

Lieta C-318/05

Eiropas Kopienu Komisija

pret

Vācijas Federatīvo Republiku

Valsts pienākumu neizpilde – EKL 18., 39., 43. un 49. pants – Tiesību akti ienākuma nodokļa jomā – Mācību maksa – Tiesības atskaitīt no nodokļa tikai to mācību maksu, kas samaksāta valsts privātm iestādēm

Ģenerālvokātes Kristīnes Štiksas-Haklas [*Christine Stix-Hackl*] secinājumi, sniegti 2006. gada 21. septembrī

Tiesas (virspalāta) 2007. gada 11. septembra spriedums

Sprieduma kopsavilkums

1. *Pakalpojumu sniegšanas brīvība – Pakalpojumi – Jūdziens*

(EKL 50. pants)

2. *Pakalpojumu sniegšanas brīvība – Ierobežojumi – Nodokļu tiesību akti*

(EKL 49. pants)

3. *Personu brīva pārvietošanās – Darba ņēmēji – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Nodokļu tiesību akti*

(EKL 39. un 43. pants)

4. *Eiropas Savienības pilsonība – Tiesības uz brīvu pārvietošanos un uzturēšanos dalībvalstu teritorijā – Nodokļu tiesību akti*

(EKL 18. pants)

1. Mācības, ko sniedz iestādes, kas ir valsts izglītības sistēmas daļa un ko pilnībā vai galvenokārt finansē no valsts līdzekļiem, ir izslēgtas no pakalpojumu jēdziena EKL 50. panta nozīmē. Izveidojot un uzturot šādu valsts izglītības sistēmu, kas finansējumu galvenokārt saņem no valsts budžeta, nevis skolēniem vai viņu vecākiem, valsts nevēlas iesaistīties darījumos par atlīdzību, bet vēsteno savus pienākumus pret iedzīvotājiem sociālaj, kultūras un izglītības jomā.

Turpretim mācības, ko sniedz izglītības iestādes, kas galvenokārt ir finansētas no privātiem līdzekļiem, it īpaši skolēnu un viņu vecāku līdzekļiem, ir pakalpojumi EKL 50. panta nozīmē, un šo iestāžu mērķis ir piedāvāt pakalpojumu par atlīdzību. Šajā sakarā nav nepieciešams, lai šo privāto finansējumu galvenokārt nodrošinātu skolēni vai viņu vecāki. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru EKL 50. pantā nav noteikts, ka par pakalpojumu jāmaksā tās saņēmējiem.

(sal. ar 68.–70. punktu)

2. Dalībvalsts nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek EKL 49. pants, vispārīgi izslēdzot

iespēju k? speciālos izdevumus, kuri dod tiesības uz ienākuma nodokļa samazinājumu, atskaitīt m?c?bu maksu, ko nodokļu maksātāji, kas maksā ienākuma nodokli V?cij? un kuru b?rni apmekl? izglītības iestādi, kas atrodas cit? dalībvalst? un kas ir galvenok?rt finans?ta no priv?tiem l?dzekšiem, maksā saistb? ar š?das izglītības iestādes apmekl?šanu.

Š?ds tiesiskais regulējums rada š?rš?us pakalpojumu sniegšanas brīv?bai, kas garant?ta EKL 49. pant?, jo tas attur nodokļu maksāt?jus, kas dz?vo V?cij?, laist savus b?rnus skol?s, kas atrodas cit? dalībvalst?. Cita starp? tas kav? ar? priv?t?m izglītības iestād?m, kas atrodas cit?s dalībvalst?s un paredz?tas to nodokļu maksāt?ju b?rniem, kuri dz?vo pirmaj? dalībvalst?, pied?v?t izglīt?bu.

Atteikumu pieš?irt attiec?go nodokļa samazinājumu attiec?b? uz m?c?bu maksu, kas samaks?ta izglītības iestād?m, kuras re?istr?tas cit? dalībvalst?, nevar pamatot ar m?r?i nodrošin?t priv?to izglītības iestāžu darbības izmaksu segšanu, tam nek??stot par nesapr?t?gu apgr?tinājumu valstij, jo šo m?r?i var?ja sasniegt ar maz?k ierobežojošiem l?dzekšiem. Lai nov?rstu p?rm?r?gu finanšu apgr?tinājumu, dalībvalsts ir ties?ga noteikt? apm?r? ierobežot summas, ko var atskaitīt k? m?c?bu maksu, atbilstoši š?s valsts pieš?irtajam nodokļu atvieglojumam, ?emot v?r? t?s teritorij? esošo izglītības iestāžu apmekl?šanai rakstur?g?s summas; tas b?tu maz?k ierobežojošs l?dzeklis nek? atteikums pieš?irt attiec?go nodokļu atvieglojumu. Š?iet, ka m?c?bu maksas, kas ir samaks?ta izglītības iestād?m, kas atrodas cit? dalībvalst?, piln?ga izsl?gšana no š? atvieglojuma b?tu katr? zi?? nesam?r?ga neatkar?gi no t?, vai š?s izglītības iestādes atbilst objekt?viem krit?rijiem, kas noteikti, pamatojoties uz katrai dalībvalstij rakstur?gajiem principiem, un ?auj noteikt, k?da veida m?c?bu maksa rada tiesības uz min?to nodokļu atvieglojumu.

(sal. ar 80., 81., 97.–100. un 139. punktu un rezolut?v?s da?as 1) punktu)

3. Dalībvalsts nav izpild?jusi pienākumus, ko tai uzliek EKL 39. un 49. pants, visp?r?gi izsl?dzot iespēju k? speciālos izdevumus, kuri dod tiesības uz ienākuma nodokļa samazinājumu, atskaitīt m?c?bu maksu, ko maksā saistb? ar izglītības iestādes, kas atrodas cit? dalībvalst?, apmekl?šanu.

Š?ds tiesiskais regulējums ?paši nelabv?l?g? situ?cij? nost?da algotus darba ??m?jus un pašnodarbin?t?s personas, kuri ir p?rc?lušies uz attiec?go dalībvalsti vai kuriem tur ir darba vietas un kuru b?rni turpina apmekl?t maksas izglītības iestādi, kas atrodas cit? dalībvalst?. Tas var nost?d?t nelabv?l?g? situ?cij? ar? valsts pilso?us, ja vi?i p?rce?as uz dz?vi cit? dalībvalst?, kur? vi?u b?rni apmekl? maksas izglītības iestādi.

(sal. ar 116., 118., 121. un 139. punktu un rezolut?v?s da?as 1) punktu)

4. Ja dalībvalsts nodokļu maksāt?ju b?rni apmekl? izglītības iestādi, kas atrodas cit? dalībvalst? un kuras sniegtie pakalpojumiem neietilpst EKL 49. panta piem?rošanas jom?, dalībvalsts nav izpild?jusi pienākumus, ko tai uzliek EKL 18. pants, visp?r?gi izsl?dzot iespēju k? speciālos izdevumus, kuri dod tiesības uz ienākuma nodokļa samazinājumu, atskaitīt m?c?bu maksu, ko maksā saistb? ar š?das izglītības iestādes apmekl?šanu.

Ar š?du tiesisko regulājumu min?tajiem b?rniem nepamatoti tiek liegtas priekšrocības sal?dzin?jum? ar tiem b?rniem, kas nav izmantojuši savas tiesības br?vi p?rvietoties un nav devušies uz izglītības iestādi, kas re?istr?ta cit? dalībvalst?, lai tur ieg?tu izglīt?bu, un tiek apdraud?tas tiesības, kas vi?iem ir pieš?irtas ar EKL 18. panta 1. punktu.

(sal. ar 137. un 139. punktu un rezolutīvās daļas 1) punktu)

## TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2007. gada 11. septembrī (\*)

Valsts pienākumu neizpilde – EKL 18., 39., 43. un 49. pants – Tiesību akti iekšējā nodokļa jomā – Mācību maksa – Tiesības atskaitīt no nodokļa tikai to mācību maksu, kas samaksāta valsts privātmācībnīcām

Lieta C-318/05

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši EKL 226. pantam,

ko 2005. gada 17. augustā cēla

**Eiropas Kopienu Komisija**, ko pārstāv K. Gross [*K. Gross*] un R. Līls [*R. Lya*], pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

pret

**Vācijas Federatīvā Republika**, ko pārstāv M. Lumma [*M. Lumma*] un U. Forsthofs [*U. Forsthoff*], pārstāvji,

atbildētāja.

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs V. Skouris [*V. Skouris*], palātu priekšsēdētāji P. Jāns [*P. Jann*], K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], A. Ross [*A. Rosas*] (referenti) un K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], tiesneši H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], K. Ščimanss [*K. Schiemann*], J. Makarčiks [*J. Makarczyk*], Dž. Arestis [*G. Arestis*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthel*], M. Iešis [*M. Ilešič*] un J. Malenovskis [*J. Malenovský*],

ģenerālvokāte K. Štiksa-Hakla [*C. Stix-Hackl*],

sekretārs B. Fileps [*B. Fülöp*], administrators,

ģemotvārā rakstveida procesā un tiesas sēdē 2006. gada 2. maijā,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumu tiesas sēdē 2006. gada 21. septembrī,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Ar savu prasības pieteikumu Eiropas Kopienu Komisija lūdza Tiesu konstatēt, ka, bez izņēmuma izslēdzot iespēju kā speciālus izdevumus, kas paredzti Likuma par ienākuma nodokli 10. panta 1. punkta 9. apakšpunktā, redakcijā, kas publicēta 2002. gada 19. oktobrī (*Einkommensteuergesetz, BGBl. 2002 I, 4210*. lpp., turpmāk tekstā – “EStG”), atskaitīt no nodokļa maksājamās maksas, kas saistīta ar citā dalībvalstī reģistrētas izglītības iestādes apmeklējšanu, Vācijas Federatīvā Republika nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek EKL 18., 39., 43. un 49. pants.

### Attiecīgais valsts tiesiskais regulējums

2 Atbilstoši Vācijas tiesiskajam regulējumam uz maksājamās maksas, kas saistīta ar privātas izglītības iestādes apmeklējšanu, attiecas nodokļu atvieglojumi par apgādābā esošajiem bērniem, kā arī viņu pabalsti. Ja uzturēšanas internētā rada papildu izdevumus, kas saistīti ar maksājumu, tas rada tiesības uz iepriekš noteiktiem nodokļu atvieglojumiem izglītībā, kas paredzti EStG 33.a panta 2. punktā. Tas attiecas pat uz papildu izdevumiem, kas izriet no ārvalstu izglītības iestādes apmeklējšanas.

3 Attiecībā uz maksājumu kā speciālu izdevumu (“Sonderausgaben”) atskaitējumu EStG 10. panta 1. punkta 9. apakšpunktā ir noteikts:

“Speciālie izdevumi, [kas dod tiesības uz atskaitījumiem no ienākuma nodokļa], atbilst šādiem izdevumiem, ja vien tie nav ne ekspluatācijas izdevumi, ne reklāmas izdevumi:

1. [..]

9. 30 % no samaksas, ko nodokļu maksātājs veic par to, ka bērns, par kuru tas saņem atvieglojumu kā par apgādābā esošu bērnu vai viņu pabalstus, apmeklē alternatīvu izglītības iestādi, ko saskaņā ar Pamatlikuma 7. panta 4. punktu ir atzinusi valsts vai kas atbilstoši pavalsts [Land] tiesībām, vai papildu vispārīgās izglītības iestādi, kura atbilstoši pavalsts tiesībām.”

