

**Sprawa C-76/05**

**Herbert Schwarz**

i

**Marga Gootjes-Schwarz**

**przeciwko**

**Finanzamt Bergisch Gladbach**

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Finanzgericht Köln)

Artykuł 8A traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 18 WE) – Obywatelstwo Unii – Artykuł 59 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 49 WE) – Swoboda świadczenia usług – Przepisy dotyczące podatku dochodowego – Czesne – Prawo do odliczenia ograniczone jedynie do czesnego uiszczanego na rzecz prywatnych instytucji krajowych

Streszczenie wyroku

1. *Swoboda świadczenia usług – Usługi – Pojęcie*

*(art. 50 WE)*

2. *Swoboda świadczenia usług – Ograniczenia – Przepisy podatkowe*

*(art. 49 WE)*

3. *Obywatelstwo Unii Europejskiej – Prawo do swobodnego przemieszczania się i pobytu na terytorium państw członkowskich – Przepisy podatkowe*

*(art. 18 WE)*

1. Lekcje udzielane przez instytucje podlegające systemowi nauczania publicznego, które są finansowane w całości lub głównie ze środków publicznych, są wykluczone z zakresu pojęcia usług w rozumieniu art. 50 WE. W istocie ustanawiają i utrzymują tego rodzaju system nauczania publicznego, finansowany zasadniczo ze środków publicznych, a nie przez uczniów lub ich rodziców, państwo nie zamierza prowadzić działalności zarobkowej, lecz spełnia wobec obywateli swe zadania w dziedzinie społecznej, kulturalnej i oświatowej.

Natomiast lekcje udzielane przez instytucje oświatowe finansowane głównie ze środków prywatnych, w szczególności przez uczniów i ich rodziców, stanowi usługi w rozumieniu art. 50 WE, ponieważ instytucje te mają na celu oferowanie usług za wynagrodzeniem. Nie jest w tym zakresie konieczne, aby to finansowanie ze środków prywatnych było głównie zapewniane przez uczniów lub ich rodziców. Przepis art. 50 WE nie wymaga bowiem, aby usługa była opłacana przez tę osobę, która z niej korzysta.

(por. pkt 39–41)

2. Jeżeli podatnicy z danego państwa członkowskiego zapisują swe dzieci do szkoły poza granicami w innym państwie członkowskim, której finansowanie jest zapewnione głównie ze

rodków prywatnych, art. 49 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, na mocy których istnieje możliwość uwzględnienia czesnego uiszczanego na rzecz niektórych prywatnych szkół połączonych na terytorium tego państwa jako wydatek szczególny wpływający na zmniejszenie podatku dochodowego, które jednak w sposób generalny wykluczają możliwość w przypadku czesnego uiszczanego na rzecz szkół prywatnych połączonych w innych państwach członkowskich.

Tego rodzaju przepisy stanowią przeszkodę w swobodnym świadczeniu usług zagwarantowanym na mocy art. 49 WE, ponieważ zniechęcają podatników zamieszkałych w danym państwie członkowskim do zapisywania swych dzieci do szkół połączonych w innych państwach członkowskich. Ponadto stanowią one również przeszkodę względem oferty kształcenia prywatnych instytucji nauczania połączonych w innych państwach członkowskich, skierowanej do dzieci podatników zamieszkałych w tym państwie członkowskim.

Odmowa przyznania omawianej ulgi podatkowej w zakresie czesnego uiszczanego na rzecz szkół połączonych w innym państwie członkowskim nie może być uzasadniona celem zapewnienia pokrycia kosztów funkcjonowania szkół prywatnych bez ponoszenia przez państwo nadmiernego obciążenia z uwagi na to, iż cel ten może zostać osiągnięty poprzez dogodniejsze rodki. W celu uniknięcia nadmiernego obciążenia finansowego państwo członkowskie może bowiem ograniczyć kwotę odliczenia czesnego do określonej wysokości, odpowiadającej uldze podatkowej przyznawanej przez to państwo w przypadku uczęszczania do szkół połączonych na jego terytorium przy uwzględnieniu określonych wartości krajowych, co stanowiłoby środek dogodniejszy od odmowy przyznania omawianej ulgi podatkowej. W każdym razie nieproporcjonalne jest całkowite wyłączenie z zakresu tej ulgi czesnego uiszczanego na rzecz szkół połączonych w innym państwie członkowskim, niezależnie od tego, czy szkoły te spełniają obiektywne kryteria ustalone na podstawie zasad właściwych dla każdego państwa członkowskiego i umożliwiający określenie, w przypadku jakich rodzajów czesnego istnieje prawo do uzyskania wskazanej ulgi podatkowej.

(por. pkt 66, 67, 79–82 oraz pkt 1 sentencji)

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

Tego rodzaju przepisy w nieuzasadniony sposób stawiają te dzieci w mniej korzystnej sytuacji względem tych, które nie skorzystały ze swobody przemieszczania się poprzez kształcenie w szkole połączonych w innym państwie członkowskim i naruszają prawa przyznane im w art. 18 ust. 1 WE.

