkowskim świadczy odpłatne usługi.

45 W wyroku z dnia 16 maja 2006 r. w sprawie C-372/04 Watts, Zb.Orz. str. I-4325, pkt 90, dotyczącym świadczeń medycznych stanowiących usługi, Trybunał stwierdził

bowiem, że art. 49 WE ma zastosowanie do sytuacji, w której pacjentka zamieszkała w Zjednoczonym Królestwie, której stan zdrowia wymagał opieki szpitalnej, i która udała się do innego państwa członkowskiego w celu uzyskania tam tejże opieki za wynagrodzeniem, a następnie zażądała zwrotu kosztów w ramach krajowego systemu opieki zdrowotnej, chociaż takie same usługi były świadczone nieodpłatnie w ramach tego systemu w Zjednoczonym Królestwie.

46 W pkt 91 wskazanego wyroku Trybunał orzekł, że bez potrzeby określenia w tym przypadku, czy świadczenie opieki szpitalnej zapewniane w ramach krajowego systemu opieki zdrowotnej, takiego jak system omawiany w sprawie przed sądem krajowym, stanowi samo w sobie usługi w rozumieniu postanowień traktatu WE dotyczących swobodnego świadczenia usług, należy uznać, że sytuacja, taka jak sytuacja leżąca u podstaw sporu przed sądem krajowym, w której osoba, której stan zdrowia wymaga opieki szpitalnej, udaje się do innego państwa członkowskiego i tam za wynagrodzeniem otrzymuje tę opiekę, wchodzi w zakres stosowania wspomnianych postanowień.

47 Wynika stąd, że art. 49 WE ma zastosowanie do takiego stanu faktycznego, jaki ma miejsce w sprawie przed sądem krajowym, jeżeli podatnicy w danym państwie członkowskim wysyłają swe dzieci do położonej w innym państwie członkowskim szkoły prywatnej, która może być uznana za świadczącą usługi za wynagrodzeniem, tzn. która jest finansowana głównie ze środków prywatnych, co podlega ustaleniu przez sąd krajowy.

W przedmiocie zaistnienia przeszkody w swobodnym świadczeniu usług

— Uwagi przedłożone Trybunałowi

48 Zdaniem małżonków Schwarz regulacja taka, jak stanowiąca przedmiot postępowania przed sądem krajowym, narusza art. 49 WE i nie jest również uzasadniona.

49 Rząd niemiecki uważa, że ewentualna przeszkoda w swobodnym świadczeniu usług jest w niniejszej sprawie uzasadniona.

50 Rząd ten wskazuje po pierwsze, że z art. 49 WE nie wynika dla państw członkowskich obowiązek wspierania instytucji oświatowych należących do systemu edukacji innego państwa członkowskiego poprzez ulgę podatkową przyznawaną w związku z czesnym. Gdyby Republika Federalna Niemiec była zobowiązana do umożliwienia dokonywania odliczeń w zakresie czesnego uiszczanego na rzecz instytucji położonych poza jej terytorium, prowadziłoby to w konsekwencji do przyznania tym instytucjom bezpośrednio tych samych pomocy, które są przyznawane prywatnym szkołom niemieckim, co byłoby sprzeczne z przewidzianym w traktacie WE podziałem kompetencji. Artykuł 149 WE stanowi bowiem, że Wspólnota podejmuje działania w dziedzinie edukacji w pełni szanując odpowiedzialność państw członkowskich za treść nauczania i organizację systemów edukacyjnych, jak również ich różnorodność kulturową i językową.

51 W tym kontekście rząd niemiecki podnosi, że mając na uwadze, iż polityka oświatowa należy do podstawowych zadań każdego państwa oraz że ich ukształtowanie znacząco różni się pomiędzy różnymi państwami członkowskimi ze względów historycznych i kulturowych, istotna jest w tej dziedzinie możliwość kontroli i finansowania przez państwo. Ustawa zasadnicza ustanawia w art. 7 podstawowe zasady dotyczące nauczania, które w pozostałym zakresie należą do wyłącznej kompetencji krajów związkowych. Przepis ten, ustanawiający wiążące ramy dotyczące szkół prywatnych, gwarantuje prawo do zakładania tego rodzaju szkół i dopuszcza w ten sposób istnienie dualistycznego systemu edukacji umożliwiając swobodę wyboru.