4 1949. gada 23. maija Vācijas Federatīvās Republikas Pamatlikuma (*Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*, turpmāk tekstā – “Pamatlikums”), uz ko ir veikta atsauce, 7. panta 4. punkts ir noteikts:

“4) Tiek garantētas tiesības reģistrēt privātas izglītības iestādes. Privātajām izglītības iestādēm, kas aizstāj publiskās izglītības iestādes, ir jāsaņem valsts atbalsts un tās ir pakārtas pavalstu [Länder] likumiem. Atbalsts ir jāpiešķir, ja privāto izglītības iestāžu maksājumu programmas, iekrājumi un maksājumu spēku zinātniskā izglītībā nav zemāka kā publiskajās izglītības iestādēs un netiek veicināta skolēnu atlase atkarībā no vecāku materiālā stāvokļa. Atbalsts ir jāatsaka, ja nav pietiekami nodrošināts maksājumu ekonomiskais un tiesiskais stāvoklis.”

### Pirmstiesas procedūra

5 Uzskatot, ka, bez izņēmuma izslēdzot iespēju atskaitīt maksājumu maksas, kas saistīta ar citā dalībvalstī esošās izglītības iestādes apmeklējšanu, no nodokļa kā speciālus izdevumus, kas paredzti EStG 10. panta 1. punkta 9. apakšpunktā, Vācijas Federatīvā Republika nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek EKL 18., 39., 43. un 49. pants, Komisija uzskata valsts pienākumu neizpildes procedūru, kas paredzta 226. panta pirmajā daļā. Saskaņā ar šo tiesību normu un pēc tam, kad tika 2002. gada 19. jūlijā aicināta Vācijas Federatīvā Republika vispirms iesniegt apsvērumus, Komisija 2004. gada 7. janvārī izdeva argumentētu atzinumu, aicinot šo dalībvalsti

veikt vajadzīgos pasākumus, lai izpildītu minētos pienākumus divu mēnešu laikā no atzinuma paziņošanas brīža.

6 Nebūdam apmierināti ar Vācijas iestāžu sniegto atbildi uz minēto argumentāto atzinumu, Komisija nolēma celt šo prasību.

7 Pa to laiku par jautājumu par kārtošanas, kas izriet no *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkta, atbildību Kopeņu tiesībām ir iesniegts I'gums sniegt prejudiciālu nolēmumu (šīs dienas spriedums lietā *C-76/05 Schwarz un Gootjes/Schwarz*, Krājums, I-6849. lpp.).

### Par prasību

8 Prasības pieteikumā Komisija apgalvo, ka *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunktā paredzētā kārtošana, kas paredz mēcību maksas atskaitēšanu no nodokļa tikai tad, ja tā ir saistīta ar noteiktu Vācijas izglītības iestāžu apmeklēšanu, rada attiecīgajiem nodokļu maksātājiem labvēlīgāku nodokļu sistēmu, jo saskaņā ar to samazinās pieliekamie ienākumi un tātad – to nodokļu nasta. Mēcību maksa, par kuru ir tiesības saņemt nodokļu atvieglojumus, ir tie izdevumi, kas samaksāti alternatīvā izglītības iestādē, kas paredzētas, lai aizstātu attiecīgajās pavalstīs pastāvošu vai paredzētu publisku iestādi, un ko valsts ir atļāvusi vai kas ir atļautas šīs pavalsts tiesību aktos, un papildu izglītības iestādē, proti, dažādā Vācijas alternatīvā izglītības iestādē, kas ir atzētas pavalsts tiesību aktos kā papildu vispārīgās izglītības iestādes.

9 Komisija savu prasību pamato ar apgalvojumu, ka iespējas atskaitēt mēcību maksu paredzēšana tikai attiecībā uz to mēcību maksu, kas saistīta ar noteiktu Vācijas izglītības iestāžu apmeklēšanu, nav savienojama ar Kopeņu tiesībām. Šāds ierobežojums ir pretījs, pirmkārt, darba ņēmēju tiesībām brīvi pārvietoties un brīvā veidā veikt uzņēmējdarbību (pirmā iebilduma pirmā daļa), kā arī, otrkārt, vispārīgajām Vācijas un citu Eiropas Savienības pilsoņu tiesībām brīvi pārvietoties (pirmā iebilduma otrā daļa). Tas aizskar arī privāto izglītības iestāžu, kas atrodas citā dalībvalstī, un attiecīgo vecāku, kas dzīvo Vācijā (otrais iebildums), tiesības uz pakalpojumu sniegšanas brīvību. Visbeidzot, tas nepamatoti aizskar privāto izglītības iestāžu, kas atrodas citā dalībvalstī, brīvību veikt uzņēmējdarbību (trešais iebildums).

10 Iebildumu rakstā Vācijas Federatīvā Republika apgalvo, ka kārtošana, kas izriet no *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkta, ir saderīga ar Kopeņu tiesībām. Šī kārtošana, kas ir piemērojama tikai attiecībā uz privāto izglītības iestādē, kuras atbild konkrētiem nosacījumiem, kas paredzēti Pamatlikumā un attiecīgās pavalsts [*Land*] tiesiskajā regulājumā un kas, pamatojoties uz to, ir licencētas, atļautas vai atzētas, neietekmē ne privāto izglītības iestāžu, kas atrodas citā dalībvalstī, ne vecāku tiesības uz pakalpojumu sniegšanas brīvību. Ar šo kārtošanu nekādi nav ignorētas ne darba ņēmēju tiesības brīvi pārvietoties, ne brīvā veidā veikt uzņēmējdarbību vai vispārīgās vecāku tiesības brīvi pārvietoties. Tāpat arī tā neskar privāto izglītības iestāžu, kas atrodas citā dalībvalstī, brīvību veikt uzņēmējdarbību.

11 Atbildes rakstā Komisija pilnībā uztur prasības pieteikumā izteiktos prasījumus.

12 Tā norāda, ka Vācijas Federatīvās Republikas iebildumu raksts attiecas gandrīz vienīgi uz iespējamo pakalpojumu sniegšanas brīvības principa pārkāpumu. Nesniedzot nekādu pamatojumu, ir apstrīdēts, ka būtu pārkāptas attiecīgās EK I'guma normas, kas attiecas uz darba ņēmēju brīvību pārvietošanās, brīvību veikt uzņēmējdarbību vai vispārīgajām attiecīgo vecāku tiesībām brīvi pārvietoties, kā arī privāto izglītības iestāžu, kas atrodas citā dalībvalstī, brīvību veikt uzņēmējdarbību. Komisija pāc tam, kad tā apgalvoja, ka pakalpojumu sniegšanas brīvība saskaņā ar EKL 50. pantu ir pakārtota brīvības salīdzinājumā ar citām pamatbrīvībām, uzskata, ka šāda argumentācija nav pārliecinoša un atsaucas uz tiem prasības pieteikuma

punktiem, kuros t? detaliz?ti nor?da uz citu ties?bu br?vi p?rvietoties p?rk?pumu.

13 Par pakalpojumu sniegšanas br?v?bu Komisija preciz?, ka pras?bas pieteikum? t? ir atzinusi, ka m?c?bu maksas summa, ko sa?em licenc?t?s, atz?t?s vai at?aut?s priv?t?s izgl?t?bas iest?des V?cij?, var b?t p?rk neliela, lai var?tu uzskat?t, ka šo izgl?t?bas iest?žu sniegtie pakalpojumi ir atl?dzin?ti. T?d?j?di t? atg?dina iesp?ju, ka priv?ta juridiska persona pati sedz visus izdevumus, ko nesedz m?c?bu maksa.

14 Šaj? sakar? t? nor?da, ka 1999. gada 12. augusta spriedum? (*BSTBl. 2000 II*, 65. lpp.) *Bundesfinanzhof* [Feder?l? Finanšu tiesa] nosprieda, ka atbalsts, ko vec?ki pieš?ir atbalsta apvien?bai par labu priv?tai izgl?t?bas iest?dei, ir atl?dz?ba par pakalpojumu, nevis l?dzdal?ba, kas k? ziedojums ir atskait?ms no nodok?a. Tas t? ir, ja zem? m?c?bu maksas apm?ra d?? izgl?t?bas iest?des var turpin?t darboties tikai pateicoties atbalsta apvien?bas sniegtajam atbalstam. T?tad nav iesp?jams konstat?t atš?ir?bu starp m?c?bu maksu, kas samaks?ta izgl?t?bas iest?des vad?bai, un ziedojumiem, kas sniegti šai apvien?bai.

15 Komisija no t? secina, ka, ja š?da apvien?ba atbalsta V?cijas priv?tu izgl?t?bas iest?di, v?rt?jot š?s izgl?t?bas iest?des pied?v?to pakalpojumu atl?dz?bas raksturu, ir j??em v?r? ne tikai pati m?c?bu maksa, bet ar? iemaksas min?taj? apvien?b?. Š?s priv?t?s izgl?t?bas iest?des pasniegt?s m?c?bu stundas tieš?m var?tu b?t pakalpojumi, kas sniegti par atl?dz?bu, ja saskaita m?c?bu maksas un apvien?bai sniegt? atbalsta summas, p?d?j?s min?t?s ir noz?m?gas, jo pien?kums izvair?ties no skol?nu atlases, pamatojoties uz materi?lo st?vokli, uz t?m neattiecas.

16 Turpin?jum? Komisija apgalvo, ka V?cijas Federat?v?s Republikas izvirz?tie argumenti, ar kuriem t? cenšas pamatot attiec?go tiesisko regul?jumu, nav p?rliecinoši. T? uzskata it ?paši, ka priv?t?s izgl?t?bas iest?des, kas atrodas cit? dal?bvalst?, un V?cijas izgl?t?bas iest?des neatš?iras t?d? m?r?, lai to sa?emtaj?m m?c?bu maks?m visp?r?gi piem?rotu atš?ir?gas nodok?u ties?bas.

17 Atbildes uz repliku rakst? V?cijas vald?ba uztur iebildumu rakst? izteikto viedokli. T? uzskata, ka šaj? pr?v? galvenais ir pakalpojumu sniegšanas br?v?bas jaut?jums. V?cijas Feder?lajai Republikai nebija finansi?li j?atbalsta priv?tas izgl?t?bas iest?des, kas atrodas ?rpus t?s teritorijas, jo dal?bvalsts ir ties?ga pieš?irt publisku atbalstu tikai savas kompetences ietvaros. Priv?tas izgl?t?bas iest?des, kas atrodas cit? dal?bvalst?, nav diskrimin?cijas priekšmets, ja valsts nepieš?ir publisku atbalstu Eiropas l?men?.

18 Ir j?preciz?, ka savos dokumentos un v?l?k – tiesas s?d? V?cijas vald?ba nor?d?ja, ka m?c?bu maksai, kas samaks?ta V?cijas izgl?t?bas iest?d?m un izgl?t?bas iest?d?m, kuras uz?em Eiropas Kopien? ier?d?u un darbinieku b?rnus (turpm?k tekst? – “Eiropas skolas”) un kuras atrodas cit? dal?bvalst?, uz kur?m ar? attiecas *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkts, piem?t ?pašas iez?mes.

