

Kohtuasi C-318/05

Euroopa Ühenduste Komisjon

versus

Saksamaa Liitvabariik

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – EÜ artiklid 18, 39, 43 ja 49 – Tulumaksu käsitlevad õigusaktid – Koolituskulud – Õigus maha arvata üksnes siseriiklikele eraõppeasutustele tasutud koolituskulud

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Teenuste osutamise vabadus – Teenused – Mõiste*

(EÜ artikkel 50)

2. *Teenuste osutamise vabadus – Piirangud – Maksuõigusnormid*

(EÜ artikkel 49)

3. *Isikute vaba liikumine – Töötajad – Asutamisvabadus – Maksuõigusnormid*

(EÜ artiklid 39 ja 43)

4. *Euroopa Liidu kodakondsus – Õigus vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil – Maksuõigusnormid*

(EÜ artikkel 18)

1. Koolitus, mida pakuvad riiklikku haridussüsteemi kuuluvad asutused, keda täielikult või peamiselt rahastatakse riigi vahenditest, jääb EÜ artiklis 50 sätestatud teenuste mõiste alt välja. Üldreeglina riigieelarvest ja mitte õppijate või nende vanemate poolt rahastatava riikliku haridussüsteemi loomisel ja ülalpidamisel ei ole ju riigil kavatsust arendada tasulist tegevust, vaid ta täidab oma sotsiaalseid, kultuurilisi ja haridusalaseid ülesandeid oma elanike suhtes.

Seevastu koolitus, mida pakuvad haridusasutusi rahastatakse peamiselt eravahenditest, nimelt õppijate ja nende vanemate poolt, on teenus EÜ artikli 50 tähenduses, kuna nende asutuste eesmärk ongi pakkuda tasu eest teenuseid. Eravahenditest rahastamine ei tarvitse pärineda peamiselt õppijatelt või nende vanematelt. EÜ artikkel 50 ei nõua, et teenuse eest tasuksid need, kes seda teenust kasutavad.

(vt punktid 68–70)

2. Juhul kui liikmesriigi maksumaksjad panevad oma lapsed teises liikmesriigis asuvasse kooli, mida rahastatakse peamiselt eravahenditest, on esimene liikmesriik rikkunud EÜ artiklist 49 tulenevaid kohustusi, kui ta üldreeglina välistab sellises koolis käimisega seotud koolituskulude mahaarvamise erikuludena nii, et tekiks õigus vähendada tulumaksu.

Sellised õigusnormid piiravad EÜ artikliga 49 tagatud teenuste osutamise vabadust, kuna nende tagajärjel on pärsitud asjaomases liikmesriigis elavate maksumaksjate huvi panna oma lapsi teises liikmesriigis asuvasse koolidesse. Samuti piiravad need teistes liikmesriikides asuvate

eraõppeasutuste koolituspakkumisi, mis on mõeldud esimeses liikmesriigis elavate maksumaksjate lastele.

Teises liikmesriigis asuvatele koolidele tasutud koolituskulude puhul kõnealuse maksu vähendamise keeldumist ei saa õigustada eesmärgiga tagada erakoolide tegevuskulude katmine, ilma et see tooks riigile kaasa ebamõistlikku koormust, kuna seda eesmärki on võimalik saavutada vähem piiravate meetmete abil. Liikmesriik võib ju ülemäärase rahalise koormuse vältimiseks summat, mille võib koolituskuludena maha arvata, piirata teatud kindla määran, mis vastab maksu vähendamisele, mida see riik võimaldab talle olulistest väärtustest lähtudes seoses tema territooriumil asuvates koolides käimisega, mis oleks vähem piirav meede kui kõnealusest maksu vähendamise keeldumine. Ilmneb, et selle maksu vähendamise täielik välistamine koolituskulude puhul, mis on tasutud teises liikmesriigis asuvatele koolidele, on igal juhul eproportsionaalne, sõltumata sellest, kas need koolid vastavad objektiivsetele kriteeriumidele, mis on kehtestatud igale liikmesriigile omastest põhimõtetest lähtudes ja mis võimaldavad määratleda, millised koolituskulud annavad õiguse nimetatud maksu vähendamisele.

(vt punktid 80, 81, 97–100, 139, resolutsiooni punkt 1)

3. Liikmesriik on rikkunud EÜ artiklitest 39 ja 43 tulenevaid kohustusi, kui ta üldreeglina välistab teises liikmesriigis asuvas koolis käimisega seotud koolituskulude mahaarvamise erikuludena nii, et tekiks õigus vähendada tulumaksu.

Sellised õigusnormid asetavad ebasoodsasse olukorda nimelt need töötajad ja füüsilisest isikust ettevõtjad, kes on viinud oma elukoha üle asjaomasesse liikmesriiki või kes seal töötavad ja kelle lapsed käivad jätkuvalt teises liikmesriigis asuvas tasulises koolis. Samuti võivad need asetada ebasoodsamasse olukorda ka oma riigi kodanikud, kui nad viivad oma elukoha üle teise liikmesriiki, kus nende lapsed käivad tasulises koolis.

(vt punktid 116, 118, 121, 139, resolutsiooni punkt 1)

4. Juhul kui ühe liikmesriigi maksumaksjate lapsed käivad teises liikmesriigis koolis, mille teenustele ei laiene EÜ artikkel 49, siis on esimene liikmesriik rikkunud EÜ artiklist 18 tulenevaid kohustusi, kui ta üldreeglina välistab sellises koolis käimisega seotud koolituskulude mahaarvamise erikuludena nii, et tekiks õigus vähendada tulumaksu.

Need lapsed on selliste õigusnormide tagajärjel põhjendamatult seatud ebasoodsamasse olukorda kui lapsed, kes ei ole kasutanud oma õigust vabalt liikuda, minnes koolihariduse saamiseks teise liikmesriiki, ja need õigusnormid rikuvad nimetatud lastele EÜ artikli 18 lõikega 1 antud õigusi.

(vt punktid 137, 139, resolutsiooni punkt 1)

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

11. september 2007(*)

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – EÜ artiklid 18, 39, 43 ja 49 – Tulumaksu käsitlevad õigusaktid
– Koolituskulud – Õigus maha arvata üksnes siseriiklikele eraõppeasutustele tasutud koolituskulud

Kohtuasjas C-318/05,

mille esemeks on 17. augustil 2005 EÜ artikli 226 alusel esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: K. Gross ja R. Lyal, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Saksamaa Liitvabariik, esindajad: M. Lumma ja U. Forsthoff,

kostja,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, kodade esimehed P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (ettekandja) ja K. Lenaerts, kohtunikud J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič ja J. Malenovský,

kohtujurist: C. Stix-Hackl,

kohtusekretär: ametnik B. Fülöp,

arvestades kirjalikus menetluses ja 2. mai 2006. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 21. septembri 2006. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Euroopa Ühenduste Komisjon palub oma hagi Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Saksamaa Liitvabariik on üldreeglina välistanud õiguse teises liikmesriigis asuvas koolis käimisega seotud koolituskulud Einkommensteuergesetz'i 19. oktoobril 2002 avaldatud versiooni (tulumaksuseadus, *BGBI.* 2002 I, lk 4210, edaspidi „EStG”) § 10 lõike 1 punktis 9 sätestatud erikuluna maksustamisel maha arvata, siis on Saksamaa Liitvabariik rikkunud EÜ artiklitest 18, 39, 43 ja 49 tulenevaid kohustusi.

Asjassepuutuvad siseriiklikud õigusnormid

2 Saksa õigusaktide alusel laieneb ülalpeetavate laste ja peretoetusega kaasnev maksude vähendamine ka erakoolis käimisega seotud koolituskuludele. Kui koolitusega seotud täiendavad kulud on tingitud internaati majutamisest, annavad need õiguse EStG § 33a lõikes 2 sätestatud kindlasummalistele maksude vähendamistele seoses koolitusega. Sama kehtib ka välismaal koolis käimisest tingitud täiendavate kulude suhtes.

3 Koolituskulude erikuludena (*Sonderausgaben*) mahaarvamise kohta sätestab EStG § 10 lõike 1 punkt 9:

„Erikulud [mida võib tulumaksuga maksustatavast tulust maha arvata], kui need ei ole tegevuskulud ega ettevõtluskulud, on järgmised kulud:

1. [...]

9. 30% summast, mille maksumaksja on tasunud selle eest, et laps, kelle osas tal on õigus ülalpeetava lapse või peretoetusega kaasnevale maksu vähendamisele, käib põhiseaduse artikli 7 lõike 4 kohaselt riikliku koolitusloa saanud või liidumaa seaduse alusel lubatud asendavas koolis või liidumaa seadusega tunnustatud täiendavas üldhariduskoolis, arvestamata majutuse, järelevalve ja toitlustamiskulusid.”

4 Viidatud on 23. mai 1949. aasta Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland'i (Saksamaa Liitvabariigi põhiseadus, edaspidi „põhiseadus”) artikli 7 lõikele 4, mis sätestab:

„Hariduse andmine

[...]

(4) Erakoolide asutamise õigus on tagatud. Avalikke haridusasutusi asendavatel erakoolidel peab olema riiklik koolitusluba ja need alluvad liidumaade seadustele. Luba antakse, kui erakool ei jää oma õppekavadelt ja õppekeskkonnalt ega ka õpetajate teaduslikult kvalifikatsioonilt alla avalikele haridusasutustele ja kui selles ei soosita õppijate valimist nende vanemate jõukuse järgi. Luba ei anta, kui pedagoogide majanduslik ja õiguslik olukord ei ole nõutaval määral kindlustatud.”