52 Zdaniem rządu niemieckiego ponieważ państwo niemieckie nie ma żadnego wpływu na organizację Cademuir School, w szczególności w zakresie programu nauczania, nie może ono być zobowiązane do subwencjonowania tej szkoły poprzez rezygnację z przysługujących mu wpływów podatkowych.

53 Po drugie, rząd niemiecki podnosi, że odmowa objęcia rozpatrywaną w sprawie przed sądem krajowym ulgą podatkową czesnego uiszczanego na rzecz prywatnych szkół położonych w innym państwie członkowskim jest uzasadniona okolicznością, że szkoły niemieckie, o których mowa w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG oraz szkoły prywatne położone w innym państwie członkowskim, takie jak Cademuir School, nie znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji.

54 Zdaniem rządu niemieckiego § 10 ust. 1 pkt 9 EStG ustanawia pośrednią pomoc państwa na rzecz niektórych szkół prywatnych, zobowiązanych do ponoszenia szczególnych obciążeń. Dotyczy to prywatnych szkół zastępczych posiadających zezwolenie państwa lub dopuszczonych na mocy prawa kraju związkowego oraz ogólnokształcących szkół uzupełniających uznanych w prawie kraju związkowego.

55 Zgodnie z niemieckim prawem konstytucyjnym, bardzo wysokie wymogi co do jakości i finansowania nakładane na szkoły zastępcze dopuszczone na podstawie art. 7 ust. 4 ustawy zasadniczej są z drugiej strony skorelowane z obowiązkiem finansowania publicznego. Zdaniem rządu niemieckiego państwo dysponuje zakresem swobodnego uznania w zakresie wykonywania wynikającego z tego przepisu obowiązku udzielania pomocy zastępczym szkołom prywatnym. Pomoc ta odbywa się w dużej części w formie subwencji bezpośrednich. Szkoły prywatne uzyskują w ten sposób około 80% kwot przyznawanych na rzecz porównywalnych szkół publicznych. Paragraf 10 ust. 1 pkt 9 EStG stanowi konkretyzację tego konstytucyjnego obowiązku pomocy i pośrednio wspiera dopuszczone szkoły poprzez ulgę podatkową przyznawaną w związku z opłacaniem czesnego.

56 To samo dotyczy szkół dopuszczonych na mocy prawa kraju związkowego lub ogólnokształcących szkół uzupełniających uznanych wedle tego prawa. Wprawdzie zdaniem rządu niemieckiego szczególne wymogi nałożone przez ustawę zasadniczą nie mają zastosowania do tego rodzaju szkół i nie można z niej wywodzić obowiązku ich finansowania. Jednak dopuszczenie lub uznanie w prawie kraju związkowego w rzeczywistości sytuuje te szkoły w ramach tego samego reżimu prawego, w którym

znajdują się szkoły posiadające zezwolenie. Ze względu na obciążenia wynikające z dopuszczenia lub uznania, obowiązek udzielenia pomocy przez państwo istnieje również względem tych szkół, nawet jeśli wynika to jedynie ze zwykłej ustawy.

57 Zdaniem rządu niemieckiego podobny związek pomiędzy wymogami nałożonymi przez państwo z jednej strony, a odpowiadającą im pomocą publiczną z drugiej strony nie ma miejsca w przypadku Cademuir School. Tego rodzaju instytucja nie jest w szczególności poddana obowiązkowi unikania czynienia różnicy między uczniami ze względu na sytuację majątkową rodziców, który w sposób konieczny prowadzi do tego, że czesne nie wystarcza na pokrycie kosztów. W ten sposób brak jest elementu decydującego o obciążeniu szkół wskazanych w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG, co uzasadnia przyznawaną tym szkołom pomoc państwa.

58 Ponadto zdaniem rządu niemieckiego objęcie ulgą podatkową czesnego uiszczanego na rzecz Cademuir School byłoby nie tylko niezgodne z wymogiem art. 7 ust. 4 zdanie trzecie ustawy zasadniczej, stanowiącego o unikaniu czynienia różnicy między uczniami ze względu na sytuację majątkową rodziców, ale mogłoby również prowadzić do znacznego wzrostu ogólnej kwoty ulgi podatkowej przyznawanej na podstawie § 10 ust. 1 pkt 9 EStG.

