РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

11 септември 2007 година *

По дело C-76/05

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Finanzgericht Köln (Германия) с акт от 27 януари 2005 г., постъпил в Съда на 16 февруари 2005 г., в рамките на производство по дело

Herbert Schwarz,

Marga Gootjes-Schwarz

срещу

Finanzamt Bergisch Gladbach,

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: г-н V. Skouris, председател, г-н P. Jann, г-н C. W. A. Timmermans, г-н A. Rosas (докладчик) и г-н K. Lenaerts, председатели на състави, г-н J. N. Cunha Rodrigues, г-жа R. Silva de Lapuerta, г-н K. Schiemann, г-н J. Makarczyk, г-н G. Arestis, г-н A. Borg Barthet, г-н M. Ilešič и г-н J. Malenovský, съдии,

* Език на производството: немски.

генерален адвокат: г-жа C. Stix-Hackl,
секретар: г-н B. Fülöp, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 2 май 2006 г.,

като има предвид писмените становища, представени:

— за г-н Schwarz и г-жа Gootjes-Schwarz, от W. Meilicke, Rechtsanwalt,

— за германското правителство, от г-н M. Lumma и г-н U. Forsthoff, в качеството на представители,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н K. Gross и г-н R. Lyal, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в заседанието на 21 септември 2006 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 8 A, параграф 1 и членове 48, 52 и 59 от Договора за ЕО (понастоящем съответно член 18, параграф 1 ЕО и членове 39 ЕО, 43 ЕО и 49 ЕО).

2 Това запитване е отправено в рамките на правен спор между г-н Schwarz и г-жа Gootjes-Schwarz (наричани по-нататък „съпрузите Schwarz"), пребиваващи в Германия германски граждани, и Finanzamt Bergisch Gladbach (наричана по-нататък „Finanzamt") относно отказа на последната да им предостави данъчно облекчение за платените такси за обучение на децата им, посещаващи училища, установени в други държави-членки, тъй като националното законодателство в областта на данъка върху дохода предоставя това облекчение само на данъчнозадължените лица, платили такси за обучение в някои германски частни училища.

Национална правна уредба

3 Член 7, параграф 4 от Основния закон на Федерална република Германия от 23 май 1949 г. (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland [Основен закон на Федерална република Германия]), наричан по-нататък „Основен закон") гласи:

„(4) Правото да се създават частни училища е гарантирано. Частните училища, които заместват държавните училища, трябва да бъдат акредитирани от държавата и за тях се прилагат законите на провинциите [Länder]. Акредитацията следва да бъде дадена, при условие че частните училища не са на по-ниско ниво от държавните по отношение на програми, оборудване и научна квалификация на преподавателския състав и не насърчават подбора на ученици въз основа на благосъстоянието на родителите им. Акредитацията следва да бъде отказана, ако икономическото и правно положение на преподавателския състав не е достатъчно гарантирано."

4 § 10, алинея 1, точка 9, от Закона за данъка върху доходите, в редакцията му към момента на обстоятелствата, предмет на главното производство (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1997 I, стр. 821, наричан по-нататък „EStG"), гласи:

„Специални разходи [„Sonderausgaben“] [които могат да бъдат приспаднати от данъка върху дохода] са следните разходи, при положение че не са нито производствени, нито професионални разходи:

1. [...]

9. 30 % от заплатената от данъчнозадълженото лице сума за посещаване на алтернативно училище от дете, за чиято издръжка той се ползва от данъчно облекчение или от семейни надбавки, което училище е акредитирано от държавата или разрешено според правото на провинцията в съответствие с член 7, параграф 4 от Основния закон или на допълнително общообразователно училище, признато според правото на провинцията, с изключение на разходите за настаняване, надзор и храна.“

5 От друга страна, съгласно § 33, алинея 1 от EStG данъчнозадълженото лице може по свое искане да ползва намаление на данъка върху дохода, ако е принудено да понася разходи, по-големи от тези, които са в тежест на по-голямата част от данъчнозадължените лица, разполагащи с равностойни доходи и намиращи се в равностойно финансово и семейно положение.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

6 Към датата на настъпилите по главното производство обстоятелства съпрузите Schwarz са живеели в Германия и там са били съвместно данъчнозадължени за данъка върху дохода. Според заинтересованите трите им деца се нуждаят от адаптирано училищно обучение. Поради тази причина

те са записали две от тях, родени през 1981 г. и през 1986 г., в училище, установено в Шотландия и специализирано в насърчаването на свръхнадарени деца — Cademuir International School (наричано по-нататък „Cademuir School"), на което са платили такси за обучение през 1998 г. и 1999 г.

7 Тъй като съпрузите Schwarz първоначално не са представили данъчни декларации за посочените години, компетентните власти са определили данъчната основа за тяхното облагане като определена сума. Те са подали жалба до Finanzamt срещу издадените им актове за установяване на данъчното задължение въз основа на определена сума.

8 В данъчните декларации за дохода, представени при това обжалване, съпрузите Schwarz са посочили на първо място като извънредни разходи по смисъла на § 33, алинея 1 от EStG различни суми, представляващи такси за обучение, платени за посещаването на частни училища от техните деца, както и за болнични разноски за едно от тях, съответно за 1998 г. и 1999 г.

9 Препращащата юрисдикция сочи, че съпрузите Schwarz не са уточнили каква част от сумите е била предназначена за такси за обучение, отделно от разноските за настаняване, надзор и храна, но са уточнили, че тази част възлиза най-малко на 10 000 DEM на година.

10 В производството по обжалване, на 13 септември 2001 г. Finanzamt изменя актовете за установяване на данъчното задължение, като взема предвид декларираната от съпрузите Schwarz данъчна основа, с изключение на посочените от тях извънредни разходи. Тъй като заинтересованите лица продължават да поддържат жалбата си, то Finanzamt я отхвърля като неоснователна с решение от 6 декември 2001 г. Срещу това последно решение съпрузите Schwarz подават жалба до Finanzgericht Köln.

11 С жалбата си съпрузите Schwarz искат на първо място да се намали данъкът върху дохода, с който са били обложени за 1998 г. и 1999 г., като се вземат предвид посочените от тях извънредни разходи по смисъла на § 33, алинея 1 от EStG. При условията на евентуалност те искат на основание § 10, алинея 1, точка 9 от EStG да им бъде предоставено данъчно облекчение за специални разходи.