Kohtueelne menetlus

5 Leides, et Saksamaa Liitvabariik on rikkunud EÜ artiklitest 18, 39, 43 ja 49 tulenevaid kohustusi, kuna ta on üldreeglina välistanud õiguse teises liikmesriigis asuvas koolis käimisega seotud koolituskulusid EStG § 10 lõike 1 punktis 9 sätestatud erikuluna maksustamisel maha arvata, algatas komisjon EÜ artikli 226 esimeses lõigus sätestatud rikkumismenetluse. Selle sätte alusel ja olles 19. juulil 2002 eelnevalt andnud Saksamaa Liitvabariigile võimaluse esitada oma seisukohad, esitas komisjon 7. jaanuaril 2004 põhjendatud arvamuse, kutsudes nimetatud liikmesriiki võtma arvamuse täitmiseks vajalikke meetmeid kahe kuu jooksul selle kättesaamisest.

6 Kuna komisjon ei jäänud rahule Saksamaa ametiasutuste vastusega põhjendatud arvamusele, esitas ta käesoleva hagi.

7 Vahepeal esitati eelotsusetaotlus küsimuses, kas sellised õigusnormid nagu EStG § 10 lõike 1 punkt 9 on ühenduse õigusega kooskõlas (täna tehtud otsus kohtuasjas C-76/05: Schwarz ja Gootjes-Schwarz, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata).

Hagi

8 Komisjon väidab oma hagiavalduses, et § 10 lõike 1 punkti 9 sätteid, mis piiravad koolituskulude mahaarvamise õigust, lubades seda vaid teatud Saksa koolides käimisega seotud kulude puhul, toovad asjaomastele maksumaksjatele kaasa soodsama maksustamise, kuna maksustatav tulu väheneb ja seega väheneb ka nende maksukoormus. Koolituskulud annavad õiguse maksu vähendamisele, kui need on tasutud koolidele, mis asendavad olemasolevat või asjaomase liidumaa poolt ette nähtud avalikku haridusasutust, riikliku koolitusloa saanud või selle liidumaa seaduse alusel lubatud koolidele, samuti täiendavatele koolidele, mis on asendavatest

koolidest erinevad Saksa õppeasutused, mida liidumaa seadus tunnustab kui täiendavaid üldhariduskooli.

9 Komisjon põhjendab oma hagi kinnitusega, et mahaarvamise õiguse piiramine koolituskuludega, mis on seotud teatud Saksa koolides käimisega, ei ole ühenduse õigusega kooskõlas. Selline piirang on vastuolus esiteks töötajate õigusega vabalt liikuda ja asutamisvabadusega (esimese väite esimene osa) ning teiseks Saksamaa ja teiste liidu kodanike üldise õigusega vabalt liikuda (esimese väite teine osa). Samuti piirab see teises liikmesriigis asuvate erakoolide ja Saksamaal elavate asjaomaste lapsevanemate õigust vabale teenuste osutamisele (teine väide). Lõpuks piirab see õigustamatult ka teistes liikmesriikides erakoolide asutamise vabadust (kolmas põhjendus).

10 Saksamaa Liitvabariik väidab kostja vastuses, et EStG § 10 lõike 1 punkti 9 õigusnormid on ühenduse õigusega kooskõlas. Need normid, mis laienevad vaid erakoolidele, mis vastavad põhiseaduses ja asjaomase liidumaa õigusaktides sätestatud tingimustele ja millele seetõttu on antud koolitusluba, mis on lubatud või tunnustatud, ei riku ei teises liikmesriigis asuvate erakoolide ega lapsevanemate õigust vabale teenuste osutamisele. Need normid ei kahjusta mitte mingil viisil töötajate õigust vabalt liikuda, asutamisevabadust ega lapsevanemate üldist õigust vabalt liikuda. Samuti ei riku need teises liikmesriigis asuvate erakoolide asutamisevabadust.

11 Komisjon jääb oma repliigis täiel määral hagiavalduses esitatud nõuete juurde.

12 Ta toob esile, et Saksamaa Liitvabariik käsitleb kostja vastuses peaaegu eranditult vaid teenuste osutamise vabaduse võimalikku rikkumist. Töötajate liikumisvabadust, asutamisevabadust või asjaomaste lapsevanemate üldist õigust vabalt liikuda, samuti teises liikmesriigis asuvate erakoolide asutamiseõigust käsitlevate EÜ asutamislepingu sätete võimalikku rikkumist eitatakse, esitamata ühtki põhjendust. Komisjon märgib, et teenuste osutamise vabadus on muude põhivabaduste suhtes täiendav vabadus, leiab seejärel, et niisugused argumendid ei vii järeldusteni, ja viitab oma hagiavalduse punktidele, milles ta toob üksikasjalikult esile vaba liikumisega seotud muude õiguste rikkumise.

13 Komisjon täpsustab teenuste osutamise vabadust käsitledes, et ta möönis oma hagiavalduses, et Saksamaal koolitusloa saanud, tunnustatud või lubatud erakoolide saadud koolituskulude summa võib olla liiga väike selleks, et nende koolide osutatud teenuseid võiks pidada tasulisteks. Ta on siiski maininud võimalust, et eraorganisatsioon kannab kõik koolituskuludega katmata kulud.

14 Seoses sellega viitab komisjon 12. augusti 1999. aasta kohtuotsusele (*BSTBl.* 2000, II, lk 65), milles Bundesfinanzhof leidis, et abi, mida lapsevanemad andsid erakooli toetavale ühingule, on teenustasu ja mitte annetus, mida võiks maksustamisel maha arvata. Nii oleks see ka juhul, kui koolituskuludena makstav summa on nii väike, et kool saab oma tegevust jätkata ainult tänu tugiühingu antud abile. Siis ei ole võimalik teha vahet kooli juhtkonnale tasutud koolituskulude ja sellelt ühingult saadud annetuste vahel.

15 Komisjon teeb sellest järelduse, et kui selline ühing toetab Saksa erakooli, tuleb selle kooli poolt osutatud teenuste tasulisust hinnata, arvestades lisaks koolituskuludele sõna otseses tähenduses ka nimetatud ühingule makstud toetusi. Selles erakoolis pakutav koolitus võib olla tasu eest osutatav teenus, kui lähtuda koolituskulude ja tugiühingule makstud toetuste kogusummast, sest need toetused võivad olla märkimisväärsed, kuna neile ei laiene kohustus hoiduda õppijate valimisest nende jõukuse järgi.

16 Komisjon leiab seejärel, et Saksamaa Liitvabariigi argumendid, millega ta püüab õigustada asjassepuutuvaid õigusnorme, ei vii järeldusteni. Tema hinnangul ei erine teistes liikmesriikides

asuvad erakoolid Saksa koolidest niivõrd, et maksustamisel tuleks neile makstavaid koolituskulusid üldjuhul erinevalt kohelda.

17 Vasturepliigis jääb Saksamaa valitsus seisukohale, mille ta esitas kostja vastuses. Vaidluse keskmes on tema sõnul teenuste osutamise vabadus. Saksamaa Liitvabariigile ei saa teha ülesandeks väljaspool oma territooriumi asuvate erakoolide rahalist toetamist, kuna liikmesriik on õigustatud andma riiklike toetusi vaid oma vastutusallas. Teises liikmesriigis asuvaid erakoole ei diskrimineerita, kui riik ei laienda oma riiklike toetuste andmist kogu Euroopale.

18 Tuleb täpsustada, et Saksamaa valitsus märkis oma kirjalikes menetlusdokumentides ja hiljem ka kohtuistungil, et koolituskuludel, mis on tasutud teistes liikmesriikides asuvatele Saksa koolidele ja samuti EStG § 10 lõike 1 punkti 9 kohaldamisalasse kuuluvate Euroopa ühenduste ametnike ja teenistujate lastele mõeldud koolidele (edaspidi „Euroopa koolid”), on oma eripära.

19 Bundesfinanzhof leidis oma 14. detsembri 2004. aasta kohtuotsuses (XI R 32/03), et EStG § 10 lõike 1 punkti 9 alusel võib erikuludena maha arvata koolituskulud, mis on tasutud teises liikmesriigis asuvale Saksa koolile, mida on tunnustanud liidumaade haridus- ja kultuuriministrite alaline kogu. Samuti tuleneb Bundesfinanzhofi 5. aprilli 2006. aasta kohtuotsusest (XI R 1/04), et teises liikmesriigis asuvate Euroopa koolide staatus vastab Saksa riigilt koolitusloa saanud kooli staatusele, mistõttu neile koolidele koolituskulusid tasunud maksumaksjatel on õigus maksu vähendamisele EStG sama sätte kohaselt erandina reeglist, mille kohaselt teistes liikmesriikides asuvatele erakoolidele tasutud koolituskulusid ei loeta erikuludeks, mis annavad õiguse sellisele vähendamisele.

20 Seega on ebatäpne väita, nagu seda teeb komisjon, et kõikides teistes liikmesriikides asuvates koolides käimisega seotud koolituskulude mahaarvamine erikuludena EStG § 10 lõike 1 punkti 9 alusel on välistatud.

21 Komisjon võtab teadmiseks Bundesfinanzhofi kohtupraktikast tulenevad erandid, mida Saksamaa valitsus peab olulisteks. See kohtupraktika võimaldab ära hoida kahju, mis Saksa koolidel ja Euroopa koolidel tekkis seetõttu, et nad asuvad väljaspool Saksamaa territooriumi, kuid teises liikmesriigis asuvate erakoolide diskrimineerimine jätkub.

Esialgused märkused seoses EÜ artikliga 18 ja liidu kodanike üldise õigusega vabalt liikuda

Poolte argumendid

22 Komisjoni hinnangul rikuvad EStG § 10 lõike 1 punkti 9 õigusnormid asjaomaste lapsevanemate liikumisvabadusega seotud õigusi, nimelt liidu kodanike üldist õigust vabalt liikuda.