59 Wysokość czesnego szkół prywatnych wskazanych w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG jest bowiem ustalana na niskim poziomie w celu uniknięcia czynienia różnicy między uczniami ze względu na sytuację majątkową rodziców, w związku z czym kwoty pomocy pośredniej przyznawanej tym szkołom przez państwo w formie możliwości odliczenia wydatków szczególnych ponoszonych przez rodziców nie są wysokie. Inaczej jest w przypadku szkoły takiej jak Cademuir School, gdzie czesne jest znacznie wyższe od czesnego żądane przez szkoły, o których mowa powyżej.

60 W tym względzie rząd niemiecki wskazuje, że Trybunał orzekł w wyroku z dnia 15 marca 2005 r. w sprawie C-209/03 Bidar, Zb.Orz. str. I-2119, pkt 56, iż zezwala się

każdemu z państw członkowskich na czuwanie nad tym, aby przyznawanie pomocy przeznaczonej na pokrycie kosztów utrzymania studentów pochodzących z innych państw członkowskich nie stało się nadmiernym obciążeniem, które mogłoby odbić się ogólnie na całości pomocy, jaka może zostać przyznana przez to państwo. Na tych samych zasadach powinno być również dopuszczalne, aby państwo członkowskie mogło uzależnić przyznanie ulgi podatkowej od kryteriów umożliwiających uniknięcie sytuacji, w której ulga ta musiałby zostać obniżona poniżej poziomu uznawanego przez państwo członkowskie za niezbędny.

61 Komisja uważa, że przepisy rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym naruszają swobodę świadczenia usług. Jej zdaniem § 10 ust. 1 pkt 9 EStG nie ustanawia obiektywnych kryteriów umożliwiających określenie, jakie rodzaje czesnego żądanego przez szkoły niemieckie i zagraniczne podlegają odliczeniu. Przepis ten uzależnia możliwość odliczenia czesnego jedynie od uzyskania pozwolenia lub uznania danej szkoły prywatnej w Niemczech. W związku z tym decydującą przesłanką dla możliwości odliczenia jest położenie szkoły na terytorium tego państwa członkowskiego. Czesne uiszczane na rzecz szkół prywatnych położonych w innym państwie członkowskim jest automatycznie wyłączone z zakresu odliczenia podatkowego, niezależnie od jego wysokości. Wobec faktu, że żadna z tych szkół prywatnych nie może spełnić przesłanek ustanowionych w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG, brak jest możliwości dokonania rozróżnienia tych szkół pod kątem ich teoretycznej porównywalności ze szkołami niemieckimi.

62 Zdaniem Komisji wśród szkół traktowanych niekorzystnie na mocy regulacji przewidzianej w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG znajdują się również takie, które są finansowane wyłącznie z czesnego i z innego rodzaju działalności gospodarczej, a więc które bezspornie świadczą usługi za wynagrodzeniem. W każdym razie dyskryminacja tego rodzaju szkół stanowi przeszkodę w swobodnym świadczeniu usług zagwarantowanym na mocy art. 49 WE.

63 Zdaniem Komisji brak jest względów mogących uzasadnić to naruszenie art. 49 WE, tym bardziej że zgodnie z prawem wspólnotowym Republika Federalna Niemiec może ograniczyć możliwość podatkowego odliczenia czesnego do pewnych rodzajów

szkół lub do określonych kwot, pod warunkiem, że możliwość ta będzie oparta na kryteriach obiektywnych, niezależnie od położenia szkoły. Komisja uważa, że wskazane naruszenie jest tym cięższe, że zgodnie z art. 149 ust. 2 tiret pierwsze i drugie WE upowszechnianie języków państw członkowskich oraz sprzyjanie mobilności studentów stanowią ustanowione w sposób wyraźny cele Wspólnoty.

— Odpowiedź Trybunału

64 Przepisy podatkowe państwa członkowskiego, takie jak wynikające z § 10 ust. 1 pkt 9 EStG, uzależniają przyznanie ulgi podatkowej od spełnienia przesłanki polegającej na uiszczeniu czesnego na rzecz szkół prywatnych posiadających zezwolenie państwa członkowskiego, dopuszczonych lub uznanych w obowiązującym prawie związku krajowego, co zakłada ich położenie w tym państwie członkowskim.