12 Препращащата юрисдикция отхвърля на първо място искането да се вземат предвид сумите, които съпрузите Schwarz посочват като извънредни разходи по смисъла на член 33, параграф 1 от EStG.

13 По-нататък тя уточнява, че § 10, алинея 1, точка 9 от EStG се прилага само в случай на посещаване на някои установени на германска територия училища и следователно платените такси за обучение в училища, установени в друга държава-членка, не могат да бъдат отчетени като специални разходи, предоставящи право да се ползва намаление на данъка. Тя изразява съмнение по отношение на съвместимостта с общностното право на ограничаването на предвиденото в § 10, алинея 1, точка 9 от EStG данъчно облекчение по отношение на таксите, изисквани от някои училища в Германия.

14 В този контекст Finanzgericht Köln решава да отложи произнасянето си по делото и да отправи до Съда на Европейските общности следния преюдициален въпрос:

„Противоречи ли на членове 8 A [...] (свободно движение [на граждани на Съюза]), 48 [...] (свободно движение на работници), 52 [...] (свобода на установяване) и 59 [от договора за ЕО] [...] (свободно предоставяне на услуги) възможността за данъчнозадълженото лице да отчита като специални разходи, предоставящи право да се ползва намаление на данъка върху дохода,

плащането на такси за обучение в германски училища съгласно § 10, алинея 1, точка 9 от EstG, в редакцията му за 1998 г. и 1999 г., но не и плащането на такси за обучение на училища, установени в останалата територия на [Европейската] общност?“

По преюдициалния въпрос

15 С въпроса си препращащата юрисдикция иска по същество да установи дали член 8 А, параграф 1 и членове 48, 52 и 59 от Договора за ЕО не допускат правна уредба на държава-членка, която предвижда възможността за данъчнозадължените лица да отчитат като специални разходи, предоставящи право да се ползва намаление на данъка върху дохода, плащането на такси за обучение на някои частни училища, установени на нейна територия, но изключват изобщо тази възможност, когато става въпрос за такси за обучение, платени в частно училище, установено в друга държава-членка.

16 Следва предварително да се уточни, че доколкото обстоятелствата по спора в главното производство се отнасят до 1998 г. и 1999 г., разпоредбите относно свободното движение на граждани на Съюза, свободата на установяване, свободното движение на работници и свободното предоставяне на услуги са от различни редакции на Договора за ЕО, в зависимост от това дали разглежданото в главното производство правно положение е настъпило преди или след 1 май 1999 г., датата на влизане в сила на Договора от Амстердам (член 8 А, параграф 1 и членове 48, 52 и 59 от Договора за ЕО относно правното положение преди 1 май 1999 г.; член 18, параграф 1 ЕО и членове 39 ЕО, 43 ЕО и 49 ЕО относно правното положение след тази дата).

17 Все пак както посочва в точка 16 от заключението си генералният адвокат, доколкото съдържанието на въпросните членове не е изменено по същество от Договора от Амстердам, правнорелевантните разпоредби ще бъдат посочени в редакцията, в сила след 1 май 1999 г.

Относно приложимите разпоредби от Договора за ЕО

Писмени становища, представени на Съда

18 В съдебното заседание съпрузите Schwarz твърдят на първо място, че по отношение на членове 18 ЕО, 39 ЕО и 43 ЕО се присъединяват към изразеното от Комисията на Европейските общности становище по дело Комисия/Германия, решението по което е постановено днес (C-318/05, все още непубликувано в Сборника), според което становище тези разпоредби се прилагат спрямо правна уредба като разглежданата в главното производство.

19 По-нататък те поддържат, че принципът на свободно предоставяне на услуги е приложим към фактическата обстановка по спора в главното производство, доколкото, от една страна, предлагането на образователни услуги от страна на установените в друга държава-членка частни училища, които желаят да предоставят тези услуги на децата на германските данъчнозадължени лица, се възпрепятства от правна уредба като тази, която е предмет на главното производство, а от друга страна, тази правна уредба възпира германските данъчнозадължени лица, които имат намерение да запишат децата си в такова частно училище, да сторят това.

20 Съпрузите Schwarz считат, че установените в друга държава-членка частни училища, каквото е Cademuir school, извършват дейност по предоставяне на заплатени услуги и че не е изключено и субсидираните по силата на § 10, алинея 1, точка 9 от EStG германски училища да имат качеството на доставчици на услуги. Според тях всъщност платените на практика суми на гореспоменатите германски училища от родителите, които ползват данъчно облекчение за 30 % от таксите за обучение в тесен смисъл, могат да бъдат по-високи от платените в училище, намиращо се в друга държава-членка, каквото е Cademuir School.

21 Германското правителство твърди на първо място, че членове 18 ЕО, 39 ЕО и 43 ЕО не се прилагат към фактическа обстановка като тази по главното производство.

22 По-нататък, правителството поддържа, че осъществяваната от Cademuir School образователна дейност не попада в приложното поле на член 49 ЕО. Свободното предоставяне на услуги предполагало наличието на стопанска дейност, както следвало от използваните в член 50 термини „доставки, предоставяни обикновено срещу възнаграждение".

23 Тъкмо напротив, според германското правителство училището не осъществявало стопанска дейност. Дейностите, осъществявани от учебните заведения, обикновено не се предоставяли срещу заплащане и не представлявали услуги по смисъла на член 50 ЕО (вж. в този смисъл Решение от 27 септември 1988 г. по дело Humbel и Edel, 263/86, Recueil, стр. 5365, точка 18).

24 Според това правителство ако провежданите учебни занятия от висшите учебни заведения, финансирани основно от частни фондове, станат услуги по смисъла на член 50 ЕО (Решение от 7 декември 1993 г. по дело Wirth, C-109/92, Receuil, стр. I-6447, точка 17), не може единствено от частния характер на Cademuir School да се заключи, че то осъществява стопанска дейност. Такова заключение не може да бъде направено и въз основа на факта, че родителите заплащат таксите за обучение. Всъщност плащането на такси или на разходи за обучение, за да се участва в известна степен в разходите по функционирането на националната образователна система, е без значение за определянето на осъществяваната дейност като предоставяне на услуги (вж. в този смисъл Решение по дело Humbel и Edel, посочено по-горе, точка 19 и Решение по дело Wirth, посочено по-горе, точка 15). Нещо повече, германското правителство изтъква, че решението за препращане не посочва дали Cademuir School е финансирано изключително или основно от частни фондове (например вноските на родителите), или пък представлява организация със стопанска цел.

