SODBA SODIŠČA (veliki senat)
z dne 11. septembra 2007*

V zadevi C-76/05,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Finanzgericht Köln (Nemčija) s sklepom z dne 27. januarja 2005, ki je prispel na Sodišče 16. februarja 2005, v postopku

Herbert Schwarz,

Marga Gootjes-Schwarz

proti

Finanzamt Bergisch Gladbach,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (poročevalec) in K. Lenaerts, predsedniki senatov, J. N. Cunha Rodrigues, sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič in J. Malenovský, sodniki,

* Jezik postopka: nemščina.

generalna pravobranilka: C. Stix-Hackl,
sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 2. maja 2006,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za H. Schwarza in M. Gootjes-Schwarz W. Meilicke, odvetnik,

— za nemško vlado M. Lumma in U. Forsthoff, zastopnika,

— za Komisijo Evropskih skupnosti K. Gross in R. Lyal, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 21. septembra 2006

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 8a(1), 48, 52 in 59 Pogodbe ES (po spremembi členi 18(1) ES, 39 ES, 43 ES in 49 ES).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru postopka med H. Schwarzom in M. Gootjes-Schwarz (v nadaljevanju: zakonca Schwarz), nemškima državljanoma, ki prebivata v Nemčiji, in Finanzamt Bergisch Gladbach (v nadaljevanju: Finanzamt) glede zavrnitve slednjega, da bi jima priznal davčno olajšavo za šolnino za njuna otroka, ki sta obiskovala šole s sedežem v drugih državah članicah. Nacionalna zakonodaja na področju dohodnine to olajšavo namreč priznava davčnim zavezancem, ki so plačali šolnino nekaterim nemškim zasebnim šolam.

Nacionalni pravni okvir

3 Člen 7(4) temeljnega zakona Zvezne republike Nemčije z dne 23. maja 1949 (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, v nadaljevanju: temeljni zakon) določa:

„(4) Zagotovljena je pravica do ustanavljanja zasebnih šol. Zasebne šole, ki nadomestijo javne šole, morajo imeti odobritev države in zanje veljajo deželni zakoni. Odobritev se izda, če zasebne šole glede svojih učnih ciljev, prostorov in znanstvene izobrazbe učiteljev niso na nižji ravni kot javne šole in ne spodbujajo razločevanja učencev glede na premoženjske razmere staršev. Odobritev se zavrne, če gospodarski in pravni položaj učiteljev ni zadostno zagotovljen."

4 Člen 10(1), točka 9, nemškega zakona o dohodnini v različici, ki je veljala v času dejstev iz spora o glavni stvari (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1997 I, str. 821, v nadaljevanju: EStG) določa:

„Posebni izdatki [‚Sonderausgaben'], [ki omogočajo zmanjšanje davčne osnove za dohodnino], če ne gre niti za obratovalne stroške niti za stroške oglaševanja, so naslednji izdatki:

1. [...]

9. 30 % plačila, ki ga davčni zavezanec plača, da njegov otrok, za katerega ima pravico do olajšave za vzdrževanega otroka ali prejema družinski dodatek, obiskuje nadomestno šolo, ki jo je s členom 7(4) temeljnega zakona priznala država ali je dovoljena z deželnim pravom, oziroma dopolnilno šolo splošnega izobraževanja, priznano z deželnim pravom, z izjemo plačil za bivanje, oskrbo in prehrano."

5 Poleg tega je davčni zavezanec v skladu s členom 33(1) EStG na podlagi svojega predloga upravičen do zmanjšanja dohodnine, če mora nositi večje stroške, kot jih nosi velika večina davčnih zavezancev z enakimi dohodki, ki so v enakem finančnem in družinskem položaju.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

6 V času dejstev iz spora o glavni stvari sta zakonca Schwarz prebivala v Nemčiji, kjer sta bila skupaj zavezana za dohodnino. Tožeči stranki menita, da njuni trije otroci potrebujejo prilagojeno šolsko izobraževanje. Zato sta dva od svojih otrok, rojena v letih 1981 in 1986, vpisala v šolo s sedežem na Škotskem, ki je specializirana za

spremljanje gluhih otrok, in sicer Cademuir International School (v nadaljevanju: Cademuir School), kateri sta plačala šolnino v letih 1998 in 1999.

7 Ker zakonca Schwarz najprej nista vložila davčne napovedi za navedeni leti, so pristojni organi pavšalno določili davčno osnovo za njuno dohodnino. Zoper nanju naslovljeni odločbi o pavšalni odmeri davka sta pri Finanzamt vložila pritožbo.

8 V davčnih napovedih, ki sta jih zakonca Schwarz vložila v okviru te pritožbe, sta kot posebne izdatke na podlagi člena 33(1) EStG za leti 1998 in 1999 primarno navedla različne zneske šolnine, ki sta jih plačala zasebni šoli, ki sta jo obiskovala njuna otroka, in stroške sprejema v bolnico enega od njunih otrok.

9 Predložitveno sodišče navaja, da zakonca Schwarz nista navedla, kolikšen del od teh zneskov je bil namenjen za šolnino, ločeno od bivanja, oskrbe ali prehrane, vendar ta del znaša vsaj 10.000 DEM na leto.

10 V okviru pritožbenega postopka je Finanzamt 13. septembra 2001 izdal spremenjeni odločbi o odmeri davka, v katerih je upošteval napovedano davčno osnovo zakoncev Schwarz, razen posebnih izdatkov, ki sta jih stranki uveljavljali. Ker sta zakonca vztrajala pri svojih ugovorih, je Finanzamt njune ugovore zavrnil z odločbo z dne 6. decembra 2001 kot neutemeljene. Zoper to odločbo sta zakonca Schwarz vložila tožbo pri Finanzgericht Köln.

11 S tožbo zakonca Schwarz primarno zahtevata zmanjšanje njune dohodnine za leti 1998 in 1999, upoštevajoč posebne izdatke, ki sta jih navedla na podlagi člena 33(1) EStG. Podredno zahtevata, da se jima prizna olajšava za posebne izdatke na podlagi člena 10(1), točka 9, EStG.

12 Predložitveno sodišče je najprej zavrnilo predlog upoštevanja zneskov, ki sta jih zakonca Schwarz uveljavljala kot posebne izdatke na podlagi člena 33(1) EStG.

13 To sodišče je nato navedlo, da se člen 10(1), točka 9, EStG uporablja le za primere obiskovanja nekaterih šol s sedežem na nemškem ozemlju in da posledično šolnin, plačanih šolam s sedežem v drugi državi članici, ni mogoče upoštevati kot posebnih izdatkov, ki bi omogočali zmanjšanje davka. Podvomilo je, ali je omejitev olajšave iz člena 10(1), točka 9, EStG na stroške, ki nastanejo v nekaterih šolah s sedežem v Nemčiji, združljiva s pravom Skupnosti.