65 Przepisy te wykluczają w sposób generalny możliwość odliczenia przez podatników objętych podatkiem dochodowym w Niemczech części czesnego związanego z uczęszczaniem ich dzieci do prywatnej szkoły położonej w innym państwie członkowskim od ich dochodów podlegających opodatkowaniu, przy czym możliwość ta istnieje w zakresie dotyczącym czesnego uiszczanego na rzecz niektórych prywatnych szkół niemieckich. W związku z tym przepisy te prowadzą do większego obciążenia podatkiem w przypadku tych podatników, którzy, podobnie jak małżonkowie Schwarz, zapisali swe dzieci do szkoły prywatnej położonej w innym państwie członkowskim, a nie w szkole prywatnej położonej na terytorium krajowym.

66 Przepisy takie, jak wynikające z § 10 ust. 1 pkt 9 EStG, zniechęcają podatników zamieszkałych w Niemczech do zapisywania swych dzieci do szkół położonych w innych państwach członkowskich. Ponadto stanowią one również przeszkodę względem oferty kształcenia prywatnych instytucji nauczania położonych w innych państwach członkowskich, skierowanej do dzieci podatników zamieszkałych w Niemczech.

67 Tego rodzaju przepisy stanowią przeszkodę w swobodnym świadczeniu usług zagwarantowanym na mocy art. 49 WE. Artykuł ten sprzeciwia się bowiem stosowaniu wszelkich przepisów krajowych, które świadczenie usług między państwami członkowskimi czynią trudniejszym niż świadczenie usług wyłącznie wewnątrz jednego państwa członkowskiego (zob. w szczególności wyrok z dnia 28 kwietnia 1998 r. w sprawie C-118/96 Safir, Rec. str. I-1897, pkt 23; ww. wyroki: w sprawie Smits i Peerbooms, pkt 61;i w sprawie Danner, pkt 29; wyrok z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-2229, pkt 23; ww. wyrok w sprawie Watts, pkt 94, i wyrok z dnia 19 kwietnia 2007 r. w sprawie C-444/05 Stamatelaki, Zb.Orz. str. I-3185, pkt 25).

68 Zdaniem rządu niemieckiego ewentualna przeszkoda w swobodnym świadczeniu usług jest po pierwsze uzasadniona tym, że z zasady swobodnego świadczenia usług nie można wywodzić obowiązku stosowania uprzywilejowanego traktowania podatkowego przyznanego niektórym szkołom w ramach systemu edukacji jednego z państw członkowskich również do szkół z innego państwa członkowskiego.

69 W tym względzie należy wskazać, że § 10 ust. 1 pkt 9 EStG dotyczy traktowania czesnego pod względem podatkowym. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, mimo iż opodatkowanie bezpośrednie należy do kompetencji państw członkowskich, to muszą one wykonywać swoje uprawnienia z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Danner, pkt 28; wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. str. I-11673, pkt 36 oraz z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. str. I-2107, pkt 25).

70 Na tych samych zasadach, o ile bezspornym jest, że prawo wspólnotowe nie narusza kompetencji państw członkowskich po pierwsze, w zakresie treści nauczania i organizacji systemów edukacyjnych, jak również ich różnorodności kulturowej i językowej (art. 149 ust. 1 WE) i po drugie, w zakresie treści i organizacji kształcenia zawodowego (art. 150 ust. 1 WE), to jednak przy wykonywaniu tej kompetencji państwa członkowskie powinny przestrzegać prawa wspólnotowego, w szczególności zaś postanowień dotyczących swobodnego świadczenia usług (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Watts, pkt 92 i 147).

71 Co się tyczy argumentu rządu niemieckiego, zgodnie z którym państwo członkowskie nie może być zobowiązane do subwencjonowania szkół należących do systemu edukacji innego państwa członkowskiego, wystarczy stwierdzić, że § 10 ust. 1 pkt 9 EStG nie przewiduje bezpośredniego finansowania przez państwo niemieckie szkół, o których mowa, lecz ulgę podatkową przyznawaną rodzicom w związku z czesnym uiszczonym za ich dzieci.