25 Също както германското правителство, Комисията счита, че в разглеждания в главното производство случай е изключено съществуването на пречка за свободното движение на работници, предвидено в член 39 ЕО, или за свободата на установяване, предвидена в член 43 ЕО.

26 Комисията поддържа като главно искане, че следва да бъде приложен член 49 ЕО и че той не допуска правна уредба като разглежданата в главното производство.

27 В този смисъл в случая, предмет на главното производство, би бил приложим принципът на така нареченото „пасивно" свободно предоставяне на услуги, в рамките на което ползващите се от услугата, т.е. децата на съпрузите Schwarz, отиват при доставчик на услуги, установен в друга държава-членка, в конкретния случай намиращо се в тази друга държава-членка частно училище.

28 Според Комисията образованието и обучението на младежта могат да представляват услуги. От решението по дело Humbel и Edel и решението по дело Wirth следвало, че основната характеристика на предоставяните срещу възнаграждение образователни услуги е плащането от ученика или от друго лице на такси, съответстващи приблизително на икономическата стойност на образованието. В такъв случай предоставянето на образователна услуга представлявало стопанска дейност.

29 Обратно, според Комисията ако става въпрос за публично образование, посредством което държавата цели да изпълни мисията си в социалната, културната и образователната сфера и тя понася голяма част от разходите за това, то тогава не е налице предоставена срещу възнаграждение услуга (вж. в този смисъл Решение по дело Wirth, посочено по-горе, точки 15 и 16). Фактът, че ученикът в някои случаи участва във финансирането на държавното образование, като заплаща такса за записване, не е достатъчен, за да се окачестви това образование като предоставена срещу възнаграждение услуга (вж. в този смисъл Решение по дело Humbel и Edel, посочено по-горе, точка 19).

30 Комисията счита, че приложимостта на принципа на свободно предоставяне на услуги за обстоятелства като тези по главното производство не може да бъде поставена под съмнение, тъй като преценката за възмездния характер на услугите не можела да се основава само на изследване на положението на частните училища, облагодетелствани от германското законодателство. Напротив, според нея оценката следвало да се основава на положението на установените в друга държава-членка частни училища, изключени от данъчното предимство по § 10, алинея 1, точка 9 от EStG.

31 При положение че в някои държави-членки съществуват частни училища, които покриват своите нужди без никаква държавна помощ и се управляват като предприятия със стопанска цел, то правна уредба на държава-членка като § 10, алинея 1, точка 9 от EStG, изключваща изобщо сумите, платени на училища, установени в друга държава-членка, от предвиденото в нея данъчно предимство, представлявала пречка за трансграничното предлагане на услуги от тези търговско ориентирани частни училища, установени в друга държава-членка.

32 При условията на евентуалност, в случай че Съдът приеме, че принципът на свободно предоставяне на услуги не е приложим в спора по главното производство, Комисията поддържа, че е приложима разпоредбата на член 12, първа алинея ЕО, във връзка с член 18, параграф 1 ЕО, и тя не допуска такава правна уредба.

Отговор на Съда

33 На първо място, за да се определят разпоредбите от Договора за ЕО, приложими към обстоятелства като тези по главното производство, следва да се посочи, както изтъква и генералният адвокат в точка 25 от заключението си, че тези обстоятелства не следва да се разглеждат в светлината на членове 39 ЕО и 43 ЕО. В действителност родители, които като съпрузите Schwarz подлежат на облагане с данък върху доходите в една държава-членка и изпращат децата си да учат в частно училище, установено в друга държава-

членка, при положение че нито са наети на работа, нито упражняват самостоятелно икономическа дейност в тази държава, по този начин не се възползват от правото си да упражняват трудова дейност в друга държава-членка, нито от правото си да се установят там в качеството на самостоятелно заети лица, така че членове 39 ЕО и 43 ЕО не се прилагат в тяхния случай.

34 На второ място, следва да се напомни, че член 18 ЕО, който формулира по общ начин правото на всеки гражданин на Съюза да се придвижва и да пребивава свободно на територията на държавите-членки, се конкретизира в разпоредбите, отнасящи се до свободното предоставяне на услуги (Решение от 6 февруари 2003 г. по дело Stylianakis, C-92/01, Recueil, стр. I-1291, точка 18 и Решение от 11 януари 2007 г. по дело ITC, C-208/05, все още непубликувано в Сборника, точка 64). Следователно ако случаят, предмет на главното производство, попада в приложното поле на член 49 ЕО, то не е необходимо Съдът да се произнася по тълкуването на член 18 ЕО (вж. Решение по дело Stylianakis, посочено по-горе, точка 20 и Решение по дело ITC, посочено по-горе, точка 65).

35 Следователно Съдът трябва да се произнесе по член 18, параграф 1 ЕО само доколкото случаят, предмет на главното производство, не попада в приложното поле на член 49 ЕО.

36 В този смисъл следва на първо място да се напомни, че дори член 50, трета алинея ЕО да споменава само активното свободно предоставяне на услуги, в рамките на което доставчикът отива при получателя на услугите, то от установената съдебна практика следва, че свободното предоставяне на услуги включва и свободата на получателите на услуги да отидат в друга държава-членка, в която се намира доставчикът, за да могат да се възползват там от тези услуги (вж. Решение от 31 януари 1984 г. по дело Luisi и Carbone, 286/82 и 26/83, Recueil, стр. 377, точки 10 и 16). Предмет на делото по главното производство са отказът да се предостави данъчно облекчение, с мотив че посещаваното частно училище е установено в друга държава-членка, и като последствие от това — възможността да се използват предложенията за обучение, направени от такова училище.

37 Трябва обаче да се изследва дали тези предложения за обучение имат за предмет предоставянето на услуги. За тази цел следва да се провери дали учебните занятия, провеждани от училище като Cademuir School, представляват „услуги, които обикновено се предоставят срещу възнаграждение" в съответствие с член 50, първа алинея ЕО.