(por. pkt 98, 99 oraz pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNA?U (wielka izba)

z dnia 11 wrze?nia 2007 r. (\*)

Artyku? 8 A traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 18 WE) – Obywatelstwo Unii – Artyku? 59 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 49 WE) – Swoboda ?wiadczenia us?ug – Przepisy dotycz?ce podatku dochodowego – Czesne – Prawo do odliczenia ograniczone jedynie do czesnego uiszczonego na rzecz prywatnych instytucji krajowych

W sprawie C?76/05

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Finanzgericht Köln (Niemcy) postanowieniem z dnia 27 stycznia 2005 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 16 lutego 2005 r., w post?powaniu:

**Herbert Schwarz,**

**Marga Gootjes-Schwarz**

przeciwko

**Finanzamt Bergisch Gladbach,**

TRYBUNA? (wielka izba)

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

rzecznik generalny: C. Stix-Hackl,

sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 2 maja 2006 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu H. Schwarza oraz M. Gootjes-Schwarz, przez W. Meilicke, Rechtsanwalt,
- w imieniu rz?du niemieckiego, przez M. Lumm? oraz U. Forsthoffa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez K. Grossa oraz R. Lyala, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 21 wrze?nia 2006 r.,

wydaje nast?puj?cy

**Wyrok**

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

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach post?powania pomi?dzy H. Schwarz i M. Gootjes-Schwarz (zwanymi dalej „ma??onkami Schwarz”), obywatelami niemieckimi zamieszka?ymi w Niemczech a Finanzamt Bergisch Gladbach (zwanym dalej „Finanzamt”), w przedmiocie skargi dotycz?cej odmowy przez Finanzamt przyznania ma??onkom Szwarz ulgi podatkowej w zakresie czesnego uiszczonego w zwi?zku z kszta?ceniem ich dzieci w szkole po?o?onej w innym pa?stwie cz?onkowskim, ze wzgl?du na to, ?e przepisy krajowe z dziedziny podatku dochodowego ograniczy?y mo?liwo?? przyznania tej ulgi jedynie do podatników, którzy ui?cili czesne na rzecz niektórych niemieckich szkó? prywatnych.

### **Ramy prawa krajowego**

3 Artyku? 7 ust. 4 ustawy zasadniczej Republiki Federalnej Niemiec z dnia 23 maja 1949 r. (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, zwana dalej „ustaw? zasadnic?”) stanowi:

„(4) Zapewnia si? prawo do zak?adania szkó? prywatnych. Szko?y prywatne jako szko?y zast?pcze dla szkó? publicznych wymagaj? zezwolenia pa?stwa oraz podlegaj? ustawom krajowym. Zezwolenia nale?y udzieli?, gdy cele nauczania i urz?dzenie, jak równie? naukowe wykszta?cenie kadry nauczycielskiej szkó? prywatnych nie ust?puj? szko?om publicznym oraz gdy nie czyni si? ró?nicy mi?dzy uczniami ze wzgl?du na sytuacj? maj?tkow? rodziców. Zezwolenia nale?y odmówi?, gdy ekonomiczna i prawna pozycja kadry nauczycielskiej nie jest dostatecznie zabezpieczona”.

4 Artyku? 10 ust. 1 pkt 9 niemieckiej ustawy o podatku dochodowym (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1997 I, str. 821, zwanej dalej „EStG”) stanowi w wersji obowi?zuj?cej w okresie w?a?ciwym dla okoliczno?ci faktycznych sprawy przed s?dem krajowym:

„Wydatkami szczególnymi [»Sonderausgaben«] [uprawniaj?cymi do dokonania odliczenia w ramach podatku dochodowego] s? nast?puj?ce nak?ady, je?li nie s? wydatkami zwi?zаныmi z dzia?alno?ci? gospodarcz? ani kosztami reklamy:

1. [...]

9. 30% kwoty uiszczanej przez podatnika na cele zwi?zane z kszta?ceniem dziecka, na które podatnik uzyskuje ulg? podatkow? lub zasi?ek rodzinny, w szkole zast?pczej wzgl?dem szkó? publicznych, posiadaj?cej na podstawie art. 7 ust. 4 ustawy zasadniczej zezwolenie pa?stwa lub dopuszczonej na mocy prawa kraju zwi?zkowego oraz w uznanej w prawie kraju zwi?zkowego ogólnokszta?c?cej szkole uzupe?niaj?cej za wyj?tkiem kwot na zakwaterowanie, opiek? i wy?ywienie”.

5 Zgodnie z § 33 ust. 1 EStG podatnikowi udziela si? na wniosek ulgi w ramach podatku dochodowego, je?eli jest zmuszony do ponoszenia wi?kszych nak?adów ni? wi?kszo?? podatników uzyskuj?cych takie same dochody, znajduj?cych si? w takiej samej sytuacji finansowej i rodzinnej.

### **Post?powanie przed s?dem krajowym i pytanie prejudycjalne**

6 W czasie w?a?ciwym dla okoliczno?ci faktycznych sprawy przed s?dem krajowym ma??onkowie Schwarz zamieszkiwali w Niemczech i byli tam wspólnie obj?ci podatkiem dochodowym. Zdaniem ma??onków Schwarz ich troje dzieci wymaga?o szczególnego kszta?cenia.

Z tego wzgl?du zapisali oni dwoje spo?ród tych dzieci, urodzone w roku 1981 i w roku 1986, do szko?y po?o?onej w Szkocji, specjalizuj?cej si? w edukacji dzieci szczególnie utalentowanych, tj. Cademuir International School (zwana dalej „Cademuir School”), na rzecz której uiszczali czesne w latach 1998 i 1999.

7 Poniewa? ma??onkowie Schwarz nie z?o?yli wst?pnie deklaracji podatkowych za wskazane lata, w?a?ciwe organy ustali?y podstaw? opodatkowania poprzez oszacowanie. Ma??onkowie odwo?ali si? do Finanzamt od skierowanych do nich decyzji w przedmiocie oszacowania.