23 Esiteks võivad need normid rikkuda teistest liikmesriikidest pärit lapsevanemate õigust asuda isiklikel põhjustel Saksamaale elama. Ebasoodsam maksualane kohtlemine, mis võib neile osaks saada, kui nad soovivad jätkata oma laste koolitamist päritoluriigis, võib pärssida nende elama asumist Saksamaale. Igal juhul muudetakse nende elama asumine sellesse liikmesriiki raskemaks.

24 Teiseks võivad ebasoodsama kohtlemise all kannatada Saksa kodanikud, kes jäävad Saksamaal täies ulatuses maksukohustuslasteks ja elavad samal ajal teises liikmesriigis, kui nad otsustavad panna oma lapsed selles teises liikmesriigis asuvasse kohalikku erakooli, Saksa kooli või Euroopa kooli.

25 Kolmandaks võivad Saksamaal elavad Saksa kodanikud, kelle lapsed käivad teistes liikmesriikides asuvates erakoolides, samuti tugineda üldisele õigusele vabalt liikuda. Komisjon

leiab, et need lapsevanemad on seda õigust kasutanud oma laste kaudu, kusjuures asjaolu, et lapsed elavad seaduslikult teises liikmesriigis ainsa eesmärgiga saada seal üldharidust, ei ole sellega vastuolus.

26 EÜ artikli 12 lõikest 1 ja EÜ artikli 18 lõikest 1 tuleneb nende koostoimes, et niipea kui nad on kas või kaudselt oma laste kaudu kasutanud oma õigust vabalt liikuda, võivad asjaomased Saksa kodanikud oma õigusele tuginedes nõuda samasugust kohtlemist nagu teiste Saksa kodanike puhul.

27 EÜ artikli 18 sellised rikkumised on õigustamatud.

28 Komisjon väidab selle kohta, et EStG § 10 lõike 1 punkt 9 ei sätesta objektiivset kriteeriumi, mis võimaldaks määratleda, millistel juhtudel Saksa koolidele ja teistes liikmesriikides asuvatele koolidele tasutud koolituskulud võib tulumaksuga maksustatavast tulust maha arvata. Selle sätte kohaselt sõltub mahaarvamine ainuüksi asjaolust, kas asjassepuutuval erakoolil on Saksamaa koolitusluba või on ta seal tunnustatud. Määrava tähtsusega tingimuseks mahaarvamise puhul osutub asjaolu, et asjassepuutuv erakool asuks Saksamaal. Kõik teistes liikmesriikides asuvad koolid on mahaarvamise õiguse puhul automaatselt välistatud, sõltumata sellest, kui suured on nende nõutavad koolituskulud, st isegi siis, kui kool tegutseb üldjoontes samamoodi kui Saksamaal tunnustatud või koolitusloa saanud erakool.

29 Ei ole ühtki objektiivset põhjust seada maksusoodustuse andmine sõltuvusse Saksamaa Liitvabariigi territooriumil asuvas erakoolis käimisest, sest liikmesriigil on ühenduse õiguse kohaselt voli piirata koolituskulude mahaarvamise õigust teatud liiki õppeasutuste või teatud piirsumma järgi. Selleks on lihtsalt vaja lubada mahaarvamist objektiivsete kriteeriumide alusel ja mitte sõltuvalt kooli asukohast.

30 Komisjon teeb sellest järelduse, et EStG § 10 lõike 1 punkt 9 rikub Saksa kodanike ja teiste liidu kodanike EÜ artiklist 18 tulenevat üldist õigust vabalt liikuda.

31 Saksamaa valitsus vaidlustab argumendid, mille kohaselt EStG § 10 lõike 1 punkt 9 rikub asjaomaste lapsevanemate üldist õigust vabalt liikuda. Kui selle õiguse kohaldamisala ongi riivatud, on riive igal juhul õigustatud objektiivsete erinevustega EStG selles sättes osutatud Saksa erakoolide ja teistes liikmesriikides asuvate erakoolide vahel.

Euroopa Kohtu hinnang

32 Küsimuses, kas EÜ artikkel 18 on asjassepuutuvate siseriiklike õigusnormide suhtes kohaldatav, tuleb meenutada, et kindlalt väljakujunenud kohtupraktika kohaselt leiab EÜ artikkel 18, mis sätestab üldiselt liidu iga kodaniku õiguse vabalt liikuda ja viibida liikmesriikide territooriumil, konkreetsema väljenduse teenuste osutamise vabadust tagavates erisätetes (6. veebruari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-92/01: Stylianakis, EKL 2003, lk I-1291, punkt 18, ja 11. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-208/05: ITC, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 64).

33 Seega juhul, kui asjassepuutuvad siseriiklikud õigusnormid kuuluvad EÜ artikli 49 kohaldamisalasse, ei ole Euroopa Kohtul vaja EÜ artikli 18 tõlgendamise kohta otsust teha (vt eespool viidatud kohtuotsused Stylianakis, punkt 20, ja ITC, punkt 65).

34 Otsuse tegemine EÜ artikli 18 lõike 1 kohta on niisiis vajalik vaid selles osas, milles asjassepuutuvad õigusnormid ei kuulu EÜ artikli 49 kohaldamisalasse.

35 Samamoodi leiab EÜ artikkel 18, mis sätestab üldiselt liidu iga kodaniku õiguse vabalt

liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil, asutamisvabaduse osas konkreetsema väljenduse EÜ artiklis 43 ja töötajate liikumisvabaduse osas EÜ artiklis 39 (26. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?345/05: komisjon vs. Portugal, EKL 2006, lk I-10633, punkt 13, ja 18. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C?104/06: komisjon vs. Rootsi, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 15).

36 Seega juhul, kui asjassepuutuvad siseriiklikud õigusnormid kuuluvad EÜ artiklite 39 või 43 kohaldamisalasse, ei ole Euroopa Kohtul vaja EÜ artikli 18 tõlgendamise kohta otsust teha.

37 Niisiis tuleb esmalt uurida, kas EStG § 10 lõike 1 punktiga 9 kehtestatud siseriiklikud õigusnormid on vastuolus EÜ artikliga 49, mida pooled oma märkustes peamiselt käsitlesid (teine väide), ja teiseks, kas need õigusnormid on vastuolus EÜ artiklitega 39 ja/või 43 (esimese väite esimene osa ja kolmas väide).

Teine väide, mis käsitleb teenuste osutamise vabaduse piiramist

Poolte argumendid

38 Komisjoni väitel rikuvad EStG § 10 lõike 1 punkti 9 õigusnormid teenuste osutamise vabadust, mille kandjaiks on nii Saksamaal elavad maksumaksjad, kes soovivad panna oma lapsed õppima teises liikmesriigis asuvasse erakooli, kui ka teises liikmesriigis asuvad erakoolid, kes soovivad pakkuda oma teenuseid Saksamaal elavatele maksumaksjatele.

39 Esiteks piiravad vaidlusalused õigusnormid „passiivset” teenuste osutamise vabadust (teenuste kasutamine), mida kohtupraktikas on juba pikka aega tunnustatud. Kirjeldatud olukorras lähivad teenuse kasutajad ehk Saksamaal elavate maksumaksjate lapsed teenusepakkuja juurde, kelleks antud juhul on teises liikmesriigis asuv erakool.

40 See puudutab ka „aktiivset” teenuste osutamise vabadust, mille kandjaiks on teistes liikmesriikides asutatud erakoolid. Vaidlusalusest mahaarvamise korrast tingituna on maksumaksjad, kelle lapsed käivad teises liikmesriigis asuvas erakoolis, ebasoodsamas olukorras võrreldes nendega, kes valivad Saksa erakooli. Teises liikmesriigis asuvaltel eraõppeasutustel on seega raskem oma teenuseid Saksa klientidele edukalt pakkuda. Piiriüleste koolitus- ja haridusteenuste osutamine on seega ebasoodsam kui puhtalt riigisiseste teenuste osutamine.

41 Komisjon sõnul võib noorte õpetamine ja koolitamine olla teenuste osutamine, nagu ilmneb Euroopa Kohtu praktikast.

42 Nii nähtub 27. septembri 1988. aasta otsusest kohtuasjas 263/86: Humbel ja Edel (EKL 1988, lk 5365, punkt 18) ning 7. detsembri 1993. aasta otsusest kohtuasjas C?109/92: Wirth (EKL 1993, lk I-6447, punkt 17), et tasuliste teenuste osutamise iseloomulik tunnus on see, et õppija või mõni kolmas isik tasub koolituskulud, mis olulisel määral katavad õpetamise maksumuse. Sellisel juhul on koolitusteenuse pakkumine äritegevus.

43 Selle institutsiooni arvates ei saa seevastu pidada tasuliste teenuste osutamiseks õpetamist avalikes haridusasutustes, mis täidavad riigi sotsiaalpoliitilisi ülesandeid ja mille maksumuse tasub põhisias riik. Asjaolu, et koolituskulud tasudes võib õppija võtta osa kuludest enda kanda, ei ole piisav sellise järelduse tegemiseks.

44 Komisjon leiab, et osutatud teenuste tasulisust hinnates ei saa võtta aluseks üksnes Saksamaa seaduste järgi eelistatud erakoolide olukorra uurimist, vaid arvestada tuleb ka teistes liikmesriikides asuvaid erakoole, kellele EStG § 10 lõike 1 punktis 9 ette nähtud soodustust ei anta.

