

**Zadeva C-76/05**

**Herbert Schwarz**

in

**Marga Gootjes-Schwarz**

proti

**Finanzamt Bergisch Gladbach**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Finanzgericht Köln)

„Člen 8a Pogodbe ES (po spremembi postal člen 18 ES) – Državljanstvo Unije – člen 59 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 49 ES) – Svoboda opravljanja storitev – Zakonodaja na področju dohodnine – Šolnina – Pravica do davčne olajšave, omejena na šolnino, plačano domačim zasebnim zavodom“

Sklepni predlogi generalne pravobranilke C. Stix-Hackl, predstavljeni 21. septembra 2006

Sodba Sodišča (veliki senat) z dne 11. septembra 2007

Povzetek sodbe

1. *Svoboda opravljanja storitev – Storitve – Pojem*

*(člen 50 ES)*

2. *Svoboda opravljanja storitev – Omejitve – Davčna zakonodaja*

*(člen 49 ES)*

3. *Državljanstvo Evropske unije – Pravica do prostega gibanja in prebivanja na ozemlju držav članic – Davčna zakonodaja*

*(člen 18 ES)*

1. Pouk, ki ga izvajajo nekateri zavodi, ki so del javnega izobraževalnega sistema in ki se v celoti ali pretežno financirajo z javnimi sredstvi, je izključen iz pojma „storitve“ v smislu člena 50 ES. Dejansko država s tem, da vzpostavi in ohranja tak javni izobraževalni sistem, ki ga na splošno financira javni proračun, ne pa učenci ali njihovi starši, nima namena zavezati se v odplačnih dejavnostih, ampak uresničiti svoje poslanstvo v razmerju do svojih prebivalcev na socialnem, kulturnem in izobraževalnem področju.

Vendar pouk, ki ga izvajajo šolski zavodi, ki se financirajo pretežno z zasebnimi sredstvi, zlasti jih financirajo študentje in njihovi starši, pomeni storitev v smislu člena 50 ES, ker je cilj, ki mu ti zavodi sledijo, ponudba storitve v zameno za plačilo. V tem pogledu ni nujno, da to zasebno financiranje zagotovijo predvsem učenci oziroma njihovi starši. Člen 50 ES ne zahteva, da storitev plačajo tisti, ki jo uporabljajo.

(Glej točke od 39 do 41.)

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

Taka ureditev ovira svobodo opravljanja storitev, ki je zagotovljena s členom 49 ES, s tem da odvrta davčne zavezance, ki prebivajo v zadevni državi članici, od tega, da bi šolali svoje otroke v šolah s sedežem v drugi državi članici. Poleg tega ovira tudi ponudbo izobraževanja zasebnih izobraževalnih zavodov s sedežem v drugih državah članicah, namenjeno otrokom davčnih zavezancev, ki prebivajo v prvi državi članici.

Nepriiznanje zadevne davčne olajšave za šolnino, plačano šolam s sedežem v drugi državi članici, ne more biti upravičeno s ciljem, zagotoviti pokritje stroškov delovanja zasebnih šol tako, da to ne bi predstavljalo nerazumnega bremena za državo, če bi bilo ta cilj mogoče doseči z manj škodljivimi sredstvi. Država članica, da bi se izognila prekomernemu finančnemu bremenu, lahko znesek davčne olajšave za šolnino omeji na določen znesek, ki ustreza davčni olajšavi, ki jo prizna ta država – upoštevajoč nekatere njeje lastne vrednote – za obiskovanje šol s sedežem na njenem ozemlju, kar bi bilo manj škodljivo sredstvo kot nepriiznanje zadevne davčne olajšave. Vsekakor se zdi, da je nesorazmerno popolnoma izključiti iz te davčne olajšave šolnino, plačano šolam s sedežem v drugi državi članici, neodvisno od tega, ali te šole izpolnjujejo objektivna merila, določena na podlagi nareel, lastnih vsaki državi članici, in ki bi omogočila določitev vrste šolnin, ki dajejo pravico do navedene davčne olajšave.

(Glej točke 66, 67, od 79 do 82 in točka 1 izreka.)

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

Taka zakonodaja ukinjuje tako, da neupravičeno prikrajša te otroke v razmerju do tistih, ki niso uporabili pravice prostega gibanja tako, da bi šli v šolo s sedežem v drugi državi članici, in krši pravice, ki so jim podeljene s členom 18(1) ES.