19 *Bundesfinanzhof* 2004. gada 14. decembra spriedum? (XI R 32/03) atzina, ka m?c?bu maksu, ko prasa v?cu izgl?t?bas iest?de, kas re?istr?ta cit? dal?bvalst? un ko ir atzinusi past?v?g? pavalstu izgl?t?bas un kult?ras ministru konference, var atskait?t no nodok?a k? speci?los izdevumus saska?? ar *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunktu. T?d? paš? veid? no *Bundesfinanzhof* 2006. gada 5. apr??a sprieduma (XI R 1/04) izriet, ka Eiropas skol?m, kas atrodas cit? dal?bvalst?, ir statuss, kas atbilst izgl?t?bas iest?des, ko at??vusi V?cijas vald?ba, statusam, t?d?j?di nodok?u maks?t?ji, maks?jot š?m izgl?t?bas iest?d?m m?c?bu maksu, var sa?emt min?taj? *EStG* norm? noteikto samazin?jumu, kas ir iz??mums no noteikuma, ka m?c?bu maksu, kas samaks?ta priv?t?m izgl?t?bas iest?d?m, kas atrodas cit?s dal?bvalst?s, nevar uzskat?t par speci?lajiem izdevumiem, kas dod ties?bas uz š?du samazin?jumu.

20 Tād Komisijas atbalstītais viedoklis, ka nepastāv iespēja atskaitīt no nodokļa maksu, kas saistīta ar jebkuras izglītības iestādes, kas reģistrēta citā dalībvalstī, apmeklējumu, kā speciālos izdevumus saskaņā ar EStG 10. panta 1. punkta 9. apakšpunktu, nav pareizs.

21 Komisija ir pieņmusi zināšanai izņēmumus, kas izriet no pastāvīgās *Bundesfinanzhof* judikatūras, uz ko atsaucas Vācijas valdība. Šī judikatūra ļauj segt zaudējumus, ko cietušās Vācijas vai Eiropas izglītības iestādes tādēļ, ka tās ir izveidotas ārpus Vācijas teritorijas, bet paliek diskriminācija, kuras objekts ir privāts izglītības iestādes, kas atrodas citā dalībvalstī.

*Iepriekšji apsvērumi par EKL 18. pantu un vispārīgajām Eiropas Savienības pilsoņu tiesībām brīvi pārvietoties*

Lietas dalībnieku argumenti

22 Komisija uzskata, ka kārība, kas izriet no EStG 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkta, ietekmē attiecīgo vecāku tiesības brīvi pārvietoties, it īpaši Eiropas Savienības pilsoņu vispārīgās tiesības brīvi pārvietoties.

23 Vispirms, šī kārība var skart vecāku, kuru izcelsmes valsts ir cita dalībvalsts, tiesības privāti apmesties uz dzīvi Vācijā. Nelabvēlīgais nodokļu režīms, kam viņi var tikt pakauti, ja viņi vēlas, lai viņu bērni turpina mācības viņu izcelsmes valsts izglītības iestādē, var viņus atturēt apmesties uz dzīvi Vācijā. Katrā ziņā viņu apmešanās uz dzīvi šajā dalībvalstī kļūtu sarežģītāka.

24 Turpinājumā, tīk Vācijas pilsoņi, kas nolūmuši savus bērnus nodot vietējā privāta izglītības iestādē, Vācijas izglītības iestādē vai Eiropas izglītības iestādē, kas atrodas citā dalībvalstī, pilnībā paliek pakauti Vācijas nodokļiem, viņi var ciest no šīs nelabvēlīgās attieksmes, lai gan dzīvo citā dalībvalstī.

25 Visbeidzot, Vācijas pilsoņi, kuri dzīvo Vācijā un kuru bērni apmeklē privātas izglītības iestādes, kas atrodas citās dalībvalstīs, var arī atsaukties uz vispārīgajām tiesībām brīvi pārvietoties. Komisija uzskata, ka šie vecāki izmanto šīs tiesības ar savu bērnu starpniecību un tas, ka viņi regulāri uzturas citā dalībvalstī ar vienkāršu mērķi tur iegūt vispārīgo izglītību nav tam pretrunā.

26 No EKL 12. panta 1. punkta, skatīta kopā ar EKL 18. panta 1. punktu, izriet, ka, tīk attiecīgie Vācijas pilsoņi – vismaz netieši – ar savu bērnu starpniecību izmanto savas tiesības brīvi pārvietoties, viņi var atsaukties uz savām tiesībām uz tīdu pašu attieksmi kā pret citiem valsts pilsoņiem.

27 Šie EKL 18. panta pārņēmumi nav pamatoti.

28 Šaj? sakar? Komisija apgalvo, ka *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkts neietver objekt?vu krit?riju, kas ?autu noteikt, kuros gad?jumos no ien?kuma nodok?a var atskait?t m?c?bu maksu, kas samaks?ta V?cijas izgl?t?bas iest?d?m un izgl?t?bas iest?d?m, kas atrodas cit? dal?bvalst?. Šaj? ties?bu norm? iesp?ja veikt atskait?jumu no nodok?a ir atkar?ga tikai no viena apst?k?a, proti, vai attiec?g? izgl?t?bas iest?de ir at?auta vai atz?ta V?cij?. Iesp?jas veikt atskait?jumu no nodok?a noteicošais nosac?jums ir t?ds, ka attiec?g? priv?t? izgl?t?bas iest?de atrodas V?cij?. Jebkurai izgl?t?bas iest?dei, kas re?istr?ta cit? dal?bvalst?, ir autom?tiski izsl?gta iesp?ja sa?emt nodok?a samazin?jumu, neatkar?gi no t?, k?da ir pras?t? m?c?bu maksa, t.i., pat tad, ja t?s darb?bas noteikumi ir ?oti l?dz?gi k? priv?t?m m?c?bu iest?d?m, kas ir atz?tas vai at?autas V?cij?.

29 Nav nek?da objekt?va iemesla nodok?a priekšroc?bu pieš?irt ar nosac?jumu, ka tiek apmekl?ta priv?ta izgl?t?bas iest?de, kas atrodas V?cijas Federat?vaj? Republik?, šai dal?bvalstij saglab?jot br?v?bu saska?? ar Kopien? ties?b?m attiecin?t iesp?ju atskait?t no nodok?a m?c?bu maksu uz konkr?ta veida iest?d?m vai uz noteiktu summu. Lai to izdar?tu, vienk?rši j?nosaka, ka š? atskait?šanas iesp?ja ir j?pieš?ir atkar?b? no objekt?viem krit?rijiem un t? nav atkar?ga no izgl?t?bas iest?des atrašan?s vietas.

30 Komisija no min?t? secina, ka ar *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunktu tiek apdraud?tas visp?r?g?s ties?bas br?vi p?rvietoties, kas V?cijas un citu Eiropas Savien?bas dal?bvalstu pilso?iem ir pieš?irtas ar EKL 18. pantu.

31 V?cijas vald?ba apstr?d argument?ciju, saska?? ar kuru *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkt? nav iev?rotas visp?r?g?s ties?bas attiec?gajiem vec?kiem br?vi p?rvietoties. Ja ar b?tu skarta šo ties?bu piem?rošanas joma, to pamato objekt?v?s atš?ir?bas, kas past?v starp V?cijas priv?taj?m izgl?t?bas iest?d?m, kas nor?d?tas šaj? *EStG* norm?, un priv?taj?m izgl?t?bas iest?d?m, kas atrodas cit? dal?bvalst?.

Tiesas v?rt?jums

32 Attiec?b? uz EKL 18. panta piem?rojam?bu attiec?gajam valsts tiesiskajam regul?jumam ir j?atz?m?, ka ties?bu normas, kas nodrošina pakalpojumu sniegšanas br?v?bu, saska?? ar past?v?go judikat?ru konkretiz? EKL 18. pantu, kas visp?r?gi pasludina ties?bas visiem Eiropas Savien?bas pilso?iem br?vi p?rvietoties un dz?vot dal?bvalst?s (2003. gada 6. febru?ra spriedums liet? C?92/01 *Stylianakis*, Kr?jums, l?1291. lpp., 18. punkts, un 2007. gada 11. janv?ra spriedums liet? C?208/05 *ITC*, Kr?jums, l?181. lpp., 64. punkts).

33 T?tad, ja attiec?gais valsts tiesiskais regul?jums ietilpst EKL 49. panta piem?rošanas jom?, Tiesai nav j?lemj par EKL 18. panta interpret?ciju (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Stylianakis*, 20. punkts, un liet? *ITC*, 65. punkts).

34 T?tad ir j?lemj par EKL 18. panta 1. punktu ar nosac?jumu, ka attiec?gais tiesiskais regul?jums neietilpst EKL 49. panta piem?rošanas jom?.

35 Tieši t?pat EKL 18. pants, kur? visp?r?gi noteiktas ikviena Eiropas Savien?bas pilso?a ties?bas br?vi p?rvietoties un dz?vot dal?bvalst?s, ir detaliz?ts EKL 43. pant? attiec?b? uz br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu un EKL 39. pant? – attiec?b? uz darba ??m?ju ties?b?m br?vi p?rvietoties (2006. gada 26. oktobra spriedums liet? C?345/05 Komisija/Portug?le, Kr?jums, l?10633. lpp., 13. punkts, un 2007. gada 18. janv?ra spriedums liet? C?104/06 Komisija/Zviedrija, Kr?jums, l?671. lpp., 15. punkts).

36 T?tad, ja attiec?gais valsts tiesiskais regul?jums ietilpst EKL 39. un 43. panta piem?rošanas



jom?, Tiesai nav jālemj par EKL 18. panta interpretāciju.

37 Līdz ar to ir jāpārbauda, pirmkārt, vai EKL 49. pantam – tiesību normai, uz kuru galvenokārt attiecas lietas dalībnieku apsvērumi, – ir pretējs valsts tiesiskais regulējums, kas noteikts *ESStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunktā (otrais iebildums), un, otrkārt, vai šis tiesiskais regulējums ir pretējs EKL 39. un/vai 43. pantam (pirmais iebildums pirmā daļa un trešais iebildums).

*Par otro iebildumu, kas izriet no šķēršļiem pakalpojumu sniegšanas brīvībai*

Lietas dalībnieku argumenti

38 Komisija uzskata, ka kārtība, kas izriet no *ESStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkta, aizskar gan to nodokļu maksātāju, kas dzīvo Vācijā un vēlas, lai viņu būrni apmeklētā privātas izglītības iestādes, kas atrodas citā dalībvalstī, gan to privāto izglītības iestāžu, kas atrodas citā dalībvalstī un vēlas piedāvāt savus pakalpojumus nodokļu maksātājiem, kas dzīvo Vācijā, pakalpojumu sniegšanas brīvību.

39 Pirmkārt, apstrīdētā kārtība rada šķēršļus tādēļ tajai “pasvājai” pakalpojumu sniegšanas brīvībai (pakalpojumu izmantošana), kas jau sen ir atzīta judikatūrā. Ar to ir domāta situācija, kad pakalpojuma saņēmji, proti, Vācijā dzīvojošo nodokļu maksātāju būrni, dodas pie pakalpojumu sniedzēja, kas šajā gadījumā ir citā dalībvalstī esoša privāta izglītības iestāde.

40 Ir skartas arī tādēļ “aktīvas” tiesības uz pakalpojumu sniegšanas brīvību, kas piemīt citās dalībvalstīs reģistrētām privātm izglītības iestādēm. Apstrīdētās nodokļu atskaitēšanas kārtības pastāvīgas dēļ nodokļu maksātāji, kuru būrni mēģina privātm izglītības iestādē, kas reģistrēta citā dalībvalstī, atrodas nelabvēlīgākā situācijā nekā tie, kas ir izvēlējušies Vācijas privātm izglītības iestādi. Tādējādi privātm iestādēm, kas atrodas citā dalībvalstī, ir grūtāk efektīvi piedāvāt savus pakalpojumus Vācijas klientiem. Tādā mērķā izglītības un mēģinājumu pakalpojumiem nav to priekšrocību, kādas ir tiem pakalpojumiem, kas ir sniegti valsts teritorijā.