45 Teistes liikmesriikides on erakoolide tegevus osaliselt hoopis teisiti korraldatud kui Saksamaal. On erakoole, mis tulevad toime ilma riigi abita või mida juhitakse nagu äriühinguid. Need õppeasutused osutavad vaieldamatult tasulisi teenuseid. Komisjon leiab, et kui EStG § 10 lõike 1 punktis 9 sätestatud maksusoodustuse andmisel on üldreeglina välistatud teises liikmesriigis asuvad erakoolid, siis võib see õigusnorm takistada teises liikmesriigis asuvatel tulundusettevõttena tegutsevatel koolidel piiriülest teenuste osutamist.

46 See, kas teises liikmesriigis asuv erakool Saksa õigusaktidega kehtestatud nõuetele vastab või mitte, ei oma tähtsust. Kuna ükski neist erakoolidest ei saa vastata EStG § 10 lõike 1 punktis 9 seatud tingimustele, siis leiab komisjon, et ei ole mõtet teha vahet teistes liikmesriikides asuvate erakoolide vahel selle järgi, kas need on teoreetiliselt sarnased Saksa erakoolidega, et teha kindlaks, kas neid diskrimineeritakse või mitte.

47 Koolide hulgas, millele vaidlusaluse korra kohaselt eeliseid ei anta, on igal juhul õppeasutusi, mida rahastatakse vaid tasutud koolituskuludest ja majanduslikust kõrvaltegevusest ja mis seega vaieldamatult osutavad tasulisi teenuseid. Neile osaks saav diskrimineerimine on teenuste osutamise vabaduse rikkumine.

48 Komisjoni hinnangul on teenuste osutamise vabaduse rikkumine õigustamatu. Selles osas viitab ta argumentidele, millele ta tugines üldist liikumisvabadust käsitledes. Ta lisab, et EÜ artiklist 49 tulenevate kohustuste rikkumine on sedavõrd raskem, et EÜ artikli 149 lõike 2 esimeses ja teises taandes on Euroopa Ühenduse eesmärkide hulgas sõnaselgelt esitatud liikmesriikide keelte levitamine ja õppijate liikuvuse ergutamine.

49 Saksamaa valitsus rõhutab eelkõige, et käesolevas asjas ei ole tegemist teenuste osutamise vabaduse piiramisega, kuna teenuste osutamise vabaduse kasutamise eeldused ei ole täidetud. Teise võimalusena väidab ta, et teenuste osutamise vabaduse võimalik piirang oleks igal juhul õigustatud.

50 Esiteks leiab nimetatud valitsus, et teenuste osutamise vabaduse kasutamise eeldused ei ole täidetud, kuna EStG § 10 lõike 1 punktis 9 sätestatud nõuetele vastavad koolid ei osuta teenuseid asutamislepingu tähenduses.

51 Teenuste osutamise vabadus eeldab majandustegevust, nagu nähtub EÜ artikli 50 väljendist „tasuline tegevus”. Eespool viidatud kohtuotsuses Humbel ja Edel leidis Euroopa Kohus, et tasulisuse olemuslik tunnus, mis seisneb selles, et tasu on majanduslik vastusooritus kõnealuse teenuse eest, puudub riikliku haridussüsteemi raames pakutava õppe puhul.

52 Saksamaa valitsuse sõnul ei saa ainuüksi kooli eraõiguslikust olemusest järeldada, et ta arendab majandustegevust ja osutab teenuseid EÜ artiklite 49 ja 50 tähenduses. Euroopa Kohtu praktikast ilmneb, et asjaolu, et lapsevanemad tasuvad koolituskulusid, võttes teatud osa süsteemi tegevuskuludest enda kanda, ei mõjuta selle tegevuse liigitamist teenuste osutamise mõistest lähtudes (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Humbel ja Edel, punkt 19, ning kohtuotsus Wirth, punkt 15).

53 Nimetatud valitsuse arvates tuleb Euroopa Kohtu praktikas väljendatud põhimõtetest lähtudes sedastada, et EStG § 10 lõike 1 punktis 9 osutatud Saksa koolid ei osuta tasulisi teenuseid EÜ artiklite 49 ja 50 tähenduses ja et koolitus, mida pakuvad neile koolidele vastavad

teistes liikmesriikides asuvad koolid, ei ole samuti teenuste osutamine mainitud artiklite tähenduses.

54 Teiseks väidab Saksamaa valitsus, et teenuste osutamise vabaduse piiramine oleks igal juhul mitmes suhtes õigustatud.

55 Selle valitsuse sõnul ei saa teenuste osutamise vabadus luua kohustust rahastada teise liikmesriigi haridussüsteemi kuuluvaid haridusasutusi. Hariduspoliitika kuulub iga riigi peamiste ülesannete hulka ja selle korraldamine on liikmesriikides suuresti erinev.

56 Kuna Saksamaa Liitvabariik ei saa mõjutada teistes liikmesriikides asuvate erakoolide korraldamist ega eelkõige neis järgitavaid õppekavasid, siis ei saa tal olla kohustust toetada nende koolide tegevust oma saadaolevatest maksutuludest loobumisega.

57 Nimetatud valitsus väidab ühtlasi, et teenuste osutamise vabaduse põhimõtte ei saa kohustada Saksamaa Liitvabariiki laiendama EStG § 10 lõike 1 punkti 9 alusel antavat maksusoodustust teises liikmesriigis asuvatele erakoolidele tasutud koolituskuludele. Selle kohustuse puudumisest tulenev erinev maksualane kohtlemine on õigustatud, kuna teises liikmesriigis asuvad koolid, kes osutavad teenuseid EÜ artiklite 49 ja 50 tähenduses, on objektiivselt erinevad Saksa koolidest, milles käimine annab õiguse EStG § 10 lõike 1 punktis 9 sätestatud maksusoodustusele.

58 Esiteks ei tegutse viimati nimetatud koolid nagu äriühingud, erinevalt teises liikmesriigis asuvatest erakoolidest, kui neil oleks teenuste osutamise vabadus. Sellised teises liikmesriigis asuvad erakoolid vastaksid täpselt Saksa erakoolidele, kellele EStG § 10 lõike 1 punkti 9 alusel abi ei anta. Saksamaa Liitvabariigi otsusest anda osutatud sätte alusel abi üksnes koolidele, mis oma koolitust pakkudes täidavad riiklikke ülesandeid hariduse andmisel, kuuluvad riiklikku haridussüsteemi ega toimi seega ärisuhetes, ei saa mööda minna teenuste osutamise vabaduse põhimõttele tuginedes.

59 Teiseks leiab Saksamaa valitsus, et EStG § 10 lõike 1 punkti 9 õigusnormid tähendavad riigiabi, millega osaliselt hüvitatakse selles sättes osutatud koolide tehtud kulutusi. Põhiseaduses on sätestatud riigi kohustus anda nimetatud koolidele rahalist abi, mis korvaks neile esitatud nõudmisi. Seda abi antakse suures osas otsetoetustena. Kõnealused koolid saavad ligikaudu 80% summadest, mida makstakse sarnastele avalikele koolidele. EStG § 10 lõike 1 punkt 9 täpsustab seda põhiseaduslikku abi andmise kohustust, lubades Saksa riigil mainitud koolide kaudselt toetada koolituskuludega seotud maksusoodustuste andmise teel.

60 Teises liikmesriigis asuvate erakoolide puhul, kes osutavad teenuseid EÜ artiklite 49 ja 50 tähenduses, puudub seos kõnealuse riigi esitatud nõudmiste ja sellele vastava riikliku toetuse vahel. Saksa riik ei esita neile koolidele mingeid nõudmisi ja tal ei lasu mingit kohustust neid rahaliselt toetada.

61 Kolmandaks, kui Saksamaa Liitvabariik oleks kohustatud andma EStG § 10 lõike 1 punktis 9 sätestatud maksusoodustust nõutavate koolituskulude suurusele vaatamata, annaks ta eelise koolidele, kes oma suurte koolituskulude abil valivad õppijaid nende vanemate jõukuse järgi. Peale selle tuleks tal anda neile koolidele suuremat abi kui koolidele, milles õppimine annab õiguse kõnealusele maksusoodustusele, kuna need nõuavad märksa suuremat koolituskulu kui viimati nimetatud koolid.

62 Neljandaks, teises liikmesriigis asuvatele erakoolidele tasutud koolituskuludega seotud maksusoodustuse andmise kohustus toob kaasa EStG § 10 lõike 1 punktis 9 sätestatud maksude vähendamise kogusumma ilmse suurenemise.

63 Euroopa Kohus leidis 15. märtsi 2005. aasta otsuses kohtuasjas C-209/03: Bidar (EKL 2005, lk I-2119, punkt 56), et iga liikmesriik võib jälgida, et teistest liikmesriikidest tulevatele õppijatele antav toimetulekutoetus ei muutuks ebamõistlikuks koormaks, millel võiksid olla tagajärjed selles riigis võimaldatava toetuse kogumahule. Saksamaa valitsus leiab, et liikmesriigil on samasugune legitiimne õigus seada maksusoodustuse andmise tingimusi, mis võimaldavad ära hoida selle soodustuse vähenemise allapoole taset, mida liikmesriik peab vajalikuks.

64 Viiendaks on teatavatele Saksamaal asuvatele erakoolidele tasutud koolituskuludega seotud maksusoodustuse andmine õigustatud, kuna neil koolidel on koolitusluba, nad on lubatud või tunnustatud. Teises liikmesriigis asuvatele erakoolidele põhimõtteliselt vastavat luba ei anta ja neid ei tunnustata (välja arvatud erijuhtudel, mis on seotud teises liikmesriigis asuvate Saksa koolide ja Euroopa koolidega). Saksa haridusala ametiasutuste teostatav järelevalve piirdub põhimõtteliselt ainult Saksamaa territooriumil asuvate koolidega.

