

Byla C-318/05

Europos Bendrijų Komisija

prieš

Vokietijos Federacinę Respubliką

„Valstybės sąsipareigojimų nevykdymas – EB 18, 39, 43 ir 49 straipsniai – Pajamų mokestį reglamentuojantys teisės aktai – Mokestis už mokslą – Teisės atskaita, taikoma tik nacionaliniais privatioms steigoms sumokėtam mokesčiui už mokslą“

Sprendimo santrauka

1. *Laisvė teikti paslaugas – Paslaugos – Sąvoka*

*(EB 50 straipsnis)*

2. *Laisvė teikti paslaugas – Apribojimai – Mokesčių teisės aktai*

*(EB 49 straipsnis)*

3. *Laisvas asmenų judėjimas – Darbuotojai – Sisteigimo laisvė – Mokesčių teisės aktai*

*(EB 39 ir 43 straipsniai)*

4. *Europos Sąjungos pilietybė – Teisė laisvai judėti ir apsigyventi valstybių narių teritorijoje – Mokesčių teisės aktai*

*(EB 18 straipsnis)*

1. Sąvokų paslaugų sąvokų EB 50 straipsnio prasme nepatenka viešojo mokymo sistemai priklausanti ir visiškai ar daugiausia iš viešojo fondų finansuojamų steigimų dvi pamokos. Iš tiesų, nustatydamas ir išlaikydama tokio viešojo švietimo sistemą, kuri paprastai finansuojama iš viešojo biudžeto, o ne mokiniui ar jį tėvui, valstybė neketina verstis veikla už užmokestį, o atlieka savo socialinę, kultūrinę ir švietimo funkcijų visuomenės atžvilgiu.

Atvirkščiai, privati mokymo steigimas, kurio daugiausia finansuojamos privatiomis, visų pirma mokiniui ar jį tėvui, iššomis, dvi pamokos yra paslaugos EB 50 straipsnio prasme, nes iš tikrųjų šio steigimo tikslas yra teikti paslaugas už užmokestį. Nebūtina, kad šis privatus finansavimas iš esmės sudarytų mokiniui ar jį tėvui iššos. Iš tiesų EB 50 straipsnyje nereikalaujama, kad už paslaugą mokėtų jos gavėjai.

(žr. 68–70 punktus)

2. Tais atvejais, kai vienos valstybės narės mokesčių mokėtojai savo vaikus leidžia kitoje valstybėje narėje esanti ir iš esmės privati iššomis finansuojama mokykla, pirmoji valstybė narė nevykdo sąsipareigojimų pagal EB 49 straipsnį, jei nustato, kad specialioji išlaidų atskaitos lengvata, suteikianti teisę sumažinti pajamų mokestį, apskritai netaikoma mokesčiams už tokios mokyklos lankymą.

Tokia taisyklė yra laikoma EB 49 straipsnyje užtikrinamos laisvės teikti paslaugas apribojimu, nes

ji atgraso toje valstybėje narėje reziduojančius mokesčių mokėtojus savo vaikus lavinti kitoje valstybėje narėje steigtose mokyklose. Taip pat ji yra kliūtis kitose valstybėse narėse steigtomis privačioms mokymo įstaigoms siūlyti savo lavinimo paslaugas pirmojoje valstybėje narėje reziduojančių mokesčių mokėtojų vaikams.

Atsisakymas suteikti aptariamą mokesčių lengvatą kitoje valstybėje narėje steigtomis mokykloms mokamiems mokėjimams už mokslą negali būti pateisintas tikslu užtikrinti privačių mokyklų išlaidų finansavimą, jei tai nėra neprotinga našta valstybei, ir jis gali būti pasiektas mažiau ribojančiomis priemonėmis. Iš tiesų, siekdama išvengti pernelyg didelės finansinės naštos, valstybė narė gali, atsižvelgdama į savo vertybes, apriboti atskaitomą mokesčių už mokslą sumą tam tikra suma, kuri bus tokio dydžio, kokia yra šios valstybės teritorijoje siūlomioms mokykloms suteikiama mokesčių lengvata; ši priemonė būtų mažiau ribojanti nei atsisakymas suteikti aptariamą mokesčių lengvatą. Bet kuriuo atveju neproporcinga šios mokesčių lengvatos visiškai netaikyti kitoje valstybėje narėje steigtomis mokykloms mokamiems mokėjimams už mokslą, neatsižvelgiant į tai, ar šios mokyklos atitinka objektyvius kriterijus, kuriuos kiekviena valstybė narė nustato atsižvelgdama į savo principus ir kurie leidžia nustatyti, kokiems mokėjimams už mokslą taikoma mokesčių lengvata.

(žr. 80–81, 97–100, 139 punktus, rezoliucinės dalies 1 punktą)

3. Valstybė narė, nustatydamą, kad specialioji išlaidų atskaitos lengvata apskritai netaikoma mokėjimams už kitoje valstybėje narėje steigtos mokyklos lankymą, nevykdo sipareigojimą pagal EB 39 ir 43 straipsnius.

Iš tiesų tokios taisyklės visų pirma sudaro nepalankesnes sąlygas darbuotojams bei savarankiškai dirbantiems asmenims, kurie nuolatos apsigyvena atitinkamoje valstybėje narėje arba joje dirba ir kurių vaikai toliau lanko kitoje valstybėje narėje esančių mokamų mokyklų. Dėl šių taisyklių nepalankesnėje padėtyje taip pat gali atsidurti ir šios valstybės narės piliečiai, kurie nuolatos apsigyvena kitoje valstybėje naryje, kur jų vaikai lanko mokamų mokyklų.

(žr. 116, 118, 121, 139 punktus, rezoliucinės dalies 1 punktą)

4. Tuomet, kai vienos valstybės narės mokesčių mokėtojų vaikai mokosi kitoje valstybėje narėje esančioje mokykloje, kurios teikiamos paslaugos nepatenka į EB 49 straipsnio taikymo sritį, be išimčių neleidžiama atskaityti mokesčių, mokamų už tokios mokyklos lankymą, kaip specialioji išlaidų, taip suteikiant teisę sumažinti pajamų mokestį, valstybė narė nevykdo sipareigojimą pagal EB 18 straipsnį.

Tokios taisyklės šiems vaikams nepagrįstai sudaro nepalankesnes sąlygas, palyginti su tais vaikais, kurie nepasinaudojo judėjimo laisve tam, kad nuvyktų mokytis į kitoje valstybėje narėje steigtą mokyklą, ir pažeidžia EB 18 straipsnio 1 dalyje tvirtintas šių vaikų teises.

(žr. 137, 139 punktus, rezoliucinės dalies 1 punktą)

## SPRENDIMAS

2007 m. rugs?jo 11 d.(\*)

„Valstyb?s ?sipareigojim? ne?vykdymas – EB 18, 39, 43 ir 49 straipsni? pažeidimas – Pajam? mokes? reglamentuojantys teis?s aktai – Mokestis už moksl? – Teis? ? atskait?, taikoma tik nacionalin?ms priva?ioms ?staigoms sumok?tam mokes?iui už moksl?“

Byloje C?318/05

d?l 2005 m. rugpj??io 17 d. pateikto ieškinio d?l ?sipareigojim? ne?vykdyimo pagal EB 226 straipsn?,

**Europos Bendrij? Komisija**, atstovaujama K. Gross ir R. Lyal, nurodžiusi adres? dokumentams ?teikti Liuksemburge,

ieškov?,

prieš

**Vokietijos Federacin? Respublik?**, atstovaujam? M. Lumma ir U. Forsthoff,

atsakov?,

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kur? sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegij? pirmininkai P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (praneš?jas) ir K. Lenaerts, teis?jai J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ileši? ir J. Malenovský,

generalin? advokat? C. Stix?Hackl,

pos?džio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2006 m. geguž?s 2 d. pos?džiui,

susipažin?s su 2006 m. rugs?jo 21 d. pos?dyje pateikta generalin?s advokat?s išvada,

priima š?

### **Sprendim?**

1 Savo ieškiniu Europos Bendrij? Komisija prašo Teisingumo Teism? pripažinti, kad be išim?i? neleidama atskaityti mokes?i?, mokam? už kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos mokyklos lankym?, kaip specialin?j? išlaid?, numatyt? 2002 m. spalio 19 d. paskelbtos Pajam? mokes?io ?statymo redakcijos (*Einkommensteuergesetz, BGBl.* 2002 I, p. 4210, toliau – *EStG*) 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte, Vokietijos Federacin? Respublika ne?vykd? ?sipareigojim? pagal EB 18, 39, 43 ir 49 straipsnius.

### **Nacionalin?s teis?s aktai**

2 Pagal Vokietijos ?statymus mokes?iai už išlaikom? vaik? moksl? priva?ioje mokykloje ?traukiami ? pajam? mokes?io atskait?, jie taip pat gali b?ti padengiami iš šeimos išmok?. Tiek, kiek papildomi mokes?iai už moksl? yra susij? su gyvenimu internate, EStG 33a straipsnio 2 dalyje

suteikiama teis? atskaityti fiksuoto dydžio sum? iš apmokestinam?j? pajam?. Tas pats taikoma su mokyklos lankymu užsienyje susijusioms išlaidoms.

3 EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte d?l mokes?i? už moksl? atskaitymo kaip speciali?j? išlaid? („Sonderausgaben“) nustatyta:

„Specialiosios išlaidos (suteikian?ios teis? ? pajam? mokes?io atskait?) yra šios išlaidos, jei jos n?ra eksploatacijos ar profesin?s veiklos išlaidos:

1. <...>

9. 30 % sumos, kuri? mokes?i? mok?tojas sumok?jo už vaiko, už kur? priklauso išlaikomo vaiko pajam? mokes?io atskaita arba šeimos išmoka, lavinim? valstyb?s patvirtintoje arba remiantis Pagrindinio ?statymo 7 straipsnio 4 dalimi pagal žem?s ?statymus leidžiamoje pakaitin?je mokykloje arba pagal žem?s ?statymus pripažintoje papildomoje bendrojo lavinimo mokykloje, išskyrus apgyvendinimo, prieži?ros ir maisto išlaidas.