41 Komisija uzskata, ka jauniešu izglītība un mēģinājumu var būt pakalpojums, kā to apliecina Tiesas judikatūra.

42 No 1988. gada 27. septembra sprieduma lietā 263/86 *Humbel* un *Edel* (*Recueil*, 5365. lpp., 18. punkts), kā arī 1993. gada 7. decembra sprieduma lietā C-109/92 *Wirth* (*Recueil*, I-6447. lpp., 17. punkts) izriet, ka pakalpojuma par atlīdzību būtiska pazīme ir tas, ka skolēns vai trešā persona maksā mēģinājumu maksu, kas sedz nozīmīgu daļu no izglītības izmaksām. Ja tas ir tā, izglītības pakalpojumu piedāvājums ir komercdarbība.

43 Šī iestāde uzskata turpretī, ka par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību nevar uzskatīt publisku izglītību, kas ietilpst valsts sociālajos uzdevumos un politikā, un ja lielāko izglītības izdevumu daļu uzņemas valsts. Tas, ka skolēns, iespējams, piedalās izdevumu segšanā, maksājot mēģinājumu maksu, nav pietiekams pamats, lai izdarītu šādu kvalifikāciju.

44 Komisija uzskata, ka sniegto pakalpojumu atlīdzības raksturu nevar vērtēt, pamatojoties tikai uz izglītības iestāžu, kam Vācijas tiesību akti piešķir priekšrocības, pārbaudi un kā jāņem vērā arī to privāto izglītības iestāžu stāvoklis, kas atrodas citā dalībvalstī un kam nav piešķirtas *ESStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunktā noteiktās priekšrocības.

45 Citās dalībvalstīs privāto izglītības iestāžu organizācija nereti būtiski atšķiras no Vācijas modeļa. Proti, pastāv privātas izglītības iestādes, kas apmierina savas vajadzības bez valsts atbalsta vai kas tiek vadītas kā komercuzņēmumi. Šīs iestādes nenoliedzami sniedz pakalpojumus par atlīdzību. Komisija uzskata, ka, tā kā kārtība, kas izriet no *ESStG* 10. panta 1.

punkta 9. apakšpunkta, vispārīgi izslēdz izglītības iestādes, kas atrodas citā dalībvalstī, no tajā paredzētajām nodokļu priekšrocībām, tādā gadījumā, ja šādas izglītības iestādes, kas atrodas citā dalībvalstī komerciālos nolūkos, sniegtos pakalpojumus pārrobežos.

46 Nav nozīmes, vai privāta izglītības iestāde, kas reģistrēta citā dalībvalstī, atbilst Vācijas tiesību aktos noteiktajiem nosacījumiem. Tā kā neviena no šīm privātajām izglītības iestādēm nevar izpildīt *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunktā noteiktās prasības, Komisija uzskata, ka nav lietderīgi iedalīt privātas iestādes, kas atrodas citā dalībvalstī, atkarībā no tā, vai tās teorētiski var salīdzināt ar Vācijas privāto izglītības iestādēm, lai noteiktu, vai tās ir diskriminācijas upuri.

47 Izglītības iestāžu, kam ar apstrādāto kārtību ir liegtas priekšrocības, vidē katrē ziņā ir iestādes, kas tiek finansētas tikai un vienīgi no mēcību maksu un papildu ekonomiskās darbības un kas līdz ar to nenoliedzami sniedz pakalpojumus par atlīdzību. Pret tām vārstā diskriminācija ir pakalpojumu sniegšanas brīvības pārkāpums.

48 Komisija uzskata, ka tiesību uz pakalpojumu sniegšanas brīvību pārkāpums nav pamatots. Šajā sakarā tas atsaucas uz tās sniegto argumentāciju attiecībā uz vispārīgajām tiesībām brīvi pārvietoties. Tā piebilst, ka no EKL 49. panta izrietošo valsts pienākumu neizpilde ir vāļ smagāka tādā ziņā, ka dalībvalstu valodu mācīšana un popularizāšana un skolēnu mobilitātes veicināšana atbilstoši EKL 149. panta 2. punkta pirmajam un otrajam ievilkumam ir skaidri ietvertas Eiropas Kopienas mērķu vidē.

49 Vācijas valdība principā apgalvo, ka šajā lietā nav ierobežota pakalpojumu sniegšanas brīvība, jo nav izpildīti pakalpojumu sniegšanas brīvības nosacījumi. Pakārtoti tā apgalvo, ka katrē ziņā, ja ir noticis pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums, tas ir pamatots.

50 Pirmkārt, šā valdība uzskata, ka nav izpildīti pakalpojumu sniegšanas brīvības nosacījumi, jo izglītības iestādes, kas atbilst *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunktā noteiktajām prasībām, nesniedz pakalpojumus Līguma nozīmē.

51 Pakalpojumu sniegšanas brīvības priekšnosacījums ir ekonomiska darbība, kā tas izriet no EKL 50. pantā minētā jēdziena "par atlīdzību". Iepriekš minētajā spriedumā lietā *Humbel* un *Edel* Tiesa ir atzinusi, ka mācībām, kas pasniegtas valsts izglītības sistēmas ietvaros, nepiemēta būtiska atlīdzību raksturojoša pazīme, proti, ka tā ir attiecīgā pakalpojuma ekonomisks ekvivalents.

52 Vācijas valdība uzskata, ka tikai no izglītības iestādes privāto raksturu neizriet, ka tā veic ekonomisku darbību un sniedz pakalpojumus EKL 49. un 50. panta nozīmē. No Tiesas judikatūras izriet, ka tas, ka vecāki maksā mēcību maksu, lai zināmā mērā piedalītos sistēmas darbības izmaksās, neietekmē veikto darbību kvalifikāciju saistībā ar pakalpojumu jēdzienu (šajā sakarā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Humbel* un *Edel*, 19. punkts, un lietā *Wirth*, 15. punkts).

53 Minētā valdība uzskata, ka, ņemot vērā Tiesas judikatūras izteiktos principus, jākonstatē, ka Vācijas izglītības iestādes, kas minētas *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunktā, nesniedz pakalpojumus EKL 49. un 50. panta nozīmē un ka izglītības iestāžu, kas atrodas citā dalībvalstī un kas atbilst minētajām izglītības iestādēm, sniegtā izglītība nekādā gadījumā nav pakalpojums šo pantu nozīmē.

54 Otrkārt, Vācijas valdība apgalvo, ka pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums būtu katrē ziņā pamatots dažādu iemeslu dēļ.

55 Vald?ba uzskata, ka pakalpojumu sniegšanas br?v?ba nevar rad?t pien?kumu finans?t izgl?t?bas iest?des, kas pieder citas dal?bvalsts izgl?t?bas sist?mai. Izgl?t?bas politika pieder pie katras dal?bvalsts pamatuzdevumiem, un t?s strukt?ra dal?bvalst?s ir ?oti atš?ir?ga.

56 T? k? V?cijas feder?l? vald?ba nek?di neietekm? priv?to izgl?t?bas iest?žu, kas atrodas cit? dal?bvalst?, organiz?ciju, it ?paši to ?stenot?s izgl?t?bas programmas, tai nevar b?t pien?kums atbalst?t š?s izgl?t?bas iest?des, atsakoties no tai pien?košiem nodok?a ie??mumiem.

57 Min?t? vald?ba ar? apgalvo, ka pakalpojumu sniegšanas br?v?bas princips neliek V?cijas Federat?vajai Republikai piem?rot m?c?bu maksai, kas samaks?ta priv?t?m izgl?t?bas iest?d?m, kas atrodas cit? dal?bvalst?, nodok?u priekšroc?bu, kas pieš?irta atbilstoši *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunktam. Atš?ir?g? attieksme nodok?u jom?, kas izriet no š?s pien?kuma neesam?bas, ir pamatota, jo izgl?t?bas iest?des, kas re?istr?tas cit? dal?bvalst? un kas sniedz pakalpojumus EKL 49. un 50. panta noz?m?, objekt?vi atš?iras no V?cijas izgl?t?bas iest?d?m, kuru apmekl?šana dod ties?bas uz nodok?u priekšroc?b?m, kas paredz?tas *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkt?.

58 Pirmk?rt, min?t?s izgl?t?bas iest?des nedarbojas k? komercsabiedr?bas pret?ji t?m izgl?t?bas iest?d?m, kas atrodas cit? dal?bvalst?, ja t?s izmanto pakalpojumu sniegšanas br?v?bu. Š?das priv?tas izgl?t?bas iest?des, kas atrodas cit? dal?bvalst?, prec?zi atbilst V?cijas priv?t?m izgl?t?bas iest?d?m, kas netiek atbalst?tas saska?? ar *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunktu. V?cijas Federat?v?s Republikas l?mumu atbilstoši šai ties?bu normai pal?dz?t tikai t?m izgl?t?bas iest?d?m, kas, pied?v?jot m?c?bas, ar kur?m ?steno valsts izgl?t?bas uzdevumus, iek?aujās valsts izgl?t?bas sist?m? un t?nad nedarbojas komerci?li, nevar apiet, atsaucoties uz pakalpojumu sniegšanas br?v?bu.

59 Otrk?rt, V?cijas vald?ba uzskata, ka k?rt?ba, kas izriet no *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkta, atbilst valsts atbalstam, kas da??ji kompens? izmaksas, ko sedz šaj? ties?bu norm? paredz?t?s izgl?t?bas iest?des. Pamatlikums uzliek valstij pien?kumu sniegt finanšu pal?dz?bu min?taj?m izgl?t?bas iest?d?m, lai kompens?tu t?m noteikt?s pras?bas. Š? pal?dz?ba liel?koties tiek sniegta tiešo subs?diju veid?. Attiec?g?s izgl?t?bas iest?des t?d?j?di sa?em apm?ram 80 % no t?m summ?m, ko sa?em l?dz?ga valsts izgl?t?bas iest?de. *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkt? preciz?ts šis konstitucion?lais atbalsta pien?kums, ?aujot V?cijas valstij netieši atbalst?t min?t?s izgl?t?bas iest?des ar m?c?bu maksai pieš?irtu nodok?u priekšroc?bu pal?dz?bu.

60 Saikne starp min?t?s valsts noteiktaj?m pras?b?m un attiec?g?s valsts atbalstu nepast?v priv?tu izgl?t?bas iest?žu, kas atrodas cit? dal?bvalst? un kas sniedz pakalpojumus EKL 49. un 50. panta noz?m?, gad?jum?. V?cijas valsts neparedz š?m izgl?t?bas iest?d?m nek?dus pien?kumus, t?spr?t, t?p?c tai nav pien?kuma sniegt finanšu atbalstu.

61 Trešk?rt, ja V?cijas Federat?vajai Republikai b?tu pien?kums pieš?irt nodok?u priekšroc?bas, kas paredz?tas *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkt?, neatkar?gi no pras?t?s m?c?bu maksas apm?ra, t? sniegtu priekšroc?bas izgl?t?bas iest?d?m, kas augst?s m?c?bu maksas d?? atlasa skol?nus atkar?b? no vec?ku materi?l? st?vok?a. Turkl?t tai š?m izgl?t?bas iest?d?m b?tu j?sniedz liel?ka pal?dz?ba par to, ko sa?em izgl?t?bas iest?des, kuru apmekl?šana dod min?t?s nodok?u priekšroc?bas, jo š?s m?c?bu maksas ir iev?rojami liel?kas nek? t?s, ko prasa p?d?j?s min?t?s izgl?t?bas iest?des.