Euroopa Kohtu hinnang

65 Mis puudutab teenuste osutamise vabadust käsitlevate asutamislepingu sätete kohaldatavust vaidlusaluste maksuõigusnormide suhtes, siis tuleb meenutada, et kuigi EÜ artikli 50 kolmandas lõigus on mainitud üksnes aktiivset teenuste osutamise vabadust, mille raames teenuse osutaja läheb teenusesaaja juurde, tuleneb kindlalt väljakujunenud kohtupraktikast, et teenuste osutamise vabadus hõlmab teenusesaajate vabadust minna teenuste saamiseks teise liikmesriiki, kus asub teenuse osutaja (vt 31. jaanuari 1984. aasta otsus liidetud kohtuasjades 286/82 ja 26/83: Luisi ja Carbone, EKL 1984, lk 377, punktid 10 ja 16). Antud juhul tuleb liikmesriigil oma asjassepuutuvaid siseriiklikke õigusnorme kohaldades keelduda maksu vähendamisest teises liikmesriigis asuvas erakoolis käimise tõttu. Teenuste osutamise vabaduse põhimõtte puudutab seega võimalust saada koolitust, mida pakub teises liikmesriigis asuv erakool.

66 Siiski tuleb kontrollida, kas koolituse pakkumise eesmärk on teenuste osutamine. Selleks on vaja uurida, kas teises liikmesriigis asuva erakooli pakutav koolitus on „tavaliselt tasuline tegevus” vastavalt EÜ artikli 50 esimesele lõigule.

67 Selle sätte kohta on juba tehtud kohtuotsus, mille kohaselt tasulisuse olemuslik tunnus seisneb selles, et tasu on majanduslik vastusooritus kõnealuse teenuse eest (vt eespool viidatud kohtuotsus Humbel ja Edel, punkt 17; 12. juuli 2001. aasta otsus kohtuasjas C?157/99: Smits ja Peerbooms, EKL 2001, lk I-5473, punkt 58; 3. oktoobri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-136/00: Danner, EKL 2002, lk I-8147, punkt 26; 22. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C?355/00: Freskot, EKL 2003, lk I-5263, punkt 55, samuti 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C?422/01: Skandia ja Ramstedt, EKL 2003, lk I-6817, punkt 23).

68 Nii on Euroopa Kohus jätnud EÜ artiklis 50 sätestatud teenuste mõiste alt välja koolituse, mida pakuvad riiklikku haridussüsteemi kuuluvad teatud asutused, keda täielikult või peamiselt rahastatakse riigi vahenditest (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Humbel ja Edel, punktid 17 ja 18, samuti kohtuotsus Wirth, punktid 15 ja 16). Euroopa Kohus on seega täpsustanud, et riigil ei olnud üldreeglina riigieelarvest ja mitte õppijate või nende vanemate poolt rahastatava riikliku haridussüsteemi loomisel ja ülalpidamisel kavatsust arendada tasulist tegevust, vaid ta täitis oma sotsiaalseid, kultuurilisi ja haridusalaseid ülesandeid oma elanike suhtes.

69 Euroopa Kohus on seevastu leidnud, et koolitus, mida pakuvad haridusasutusi

rahastatakse peamiselt eravahenditest, nimelt õppijate ja nende vanemate poolt, on teenus EÜ artikli 50 tähenduses, kuna nende asutuste eesmärk ongi pakkuda tasu eest teenuseid (eespool viidatud kohtuotsus Wirth, punkt 17).

70 Seoses sellega tuleb täpsustada, et eravahenditest rahastamine ei tarvitse pärineda peamiselt õppijatelt või nende vanematelt. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei nõua EÜ artikkel 50, et teenuse eest tasuksid need, kes seda teenust kasutavad (vt eelkõige 26. aprilli 1988. aasta otsus kohtuasjas 352/85: Bond van Adverteerders jt, EKL 1988, lk 2085, punkt 16; 11. aprilli 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-51/96 ja C-191/97: Deliège, EKL 2000, lk I-2549, punkt 56; eespool viidatud kohtuotsused Smits ja Peerbooms, punkt 57, ning Skandia ja Ramstedt, punkt 24).

71 Selge on see, et kõrvuti riiklikku haridussüsteemi kuuluvate koolidega, mille kaudu riik täidab oma sotsiaalseid, kultuurilisi ja haridusalaseid ülesandeid ja mille rahastamine on tagatud põhiliselt riigi vahenditest, on teatud liikmesriikides koole, mis ei kuulu riiklikku haridussüsteemi ja mida rahastatakse põhiliselt eravahenditest.

72 Nendes koolides pakutavat koolitust tuleb pidada tasu eest osutatavaks teenuseks.

73 Oluline on lisada, et tegemaks kindlaks, kas EÜ artikkel 49 on asjassepuutuvate siseriiklike õigusnormide suhtes kohaldatav, ei oma tähtsust, kas teenusesaaja liikmesriigis – antud juhul Saksamaa Liitvabariigis – asuvad koolid, millele on selles riigis antud koolitusluba või mida on lubatud või tunnustatud nende õigusnormide kohaselt, osutavad või ei osuta teenuseid EÜ artikli 50 esimese lõigu tähenduses. Tähtsust omab vaid asjaolu, kas teises liikmesriigis asuvat erakooli võib pidada tasuliste teenuste osutajaks.

74 Euroopa Kohus on tasuliste teenustena käsitatavaid meditsiiniteenuseid puudutavas 16. mai 2006. aasta otsuses kohtuasjas C-372/04: Watts (EKL 2006, lk I-4325, punkt 90) asunud seisukohale, et EÜ artikkel 49 on kohaldatav Ühendkuningriigis elava patsiendi suhtes, kes oma tervises seisundi tõttu vajab haiglateenuseid ja läks asjaomaste tasuliste meditsiiniteenuste saamiseks teise liikmesriiki ning taotles hiljem riiklikult tervishoiuteenistusest nende hüvitamist, kuigi Ühendkuningriigi riiklik tervishoiusüsteem pakkus tasuta sisuliselt samasuguseid teenuseid.

75 Viidatud kohtuotsuse punktis 91 leidis Euroopa Kohus, et ilma et selles kohtuasjas oleks vaja kindlaks teha, kas sellise riikliku tervishoiuteenistuse raames osutatav haiglaravi nagu nimetatud kohtuotsuse aluseks olevas kohtuasjas on teenus teenuste osutamise vabadust käsitlevate asutamislepingu sätete mõttes, tuleb tõdeda, et selline olukord, kus isik, kes oma tervises seisundi tõttu vajab haiglaravi, läheb teise liikmesriiki ja saab seal tasu eest haiglaravi, kuulub kõnesolevate sätete kohaldamisalasse.

76 Siit tulenevalt on EÜ artikkel 49 kohaldatav asjassepuutuvate siseriiklike õigusnormide suhtes, kuna erakool, kus õpivad asjaomase liikmesriigi maksumaksjate lapsed, asub teises liikmesriigis ja teda võib pidada tasuliste teenuste osutajaks, sest teda rahastatakse põhiliselt eravahenditest.

77 Tuleb uurida, kas asjassepuutuvad maksuõigusnormid piiravad neil asjaoludel teenuste osutamise vabadust, nagu väidab komisjon.

78 Selles osas tuleb rõhutada, et nimetatud õigusnormide kohaselt vähendatakse maksu tingimusel, et koolituskulud on tasutud Saksa riigilt koolitusloa saanud või asjaomase liidumaa seaduse alusel lubatud või tunnustatud erakoolidele, mis juba eeldabki, et need koolid asuvad Saksamaal.

79 Nende õigusnormidega on üldreeglina välistatud Saksamaa maksukohustuslaste võimalus arvata oma maksustatavast tulust maha osa koolituskuludest, mis on seotud nende laste käimisega väljaspool Saksamaa territooriumi asuvas erakoolis, välja arvatud koolituskulud, mis on tasutud teises liikmesriigis asuvatele Saksa koolidele, mida on tunnustanud liidumaade haridus- ja kultuuriministrite alaline kogu, või Euroopa koolidele, samas kui see võimalus on olemas teatavatele Saksa erakoolidele tasutud koolituskulude puhul. Need õigusnormid toovad seega maksumaksjatele kaasa suurema maksukoorma, kui nende lapsed õpivad teises liikmesriigis asuvas erakoolis, mitte oma riigi territooriumil asuvas erakoolis.

80 EStG § 10 lõike 1 punkti 9 õigusnormide tagajärjel on pärsitud Saksamaal elavate maksumaksjate huvi panna oma lapsi teises liikmesriigis asuvasse koolidesse. Samuti piiravad need teistes liikmesriikides asuvate eraõppeasutuste koolituspakkumisi, mis on mõeldud Saksamaal elavate maksumaksjate lastele.

81 Sellised õigusnormid piiravad EÜ artikliga 49 tagatud teenuste osutamise vabadust. Nimetatud artikliga 49 lähevad vastuollu kõik siseriiklikud õigusnormid, mille rakendamise tagajärjel muutub teenuste osutamine liikmesriikide vahel raskemaks kui teenuste osutamine ainult ühe liikmesriigi siseselt (vt eelkõige 28. aprilli 1998. aasta otsus kohtuasjas C?118/96: Safir, EKL 1998, lk I-1897, punkt 23; eespool viidatud kohtuotsus Smits ja Peerbooms, punkt 61; eespool viidatud kohtuotsus Danner, punkt 29; 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C?334/02: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2004, lk I-2229, punkt 23; eespool viidatud kohtuotsus Watts, punkt 94, ja 19. aprilli 2007. aasta otsus kohtuasjas C?444/05: Stamatelaki, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 25).

82 Kui teenuste osutamise vabaduse piirangu olemasolu on tuvastatud, tuleb uurida, kas see võib olla objektiivselt põhjendatud.