14 V teh okoliščinah je Finanzgericht Köln prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je v nasprotju s členi 8a [...] (splošno prosto gibanje [državljanov Unije]), 48 [...] (prosto gibanje delavcev), 52 [...] (pravica do ustanavljanja) oziroma 59 [Pogodbe ES] [...] (svoboda opravljanja storitev), da se plačila šolnin nemškim šolam v skladu s

členom 10(1), točka 9, [EStG] v različici, ki je veljala za leti 1998 in 1999, lahko kot posebni izdatki upoštevajo kot olajšava dohodnine, plačila šolnin šolam na preostalem ozemlju [Evropske] [s]kupnosti pa ne?“

Vprašanje za predhodno odločanje

15 Predložitveno sodišče s svojim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali členi 8a(1), 48, 52 in 59 Pogodbe ES nasprotujejo zakonodaji države članice, ki določa, da lahko davčni zavezanci kot posebne izdatke, ki omogočajo zmanjšanje dohodnine, uveljavljajo plačilo šolnine nekaterim zasebnim šolam s sedežem na nacionalnem ozemlju, ki pa na splošno izključuje to možnost za šolnine, plačane zasebni šoli s sedežem v drugi državi članici.

16 Najprej je treba navesti, da ker se dejansko stanje spora o glavni stvari nanaša na leti 1998 in 1999, določbe o prostem gibanju državljanov Unije, svobodi ustanavljanja, prostem gibanju delavcev in svobodi opravljanja storitev izhajajo iz različnih različic Pogodbe ES, glede na to, ali je zadevna pravna situacija iz spora o glavni stvari obstajala pred oziroma po 1. maju 1999, ko je začela veljati Amsterdamska pogodba (členi 8a(1), 48, 52 in 59 Pogodbe ES glede pravne situacije pred 1. majem 1999; členi 18(1) ES, 39 ES, 43 ES in 49 ES glede pravne situacije po tem datumu).

17 Kot je generalna pravobranilka poudarila v točki 16 sklepnih predlogov, ker vsebina zadevnih členov ni bila bistveno spremenjena z Amsterdamsko pogodbo, bodo upoštevne določbe navedene v različici, ki je veljala po 1. maju 1999.

Upoštevne določbe Pogodbe ES

Stališča, predložena Sodišču

18 Zakonca Schwarz sta na obravnavi najprej navajala, da se glede členov 18 ES, 39 ES in 43 ES opirata na stališče Komisije Evropskih skupnosti v okviru zadeve, v kateri je bila danes izdana sodba Komisija proti Nemčiji (C-318/05, ZOdl., str. I-6957), v skladu s katerim se te določbe uporabljajo za zakonodajo, kot je v sporu o glavni stvari.

19 Nato navajata, da se načelo svobode opravljanja storitev uporablja za situacijo, ki je vzrok spora o glavni stvari, ker je na eni strani ponudba izobraževanja zasebnih šol s sedežem v drugi državi članici, ki želijo svoje storitve ponuditi otrokom nemških davčnih zavezancev, ovirana z zakonodajo, kot je v sporu o glavni stvari, in ker na drugi strani nemške davčne zavezance, ki želijo svoje otroke vpisati v tako zasebno šolo, ta zakonodaja od tega odvrača.

20 Zakonca Schwarz menita, da zasebne šole s sedežem v drugi državi članici, kot je Cademuir School, opravljajo dejavnost ponudnika storitev odplačno in da ni mogoče izključiti, da so lahko tudi nemške šole, ki so subvencionirane na podlagi člena 10(1), točka 9, EStG, ponudniki storitev. Po njunem mnenju so zneski, ki so jih starši, ki so upravičeni do zmanjšanja davčne osnove za 30 % šolnine v strogem smislu, dejansko plačali navedenim nemškim šolam, lahko višji od zneskov, plačanih šoli s sedežem v drugi državi članici, kot je Cademuir School.

21 Nemška vlada najprej navaja, da se členi 18 ES, 39 ES in 43 ES ne uporabljajo za situacijo, kot je v sporu o glavni stvari.

22 Nato trdi, da dejavnost poučevanja, ki jo izvršuje Cademuir School, ne spada na področje uporabe člena 49 ES. Svoboda opravljanja storitev naj bi predpostavljala obstoj gospodarske dejavnosti, kot naj bi izhajalo iz izrazov „storitve, ki se praviloma opravljajo za plačilo" iz člena 50 ES.

23 Po mnenju nemške vlade pa šola ne izvršuje gospodarske dejavnosti. Dejavnosti, ki jih izvršujejo šolski zavodi, naj bi se običajno ne opravljale v zameno za plačilo in naj bi ne bile storitve v smislu člena 50 ES (v tem smislu glej sodbo z dne 27. septembra 1988 v zadevi Humbel in Edel, 263/86, Recueil, str. 5365, točka 18).

24 Ta vlada meni, da čeprav je poučevanje, ki ga izvajajo srednješolski zavodi, ki so pretežno financirani z zasebnimi sredstvi, storitev v smislu člena 50 ES (glej sodbo z dne 7. decembra 1993 v zadevi Wirth, C-109/92, Recueil, str. I-6447, točka 17), pa zgolj iz dejstva, da je Cademuir School zasebna šola, ni mogoče sklepati, da izvršuje gospodarsko dejavnost. Takšnega sklepa tudi ni mogoče izvesti iz dejstva, da starši plačujejo šolnino. Plačilo pristojbin oziroma šolnine, da bi se v določeni meri prispevalo k stroškom delovanja nacionalnega šolskega sistema, naj ne bi vplivalo na opredelitev izvrševane dejavnosti kot opravljanja storitev (v tem smislu glej zgoraj navedeni sodbi Humbel in Edel, točka 19, in Wirth, točka 15). Poleg tega nemška vlada poudarja, da predložitveni sklep ne navaja, ali se Cademuir School izključno ali pretežno financira z zasebnimi sredstvi (na primer s prispevki staršev) oziroma ali je pridobitna organizacija.

25 Komisija tako kot nemška vlada meni, da je v zadevi iz spora o glavni stvari izključen obstoj ovire za prosto gibanje delavcev iz člena 39 ES ali za svobodo ustanavljanja iz člena 43 ES.