(Glej točki 98 in 99 ter točka 2 izreka.)

SODBA SODIŠÇA (veliki senat)

z dne 11. septembra 2007(\*)

„člen 8a Pogodbe ES (po spremembi člen 18 ES) – Državljanstvo Unije – člen 59 Pogodbe ES (po spremembi člen 49 ES) – Svoboda opravljanja storitev – Zakonodaja na področju dohodnine – Šolnina – Pravica do davčne olajšave, omejena na šolnino, plačano domačim zasebnim zavodom“

V zadevi C-76/05,

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

**Herbert Schwarz,**

**Marga Gootjes-Schwarz**

proti

**Finanzamt Bergisch Gladbach,**

SODIŠČE (veliki senat),

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

generalna pravobranilka: C. Stix-Hackl,

sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

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

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za H. Schwarza in M. Gootjes-Schwarz W. Meilicke, odvetnik,
- za nemško vlado M. Lumma in U. Forsthoff, zastopnika,
- za Komisijo Evropskih skupnosti K. Gross in R. Lyal, zastopnika,

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

izreka naslednjo

## **Sodbo**

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

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

## Nacionalni pravni okvir

3 ?len 7(4) temeljnega zakona Zvezne republike Nem?ije z dne 23. maja 1949 (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, v nadaljevanju: temeljni zakon) dolo?a:

„(4) Zagotovljena je pravica do ustanavljanja zasebnih šol. Zasebne šole, ki nadomestijo javne šole, morajo imeti odobritev države in zanje veljajo deželni zakoni. Odobritev se izda, ?e zasebne šole glede svojih u?nih ciljev, prostorov in znanstvene izobrazbe u?iteljev niso na nižji ravni kot javne šole in ne spodbujajo razlo?evanja u?encev glede na premoženjske razmere staršev. Odobritev se zavrne, ?e gospodarski in pravni položaj u?iteljev ni zadostno zagotovljen.“

4 ?len 10(1), to?ka 9, nemškega zakona o dohodnini v razli?ici, ki je veljala v ?asu dejstev iz spora o glavni stvari (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1997 I, str. 821, v nadaljevanju: EStG) dolo?a:

„Posebni izdatki [‘Sonderausgaben’], [ki omogo?ajo zmanjšanje dav?ne osnove za dohodnino], ?e ne gre niti za obratovalne stroške niti za stroške oglaševanja, so naslednji izdatki:

1. [...]

9. 30 % pla?ila, ki ga dav?ni zavezanec pla?a, da njegov otrok, za katerega ima pravico do olajšave za vzdrževanega otroka ali prejema družinski dodatek, obiskuje nadomestno šolo, ki jo je s ?lenom 7(4) temeljnega zakona priznala država ali je dovoljena z deželnim pravom, oziroma dopolnilno šolo splošnega izobraževanja, priznana z deželnim pravom, z izjemo pla?il za bivanje, oskrbo in prehrano.“

5 Poleg tega je dav?ni zavezanec v skladu s ?lenom 33(1) EStG na podlagi svojega predloga upravi?en do zmanjšanja dohodnine, ?e mora nositi ve?je stroške, kot jih nosi velika ve?ina dav?nih zavezancev z enakimi dohodki, ki so v enakem finan?nem in družinskem položaju.

### **Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odlo?anje**

6 V ?asu dejstev iz spora o glavni stvari sta zakonca Schwarz prebivala v Nem?iji, kjer sta bila skupaj zavezana za dohodnino. Tože?i stranki menita, da njuni trije otroci potrebujejo prilagojeno šolsko izobraževanje. Zato sta dva od svojih otrok, rojena v letih 1981 in 1986, vpisala v šolo s sedežem na Škotskem, ki je specializirana za spremljanje gluhih otrok, in sicer Cademuir International School (v nadaljevanju: Cademuir School), kateri sta pla?ala šolnino v letih 1998 in 1999.

7 Ker zakonca Schwarz najprej nista vložila dav?ne napovedi za navedeni leti, so pristojni organi pavšalno dolo?ili dav?no osnovo za njuno dohodnino. Zoper nanju naslovljeni odlo?bi o pavšalni odmeri davka sta pri Finanzamt vložila pritožbo.