83 Saksamaa valitsus esitab mitu argumenti selle piirangu õigustamiseks.

84 Esiteks on teenuste osutamise vabaduse võimalik piirang nimetatud valitsuse hinnangul õigustatud asjaoluga, et teenuste osutamise vabaduse põhimõttest ei saa tuleneda kohustust laiendada ühe liikmesriigi haridussüsteemi kuuluvatele teatud koolidele mõeldud maksualast sooduskoheldmist teisest liikmesriigist sõltuvatele koolidele (vt käesoleva kohtuotsuse punkt 55).

85 Selles osas tuleb meenutada, et EStG § 10 lõike 1 punkt 9 käsitleb koolituskulude maksualast kohtlemist. Kindlalt väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on nii, et kuigi otsesed maksud kuuluvad liikmesriikide pädevusse, peavad liikmesriigid nende kehtestamisel siiski arvestama ühenduse õigusega (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Danner, punkt 28; 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EKL 2006, lk I-11673, punkt 36, ja 13. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C?524/04: Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 25).

86 Samuti on selge, et kuigi ühenduse õigus ei mõjuta liikmesriikide pädevust selles, mis puudutab esiteks õpetuse sisu ja haridussüsteemi korraldust ning nende kultuurilist ja keelelist mitmekesisust (EÜ artikli 149 lõige 1) ja teiseks kutseõppe sisu ja korraldust (EÜ artikli 150 lõige 1), peavad liikmesriigid selle pädevuse teostamisel siiski järgima ühenduse õigust, nimelt teenuste osutamise vabadust käsitlevaid sätteid (vt analoogiline eespool viidatud kohtuotsus Watts, punktid 92 ja 147).

87 Lisaks on piisav, kui nentida seoses Saksamaa valitsuse argumendiga, mille kohaselt liikmesriiki ei saa kohustada toetama teise liikmesriigi haridussüsteemi kuuluvaid kooli, et EStG §

10 lõike 1 punkt 9 ei näe ette Saksa riigi otseste toetuste andmist asjaomastele koolidele, vaid maksusoodustuse andmise lapsevanematele seoses nimetatud koolidele tasutud koolituskuludega.

88 Teiseks on keeldumine EStG § 10 lõike 1 punktis 9 sätestatud maksusoodustuse laiendamisest teises liikmesriigis asuvatele erakoolidele tasutud koolituskuludele Saksamaa valitsuse arvates õigustatud asjaoluga, et selles paragrahvis osutatud Saksa koolid ja teises liikmesriigis asuvad erakoolid, kes osutavad teenuseid EÜ artiklite 49 ja 50 tähenduses, ei ole objektiivselt sarnases olukorras (vt käesoleva kohtuotsuse punkt 57).

89 Nii on EStG § 10 lõike 1 punktis 9 osutatud koolidel põhiseaduse artikli 7 lõikes 4 sätestatud kohustus hoiduda õppijate valimisest nende vanemate jõukuse järgi, mistõttu koolituskulud on kinnitatud teatud tasemel, mis ei võimalda katta nende koolide kulutusi, ja Saksa riigil on sellele vastav kohustus neid koole rahaliselt toetada. Teises liikmesriigis asuvate erakoolide puhul, kes osutavad teenuseid EÜ artiklite 49 ja 50 tähenduses, puudub see seos riigi poolt kehtestatud nõudmiste ja sellele vastava riikliku toetuse vahel (vt käesoleva kohtuotsuse punkt 60). Maksusoodustuse laiendamine sellistes koolides käimise eest nõutavatele koolituskuludele, mis ei vasta EStG § 10 lõike 1 punkti 9 tingimustele, on vastuolus põhiseaduse artikli 7 lõikes 4 sätestatud nõudega hoiduda õppijate valimisest nende vanemate jõukuse järgi (vt käesoleva kohtuotsuse punkt 61).

90 Nende argumentidega ei saa nõustuda. Tuleb märkida, et EStG § 10 lõike 1 punkt 9 lubab osa koolituskulusid maha arvata tingimusel, et asjaomasel erakoolil on Saksamaal koolitusluba, ta on lubatud või tunnustatud, ega kehtesta objektiivset kriteeriumi, mille alusel saaks määratleda, milliseid Saksa koolide nõutavaid koolituskulusid võib maha arvata.

91 Sellest tulenevalt on kõik teises liikmesriigis asuvad erakoolid kõnealuse maksusoodustuse puhul automaatselt välistatud ainuüksi põhjusel, et need ei asu Saksamaal, sõltumata sellest, kas nad järgivad või ei järgi selliseid kriteeriume, nagu seda on koolituskulude nõudmine summas, mis ei võimalda õppijate valimist nende vanemate jõukuse järgi.

92 Asjassepuutuvate siseriiklike õigusnormidega kehtestatud teenuste osutamise vabaduse piirangu õigustamiseks väidab Saksamaa valitsus eespool viidatud Bidari kohtuotsusele tuginedes ühtlasi, et liikmesriigil on legitiimne õigus siduda toetuse või maksusoodustuse andmine kriteeriumidega, mis võimaldavad ära hoida nende toetuste või soodustuste vähenemise allapoole taset, mida liikmesriik peab vajalikuks (vt käesoleva kohtuotsuse punktid 62 ja 63).

93 Nimetatud valitsus leiab, et argumendid, mis on esitatud selles õppijatele toimetulekukulude katteks antavaid toetusi ja liidu kodanike vaba liikumist käsitlevas kohtuotsuses, tuleb üle kanda üldisesse konteksti, mis tähendab, et kui riiklikud vahendid on piiratud, siis väheneksid maksu vähendamise õiguse laiendamise korral paratamatult üksikisikutele antavate individuaalsete vähenduste summad, et meetmed jääksid maksustamise suhtes neutraalseks. Saksamaa valitsus märgib selle kohta, et EStG § 10 lõike 1 punkti 9 rakendusala laiendamine teises liikmesriigis asuvatele teatavatele koolidele tasutud koolituskuludele koormaks täiendavalt riigieelarvet.

94 Sellise argumendiga ei saa alljärgnevatel põhjustel siiski nõustuda.

95 Esiteks ilmneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et maksutulude vähenemise vältimine ei kuulu põhjuste hulka, mis on loetletud EÜ artiklis 46 koostoimes EÜ artikliga 55, ja seda ei saa ka pidada ülekaalukaks avalikuks huviks.

96 Teiseks, Saksamaa valitsuse argumendi osas, et igal liikmesriigil on õigus jälgida, et koolituskuludega seotud abi andmine ei muutuks ebamõistlikult suureks koormaks, mille tagajärjed

mõjutavad üldisel tasandil abi, mida see riik saab anda, ilmneb selle valitsuse esitatud andmetest, et ülemäärane rahaline koorem, mida maksu vähendamise laiendamine teatavatele teises liikmesriigis asuvatele koolidele tasutud koolituskuludele tema sõnul tähendaks, tooks kaasa selle, et neile koolidele kaudselt antud abi summa oleks palju suurem kui see, mida saavad Saksamaal koolitusloa saanud, lubatud või tunnustatud õppeasutused, kuna teises liikmesriigis asuvad koolid peavad oma tegevust ise rahastama, nõudes suuri koolituskulusid.

97 Isegi kui eeldada, et eespool viidatud Bidari kohtuotsuses arendatud mõttekäik on rakendatav koolituskuludega seotud maksusoodustuse andmise suhtes, tuleb selle kohta ikkagi märkida, nagu väitis komisjon, et eesmärki, mida teises liikmesriigis asuvatele koolidele tasutud koolituskulude puhul kõnealuse maksu vähendamisest keeldumisega taotletakse, nimelt eesmärki tagada erakoolide tegevuskulude katmine, ilma et see tooks riigile kaasa ebamõistlikku koormust, on nimetatud Bidari kohtuotsuses sisalduva analüüsi kohaselt võimalik saavutada vähem piiravate meetmete abil.

98 Nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 62, võib liikmesriik ülemäärase rahalise koormuse vältimiseks summat, mida võib koolituskuludena maha arvata, piirata teatud kindla määraneni, mis vastab maksu vähendamisele, mida see riik võimaldab talle olulistest väärtustest lähtudes seoses tema territooriumil asuvates koolides käimisega, mis oleks vähem piirav meede kui kõnealusest maksu vähendamisest keeldumine.

99 Lõpuks ilmneb, et EStG § 10 lõike 1 punktis 9 sätestatud maksu vähendamise täielik välistamine koolituskulude puhul, mida Saksamaal tulumaksukohustust kandvad maksumaksjad on tasunud koolidele, mis asuvad teises liikmesriigis kui Saksamaa Liitvabariik, on igal juhul ebasproportsionaalne. Kui nii toimida, siis on kõnesolev maksu vähendamine välistatud koolituskulude puhul, mida nimetatud maksumaksjad on tasunud teises liikmesriigis asuvatele koolidele, sõltumata sellest, kas need koolid vastavad objektiivsetele kriteeriumidele, mis on kehtestatud igale liikmesriigile omastest põhimõtetest lähtudes ja mis võimaldavad määratleda, millised koolituskulud annavad õiguse nimetatud maksu vähendamisele.

100 Eelnevat arvestades tuleb teine väide, millele komisjon oma hakis tugineb, lugeda põhjendatuks ja tuvastada, et juhtudel, kui Saksamaal tulumaksukohustust kandvad maksumaksjad panevad oma lapsed teises liikmesriigis asuvasse kooli, mida rahastatakse peamiselt eravahenditest, on Saksamaa Liitvabariik rikkunud EÜ artiklist 49 tulenevaid kohustusi, kuna ta üldreeglina välistas sellises koolis käimisega seotud koolituskulude mahaarvamise EStG § 10 lõike 1 punktis 9 sätestatud erikuludena.