26 Komisija najprej meni, da se uporablja člen 49 ES in da nasprotuje zakonodaji, kot je v postopku v glavni stvari.

27 Glede tega naj bi se za zadevo iz postopka v glavni stvari uporabljalo načelo tako imenovane „pasivne" svobode opravljanja storitev, v okviru katere se uporabniki storitev, torej otroci zakoncev Schwarz, napotijo k ponudniku storitev s sedežem v drugi državi članici, v tem primeru k zasebni šoli v tej drugi državi članici.

28 Po mnenju Komisije sta izobraževanje in vzgoja mladih lahko storitve. Iz sodb Humbel in Edel ter Wirth naj bi izhajalo, da je bistvena značilnost storitev poučevanja, ki se nudijo odplačno, plačilo s strani učenca ali druge osebe pristojbin, ki približno ustrezajo gospodarskim stroškom poučevanja. V enakem primeru bi ponudba storitve poučevanja bila gospodarska dejavnost.

29 Nasprotno, po mnenju Komisije, če gre za javno poučevanje, s katerim želi država izpolniti svojo nalogo na socialnem, kulturnem in izobraževalnem področju in katerega stroške nosi v večjem delu država, ne obstaja odplačna storitev (v tem smislu glej zgoraj navedeno sodbo Wirth, točka 16). Dejstvo, da učenec morebiti sodeluje pri financiranju javnega poučevanja s tem, da plača vpisnino, naj ne bi zadoščalo za opredelitev tega poučevanja kot odplačne storitve (v tem smislu glej zgoraj navedeno sodbo Humbel in Edel, točka 19).

30 Komisija meni, da o uporabnosti načela svobode opravljanja storitev v primeru dejanskega stanja, kot je v sporu o glavni stvari, ni mogoče dvomiti, saj presojanje odplačnosti storitev ne sme temeljiti izključno na preizkusu položaja zasebnih šol, ki jih podpira nemški sistem. Nasprotno bi se bilo po njenem mnenju treba opreti na položaj zasebnih šol s sedežem v drugi državi članici, ki so izvzete iz davčne ugodnosti iz člena 10(1), točka 9, EStG.

31 Glede na to, da v nekaterih državah članicah obstajajo zasebne šole, ki svoje potrebe uresničujejo brez vsakršne državne pomoči in obratujejo kot podjetja s pridobitnim namenom, bi zakonodaja države članice, kot je člen 10(1), točka 9, EStG, ki na splošno zneske, plačane šolam s sedežem v drugi državi članici, izvzema iz davčne ugodnosti, ki jo določa, ovirala čezmejno ponudbo storitev teh pridobitno usmerjenih zasebnih šol s sedežem v drugi državi članici.

32 Podredno, če bi Sodišče menilo, da se načelo svobode opravljanja storitev v postopku v glavni stvari ne uporabi, Komisija trdi, da se uporablja člen 12, prvi odstavek, ES v povezavi s členom 18(1) ES in da ta člena nasprotujeta taki zakonodaji.

Odgovor Sodišča

33 Najprej, da bi določilo določbe Pogodbe ES, ki se uporabljajo v dejanskem stanju kot je v postopku v glavni stvari, je treba navesti, kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 25 sklepnih predlogov, da ni potreben preizkus dejstev glede na člena 39 ES in 43 ES. Starši, ki so tako kot zakonca Schwarz zavezani za dohodnino v državi članici in pošljejo svoje otroke na šolanje v zasebno šolo s sedežem v drugi državi članici, vendar pa niso v nobenem delovnem razmerju oziroma sami ne opravljajo samozaposlitvene dejavnosti v drugi državi članici, s tem

ne izvršujejo niti pravice izvrševanja poklicne dejavnosti v drugi državi članici niti pravice, da bi se v njej nastanili kot samostojni delavci, tako da se člena 39 ES in 43 ES v takšni situaciji ne uporabljata.

34 Drugič, treba je spomniti, da je člen 18 ES, ki na splošno določa pravico vsakega državljana Unije do prostega gibanja in prebivanja na ozemlju držav članic, posebej izražen v določbah, ki zagotavljajo svobodo opravljanja storitev (sodbi z dne 6. februarja 2003 v zadevi Stylianakis, C-92/01, Recueil, str. I-1291, točka 18, in z dne 11. januarja 2007 v zadevi ITC, C-208/05, ZOdl., str. I-181, točka 64). Torej, če se člen 49 ES nanaša na zadevo iz spora o glavni stvari, ni nujno, da se bo Sodišče izreklo o razlagi člena 18 ES (glej zgoraj navedeni sodbi Stylianakis, točka 20, in ITC, točka 65).

35 Torej se je treba o členu 18(1) ES izreči zgolj, če zadeva iz spora o glavni stvari spada na področje uporabe člena 49 ES.

36 Glede tega je treba najprej spomniti, da čeprav člen 50, tretji odstavek, ES navaja zgolj aktivno svobodo opravljanja storitev, v okviru katere se ponudnik napoti k prejemniku storitev, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da svoboda opravljanja storitev vključuje tudi pravico prejemnikov storitev, da gredo v drugo državo članico, v kateri se nahaja ponudnik, da bi tam prejeli te storitve (glej sodbo z dne 31. januarja 1984 v zadevi Luisi in Carbone, 286/82 in 26/83, Recueil, str. 377, točki 10 in 16). V zadevi iz postopka v glavni stvari sta sporna nepriznanje davčne olajšave, ker ima obiskovana zasebna šola sedež v drugi državi članici, in posledično možnost izkoristiti ponudbo izobraževanj, ki jih izvaja taka šola.

37 Vendar je treba preizkusiti, ali je namen teh ponudb izobraževanja ponuditi storitve. Zato je treba raziskati, ali pouk, ki ga izvaja šola, kot je Cademuir School, pomeni v skladu s členom 50, prvi odstavek, ES „storitve, ki se praviloma opravljajo za plačilo".

38 Odločeno je že bilo, da je v smislu zadnje navedene določbe bistvena značilnost plačila dejstvo, da je plačilo gospodarska protivrednost zadevne storitve (glej zgoraj navedeno sodbo Humbel in Edel, točka 17; in sodbe z dne 12. julija 2001 v zadevi Smits in Peerbooms, C-157/99, Recueil, str. I-5473, točka 58; z dne 3. oktobra 2002 v zadevi Danner, C-136/00, Recueil, str. I-8147, točka 26; z dne 22. maja 2003 v zadevi Freskot, C-355/00, Recueil, str. I-5263, točka 55, ter z dne 26. junija 2003 v zadevi Skandia in Ramstedt, C-422/01, Recueil, str. I-6817, točka 23).