8 W deklaracjach podatkowych przedstawionych w ramach wskazanego odwo?ania ma??onkowie Schwarz wskazali jako nadzwyczajne obci??enia na podstawie § 33 ust. 1 EStG ró?ne kwoty odpowiadaj?ce czesnemu uiszczonemu w latach 1998 i 1999 na rzecz szkó? prywatnych, do których ucz?szcza?y ich dzieci oraz kosztom hospitalizacji jednego z tych dzieci.

9 S?d krajowy wskazuje, ?e ma??onkowie Schwarz nie sprecyzowali, jaka cz??? tych kwot dotyczy?a czesnego bez kosztów zakwaterowania, opieki lub wy?ywienia, lecz kwota ta wynosi przynajmniej 10 000 DEM na rok.

10 W dniu 13 wrze?nia 2001 r. Finanzamt wyda? w post?powaniu odwo?awczym zmienione decyzje podatkowe, w których uwzgl?dni? podstawy opodatkowania zadeklarowane przez ma??onków Szwarz za wyj?tkiem zg?oszonych przez nich nadzwyczajnych obci??e?. W zwi?zku z tym, ?e zainteresowani podtrzymali swe ??dania, Finanzamt oddali? je na mocy decyzji z dnia 6 grudnia 2001 r. jako nieuzasadnione. Ma??onkowie Szwarz wnie?li skarg? na t? decyzj? do Finanzgericht Köln.

11 W skardze ma??onkowie Schwarz wnosz? zasadniczo o zmniejszenie podatku dochodowego, którym zostali obj?ci w latach 1998 i 1999 uwzgl?dniaj?c na podstawie § 33 ust. 1 EStG poniesione przez nich nadzwyczajne obci??enia. Pomocniczo wnosz? oni o zastosowanie szczególnego odliczenia wydatków szczególnych na podstawie § 10 ust. 1 pkt 9 EStG.

12 S?d krajowy w pierwszej kolejno?ci oddala wniosek o uwzgl?dnienie kwot wskazanych przez ma??onków Schwarz jako obci??enia nadzwyczajne na podstawie § 33 ust. 1 EStG.

13 S?d krajowy wskazuje nast?pnie, ?e § 10 ust. 1 pkt 9 EStG ma zastosowanie jedynie w przypadku kszta?cenia w niektórych szko?ach po?o?onych na terytorium Niemiec i w zwi?zku z tym czesne uiszczone na rzecz szkó? po?o?onych w innych pa?stwach cz?onkowskich nie mo?e zosta? uznane za wydatek szczególny, wp?ywaj?cy na zmniejszenie podatku dochodowego. S?d ten wyra?a w?tpliwo??, czy ograniczenie zakresu ulgi przewidzianej w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG jedynie do czesnego uiszczonego na rzecz niektórych szkó? po?o?onych w Niemczech jest zgodne z prawem wspólnotowym.

14 W tych okoliczno?ciach Finanzgericht Köln postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy jest niezgodne z art. 8A [...] [ogólne prawo do swobodnego przemieszczania si? (obywateli Wspólnoty)], z art. 48 [...] (swoboda przep?ywu pracowników), art. 52 [...] (swoboda przedsi?biorczo?ci) lub z art. 59 [...] (swoboda ?wiadczenia us?ug) traktatu WE, ?e na podstawie § 10 ust. 1 pkt 9 [EStG], w wersji obowi?zuj?cej w latach 1998 i 1999, czesne uiszczane na rzecz okre?lonych szkó? niemieckich mo?e zosta? uwzgl?dnione jako wydatek szczególny wp?ywaj?cy na zmniejszenie podatku dochodowego, jednak nie mo?e zosta? w ten sposób uwzgl?dnione czesne uiszczane na rzecz szkó? po?o?onych na pozosta?ym obszarze Wspólnoty [Europejskiej]?”

## W przedmiocie pytania prejudycjalnego

15 W pytaniu prejudycjalnym s?d krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 8 A ust. 1, art. 48, art. 52 i art. 59 traktatu WE sprzeciwiaj? si? przepisom pa?stwa cz?onkowskiego, na mocy których istnieje mo?liwo?? uwzgl?dnienia czesnego uiszczanego na rzecz niektórych prywatnych szkó? po?o?onych na terytorium tego pa?stwa jako wydatku szczególnego wp?ywaj?cego na zmniejszenie podatku dochodowego, które jednak w sposób generalny wykluczaj? t? mo?liwo?? w przypadku czesnego uiszczanego na rzecz szkó? prywatnych po?o?onych w innych pa?stwach cz?onkowskich.

16 Nale?y wskaza?, ?e w zwi?zku z tym, i? okoliczno?ci faktyczne sprawy przed s?dem krajowym mia?y miejsce w latach 1998 i 1999, postanowienia dotycz?ce prawa do swobodnego przemieszczania si? obywateli Unii, swobody przedsi?biorczo?ci, swobody przep?ywu pracowników i swobody ?wiadczenia us?ug wynikaj? z ró?nych wersji traktatu WE, w zale?no?ci od tego, czy zastosowanie b?dzie mia? stan prawny sprzed 1 maja 1999 r., daty wej?cia w ?ycie traktatu z Amsterdamu, czy stan prawny istniej?cy po tej dacie (art. 8 A ust. 1, art. 48, art. 52 i art. 59 traktatu WE w zakresie dotycz?cym stanu prawnego sprzed 1 maja 1999 r.; art. 18 ust. 1 WE, art. 39 WE, art. 43 WE i art. 49 WE w zakresie dotycz?cym stanu prawnego po tej dacie).