Esimese väite esimene osa ja kolmas väide, mis käsitlevad vastavalt töötajate liikumisvabaduse ja asutamisvabaduse piiramist

Poolte argumendid

101 Komisjoni hinnangul rikuvad EStG § 10 lõike 1 punkti 9 õigusnormid maksumaksjate õigusi, mis tulenevad töötajate liikumisvabadusest ja asutamisvabadusest (esimese väite esimene osa).

102 Esiteks võivad nimetatud normid piirata teistest liikmesriikidest pärit lapsevanemate õigust Saksamaal töötada (EÜ artikkel 39) ja õigust alustada tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana (EÜ artikkel 43). Ebasoodsam maksualane kohtlemine, mis võib neile osaks saada, kui nad soovivad jätkata oma laste koolitamist oma päritoluriigis, võib pärssida nende elama asumist Saksamaale või seal töötamist piirialatöötajatena. Igal juhul muudetakse nende lapsevanemate Saksamaale elama asumine või seal töötamine raskemaks.

103 Teiseks on ebasoodsamas olukorras Saksa kodanikud, kes jäävad Saksamaal täies

ulatuses maksukohustuslasteks ja elavad samal ajal teises liikmesriigis, kui nad otsustavad panna oma lapsed selles teises liikmesriigis asuvasse kohalikku erakooli.

104 EÜ artiklite 39 ja 43 sellised rikkumised on õigustamatud.

105 Komisjon väidab selle kohta, et EStG § 10 lõike 1 punkt 9 ei sätesta objektiivset kriteeriumi, mis võimaldaks määratleda, millistel juhtudel Saksa koolidele ja teistes liikmesriikides asuvatele koolidele tasutud koolituskulusid võib maha arvata. Selle sätte kohaselt sõltub nende kulude mahaarvamine ainuüksi asjaolust, kas asjassepuutuval erakoolil on Saksamaa koolitusluba või on ta seal tunnustatud. Määrava tähtsusega tingimuseks mahaarvamise puhul osutub seega asjaolu, et asjassepuutuv erakool asuks Saksamaal. Kõik teistes liikmesriikides asuvad koolid on maksuvähenduse puhul automaatselt välistatud, sõltumata sellest, kui suured on nende nõutavad koolituskulud, st isegi siis, kui kool tegutseb üldjoontes samamoodi kui Saksamaal tunnustatud või koolitusloa saanud erakool.

106 Ei ole ühtki objektiivset põhjust seada maksusoodustuse andmine sõltuvusse Saksamaa Liitvabariigi territooriumil asuvas erakoolis käimisest, sest liikmesriigil on ühenduse õiguse kohaselt voli piirata koolituskulude mahaarvamist teatud liiki õppeasutuste või teatud piirsumma järgi. Selleks on lihtsalt vaja lubada mahaarvamist objektiivsete kriteeriumide alusel ja mitte sõltuvalt kooli asukohast.

107 Sama mõttekäiku järgides leiab komisjon oma kolmandas väites, et EStG § 10 lõike 1 punkti 9 õigusnormid piiravad teises liikmesriigis asuvate erakoolide asutamisevabadust. Tema hinnangul sunnivad need normid neid koole valima oma asutamiskohaks Saksamaa või vähemalt looma selles liikmesriigis filiaali. Need koolid saavad tõesti riikliku koolitusloa saanud või asjaomase liidumaa seaduse alusel lubatud asendava kooli või liidumaa seadusega tunnustatud täiendava üldhariduskooli staatuse omandada vaid siis, kui nad pakuvad oma teenuseid Saksamaa territooriumilt. Et need koolid ei oleks Saksa eraõppeasutustega võrreldes konkurentsi mõttes kahjustatud, peaksid nad olema asutatud Saksamaa territooriumil.

108 Asutamise koha valiku selline piiramine tähendab komisjoni hinnangul EÜ artikliga 43 vastuolus olevat erinevat kohtlemist, mis on õigustamatu.

109 Nimetatud institutsioon järeldeb, et EStG § 10 lõike 1 punkt 9 piirab EÜ artiklis 39 sätestatud töötajate liikumisvabadust ja EÜ artiklis 43 sätestatud asutamisevabadust.

110 Saksamaa valitsus vaidleb omalt poolt vastu, et EStG § 10 lõike 1 punkt 9 ei riku töötajate õigust vabalt liikuda ega asutamisevabadust. Kui nende vabaduste kohaldamisala ongi riivatud, siis on riive igal juhul objektiivselt õigustatud objektiivsete erinevustega EStG selles sättes mainitud Saksa erakoolide ja teistes liikmesriikides asuvate erakoolide vahel, mida on eespool selgitatud.

111 Samuti vaidlustab see valitsus teises liikmesriigis asuvate koolide asutamisevabaduse rikkumise olemasolu. Ta ei mõista, kuidas vaidlusalune mahaarvamise kord võiks seda vabadust mõjutada. Kui nimetatud vabaduse riive siiski tuvastatakse, on see igal juhul objektiivselt õigustatud eespool mainitud erinevustega EStG § 10 lõike 1 punktis 9 osutatud Saksa erakoolide ja teistes liikmesriikides asuvate erakoolide vahel.

Euroopa Kohtu hinnang

112 Tuleb uurida, kas EStG § 10 lõike 1 punkti 9 õigusnormid on vastuolus EÜ artiklitega 39 ja 43.

113 Komisjon märgib oma esimese väite esimeses osas, et sellised õigusnormid, mis seavad

asjaomased maksumaksjad maksustamisel ebasoodsamasse olukorda, puudutavad samavõrd teisest liikmesriigist pärit töötajaid või füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsevaid maksumaksjaid, kes on isiklikel põhjustel asunud Saksamaale elama ja soovivad jätkata oma laste koolitamist päritoluriigis, kuivõrd ka Saksa maksumaksjaid, kes on pannud oma lapsed teises liikmesriigis asuvasse erakooli põhjusel, et nad on sinna üle viinud oma elukoha. Need õigusnormid on selles osas vastuolus EÜ artiklitega 39 ja 43.

114 Asutamislepingu isikute liikumisvabadust käsitlevad sätted tervikuna on mõeldud liikmesriikide kodanike jaoks kogu Euroopa Ühenduse piires mis tahes erialase töö tegemise lihtsustamiseks ja nendega on vastuolus meetmed, mis võivad kahjustada nende kodanike huve, kui nad soovivad arendada majandustegevust mõne teise liikmesriigi territooriumil (vt 15. septembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-7464/02: komisjon vs. Taani, EKL 2005, lk I-7929, punkt 34 ja viidatud kohtupraktika; eespool viidatud kohtuotsused komisjon vs. Portugal, punkt 15, ja komisjon vs. Rootsi, punkt 17).

115 Õigusnormid, mis takistavad liikmesriigi kodanikel lahkuda või veenavad neid mitte lahkuma päritoluriigist, et kasutada oma õigust vabalt liikuda, kujutavad järelkult endast selle vabaduse piirangut, isegi kui neid kohaldatakse sõltumatult asjaomaste töötajate kodakondsusest (eespool viidatud kohtuotsused komisjon vs. Taani, punkt 35; komisjon vs. Portugal, punkt 16, ja komisjon vs. Rootsi, punkt 18).

116 Käesolevas asjas, nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 83, asetab EStG § 10 lõike 1 punkt 9 ebasoodsasse olukorda nimelt need töötajad ja füüsilisest isikust ettevõtjad, kes on viinud oma elukoha üle Saksamaale või kes seal töötavad ja kelle lapsed käivad jätkuvalt teises liikmesriigis asuvas tasulises koolis. Saksamaa territooriumil elavatel töötajatel on EStG § 1 lõike 1 esimese lause alusel täielik tulumaksukohustus. EStG § 1 lõike 3 kohaselt saavad piirialatöötajad, kes Saksamaal töötavad, kuid seal ei ela, oma taotluse alusel samuti täieliku tulumaksukohustuse. EStG § 10 lõike 1 punkt 9 ei anna kellelegi neist töötajatest õigust spetsiaalsele maksu vähendamisele, mis vastab osale nende poolt tasutud koolituskuludest, samas kui see säte annab neile selle õiguse, kui nende lapsed käivad Saksamaal asuvas koolis.

117 Selline erinev kohtlemine võib nimetatud töötajatel muuta raskemaks EÜ artiklitest 39 või 43 tulenevate õiguste kasutamise.

118 EStG § 10 lõike 1 punkt 9 võib ka Saksa kodanikud asetada ebasoodsamasse olukorda, kui nad viivad oma elukoha üle teise liikmesriiki, kus nende lapsed käivad tasulises koolis.

119 Sellised Saksa kodanikud ei ole üldreeglina enam Saksamaal maksukohustuslased, kui nad on lahkunud sellest liikmesriigist, mistõttu on välistatud asjassepuutuvate maksuõigusnormide kohaldamine nende kahjuks. Ent EStG artikli 1 lõike 2 alusel ei laiene see säte siiski teises liikmesriigis töötavatele ametnikele ning 8. aprilli 1965. aasta Euroopa ühenduste privileegide ja immunitetide protokoll (EÜT 1967, 152, lk 13) artikli 14 alusel ei laiene see ka Euroopa ühenduste ametnikele. Kui need Saksa kodakondsusega ametnikud panevad oma lapsed teises liikmesriigis asuvasse tasulisesse koolidesse, välja arvatud siiski Saksa koolid ja Euroopa koolid, siis ei anna EStG § 10 lõike 1 punkt 9 neile õigust arvata oma maksustamisele kuuluvast tulust maha osa tasutud koolituskuludest.