39 Sodišče je tako iz pojma „storitve" v smislu člena 50 ES izključilo pouk, ki ga izvajajo nekateri zavodi, ki naj bi bili del javnega izobraževalnega sistema in ki naj bi se v celoti ali pretežno financirali z javnimi sredstvi (v tem smislu glej zgoraj navedeni sodbi Humbel in Edel, točki 17 in 18, ter Wirth, točki 15 in 16). Sodišče je tako navedlo, da naj država s tem, da vzpostavi in ohranja tak javni izobraževalni sistem, ki ga na splošno financira javni proračun, ne pa učenci ali njihovi starši, ne bi imela namena zavezati se v odplačnih dejavnostih, ampak uresničiti svoje poslanstvo v razmerju do svojih prebivalcev na socialnem, kulturnem in izobraževalnem področju.

40 Vendar je Sodišče odločilo, da pouk, ki ga izvajajo šolski zavodi, ki se financirajo pretežno z zasebnimi sredstvi, zlasti jih financirajo študentje in njihovi starši, pomeni storitev v smislu člena 50 ES, ker je cilj, ki ga ti zavodi zasledujejo, ponudba storitve v zameno za plačilo (glej zgoraj navedeno sodbo Wirth, točka 17).

41 V tem okviru je treba poudariti, da ni nujno, da to zasebno financiranje zagotovijo predvsem učenci oziroma njihovi starši. V skladu z ustaljeno sodno prakso člen 50 ES ne zahteva, da storitev plačajo tisti, ki jo uporabljajo (glej zlasti sodbi z dne 26. aprila 1988 v zadevi Bond van Adverteerders in drugi, 352/85, Recueil, str. 2085, točka 16; z dne 11. aprila 2000 v zadevi Deliège, C-51/96 in C-191/97, Recueil, str. I-2549, točka 56; in zgoraj navedeni sodbi Smits in Peerbooms, točka 57, ter Skandia in Ramstedt, točka 24).

42 Iz navedb predložitvenega sodišča izhaja, da je bila gola šolnina, ki sta jo zakonca Schwarz plačala Cademuir School za svoja dva otroka, ocenjena na minimalno 10.000 DEM letno. Po mnenju nemške vlade naj bi bil ta znesek precej višji od zneska, ki ga zahtevajo zasebne šole s sedežem v Nemčiji, za katere se uporablja člen 10(1), točka 9, EStG.

43 Ker predložitveni sklep ne vsebuje nobenega natančnega podatka o načinih financiranja in delovanja Cademuir School, mora v vsakem primeru nacionalno sodišče presoditi, ali se ta šola pretežno financira z zasebnimi sredstvi.

44 Dodati je treba, da za to, da bi določili, ali se člen 49 ES uporablja za dejansko stanje kot je v postopku v glavni stvari, ni pomembno, ali šole s sedežem v državi članici prejemnika storitve, v tem primeru v Zvezni republiki Nemčiji, ki imajo pooblastilo ali dovoljenje oziroma so priznane v tej državi v smislu člena 10(1), točka 9, EStG, nudijo storitve v smislu člena 50, prvi odstavek, ES ali ne.

45 V sodbi z dne 16. maja 2006 v zadevi Watts (C-372/04, ZOdl., str. I-4325, točka 90) v zvezi z zdravstvenimi storitvami, ki pomenijo storitve, je Sodišče presodilo, da se

člen 49 ES uporablja v primeru pacienta, prebivajočega v Združenem kraljestvu, katerega zdravstveno stanje je zahtevalo bolnišnično zdravljenje in ki je šel v drugo državo članico, da bi tam prejel zadevno zdravljenje v zameno za plačilo, in je nato zaprosil za povračilo pri nacionalni zdravstveni službi, čeprav nacionalni zdravstveni sistem Združenega kraljestva opravlja enake storitve brezplačno.

46 V točki 91 te sodbe je Sodišče odločilo, da v obravnavani zadevi ni bilo treba odločiti, ali so storitve bolnišničnega zdravljenja, opravljene v okviru take nacionalne zdravstvene službe, kot je v zadevi, ki je privedla do navedene sodbe, storitve v smislu določb Pogodbe ES o svobodi opravljanja storitev, in je zato bilo treba ugotoviti, da situacija – kot ta, ki je privedla do spora o glavni stvari – kjer oseba, ki zaradi svojega zdravstvenega stanja potrebuje bolnišnično zdravljenje, odide v drugo državo članico in tam prejme zadevno zdravljenje proti plačilu, sodi na področje uporabe navedenih določb.

47 Iz tega izhaja, da se člen 49 ES uporablja za dejansko stanje kot je v sporu o glavni stvari, če davčni zavezanci določene države članice šolajo svoje otroke v zasebni šoli s sedežem v drugi državi članici, za katero se lahko šteje, da nudi odplačne storitve – ki je torej pretežno financirana z zasebnimi sredstvi – kar pa mora preveriti nacionalno sodišče.

Obstoj ovire za svobodo opravljanja storitev

Stališča, predložena Sodišču

48 Po mnenju zakoncev Schwarz je zakonodaja, kot je postopku v glavni stvari, v nasprotju s členom 49 ES in ni upravičena.

49 Nemška vlada meni, da je morebitna ovira za svobodo opravljanja storitev v tej zadevi upravičena.

50 Najprej navaja, da iz člena 49 ES ne izhaja obveznost za državo članico, da preko davčne ugodnosti, priznane na podlagi šolnine, podpira šolske zavode, ki spadajo v izobraževalni sistem druge države članice. Če bi Zvezna republika Nemčija morala omogočiti davčno olajšavo za šolnino, plačano zavodom s sedežem zunaj njenega ozemlja, bi jim posledično posredno priznala enako pomoč, kot jo prizna nemškim zasebnim šolam, kar bi bilo v nasprotju z delitvijo pristojnosti na podlagi Pogodbe ES. Člen 149 ES določa, da Skupnost deluje na področju izobraževanja, pri čemer upošteva odgovornost držav članic za vsebino poučevanja in organizacijo izobraževalnih sistemov, pa tudi njihovo kulturno in jezikovno raznolikost.

51 Glede tega nemška vlada trdi, da ker spada politika izobraževanja med temeljne naloge vsake države in ker se njena struktura močno razlikuje med državami zaradi zgodovinske in kulturne tradicije, je bistveno, da ima država možnost nadzora in financiranja na tem področju. Temeljni zakon naj bi v členu 7 določil osnovna načela izobraževanja, ki naj bi spadalo v izključno pristojnost dežel. Ta določba, ki določa zavezujoči okvir glede zasebnih šol, naj bi zagotavljala pravico ustanavljanja takih šol in omogočala obstoj dualnega izobraževalnega sistema, ki nudi svobodno izbiro.