72 W zakresie dotyczącym argumentu rządu niemieckiego, zgodnie z którym odmowa objęcia ulgą podatkową przewidzianą w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG czesnego uiszczanego na rzecz szkół prywatnych położonych w innym państwie członkowskim jest uzasadniona okolicznością, że szkoły niemieckie wskazane w tym artykule i szkoły prywatne położone w innym państwie członkowskim, takie jak Cademuir School, nie znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji, należy wskazać, że artykuł ten uzależnia możliwość odliczenia części czesnego od posiadania pozwolenia, dopuszczenia lub uznania danej szkoły prywatnej w Niemczech, nie ustanawiając obiektywnych kryteriów umożliwiających określenie, jakie rodzaje czesnego żądanego przez szkoły niemieckie podlegają odliczeniu.

73 Wynika stąd, że każda szkoła prywatna położona w innym państwie członkowskim niż Republika Federalna Niemiec jest automatycznie wyłączona z zakresu omawianej ulgi podatkowej ze względu na samo położenie poza Niemcami, niezależnie od tego, czy szkoła ta przestrzega kryteria takie jak pobieranie czesnego w wysokości niedopuszczającej na czynienie różnicy między uczniami ze względu na sytuację majątkową rodziców.

74 W celu uzasadnienia przeszkody w swobodnym świadczeniu usług, jaką stanowią omawiane przepisy, rząd niemiecki podnosi również powołując się na ww. wyrok w sprawie Bidar, że państwo członkowskie może uzależnić przyznanie pomocy lub ulgi podatkowej od kryteriów ustanowionych w celu uniknięcia sytuacji, w której ta pomoc lub ulga musiałby zostać obniżona poniżej poziomu uznawanego przez państwo członkowskie za niezbędny.

75 Zdaniem rządu niemieckiego stwierdzenia zawarte we wskazanym wyroku, dotyczące przyznawania pomocy na cele pokrycia kosztów utrzymania studentów i swobodnego przemieszczania się obywateli Unii, powinny zostać ujęte w kontekście ogólnym w ten sposób, że przy ograniczonych środkach finansowych państwa, rozszerzenie zakresu ulgi podatkowej prowadzi w sposób konieczny do obniżenia wysokości ulg indywidualnych ze względu na konieczność osiągnięcia neutralności w ramach operacji podatkowych. Rząd niemiecki podnosi w tym względzie, że z rozszerzenia zakresu stosowania § 10 ust. 1 pkt 9 EStG na czesne uiszczane na rzecz niektórych szkół położonych w innym państwie członkowskim wyniknęłyby dodatkowe obciążenia budżetu państwa.

76 Argument ten nie może jednak zostać przyjęty z następujących względów.

77 Po pierwsze, należy wskazać, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału unikanie zmniejszenia wpływu z podatków nie zalicza się do względów wymienionych w art. 46 WE w połączeniu z art. 55 WE, ani nie stanowi nadrzędnych wymogów interesu ogólnego.

78 Po drugie, co się tyczy argumentu rządu niemieckiego, zgodnie z którym każdemu z państw członkowskich zezwala się na czuwanie nad tym, aby przyznawanie pomocy przeznaczonej na pokrycie czesnego nie stało się nadmiernym obciążeniem, które mogłoby odbić się ogólnie na całości pomocy, jaka może zostać przyznana przez to państwo, z informacji przedstawionych przez ten rząd wynika, że nadmierne obciążenie finansowe związane jego zdaniem z rozszerzeniem ulgi podatkowej na czesne uiszczane na rzecz niektórych szkół położonych w innym państwie członkowskim wynikałoby stąd, że kwoty pomocy pośrednio przyznane tym szkołom byłyby dużo wyższe od kwot przeznaczonych na instytucje oświatowe posiadające zezwolenie, dopuszczone lub uznane w Niemczech, ponieważ wskazane szkoły położone w innym państwie członkowskim są zmuszone do samodzielnego finansowania poprzez czesne.

79 Przyjmując nawet, że w stanie faktycznym takim, jaki zaistniał w sprawie przed sądem krajowym, dotyczącym ulgi podatkowej związanej z czesnym, zastosowanie ma rozumowanie identyczne z tym, które zostało przeprowadzone w ww. wyroku w sprawie Bidar, to należy wskazać, że, jak podniosła Komisja, cel odmowy przyznania ulgi podatkowej w sprawie zawisłej przed sądem krajowym, w przypadku czesnego uiszczanego na rzecz szkół położonych w innym państwie członkowskim, a mianowicie — zgodnie z twierdzeniami ww. wyroku w sprawie Bidar — zapewnienie pokrycia kosztów funkcjonowania szkół prywatnych bez ponoszenia przez państwo nadmiernego obciążenia, może zostać osiągnięty poprzez łagodniejsze środki.