38 Вече е било постановено от Съда, че по смисъла на тази разпоредба основната характеристика на възнаграждението се състои в това, че то представлява насрещната икономическа престация за разглежданата услуга (вж. Решение по дело Humbel и Edel, посочено по-горе, точка 17, Решение от 12 юли 2001 г. по дело Smits и Peerbooms, C-157/99, Recueil, стр. I-5473, точка 58, Решение от 3 октомври 2002 г. по дело Danner, C-136/00, Recueil, стр. I-8147, точка 26, Решение от 22 май 2003 г. по дело Freskot, C-355/00, Recueil, стр. I-5263, точка 55, както и Решение от 26 юни 2003 г. по дело Skandia и Ramstedt, C-422/01, Recueil, стр. I-6817, точка 23).

39 По този начин Съдът изключва от понятието за услуги по смисъла на член 50 ЕО учебните занятия, които се провеждат в определени учебни заведения, които са част от публичната образователна система и които се финансират изцяло или основно от публични фондове (вж. в този смисъл посочените по-горе Решение по дело Humbel и Edel, точки 17 и 18 и Решение по дело Wirth, точки 15—16). Така Съдът уточнява, че създавайки и поддържайки такава система на публично образование, която се финансира поначало от държавния бюджет, а не от учениците или от техните родители, държавата не цели да се ангажира с платени дейности, а изпълнява своята мисия по отношение на населението в социалната, културната и образователната сфера.

40 Обратно, Съдът постановява, че учебните занятия, провеждани от учебни заведения, които се финансират основно от частни фондове, по-конкретно от учениците и техните родители, представляват услуги по смисъла на член 50 ЕО, тъй като в действителност преследваната от учебните заведения цел се състои в това да предоставят услуга срещу възнаграждение (Решение по дело Wirth, посочено по-горе, точка 17).

41 В този контекст е важно да се уточни, че не е необходимо частното финансиране да е осигурено основно от учениците или техните родители. В действителност според постоянната съдебна практика член 50 ЕО не поставя условието съответната услуга да бъде заплатена от тези, които се ползват от нея (вж. по-конкретно Решение от 26 април 1988 г. по дело Bond van Adverteerders и др., 352/85, Recueil, стр. 2085, точка 16, Решение от 11 април 2000 г. по дело Deliège, C-51/96 и C-191/97, Recueil, стр. I-2549, точка 56, Решение по дело Smits и Peerbooms, посочено по-горе, точка 57 и Решение по дело Skandia и Ramstedt, посочено по-горе, точка 24).

42 От дадените от препращащата юрисдикция указания следва, че само таксите за обучение, платени от съпрузите Schwarz в Cademuir School, за техните две деца възлизат на не по-малко от 10 000 DEM на година. Според германското правителство тази сума била определено по-висока от изискваната от частните училища, установени в Германия и ползващи се от разпоредбата на § 10, алинея 1, точка 9 от EStG.

43 Актът за препращане не съдържа никаква точна информация относно начините на финансиране и функциониране на Cademuir School, ето защо националният съдия следва да прецени във всеки случай дали това училище е финансирано основно от частни фондове.

44 Важно да се посочи също, че за да се прецени дали член 49 ЕО е приложим към обстоятелства като тези по главното производство, е без значение дали училищата, установени в държавата-членка на ползвателя на услугата, в конкретния случай Федерална република Германия, които са акредитирани, разрешени или признати в тази държава по смисъла на § 10, алинея 1, точка 9 от EStG, предоставят услуги по смисъла на член 50, първа алинея ЕО. От значение е само това, че частното училище, установено в друга държава-членка, може да се разглежда като предоставящо услуги срещу възнаграждение.

45 В действителност в решението от 16 май 2006 г. по дело Watts (C-372/04, Recueil, стр. I-4325, точка 90), което се отнася до медицински дейности,

представляващи предоставяне на услуги, Съдът приема, че член 49 ЕО се прилага в случая на пациентка, местно лице в Обединеното кралство, чието здравословно състояние изисквало болнични грижи и която отишла в друга държава-членка, за да получи тези грижи срещу заплащане и впоследствие претендирала възстановяване на разходите от националната здравна служба, въпреки че същите по естеството си престации са били предоставяни безплатно от националната здравна система на Обединеното кралство.

46 В точка 91 от това решение Съдът постановява, че без да е необходимо в конкретния случай да се определя дали предоставянето на болнични грижи в рамките на национална здравна служба като тази по делото, по което е постановено това решение, представляват сами по себе си услуги по смисъла на разпоредбите на Договора за ЕО относно свободното предоставяне на услуги, следва да се приеме, че положение като далото повод за спора по главното производство, при което лице, чието здравословно състояние изисква болнични грижи, отиде в друга държава-членка и получи тези грижи срещу заплащане, попада в приложното поле на посочените разпоредби.

47 От това следва, че член 49 ЕО е приложим при обстоятелства като тези по главното производство, при положение че данъчнозадължени лица от една държава-членка записват децата си в частно училище, което е установено в друга държава-членка и може да се разглежда като предоставящо услуги срещу възнаграждение, т.е. което е финансирано основно от частни фондове, който факт следва да се установи от националната юрисдикция.

Относно наличието на пречка за свободното предоставяне на услуги

— Писмени становища, представени на Съда

48 Според съпрузите Schwarz правна уредба като тази, която е предмет на главното производство, противоречи на член 49 ЕО и не е оправдана.

49 Германското правителство счита, че евентуална пречка за свободното предоставяне на услуги е оправдана в настоящия случай.

50 На първо място, то твърди, че от член 49 ЕО не произтича задължение за държавата-членка да подпомага учебни заведения, които принадлежат към образователната система на друга държава-членка, посредством данъчно предимство за таксите за обучение. Ако Федерална република Германия трябвало да разреши да бъдат приспаднати таксите за обучение, платени в учебни заведения, намиращи се извън нейната територия, то това би имало като последствие да им се предоставят индиректно същите помощи като тези на частните германски училища, което би нарушило разпределението на правомощията, предвидени в Договора за ЕО. Всъщност член 149 ЕО гласи, че Общността извършва дейност в сферата на образованието, като зачита отговорността на държавите-членки за съдържанието на учебния процес и организацията на образователната система, както и тяхното културно и езиково разнообразие.

51 В това отношение германското правителство твърди, че възможността за контрол и финансиране от държавата в сферата на образователната политика е от основно значение, тъй като образователната политика е една от основните задачи на всяка държава и поради исторически и културни традиции нейната структура е много различна в отделните държави-членки. Основният закон определял основните принципи на образованието в член 7, което обаче било от изключителната компетентност на провинциите. Тази разпоредба, която определя задължителна рамка за частните училища, гарантирала правото да се създават такива училища и по този начин позволявала съществуването на дуалистична образователна система, предлагаща свобода на избор.