52 Ker nemška država nima nobenega vpliva na organizacijo Cademuir School, zlasti na šolski program, po mnenju navedene vlade naj ne bi bila dolžna subvencionirati delovanja te šole s tem, da se odpove dohodkom, ki ji pripadajo.

53 Drugič, nemška vlada navaja, da zavrnitev razširitve davčne olajšave, kot je v postopku v glavni stvari, na šolnino, plačano zasebnim šolam s sedežem v drugi državi članici, opravičuje dejstvo, da nemške šole, na katere se nanaša člen 10(1), točka 9, EStG, in zasebne šole s sedežem v drugi državi članici, kot je Cademuir School, niso v objektivno primerljivem položaju.

54 Po mnenju nemške vlade člen 10(1), točka 9, EStG pomeni posredno državno pomoč v korist nekaterih zasebnih šol, ki imajo posebne stroške. Gre za zasebne nadomestne šole, ki jih je priznala država, šole, ki imajo dovoljenje dežele, in dopolnilne šole splošnega izobraževanja, priznane z deželnim pravom.

55 V zameno za zelo visoke kvalitativne in finančne zahteve, ki veljajo za nadomestne šole, odobrene na podlagi člena 7(4) temeljnega zakona, naj bi nemško ustavno pravo predvidelo soodvisno obveznost javnega financiranja. Po mnenju nemške vlade ima država pooblastilo za presojo glede zagotovitve na podlagi te določbe svoje obveznosti pomoči zasebnim nadomestnim šolam. Ta pomoč naj bi bila večinoma v obliki neposrednih subvencij. Zasebne šole naj bi tako dobile okrog 80 % zneskov, plačanih primerljivi javni šoli. Člen 10(1), točka 9, EStG naj bi konkretiziral to ustavno obveznost pomoči in posredno, s pomočjo davčnih ugodnosti, priznanih na podlagi šolnine, podpiral odobrene šole.

56 Enako naj bi veljalo za šole, ki jih dovoljuje deželno pravo, ali dopolnilne šole splošnega izobraževanja, priznane s tem pravom. Po mnenju nemške vlade posebne zahteve, ki jih nalaga temeljni zakon, ne veljajo za te šole, in iz temeljnega zakona naj ne bi izhajala obveznost financiranja. Vendar pa naj bi dovoljenje dežele ali priznanje z deželnim pravom te šole podredilo enaki pravni ureditvi kot odobrene šole. Zaradi

stroškov, ki naj bi bili posledica tega dovoljenja oziroma priznanja, naj bi obstajala za te šole tudi obveznost pomoči države, čeprav ta izhaja zgolj iz zakona.

57 Po mnenju nemške vlade naj v primeru Cademuir School ne bi obstajala enaka povezava med zahtevami države na eni strani in ustrezno javno podporo na drugi strani. Tak zavod naj bi zlasti ne bil podrejen obveznosti izogniti se izbiri učencev na podlagi premoženjskega stanja staršev, ki bi vključevala plačilo šolnine, ki ne sme zadoščati za pokritje stroškov. Tako naj bi izpadel odločilni element bremena, ki je na šolah iz člena 10(1), točka 9, EStG in ki bi upravičeval pomoč, ki jo država dodeljuje navedenim šolam.

58 Nazadnje, po mnenju navedene vlade bi bila razširitev davčne ugodnosti na šolnino, plačano Cademuir School, v nasprotju z zahtevo iz člena 7(4), tretji stavek, temeljnega zakona, da se je treba izogniti izbiri učencev na podlagi premoženjskega stanja staršev, in bi lahko privedla celo do očitnega povišanja splošnega zneska olajšave, priznane na podlagi člena 10(1), točka 9, EStG.

59 Za zasebne šole iz člena 10(1), točka 9, EStG naj bi bila določena nizka šolnina, da bi se izognili izbiri učencev glede na premoženjsko stanje njihovih staršev, tako da naj bi bil znesek posredne pomoči, ki jo država daje tem šolam v obliki zmanjšanja davčne osnove za posebne stroške, ki so jih utrpeli starši učencev, skromen. Drugače naj bi veljalo za šolo, kot je Cademuir School, za katero naj bi bila šolnina očitno višja od šolnine za navedene šole.

60 Glede tega nemška vlada opozarja, da je Sodišče v svoji sodbi z dne 15. marca 2005 v zadevi Bidar (C-209/03, ZOdl., str. I-2119, točka 56) odločilo, da mora vsaka država

članica zagotoviti, da dodelitev pomoči za kritje stroškov za vzdrževanje študentov, ki prihajajo iz drugih držav članic, ne postane nerazumna obremenitev, ki bi lahko vplivala na celotno raven pomoči, ki jih ta država članica lahko dodeli. Enako bi moralo biti legitimno, da država članica priznanje davčne ugodnosti veže na merila, na podlagi katerih se je mogoče izogniti temu, da bi ta ugodnost presegla raven, ki jo država članica ocenjuje za potrebno.

61 Komisija meni, da zadevni predpis iz spora o glavni stvari ovira svobodo opravljanja storitev. Po njenem mnenju člen 10(1), točka 9, EStG ne vsebuje nepristranskih meril, na podlagi katerih bi bilo mogoče določiti, katere vrste šolnin, ki jih zahtevajo nemške in tuje šole, se upoštevajo pri davčni olajšavi. Ta določba naj bi možnost davčne olajšave podredila odobritvi ali priznanju zadevne zasebne šole v Nemčiji, tako da je odločilni pogoj za možnost olajšave povezan z dejstvom, da ima šola sedež na ozemlju te države članice. Šolnina, plačana vsaki zasebni šoli s sedežem v drugi državi članici, naj bi bila avtomatično izključena iz davčne olajšave, neodvisno od njenega zneska. Ker nobena od teh zasebnih šol ne more izpolniti pogojev, določenih v členu 10(1), točka 9, EstG, naj bi ne bilo mogoče izvesti razlikovanja med temi šolami, če so ali niso teoretično primerljive z nemškimi šolami.

62 Po mnenju Komisije so šole, ki so v ureditvi iz člena 10(1), točka 9, EStG v slabšem položaju, vsaj šole, ki se financirajo izključno s šolninami, ki jih zahtevajo, in s svojimi drugimi gospodarskimi dejavnostmi, in ki torej nesporno opravljajo storitve v zameno za plačilo. Diskriminacija, ki jo trpijo, naj bi bila vsaj ovira za svobodo opravljanja storitev, ki je zagotovljena s členom 49 ES.