62 Ceturktārt, pienākums piešķirt nodokļu atvieglojumus mācību maksai, kas samaksāta privātm izglītības iestāde, kas atrodas citā dalībvalstī, novestu pie EStG 10. panta 1. punkta 9. apakšpunktā paredzēto atvieglojumu kopējā skaita ievērojama pieauguma.

63 2005. gada 15. marta spriedumā lietā C-209/03 *Bidar*(Krājums, I-2119. lpp., 56. punkts) Tiesa nosprieda, ka ikviena dalībvalsts ir tiesīga raudzīties, lai atbalsts uzturēšanai izdevumu segšanai studentiem no citām dalībvalstīm nekātu par pārmaiņīgā apgrūtinājumu, kas var kopumā iespaidot šīs dalībvalsts spēju piešķirt atbalstu. Vācijas valdība apgalvo, ka dalībvalsts tādā pat ar var likumā noteikt kritērijas nodokļu priekšrocības piešķiršanai, kas ļauj novērst, ka šīs priekšrocības tiktu samazinātas tādā mērī, ka tās būtu mazāka par to, ko dalībvalsts uzskata par nepieciešamu.

64 Piektdārt, nodokļu atvieglojumus, kas piešķirti, pamatojoties uz mācību maksām noteiktām privātm izglītības iestāde, kas atrodas Vācijā, pamato tas, ka šīs izglītības iestādes ir licencētas, atļautas vai atzītas. Principā nepastāv atbilstoša licencēšana, atļaušana vai atzīšana tām privātajām skolām, kas atrodas citā dalībvalstī (izņemot īpašo vācu izglītības iestāžu un Eiropas skolu, kas atrodas citā dalībvalstī, gadījumā). Vācijas iestādes kontrolē būtībā tikai tās izglītības iestādes, kas atrodas Vācijas teritorijā.

Tiesas vērtējums

65 Attiecībā uz Līguma normu par pakalpojumu sniegšanas brīvību piemērojamību apstrīdētajam nodokļu tiesiskajam regulējumam vispirms ir jāatzīmē, ka, lai gan EKL 50. panta trešajā daļē ir minēta tikai aktīvā pakalpojumu sniegšana, kuras ietvaros pakalpojumu sniedzējs pārvietojas pie saņēmēja, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka pakalpojumu sniegšanas brīvība ietver pakalpojumu saņēmēju brīvību doties uz citu dalībvalsti, kurā atrodas pakalpojumu sniedzējs, lai tur saņemtu šos pakalpojumus (skat. 1984. gada 31. janvāra spriedumu apvienotajās lietās 286/82 un 26/83 *Luisi un Carbone, Recueil*, 377. lpp., 10. un 16. punkts). Šajā gadījumā, piemērojot attiecīgo valsts tiesisko regulējumu, konkrētā dalībvalsts noraida iespēju samazināt nodokli saistībā ar privātas izglītības iestādes, kas reģistrēta citā dalībvalstī, apmeklēšanu. Līdz ar to pakalpojumu sniegšanas brīvības princips attiecas uz iespēju izmantot privātas izglītības iestādes, kas reģistrēta citā dalībvalstī, piedvītās izglītības iegūšanas iespējas.

66 Tomēr ir jāpārbauda, vai šo mācību piedvītumu mērī ir pakalpojumu sniegšana. Tādēļ ir jāizpēta, vai privātas izglītības iestādes, kas reģistrēta citā dalībvalstī, sniegtās mācības saskaņā ar EKL 50. panta pirmo daļu ir "pakalpojumi, kas parasti sniegti par atlīdzību".

67 Ir jau atzīts, ka šīs tiesību normas nozīmē atlīdzības būtiska pazīme ir tā, ka tā ir attiecīgā pakalpojuma ekonomisks ekvivalents (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Humbel un Edel*, 17. punkts; 2001. gada 12. jūlija spriedumu lietā C-157/99 *Smits un Peerbooms, Recueil*, I-5473. lpp., 58. punkts; 2002. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-136/00 *Danner, Recueil*, I-8147. lpp., 26. punkts; 2003. gada 22. maija spriedumu lietā C-355/00 *Freskot, Recueil*, I-5263. lpp., 55. punkts, kā arī 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-422/01 *Skandia un Ramstedt, Recueil*, I-6817. lpp., 23. punkts).

68 Tādējādi Tiesa ir izslēgusi no pakalpojumu jēdziena EKL 50. panta nozīmē mērķa, ko sniedz noteiktas iestādes, kas ir valsts izglītības sistēmas daļa un ko pilnībā vai galvenokārt finansē no valsts līdzekļiem (šajā sakarā skat. iepriekš minētos spriedumus liet. *Humbel* un *Edel*, 17. un 18. punkts, kā arī liet. *Wirth*, 15. un 16. punkts). Tiesa ir arī precizējusi, ka izveidojot un uzturot šādu valsts izglītības sistēmu, kas finansējumu galvenokārt saņem no valsts budžeta, nevis skolēniem vai viņu vecākiem, valsts nevēlas iesaistīties darījumos par atlīdzību, bet vēsteno savus pienākumus pret iedzīvotājiem sociālajā, kultūrās un izglītības jomā.

69 Turpretim Tiesa ir nospriedusi, ka mērķa, ko sniedz izglītības iestādes, kas galvenokārt ir finansētas no privātiem līdzekļiem, it īpaši skolēnu un viņu vecāku līdzekļiem, ir pakalpojumi EKL 50. panta nozīmē, un šo iestāžu mērķis ir piedāvāt pakalpojumu par atlīdzību (iepriekš minētais spriedums liet. *Wirth*, 17. punkts).

70 Šajā sakarā ir svarīgi precizēt, ka nav nepieciešams, lai šo privāto finansējumu galvenokārt nodrošinātu skolēni vai viņu vecāki. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru EKL 50. pantā nav noteikts, ka par pakalpojumu jāmaksā tās saņēmējam (skat. it īpaši 1988. gada 26. aprīļa spriedumu liet. 352/85 *Bond van Adverteerders* u.c., *Recueil*, 2085. lpp., 16. punkts; 2000. gada 11. aprīļa spriedumu apvienotajā liet. C-51/96 un C-191/97 *Deliège*, *Recueil*, I-2549. lpp., 56. punkts; iepriekš minēto spriedumu liet. *Smits* un *Peerbooms*, 57. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu liet. *Skandia* un *Ramstedt*, 24. punkts).

71 Ir skaidrs, ka līdztekus izglītības iestādēm, kas pieder pie valsts izglītības sistēmas, ar kuru valsts vēsteno savus uzdevumus sociālajā, izglītības un kultūrās jomā, un kuru finansējums tiek nodrošināts galvenokārt no valsts līdzekļiem, dažās dalībvalstīs pastāv izglītības iestādes, kas nepieder pie šīs valsts izglītības sistēmas un ko finansē galvenokārt no privātiem līdzekļiem.

72 Šo izglītības iestāžu sniegtā izglītība ir jāuzskata par pakalpojumu, kas sniegts par atlīdzību.

73 Ir svarīgi piebilst, ka, lai noteiktu, vai EKL 49. pants ir piemērojams attiecīgajam valsts tiesiskajam regulējumam, nav nozīmē, vai izglītības iestādes, kas atrodas pakalpojuma saņēmēja dalībvalstī – šajā gadījumā Vācijas Federatīvā Republikā –, kas ir licencētas, atļautas vai atzītas šajā valstī minētā tiesiskā regulējuma nozīmē, sniedz pakalpojumus EKL 50. panta pirmās daļas nozīmē. Nozīme ir tikai apstāklim, ka var uzskatīt, ka citā dalībvalstī reālistā privāta izglītības iestāde sniedz pakalpojumus par atlīdzību.

74 2006. gada 16. maija spriedumā liet. C-372/04 *Watts* (Krājums, I-4325. lpp., 90. punkts), kas attiecas uz medicīniskiem pakalpojumiem, kas ir pakalpojumi, Tiesa uzskatīja, ka EKL 49. pants ir piemērojams situācijā, kad pacients, kas dzīvo Apvienotajā Karalistē, kuras veselības stāvoklis prasa stacionāru aprūpi un kas ir devusies uz citu dalībvalsti, lai tur saņemtu attiecīgo aprūpi par atlīdzību, pēc tam līdz atlīdzību valsts veselības dienestam, neraugoties uz to, ka Apvienotās Karalistes valsts veselības sistēma bez maksas nodrošināja pēc būtības viendabīgus pakalpojumus.

75 Minētā sprieduma 91. punktā Tiesa atzina, ka šajā gadījumā, tātad kā nav vajadzības noteikt, vai stacionārās aprūpes pakalpojumi, ko sniedz tādā valsts veselības aprūpes dienestā, kā šis sprieduma pamata prāvā minētais, īpaši par sevi ir pakalpojumi Līguma noteikumam par pakalpojumu sniegšanas brīvību nozīmē, ir jāuzskata, ka situācija, kad persona, kurai, ņemot vērā viņas veselības stāvokli, ir nepieciešama stacionārā aprūpe, dodas uz citu dalībvalsti un tur saņem minēto aprūpi par atlīdzību, ir ietverta minēto noteikumu piemērošanas jomā.

76 No minētā izriet, ka EKL 49. pants ir piemērojams attiecīgajam valsts tiesiskajam regulējumam tādā veidā, ka privāta izglītības iestāde, kurā vienas dalībvalsts nodokļu maksātāji izlemj laist skolā savus bērnus, ir reģistrēta citā dalībvalstī un to var uzskatīt par tādā, kas sniedz pakalpojumu par atlīdzību, t.i., tādā, kas tiek galvenokārt finansēta no privātiem līdzekļiem.

77 Ir jānoskaidro, vai šādos apstākļos attiecīgais nodokļu tiesiskais regulējums ir – kā uzskata Komisija – šāds rīcības veids pakalpojumu sniegšanai.

78 Šajā sakarā ir jāatzīmē, ka ar minēto tiesisko regulējumu nodokļa samazinājuma piešķiršanai paredzēts nosacījums, ka mācību maksa ir samaksāta privātai izglītības iestādei, ko atzinusi Vācijas valsts vai kas ir atļauta vai atzīta saskaņā ar piemērojamā pavalsts tiesību aktiem, kas būtībā nozīmē, ka tā atrodas Vācijas Federatīvā Republikā.

79 Šis tiesiskais regulējums vispārīgi izslēdz iespēju nodokļu maksātājiem, kas maksā nodokļus Vācijā, samazināt savus apliekamos ienākumus par mācību maksu, kas saistīta ar to, ka viņu bērni apmeklē privātu izglītības iestādi, kas reģistrēta ārpus Vācijas, izņemot mācību maksu, kas samaksāta citā dalībvalstī, vācu izglītības iestādē, ko ir atzinusi pastāvīgā pavalstu izglītības un kultūras ministru konference, vai Eiropas skolām, kaut gan šāda iespēja pastāv attiecībā uz mācību maksu, kas samaksāta konkrētām Vācijas privātiem izglītības iestādēm. Tādā gadījumā šiem nodokļu maksātājiem lielāku apgrūtinājumu nodokļu ziņā tādā veidā, ka viņu bērni apmeklē privātu izglītības iestādi, kas atrodas citā dalībvalstī, un nevis privātiem izglītības iestādēm, kas reģistrētas valsts teritorijā.