52 Според гореспоменатото правителство, след като германската държава няма никакво влияние върху организацията на Cademuir School, по специално върху учебните програми, то тя въобще не би могла да бъде задължена да субсидира функционирането на това училище, отказвайки се от данъчни приходи, които ѝ се полагат.

53 На второ място, германското правителство твърди, че отказът да се разшири обхватът на данъчното предимство спрямо разглежданите по главното производство такси за обучение, платени в установени в друга държава-членка частни училища, е оправдан от факта, че германските училища, посочени в § 10, алинея 1, точка 9 от EStG, и частните училища, установени в друга държава-членка, каквото е Cademuir School, не са в обективно сравнимо положение.

54 Според правителството § 10, алинея 1, точка 9 от EStG въвежда непряка държавна помощ в полза на някои частни училища, на които са наложени специални задължения. Става въпрос за алтернативните частни училища, акредитирани от държавата, училищата, разрешени от правото на провинцията, и допълнителните общообразователни училища, признати от правото на провинцията.

55 В замяна на наложените на алтернативните училища по силата на член 7, параграф 4 от Основния закон много високи изисквания за качество и финансови изисквания германското конституционно право предвижда корелативно задължение за държавно финансиране. Според германското правителство държавата има право на преценка, за да гарантира задължението си за подпомагане на алтернативните частни училища при прилагането на тази разпоредба. Тази държавна помощ се осъществява в голямата си част под формата на преки субсидии. Така частните училища събирали приблизително 80 % от сумите, платени на едно сравнимо с тях държавно училище. § 10, алинея 1, точка 9 от EStG конкретизирал това конституционно задължение за подпомагане и подпомагал непряко акредитираните училища посредством данъчни предимства, предоставени за таксите за обучение.

56 Това се отнасяло и за училищата, разрешени от правото на провинцията, или за допълнителните общообразователни училища, признати от същото това право. Несъмнено според германското правителство специалните изисквания, наложени от Основния закон, не се прилагали за тези училища и от това не можело да произтече задължение за финансиране. Все пак разрешението от провинцията или признаването от правото на провинцията в действителност

поставяло тези училища в същото правно положение като акредитираните училища. Поради задълженията, с които било свързано това разрешение и признаване, по отношение на тези училища съществувало и задължение за помощ от страна на държавата, дори това да произтича само от обикновен закон.

57 Според германското правителство подобна връзка между наложените от държавата изисквания, от една страна, и съответстващата държавна помощ, от друга страна, не съществувала в случая с Cademuir School. Такова учебно заведение не било подчинено на задължението да избягва подбор на ученици, основан върху благосъстоянието на родителите, което задължение предполага заплащането на такси за обучение, които винаги са недостатъчни за покриването на разходите. По този начин изчезвал определящ елемент от задълженията за училищата, посочени в § 10, алинея 1, точка 9 от EStG, който оправдавал предоставянето на държавна помощ на последните.

58 На последно място, според гореспоменатото правителство разширяването на обхвата на данъчното предимство, що се отнася до платените в Cademuir School такси за обучение, било не само в противоречие със съдържащото се в член 7, параграф 4, трето изречение от Основния закон изискване да се избягва подбор на ученици, основан върху благосъстоянието на родителите, но и можело да доведе до значително увеличение на общата сума на предоставеното по силата на § 10, алинея 1, точка 9 от EStG данъчно облекчение.

59 Всъщност посочените в § 10, алинея 1, точка 9 от EStG такси за обучение в частните училища били определени на ниско ниво, за да се избегне подбор на ученици, основан на благосъстоянието на техните родители, по такъв начин, че сумата на непряката държавна помощ за тези училища под формата на приспадане на специални разходи, направени от родителите, била скромна. Различно било положението на училище като Cademuir School, чиито такси за обучение били значително по-високи от изискваните от посочените вече училища.

60 В това отношение германското правителство напомня, че в решението си от 15 март 2005 г. по дело Bidar (C-209/03, Recueil, стр. I-2119, точка 56) Съдът

присъжда, че на всяка държава-членка е позволено да следи предоставянето на помощи, целящи да покрият разноските по издръжката на студентите, идващи от други държави-членки, да не стане прекомерна тежест с възможни последици за цялостния размер на помощта, която би могла да бъде предоставена от тази държава. По същия начин било оправдано държавата-членка да постави предоставянето на данъчно предимство в зависимост от критерии, позволяващи да се избегне това предимство да бъде намалено под нивото, което държавата-членка счита за необходимо.

61 Комисията счита, че разглежданата в главното производство правна уредба възпрепятства свободното предоставяне на услуги. Според нея § 10, алинея 1, точка 9 от EStG не създава обективни критерии, които да позволят да се определи кои видове изисквани от германските и чуждестранните училища такси за обучение се приспадат. Тази разпоредба поставяла приспадането на таксите за обучение в зависимост само от акредитацията или признаването на съответното частно училище в Германия по такъв начин, че определящото условие за това приспадане се състояло във факта, че училището е установено на територията на тази държава-членка. Таксите за обучение, платени във всяко частно училище, намиращо се в друга държава-членка, били автоматично изключени от данъчното приспадане, независимо от техния размер. Нито едно от тези частни училища не било в състояние да изпълни определените в § 10, алинея 1, точка 9 от EStG условия, поради което не можело да се прави разграничение между тях според това дали на теория те са сравними с германските училища.

62 Според Комисията към училищата, ощетени от предвидения в § 10, алинея 1, точка 9 от EStG режим, спадат поне тези, които са финансирани изключително от изискваните от тях такси за обучение и от другите им икономически дейности и които безспорно предоставят услуги срещу възнаграждение. Дискриминацията, на която те са жертва, най-малкото представлявала пречка за гарантираното в член 49 ЕО свободно предоставяне на услуги.

63 За Комисията не съществува причина, която да оправдае това нарушение на член 49 ЕО, доколкото по силата на общностното право Федерална република Германия остава свободна да ограничи приспадането на таксите за обучение до

някои видове училища или до някои размери, при единственото условие че приспадането почива върху обективни критерии и не зависи от мястото на установяване на училището. Тя счита, че посоченото нарушение е още по-тежко, при положение че разпространението на езиците на държавите-членки и насърчаването на мобилността на студентите са предвидени изрично сред целите на Европейската общност по силата на член 149, параграф 2, първо и второ тире ЕО.