63 Komisija meni, da ni razloga, ki bi lahko upravičil to kršitev člena 49 ES, saj lahko Zvezna republika Nemčija na podlagi prava Skupnosti svobodno določi, da je davčna olajšava za šolnino omejena na določene vrste šol ali na določene zneske, pod edinim

pogojem, da davčna olajšava temelji na nepristranskih merilih in da je neodvisna od sedeža šole. Meni, da je navedena kršitev toliko hujša, ker sta razširjanje jezikov držav članic in spodbujanje mobilnosti študentov del izrecnih ciljev Skupnosti v skladu s členom 149(2), prva in druga alinea, ES.

Odgovor Sodišča

64 Davčna ureditev države članice, kot je ta, ki izhaja iz člena 10(1), točka 9, EStG, podreja priznanje davčne olajšave pogoju, da gre za šolnino za zasebne šole, ki jih je odobrila ta država članica, ali so dovoljene oziroma priznane z veljavnim deželnim pravom, kar predpostavlja, da že imajo sedež v tej državi članici.

65 Ta predpis na splošno izključuje možnost, da bi davčni zavezanci, ki plačujejo davke v Nemčiji, od svojih obdavčljivih dohodkov odšteli del šolnine za zasebne šole v drugi državi članici, ki jih obiskujejo njihovi otroci, medtem ko ta možnost obstaja glede šolnine, plačane nekaterim nemškim zasebnim šolam. Torej nalaga tem davčnim zavezancem višje davčno breme, če ti – tako kot zakonca Schwarz – svoje otroke šolajo v zasebni šoli v drugi državi članici in ne v zasebni šoli s sedežem na državnem ozemlju.

66 Ureditev, kot izhaja iz člena 10(1), točka 9, EStG učinkuje tako, da odvrača davčne zavezance, ki prebivajo v Nemčiji, od tega, da bi šolali svoje otroke v šolah s sedežem v drugi državi članici. Poleg tega ovira tudi ponudbo izobraževanja zasebnih izobraževalnih zavodov s sedežem v drugih državah članicah, namenjeno otrokom davčnih zavezancev, ki prebivajo v Nemčiji.

67 Taka ureditev ovira svobodo opravljanja storitev, ki je zagotovljena s členom 49 ES. Ta člen nasprotuje uporabi katerega koli nacionalnega predpisa, katerega posledica je, da opravljanje storitev med državami članicami postane težavnejše od opravljanja storitev znotraj države članice (glej zlasti sodbo z dne 28. aprila 1998 v zadevi Safir, C-118/96, Recueil, str. I-1897, točka 23; zgoraj navedeni sodbi Smits in Peerbooms, točka 61; ter Danner, točka 29; sodbo z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji C-334/02, Recueil, str. I-2229, točka 23; zgoraj navedeno sodbo Watts, točka 94, in sodbo z dne 19. aprila 2007 v zadevi Stamatelaki, C-444/05, ZOdl., str. I-3185, točka 25).

68 Po mnenju nemške vlade je morebitno oviranje svobode opravljanja storitev upravičeno najprej z dejstvom, da iz načela svobode opravljanja storitev naj ne bi izhajala obveznost razširitve posebej ugodne davčne obravnave, ki je priznana nekaterim šolam iz izobraževalnega sistema ene države članice, na šole, ki so odvisne od druge države članice.

69 Glede tega je treba poudariti, da se člen 10(1), točka 9, EStG nanaša na davčno obravnavo šolnine. Čeprav neposredno obdavčenje spada v pristojnost držav članic, morajo te glede na ustaljeno sodno prakso vseeno to pristojnost izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Danner, točka 28; in sodbi z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točka 36, in z dne 13. marca 2007 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, ZOdl., str. I-2107, točka 25).

70 Enako, če je jasno, da pravo Skupnosti ne posega v pristojnost držav članic glede, na eni strani, vsebine poučevanja in organizacije izobraževalnega sistema, pa tudi njihove kulturne in jezikovne raznolikosti (člen 149(1) ES), in na drugi strani, vsebine in organizacije poklicnega usposabljanja (člen 150(1) ES), pa vseeno ostaja dejstvo, da morajo države članice pri izvajanju te pristojnosti spoštovati pravo Skupnosti, predvsem določbe o svobodi opravljanja storitev (po analogiji glej zgoraj navedeno sodbo Watts, točki 92 in 147).

71 Glede trditve nemške vlade, da država članica ni dolžna subvencionirati šol, ki so del izobraževalnega sistema druge države članice, zadošča ugotovitev, da člen 10(1), točka 9, EStG ne določa, da nemška država dodeli neposredno subvencijo zadevnim šolam, ampak določa priznanje davčne ugodnosti staršem na podlagi šolnine za njihove otroke.

72 Glede trditve navedene vlade, da zavrnitev razširitve davčne ugodnosti iz člena 10(1), točka 9, EStG na šolnino, plačano zasebnim šolam s sedežem v drugi državi članici, upravičuje dejstvo, da nemške šole, ki jih zadeva ta člen, in zasebne šole s sedežem v drugi državi članici, kot je Cademuir School, niso v objektivno primerljivem položaju, je treba poudariti, da navedeni člen davčno olajšavo za del šolnine podreja odobritvi, dovoljenju ali priznanju zadevne zasebne šole v Nemčiji, ne da bi določil objektivno merilo, na podlagi katerega bi bilo mogoče določiti, katere vrste šolnine, ki jo zahtevajo nemške šole, bi lahko bile vštete v davčno olajšavo.

73 Iz tega izhaja, da je vsaka zasebna šola s sedežem v drugi državi članici kot Nemčiji zgolj zato, ker nima sedeža v Nemčiji, avtomatično izključena iz davčne ugodnosti iz postopka v glavni stvari, neodvisno od vprašanja, ali izpolnjuje merila, kot je določitev zneska šolnine, ki preprečuje izbiro učencev na podlagi premoženjskega stanja njihovih staršev.

74 Da bi nemška vlada upravičila oviranje svobode opravljanja storitev, ki izhaja iz zadevnega predpisa iz postopka v glavni stvari, navaja ravno tako – pri čemer se sklicuje na zgoraj navedeno sodbo Bidar –, da država članica lahko legitimno veže dodelitev pomoči ali davčne ugodnosti na merila, katerih namen je izogniti se, da bi te pomoči oziroma ugodnosti prestopile raven, za katero država članica meni, da je potrebna.

75 Po mnenju te vlade je treba trditve iz navedene sodbe glede dodelitve pomoči z namenom pokritja stroškov vzdrževanja študentov in glede prostega gibanja državljanov Unije umestiti v splošno ozadje, tako da bi v primeru, ko so javna sredstva omejena, razširitev pravice do davčne olajšave nujno pomenila zmanjšanje zneska posamičnih olajšav, priznanih posameznikom, da bi bila izvedena nevtralna davčna transakcija. Nemška vlada glede tega navaja, da bi bilo dodatno breme za proračun države posledica razširitve uporabe člena 10(1), točka 9, EStG na plačilo šolnine nekaterim šolam s sedežem v drugi državi članici.