120 Käesoleva kohtuotsuse punktides 85–99 selgitatud põhjustel ei saa niisugust ebavõrdset kohtlemist õigustada argumentidega, mida Saksamaa valitsus on põhivabaduse piiramise põhjendamiseks esitanud.

121 Seega tuleb esimese väite esimene osa, millele komisjon tugineb, lugeda põhjendatuks ja tuvastada, et kuna Saksamaa Liitvabariik üldreeglina välistas EStG § 10 lõike 1 punktis 9

sätetatud maksu vähendamise teises liikmesriigis asuvatele koolidele tasutud koolituskulude puhul, siis on ta rikkunud EÜ artiklitest 39 ja 43 tulenevaid kohustusi.

122 Kolmanda väite kohta, mis käsitleb teistes liikmesriikides asuvate erakoolide asutamisevabaduse rikkumist, tuleb märkida, nagu seda on teinud kohtujurist oma ettepaneku punktis 85, et asjaolu, et EStG § 10 lõike 1 punkt 9 seab koolituskulude puhul maksu vähendamise sõltuvusse kooli asutamiskohast, ei mõjuta otseselt teistes liikmesriikides asuvate erakoolide asutamisevabadust. See asjaolu iseenesest ei muuda Saksamaal selliste koolide asutamist raskemaks.

123 Seega tuleb komisjoni kolmas väide tagasi lükata.

Esimese väite teine osa, mis käsitleb liidu kodanike üldise õiguse vabalt liikuda riivet

124 Asjassepuutuvaid siseriiklikke õigusnorme on vaja kontrollida veel EÜ artikli 18 lõikest 1 lähtudes seoses olukordadega, mis ei kuulu EÜ artiklite 39, 43 ja 49 kohaldamisalasse.

125 Euroopa Kohtu praktika kohaselt on liikmesriikide kodanike põhistaatus olla liidu kodanik, mis tähendab, et liikmesriikide kodanikke, kes on samas olukorras, tuleb *ratione materiae* asutamislepingu kohaldamisalasse kuuluvates olukordades kohelda seaduse ees võrdselt, sõltumata nende kodakondsusest ja ilma et see piiraks sõnaselgelt ette nähtud erandite kohaldamist (vt eelkõige 20. septembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-184/99: Grzelczyk, EKL 2001, lk I-6193, punkt 31; 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-224/98: D'Hoop, EKL 2002, lk I-6191, punkt 28; 2. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-148/02: Garcia Avello, EKL 2003, lk I-11613, punktid 22 ja 23, ning 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-224/02: Pusa, EKL 2004, lk I-5763, punkt 16).

126 Ühenduse õiguse kohaldamisalasse kuuluvad ka olukorrad, mis on seotud asutamislepinguga tagatud põhivabaduste kasutamisega ning eelkõige need, mis puudutavad EÜ artikliga 18 antud õigust vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Grzelczyk, punkt 33, D'Hoop, punkt 29; Garcia Avello, punkt 24, ja Pusa, punkt 17).

127 Kuna liidu kodanikku tuleb kõigis liikmesriikides kohelda seaduse ees sama moodi nagu vastavate liikmesriikide samas olukorras olevaid kodanikke, oleks õigusega vabalt liikuda vastuolus, kui seda kodanikku koheldaks selles liikmesriigis, mille kodanik ta on, ebasoodsamalt kui juhul, kui ta ei oleks kasutanud asutamislepinguga antud liikumisvabadusega seotud võimalusi (eespool viidatud kohtuotsused D'Hoop, punkt 30, ja Pusa, punkt 18).

128 Need võimalused ei pääseks täielikult mõjule, kui takistused, mis liikmesriigi kodaniku päritoluriigi õigusnormid on seadnud tema elamisele vastuvõtvast liikmesriigis ja mis karistavad teda selle eest, et ta on neid võimalusi kasutanud, võiksid liikmesriigi kodanikku sundida nende võimaluste kasutamisest loobuma (vt selle kohta 7. juuli 1992. aasta otsus kohtuasjas C-370/90: Singh, EKL 1992, lk I-4265, punkt 23; eespool viidatud kohtuotsused D'Hoop, punkt 31, ja Pusa, punkt 19).

129 Asjaomaste Saksa kodanike lapsed, kes lähevad koolihariduse saamiseks teise liikmesriiki, kasutavad oma õigust vabalt liikuda. Nagu selgub 19. oktoobri 2004. aasta otsusest kohtuasjas C-200/02: Zhu ja Chen (EKL 2004, lk I-9925, punkt 20), võib ka väike laps tugineda ühenduse õigusega tagatud õigustele vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil.

130 Asjassepuutuvate siseriiklike õigusnormide alusel koheldakse erinevalt maksumaksjaid, kes on Saksamaal tulumaksukohustuslased ja kes on pannud oma lapsed selles liikmesriigis asuvasse

kooli, ning neid, kes on saatnud oma lapsed õppima teises liikmesriigis asuvasse kooli.

131 Kuna asjassepuutuvad siseriiklikud õigusnormid lubavad koolituskulude puhul ette nähtud maksu vähendada tingimusel, et need kulud on tasutud Saksamaal asuvale teatud tingimustele vastavale erakoolile ega luba nimetatud vähendamist teises liikmesriigis asuvasse kooli pandud laste vanematele, siis panevad need õigusnormid mõnede oma riigi kodanike lapsed ebasoodsamasse olukorda ainuüksi põhjusel, et nad on kasutanud oma liikumisvabadust, minnes koolihariduse saamiseks teise liikmesriiki.

132 Kindlalt väljakujunenud kohtupraktika kohaselt piirab siseriiklik õigusnorm, mis seab teatavad oma riigi kodanikud ebasoodsamasse olukorda ainuüksi asjaolu tõttu, et nad on kasutanud oma õigust vabalt liikuda ja elada teises liikmesriigis, EÜ artikli 18 lõikega 1 kõigile liidu kodanikele tagatud vabadusi (18. juuli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-406/04: De Cuyper, EKL 2006, lk I-6947, punkt 39, samuti 26. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-192/05: Tas-Hagen ja Tas, EKL 2006, lk I-10451, punkt 31).

133 Selline piirang on ühenduse õiguse seisukohalt põhjendatud üksnes juhul, kui see põhineb objektiivsetel, asjaomaste isikute kodakondsusest sõltumatutel kaalutlustel ja on proportsionaalne siseriikliku õigusega taotletava legitiimse eesmärgi suhtes (eespool viidatud kohtuotsused D'Hoop, punkt 36; De Cuyper, punkt 40, samuti Tas-Hagen ja Tas, punkt 33).

134 Tuleb osutada, et Saksamaa valitsus püüdis asjassepuutuva õigusnormiga sätestatud teenuste osutamise vabaduse piirangut õigustada käesoleva kohtuotsuse punktides 55–64 esitatud argumentidega. Ta tugines nimelt analüüsile, mille põhjal Euroopa Kohus eespool viidatud Bidari kohtuotsuses tõlgendas EÜ artiklit 18.

135 Nimetatud kohtuotsuse punktis 56 leidis Euroopa Kohus, et iga liikmesriik võib jälgida, et teistest liikmesriikidest tulevatele õppijatele antav toimetulekutoetus ei muutuks ebamõistlikuks koormaks, millel võiksid olla tagajärjed selles riigis võimaldatava toetuse kogumahule.

136 Isegi kui eeldada, et samasugust mõttekäiku tuleb järgida koolituskuludega seotud maksusoodustuse puhul, on EStG § 10 lõike 1 punkti 9 õigusnormid siiski igal juhul ebaproportsionaalsed taotletavate eesmärkide suhtes samadel põhjustel, mida on selgitatud käesoleva kohtuotsuse punktis 99, käsitledes nende õigusnormide vastavust teenuste osutamise vabaduse põhimõttele.

137 Sellest järeldub, et kui ühe liikmesriigi maksumaksjate lapsed käivad teises liikmesriigis koolis, mille teenustele ei laiene EÜ artikkel 49, siis on need lapsed EStG § 10 lõike 1 punkti 9 tagajärjel põhjendamatult seatud ebasoodsamasse olukorda kui lapsed, kes ei ole kasutanud oma õigust vabalt liikuda, minnes koolihariduse saamiseks teise liikmesriiki, ja see säte rikub nimetatud lastele EÜ artikli 18 lõikega 1 antud õigusi.

138 Neil asjaoludel tuleb lugeda põhjendatuks ka komisjoni esimese väite teine osa.

139 Eelnevatest kaalutlustest lähtudes tuleb tõdeda, et kuna Saksamaa Liitvabariik on üldreeglina välistanud õiguse teises liikmesriigis asuvas koolis käimisega seotud koolituskulusid EStG § 10 lõike 1 punktis 9 sätestatud erikuluna maksustamisel maha arvata, siis on ta rikkunud EÜ artiklitest 18, 39, 43 ja 49 tulenevaid kohustusi. Ülejäänud osas, mis puudutab teises liikmesriigis asuvate erakoolide asutamisevabaduse väidetavat rikkumist, tuleb hagi jätta rahuldamata.

Kohtukulud

140 Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja Saksamaa Liitvabariik on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud välja mõista Saksamaa Liitvabariigilt.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

- 1. Kuna Saksamaa Liitvabariik on üldreeglina välistanud õiguse teises liikmesriigis asuvas koolis käimisega seotud koolituskulusid Einkommensteuergesetz'i (tulumaksuseadus) 19. oktoobril 2002 avaldatud versiooni § 10 lõike 1 punktis 9 sätestatud erikuluna maksustamisel maha arvata, siis on ta rikkunud EÜ artiklitest 18, 39, 43 ja 49 tulenevaid kohustusi.**
- 2. Jätta hagi ülejäänud osas rahuldamata.**
- 3. Mõista kohtukulud välja Saksamaa Liitvabariigilt.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.