Отговор на Съда

64 Данъчна правна уредба на държава-членка като съдържащата се в § 10, алинея 1, точка 9 от EStG поставя предоставянето на данъчно облекчение в зависимост от условието таксите за обучение да се плащат в частни училища, които са акредитирани от германската държава или разрешени или признати според приложимото право на провинцията, което вече предполага те да са установени в тази държава-членка.

65 Тази правна уредба изключва изцяло възможността за данъчнозадължените лица, които се облагат в Германия, да приспаднат от облагаемия си доход част от таксите за обучение, свързани с посещаването от техните деца на частно училище, намиращо се в друга държава-членка, при положение че тази възможност съществува по отношение на таксите за обучение, плащани в някои германски частни училища. Тя следователно води до по-значителна данъчна тежест за тези данъчнозадължени лица, които, подобно на съпрузите Schwarz, са записали децата си в частно училище, намиращо се в друга държава-членка, а не в частно училище, установено на националната територия.

66 Правна уредба на държава-членка като тази, която се съдържа в § 10, алинея 1, точка 9 от EStG, има за последствие възпирането на пребиваващи в Германия данъчнозадължени лица да записват децата си в училищата, установени в друга държава-членка. Освен това тя препятства предлагането на обучение от частните учебни заведения, установени в други държави-членки и предназначени за децата на данъчнозадължените лица, пребиваващи в Германия.

67 Такава правна уредба представлява пречка за свободното предоставяне на услуги, което е гарантирано от член 49 ЕО. Всъщност този член не допуска прилагането на която и да е национална правна уредба, вследствие на която предоставянето на услуги между държавите-членки е по-трудно, отколкото предоставянето на услуги в рамките на определена държава-членка (вж. по-конкретно Решение от 28 април 1998 г. по дело Safir, C-118/96, Recueil, стр. I-1897, точка 23, Решение по дело Smits и Peerbooms, посочено по-горе, точка 61, Решение по дело Danner, посочено по-горе, точка 29, Решение от 4 март 2004 г. по дело Комисия/Франция, C-334/02, Recueil, стр. I-2229, точка 23, Решение по дело Watts, посочено по-горе, точка 94 и Решение от 19 април 2007 г. по дело Stamatelaki, C-444/05, все още непубликувано в Сборника, точка 25).

68 Според германското правителство евентуалната пречка за свободното предоставяне на услуги е оправдана на първо място поради факта, че от принципа за свободното предоставяне на услуги не би могло да произтича задължение за разширяване обхвата на привилегированото данъчно третиране, предоставено на някои училища в сферата на образователната система на една държава-членка, спрямо тези, които са подчинени на друга държава-членка.

69 В това отношение следва да се отбележи, че § 10, алинея 1, точка 9 от EStG се отнася до данъчното третиране на таксите за обучение. Според установената съдебната практика, макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите-членки, последните трябва все пак да упражняват тази компетеност при спазване на общностното право (вж. по-конкретно Решение по дело Danner, посочено по-горе, точка 28, Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Recueil, стр. I-11673, точка 36 и Решение от 13 март 2007 г. по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, все още непубликувано в Сборника, точка 25).

70 По същия начин, макар да е безспорно, че общностното право не засяга правомощията на държавите-членки, що се отнася, от една страна, до съдържанието на обучението и организацията на образователната система, както и до тяхното културно и езиково многообразие (член 149, параграф 1 ЕО), а от друга страна, до съдържанието и организацията на професионалното образование (член 150, параграф 1 ЕО), все пак при упражняването на тези правомощия държавите-членки трябва да зачитат общностното право, и по-конкретно разпоредбите, които се отнасят до свободното предоставяне на услуги (вж. по аналогия Решение по дело Watts, посочено по-горе, точки 92 и 147).

71 Освен това по отношение на довода на германското правителство, според който държава-членка не можела да бъде задължена да субсидира училищата, които принадлежат към образователната система на друга държава-членка, е достатъчно да се посочи, че § 10, алинея 1, точка 9 от EStG предвижда предоставяне не на директна субсидия от германската държава за посочените училища, а на данъчно предимство на родителите по отношение на таксите за обучение на техните деца.

72 Що се отнася до довода на гореспоменатото правителство, според който отказът да се разшири обхватът на данъчното предимство, предвидено в § 10, алинея 1, точка 9 от EStG спрямо платените в частни училища, установени в друга държава-членка, такси за обучение, е оправдан от факта, че германските училища, посочени в този член, и частните училища, установени в друга държава-членка като Cademuir School, не са в обективно сравнимо положение, следва да се изтъкне, че този член поставя приспадането на една част от таксите за обучение в зависимост от акредитацията, разрешението и признаването на разглежданите частни училища в Германия, без да създава обективни критерии, които да позволяват да се определят видовете такси за обучение, изисквани от германските училища, които могат да се приспадат.

73 От това следва, че само поради факта че не е установено в Германия, всяко частно училище, установено в държава-членка, различна от Федерална република Германия, автоматично се изключва от данъчното предимство, предмет на главното производство, независимо дали това училище отговаря на критерии като този размерът на събираните такси за обучение да не позволява подбор на учениците въз основа на благосъстоянието на техните родители.

74 За да оправдае пречката за свободното предоставяне на услуги, която създава въпросната национална правна уредба, позовавайки се на Решение по дело Bidar, посочено по-горе, германското правителство посочва и че е допустимо дадена държава-членка да постави предоставянето на помощ или на данъчно предимство в зависимост от критерии, които позволяват да се избегне довеждането на тези помощи или предимства под нивото, което държавата-членка счита за необходимо.

75 Според това правителство развитите във въпросното решение доводи относно предоставянето на помощи за покриване на разходите за издръжка на учащите се и относно свободното движение на гражданите на Съюза трябва да бъдат разгледани в общ контекст, в смисъл че когато публичните фондове са ограничени, разширяването на обхвата на данъчно облекчение щяло неизбежно да доведе до намаляване на размера на предоставените на лицата индивидуални данъчни облекчения, за да се стигне до данъчно неутрална операция. В това отношение германското правителство твърди, че разширяването на приложното поле на § 10, алинея 1, точка 9 от EStG спрямо плащането на таксите за обучение в някои училища, които се намират в друга държава-членка, би довело до допълнителни разходи за държавния бюджет.