76 Takšne trditve ni mogoče sprejeti iz razlogov, ki sledijo.

77 Najprej, glede na ustaljeno sodno prakso Sodišča preprečitev zmanjšanja davčnih prejemkov ni eden izmed razlogov, naštetih v členu 46 ES v povezavi s členom 55 ES, in ravno tako ne more biti nujni razlog v splošnem interesu.

78 Nato, glede trditve nemške vlade, da vsaka država članica svobodno nadzira, da dodelitev pomoči v zvezi s šolninami ne postane nerazumno breme, ki bi lahko vplivalo na splošno raven pomoči, ki bi jo lahko dodelila ta država, iz navedb te vlade izhaja, da naj bi bilo prekomerno finančno breme, ki naj bi ga po mnenju te vlade predstavljala razširitev davčne olajšave na šolnino, plačano določenim šolam s sedežem v drugi državi članici, posledica tega, da bi bil znesek pomoči, posredno dodeljene tem šolam, dosti višji od zneska, plačanega šolskim zavodom, odobrenim, dovoljenim ali priznanim v Nemčiji, ker bi se te šole s sedežem v drugi državi članici morale financirati same s pomočjo visokih šolnin.

79 Če predpostavimo, da bi se enaka obrazložitev, kot je v zgoraj navedeni sodbi Bidar, lahko uporabila v položaju, ki je dejansko stanje spora o glavni stvari, ki se nanaša na davčno ugodnost v zvezi s šolnino, je treba poudariti, da – kot je zatrjevala Komisija – bi bilo mogoče namen nepriznanja zadevne davčne olajšave iz postopka v glavni stvari za šolnino, plačano šolam s sedežem v drugi državi članici, in sicer zagotovitev pokritja stroškov delovanja zasebnih šol tako, da to ne bi predstavljalo nerazumnega bremena za državo, mogoče v skladu z analizo iz zgoraj navedene sodbe Bidar doseči z manj škodljivimi sredstvi.

80 Kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 62 sklepnih predlogov, lahko država članica, da bi se izognila prekomernemu finančnemu bremenu, znesek davčne olajšave za šolnino omeji na določen znesek, ki ustreza davčni olajšavi, ki jo prizna ta država – upoštevajoč nekatere njej lastne vrednote – za obiskovanje šol s sedežem na njenem ozemlju, kar bi bilo manj škodljivo sredstvo kot nepriznanje zadevne davčne olajšave.

81 Vsekakor se zdi, da je nesorazmerno popolnoma izključiti iz davčne olajšave iz člena 10(1), točka 9, EStG šolnino, ki jo davčni zavezanci za dohodnino v Nemčiji plačajo šolam s sedežem v drugi državi članici kot Zvezni republiki Nemčiji. Tako so iz zadevne davčne olajšave izključene šolnine, ki jih navedeni davčni zavezanci plačajo šolam s sedežem v drugi državi, neodvisno od tega, ali te šole izpolnjujejo objektivna merila, določena na podlagi načel, lastnih vsaki državi članici, in ki bi omogočila določitev vrste šolnin, ki dajejo pravico do navedene davčne olajšave.

82 Glede na zgoraj navedene ugotovitve je treba predložitvenemu sodišču odgovoriti, da je v primeru, ko davčni zavezanci ene države članice šolajo svoje otroke v šoli s sedežem v drugi državi članici in je financiranje tega šolanja zagotovljeno zlasti z zasebnimi sredstvi, treba člen 49 ES razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države

članice, ki za davčne zavezance določa možnost, da kot posebne stroške, ki dajejo pravico do davčne olajšave za dohodnino, uveljavljajo plačilo šolnine nekaterim zasebnim šolam s sedežem na državnem ozemlju, vendar na splošno izključujejo to možnost za šolnino, plačano zasebni šoli s sedežem v drugi državi članici.

Oviranje prostega gibanja državljanov Unije

83 Ker bi, kot izhaja iz točk 35 in 47 te sodbe, predložitveno sodišče lahko odločilo, da se člen 49 ES ne uporablja za dejansko stanje iz postopka v glavni stvari, je treba glede na člen 18 ES pregledati predpis, kot je v postopku v glavni stvari.

Stališča, predložena Sodišču

84 Po mnenju nemške vlade člen 18 ES ni ovira za predpis, kot je člen 10(1), točka 9, EStG.

85 Če bi Sodišče moralo odločiti, da se člen 49 ES ne uporablja, Komisija navaja, da ta predpis krši pravice, ki so tožečima strankama iz postopka v glavni stvari podeljene z določbami iz člena 12, prvi odstavek, ES v povezavi s členom 18(1) ES.

Odgovor Sodišča

86 V skladu s sodno prakso Sodišča ima status državljana Unije namen biti temeljni status državljanov držav članic, ki omogoča tistim državljanom, ki so v enakem položaju, da so na področju uporabe *ratione materiae* Pogodbe ES neodvisno od njihovega državljanstva in brez poseganja v izjeme, ki so izrecno predvidene v zvezi s tem, enako pravno obravnavani (glej zlasti sodbe z dne 20. septembra 2001 v zadevi Grzelczyk, C-184/99, Recueil, str. I-6193, točka 31; z dne 11. julija 2002 v zadevi D'Hoop, C-224/98, Recueil, str. I-6191, točka 28; z dne 2. oktobra 2003 v zadevi Garcia Avello, C-148/02, Recueil, str. I-11613, točki 22 in 23, kot tudi z dne 29. aprila 2004 v zadevi Pusa, C-224/02, Recueil, str. I-5763, točka 16).

87 Med položaji, ki sodijo na področje uporabe prava Skupnosti, so tisti v zvezi z izvajanjem temeljnih svoboščin, ki so zagotovljene s Pogodbo ES, zlasti tiste v zvezi s prostim gibanjem in prebivanjem na ozemlju držav članic, kot ju podeljuje člen 18 ES (glej zlasti zgoraj navedene sodbe Grzelczyk, točka 33; D'Hoop, točka 29; Garcia Avello, točka 24, in Pusa, točka 17).

88 Ker ima državljan Unije v vseh državah članicah pravico do enakega pravnega obravnavanja, kot so ga deležni državljani teh držav članic, ki so v enakem položaju, bi bilo nezdružljivo s pravico do prostega gibanja, če bi bil državljan v državi članici, katere državljan je, manj ugodno obravnavan, kot bi bil, če ne bi izkoristil ugodnosti, ki jih daje Pogodba ES v zvezi s svobodo gibanja (glej zgoraj navedeni sodbi D'Hoop, točka 30, in Pusa, točka 18).