8 V dav?nih napovedih, ki sta jih zakonca Schwarz vložila v okviru te pritožbe, sta kot posebne izdatke na podlagi ?lena 33(1) EStG za leti 1998 in 1999 primarno navedla razli?ne zneske šolnine, ki sta jih pla?ala zasebni šoli, ki sta jo obiskovala njuna otroka, in stroške sprejema v bolnico enega od njunih otrok.

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

10 V okviru pritožbenega postopka je Finanzamt 13. septembra 2001 izdal spremenjeni odlo?bi

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

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

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

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

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

„Ali je v nasprotju s členi 8a [...] (splošno prosto gibanje [državljanov Unije]), 48 [...] (prosto gibanje delavcev), 52 [...] (pravica do ustanavljanja) oziroma 59 [Pogodbe ES] [...] (svoboda opravljanja storitev), da se plačila šolnin nemškim šolam v skladu s členom 10(1), točka 9, [EStG] v različici, ki je veljala za leti 1998 in 1999, lahko kot posebni izdatki upoštevajo kot olajšava dohodnine, plačila šolnin šolam na preostalem ozemlju [Evropske] [skupnosti pa ne?“

#### **Vprašanje za predhodno odločanje**

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

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

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

#### *Upoštevne določbe Pogodbe ES*

#### Stališča, predložena Sodišču

18 Zakonca Schwarz sta na obravnavi najprej navajala, da se glede členov 18 ES, 39 ES in 43 ES opirata na stališče Komisije Evropskih skupnosti v okviru zadeve, v kateri je bila danes izdana sodba Komisija proti Nemčiji (C-318/05, še neobjavljena v ZOdl.), v skladu s katerim se te določbe

uporabljajo za zakonodajo, kot je v sporu o glavni stvari.

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

20 Zakonca Schwarz menita, da zasebne šole s sedežem v drugi državi ?lanici, kot je Cademuir School, opravljajo dejavnost ponudnika storitev odpla?no in da ni mogo?e izklju?iti, da so lahko tudi nemške šole, ki so subvencionirane na podlagi ?lena 10(1), to?ka 9, EStG, ponudniki storitev. Po njunem mnenju so zneski, ki so jih starši, ki so upravi?eni do zmanjšanja dav?ne osnove za 30 % šolnine v strogem smislu, dejansko pla?ali navedenim nemškim šolam, lahko višji od zneskov, pla?anih šoli s sedežem v drugi državi ?lanici, kot je Cademuir School.

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

22 Nato trdi, da dejavnost pou?evanja, ki jo izvršuje Cademuir School, ne spada na podro?je uporabe ?lena 49 ES. Svoboda opravljanja storitev naj bi predpostavljala obstoj gospodarske dejavnosti, kot naj bi izhajalo iz izrazov „storitve, ki se praviloma opravljajo za pla?ilo“ iz ?lena 50 ES.

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

24 Ta vlada meni, da ?eprav je pou?evanje, ki ga izvajajo srednješolski zavodi, ki so pretežno financirani z zasebnimi sredstvi, storitev v smislu ?lena 50 ES (glej sodbo z dne 7. decembra 1993 v zadevi Wirth, C-109/92, Recueil, str. I-6447, to?ka 17), pa zgolj iz dejstva, da je Cademuir School zasebna šola, ni mogo?e sklepati, da izvršuje gospodarsko dejavnost. Takšnega sklepa tudi ni mogo?e izvesti iz dejstva, da starši pla?ujejo šolnino. Pla?ilo pristojbin oziroma šolnine, da bi se v dolo?eni meri prispevalo k stroškom delovanja nacionalnega šolskega sistema, naj ne bi vplivalo na opredelitev izvrševane dejavnosti kot opravljanja storitev (v tem smislu glej zgoraj navedeni sodbi Humbel in Edel, to?ka 19, in Wirth, to?ka 15). Poleg tega nemška vlada poudarja, da predložitveni sklep ne navaja, ali se Cademuir School izklju?no ali pretežno financira z zasebnimi sredstvi (na primer s prispevki staršev) oziroma ali je pridobitna organizacija.