76 Такъв довод не може да бъде възприет поради следните съображения.

77 На първо място, според постоянната съдебна практика на Съда предотвратяването на намаляване на данъчните приходи не фигурира сред основанията, посочени в член 46 ЕО, във връзка с член 55 ЕО, и също не може да се счита за императивно съображение от обществен интерес.

78 По-нататък, що се отнася до довода на германското правителство, според който всяка държава-членка можела да следи за това предоставянето на помощи, свързани с таксите за обучение, да не се превърне в прекалена тежест с възможни последствия за цялостния размер на помощта, която може да се предостави от тази държава, от предоставените от това правителство данни е видно, че прекомерната финансова тежест, която според него представлявало разширяването на обхвата на данъчното облекчение спрямо таксите за обучение, плащани в някои училища, които се намират в друга държава-членка, би довело до това помощите, предоставени непряко на тези училища, да бъдат с много по-висок размер от помощите, предоставени на учебните заведения, които са акредитирани, разрешени или признати в Германия, тъй като училищата, установени в друга държава-членка, трябва да се самофинансират чрез високи такси за обучение.

79 Дори да се предположи, че същите изводи като направените в решението по делото Bidar, посочено по-горе, могат да се приложат относно предоставянето на данъчно предимство спрямо таксите за обучение, следва да се отбележи, че както поддържа Комисията, в това отношение целта, която се преследва чрез отказа да се приложи въпросното данъчно облекчение спрямо таксите за обучение, плащани в училищата, установени в друга държава-членка, а именно да се осигури покриването на разходите за функционирането на частните училища, без това да доведе до прекалена тежест за държавата, в съответствие с направения в посоченото решение по дело Bidar анализ, може да бъде постигната чрез по-малко ограничителни средства.

80 В действителност, както изтъква и генералният адвокат в точка 62 от своето заключение, за да се избегне прекомерна финансова тежест, е допустимо държава-членка да ограничи сумата, която може да се приспадне като такси за обучение, до определен размер, съответстващ на данъчното облекчение, предоставено от тази държава, като вземе предвид свои собствени цени, свързани с посещаването на училища, които се намират на нейната територия, което би представлявало средство, по-малко ограничително от отказа за предоставяне на въпросното данъчно облекчение.

81 При всички случаи се явява несъразмерно да се изключат изцяло от данъчното облекчение, предвидено в § 10, алинея 1, точка 9 от EStG, таксите за обучение в училищата, установени в държава-членка, различна от Федерална република Германия, плащани от данъчнозадължените лица, които са подложени на подоходното облагане в Германия. В действителност така таксите за обучение, платени от посочените данъчнозадължени лица в установени в друга държава-членка училища, се изключват от въпросното данъчно облекчение, независимо дали тези училища отговарят на обективните критерии, които са определени въз основа на собствени за всяка държава-членка принципи и позволяват да се определи кои видове такси за обучение дават право на посоченото данъчно облекчение.

82 С оглед на така посочените съображения на препращащата юрисдикция, следва да се отговори, че когато данъчнозадължените лица на държава-членка запишат децата си в училище, намиращо се в друга държава-членка, и то се финансира основно от частни фондове, член 49 ЕО трябва да се тълкува в

смисъл, че не допуска правна уредба на държава-членка, която предвижда възможността за данъчнозадължените лица да отчитат плащането на такси за обучение в някои частни училища, установени на националната ѝ територия, като специални разходи, даващи право на намаление на данъка върху дохода, но изключва изобщо тази възможност, що се отнася до платените такси за обучение в частно училище, установено в друга държава-членка.

Относно наличието на пречка за свободното движение на граждани на Съюза

83 Както следва от точки 35 и 47 от настоящото решение, доколкото препращащата юрисдикция би могла да стигне до извода, че член 49 ЕО е неприложим по отношение на обстоятелствата, разглеждани в главното производство, трябва да се разгледа правната уредба, предмет на главното производство от гледна точка на член 18 ЕО.

Писмени становища, представени на Съда

84 Според германското правителство член 18 ЕО не е пречка за съществуването на правна уредба като тази по § 10, алинея 1, точка 9 от EStG.

85 Комисията изтъква, че в случай че Съдът реши, че член 49 ЕО не намира приложение, тази правна уредба нарушава правата, предоставени на ищците по главното производство, с разпоредбите на член 12, първа алинея ЕО във връзка с член 18, параграф 1 ЕО.

Отговор на Съда

86 Както следва от практиката на Съда, статутът на гражданин на Съюза е създаден, за да бъде основният статут на гражданите на държавите-членки, позволяващ на тези от тях, които са в еднакво положение, да получават в приложното поле ratione materiae на Договора еднакво правно третиране, независимо от тяхната националност и без да се засягат изрично предвидените в това отношение изключения (вж. по-специално Решение от 20 септември 2001 г. по дело Grzelczyk, C-184/99, Recueil, стр. I-6193, точка 31, Решение от 11 юли 2002 г. по дело D'Hoop, C-224/98, Recueil, стр. I-6191, точка 28, Решение от 2 октомври 2003 г. по дело Garcia Avello, C-148/02, Recueil, стр. I-11613, точки 22 и 23, както и Решение от 29 април 2004 г. по дело Pusa, C-224/02, Recueil, стр. I-5763, точка 16).

87 Сред положенията, които попадат в приложното поле на общностното право, са свързаните с упражняването на основните свободи, гарантирани от Договора, по-конкретно отнасящите се до свободата на движение и пребиваване на територията на държавите-членки, както е предоставена от член 18 ЕО (вж. по-специално Решение по дело Grzelczyk, посочено по-горе, точка 33, Решение по дело D'Hoop, посочено по-горе, точка 29, Решение по дело Garcia Avello, посочено по-горе, точка 24 и Решение по дело Pusa, посочено по-горе, точка 17).

88 Доколкото във всички държави-членки на гражданин на Съюза следва да бъде признато същото правно третиране като предоставеното на гражданите на тези държави-членки, които се намират в същото положение, би било несъвместимо с правото на свободно движение, ако в държавата-членка, на която е гражданин, спрямо него се прилага третиране, по-неблагоприятно от това, от което би се ползвал, ако не е използвал предоставените от Договора облекчения в областта на движението (Решение по дело D'Hoop, посочено по-горе, точка 30 и Решение по дело Pusa, посочено по-горе, точка 18).