89 Učinki teh ugodnosti ne bi mogli priti popolnoma do izraza, če bi bilo državljana države članice mogoče odvrniti od njihove uporabe z oviranjem njegovega bivanja v

državi članici gostiteljici zaradi zakonodaje njegove matične države, ki ga kaznuje zaradi dejstva, da jih je uporabil (v tem smislu glej sodbo z dne 7. julija 1992 v zadevi Singh, C-370/90, Recueil, str. I-4265, točka 23; zgoraj navedeni sodbi D'Hoop, točka 31, in Pusa, točka 19, ter sodbo z dne 18. julija 2006 v zadevi De Cuyper, C-406/04, ZOdl., str. I-6947, točka 39).

90 Otroci zakoncev Schwarz so z obiskovanjem šole s sedežem v drugi državi članici uporabili pravico prostega gibanja. Iz sodbe z dne 19. oktobra 2004 v zadevi Zhu in Chen (C-200/02, ZOdl., str. I-9925, točka 20) izhaja, da se lahko tudi otrok v nizki starosti sklicuje na pravice prostega gibanja in prebivanja, ki so zagotovljene s pravom Skupnosti.

91 Nacionalna zakonodaja, kot je v postopku v glavni stvari, uvaja različno obravnavanje davčnih zavezancev za dohodnino v Nemčiji, ki so svoje otroke šolali v šoli s sedežem v Nemčiji, in tistih, ki so svoje otroke poslali v šolo s sedežem v drugi državi članici.

92 Ker zadevna nacionalna zakonodaja iz postopka v glavni stvari priznanje davčne olajšave za šolnino pogojuje s tem, da je bila ta šolnina plačana zasebni šoli, ki izpolnjuje določene pogoje v Nemčiji, in povzroči nepriznanje navedene olajšave davčnim zavezancem za dohodnino v tej državi članici, ker so poslali svoje otroke v šolski zavod v drugo državo članico, postavi navedena zakonodaja otroke domačih državljanov v slabši položaj zgolj zato, ker so izvrševali svojo pravico do prostega gibanja in šli v drugo državo članico zaradi šolanja.

93 Nacionalna zakonodaja, ki je za določene državljane manj ugodna zgolj zaradi tega, ker so uporabili svojo pravico prostega gibanja in prebivanja v drugi državi članici,

pomeni omejitev pravic, ki jih člen 18(1) ES priznava vsakemu državljanu Unije (glej zgoraj navedeno sodbo De Cuyper, točka 39, ter sodbo z dne 26. oktobra 2006 v zadevi Tas-Hagen in Tas, C-192/05, ZOdl., str. I-10451, točka 31).

94 Taka omejitev je z vidika prava Skupnosti lahko utemeljena le, če temelji na objektivnih preudarkih, ki niso odvisni od državljanstva zadevnih oseb, in če je sorazmerna s ciljem, ki ga legitimno zasleduje nacionalno pravo (glej zgoraj navedene sodbe D'Hoop, točka 36; De Cuyper, točka 40, ter Tas-Hagen in Tas, točka 33).

95 Treba je poudariti, da je nemška vlada, ki je poskušala upravičiti morebitno omejevanje svobode opravljanja storitev, predložila trditve, ki so navedene v točkah od 58 do 60 te sodbe in se sklicujejo na analizo Sodišča v zgoraj navedeni sodbi Bidar glede razlage člena 18 ES.

96 V točki 56 te sodbe je Sodišče odločilo, da vsaka država članica zagotovi, da dodelitev pomoči za kritje stroškov za vzdrževanje študentov, ki prihajajo iz drugih držav članic, ne postane nerazumna obremenitev, ki bi lahko vplivala na celotno raven pomoči, ki jih ta država članica lahko dodeli.

97 Če predpostavimo, da bi se uporabila enaka obrazložitev v položaju, kot je položaj, ki je predmet spora o glavni stvari, ki se nanaša na davčno ugodnost zaradi šolnine, ostaja dejstvo, da je predpis, kot je člen 10(1), točka 9, EStG, v vsakem primeru nesorazmeren glede na svoj namen, in sicer iz enakih razlogov, kot so bili navedeni v točki 81 te sodbe, v okviru preskusa tega predpisa glede na načelo svobode opravljanja storitev.

98 Iz tega izhaja, da če se otroci davčnih zavezancev ene države članice šolajo v drugi državi članici v šoli, katere storitve ne pokriva člen 49 ES, predpis, kot je člen 10(1), točka 9, EStG, učinkuje tako, da neupravičeno prikrajša te otroke v razmerju do tistih, ki niso uporabili pravice prostega gibanja tako, da bi šli v šolo s sedežem v drugi državi članici, in krši pravice, ki so jim podeljene s členom 18(1) ES.

99 Posledično je treba predložitvenemu sodišču odgovoriti, da v primeru, ko davčni zavezanci ene države članice pošljejo svoje otroke na šolanje v šolo s sedežem v drugi državi članici, katere storitve niso pokrite s členom 49 ES, člen 18 ES nasprotuje ureditvi države članice, ki za davčne zavezance določa možnost, da kot posebne stroške, ki dajejo pravico do davčne olajšave za dohodnino, uveljavljajo plačilo šolnine nekaterim šolam s sedežem na državnem ozemlju, vendar na splošno izključujejo to možnost za šolnino, plačano šoli s sedežem v drugi državi članici.

Stroški

100 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

1. **V primeru, ko davčni zavezanci ene države članice šolajo svoje otroke v šoli s sedežem v drugi državi članici in je financiranje tega šolanja zagotovljeno zlasti z zasebnimi sredstvi, je treba člen 49 ES razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, ki za davčne zavezance določa možnost, da kot posebne stroške, ki dajejo pravico do davčne olajšave za dohodnino, uveljavljajo plačilo šolnine nekaterim zasebnim šolam s sedežem na državnem ozemlju, vendar na splošno izključujejo to možnost za šolnino, plačano zasebni šoli s sedežem v drugi državi članici.**

2. **V primeru, ko davčni zavezanci ene države članice pošljejo svoje otroke na šolanje v šolo s sedežem v drugi državi članici, katere storitve niso pokrite s členom 49 ES, člen 18 ES nasprotuje ureditvi države članice, ki za davčne zavezance določa možnost, da kot posebne stroške, ki dajejo pravico do davčne olajšave za dohodnino, uveljavljajo plačilo šolnine nekaterim šolam s sedežem na državnem ozemlju, vendar na splošno izključujejo to možnost za šolnino, plačano šoli s sedežem v drugi državi članici.**

Podpisi