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

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

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

28 Po mnenju Komisije sta izobraževanje in vzgoja mladih lahko storitve. Iz sodb Humbel in Edel ter Wirth naj bi izhajalo, da je bistvena zna?ilnost storitev pou?evanja, ki se nudijo odpla?no, pla?ilo s strani u?enca ali druge osebe pristojbin, ki približno ustrezajo gospodarskim stroškom

použevanja. V enakem primeru bi ponudba storitve použevanja bila gospodarska dejavnost.

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

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

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

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

#### Odgovor Sodišča

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

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

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

36 Glede tega je treba najprej spomniti, da pravilno člen 50, tretji odstavek, ES navaja zgolj aktivno svobodo opravljanja storitev, v okviru katere se ponudnik napoti k prejemniku storitev, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da svoboda opravljanja storitev vključuje tudi pravico prejemnikov storitev, da gredo v drugo državo članico, v kateri se nahaja ponudnik, da bi tam prejeli te storitve (glej sodbo z dne 31. januarja 1984 v zadevi Luisi in Carbone, 286/82 in 26/83, Recueil, str. 377,

to?ki 10 in 16). V zadevi iz postopka v glavni stvari sta sporna nepriznanje dav?ne olajšave, ker ima obiskovana zasebna šola sedež v drugi državi ?lanici, in posledično možnost izkoristiti ponudbo izobraževanj, ki jih izvaja taka šola.

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

38 Odlo?eno je že bilo, da je v smislu zadnje navedene dolo?be bistvena zna?ilnost pla?ila dejstvo, da je pla?ilo gospodarska protivrednost zadevne storitve (glej zgoraj navedeno sodbo Humbel in Edel, to?ka 17; in sodbe z dne 12. julija 2001 v zadevi Smits in Peerbooms, C-157/99, Recueil, str. I-5473, to?ka 58; z dne 3. oktobra 2002 v zadevi Danner, C-136/00, Recueil, str. I-8147, to?ka 26; z dne 22. maja 2003 v zadevi Freskot, C-355/00, Recueil, str. I-5263, to?ka 55, ter z dne 26. junija 2003 v zadevi Skandia in Ramstedt, C-422/01, Recueil, str. I-6817, to?ka 23).

39 Sodiš?e je tako iz pojma „storitve“ v smislu ?lena 50 ES izklju?ilo pouk, ki ga izvajajo nekateri zavodi, ki naj bi bili del javnega izobraževalnega sistema in ki naj bi se v celoti ali pretežno financirali z javnimi sredstvi (v tem smislu glej zgoraj navedeni sodbi Humbel in Edel, to?ki 17 in 18, ter Wirth, to?ki 15 in 16). Sodiš?e je tako navedlo, da naj država s tem, da vzpostavi in ohranja tak javni izobraževalni sistem, ki ga na splošno financira javni prora?un, ne pa u?enci ali njihovi starši, ne bi imela namena zavezati se v odpla?nih dejavnostih, ampak uresni?iti svoje poslanstvo v razmerju do svojih prebivalcev na socialnem, kulturnem in izobraževalnem podro?ju.

40 Vendar je Sodiš?e odlo?ilo, da pouk, ki ga izvajajo šolski zavodi, ki se financirajo pretežno z zasebnimi sredstvi, zlasti jih financirajo študentje in njihovi starši, pomeni storitev v smislu ?lena 50 ES, ker je cilj, ki ga ti zavodi zasledujejo, ponudba storitve v zameno za pla?ilo (glej zgoraj navedeno sodbo Wirth, to?ka 17).

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

42 Iz navedb predložitvenega sodiš?a izhaja, da je bila gola šolnina, ki sta jo zakonca Schwarz pla?ala Cademuir School za svoja dva otroke, ocenjena na minimalno 10.000 DEM letno. Po mnenju nemške vlade naj bi bil ta znesek precej višji od zneska, ki ga zahtevajo zasebne šole s sedežem v Nem?iji, za katere se uporablja ?len 10(1), to?ka 9, EStG.

43 Ker predložitveni sklep ne vsebuje nobenega natan?nega podatka o na?inih financiranja in delovanja Cademuir School, mora v vsakem primeru nacionalno sodiš?e presoditi, ali se ta šola pretežno financira z zasebnimi sredstvi.