17 Jednak w zwi?zku z tym, ?e – jak wskaza? rzecznik generalny w pkt 16 swej opinii – tre?? w?a?ciwych artyku?ów zasadniczo nie uleg?a zmianie w traktacie z Amsterdamu, przywo?ywane b?d? odpowiednie postanowienia w wersji obowi?zuj?cej po 1 maja 1999 r.

*W przedmiocie maj?cych zastosowanie postanowie? traktatu*

Uwagi przed?o?one Trybuna?owi

18 Ma??onkowie Schwarz podnie?li na rozprawie, ?e co si? tyczy art. 18 WE, art. 39 WE i art. 43 WE, popieraj? oni stanowisko wyra?one przez Komisj? Wspólnot Europejskich w sprawie C?318/05 Komisja przeciwko Niemcom (wyrok z dnia dzisiejszego, Zb.Orz. str. I?6957), zgodnie z którym postanowienia te maj? zastosowanie do przepisów takich, jak te, które stanowi? przedmiot sprawy przed s?dem krajowym.

19 Podnosz? oni równie?, ?e zasada swobody ?wiadczenia us?ug ma zastosowanie do stanu faktycznego zaistnia?ego w sporze przed s?dem krajowym, poniewa? po pierwsze, przepisy krajowe takie jak te, o których mowa, stanowi? przeszkod? dla oferty kształcenia szkó? prywatnych po?o?onych w innym pa?stwie cz?onkowskim, które zamierzaj? ?wiadczy? swe us?ugi na rzecz dzieci podatników niemieckich, i po drugie, podatnicy niemieccy zamierzaj?cy zapisa? swe dzieci do szko?y prywatnej po?o?onej w innym pa?stwie cz?onkowskim s? do tego poprzez tego rodzaju przepisy zniech?ceni.

20 Ma??onkowie Schwarz s? zdania, ?e szko?y prywatne po?o?one w innym pa?stwie cz?onkowskim, w tym Cademuir School, prowadz? dzia?alno?? zarobkow? jako us?ugodawcy i ?e nie mo?na wykluczy?, i? szko?y niemieckie subwencjonowane na podstawie § 10 ust. 1 pkt 9 EStG równie? s? us?ugodawcami. Ich zdaniem kwoty uiszczane w rzeczywisto?ci na rzecz wskazanych szkó? niemieckich przez rodziców, uprawnionych do podatkowego odliczenia 30% czesnego sensu stricte, mog? by? wy?sze od kwót uiszczanych na rzecz szkó? po?o?onych w innym pa?stwie cz?onkowskim, takich jak Cademuir School.

21 Rz?d niemiecki podnosi po pierwsze, ?e art. 18 WE, art. 39 WE i art. 43 WE nie maj? zastosowania do stanu faktycznego, takiego, jaki ma miejsce w sprawie przed s?dem krajowym.

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

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

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

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

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

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

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

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

30 Komisja uważa, że możliwość stosowania zasady swobodnego świadczenia usług do okoliczności takich, jak te, które wystąpiły w sprawie przed sądem krajowym, nie podlega zakwestionowaniu, ponieważ ocena odpłatnego charakteru usługi nie może opierać się

wyższymi na badaniu sytuacji szkół prywatnych uprzywilejowanych na mocy przepisów niemieckich. Przeciwnie, zdaniem Komisji należy wziąć pod uwagę sytuację powstającą w innym państwie członkowskim szkół prywatnych wyłączonych z zakresu stosowania ulgi podatkowej przewidzianej w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG.

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

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

Odpowiedź Trybunału

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

43 W związku z tym, że postanowienie odsyłające nie zawiera szczegółowych informacji

dotyczących sposobu finansowania i funkcjonowania Cademuir School, sąd krajowy powinien w każdym razie ustalić, czy szkoła ta jest finansowana głównie ze środków prywatnych.

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

45 W wyroku z dnia 16 maja 2006 r. w sprawie C-372/04 Watts, Zb.Orz. str. I-4325, pkt 90, dotyczącym świadczeń medycznych stanowiących usługi, Trybunał stwierdził bowiem, że art. 49 WE ma zastosowanie do sytuacji, w której pacjentka zamieszkała w Zjednoczonym Królestwie, której stan zdrowia wymaga opieki szpitalnej, i która udała się do innego państwa członkowskiego w celu uzyskania tam tejże opieki za wynagrodzeniem, a następnie zażądała zwrotu kosztów w ramach krajowego systemu opieki zdrowotnej, chociaż takie same usługi byłyby świadczone nieodpłatnie w ramach tego systemu w Zjednoczonym Królestwie.

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

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

*W przedmiocie zaistnienia przeszkody w swobodnym świadczeniu usług*

– Uwagi przedłożone Trybunałowi

48 Zdaniem mażonków Schwarz regulacja taka, jak stanowiła przedmiot postępowania przed sądem krajowym, narusza art. 49 WE i nie jest równie uzasadniona.

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

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

tre?? nauczania i organizacj? systemów edukacyjnych, jak równie? ich ró?norodno?? kulturow? i j?zykow?.