4 1949 m. geguž?s 23 d. Vokietijos Federacin?s Respublikos Pagrindinio ?statymo (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, toliau – Pagrindinis ?statymas) 7 straipsnio 4 dalyje, ? kuri? daroma nuoroda, nustatyta:

„4. Garantuojama teis? kurti priva?ias mokyklas. Priva?ios mokyklos, pakei?ian?ios valstybines mokyklas, turi b?ti valstyb?s patvirtintos ir joms taikomi žemi? ?statymai. Jos turi b?ti patvirtintos, jei priva?i? mokykl? programa, priemon?s ir j? pedagoginio personalo mokslinis išsilavinimas n?ra prastesni už valstybin? mokykl? ir jei mokiniai ? jas n?ra atrenkami atsižvelgiant ? t?v? turtin? pad?t?. Leidim? išduoti atsisakoma, jei n?ra pakankamai užtikrinama pedagog? ekonomin? ir teisin? pad?tis.“

## **Ikiteismin? proced?ra**

5 Manydama, kad be išim?i? neleidama atskaityti mokes?i?, mokam? už mokyklos lankym? kitoje valstyb?je nar?je, kaip speciali?j? išlaid?, numatyt? EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte, Vokietijos Federacin? Respublika ne?vykd? ?sipareigojim? pagal EB 18, 39, 43 ir 49 straipsnius, Komisija prad?jo EB 226 straipsnio pirmojoje pastraipoje numatyt? proced?r? d?l ?sipareigojim? ne?vykdyimo. Remdamasi šia nuostata ir 2002 m. liepos 19 d. išsiuntusi oficial? pranešim? su prašymu pateikti savo pastabas, Komisija 2004 m. sausio 7 d. pareišk? šiai valstybei narei pagr?st? nuomon?, nurodydama per du m?nesius nuo jos gavimo imtis b?tin? priemoni?, kad b?t? ?vykdyti šie ?sipareigojimai.

6 Kadangi Vokietijos valdžios institucij? pateikti atsakymai ? ši? pagr?st? nuomon? Komisijos netenkino, ji nusprend? pareikšti š? ieškin?.

7 Taip pat buvo pateiktas prejudicinis klausimas d?l tokios tvarkos, kaip nustatyta EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte, suderinamumo su Bendrijos teise (šios dienos sprendimas *Schwarz ir Gootjes-Schwarz*, C?76/05, Rink. p. I?0000).

## **D?l ieškinio**

8 Savo ieškinyje Komisija teigia, kad EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte numatyta tvarka, leidžianti atskaityti tik tuos mokes?ius už moksl?, kurie mokami už tam tikr? Vokietijos mokykl? lankym?, reiškia palankesn? ši? mokes?i? mok?toj? apmokestinim?, nes sumažinamos apmokestinamosios pajamos ir atitinkamai j? mokes?i? našta. Suteikiama teis? atskaityti tuos mokes?ius, kurie mokami už valstyb?s patvirtint? ar atitinkamos žem?s teis?s aktais pripažint? pakaitini? mokykl?, skirt? pakeisti tam tikroje žem?je esan?i? ar numatyt? valstybin? ?staig?, ir už

papildom? mokykl?, ?staig? Vokietijoje, kurios skiriasi nuo pakaitini? mokykl? ir turi b?ti žemi? ?statymais pripažintos kaip papildomos bendrojo lavinimo mokyklos, lankym?.

9 Komisija savo ieškin? grindžia teiginiu, kad mokes?i? už moksl? atskaitos apribojimas tik mokes?iais, sumok?tais už tam tikr? Vokietijos mokykl? lankym?, yra nesuderinamas su Bendrijos teise. Šis apribojimas, viena vertus, pažeidžia laisvo darbuotoj? jud?jimo ir ?sisteigimo laisves (pirma pirmojo kaltinimo dalis) ir, kita vertus, laisv? Vokietijos ir kit? Europos S?jungos pilie?i? jud?jim? (antra pirmojo kaltinimo dalis). Ji taip pat riboja kitoje valstyb?je nar?je ?steigt? mokykl? laisv? teikti paslaugas Vokietijoje gyvenantiems t?vams (antrasis kaltinimas). Galiausiai ji nepagr?stai riboja kitoje valstyb?je nar?je ?steigt? priva?i? užsienio mokykl? ?sisteigimo laisv? (tre?iasis kaltinimas).

10 Vokietijos Federacin? Respublika savo atsiliepime ? ieškin? teigia, kad EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte nustatyta tvarka suderinama su Bendrijos teise. Ši tvarka, taikoma tik toms priva?ioms mokykloms, kurios atitinka tam tikras Pagrindiniame ?statyme ir žem?s ?statymuose nustatytas s?lygas ir kurios d?l to yra patvirtintos, turi leidim? ar yra pripažintos, nesik?sina nei ? kitoje valstyb?je nar?je ?steigt? priva?i? mokykl? laisv? teikti paslaugas, nei ? t?v? teises. Ši tvarka jokiu b?du nepažeidžia teis?s ? laisv? darbuotoj? jud?jim?, ?sisteigimo laisv?s ar bendrosios teis?s ? laisv? t?v? jud?jim?. Ji taip pat nepažeidžia kitoje valstyb?je nar?je ?steigt? priva?i? mokykl? ?sisteigimo laisv?s.

11 Savo dublike Komisija patvirtina visus ieškinyje išd?stytus reikalavimus.

12 Ji nurodo, kad Vokietijos Federacin? Respublika atsiliepime ? ieškin? beveik išimtinai kalba apie galim? paslaug? teikimo laisv?s principo pažeidim?. Kalbant apie laisvo darbuotoj? jud?jimo, ?sisteigimo laisv? arba bendr?j? atitinkam? t?v? teis? laisvai jud?ti, taip pat kitoje valstyb?je nar?je ?steigt? priva?i? mokykl? ?sisteigimo laisv? galimi atitinkam? EB sutarties nuostat? pažeidimai yra neigiami, niekaip to nepagrindžiant. Komisija, nurodžiusi, kad pagal EB 50 straipsn? laisvas paslaug? teikimas yra pagalbin? laisv? kit? pagrindini? laisvi? atžvilgiu, mano, kad toks argumentavimas n?ra ?tikinamas, ir nurodo savo ieškinio punktus, kuriuose pagrindžia kit? laisvo jud?jimo teisi? pažeidimus.

13 D?l laisv?s teikti paslaugas Komisija patikslina, kad savo ieškinyje ji pripažino, jog pripažintoms ar leidimus turin?ioms priva?ioms mokykloms mokami mokes?iai už moksl? gali b?ti pernelyg maži tam, kad ši? mokykl? teikiamas paslaugas b?t? galima laikyti apmokamomis. Ta?iau ji taip pat nurod? galimyb?, kad privati ?staiga padengia visas išlaidas, kuri? nepadengia mokes?iai už moksl?.

14 Šiame kontekste ji nurodo, kad 1999 m. rugpj??io 12 d. Sprendimu (BSTBl. 2000, II, p. 65) *Bundesfinanzhof* nusprend?, jog pagalba, kuri? t?vai teikia priva?ios mokyklos paramos asociacijai, yra užmokestis už paslaug?, o ne mokestis, kur? galima atskaityti kaip param?. Taip b?t? tuo atveju, kai d?l nedidelio mokes?io už moksl? mokyklos veikl? galima b?t? t?sti tik d?l paramos asociacijos skiriamos pagalbos. Taigi neb?t? ?manoma atskirti mokes?io už moksl?, mokamo mokyklos valdytojui, ir šiai asociacijai mokamos paramos.

15 Komisija iš to daro išvad?, kad jei tokia asociacija remia priva?i? Vokietijos mokykl?, tai, vertinant šios mokyklos si?lom? paslaug? atlygintin? pob?d?, reikia atsižvelgti ne tik ? pat? mokest? už moksl?, bet ir ? mok?jimus tokiai asociacijai. Tokioje mokykloje pamokos gali b?ti laikomos už užmokest? teikiamomis paslaugomis atsižvelgiant ? bendr? mokes?io už moksl? ir paramos asociacijai mokamos paramos sum?, pastarieji mok?jimai gali b?ti dideli, nes pareiga vengti mokini? atrankos atsižvelgiant ? turt? neb?t? joms taikoma.

16 Komisija taip pat teigia, kad Vokietijos Federacin?s Respublikos nurodyti argumentai, kuriais

bandoma pateisinti nagrinėjamus teisės aktus, nėra tikinami. Be kita ko, ji mano, kad kitoje valstybėje narėje esančios privačios mokyklos ir Vokietijos mokyklos nėra tokios skirtingos, kad jų renkamiems mokėjimams už mokslą apskritai būtų taikomas kitoks apmokestinimas.

17 Savo triplike Vokietijos vyriausybė išlaiko atsiliepime į ieškinį išdėstytą poziciją. Jos teigimu, pagrindinis ginčas šioje byloje vyksta dėl paslaugų teikimo laisvės. Vokietijos Federacinė Respublika negali būti pareigota finansiškai remti ne jos teritorijoje esančias privačias mokyklas, nes valstybė narė yra galiojanti teikti viešą paramą tik jos atsakomybė patenkančioms sritims. Kitoje valstybėje narėje steigtos privačios mokyklos nėra diskriminuojamos, jei valstybė neteikia viešos paramos Europos mastu.

18 Reikia patikslinti, kad savo dokumentuose, o vėliau per posėdį Vokietijos vyriausybė paminėjo, jog egzistuoja tam tikrą užsienyje esančių vokiškų mokyklų ir kitoje valstybėje narėje esančių mokyklų, kurias lanko Europos Bendrijų pareigūnai ir kitų tarnautojų vaikai (toliau – Europos mokyklos) ir kurioms taip pat taikomas EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punktą, mokėjimams už mokslą ypatybės.

19 Pavyzdžiui, 2004 m. gruodžio 14 d. Sprendime (XI R 32/03) *Bundesfinanzhof* pripažino, kad Nuolatinės žemių švietimo ir kultūros ministrų konferencijos pripažintoms kitoje valstybėje narėje steigtomis vokiškoms mokykloms mokami mokėjimai už mokslą taip pat yra atskaitomi kaip specialiosios išlaidos pagal EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punktą. Taip pat iš 2006 m. balandžio 6 d. *Bundesfinanzhof* (XI R 1/04) sprendimo aišku, kad kitoje valstybėje narėje steigtos Europos mokyklos turi tokį patį statusą kaip ir Vokietijos valstybės patvirtintos mokyklos, todėl mokėjimai mokėjėjams, kurie tokioms mokykloms mokėjo mokėjimus už mokslą, gali pasinaudoti toje pačioje EStG nuostatoje numatyta teise į atskaitą, kuri yra išimtis iš taisyklės, pagal kurią kitose valstybėse narėse esančioms mokykloms sumokėti mokėjimai už mokslą neturi būti laikomi teisė tokia atskaitą suteikiančiomis specialiosiomis išlaidomis.