80 Jak bowiem wskazał rzecznik generalny w pkt 62 swej opinii, w celu uniknięcia nadmiernego obciążenia finansowego państwo członkowskie może ograniczyć kwotę odliczenia czesnego do określonej wysokości, odpowiadającej uldze podatkowej przyznawanej przez to państwo w przypadku uczęszczania do szkół położonych na jego terytorium przy uwzględnieniu określonych wartości krajowych, co stanowiłoby środek łagodniejszy od odmowy przyznania omawianej ulgi podatkowej.

81 W każdym razie całkowite wyłączenie z zakresu ulgi podatkowej przewidzianej w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG czesnego uiszczanego przez podatników objętych podatkiem dochodowym w Niemczech na rzecz szkół położonych w innym państwie członkowskim niż Republika Federalna Niemiec jest nieproporcjonalne. W ten sposób z zakresu omawianej ulgi podatkowej wyłączone jest czesne uiszczane przez wskazanych podatników na rzecz szkół położonych w innym państwie członkowskim niezależnie od tego, czy szkoły te spełniają obiektywne kryteria ustalone na podstawie zasad właściwych dla każdego państwa członkowskiego i umożliwiające określenie, w przypadku jakich rodzajów czesnego istnieje prawo do uzyskania wskazanej ulgi podatkowej.

82 Mając na uwadze powyższe, na pytanie sądu krajowego należy udzielić odpowiedzi, że jeżeli podatnicy z danego państwa członkowskiego zapisują swe dzieci do szkoły położonej w innym państwie członkowskim, której finansowanie jest zapewnione głównie ze środków prywatnych, art. 49 WE należy interpretować w ten sposób, że

sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, na mocy których istnieje możliwość uwzględnienia czesnego uiszczanego na rzecz niektórych prywatnych szkół położonych na terytorium tego państwa jako wydatku szczególnego wpływającego na zmniejszenie podatku dochodowego, które jednak w sposób generalny wykluczają tę możliwość w przypadku czesnego uiszczanego na rzecz szkół prywatnych położonych w innych państwach członkowskich.

W przedmiocie zaistnienia przeszkody w swobodnym przemieszczaniu się obywateli Unii

83 Jak wynika z pkt 35–47 niniejszego wyroku, w związku z tym, że sąd krajowy może dojść do wniosku, że art. 49 WE nie ma w niniejszej sprawie zastosowania, należy dokonać analizy przepisów takich, jak te, które są rozpatrywane w sprawie przed sądem krajowym w świetle art. 18 WE.

— Uwagi przedłożone Trybunałowi

84 Zdaniem rządu niemieckiego art. 18 WE nie sprzeciwia się takim przepisom jak § 10 ust. 1 pkt 9 EStG.

85 Na wypadek gdyby Trybunał orzekł, że art. 49 WE nie ma zastosowania, Komisja podnosi, że wskazane przepisy naruszają prawa przyznane skarżącym w postępowaniu przed sądem krajowym na mocy postanowień art. 12 akapit pierwszy WE w związku z art. 18 ust. 1 WE.

— Odpowiedź Trybunału

86 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału status obywatela Unii powinien stanowić podstawowy status obywateli państw członkowskich, pozwalający tym spośród nich, którzy znajdują się w tej samej sytuacji, na korzystanie w dziedzinie właściwej ratione materiae traktatu WE — z zastrzeżeniem wyjątków wyraźnie w tym względzie przewidzianych — z takiego samego traktowania z punktu widzenia prawa bez względu na ich przynależność państwową (zob. w szczególności wyroki: z dnia 20 września 2001 r. w sprawie C-184/99 Grzelczyk, Rec. str. I-6193, pkt 31; z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-224/98 D'Hoop, Rec. str. I-6191, pkt 28; z dnia 2 października 2003 r. w sprawie C-148/02 Garcia Avello, Rec. str. I-11613, pkt 22 i 23 oraz z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-224/02 Pusa, Rec. str. I 5763, pkt 16).