51 W tym kontek?cie rz?d niemiecki podnosi, ?e maj?c na uwadze, i? polityka o?wiatowa nale?y do podstawowych zada? ka?dego pa?stwa oraz ?e ich ukszta?towanie znacz?co ró?ni si? pomi?dzy ró?nymi pa?stwami cz?onkowskimi ze wzgl?dów historycznych i kulturowych, istotna jest w tej dziedzinie mo?liwo?? kontroli i finansowania przez pa?stwo. Ustawa zasadnicza ustanawia w art. 7 podstawowe zasady dotycz?ce nauczania, które w pozosta?ym zakresie nale?? do wy??cznej kompetencji krajów zwi?zkowych. Przepis ten, ustanawiaj?cy wi???ce ramy dotycz?ce szkó? prywatnych, gwarantuje prawo do zak?adania tego rodzaju szkó? i dopuszcza w ten sposób istnienie dualistycznego systemu edukacji umo?liwiaj?c swobod? wyboru.

52 Zdaniem rz?du niemieckiego poniewa? pa?stwo niemieckie nie ma ?adnego wp?ywu na organizacj? Cademuir School, w szczególno?ci w zakresie programu nauczania, nie mo?e ono by? zobowi?zane do subwencjonowania tej szko?y poprzez rezygnacj? z przys?uguj?cych mu wp?ywów podatkowych.

53 Po drugie, rz?d niemiecki podnosi, ?e odmowa obj?cia rozpatrywan? w sprawie przed s?dem krajowym ulg? podatkow? chesnego uiszczanego na rzecz prywatnych szkó? po?o?onych w innym pa?stwie cz?onkowskim jest uzasadniona okoliczno?ci?, ?e szko?y niemieckie, o których mowa w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG oraz szko?y prywatne po?o?one w innym pa?stwie cz?onkowskim, takie jak Cademuir School, nie znajduj? si? w obiektywnie porównywalnej sytuacji.

54 Zdaniem rz?du niemieckiego § 10 ust. 1 pkt 9 EStG ustanawia po?redni? pomoc pa?stwa na rzecz niektórych szkó? prywatnych, zobowi?zanych do ponoszenia szczególnych obci??e?. Dotyczy to prywatnych szkó? zast?pczych posiadaj?cych zezwolenie pa?stwa lub dopuszczonych na mocy prawa kraju zwi?zkowego oraz ogólnokszta?c?cych szkó? uzupe?niaj?cych uznanych w prawie kraju zwi?zkowego.

55 Zgodnie z niemieckim prawem konstytucyjnym, bardzo wysokie wymogi co do jako?ci i finansowania nak?adane na szko?y zast?pcze dopuszczone na podstawie art. 7 ust. 4 ustawy zasadniczej s? z drugiej strony skorelowane z obowi?zkiem finansowania publicznego. Zdaniem rz?du niemieckiego pa?stwo dysponuje zakresem swobodnego uznania w zakresie wykonywania wynikaj?cego z tego przepisu obowi?zku udzielania pomocy zast?pczym szko?om prywatnym. Pomoc ta odbywa si? w du?ej cz??ci w formie subwencji bezpo?rednich. Szko?y prywatne uzyskuj? w ten sposób oko?o 80% kwot przyznawanych na rzecz porównywalnych szkó? publicznych. Paragraf 10 ust. 1 pkt 9 EStG stanowi konkretyzacj? tego konstytucyjnego obowi?zku pomocy i po?rednio wspiera dopuszczone szko?y poprzez ulg? podatkow? przyznawan? w zwi?zku z op?acaniem chesnego.

56 To samo dotyczy szkó? dopuszczonych na mocy prawa kraju zwi?zkowego lub ogólnokszta?c?cych szkó? uzupe?niaj?cych uznanych wedle tego prawa. Wprawdzie zdaniem rz?du niemieckiego szczególne wymogi na?o?one przez ustaw? zasadnicz? nie maj? zastosowania do tego rodzaju szkó? i nie mo?na z niej wywodzi? obowi?zku ich finansowania. Jednak dopuszczenie lub uznanie w prawie kraju zwi?zkowego w rzeczywisto?ci sytuuje te szko?y w ramach tego samego re?imu prawnego, w którym znajduj? si? szko?y posiadaj?ce zezwolenie. Ze wzgl?du na obci??enia wynikaj?ce z dopuszczenia lub uznania, obowi?zek udzielenia pomocy przez pa?stwo istnieje równie? wzgl?dem tych szkó?, nawet je?li wynika to jedynie ze zwyk?ej ustawy.

57 Zdaniem rz?du niemieckiego podobny zwi?zek pomi?dzy wymogami na?o?onymi przez pa?stwo z jednej strony, a odpowiadaj?c? im pomoc? publiczn? z drugiej strony nie ma miejsca w przypadku Cademuir School. Tego rodzaju instytucja nie jest w szczególno?ci poddana

obowi?zkowi unikania czynienia ró?nicy mi?dzy uczniami ze wzgl?du na sytuacj? maj?tkow? rodziców, który w sposób konieczny prowadzi do tego, ?e czesne nie wystarcza na pokrycie kosztów. W ten sposób brak jest elementu decyduj?cego o obci??eniu szkó? wskazanych w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG, co uzasadnia przyznanaw? tym szko?om pomoc pa?stwa.

58 Ponadto zdaniem rz?du niemieckiego obj?cie ulg? podatkow? czesnego uiszczanego na rzecz Cademuir School by?oby nie tylko niezgodne z wymogiem art. 7 ust. 4 zdanie trzecie ustawy zasadniczej, stanowi?cego o unikaniu czynienia ró?nicy mi?dzy uczniami ze wzgl?du na sytuacj? maj?tkow? rodziców, ale mog?oby równie? prowadzi? do znacznego wzrostu ogólnej kwoty ulgi podatkowej przyznawanej na podstawie § 10 ust. 1 pkt 9 EStG.