20 Todėl būtų netikslu teigti, kaip tai daro Komisija, kad EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte numatyta specialiųjų išlaidų atskaitos lengvata netaikoma už visų kitoje valstybėje narėje steigto mokyklų lankymų mokėjimams mokėjimams.

21 Komisija atsižvelgia į iš *Bundesfinanzhof* praktikos kylančias išimtis, kurias nurodė Vokietijos vyriausybė. Ši teismo praktika sudaro galimybes panaikinti vokiškoms ir Europos mokykloms daromą žalą dėl to, kad jos steigtos ne Vokietijos teritorijoje, tačiau išlieka privačios kitoje valstybėje narėje steigto mokyklų diskriminacija.

*Pirminės pastabos dėl EB 18 straipsnio ir bendrosios Europos Sąjungos piliečių teisės laisvai judėti*

Šalių argumentai

22 Komisijos teigimu, dėl EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte nustatytos tvarkos pažeidžiamos atitinkamą tų teisės laisvo judėjimo srityje, visų pirma bendroji Europos Sąjungos piliečių teisė laisvai judėti.

23 Pirmiausia ši tvarka gali pažeisti iš kitų valstybių narių kilusi tų, kaip privačių asmenų, teisė susikurti Vokietijoje. Galimybė, kad jie bus nepalankiai traktuojami apmokestinant, jeigu pageidautų, kad vaikai liktų mokytis jų kilmės valstybėje, iš tiesų galėtų juos atgrasyti nuo susikurimo Vokietijoje. Visais atvejais, jų susikurimas šioje valstybėje narėje būtų sudėtingesnis.

24 Taip pat tokia nepalanki traktavimų gali patirti Vokietijos piliečiai, gyvenantys kitoje valstybėje narėje, bet ir toliau esantys mokėjėjais mokėjėjais Vokietijoje tuo atveju, jeigu jie

nusprendžia savo vaikus leisti ? šioje valstybėje esančias vietas privačią, vokišką arba Europos mokyklą?

25 Galiausiai Vokietijoje gyvenantys Vokietijos piliečiai, kurie savo vaikus leidžia ? kitose valstybėse esančias privačias mokyklas, taip pat gali remtis bendrąja teise laisvai judėti. Komisija mano, kad šie tėvai šia teise naudojasi per savo vaikus ir tam neprieštarauja tai, kad pastarieji teisėtai gyvena kitoje valstybėje narėje turint vienintelį tikslą – ten gauti bendrąjį išsilavinimą.

26 Kartu skaitant EB 12 straipsnio 1 dalį ir 18 straipsnio 1 dalį galima padaryti išvadą, kad atitinkami Vokietijos piliečiai gali remtis teise ? tokį patį kaip ir kitų piliečių vertinimą, jeigu jie, nors ir netiesiogiai, bet per savo vaikus naudojasi laisvo judėjimo teise.

27 Tokie EB 18 straipsnio pažeidimai yra nepateisinami.

28 Komisija šiuo klausimu teigia, kad EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte nenumatomi jokie objektyvūs kriterijai, pagal kuriuos būtų galima nustatyti atvejus, kuomet Vokietijos ir kitoje valstybėje narėje esančioms mokykloms sumokėti mokesčiai už mokslą yra atskaitytini. Ši nuostata nustato vienintelį atskaitymo sąlygą – kad atitinkama privati mokykla būtų patvirtinta arba pripažinta Vokietijoje. Lemiama atskaitymo sąlyga yra neatsiejama nuo aplinkybės, kad atitinkama privati mokykla būtų ?sikurusi Vokietijos teritorijoje. Mokesčių atskaita automatiškai netaikoma visoms kitoje valstybėje narėje ?steigtoms mokykloms, neatsižvelgiant ? jį prašomų mokesčių dydį, t. y. net ir tuomet, kai jos veikia iš esmės taip pat, kaip ir Vokietijoje pripažinta arba patvirtinta privati mokykla.

29 Nėra jokių objektyvių priežasčių, dėl kurių reikėtų mokesčių lengvatos suteikimą susieti su Vokietijos Federacinės Respublikos teritorijoje esančios privačios mokyklos lankymu, nes ši valstybė narė pagal Bendrijos teisę gali apriboti mokesčių už mokslą atskaitą tam tikriems ?staigų tipams arba tam tikrai sumai. Tam pakaktų, kad teisė ? atskaitą būtų suteikiama objektyvių kriterijų pagrindu, o ne priklausytų nuo mokyklos buvimo vietos.

30 Iš to Komisija daro išvadą, kad EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punktą pažeidžia EB 18 straipsnyje nustatytą Vokietijos piliečių ir kitų Europos Sąjungos piliečių bendrąją teisę laisvai judėti.

31 Vokietijos vyriausybė ginėja argumentą, kad EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punktą pažeidžia atitinkamą tėvų bendrąją teisę laisvai judėti. Jei ir pažeidžiama šios teisės taikymo sritis, toks pažeidimas visais atvejais pateisinamas objektyviais skirtumais tarp šioje EStG nuostatoje minimų privačių Vokietijos mokyklų ir kitoje valstybėje narėje ?steigtų privačių mokyklų.

#### Teisingumo Teismo vertinimas

32 Dėl EB 18 straipsnio taikymo svarstomiems nacionaliniais teisės aktais reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką EB 18 straipsnis ?tvirtina bendrą teisę visiems Europos Sąjungos piliečiams laisvai judėti ir gyventi valstybių narių teritorijose, o nuostatos dėl laisvės teikti paslaugas yra jo konkreti išraiška (2003 m. vasario 6 d. Sprendimo *Stylianakis*, C-92/01, Rink. p. I-1291, 18 punktą ir 2007 m. sausio 11 d. Sprendimo *ITC*, C-208/05, Rink. p. I-0000, 64 punktą).

33 Todėl jei nacionaliniai teisės aktai patenka ? EB 49 straipsnio taikymo sritį, Teisingumo Teismui nebūtina spręsti dėl EB 18 straipsnio išaiškinimo (žr. minėtų sprendimų *Stylianakis* 20 punktą ir *ITC* 65 punktą).

34 Taigi dėl EB 18 straipsnio 1 dalies reikia spręsti tik tuomet, kai nagrinėjami teisės aktai

nepatenka ? EB 49 straipsnio taikymo srit?

35 Taip pat EB 18 straipsnio, kuriame bendrai ?tvirtinta kiekvieno S?jungos pilie?io teis? laisvai jud?ti ir apsigyventi valstybi? nari? teritorijoje, konkreti išraiška yra EB 43 straipsnis, susij?s su ?sisteigimo laisve, ir EB 39 straipsnis, susij?s su darbuotoj? jud?jimo laisve (2006 m. spalio 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Portugalij?*, C?345/05, Rink. p. I?10633, 13 punktas ir 2007 m. sausio 18 d. Sprendimo *Komisija prieš Švedij?*, C?104/06, Rink. p. I?0000, 15 punktas).

36 Tod?l jei nagrin?jami nacionalin?s teis?s aktai patenka ? EB 39 arba EB 43 straipsni? taikymo srit?, Teisingumo Teismui neb?tina spr?sti d?l EB 18 straipsnio aiškino.

37 Tad vis? pirma reikia išnagrin?ti, ar EB 49 straipsnis, nuostata, kuria iš esm?s grindžiamos šali? pastabos, draudžia tok? nacionalin? reglamentavim?, koks nustatytas EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte (antrasis kaltinimas), ir, antra, ar EB 39 ir (arba) EB 43 straipsniai draudžia tok? reglamentavim? (pirma pirmojo kaltinimo dalis ir tre?iasis kaltinimas).

*D?l antrojo kaltinimo, grindžiamo laisv?s teikti paslaugas apribojimu*

Šali? argumentai

38 Komisijos teigimu, EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte nustatyta tvarka pažeidžia Vokietijoje reziduojan?i? mokes?i? mok?tojai, kurie nori savo vaikus leisti ? kitoje valstyb?je nar?je esan?i? priva?i? mokykl?, taip pat kitoje valstyb?je nar?je esan?i? priva?i? mokykl?, kurios nori pasi?lyti savo paslaugas Vokietijoje reziduojantiems mokes?i? mok?tojams, laisv? teikti paslaugas.

39 Pirmiausia gin?ijama tvarka sudaryt? kli??i? vadinamajai „pasyviai“ paslaug? teikimo laisvei (naudojimuisi paslaugomis), kuri jau seniai pripaž?stama teismo praktikoje. Galima ?sivaizduoti situacij?, kuomet paslaug? gav?jai, t. y. Vokietijoje reziduojan?i? mokes?i? mok?tojai, vyksta pas paslaug? teik?j?, šiuo atveju ? kitoje valstyb?je nar?je ?sik?rusi? priva?i? mokykl?.

40 Taip pat daroma ?taka vadinamajai „aktyviai“ paslaug? teikimo laisvei, kuria naudojasi kitose valstyb?se nar?se ?steigtos priva?ios mokyklos. D?l gin?ijamos atskaitos tvarkos mokes?i? mok?tojai, kurie lavina savo vaikus kitoje valstyb?je nar?je ?steigtoje priva?ioje užsienio mokykloje, atsiduria blogesn?je pad?tyje nei tie, kurie pasirenka priva?i? vokišk? mokykl?. Tod?l kitoje valstyb?je nar?je ?steigtoms priva?ioms ?staigoms kyla papildom? sunkum? veiksmingai si?lyti savo paslaugas klientams Vokietijoje. Tad mokymo ir švietimo paslaug? teikimui iš kitos valstyb?s nar?s sudaromos nepalankesn?s s?lygos nei toje valstyb?je teikiamoms paslaugoms.

41 Komisijos teigimu, ir kaip liudija Teisingumo Teismo praktika, vaik? švietimas bei ugdymas gali b?ti laikomi paslaug? teikimu.

42 Iš 1988 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Humbel ir Edel* (263/86, Rink. p. 5365, 18 punktas) ir 1993 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *Wirth* (C?109/92, Rink. p. I?6447, 17 punktas) matyti, kad pagrindin? paslaug? teikimo už užmokest? ypatyb? yra ta, jog mokinys ar tre?iasis asmuo apmoka didel? mokymo išlaid? dal?. Jei taip yra, mokymo paslaug? si?lymas laikomas komercine veikla.

43 Atvirkš?iai, šios institucijos teigimu, paslaug? teikimu už užmokest? negali b?ti laikomas viešasis švietimas, kuris yra valstyb?s socialin?s ir politin?s funkcijos dalis ir kurio didži?j? dal? išlaid? padengia pati valstyb?. To, kad mokinys galb?t prisideda prie ši? išlaid? padengimo mok?damas mokest? už moksl?, nepakanka tokiam ?vertinimui.