87 Wśród sytuacji, które pozostają we właściwości prawa wspólnotowego, znajdują się i te, które dotyczą korzystania z podstawowych swobód gwarantowanych w traktacie WE, w szczególności w zakresie swobody przemieszczania się i pobytu na terytorium państw członkowskich, o której mowa w art. 18 WE (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Grzelczyk, pkt 33; w sprawie D'Hoop, pkt 29; w sprawie Garcia Avello, pkt 24, i w sprawie Pusa, pkt 17).

88 Ponieważ obywatel Unii powinien we wszystkich państwach członkowskich mieć zapewnione takie samo traktowanie wobec prawa, z jakiego korzystają obywatele tych państw znajdujący się w takiej samej sytuacji, niezgodne z prawem do swobodnego przemieszczania się byłoby traktowanie tego obywatela w państwie, którego obywatelstwo posiada, w sposób mniej korzystny, niż gdyby nie skorzystał on z wprowadzonych traktatem WE ułatwień w zakresie przepływu (ww. wyroki: w sprawie D'Hoop, pkt 30; i w sprawie Pusa, pkt 18).

89 Te ułatwienia nie mogłyby być w pełni skuteczne, gdyby obywatel państwa członkowskiego mógł zostać powstrzymany od korzystania z nich przez przeszkody dotyczące

jego pobytu w przyjmującym państwie członkowskim, ustanowione przez ustawodawstwo państwa członkowskiego jego miejsca zamieszkania, które powodują zaistnienie niekorzystnej dla niego sytuacji tylko z tego powodu, że z nich skorzysta (zob. podobnie wyrok z dnia 7 lipca 1992 r. w sprawie C-370/90 Singh, Rec. str. I-4265, pkt 23; ww. wyroki: w sprawie D'Hoop, pkt 31; w sprawie Pusa, pkt 19 oraz wyrok z dnia 18 lipca 2006 r. w sprawie C-406/04 De Cuyper, Zb.Orz. str. I-6947, pkt 39).

90 Uczęszczając do instytucji oświatowej położonej w innym państwie członkowskim, dzieci małżonków Schwarz korzystały z prawa do swobodnego przemieszczania się. Z wyroku z dnia 19 października 2004 r. w sprawie C-200/02 Zhu et Chen, Zb.Orz. str. I-9925, pkt 20 wynika, że nawet dziecko małoletnie może korzystać z prawa swobodnego przepływu osób oraz prawa pobytu, jakie daje prawo wspólnotowe.

91 Przepisy krajowe, takie jak te, które są rozpatrywane w sprawie zawisłej przed sądem krajowym, ustanawiają odmienne traktowanie podatników objętych podatkiem dochodowym w Niemczech, którzy zapisali swe dzieci do szkoły położonej w Niemczech i tych, którzy posłali swe dzieci w celach kształcenia do szkoły położonej w innym państwie członkowskim.

92 W związku z tym, że omawiane przepisy krajowe uzależniają przyznanie ulgi podatkowej przysługującej w związku z opłaceniem czesnego od tego, czy czesne to zostało uiszczone na rzecz prywatnej szkoły odpowiadającej określonym warunkom w Niemczech i prowadzą do odmowy udzielenia wskazanej ulgi podatnikom objętym podatkiem w tym państwie członkowskim ze względu na to, że posłali swe dzieci w celach edukacji szkolnej do innego państwa członkowskiego, to stawiają one w mniej korzystnej sytuacji dzieci obywateli krajowych tylko z tego powodu, że korzystają ze swobody przemieszczania się udając się do innego państwa członkowskiego w celach edukacji szkolnej.

93 Uregulowanie krajowe, takie jak w niniejszej sprawie, które stawia w mniej korzystnej sytuacji obywateli danego kraju z tego tylko powodu, że korzystają oni ze swobody

przemieszczania się i pobytu w innym państwie członkowskim, stanowi ograniczenie swobód gwarantowanych przez art. 18 ust. 1 WE każdemu obywatelowi Unii (ww. wyrok w sprawie De Cuyper, pkt 39 oraz wyrok z dnia 26 października 2006 r. w sprawie C-192/05 Tas-Hagen i Tas, Zb.Orz. str. I-10451, pkt 31).