59 Wysoko?? czesnego szkó? prywatnych wskazanych w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG jest bowiem ustalana na niskim poziomie w celu unikni?cia czynienia ró?nicy mi?dzy uczniami ze wzgl?du na sytuacj? maj?tkow? rodziców, w zwi?zku z czym kwoty pomocy po?redniej przyznawanej tym szko?om przez pa?stwo w formie mo?liwo?ci odliczenia wydatków szczególnych ponoszonych przez rodziców nie s? wysokie. Inaczej jest w przypadku szko?y takiej jak Cademuir School, gdzie czesne jest znacznie wy?sze od czesnego ??dane przez szko?y, o których mowa powy?ej.

60 W tym wzgl?dzie rz?d niemiecki wskazuje, ?e Trybuna? orzek? w wyroku z dnia 15 marca 2005 r. w sprawie C?209/03 Bidar, Zb.Orz. str. l?2119, pkt 56, i? zezwala si? ka?demu z pa?stw cz?onkowskich na czuwanie nad tym, aby przyznanawanie pomocy przeznaczonej na pokrycie kosztów utrzymania studentów pochodz?cych z innych pa?stw cz?onkowskich nie sta?o si? nadmiernym obci??eniem, które mog?oby odbi? si? ogólnie na ca?o?ci pomocy, jaka mo?e zosta? przyznana przez to pa?stwo. Na tych samych zasadach powinno by? równie? dopuszczalne, aby pa?stwo cz?onkowskie mog?o uzale?ni? przyznanie ulgi podatkowej od kryteriów umo?liwiaj?cych unikni?cie sytuacji, w której ulga ta musia?by zosta? obni?ona poni?ej poziomu uznawanego przez pa?stwo cz?onkowskie za niezb?dny.

61 Komisja uwa?a, ?e przepisy rozpatrywane w post?powaniu przed s?dem krajowym naruszaj? swobod? ?wiadczenia us?ug. Jej zdaniem § 10 ust. 1 pkt 9 EStG nie ustanawia obiektywnych kryteriów umo?liwiaj?cych okre?lenie, jakie rodzaje czesnego ??danego przez szko?y niemieckie i zagraniczne podlegaj? odliczeniu. Przepis ten uzale?nia mo?liwo?? odliczenia czesnego jedynie od uzyskania pozwolenia lub uznania danej szko?y prywatnej w Niemczech. W zwi?zku z tym decyduj?c? przes?ank? dla mo?liwo?ci odliczenia jest po?o?enie szko?y na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego. Czesne uiszczane na rzecz szkó? prywatnych po?o?onych w innym pa?stwie cz?onkowskim jest automatycznie wy??czone z zakresu odliczenia podatkowego, niezale?nie od jego wysoko?ci. Wobec faktu, ?e ?adna z tych szkó? prywatnych nie mo?e spe?ni? przes?anek ustanowionych w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG, brak jest mo?liwo?ci dokonania rozró?nienia tych szkó? pod k?tem ich teoretycznej porównywalno?ci ze szko?ami niemieckimi.

62 Zdaniem Komisji w?ród szkó? traktowanych niekorzystnie na mocy regulacji przewidzianej w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG znajduj? si? równie? takie, które s? finansowane wy??cznie z czesnego i z innego rodzaju dzia?alno?ci gospodarczej, a wi?c które bezspornie ?wiadcz? us?ugi za wynagrodzeniem. W ka?dym razie dyskryminacja tego rodzaju szkó? stanowi przeszkod? w swobodnym ?wiadczeniu us?ug zagwarantowanym na mocy art. 49 WE.

63 Zdaniem Komisji brak jest wzgl?dów mog?cych uzasadni? to naruszenie art. 49 WE, tym bardziej ?e zgodnie z prawem wspólnotowym Republika Federalna Niemiec mo?e ograniczy? mo?liwo?? podatkowego odliczenia czesnego do pewnych rodzajów szkó? lub do okre?lonych kwot, pod warunkiem, ?e mo?liwo?? ta b?dzie oparta na kryteriach obiektywnych, niezale?nie od po?o?enia szko?y. Komisja uwa?a, ?e wskazane naruszenie jest tym ci??sze, ?e zgodnie z art. 149 ust. 2 tiret pierwsze i drugie WE upowszechnianie j?zyków pa?stw cz?onkowskich oraz

sprzysiężanie mobilno?ci studentów stanowi? ustanowione w sposób wyra?ny cele Wspólnoty.

– Odpowied? Trybuna?u

64 Przepisy podatkowe pa?stwa cz?onkowskiego, takie jak wynikaj?ce z § 10 ust. 1 pkt 9 EStG, uzale?niaj? przyznanie ulgi podatkowej od spe?nienia przes?anki polegaj?cej na uiszczeniu czesnego na rzecz szkó? prywatnych posiadaj?cych zezwolenie pa?stwa cz?onkowskiego, dopuszczonych lub uznanych w obowi?zuj?cym prawie zwi?zku krajowego, co zak?ada ich po?o?enie w tym pa?stwie cz?onkowskim.