44 Komisija mano, kad atlyginimo už paslaugas vertinimas negali b?ti grindžiamas vien d?l Vokietijos teis?s akt? palankesn?je pad?tyje esan?i? mokykl? nagrin?jimu ir kad taip pat reikia



atsižvelgti ? kitoje valstyb?je nar?je ?steigt? priva?i? mokykl?, kurioms netaikomos EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte nustatytos lengvatos, pad?t?.

45 Kitose valstyb?se nar?se priva?ioms mokykloms taikoma tvarka kartais gerokai skiriasi nuo Vokietijoje taikomo modelio. Egzistuoja mokykl?, kurios savo išlaidas padengia be valstyb?s pagalbos, arba valdom? kaip komercin?s ?mon?s. Šios ?staigos neabejotinai teikia paslaugas už užmokest?. Komisijos teigimu, tiek, kiek EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte nustatyta tvarka numato, kad jame nustatyta mokes?i? lengvata bendrai netaikoma kitoje valstyb?je nar?je ?steigtoms mokykloms, ji sudaro kli?tis šioms kitoje valstyb?je nar?je ?steigtoms komercin?ms mokykloms si?lyti paslaugas iš užsienio.

46 N?ra svarbu, ar kitoje valstyb?je nar?je ?steigta privati mokykla atitinka Vokietijos teis?s akt? nustatytus reikalavimus. Kadangi jokia iš ši? mokykl? negali atitikti EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte nustatyt? reikalavim?, Komisija mano, kad netikslinga skirti kitoje valstyb?je nar?je ?steigtas priva?ias ?staigas norint nustatyti, ar jos nediskriminuojamos pagal tai, ar teoriškai yra panašios ? priva?ias Vokietijos mokyklas, ar ne.

47 Tarp mokykl?, kurioms nenaudinga gin?ijama tvarka, visais atvejais yra toki? ?staig?, kurios finansuojamos išimtinai iš mokes?i? už moksl? ir su tuo susijusios ?kin?s veiklos, ir d?l šios priežasties neabejotinai teikia paslaugas už užmokest?. J? diskriminavimas pažeidžia laisv? teikti paslaugas.

48 Komisijos teigimu, laisv?s teikti paslaugas pažeidimas yra nepagr?stas. Šiuo klausimu ji nurodo argumentus, kuriuos pateik? d?l jud?jimo laisv?s apskritai. Ji priduria, kad EB 49 straipsnyje nustatyt? ?pareigojim? pažeidimas yra dar sunkesnis d?l to, jog valstybi? nari? kalb? mokymas ir student? jud?jimo skatinimas yra aiškiai numatyti EB 149 straipsnio 2 dalies pirmoje ir antroje ?traukose tarp Europos Bendrijos tiksl?.

49 Vokietijos vyriausyb? iš esm?s tvirtina, kad šiuo atveju n?ra laisv?s teikti paslaugas ribojimo, nes ne?vykdytos šios laisv?s teikti paslaugas s?lygos. Subsidiariai ji nurodo, kad galimas laisv?s teikti paslaugas ribojimas visais atvejais yra pateisinamas.

50 Vis? pirma, šios vyriausyb?s teigimu, laisv?s teikti paslaugas s?lygos ne?vykdytos, nes EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte nustatytus reikalavimus atitinkan?ios mokyklos neteikia paslaug?. Sutarties prasme.

51 Laisvo paslaug? teikimo prielaida yra ?kin?s veiklos buvimas, kaip tai aišku iš EB 50 straipsnio s?vokos „už užmokest?“. Min?tame sprendime *Humbel ir Edel* Teisingumo Teismas nusprend?, kad pagrindin?s užmokes?io ypatyb?s – ekonominio atlygio už suteikt? paslaug? – n?ra tuo atveju, kai pamokos d?stomos kaip nacionalin?s švietimo sistemos dalis.

52 Vokietijos vyriausyb?s teigimu, vien d?l privataus mokyklos pob?džio negalima daryti išvados, kad mokykla vykdo ?kin? veikl? ir teikia paslaugas EB 49 ir 50 straipsni? prasme. Iš Teisingumo Teismo praktikos aišku: tai, jog t?vai moka mokes?ius už moksl?, kad tam tikra dalimi prisid?t? prie sistemos veikimo, neturi ?takos vykdomos veiklos kvalifikavimui paslaug? teikimo s?vokos atžvilgiu (šia prasme žr. min?t? sprendim? *Humbel ir Edel* 19 punkt? ir *Wirth* 15 punkt?).

53 Šios vyriausyb?s teigimu, atsižvelgiant ? Teisingumo Teismo praktikoje išd?stytus principus reik?t? pripažinti, kad EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte numatytos Vokietijos mokyklos neteikia paslaug? EB 49 ir 50 straipsni? prasme ir kad mokymas šias mokyklas atitinkan?iose kitoje valstyb?je nar?je ?steigtose mokyklose taip pat n?ra paslaug? teikimas ši? straipsni? prasme.

54 Antra, Vokietijos vyriausyb? teigia, kad laisv?s teikti paslaugas ribojimas visais atvejais yra

pateisinamas ?vairiais poži?riais.

55 Šios vyriausyb?s teigimu, laisvas paslaug? teikimas nesukuria pareigos finansuoti kitos valstyb?s nar?s švietimo sistemai priklausan?i? mokykl?. Švietimo politika yra viena pagrindini? kiekvienos valstyb?s užduo?i? ir jos strukt?ra skirtingose valstyb?se gali labai skirtis.

56 Kadangi Vokietijos Federacin? Respublika neturi jokios ?takos kitoje valstyb?je nar?je ?steigt? priva?i? mokykl? organizavimui, ypa? j? naudojamoms mokymo programoms, ji negali b?ti ?pareigota finansuoti ši? mokykl? veiklos, atsisakydama jai priklausan?i? pajam? iš mokes?i?.

57 Ši vyriausyb? taip pat teigia, kad laisv?s teikti paslaugas principas ne?pareigoja Vokietijos Federacin?s Respublikos taikyti kitoje valstyb?je nar?je esan?ioms priva?ioms mokykloms EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte numatytos mokes?io lengvatos. Skirtingas mokestinis traktavimas d?l tokios pareigos nebuvimo yra pagr?stas, nes kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos mokyklos, kurios teikia paslaugas EB 49 ir 50 straipsni? prasme, objektyviai skiriasi nuo Vokietijos mokykl?, kuri? lankymas suteikia teis? ? EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte numatyt? mokes?i? lengvat?.

58 Pirma, kitaip nei laisv? teikti paslaugas turin?ios kitose valstyb?se nar?se esan?ios mokyklos, pastarosios mokyklos neveikia kaip komercin?s bendrov?s. Tokios kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos mokyklos visiškai atitinka priva?ias Vokietijos mokyklas, kurioms n?ra padedama pagal EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkt?. Vokietijos Federacin?s Respublikos sprendimas šia nuostata pad?ti tik toms mokykloms, kurios si?lo tok? išsilavinim?, ?gyvendinant? valstybei patikt? švietimo užduot?, yra integruotos ? nacionalin? švietimo sistem? ir tod?l veikia ne komercin?mis s?lygomis, negali b?ti apeinamas remiantis laisv?s teikti paslaugas principu.

59 Antra, Vokietijos vyriausyb? mano, kad EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte nustatyta tvarka atitinka valstyb?s pagalb?, skirt? iš dalies kompensuoti šioje nuostatoje minim? mokykl? išlaidas. Pagrindinis ?statymas ?pareigoja valstyb? suteikti šioms mokykloms finansin? pagalb?, kad b?t? atlyginta už joms taikomus reikalavimus. Ši pagalba didži?ja dalimi suteikiama tiesiogini? dotacij? forma. Šios mokyklos taip gauna apie 80 % panašiai viešajai mokyklai mokam? sum?. EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte sukonkretinama ši konstitucin? paramos pareiga suteikiant Vokietijos valstybei galimyb? netiesiogiai paremti šias mokyklas, mokes?iams už moksl? taikant mokes?i? lengvatas.

60 Kitoje valstyb?je nar?je ?steigt? priva?i? užsienio mokykl?, kurios teikia paslaugas EB 49 ir 50 straipsni? prasme, atveju n?ra ryšio tarp valstyb?s taikom? reikalavim? ir atitinkamos viešos paramos. Kadangi Vokietijos vyriausyb? šioms mokykloms nenustato joki? pareig?, ji neturi j? atžvilgiu joki? finansini? ?sipareigojim?.

61 Tre?ia, jei Vokietijos Federacin? Respublika b?t? ?pareigota teikti EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte numatyt? lengvat? neatsižvelgdama ? prašomo mokes?io už moksl? dyd?, ji sudaryt? palankesnes s?lygas mokykloms, kurios d?l dideli? mokes?i? už moksl? atrenka mokinius atsižvelgdamos ? t?v? turt?. Be to, ji prival?t? teikti šioms mokykloms didesn? pagalb? nei ta, kuri? gauna mokyklos, kuri? lankymas suteikia ši? mokes?i? lengvat?, nes šie mokes?iai b?t? gerokai didesni už tuos, kuriuos ima pastarosios mokyklos.

62 Ketvirta, pareiga teikti mokes?i? lengvat? kitoje valstyb?je nar?je ?steigtoms priva?ioms mokykloms sumok?tam mokes?iui už moksl? gerokai padidint? EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte numatytos lengvatos sum?.

63 Ta?iau 2005 m. kovo 15 d. Sprendime *Bidar* (C?209/03, Rink. p. I?2119, 56 punktas) Teisingumo Teismas nusprend?, jog kiekviena valstyb? nar? turi teis? užtikrinti, kad išlaikymo pagalbos teikimas kit? valstybi? nari? studentams netapt? neprotinga našta, galin?ia tur?ti ?takos

bendram tos valstybės teikiamos pagalbos lygiui. Vokietijos vyriausybė mano, kad valstybė narė taip pat gali nustatyti tokius mokesčius lengvatos taikymo kriterijus, kad būtų išvengta to, jog ši lengvata išeitų už ribų, kurias ši valstybė narė laiko tinkamomis.