44 Dodati je treba, da za to, da bi dolo?ili, ali se ?len 49 ES uporablja za dejansko stanje kot je v postopku v glavni stvari, ni pomembno, ali šole s sedežem v državi ?lanici prejemnika storitve, v tem primeru v Zvezni republiki Nem?iji, ki imajo pooblastilo ali dovoljenje oziroma so priznane v tej državi v smislu ?lena 10(1), to?ka 9, EStG, nudijo storitve v smislu ?lena 50, prvi odstavek, ES ali ne.

45 V sodbi z dne 16. maja 2006 v zadevi Watts (C-372/04, ZOdl., str. I-4325, to?ka 90) v zvezi z zdravstvenimi storitvami, ki pomenijo storitve, je Sodiš?e presodilo, da se ?len 49 ES uporablja v



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

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

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

#### *Obstoj ovire za svobodo opravljanja storitev*

– Stališča, predložena Sodišču

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

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

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

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

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

53 Drugi?, nemška vlada navaja, da zavrnitev razširitve dav?ne olajšave, kot je v postopku v glavni stvari, na šolnino, pla?ano zasebnim šolam s sedežem v drugi državi ?lanici, opravi?uje dejstvo, da nemške šole, na katere se nanaša ?len 10(1), to?ka 9, EStG, in zasebne šole s sedežem v drugi državi ?lanici, kot je Cademuir School, niso v objektivno primerljivem položaju.

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

55 V zameno za zelo visoke kvalitativne in finan?ne zahteve, ki veljajo za nadomestne šole, odobrene na podlagi ?lena 7(4) temeljnega zakona, naj bi nemško ustavno pravo predvidelo soodvisno obveznost javnega financiranja. Po mnenju nemške vlade ima država pooblastilo za presojo glede zagotovitve na podlagi te dolo?be svoje obveznosti pomo?i zasebnim nadomestnim šolam. Ta pomo? naj bi bila ve?inoma v obliki neposrednih subvencij. Zasebne šole naj bi tako dobile okrog 80 % zneskov, pla?anih primerljivi javni šoli. ?len 10(1), to?ka 9, EStG naj bi konkretiziral to ustavno obveznost pomo?i in posredno, s pomo?jo dav?nih ugodnosti, priznanih na podlagi šolnine, podpiral odobrene šole.

56 Enako naj bi veljalo za šole, ki jih dovoljuje deželno pravo, ali dopolnilne šole splošnega izobraževanja, priznane s tem pravom. Po mnenju nemške vlade posebne zahteve, ki jih nalaga temeljni zakon, ne veljajo za te šole, in iz temeljnega zakona naj ne bi izhajala obveznost financiranja. Vendar pa naj bi dovoljenje dežele ali priznanje z deželnim pravom te šole podredilo enaki pravni ureditvi kot odobrene šole. Zaradi stroškov, ki naj bi bili posledica tega dovoljenja oziroma priznanja, naj bi obstajala za te šole tudi obveznost pomo?i države, ?eprav ta izhaja zgolj iz zakona.

57 Po mnenju nemške vlade naj v primeru Cademuir School ne bi obstajala enaka povezava med zahtevami države na eni strani in ustrezno javno podporo na drugi strani. Tak zavod naj bi zlasti ne bil podrejen obveznosti izogniti se izbiri u?encev na podlagi premoženjskega stanja staršev, ki bi vklju?evala pla?ilo šolnine, ki ne sme zadoš?ati za pokritje stroškov. Tako naj bi izpadel odlo?ilni element bremena, ki je na šolah iz ?lena 10(1), to?ka 9, EStG in ki bi upravi?eval pomo?, ki jo država dodeljuje navedenim šolam.

58 Nazadnje, po mnenju navedene vlade bi bila razširitev dav?ne ugodnosti na šolnino, pla?ano Cademuir School, v nasprotju z zahtevo iz ?lena 7(4), tretji stavek, temeljnega zakona, da se je treba izogniti izbiri u?encev na podlagi premoženjskega stanja staršev, in bi lahko privedla celo do o?itnega povišanja splošnega zneska olajšave, priznane na podlagi ?lena 10(1), to?ka 9, EStG.