65 Przepisy te wykluczaj? w sposób generalny mo?liwo?? odliczenia przez podatników obj?tych podatkiem dochodowym w Niemczech cz??ci czesnego zwi?zanego z ucz?szczaniem ich dzieci do prywatnej szko?y po?o?onej w innym pa?stwie cz?onkowskim od ich dochodów podlegaj?cych opodatkowaniu, przy czym mo?liwo?? ta istnieje w zakresie dotycz?cym czesnego uiszczanego na rzecz niektórych prywatnych szkó? niemieckich. W zwi?zku z tym przepisy te prowadz? do wi?kszego obci??enia podatkiem w przypadku tych podatników, którzy, podobnie jak ma?onkowie Schwarz, zapisali swe dzieci do szko?y prywatnej po?o?onej w innym pa?stwie cz?onkowskim, a nie w szkole prywatnej po?o?onej na terytorium krajowym.

66 Przepisy takie, jak wynikaj?ce z § 10 ust. 1 pkt 9 EStG, zniech?caj? podatników zamieszka?ych w Niemczech do zapisywania swych dzieci do szkó? po?o?onych w innych pa?stwach cz?onkowskich. Ponadto stanowi? one równie? przeszkod? wzgl?dem oferty ksza?cenia prywatnych instytucji nauczania po?o?onych w innych pa?stwach cz?onkowskich, skierowanej do dzieci podatników zamieszka?ych w Niemczech.

67 Tego rodzaju przepisy stanowi? przeszkod? w swobodnym ?wiadczeniu us?ug zagwarantowanym na mocy art. 49 WE. Artyku? ten sprzeciwia si? bowiem stosowaniu wszelkich przepisów krajowych, które ?wiadczenie us?ug mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi czyni? trudniejszym ni? ?wiadczenie us?ug wy??cznie wewn?trz jednego pa?stwa cz?onkowskiego (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 28 kwietnia 1998 r. w sprawie C?118/96 Safir, Rec. str. I?1897, pkt 23; ww. wyroki: w sprawie Smits i Peerbooms, pkt 61; i w sprawie Danner, pkt 29; wyrok z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C?334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I?2229, pkt 23; ww. wyrok w sprawie Watts, pkt 94, i wyrok z dnia 19 kwietnia 2007 r. w sprawie C?444/05 Stamatelaki, Zb.Orz. str. I?3185, pkt 25).

68 Zdaniem rz?du niemieckiego ewentualna przeszkoda w swobodnym ?wiadczeniu us?ug jest po pierwsze uzasadniona tym, ?e z zasady swobodnego ?wiadczenia us?ug nie mo?na wywodzi? obowi?zku stosowania uprzywilejowanego traktowania podatkowego przyznanego niektórym szko?om w ramach systemu edukacji jednego z pa?stw cz?onkowskich równie? do szkó? z innego pa?stwa cz?onkowskiego.

69 W tym wzgl?dzie nale?y wskaza?, ?e § 10 ust. 1 pkt 9 EStG dotyczy traktowania czesnego pod wzgl?dem podatkowym. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, mimo i? opodatkowanie bezpo?rednie nale?y do kompetencji pa?stw cz?onkowskich, to musz? one wykonywa? swoje uprawnienia z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. w szczególno?ci ww. wyrok w sprawie Danner, pkt 28; wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C?374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. str. I?11673, pkt 36 oraz z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C?524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. str. I?2107, pkt 25).

70 Na tych samych zasadach, o ile bezspornym jest, ?e prawo wspólnotowe nie narusza kompetencji pa?stw cz?onkowskich po pierwsze, w zakresie tre?ci nauczania i organizacji systemów edukacyjnych, jak równie? ich ró?norodno?ci kulturowej i j?zykowej (art. 149 ust. 1 WE) i po drugie, w zakresie tre?ci i organizacji ksza?cenia zawodowego (art. 150 ust. 1 WE), to jednak

przy wykonywaniu tej kompetencji państwa czonkowskie powinny przestrzegać prawa wspólnotowego, w szczególności za postanowień dotyczących swobodnego świadczenia usług (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Watts, pkt 92 i 147).

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

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

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

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

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

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

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

78 Po drugie, co się tyczy argumentu rządu niemieckiego, zgodnie z którym każdemu z państw czonkowskich zezwala się na czuwanie nad tym, aby przyznawanie pomocy przeznaczonej na pokrycie czesnego nie stało się nadmiernym obciążeniem, które mogłoby odbić się ogólnie na całości pomocy, jaka może zostać przyznana przez to państwo, z informacji przedstawionych przez ten rząd wynika, że nadmierne obciążenie finansowe związane jest z zdaniem z

rozszerzeniem ulgi podatkowej na czesne uiszczane na rzecz niektórych szkół połączonych w innym państwie członkowskim wynikałoby stąd, że kwoty pomocy pośrednio przyznane tym szkołom byłyby dużo wyższe od kwot przeznaczonych na instytucje oświatowe posiadające zezwolenie, dopuszczone lub uznane w Niemczech, ponieważ wskazane szkoły połączone w innym państwie członkowskim są zmuszone do samodzielnego finansowania poprzez czesne.

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

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

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

82 Mając na uwadze powyższe, na pytanie sądu krajowego należy udzielić odpowiedzi, że jeżeli podatnicy z danego państwa członkowskiego zapisują swe dzieci do szkoły połączonej w innym państwie członkowskim, której finansowanie jest zapewnione głównie ze środków prywatnych, art. 49 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, na mocy których istnieje możliwość uwzględnienia czesnego uiszczanego na rzecz niektórych prywatnych szkół połączonych na terytorium tego państwa jako wydatku szczególnego wpływającego na zmniejszenie podatku dochodowego, które jednak w sposób generalny wykluczają możliwość w przypadku czesnego uiszczanego na rzecz szkół prywatnych połączonych w innych państwach członkowskich.