64 Penkta, mokesčių lengvata, teikiama tam tikroms Vokietijoje esantiems privačioms mokykloms mokamam mokesčiui už mokslą, pateisinama tuo, kad šios mokyklos yra patvirtintos, leidžiamos arba pripažintos. Iš principo neegzistuoja kitoje valstybėje narėje ?sik?rusi? privati? mokykl? atitinkamai patvirtinimo, leidim? ar pripažinimo tvarka (išskyrus atskir? kitoje valstybėje narėje ?sik?rusi? vokišk? ir Europos mokykl? atvej?). Vokietijos už mokyklin? lavinim? atsaking? valdžios institucij? kontrol? iš principo vykdoma tik Vokietijos teritorijoje ?sik?rusioms mokykloms.

#### Teisingumo Teismo vertinimas

65 Kalbant apie Sutarties nuostat? dėl laisvės teikti paslaugas taikym? ginčijamiems mokesčių teisės aktams, vis? pirma reikia priminti, kad nors EB 50 straipsnio trečiojoje pastraipoje minimas tik aktyvus paslaug? teikimas, kai paslaug? teik?jas vyksta pas j? gav?j?, iš nusistovėjusios teismo praktikos aišku, kad laisv? teikti paslaugas apima ir paslaug? gav?j? laisv? vykti ? kit? valstyb? nar? gauti šias paslaugas (žr. 1984 m. sausio 31 d. Sprendimo *Luisi ir Carbone*, 286/82 ir 26/83, Rink. p. 377, 10 ir 16 punktus). Šiuo atveju svarstom? nacionalin?s teis?s akt? taikymo pasekm? yra ta, kad ši valstyb? nar? atsisako suteikti mokesčių lengvat? dėl to, kad lankoma privati kitoje valstybėje narėje ?steigta mokykla. Todėl su laisvės teikti paslaugas principu yra susijusi galimyb? atsiliesti ? kitoje valstybėje ?steigtos privačios mokyklos teikiamus pasiūlymus dėl lavinimo.

66 Visais atvejais reikia išnagrinėti, ar ši? pasiūlym? dėl lavinimo dalykas yra paslaug? teikimas. Tam reikia išsiaiškinti, ar kitoje valstybėje narėje ?steigtos privačios mokyklos pamokos yra „paslaugos, kurios paprastai teikiamos už užmokest?“ EB 50 straipsnio pirmosios pastraipos prasme.

67 Dėl šios nuostatos jau buvo nuspręsta, jog pagrindin? užmokesčio ypatyb? yra ta, kad jis yra ekonominis atlygis už suteikt? paslaug? (žr. min?to sprendimo *Humbel ir Edel* 17 punkt?; 2001 m. liepos 12 d. Sprendimo *Smits ir Peerbooms*, C?157/99, Rink. p. I?5473, 58 punkt?; 2002 m. spalio 3 d. Sprendimo *Danner*, C?136/00, Rink. p. I?8147, 26 punkt?; 2003 m. gegužės 22 d. Sprendimo *Freskot*, C?355/00, Rink. p. I?5263, 55 punkt? bei 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *Skandia ir Ramstedt*, C?422/01, Rink. p. I?6817, 23 punkt?).

68 Teisingumo Teismas nusprend?, kad ? paslaug? s?vok? EB 50 straipsnio prasme nepatenka viešojo mokymo sistemai priklausan?i? ir visiškai ar daugiausia iš vieš?j? fond? finansuojam? ?staig? d?stomos pamokos (žr. min?to sprendimo *Humbel ir Edel* 17 ir 18 punktus, taip pat min?to sprendimo *Wirth* 15 ir 16 punktus). Teisingumo Teismas taip pat patikslino, kad nustatydamas ir išlaikydama toki? viešojo švietimo sistem?, kuri paprastai finansuojama iš viešojo biudžeto, o ne mokini? ar j? t?v?, valstyb? neketina verstis veikla už užmokest?, o atlieka socialin?, kulturin? ir švietimo funkcij? savo visuomenės atžvilgiu.

69 Ir, atvirkščiai, Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad privati? mokymo ?staig?, kurios daugiausia finansuojamos privačiomis, vis? pirma mokini? ir j? t?v?, l?šomis, yra paslaugos EB 50 straipsnio prasme, nes ši? ?staig? tikslas yra teikti paslaugas už užmokest? (min?to sprendimo *Wirth* 17 punktus).

70 Šiame kontekste svarbu pastebėti, jog neb?tina, kad š? privat? finansavim? iš esmės sudaryt? mokini? ar j? t?v? l?šos. Iš ties? pagal nusistovėjusi? teismo praktik? EB 50 straipsnyje nereikalaujama, kad už paslaug? mok?t? jos gav?jai (žr., be kita ko, 1988 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Bond van Adverteerders ir kt.*, 352/85, Rink. p. 2085, 16 punkt?; 2000 m. balandžio 11 d. Sprendimo *Deliège*, C?51/96 ir C?191/97, Rink. p. I?2549, 56 punkt?; min?t? sprendim? *Smits et Peerbooms*

57 punkt? ir *Skandia ir Ramstedt* 24 punkt?).

71 Akivaizdu, kad be viešajai švietimo sistemai, per kuri? valstyb? atlieka savo socialin?, kult?rin? ir švietimo funkcij?, priklausan?i? mokykl?, kurios daugiausia finansuojamos iš viešojo biudžeto l?š?, kai kuriose valstyb?se nar?se egzistuoja mokyklos, kurios nepriklauso tokiai viešajai švietimo sistemai ir yra iš esm?s finansuojamos priva?iomis l?šomis.

72 Mokymas tokiose mokyklose turi b?ti suprantamas kaip už užmokest? teikiama paslauga.

73 Svarbu pridurti, kad nustatant, ar EB 49 straipsnis yra taikomas nagrin?jamiems nacionalin?s teis?s aktams, n?ra svarbu, ar paslaug? gaunan?io asmens valstyb?je nar?je, šiuo atveju Vokietijos Federacin?je Respublikoje, ?sik?rusios patvirtintos, leidžiamos arba pripažintos mokyklos teikia paslaugas, ar j? neteikia EB 50 straipsnio pirmosios pastraipos prasme. Vienintel? svarbi aplinkyb? yra tai, ar kitoje valstyb?je nar?je ?steigta privati mokykla gali b?ti laikoma teikianti paslaugas už užmokest?.

74 Iš ties? 2006 m. geguž?s 16 d. Sprendime *Watts* (C?372/04, Rink. p. l?4325, 90 punktas), susijusiame su medicinos paslaugomis, kurios yra laikomos už užmokest? teikiamomis paslaugomis, Teisingumo Teismas nusprend?, kad EB 49 straipsnis taikomas Jungtin?je Karalyst?je gyvenan?ios pacient?s situacijai, kuriai d?l sveikatos b?kl?s reik?jo gydymo ligonin?je ir kuri nuvyko ? kitos valstyb?s nar?s ligonin?, kad gaut? šias paslaugas už užmokest?, o v?liau papraš? už š? gydym? sumok?ti nacionalin?s sveikatos prieži?ros tarnybos, nors tas pa?ias paslaugas nemokamai teik? Jungtin?s Karalyst?s nacionalin?s sveikatos prieži?ros tarnyba.

75 Šio sprendimo 91 punkte Teisingumo Teismas nusprend?, kad šiuo atveju, nesant reikalo nustatyti, ar nacionalin?s sveikatos prieži?ros tarnybos, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, suteiktos gydymo ligonin?je paslaugos savaime yra paslaugos Sutarties nuostat? d?l laisv?s teikti paslaugas prasme, reik?t? ?vertinti, ar min?tos nuostatos taikomos situacijai, kai asmuo, kuriam d?l jo sveikatos b?kl?s reikalingas gydymas ligonin?je, vyksta ? kit? valstyb? nar? ir joje už užmokest? gauna atitinkam? gydym?.

76 Iš to matyti, kad EB 49 straipsnis taikomas svarstomiems nacionalin?s teis?s aktams, nes privati mokykla, ? kuri? svarstomos valstyb?s nar?s mokes?i? mok?tojai leidžia savo vaikus, yra ?steigta kitoje valstyb?je nar?je ir gali b?ti apib?dinta kaip teikianti paslaugas už užmokest?, t. y. iš esm?s finansuojama priva?iomis l?šomis.

77 Reikia išsiaiškinti, ar tokiomis aplinkyb?mis nagrin?jami mokes?i? teis?s aktai, kaip teigia Komisija, yra laisv?s teikti paslaugas apribojimas.

78 Šiuo klausimu reikia pasteb?ti, kad šie teis?s aktai kaip mokes?i? lengvatos suteikimo s?lyg? numato, jog mokes?iai už moksl? b?t? mokami priva?ioms mokykloms, kurios yra patvirtintos Vokietijos valstyb?s arba yra leistos ar pripažintos pagal taikom? žem?s teis?, o tai reiškia, kad jos turi b?ti ?steigtos Vokietijoje.

79 Toks reikalavimas apskritai atima galimybę Vokietijoje apmokestinamiems mokesčių mokėtojams iš jų šioje valstybėje narėje apmokestinamųjų pajamų atimti dalį mokesčių už mokslą, mokamą už jų vaikų mokymąsi ne Vokietijos teritorijoje steigtoje privačioje mokykloje, išskyrus kitoje valstybėje narėje mokamus mokesčius už mokslą. Nuolatinės žemių švietimo ir kultūros ministrų konferencijos pripažintose vokiškose mokyklose arba Europos mokyklose, nors tokia galimybė egzistuoja mokesčių, mokamų tam tikroms privatioms Vokietijos mokykloms, atžvilgiu. Taigi šitaip šiems mokesčių mokėtojams nustatoma didesnė mokesčių našta dėl to, kad jie savo vaikus lavina kitoje valstybėje narėje susikuriose privačioje mokykloje, o ne tos valstybės teritorijoje steigtoje mokykloje.

80 EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte nustatyta tvarka atgraso Vokietijoje reziduojančius mokesčių mokėtojus savo vaikus lavinti kitose valstybėse narėse steigtose mokyklose. Taip pat ji yra kliūtis kitose valstybėse narėse steigtomis privatioms mokymo steigoms siūlyti savo lavinimo paslaugas Vokietijoje reziduojančių mokesčių mokėtojams vaikams.

81 Tokia taisyklė yra laikoma EB 49 straipsnyje užtikrinamos laisvės teikti paslaugas apribojimu. Iš tiesų šis straipsnis draudžia taikyti bet kokį nacionalinės teisės aktą, kuris paslaugų teikimą tarp valstybių narių padaro sunkesnį už paslaugų teikimą vienoje valstybėje narėje (žr. visų pirma 1998 m. balandžio 24 d. Sprendimo *Safir*, C-118/96, Rink. p. I-1897, 23 punktą; min. to sprendimo *Smits ir Peerbooms* 61 punktą; min. to sprendimo *Danner* 29 punktą; 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-334/02, Rink. p. I-2229, 23 punktą; min. to sprendimo *Watts* 94 punktą ir 2007 m. balandžio 19 d. Sprendimo *Stamatelaki*, C-444/05, Rink. p. I-0000, 25 punktą).