89 Всъщност тези възможности не биха могли да произведат изцяло ефекта си, ако гражданин на държава-членка може да бъде възпрян да се ползва от тях

поради препятствията за пребиваването му в приемащата държава-членка, създадени от правната уредба на неговата държава-членка по произход, която го наказва само защото се е възползвал от тези възможности (вж. в този смисъл Решение от 7 юли 1992 г. по дело Singh, C-370/90, Recueil, стр. I-4265, точка 23, Решение по дело D'Hoop, посочено по-горе, точка 31, Решение по дело Pusa, посочено по-горе, точка 19 и Решение от 18 юли 2006 г. по дело De Cuyper, C-406/04, Recueil, стр. I-6947, точка 39).

90 Посредством посещаването на учебно заведение, установено в друга държава-членка, децата на съпрузите Schwarz упражняват правото си на свободно придвижване. Всъщност от Решението от 19 октомври 2004 г. по дело Zhu и Chen (C-200/02, Recueil, стр. I-9925, точка 20) следва, че дори дете на малка възраст може да се възползва от правата на свободно придвижване и на свободно пребиваване, гарантирани от общностното право.

91 Национална правна уредба като разглежданата в главното производство въвежда различно третиране на данъчнозадължените лица, подложени на подоходно облагане в Германия, които са записали своите деца в училище, намиращо се в тази държава-членка, и тези, които са изпратили своите деца да получат образование в училище в друга държава-членка.

92 Доколкото обвързва предоставянето на данъчно облекчение по отношение на таксите за обучение с условието последните да са били платени в отговарящо на някои условия частно училище в Германия и води до това да се откаже посоченото данъчно облекчение на данъчнозадължени лица, подложени на подоходно облагане в тази държава-членка, с мотив че те са изпратили децата си да учат в друга държава-членка, разглежданата в главното производство национална правна уредба поставя в неблагоприятно положение децата на собствените си граждани само поради факта че са упражнили свободата си на движение, отивайки в друга държава-членка, за да учат в училище.

93 Все пак национална правна уредба, с която някои граждани на съответната държава се поставят в по-неблагоприятно положение единствено поради

обстоятелството, че са упражнили правото си на свободно движение и пребиваване в друга държава-членка, представлява ограничение на свободите, признати на всеки гражданин на Съюза с член 18, параграф 1 ЕО (Решение по дело De Cuyper, посочено по-горе, точка 39, както и Решение от 26 октомври 2006 г. по дело Tas-Hagen и Tas, C-192/05, Recueil, стр. I-10451, точка 31).

94 От гледна точка на общностното право такова ограничение може да бъде оправдано само ако се основава на обективни съображения, независещи от гражданството на засегнатите лица, и когато е съразмерно с преследваната от националното право легитимна цел (Решение по дело D'Hoop, посочено по-горе, точка 36, Решение по дело De Cuyper, посочено по-горе, точка 40, както и Решение по дело Tas-Hagen и Tas, посочено по-горе, точка 33).

95 Следва да се отбележи, че за да оправдае евентуално ограничение на свободното предоставяне на услуги, германското правителство изтъква доводите, които са изложени в точки 58—60 от настоящото решение и се отнасят до анализа , направен от Съда в Решението Bidar, посочено по-горе, относно тълкуването на член 18 ЕО.

96 В точка 56 от това решение Съдът приема, че е допустимо всяка държава-членка да следи отпускането на помощи за покриване на разходите за издръжка на учащи се от други държави-членки да не се превърне в прекалена тежест с възможни последствия за цялостния размер на помощта, която може да бъде отпусната от тази държава.

97 Все пак дори да се предположи, че в случай като този в основата на спора по главното производство относно данъчно предимство, свързано с разходи за обучение, могат да се приложат същите изводи, това не променя обстоятелството, че правна уредба като тази по § 10, алинея 1, точка 9 от EStG се явява във всеки случай несъразмерна по отношение на целите, които преследва, поради същите причини като изложените в точка 81 от настоящото решение, в рамките на разглеждането на тази правна уредба с оглед на принципа на свободно предоставяне на услуги.

98 В резултат на това когато децата на данъчнозадължените лица от една държава-членка са записани да учат в друга държава-членка, в училище, чиито услуги не са обхванати от член 49 ЕО, правна уредба като тази по § 10, алинея 1, точка 9 от EStG има за последствие неоправдано поставяне на тези деца в по-неблагоприятно положение в сравнение с тези, които не са се възползвали от правото си на свободно движение, като отидат да учат в училище, установено в друга държава-членка, което накърнява правата, предоставени на тези деца от член 18, параграф 1 ЕО.

99 Следователно на препращащата юрисдикция трябва да се отговори, че когато данъчнозадължените лица на една държава-членка изпращат децата си да учат в училище, установено в друга държава-членка, чиито услуги не попадат в приложното поле на член 49 ЕО, член 18 ЕО не допуска правна уредба на държава-членка, която предвижда възможността за данъчнозадължените лица да отчитат заплащането на такси за обучение на някои училища, установени на националната ѝ територия, като специални разходи, даващи право на намаление на данъка върху дохода, но изключва изобщо тази възможност, що се отнася до платените такси за обучение в частно училище, установено в друга държава-членка.

По съдебните разноски

100 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (разширен състав) реши:

1) **Когато данъчнозадължените лица на държава-членка запишат децата си в намиращо се в друга държава-членка училище и то се финансира основно от частни фондове, член 49 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава-членка, която предвижда възможността за данъчнозадължените лица да отчитат плащането на такси за обучение в някои частни училища, установени на националната ѝ територия, като специални разходи, даващи право на намаление на данъка върху дохода, но изключва изобщо тази възможност, когато става въпрос за платените такси за обучение в частно училище, установено в друга държава-членка.**

2) **Когато данъчнозадължените лица на една държава-членка изпращат децата си да учат в училище, установено в друга държава-членка, по отношение на чиито услуги не се прилага член 49 ЕО, член 18 ЕО не допуска правна уредба на държава-членка, която предвижда възможността за данъчнозадължените лица да отчитат плащането на такси за обучение в някои училища, установени на националната ѝ територия, като специални разходи, даващи право на намаление на данъка върху дохода, но изключва изобщо тази възможност, когато става въпрос за платените такси за обучение в частно училище, установено в друга държава-членка.**

Подписи