*W przedmiocie zaistnienia przeszkody w swobodnym przemieszczaniu się obywateli Unii*

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

– Uwagi przedłożone Trybunałowi

84 Zdaniem rz?du niemieckiego art. 18 WE nie sprzeciwia si? takim przepisom jak § 10 ust. 1 pkt 9 EStG.

85 Na wypadek gdyby Trybuna? orzek?, ?e art. 49 WE nie ma zastosowania, Komisja podnosi, ?e wskazane przepisy naruszaj? prawa przyznane skar??cym w post?powaniu przed s?dem krajowym na mocy postanowie? art. 12 akapit pierwszy WE w zwi?zku z art. 18 ust. 1 WE.

– Odpowied? Trybuna?u

86 Zgodnie z orzecnictwem Trybuna?u status obywatela Unii powinien stanowi? podstawowy status obywateli pa?stw cz?onkowskich, pozwalaj?cy tym spo?ród nich, którzy znajduj? si? w tej samej sytuacji, na korzystanie w dziedzinie w?a?ciwej *ratione materiae* traktatu WE – z zastrze?eniem wyj?tków wyra?nie w tym wzgl?dzie przewidzianych – z takiego samego traktowania z punktu widzenia prawa bez wzgl?du na ich przynale?no?? pa?stwow? (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 20 wrze?nia 2001 r. w sprawie C?184/99 Grzelczyk, Rec. str. I?6193, pkt 31; z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C?224/98 D’Hoop, Rec. str. I?6191, pkt 28; z dnia 2 pa?dziernika 2003 r. w sprawie C?148/02 Garcia Avello, Rec. str. I?11613, pkt 22 i 23 oraz z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C?224/02 Pusa, Rec. str. I 5763, pkt 16).

87 W?ród sytuacji, które pozostaj? we w?a?ciwo?ci prawa wspólnotowego, znajduj? si? i te, które dotycz? korzystania z podstawowych swobód gwarantowanych w traktacie WE, w szczególno?ci w zakresie swobody przemieszczania si? i pobytu na terytorium pa?stw cz?onkowskich, o której mowa w art. 18 WE (zob. w szczególno?ci ww. wyroki: w sprawie Grzelczyk, pkt 33; w sprawie D’Hoop, pkt 29; w sprawie Garcia Avello, pkt 24, i w sprawie Pusa, pkt 17).

88 Poniewa? obywatel Unii powinien we wszystkich pa?stwach cz?onkowskich mie? zapewnione takie samo traktowanie wobec prawa, z jakiego korzystaj? obywatele tych pa?stw znajduj?cy si? w takiej samej sytuacji, niezgodne z prawem do swobodnego przemieszczania si? by?oby traktowanie tego obywatela w pa?stwie, którego obywatelstwo posiada, w sposób mniej korzystny, ni? gdyby nie skorzysta? on z wprowadzonych traktatem WE u?atwie? w zakresie przep?ywu (ww. wyroki: w sprawie D’Hoop, pkt 30; i w sprawie Pusa, pkt 18).

89 Te u?atwienia nie mog?yby by? w pe?ni skuteczne, gdyby obywatel pa?stwa cz?onkowskiego móg? zosta? powstrzymany od korzystania z nich przez przeszkody dotycz?ce jego pobytu w przyjmuj?cym pa?stwie cz?onkowskim, ustanowione przez ustawodawstwo pa?stwa cz?onkowskiego jego miejsca zamieszkania, które powoduj? zaistnienie niekorzystnej dla niego sytuacji tylko z tego powodu, ?e z nich skorzysta (zob. podobnie wyrok z dnia 7 lipca 1992 r. w sprawie C?370/90 Singh, Rec. str. I?4265, pkt 23; ww. wyroki: w sprawie D’Hoop, pkt 31; w sprawie Pusa, pkt 19 oraz wyrok z dnia 18 lipca 2006 r. w sprawie C?406/04 De Cuyper, Zb.Orz. str. I?6947, pkt 39).

90 Ucz?szczaj?c do instytucji o?wiatowej po?o?onej w innym pa?stwie cz?onkowskim, dzieci ma??onków Schwarz korzysta?y z prawa do swobodnego przemieszczania si?. Z wyroku z dnia 19 pa?dziernika 2004 r. w sprawie C?200/02 Zhu et Chen, Zb.Orz. str. I?9925, pkt 20 wynika, ?e nawet dziecko ma?oletnie mo?e korzysta? z prawa swobodnego przep?ywu osób oraz prawa pobytu, jakie daje prawo wspólnotowe.



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

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

93 Uregulowanie krajowe, takie jak w niniejszej sprawie, które stawia w mniej korzystnej sytuacji obywateli danego kraju z tego tylko powodu, że korzystają oni ze swobody przemieszczania się i pobytu w innym państwie członkowskim, stanowi ograniczenie swobód gwarantowanych przez art. 18 ust. 1 WE kałdemu obywatelowi Unii (ww. wyrok w sprawie De Cuyper, pkt 39 oraz wyrok z dnia 26 października 2006 r. w sprawie C-192/05 Tas-Hagen i Tas, Zb.Orz. str. I-10451, pkt 31).

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

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

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

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

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

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

### **W przedmiocie kosztów**

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

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

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

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

Podpisy

\* Język postępowania: niemiecki.