82 Nustačius laisvės teikti paslaugas apribojimą reikia išsiaiškinti, ar jis gali būti objektyviai pateisintas.

83 Vokietijos vyriausybė pateikia daug šio apribojimo pateisinančių argumentų.

84 Pirma, šios vyriausybės teigimu, galima kliūtis laisvam paslaugų teikimui pateisinama tuo, kad iš laisvės teikti paslaugas principo neišplaukia pareiga tam tikroms valstybės narės švietimo sistemai priklausantioms mokykloms taikyti palankesnį mokesčių traktavimą taikyti ir kitos valstybės narės mokykloms (žr. šio sprendimo 55 punktą).

85 Šiuo klausimu reikia pastebėti, kad EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punktas yra susijęs su mokesčiniu mokesčių už mokslą traktavimu. Pagal nusistovėjusį teismo praktiką, nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, pastarosios turi jų gyvendinti laikydamosi Bendrijos teisės (visų pirma žr. min. to sprendimo *Danner* 28 punktą; 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rink. p. I-0000, 36 punktą ir 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rink. p. I-0000, 25 punktą).

86 Taip pat, nors aišku, kad Bendrijos teisė neriboja valstybių narių kompetencijos nustatyti, viena vertus, mokymo turinį ir švietimo sistemos organizavimą bei gerbia jų kultūrą ir kalbų vairovą (EB 149 straipsnio 1 dalis) ir, kita vertus, profesinio rengimo turinį (EB 150 straipsnio 1 dalis), vis dėlto tai nepaneigia to, kad naudodamasi šia kompetencija valstybės narės turi laikytis Bendrijos teisės, ypač jos nuostatų, susijusių su laisve teikti paslaugas (pagal analogiją žr. min. to sprendimo *Watts* 92 ir 147 punktus).

87 Be to, dėl Vokietijos vyriausybės argumento, kad valstybė narė negali būti laikoma pareigota dotuoti kitos valstybės narės švietimo sistemai priklausanti mokyklą, pakanka pastebėti, kad EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte numatoma ne tiesioginė Vokietijos valstybės

dotacija atitinkamoms mokykloms, o mokes?i? lengvata, suteikiama t?vams nuo j? šioms mokykloms sumok?to mokes?io už moksl?.

88 Antra, Vokietijos vyriausyb?s teigimu, atsisakymas suteikti EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte numatyt? lengvat? kitoje valstyb?je nar?je ?steigtoms priva?ioms mokykloms sumok?t? mokes?i? už moksl? atžvilgiu yra pateisinamas tuo, kad šiame straipsnyje minimos vokiškos mokyklos ir kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos priva?ios mokyklos, kurios teikia paslaugas EB 49 ir 50 straipsni? prasme, n?ra objektyviai panašioje situacijoje (žr. šio sprendimo 57 punkt?).

89 Taip EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte minimoms mokykloms taikoma Pagrindinio ?statymo 7 straipsnio 4 dalyje numatyta pareiga vengti mokini? atrankos atsižvelgiant ? j? t?v? turt?, tod?l nustatomi tokie mokes?iai už moksl?, kurie nepadengia ši? mokykl? išlaid?, d?l to Vokietijos valstybei kyia atitinkama pareiga šias mokyklas remti finansiškai. Šis ryšys tarp valstyb?s nustatyt? reikalavim? ir juos atitinkan?ios viešos paramos neegzistuoja kitoje valstyb?je nar?je ?steigt? priva?i? mokykl?, kurios teikia paslaugas EB 49 ir 50 straipsni? prasme (žr. šio sprendimo 60 punkt?), atveju. Mokes?i? lengvatos taikymas mokes?iams už moksl?, kurie mokami už EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkto s?lyg? neatitinkan?i? mokykl? lankym?, prieštaraut? Pagrindinio ?statymo 7 straipsnio 4 dalyje numatytam reikalavimui vengti mokini? atrankos atsižvelgiant ? j? t?v? turt? (žr. šio sprendimo 61 punkt?).

90 Šie argumentai yra nepagr?sti. Svarbu pabr?žti, kad EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte, kaip dalies mokes?i? už moksl? atskaitymo s?lyga, numatomas atitinkamos priva?ios mokyklos Vokietijoje patvirtinimas, leidimas ar pripažinimas, nenustatant objektyvi? kriterij?, pagal kuriuos galima b?t? nustatyti, kokie vokišk? mokykl? renkami mokes?iai b?t? atskaitytini.

91 Iš to darytina išvada, kad bet kokiai kitoje valstyb?je nar?je ?steigtai priva?iai mokyklai vien d?l to, kad ji n?ra ?steigta Vokietijoje, automatiškai netaikoma aptariama mokes?io lengvata, neatsižvelgiant ? tai, ar ji laikosi nustatyt? kriterij?, pavyzdžiui, tokio dydžio mokes?io už moksl? nustatymo, kuris nesudaryt? galimybi? atrinkti mokinius atsižvelgiant ? j? t?v? turt?.

92 Siekdama pateisinti aptariamus nacionalin?s teis?s aktus, kurie yra kli?tis laisvam paslaug? teikimui, Vokietijos vyriausyb?, nurodydama min?t? sprendim? *Bidar*, taip pat teigia, kad valstyb? nar? turi teis? susieti pagalbos ar mokes?i? lengvatos suteikim? su kriterijais, kurie pad?t? užtikrinti, kad ši pagalba ar suteikiamos lengvatos neperžengt? valstyb?s nar?s tinkamomis laikom? rib? (žr. šio sprendimo 62 ir 63 punktus).

93 Šios vyriausyb?s teigimu, min?tame sprendime išd?styti argumentai d?l pagalbos, skirtos padengti studento išlaikymo išlaidas, ir Europos S?jungos pilie?i? laisvo jud?jimo teis?s turi b?ti pritaikyti bendrai tuo poži?riu, kad kai viešosios l?šos yra ribotos, mokes?i? lengvatos platesnis taikymas neišvengiamai reikšt?, jog individualios lengvatos sumaž?t?, nes b?t? siekiama fiskalinio neutralumo. Vokietijos vyriausyb? šiuo klausimu teigia, kad d?l EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkto taikymo išpl?timo tam tikroms užsienyje esan?ioms mokykloms mokamam mokes?iui už moksl? valstyb?s biudžetui kilt? papildom? išlaid?.

94 Šio argumento negalima priimti d?l toliau d?stom? priežas?i?.

95 Vis? pirma pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? siekis, kad nesumaž?t? biudžeto pajamos, n?ra minimas EB 46 straipsnyje, skaitomame kartu su EB 55 straipsniu, ir taip pat negali b?ti laikomas privalomuoju bendro intereso pagrindu.

96 D?l Vokietijos vyriausyb?s argumento, kad visos valstyb?s nar?s turi teis? pasirinkti, jog teikiama su mokes?iais už moksl? susijusi pagalba netapt? pernelyg didelė našta, galin?ia tur?ti ?takos bendram pagalbos lygiui, kuri? gali teikti ši valstyb?, pažym?tina, jog iš šios valstyb?s

pateikt? duomen? matyti, kad, jos teigimu, mokes?i? lengvatos taikymas mokes?iams už moksl?, kurie mokami už tam tikr? kitoje valstyb?je nar?je esan?i? mokykl? lankym?, reikšt?, kad šioms mokykloms suteikiama netiesiogin? pagalba b?t? daug didesn? nei ta, kuri? gauna patvirtintos, leistos ar pripažintos mokyklos Vokietijoje, nes kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos mokyklos prival?t? išsilaikyti imdamos didelius mokes?ius už moksl?.

97 Net ir darant prielaid?, kad min?tame sprendime *Bidar* nurodyti argumentai taikomi mokes?i? lengvatos mokes?iams už moksl? atveju, šiuo klausimu reikia, kaip teisingai nurod? Komisija, pažym?ti, kad tikslas, kurio siekiama atsisakant suteikti aptariam? mokes?i? lengvat? kitoje valstyb?je nar?je ?steigtoms mokykloms mokamiems mokes?iams už moksl?, t. y. užtikrinti priva?i? mokykl? išlaid? finansavim?, ta?iau taip, kad tai netapt? neprotinga našta valstybei, atsižvelgiant ? min?tame sprendime *Bidar* išd?styt? analiz?, gali b?ti pasiektas mažiau ribojan?iomis priemon?mis.

98 Iš ties?, kaip nurodo generalin? advokat? savo išvados 62 punkte, siekdama išvengti pernelyg didel?s finansin?s naštos, valstyb? nar? gali atsižvelgdama ? savo vertybes apriboti atskaitom? mokes?i? už moksl? sum? tam tikra suma, kuri bus tokio dydžio, kokia yra šios valstyb?s nar?s teritorijoje ?sik?rusioms mokykloms suteikiama mokes?i? lengvata; ši priemon? b?t? mažiau ribojanti nei aptariamas atsisakymas suteikti mokes?i? lengvat?.

99 Galiausiai visais atvejais yra neproporcinga EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte numatytos mokes?i? lengvatos visiškai netaikyti mokes?iams už moksl?, kuriuos moka pajam? mokest? Vokietijoje mokantys mokes?i? mok?tojai kitose nei Vokietijos Federacin? Respublika valstyb?se nar?se ?steigtoms mokykloms. Iš ties? tokiu atveju aptariama mokes?i? lengvata netaikoma mokes?iams už moksl?, kuriuos šie mokes?i? mok?tojai moka kitose valstyb?se nar?se ?steigtoms mokykloms, neatsižvelgiant ? tai, ar šios mokyklos atitinka objektyvius kriterijus, kuriuos kiekviena valstyb? nar? nustato atsižvelgdama ? savo principus ir kurie leidžia nustatyti, kokiems mokes?iams už moksl? taikoma mokes?i? lengvata.

100 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, reikia pripažinti, kad antrasis Komisijos kaltinimas yra pagr?stas, bei konstatuoti, jog Vokietijos Federacin? Respublika ne?vykd? ?sipareigojim? pagal EB 49 straipsn? nustatydamas, kad tais atvejais, kai Vokietijos mokes?i? mok?tojai savo vaikus leidžia ? kitoje valstyb?je nar?je esan?i? ir iš esm?s priva?iomis l?šomis finansuojam? mokykl?, EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte numatyta speciali?j? išlaid? atskaitos lengvata apskritai netaikoma mokes?iams už tokios mokyklos lankym?.