59 Za zasebne šole iz ?lena 10(1), to?ka 9, EStG naj bi bila dolo?ena nizka šolnina, da bi se izognili izbiri u?encev glede na premoženjsko stanje njihovih staršev, tako da naj bi bil znesek posredne pomo?i, ki jo država daje tem šolam v obliki zmanjšanja dav?ne osnove za posebne stroške, ki so jih utrpeli starši u?encev, skromen. Druga?e naj bi veljalo za šolo, kot je Cademuir School, za katero naj bi bila šolnina o?itno višja od šolnine za navedene šole.

60 Glede tega nemška vlada opozarja, da je Sodišče v svoji sodbi z dne 15. marca 2005 v zadevi Bidar (C-209/03, ZOdl., str. I-2119, točka 56) odločilo, da mora vsaka država članica zagotoviti, da dodelitev pomoči za kritje stroškov za vzdrževanje študentov, ki prihajajo iz drugih držav članic, ne postane nerazumna obremenitev, ki bi lahko vplivala na celotno raven pomoči, ki jih ta država članica lahko dodeli. Enako bi moralo biti legitimno, da država članica priznanje davčne ugodnosti veže na merila, na podlagi katerih se je mogoče izogniti temu, da bi ta ugodnost presegla raven, ki jo država članica ocenjuje za potrebno.

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

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

63 Komisija meni, da ni razloga, ki bi lahko upravičil to kršitev člena 49 ES, saj lahko Zvezna republika Nemčija na podlagi prava Skupnosti svobodno določi, da je davčna olajšava za šolnino omejena na določene vrste šol ali na določene zneske, pod edinim pogojem, da davčna olajšava temelji na nepristranskih merilih in da je neodvisna od sedeža šole. Meni, da je navedena kršitev toliko hujša, ker sta razširjanje jezikov držav članic in spodbujanje mobilnosti študentov del izrecnih ciljev Skupnosti v skladu s členom 149(2), prva in druga alineja, ES.

– Odgovor Sodišča

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

82 Glede na zgoraj navedene ugotovitve je treba predložitvenemu sodišču odgovoriti, da je v primeru, ko davčni zavezanci ene države članice šolajo svoje otroke v šoli s sedežem v drugi

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

#### *Oviranje prostega gibanja državljanov Unije*

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

– Stališča, predložena Sodišču

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

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

– Odgovor Sodišča

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

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

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

89 Učinki teh ugodnosti ne bi mogli priti popolnoma do izraza, če bi bilo državljan države članice mogoče odvrniti od njihove uporabe z oviranjem njegovega bivanja v državi članici gostiteljici zaradi zakonodaje njegove matične države, ki ga kaznuje zaradi dejstva, da jih je uporabil (v tem smislu glej sodbo z dne 7. julija 1992 v zadevi Singh, C-370/90, Recueil, str. I-4265, točka 23; zgoraj navedeni sodbi D'Hoop, točka 31, in Pusa, točka 19, ter sodbo z dne 18. julija 2006 v zadevi De Cuyper, C-406/04, ZOdl., str. I-6947, točka 39).

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

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

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

93 Nacionalna zakonodaja, ki je za določene državljane manj ugodna zgolj zaradi tega, ker so uporabili svojo pravico prostega gibanja in prebivanja v drugi državi članici, pomeni omejitev pravic, ki jih člen 18(1) ES priznava vsakemu državljanu Unije (glej zgoraj navedeno sodbo De Cuyper, točka 39, ter sodbo z dne 26. oktobra 2006 v zadevi Tas-Hagen in Tas, C-192/05, ZOdl., str. I-10451, točka 31).

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

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

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

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

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

99 Posledično je treba predložitvenemu sodišču odgovoriti, da v primeru, ko davčni zavezanci ene države članice pošljejo svoje otroke na šolanje v šolo s sedežem v drugi državi članici, katere storitve niso pokrite s členom 49 ES, člen 18 ES nasprotuje ureditvi države članice, ki za davčne zavezance določa možnost, da kot posebne stroške, ki dajejo pravico do davčne olajšave za

dohodnino, uveljavljajo plačilo šolnine nekaterim šolam s sedežem na državnem ozemlju, vendar na splošno izključujejo to možnost za šolnino, plačano šoli s sedežem v drugi državi članici.

## **Stroški**

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

Iz teh razlogov je Sodiš?e (veliki senat) razsodilo:

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

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

Podpisi

\* Jezik postopka: nemš?ina.