80 Tiesiskais regulējums, kas izriet no EStG 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkta, attur nodokļu maksātājus, kas dzīvo Vācijā, laist savus bērnus skolās, kas atrodas citā dalībvalstī. Cita starpā tas kavē arī privātiem izglītības iestādēm, kas atrodas citās dalībvalstīs un paredzētas to nodokļu maksātāju bērniem, kuri dzīvo Vācijā, piedāvāt izglītību.

81 Šāds tiesiskais regulējums rada šādu rīcības veidu pakalpojumu sniegšanas brīvību, ko garantē EKL 49. pants. Šis pants nepieļauj tādā valsts tiesiskā regulējuma piemērošanu, kas pakalpojumu sniegšanu starp dalībvalstīm padara grūtāku nekā pakalpojumu sniegšanu dalībvalsts teritorijā (skat. it īpaši 1998. gada 28. aprīļa spriedumu lietā C-118/96 *Safir, Recueil*, I-1897. lpp., 23. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Smits un Peerbooms*, 61. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Danner*, 29. punkts; 2004. gada 4. marta spriedumu lietā C-334/02 Komisija/Francija, *Recueil*, I-2229. lpp., 23. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Watts*, 94. punkts, un 2007. gada 19. aprīļa spriedumu lietā C-444/05 *Stamatelaki*, Krājums, I-3185. lpp., 25. punkts).

82 Tā kā ir konstatēts pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums, ir jāpārbauda, vai tas ir objektīvi pamatots.

83 Vācijas valdība izvirza vairākus argumentus, lai pamatotu šo ierobežojumu.

84 Pirmkārt, šā valdība uzskata, ka iespējams šāds rīcības veids pakalpojumu sniegšanas brīvības ir pamatots, jo no pakalpojumu sniegšanas brīvības principa neizriet pienākums attiecināt privilēģiju nodokļu režīmu, kas paredzēts konkrētām izglītības iestādēm, kas pieder pie dalībvalsts izglītības sistēmas, uz izglītības iestādēm, kas atkarīgas no citas dalībvalsts (skat. šo sprieduma 55. punktu).

85 Šajā sakarā ir jāatzīmē, ka EStG 10. panta 1. punkta 9. apakšpunktā aplūkots nodokļu režīms saistībā ar mācību maksu. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tā tomēr ir jāsteno, ievērojot Kopienas tiesības (skat. it īpaši 1998. gada 28. aprīļa spriedumu lietā C-118/96 *Safir*, *Recueil*, I-1897. lpp., 23. punkts).

paši iepriekš minēto spriedumu liet? *Danner*, 28. punkts; 2006. gada 12. decembra spriedumu liet? C?374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Kr?jums, I?11673. lpp., 36. punkts, un 2007. gada 13. marta spriedumu liet? C?524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Kr?jums, I?2107. lpp., 25. punkts).

86 Tpat ar?, lai gan Kopien? ties?bas neietekm? dal?bvalstu kompetenci attiec?b? uz, pirmk?rt, m?c?bu saturu un izgl?t?bas sist?mas organiz?ciju, k? ar? t?s kult?ru un valodu da?d?bu (EKL 149. panta 1. punkts) un, otrk?rt, arodm?c?bu saturu un organiz?ciju (EKL 150. panta 1. punkts), tom?, ?stenojot šo kompetenci, dal?bvalst?m ir j?iev?ro Kopien? ties?bas, it ?paši ties?bu normas, kas attiecas uz pakalpojumu sniegšanas br?v?bu (p?c analo?ijas skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Watts*, 92. un 147. punkts).

87 Turkl?t attiec?b? uz V?cijas vald?bas argumentu, ka dal?bvalstij nav pien?kuma atbalst?t izgl?t?bas iest?des, kas pieder pie citas dal?bvalsts izgl?t?bas sist?mas, pietiek konstat?t, ka *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkt? nav paredz?ta tieša V?cijas valsts atbalsta pieš?iršana attiec?gaj?m izgl?t?bas iest?d?m, bet gan nodok?u priekšroc?bas pieš?iršana vec?kiem, pamatojoties uz m?c?bu maksu, kas samaks?ta min?taj?m izgl?t?bas iest?d?m.

88 Otrk?rt, V?cijas vald?ba apgalvo, ka atteikums piem?rot nodok?u priekšroc?bu, kas paredz?ta *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkt?, m?c?bu maksai, kura samaks?ta priv?t?m izgl?t?bas iest?d?m, kas atrodas cit? dal?bvalst?, ir pamatots, jo šaj? pant? min?t?s V?cijas izgl?t?bas iest?des un priv?t?s izgl?t?bas iest?des, kuras re?istr?tas cit? dal?bvalst? un kuras sniedz pakalpojumus EKL 49. un 50. panta noz?m?, neatrodas objekt?vi l?dz?g? situ?cij? (skat. š? sprieduma 57. punktu).

89 T?tad *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkt? nor?d?taj?m izgl?t?bas iest?d?m ir pien?kums izvair?ties no skol?nu atlases, pamatojoties uz vi?u vec?ku materi?lo st?vokli, kas noteikts Pamatlikuma 7. panta 4. punkt?, t?p?c m?c?bu maksas ir noteiktas t?d? apm?r?, kas ne?auj segt šo izgl?t?bas iest?žu izdevumus, un V?cijas valstij ir atbilstošs pien?kums finansi?li atbalst?t min?t?s izgl?t?bas iest?des. Š? saikne starp valsts noteiktaj?m pras?b?m un atbilstošu valsts atbalstu nepast?v priv?to izgl?t?bas iest?žu, kas re?istr?tas cit? dal?bvalst?, gad?jum?, kuras sniedz pakalpojumus EKL 49. un 50. panta noz?m? (skat. š? sprieduma 60. punktu). Nodok?u priekšroc?bu attiecin?šana uz m?c?bu maksu, kas iekas?ta par izgl?t?bas iest?des, kas neatbilst *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkta nosac?jumiem, apmekl?šanu b?tu pret?ja Pamatlikuma 7. panta 4. punkta pras?bai izvair?ties no skol?nu atlases, pamatojoties uz vi?u vec?ku materi?lo st?vokli (skat. š? sprieduma 61. punktu).

90 Šiem argumentiem nevar piekrist. J?atg?dina, ka *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkt? ir noteikts, ka m?c?bu maksas da?a ir atskait?ma, ja attiec?g? priv?t? izgl?t?bas iest?de ir licenc?ta, at?auta vai atz?ta V?cij?, nenosakot objekt?vus krit?rijus, kas ?autu noteikt, k?da veida m?c?bu maksa, ko prasa V?cijas izgl?t?bas iest?des, ir atskait?ma.

91 No t? izriet, ka ikviena priv?ta izgl?t?bas iest?de, kas re?istr?ta cit? dal?bvalst?, tikai t? iemesla d??, ka t? neatrodas V?cij?, ir autom?tiski izsl?gta no attiec?gaj?m nodok?u priekšroc?b?m neatkar?gi no t?, vai t? iev?ro t?dus krit?rijus, k? m?c?bu maksas iekas?šana t?d? apm?r?, kas ne?auj atlas?t skol?nus, pamatojoties uz vi?u vec?ku materi?lo st?vokli.

92 Lai pamatotu šīs rīcības pakalpojumu sniegšanas brīvību, ko rada attiecīgais valsts tiesiskais regulējums, Vācijas valdība arī apgalvo, atsaucoties uz iepriekš minēto spriedumu lietā *Bidar*, ka dalībvalsts ir tiesīga saistīt atbalsta vai nodokļu priekšrocības piešķiršanu ar kritērijiem, kuru mērķis ir novērst, ka šis atbalsts vai šīs priekšrocības tiktu samazinātas līdz tam apmēram, kas mazāks par to, ko dalībvalsts uzskata par nepieciešamu (skat. šo sprieduma 62. un 63. punktu).

93 Šī valdība uzskata, ka minētajā spriedumā izteiktie argumenti par atbalsta, kas paredzēts, lai segtu studentu uzturēšanās izdevumus, piešķiršanu un Eiropas Savienības pilsoņu brīvību pārvietošanos, ir jāaplūko vispārīgā kontekstā tādā nozīmē, ka tad, ja valsts līdzekļi ir ierobežoti, nodokļu atvieglojuma saņemšanas iespēju paplašināšana nepārsprotami nozīmē individuālo atvieglojumu summu, kas piešķirtas indivīdiem, samazināšanas, lai tādējādi šā darbība būtu neitrāla attiecībā pret budžetu. Vācijas valdība šajā sakarā apgalvo, ka šis papildu valsts budžeta apgrūtinājums izriet no *ESStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkta piemērošanas jomas paplašināšanas, iekāpjot tajā mērķbu maksu, kas tiek maksāta noteiktām izglītības iestādēm, kas atrodas citā dalībvalstī.

94 Tomēr šādam argumentam nevar piekrist šādu iemeslu dēļ.

95 Vispirms, saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru nodokļu iemumu samazinājuma novēršana neietilpst EKL 46. pantā, skatīta kopā ar EKL 55. pantu, nosaukto iemeslu skaitā, un to noteikti nevar uzskatīt arī par primāru vispārīgo interešu iemeslu.

96 Turpinājumā attiecībā uz Vācijas valdības argumentu, ka ikviena dalībvalsts ir tiesīga raudzēties, lai atbalsts, kas saistīts ar mērķbu maksu, nekātu par pirmrādīgu apgrūtinājumu, kas var kopumā iespaidot tās atbalsta vispārīgo apmēru, ko šī valsts var piešķirt, no šīs valdības iesniegtajiem pierādījumiem izriet, ka pirmrādīgs finanšu apgrūtinājums, ko, tāsprāt, rada nodokļu atvieglojumu attiecināšana uz mērķbu maksu, kas samaksāta noteiktām izglītības iestādēm, kas atrodas citā dalībvalstī, izriet no tā, ka atbalsts, kas tiek netieši piešķirts šīm izglītības iestādēm, būtu daudz lielāks nekā tas, kas piešķirts izglītības iestādēm, kuras ir licencētas, atļautas vai atzītas Vācijā, jo izglītības iestādēm, kas atrodas citā dalībvalstī, ir pašām sevi jāfinansē, nosakot lielāku mērķbu maksu.

97 Pat pieņemot, ka līdzīgi kā iepriekš minētajā spriedumā lietā *Bidar* var argumentēt arī attiecībā uz nodokļa priekšrocības piešķiršanu saistībā ar mērķbu maksu, šajā sakarā ir jāatgādina – kā apgalvo Komisija –, ka mērķi, ar kādu ir atteikts piešķirt attiecīgo nodokļa samazinājumu attiecībā uz mērķbu maksu, kas samaksāta izglītības iestādēm, kuras reģistrētas citā dalībvalstī, proti, nodrošināt privāto izglītības iestāžu darbības izmaksu segšanu, tam nekāstot par nesaprātīgu apgrūtinājumu valstij, saskaņā ar iepriekš minētajā spriedumā lietā *Bidar* izdarīto analīzi varēja sasniegt ar mazāku ierobežojošiem līdzekļiem.

98 Kā enerģētiskā advokāte norādīja secinājumu 62. punktā, lai novērstu pirmrādīgu finanšu apgrūtinājumu, dalībvalsts ir tiesīga noteikt apmērā ierobežot summas, ko var atskaitīt kā mērķbu maksu, atbilstoši šīs valsts piešķirtajam nodokļu atvieglojumam, ņemot vērā tās teritorijā esošo izglītības iestāžu apmeklēšanai raksturīgās summas, tas būtu mazāks ierobežojošs līdzeklis nekā atteikums piešķirt attiecīgo nodokļu atvieglojumu.