*D?l pirmos pirmojo kaltinimo dalies ir tre?iojo kaltinimo, grindžiam? atitinkamai kli?timi laisvam darbuotoj? jud?jimui bei ?sisteigimo laisv?s apribojimu*

Šali? argumentai

101 Komisijos teigimu, EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte numatyta tvarka pažeidžia mokes?i? mok?tojų, kuriems ji taikoma, teises, kylan?ias iš darbuotoj? laisv?s jud?ti ir ?sisteigimo laisv?s (pirma pirmojo kaltinimo dalis).

102 Viena vertus, ši tvarka gali pažeisti iš kit? valstybi? nari? kilusi? t?v?, kaip priva?i? asmen?, teis? ?sidarbinti Vokietijoje samdomais darbuotojais (EB 39 straipsnis) arba joje ?sikurti kaip savarankiškai dirbantiems asmenims (EB 43 straipsnis). Galimyb?, jog jie bus nepalankiai traktuojami apmokestinant, jei pageidaut?, kad vaikai likt? mokytis j? kilm?s valstyb?je, iš ties? gal?t? atgrasyti nuo ?sik?rimo Vokietijoje ar ?sidarbinimo joje kaip iš kitos valstyb?s nar?s atvykstan?iais pasienio darbuotojais. Visais atvejais šiems t?vams b?t? sunkiau ?sikurti ar dirbti Vokietijoje.

103 Kita vertus, nepalankus traktavimas gali patirti Vokietijos piliečiai, gyvenantys kitoje valstybėje narėje, bet ir toliau esantys mokesčių mokytojais Vokietijoje, jeigu jie nori savo vaikus leisti mokytis privačiose vietose mokyklų kitoje valstybėje narėje.

104 Šie EB 39 ir 43 straipsnių pažeidimai yra nepagrįsti.

105 Komisija šiuo klausimu teigia, kad EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte nenumatomi jokie objektyvūs kriterijai, pagal kuriuos būtų galima nustatyti atvejus, kuomet Vokietijos ir kitoje valstybėje narėje steigtoms mokykloms sumokėti mokesčiai už mokslą yra atskaitytini. Ši nuostata nustato vienintelį atskaitymo sąlygą – kad atitinkama privati mokykla būtų patvirtinta arba pripažinta Vokietijoje. Lemiamą atskaitymo sąlygą yra neatsiejama nuo aplinkybų, kad atitinkama privati mokykla būtų susikūrusi Vokietijos teritorijoje. Mokesčių atskaita automatiškai netaikoma visoms kitoje valstybėje narėje steigtoms mokykloms, neatsižvelgiant į jų taikomą mokesčių už mokslą dydį, t. y. net ir tuomet, kai ji veikia iš esmės taip pat, kaip ir Vokietijoje pripažinta arba patvirtinta privati mokykla.

106 Nėra jokių objektyvių priežasčių, dėl kurių reikėtų mokesčių lengvatos suteikimą susieti su Vokietijos Federacinės Respublikos teritorijoje esančios privataus mokyklos lankymu, nes ši valstybė narė pagal Bendrijos teisę gali apriboti mokesčių už mokslą atskaitą tam tikro tipo steigimams arba tam tikrai sumai. Tam pakaktų, kad teisė būtų atskaita būtų suteikiama objektyvių kriterijų pagrindu, o ne priklausytų nuo mokyklos buvimo vietos.

107 Komisija savo trečiajame kaltinime taip pat teigia, kad EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte nustatyta tvarka riboja kitoje valstybėje narėje steigtą privačią mokyklą steigimo laisvę. Jos teigimu, ši tvarka pareigoja mokyklas steigti Vokietijoje arba bent jau steigti savo atstovybę šioje valstybėje. Iš tiesų šios mokyklos valstybės patvirtintos ar atitinkamos žemės statymais leidžiamos pakaitinai mokyklos arba žemės statymais pripažintos papildomos bendrojo lavinimo mokyklos statusą gali gauti tik tuomet, jeigu jos savo paslaugas siūlo iš Vokietijos teritorijos. Norėdamos konkuruoti su privačiomis Vokietijos steigimais vienodomis sąlygomis, šios mokyklos turi būti steigusios jos teritorijoje.

108 Šis mokyklos pasirinkimo apribojimas, Komisijos teigimu, yra skirtingas traktavimas EB 43 straipsnio prasme, kuris negali būti pateisintas.

109 Ši institucija iš to daro išvadą, kad EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punktas yra EB 39 straipsnyje numatyto laisvo darbuotojų judėjimo ir EB 43 straipsnyje nustatytos steigimo laisvės apribojimas.

110 Vokietijos vyriausybė ginėja argumentą, kad EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punktas pažeidžia teisę į laisvą darbuotojų judėjimą ir steigimo laisvę. Jei ir pažeidžiama ši laisvė taikymo sritis, toks pažeidimas visais atvejais pateisinamas jau minėtais objektyviais skirtumais tarp šioje EStG nuostatoje minimų privačių Vokietijos mokyklų ir kitoje valstybėje narėje esančių mokyklų.

111 Ši vyriausybė taip pat ginėja kitoje valstybėje narėje steigtą mokyklą steigimo laisvės pažeidimą. Ji nesupranta, kokių taktiškai šiai laisvei gali turėti nagrinėjama atskaitos tvarka. Tačiau jei ir būtų nustatytas šios laisvės pažeidimas, jis visais atvejais būtų objektyviai pagrįstas, atsižvelgiant į jau minėtus skirtumus tarp EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte minimų privačių Vokietijos mokyklų ir kitoje valstybėje narėje esančių privačių mokyklų.

Teisingumo Teismo vertinimas



112 Vis? pirma reikia išnagrinti, ar EB 39 ir 43 straipsniai draudžia EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte numatyt? tvark?.

113 Pirmoje pirmojo kaltinimo dalyje Komisija teigia, kad tokie teis?s aktai, kurie turi neigiamos mokesstin?s ?takos aptariamiems mokes?i? mok?tojams, turi poveik? ir iš kitos valstyb?s nar?s atvykstantiems darbuotojams bei savarankiškai dirbantiems asmenims, kurie ?sik?r? Vokietijoje dėl priva?i? motyv? ir pageidauja, kad j? vaikai t?st? mokslus j? kilm?s valstyb?je, ir Vokietijos pilie?iams, kurie savo vaikus leidžia ? kitos valstyb?s nar?s priva?i? mokykl? dėl to, kad jie apsigyveno šioje valstyb?je nar?je. Šiuo poži?riu šis teis?s aktas pažeidžia EB 39 ir 43 straipsnius.

114 Visos EB sutarties nuostatos, susijusios su laisvu asmen? jud?jimu, siekia palengvinti Bendrijos pilie?iams visoje Bendrijos teritorijoje vykdyti bet kokio pob?džio profesin? veikl? bei draudžia priemones, galin?ias sudaryti mažiau palankias s?lygas šiems pilie?iams, siekiantiems vykdyti ekonomin? veikl? kitos valstyb?s nar?s teritorijoje (žr. 2005 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo *Komisija prieš Danij?*, C?464/02, Rink. p. I?7929, 34 punkt? ir nurodyt? teism? praktik?; min?t? sprendim? *Komisija prieš Portugalij?* 15 punkt? ir *Komisija prieš Švedij?* 17 punkt?).

115 Nuostatos, kurios valstyb?s nar?s pilie?iui sudaro kli??i? arba j? atgraso nuo išvykimo iš savo kilm?s valstyb?s siekiant pasinaudoti laisvo jud?jimo teise, riboja ši? laisv?, net jeigu jos yra taikomos neatsižvelgiant ? atitinkam? darbuotoj? pilietyb? (min?t? sprendim? *Komisija prieš Danij?* 35 punktas; *Komisija prieš Portugalij?* 16 punktas ir *Komisija prieš Švedij?* 18 punktas).

116 Šiuo atveju, kaip nurod? generalin? advokat? savo išvados 83 punkte, EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punktas vis? pirma sudaro nepalankesnes s?lygas darbuotojams bei savarankiškai dirbantiems asmenims, kurie nuolatos apsigyvena Vokietijoje arba joje dirba ir kuri? vaikai toliau lanko kitoje valstyb?je nar?je ?steigt? mokam? mokykl?. Pagal EStG 1 straipsnio 1 dalies pirm? sakini? visi Vokietijos teritorijoje gyvenantys darbuotojai vis? pajam? mokest? moka Vokietijoje. Pagal EStG 1 straipsnio 3 dal? visi iš kit? valstybi? atvykstantys darbuotojai, kurie savo profesin? veikl? vykdo Vokietijoje, bet joje negyvena, j? prašymu, taip pat vis? pajam? mokest? moka Vokietijoje. EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punktas neleidžia n? vienai iš ši? darbuotoj? kategorij? pasinaudoti specialia lengvata daliai sumok?t? mokes?i? už moksl?, nors tai b?t? leidžiama, jeigu j? vaikai lankyt? Vokietijoje esan?i? mokykl?.

117 Šis skirtingas traktavimas apsunkina ši? darbuotoj? naudojim?si teis?mis, kurias jiems suteikia EB 39 ir 43 straipsniai.

118 Dėl EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkto nepalankesn?je pad?tyje taip pat gali atsidurti ir Vokietijos pilie?iai, kurie nuolatos apsigyvena kitoje valstyb?je naryje, kur j? vaikai lanko mokam? mokykl?.

119 Žinoma, paprastai tokie Vokietijos pilie?iai, kai jie išvyksta iš šios valstyb?s, nustoja b?ti mokes?i? mok?tojais Vokietijoje, todėl šie mokes?i? teis?s aktai negali jiems tur?ti neigiamo poveikio. Tačiau pagal EStG 1 straipsnio 2 dal? ši taisykl? negalioja kitoje valstyb?je nar?je dirbantiems pareig?nams ir pagal 1965 m. balandžio 8 d. Protokolo dėl Europos Bendrij? privilegij? ir imunitet? (OL 152, 1967, p. 13) 14 straipsn? ji taip pat netaikoma Europos Bendrij? pareig?nams. Jei pareig?nai Vokietijos pilie?iai savo vaikus leidžia ? kitoje valstyb?je nar?je esan?ias mokamas mokyklas, išskyrus vokiškas ir Europos mokyklas, EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punktas neleidžia iš j? apmokestinam?j? pajam? atskaityti dal? sumok?t? mokes?i? už moksl?.