94 Zgodnie z prawem wspólnotowym, zróżnicowanie tego typu może być uzasadnione jedynie w przypadku, gdy opiera się na obiektywnie uzasadnionych przesłankach niezależnych od przynależności państwowej zainteresowanych osób oraz jest proporcjonalne do uzasadnionego celu realizowanego przez prawo krajowe (ww. wyroki: w sprawie D'Hoop, pkt 36; w sprawie De Cuyper, pkt 40 oraz w sprawie Tas-Hagen i Tas, pkt 33)

95 Należy wskazać, że w celu uzasadnienia ewentualnego ograniczenia swobody świadczenia usług, rząd niemiecki podniósł argumenty przedstawione w pkt 58–60 niniejszego wyroku, które odnoszą się do stwierdzeń Trybunału zawartych w ww. wyroku w sprawie Bidar, dotyczących wykładni art. 18 WE.

96 W pkt 56 wskazanego wyroku Trybunał orzekł, że zezwala się każdemu z państw członkowskich na czuwanie nad tym, aby przyznawanie pomocy przeznaczonej na pokrycie kosztów utrzymania studentów pochodzących z innych państw członkowskich nie stało się nadmiernym obciążeniem, które mogłoby odbić się ogólnie na całości pomocy, jaka może zostać przyznana przez to państwo.

97 W każdym razie przyjmując nawet, że to samo rozumowanie ma zastosowanie w takim stanie faktycznym, jaki zaistniał w sprawie przed sądem krajowym, dotyczącym ulgi podatkowej związanej z czesnym, to należy wskazać, że uregulowanie krajowe, takie jak § 10 ust. 1 pkt 9 EStG, jest nieproporcjonalne w stosunku do zamierzonego celu z tych samych względów, które zostały przedstawione w pkt 81 niniejszego wyroku w ramach analizy tego uregulowania w świetle zasady swobodnego świadczenia usług.

98 Z powyższego wynika, że jeżeli dzieci podatników danego państwa członkowskiego są zapisane w innym państwie członkowskim do szkoły, której świadczenia nie są objęte art. 49 WE, przepis taki jak § 10 ust. 1 pkt 9 EStG w nieuzasadniony sposób stawia te dzieci w mniej korzystnej sytuacji względem tych, które nie skorzystały ze swobody przemieszczania się poprzez kształcenie w szkole położonej w innym państwie członkowskim i narusza prawa przyznane im w art. 18 ust. 1 WE.

99 W związku z tym, na pytanie sądu krajowego należy udzielić odpowiedzi, że jeżeli podatnicy danego państwa członkowskiego wysyłają swe dzieci w celu kształcenia do położonej w innym państwie członkowskim szkoły, której świadczenia nie są objęte art. 49 WE, to art. 18 WE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, na mocy których istnieje możliwość uwzględnienia czesnego uiszczanego na rzecz niektórych prywatnych szkół położonych na terytorium tego państwa jako wydatku szczególnego wpływającego na zmniejszenie podatku dochodowego, które jednak w sposób generalny wykluczają tę możliwość w przypadku czesnego uiszczanego na rzecz szkół prywatnych położonych w innych państwach członkowskich.

W przedmiocie kosztów

100 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

1) **Jeżeli podatnicy z danego państwa członkowskiego zapisują swe dzieci do szkoły położonej w innym państwie członkowskim, której finansowanie jest zapewnione głównie ze środków prywatnych, art. 49 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, na mocy których istnieje możliwość uwzględnienia czesnego uiszczanego na rzecz niektórych prywatnych szkół położonych na terytorium tego państwa jako wydatku szczególnego wpływającego na zmniejszenie podatku dochodowego, które jednak w sposób generalny wykluczają tę możliwość w przypadku czesnego uiszczanego na rzecz szkół prywatnych położonych w innych państwach członkowskich.**

2) **Jeżeli podatnicy danego państwa członkowskiego wysyłają swe dzieci w celu kształcenia do położonej w innym państwie członkowskim szkoły, której świadczenia nie są objęte art. 49 WE, to art. 18 WE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, na mocy których istnieje możliwość uwzględnienia czesnego uiszczanego na rzecz niektórych prywatnych szkół położonych na terytorium tego państwa jako wydatku szczególnego wpływającego na zmniejszenie podatku dochodowego, które jednak w sposób generalny wykluczają tę możliwość w przypadku czesnego uiszczanego na rzecz szkół prywatnych położonych w innych państwach członkowskich.**

Podpisy