99 Visbeidzot, šī iet, ka mērķbu maksas, ko nodokļu maksātāji, kuri maksā ienākuma nodokli Vācijā, samaksājuši izglītības iestādēm, kas atrodas citā dalībvalstī, nevis Vācijas Federatīvajā Republikā, pilnīga izslēgšana no nodokļa atvieglojuma, kas paredzēts *ESStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunktā, būtu katrā ziņā nesamērīga. Tā paredz, ka minēto nodokļu maksātāju samaksātā mērķbu maksa izglītības iestādēm, kas atrodas citā dalībvalstī, ir izslēgta no



attiecīgā nodokļu atvieglojuma neatkarīgi no tā, vai šīs izglītības iestādes atbilst objektīviem kritērijiem, kas noteikti, pamatojoties uz katrai dalībvalstij raksturīgajiem principiem, un ļauj noteikt, kāda veida mēcību maksa rada tiesības uz minēto nodokļu atvieglojumu.

100 Ēmot vērā iepriekš minēto, Komisijas otrais izvirzītais iebildums tās prasības pamatojumam ir jāuzskata par pamatotu un jākonstatē, ka Vācijas Federatīvā Republika nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek EKL 49. pants, vispārīgi izslēdzot iespēju kā speciālos izdevumus, kas paredzēti EStG 10. panta 1. punkta 9. apakšpunktā, atskaitīt mēcību maksu, ko nodokļu maksātāji, kas maksā ienākuma nodokli Vācijā un kuru būrni apmeklēt izglītības iestādi, kas atrodas citā dalībvalstī un kas ir galvenokārt finansēta no privātiem līdzekļiem, maksā saistībā ar šādas izglītības iestādes apmeklēšanu.

*Par pirmo iebilduma pirmo daļu un trešo iebildumu, kas balstīti attiecīgi uz darba ņēmēja brīvības pārvietošanās tiesību aizskārumu un brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežošanu*

Lietas dalībnieku argumenti

101 Komisija uzskata, ka kārība, kas izriet no EStG 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkta, ietekmē tiesības, kas attiecīgajiem nodokļu maksātājiem ir, pamatojoties uz darba ņēmēju brīvību pārvietošanās un brīvību veikt uzņēmējdarbību (pirmo iebilduma pirmo daļu).

102 Pirmkārt, minētā kārība var ierobežot vecāku, kuru izcelsmes valsts ir cita dalībvalsts, tiesības strādāt algotu darbu Vācijā (EKL 39. pants) un reģistrēties tajā kā pašnodarbinātai personai (EKL 43. pants). Mazāk labvēlīgais nodokļu režīms, kam viņi riskē tikt pakauti, ja viņi vēlas, ka viņu būrni turpina apmeklēt izglītības iestādi viņu izcelsmes valstī, var viņus atturēt uzskatīt uzņēmējdarbību Vācijā vai strādāt tur kā pārobežu darbības ņēmējiem. Katrā ziņā šiem vecākiem ir grūtāk uzskatīt uzņēmējdarbību vai strādāt Vācijā.

103 Otrkārt, Vācijas pilsoņi, kas pilnībā tiek aplikti ar nodokļiem Vācijā, lai gan ir apmetušies uz dzīvi citā dalībvalstī, ar būtu nelabvēlīgākā situācijā, ja viņi nolemj, ka viņu būrni apmeklēt vietājo izglītības iestādi, kas atrodas šajā citā dalībvalstī.

104 Šie EKL 39. un 43. panta pārkāpumi nav pamatoti.

105 Šajā sakarā Komisija apgalvo, ka EStG 10. panta 1. punkta 9. apakšpunktā nav noteikti objektīvi kritēriji, kas ļautu noteikt gadījumus, kuros mēcību maksa, kura samaksāta Vācijas izglītības iestādē un izglītības iestādē, kas atrodas citā dalībvalstī, ir atskaitāma. Šajā tiesību normā iespēja veikt atskaitījumu no nodokļa ir pakauta tikai vienam apstāklim, proti, ka attiecīgā privātā izglītības iestāde ir atbilstoši vai atzīta Vācijā. Tādā iespējas veikt atskaitījumu no nodokļa noteicošais nosacījums ir tas, ka attiecīgā privātā izglītības iestāde atrodas Vācijā. Jebkurā izglītības iestādē, kas reģistrēta citā dalībvalstī, ir automātiski izslēgta iespēja saņemt nodokļa samazinājumu neatkarīgi no tā, kāda ir prasītā mēcību maksa, t.i., pat tad, ja tās darbības noteikumi ir ļoti līdzīgi privāto mēcību iestādēm, kas ir atzītas vai atbilstošas Vācijā, darbības noteikumiem.

106 Nav neviena objektīva iemesla nodokļa priekšrocību piešķirt ar nosacījumu, ka tiek apmeklēta privāta izglītības iestāde, kas atrodas Vācijas Federatīvajā Republikā, jo šā dalībvalsts saskaņā ar Kopienas tiesību m saglabā brīvību, attiecināt iespēju no nodokļa atskaitīt mēcību maksu uz noteikta veida iestādē vai uz noteiktu summu. Lai to izdarītu, vienrīši jānosaka, ka šā atskaitīšanas iespēja ir jāpiešķir atkarībā no objektīviem kritērijiem un tā nav atkarīga no izglītības iestādes atrašanās vietas.

107 Tādā pašā nozīmē Komisija saistībā ar tās trešo iebildumu apgalvo, ka kārība, kas izriet no EStG

10. panta 1. punkta 9. apakšpunkta, ierobežo privāto izglītības iestāžu, kas atrodas citā valstī, brīvību veikt uzņēmējdarbību. Tā uzskata, ka šā kārta piespiež reāli šīs izglītības iestādes Vācijā, šajā valstī izveidojot vismaz filiāli. Minētās izglītības iestādes var iegūt valsts atbalstu vai attiecīgās pavalsts tiesību aktos atļautas alternatīvas izglītības iestādes statusu vai papildu vispārīgās izglītības iestādes, kas atzīta pavalsts tiesību normās, statusu tikai tad, ja tās piedāvā savus pakalpojumus, atrodoties Vācijas teritorijā. Lai – no konkurences viedokļa – tās neciestu salīdzinājumu ar Vācijas privāto izglītības iestādēm, šīs izglītības iestādes ir jāreāli šajā teritorijā.

108 Šis ierobežojums attiecībā uz uzņēmējdarbības vietas izvēli, pēc Komisijas uzskata, ir atšķirīga attieksme, kas ir pretēja EKL 43. pantam un nav pamatota.

109 Komisija no minētā secina, ka EStG 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkts ir darba ūmju brīvas pārvietošanās, kas paredzēta EKL 39. pantā, un brīvības veikt uzņēmējdarbību, kas paredzēta EKL 43. pantā, ierobežojums.

110 Vācijas valdība savukārt apstrīd, ka ar EStG 10. panta 1. punkta 9. apakšpunktu tiek apdraudētas darba ūmju tiesības uz brīvu pārvietošanos un brīvību veikt uzņēmējdarbību. Ja šo brīvību piemērošanas joma ir skarta, šis aizskārumš katrā ziņā ir objektīvi pamatots, ņemot vērā objektīvās atšķirības, kas pastāv starp Vācijas privāto izglītības iestādēm, kas norādētas šajā EStG normā, un privāto izglītības iestādēm, kas atrodas citā valstī, kas ir iepriekš raksturotas.

111 Tāpat arī šā valdība apstrīd, ka ir pārkāpta izglītības iestāžu, kas atrodas citā valstī, brīvība veikt uzņēmējdarbību. Tā nesaprot, kādā veidā apstrīdētā atskaitēšanas no nodokļa kārtība skar šo brīvību. Ja tomēr ir noticis minētās brīvības aizskārumš, tas katrā ziņā ir objektīvi pamatots, ņemot vērā iepriekš minētās atšķirības starp Vācijas privātajām izglītības iestādēm, kas norādētas EStG 10. panta 1. punkta 9. apakšpunktā, un privātajām izglītības iestādēm, kas atrodas citā valstī.

Tiesas vārtējums

112 Ir jāpārbauda, vai EKL 39. un 43. pants pieļauj tiesisko regulējumu, kas izriet no EStG 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkta.

113 Pirmā iebilduma pirmajā daļā Komisija apgalvo, ka tiesiskais regulējums, ka nepiešā ir nodokļu priekšrocības attiecīgajiem nodokļu maksātājiem, tāpat arī ietekmē citas valsts algotos darbiniekus vai nodokļu maksātājus, kas darbojas kā pašnodarbinātas personas, kas ir apmetušies uz dzīvi Vācijā privātu iemeslu dēļ un kas vēlas, lai viņu bērni turpina apmeklēt izglītības iestādi viņu izcelsmes valstī, un Vācijas nodokļu maksātājus, kas ir pēreāstrājuši savus bērnus privāto izglītības iestādē, jo viņi ir pārvietojuši savu dzīves vietu uz citu valsti. Šajā sakarā šis tiesiskais regulējums ir pretājs EKL 39. un 43. pantam.

114 Visu Līguma noteikumu par personu brīvu pārvietošanos mērāis ir atvieglot Kopienas pilsoņu visu veidu profesionālo darbības veikšanu visā Kopienas teritorijā, un tie aizliedz tādus pasākumus, kuri var radīt mazāk labvēlīgus apstākļus šiem pilsoņiem, ja tie vēlas veikt saimniecisko darbību citas valsts teritorijā (skat. 2005. gada 15. septembra spriedumu lietā C-464/02 Komisija/Dānija, Krājums, I-7929. lpp., 34. punkts un tajā minētā judikatūra; iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Portugāle, 15. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Zviedrija, 17. punkts).

115 Tiesību normas, kuras traucē vai attur kādas valsts pilsoni atstāt tās izcelsmes valsti, lai realizētu savas tiesības uz brīvu pārvietošanos, tādējādi ir šīs brīvības ierobežojums, pat ja tās

ir piemērojamas neatkarīgi no attiecīgo darba ūmju pilsonības (iepriekš minētie spriedumi liet? Komisija/D?nija, 35. punkts; liet? Komisija/Portug?le, 16. punkts, un liet? Komisija/Zviedrija, 18. punkts).

116 Šaj? gad?jum?, k? ?ener?ladvok?te nor?d?jusi secin?jumu 83. punkt?, *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkts it ?paši nelabv?l?g? situ?cij? nost?da algotus darba ūmjus un pašnodarbin?t?s personas, kuri ir p?rc?lušies uz V?ciju vai kuriem tur ir darba vietas un kuru b?rni turpina apmekl?t maksas izgl?t?bas iest?di, kas atrodas cit? dal?bvalst?. Darba ūm?jiem, kas dz?vo V?cijas teritorij?, atbilstoši *EStG* 1. panta 1. punkta pirmajam teikumam ir neierobežots pien?kums maks?t ien?kuma nodokli. Saska?? ar *EStG* 1. panta 3. punktu p?rrobežu darba ūm?ji, kuru darbavietas atrodas V?cij?, kaut gan tur vi?i nedz?vo, p?c vi?u piepras?juma t?pat ir pak?auti neierobežotam pien?kumam maks?t ien?kuma nodokli. *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkts ne?auj nevienam no šiem darba ūm?jiem sa?emt ?pašu nodok?u samazin?jumu par samaks?t?s m?c?bu maksas da?u, lai gan tas ir at?auts, ja vi?u b?rni apmekl? izgl?t?bas iest?di, kas atrodas V?cij?.