120 Dėl šio sprendimo 85–99 punktuose išdėstytų priežasčių toks nevienodas traktavimas negali būti pateisintas argumentais, kuriuos Vokietijos vyriausybė pateikė siekdama pateisinti pagrindinės laisvės apribojimą.

121 Todėl reikia pripažinti, kad pirma Komisijos pirmojo kaltinimo dalis yra pagrįsta, ir konstatuoti, kad nustatydamas, jog EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte numatyta mokesčių lengvata apskritai netaikoma mokėjams už mokslą, sumokėjusiems kitoje valstybėje narėje steigtoms mokykloms, Vokietijos Federacinė Respublika nevykdė sąsipareigojimų pagal EB 39 ir 43 straipsnius.

122 Dėl trečiojo kaltinimo, grindžiamo kitose valstybėse narėse steigto privačio mokyklo steigimo laisvės pažeidimu, reikia pažymėti, jog, kaip savo išvados 85 punkte nurodė generalinis advokatas, aplinkybės, kad EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte numatyta galimybė pasinaudoti mokesčių nuolaida siejama su mokyklos buvimo vieta, neturi tiesioginės tokios kitose valstybėse narėse esančio privataus mokyklo steigimo laisvei. Ši aplinkybė savaime neapsunkina šio mokyklo steigimo Vokietijoje.

123 Todėl trečiojo Komisijos kaltinimą reikia atmesti.

*Dėl antros pirmojo kaltinimo dalies, grindžiamos bendrosios Europos Sąjungos piliečių teisės laisvės judėjimo pažeidimu*

124 Lieka išnagrinėti svarstomus nacionalinės teisės aktus EB 18 straipsnio 1 dalies atžvilgiu tais atvejais, kuomet netaikomi EB 39, 43 ir 49 straipsniai.

125 Pagal Teisingumo Teismo praktiką Europos Sąjungos pilietybė siekiama suteikti valstybių narių piliečiams esminį statusą, leidžiantį esantiems tokioje pačioje situacijoje Sutarties taikymo *ratione materiae* srityje būti vienodai teisiškai traktuojamiems, neatsižvelgiant į pilietybę ir nepažeidžiant šioje srityje aiškiai nustatytų išimčių (pavyzdžiui, žr. 2001 m. rugsėjo 20 d. Sprendimo *Grzelczyk*, C-184/99, Rink. p. I-6193, 31 punktą; 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *D'Hoop*, C-224/98, Rink. p. I-6191, 28 punktą; 2003 m. spalio 2 d. Sprendimo *Garcia Avello*, C-148/02, Rink. p. I-11613, 22 ir 23 punktus ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Pusa*, C-224/02, Rink. p. I-5763, 16 punktą).

126 Tarp situacijų, kurios patenka į Bendrijos teisės taikymo sritį, yra ir tos, kurios susijusios su naudojimosi Sutarties užtikrinamomis pagrindinėmis laisvėmis, ypač tos, kurios susijusios su EB 18 straipsniu suteikta teise laisvai judėti ir apsigyventi valstybių narių teritorijoje (ypač žr. minėtų sprendimų *Grzelczyk* 33 punktą; *D'Hoop* 29 punktą; *Garcia Avello* 24 punktą bei *Pusa* 17 punktą).

127 Kadangi Sąjungos pilietis kiekvienoje valstybėje narėje turi būti teisiškai vertinamas taip pat, kaip ir šio valstybių narių piliečiai, esantys tokioje pačioje situacijoje, su teise į laisvą judėjimą būtą nesuderinama tai, kad valstybėje narėje, kurios pilietis yra, jis būtų traktuojamas mažiau palankiai nei tuo atveju, kai nepasinaudoja Sutarties suteiktomis galimybėmis judėjimo srityje (minėtų sprendimų *D'Hoop* 30 punktą ir *Pusa* 18 punktą).

128 Šios galimybes nebūtą visiškai veiksmingos, jei valstybės narės pilietis nuo pasinaudojimo jomis būtų galima atgrasyti jo kilmės valstybės teisės aktais, nubaudžiant dėl to, kad pasinaudojo minėtomis galimybėmis (šiuo klausimu žr. 1992 m. liepos 7 d. Sprendimo *Singh*, C-370/90, Rink. p. I-4265, 23 punktą; minėtų sprendimų *D'Hoop* 31 punktą ir *Pusa* 19 punktą).

129 Vykdami kitą valstybė narę mokyti mokykloje atitinkamą Vokietijos piliečių vaikai naudojami laisvo judėjimo teise. 2004 m. spalio 19 d. Sprendime *Zhu ir Chen* (C-200/02, Rink. p.

l?9925, 20 punktas) nustatyta, kad net mažametis gali naudotis Bendrijos teis?s garantuojamomis laisvo jud?jimo ir apsigyvenimo teis?mis.

130 Svarstomi nacionalin?s teis?s aktai numato skirting? Vokietijoje pajam? mokes? mokan?i? mokes?i? mok?toj? traktavim? atsižvelgiant ? tai, ar jie savo vaikus leidžia ? šioje valstyb?je ?steigt?, ar ? kitoje valstyb?je nar?je ?steigt? mokykl?.

131 Tiek, kiek jie kaip mokes?i? lengvatos mokes?iams už moksl? suteikimo s?lyg? numato, kad šie mokes?iai turi b?ti sumok?ti tam tikrus reikalavimus atitinkan?ioms mokykloms Vokietijoje, ir lemia tai, jog mokes?i? lengvat? atsisakoma suteikti vaik?, kurie mokosi kitoje valstyb?je nar?je ?steigtoje mokykloje, t?vams, svarstomi nacionalin?s teis?s aktai sudaro nepalankesnes s?lygas kai kuriems pilie?iams vien d?l to, kad jie pasinaudojo jud?jimo laisve nuvykdami ? kit? valstyb? nar? mokytis.

132 Pagal nusistov?jusi? teismo praktik? nacionalin?s teis?s aktai, kurie numato nepalankesnes s?lygas tam tikriems valstyb?s pilie?iams tik tod?l, kad jie pasinaudojo laisve jud?ti ? kit? valstyb? nar?, yra EB 18 straipsnio 1 dalimi visiems S?jungos pilie?iams pripažint? laisvi? suvaržymas (2006 m. liepos 18 d. Sprendimo *De Cuyper*, C?406/04, Rink. p. I?0000, 39 punktas ir 2006 m. spalio 26 d. Sprendimo *Tas-Hagen ir Tas*, C?192/05, Rink. p. I?10451, 31 punktas).

133 Toks skirtingas vertinimas gali b?ti pateisinamas, tik jeigu jis pagr?stas nuo suinteresuot?j? asmen? pilietyb?s nepriklausan?iomis objektyviomis priežastimis ir yra proporcingas nacionalin?s teis?s siekiamo teis?to tikslo atžvilgiu (min?t? sprendim? *D’Hoop* 36 punktas; *De Cuyper* 40 punktas ir *Tas-Hagen ir Tas* 33 punktas).

134 Reikia pasteb?ti, kad bandydama pateisinti ši? teis?s akt? sudaromas kli?tis laisvam paslaug? teikimui, Vokietijos vyriausyb? nurod? šio sprendimo 55–64 punktuose išd?stytus argumentus. Vis? pirma ji r?m?si min?tame sprendime *Bidar* išd?stytais Teisingumo Teismo argumentais d?l EB 18 straipsnio aiškinimo.

135 Šio sprendimo 56 punkte Teisingumo Teismas nusprend?, kad kiekviena valstyb? nar? turi teis? užtikrinti, jog išlaikymo pagalbos teikimas kit? valstybi? nari? studentams netapt? neprotinga našta, kuri gal?t? tur?ti ?takos bendram tos valstyb?s teikiamos pagalbos lygiui.

136 Ta?iau net darant prielaid?, kad tokie patys argumentai gal?t? b?ti taikomi mokes?i? lengvatos mokes?iams už moksl? atveju, EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte numatyta tvarka j? vertinant atsižvelgiant ? laisv?s teikti paslaugas kontekst? visais atvejais atrodo neproporcinga, palyginti su ja siekiamais tikslais, d?l t? pa?i? priežas?i?, kurios išd?stytos šio sprendimo 99 punkte.

137 Iš to reikia daryti išvad?, kad tuomet, kai vienos valstyb?s mokes?i? mok?toj? vaikai mokosi kitoje valstyb?je nar?je esan?ioje mokykloje, kurios teikiamos paslaugos nepatenka ? EB 49 straipsnio taikymo srit?, EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punktas šiems vaikams nepagr?stai sudaro nepalankesnes s?lygas, palyginti su tais vaikais, kurie nepasinaudojo jud?jimo laisve tam, kad nuvykt? mokytis ? kit? valstyb? nar?, ir pažeidžia EB 18 straipsnio 1 dalyje ?tvirtintas ši? vaik? teises.

138 Šiomis aplinkyb?mis reikia nuspr?sti, kad antra pirmojo Komisijos kaltinimo dalis taip pat yra pagr?sta.

139 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, reikia konstatuoti, kad be išim?i? neleidama atskaityti mokes?i?, mokam? už kitoje valstyb?je nar?je esan?ios mokyklos lankym?, kaip speciali?j? išlaid? pagal EStG 10 straipsnio 1 dalies 9 punkt?, Vokietijos Federacin? Respublika ne?vykdo?

įsipareigojimą pagal EB 18, 39, 43 ir 49 straipsnius. Likusią ieškinio dalį, t. y. kaltinimą, grindžiamą kitoje valstybėje narėje įsteigto mokyklų įsisteigimo laisvės pažeidimu, reikia atmesti.

## **Dėl išlaidų**

140 Remiantis Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalimi, pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti išlaidas, jei laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Komisija prašė padengti išlaidas ir Vokietijos Federacinė Respublika iš esmės pralaimėjo bylą, pastaroji turi jas padengti.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (didžioji kolegija) nusprendžia:

1. **Be išimčių neleidama atskaityti mokesčių, mokamų už kitoje valstybėje narėje esančios mokyklos lankymą, kaip specialiųjų išlaidų, numatytų 2002 m. spalio 19 d. paskelbtos Vokietijos pajamų mokesčio įstatymo (*Einkommensteuergesetz*) redakcijos 10 straipsnio 1 dalies 9 punkte, Vokietijos Federacinė Respublika nevykdė įsipareigojimų pagal EB 18, 39, 43 ir 49 straipsnius.**

2. **Atmesti likusią ieškinio dalį.**

3. **Priteisti iš Vokietijos Federacinės Respublikos sumokėti bylinėjimosi išlaidas.**

Parašai.

\* Proceso kalba: vokiečių.