117 Š? atš?ir?g? attieksme min?tajiem darba ūm?jiem apgr?tina ties?bu, kas vi?iem pieš?irtas ar EKL 39. un 43. pantu, izmantošanu.

118 *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkts var nost?d?t nelabv?l?g? situ?cij? ar? V?cijas pilso?us, ja vi?i p?rce?as uz dz?vi cit? dal?bvalst?, kur? vi?u b?rni apmekl? maksas izgl?t?bas iest?di.

119 Protams, liel?koties š?di V?cijas pilso?i vairs nemaks? nodok?us V?cij?, jo vi?i pamet šo dal?bvalsti, t?p?c ir izsl?gts, ka attiec?gais nodok?u tiesiskais regul?jums tos nelabv?l?gi ietekm?tu. Tom?r atbilstoši *EStG* 1. panta 2. punktam š? ties?bu norma nav piemērojama ier?d?iem, kas str?d? cit? dal?bvalst? un atbilstoši 1965. gada 8. apr??a Protokola par privil?ij?m un imunit?ti Eiropas Kopien?s (OV 1967, 152, 13. lpp.) 14. pantam t? nav piemērojama ar? Eiropas Kopien?u ier?d?iem. Ja šo ier?d?u, kas ir V?cijas pilso?i, b?rni apmekl? maksas izgl?t?bas iest?des, kas atrodas cit? dal?bvalst?, – iz?emot tom?r v?cu skolas un Eiropas skolas – *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkts vi?iem ne?auj samazin?t savus apliekamos ien?kumus samaks?t?s m?c?bu maksas da?as apm?r?.

120 Š? sprieduma 85.–99. punkt? izkl?st?to iemeslu d?? š?du nevienl?dz?gu attieksmi nepamato argumenti, ko V?cijas vald?ba ir iesniegusi, lai pamatotu pamatbr?v?bas ierobežojumu.

121 T?tad Komisijas iesniegt? pirm? iebilduma pirm? da?a ir j?uzskata par pamatotu un j?konstat?, ka, visp?r?gi izsl?dzot m?c?bu maksu, kas samaks?ta izgl?t?bas iest?d?m, kas atrodas cit? dal?bvalst?, no nodok?a atvieglojuma, kas paredz?ts *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkt?, V?cijas Federat?v? Republika nav izpild?jusi pien?kumus, ko tai uzliek EKL 39. un 43. pants.

122 Attiec?b? uz trešo iebildumu, kas izriet no priv?to izgl?t?bas iest?žu, kas atrodas cit? dal?bvalst?, br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu p?rk?puma, j?atg?dina – k? to dar?jusi ?ener?ladvok?te secin?jumu 85. punkt? –, ka tas, ka *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkt? ar m?c?bu maksu saist?t? nodok?u atvieglojuma sa?emšanas iesp?ja ir padar?ta atkar?ga no izgl?t?bas iest?des atrašan?s vietas, tieši neietekm? priv?to izgl?t?bas iest?žu, kas atrodas cit? dal?bvalst?, br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu. Pats šis fakts nesarež?? izgl?t?bas iest?žu re?istr?šanu V?cij?.

123 T?tad Komisijas trešais iebildums ir j?noraida.

*Par pirmo pamata otro daļu, kas izriet no Eiropas Savienības pilsoņu vispārīgo tiesību brīvī pārvietoties pār robežpasma*

124 Atļiek pārbaudīt attiecīgo valsts tiesisko regulējumu saistībā ar EKL 18. panta 1. punktu, kas attiecas uz visām situācijām, kuras neietilpst EKL 39., 43. un 49. panta piemērošanas jomā.

125 Kā izriet no Tiesas judikatūras, Eiropas Savienības pilsoņa statuss ir dalībvalstu pilsoņu pamatstatuss, kas tiem no šiem pilsoņiem, kuri atrodas tajā pašā situācijā, neatkarīgi no viņu pilsonības un neskarot izņēmumus, kas šajā sakarā ir paši paredzēti, Līguma *ratione materiae* piemērošanas jomā jāauj saņemt tādā pašā tiesisku attieksmi (skat. it īpaši 2001. gada 20. septembra spriedumu lietā C-184/99 *Grzelczyk*, *Recueil*, I-6193. lpp., 31. punkts; 2002. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-224/98 *D'Hoop*, *Recueil*, I-6191. lpp., 28. punkts; 2003. gada 2. oktobra spriedumu lietā C-148/02 *Garcia Avello*, *Recueil*, I-11613. lpp., 22. un 23. punkts, kā arī 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-224/02 *Pusa*, *Recueil*, I-5763. lpp., 16. punkts).

126 To situāciju skaitā, kas ietilpst Kopienas tiesību piemērošanas jomā, ietilpst situācijas, kuras saistītas ar Līguma garantēto pamatbrīvību izmantošanu, it īpaši tās, kuras saistītas ar EKL 18. pantā paredzēto pārvietošanās un uzturēšanās brīvību dalībvalstu teritorijā (skat. it īpaši iepriekš minētos spriedumus lietā *Grzelczyk*, 33. punkts; lietā *D'Hoop*, 29. punkts; lietā *Garcia Avello*, 24. punkts, un lietā *Pusa*, 17. punkts).

127 Ja uz Eiropas Savienības pilsoni visās dalībvalstīs būtu jāattiecināta tās pats tiesiskais režīms kā tas, kāds tiek piemērots attiecīgo dalībvalstu pilsoņiem, kuri atrodas tajā pašā situācijā, ar tiesību brīvī pārvietoties nebūtu saderīgs tas, ka pret Eiropas Savienības pilsoni dalībvalstīs, kuras pilsonis viņš ir, būtu mazāk labvēlīga attieksme nekā tad, ja viņš nebūtu izmantojis Līguma paredzētos atvieglojumus attiecībā uz tiesību brīvī pārvietoties (iepriekš minētie spriedumi lietā *D'Hoop*, 30. punkts, un lietā *Pusa*, 18. punkts).

128 Šie atvieglojumi nebūtu pilnībā efektīvi, ja kādas dalībvalsts pilsoni no to izmantošanas varētu atturēt šķēršļi, ko viņam attiecībā uz uzturēšanās tiesību uzņemšajai dalībvalstī rada izcelsmes valsts tiesību akti, sodot viņu par to, ka viņš tos ir izmantojis (šajā sakarā skat. 1992. gada 7. jūlija spriedumu lietā C-370/90 *Singh*, *Recueil*, I-4265. lpp., 23. punkts; iepriekš minētos spriedumus lietā *D'Hoop*, 31. punkts, un lietā *Pusa*, 19. punkts).

129 Dodoties uz citu dalībvalsti, lai tur mēģinātu izglītības iestādē, attiecīgo Valstis pilsoņu būrni izmanto savas tiesības brīvī pārvietoties. No 2004. gada 19. oktobra sprieduma lietā C-200/02 *Zhu* un *Chen* (Krājums, I-9925. lpp., 20. punkts) izriet, ka pat mazgadīgs bērns var balstīties uz tiesību brīvī pārvietoties un uzturēties, ko garantē Kopienas tiesības.

130 Attiecīgais valsts tiesiskais regulējums ievieš atširgu attieksmi pret nodokļu maksātājiem, kas maksā ienākuma nodokli Valstij un kuru būrni apmeklēt izglītības iestādē šajā dalībvalstī, salīdzinājumā ar tiem, kuru būrni apmeklēt izglītības iestādē citā dalībvalstī.

131 Tā kā saistībā ar mēģinājumu maksu paredzēt nodokļa samazinājuma piešķiršanai tajā paredzēts nosacījums, ka tā ir samaksāta privātai izglītības iestādei, kas atbilst noteiktām prasībām Valstij, un likts atteikt minēto nodokļa samazinājumu to būrnu vecākiem, kas apmeklēt citā dalībvalstī reģistrētu izglītības iestādi, attiecīgais valsts tiesiskais regulējums noteiktu valstu pilsoņu būrniem atņem priekšrocības tikai tāpēc, ka viņi ir izmantojuši savas tiesības brīvī pārvietoties, dodoties uz citu dalībvalsti, lai tur iegūtu izglītību.

132 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tās valsts tiesiskais regulējums, kas ir nelabvēlīgs atsevišķiem valsts pilsoņiem tikai tādēļ, ka viņi ir izmantojuši savas tiesības brīvī pārvietoties un

dz?vot [uztur?ties] cit? dal?bvalst?, ir EKL 18. panta 1. punkt? ikvienam Eiropas Savien?bas pilsonim atz?to br?v?bu ierobe?ojums (2006. gada 18. j?lija spriedums liet? C?406/04 *De Cuyper*, Kr?jums, I?6947. lpp., 39. punkts, k? ar? 2006. gada 26. oktobra spriedums liet? C?192/05 *Tas?Hagen* un *Tas*, Kr?jums, I?10451. lpp., 31. punkts).

133 Š?ds ierobe?ojums var b?t pamatots, ?emot v?r? Kopien? ties?bas, tikai tad, ja tas ir balst?ts uz objekt?viem apsv?rumiem, kas nav atkar?gi no attiec?go personu pilson?bas, un ir sam?r?gs ar valsts ties?b?s paredz?to le?it?mo m?r?i (iepriekš min?tie spriedumi liet? *D’Hoop*, 36. punkts; liet? *De Cuyper*, 40. punkts, k? ar? liet? *Tas?Hagen* un *Tas*, 33. punkts).

134 Ir j?nor?da, ka, lai m??in?tu pamatot pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobe?ojumu, kas paredz?ts attiec?gaj? tiesiskaj? regul?jum?, V?cijas vald?ba ir izvirz?jusi argumentus, kas izkl?st?ti š? sprieduma 55.–64. punkt?. T? ?paši ir atsaukusies uz Tiesas izdar?to anal?zi iepriekš min?taj? spriedum? liet? *Bidar* attiec?b? uz EKL 18. panta interpret?ciju.

135 Min?t? sprieduma 56. punkt? Tiesa ir atzinusi, ka ikviena dal?bvalsts ir ties?ga raudz?ties, lai atbalsts uztur?šan?s izdevumu segšanai studentiem no cit?m dal?bvalst?m nek??tu par p?rm?r?gu apgr?tin?jumu, kas var kopum? iespaidot atbalsta visp?r?jo apm?ru, ko dal?bvalsts var pieš?irt.

136 Tom?r, pat pie?emot, ka l?dz?gu argument?ciju var piem?rot ar? attiec?b? uz nodok?a priekšroc?bas pieš?iršanu saist?b? ar m?c?bu maksu, tom?r ir j?secina, ka tiesiskais regul?jums, kas izriet no *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkta, p?rbaudot šo tiesisko regul?jumu saist?b? ar pakalpojumu sniegšanas br?v?bas principu, š?iet, katr? zi?? nav sam?r?gs ar t? m?r?iem š? sprieduma 99. punkt? nor?d?to iemeslu d??.

137 No min?t? izriet, ka tad, ja dal?bvalsts nodok?u maks?t?ju b?rni apmekl? izgl?t?bas iest?di cit? dal?bvalst?, kuras sniegtie pakalpojumi neietilpst EKL 49. panta piem?rošanas jom?, ar *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunktu min?tajiem b?rniem nepamatoti tiek liegtas priekšroc?bas sal?dzin?jum? ar tiem b?rniem, kas nav izmantojuši savas ties?bas br?vi p?rvietoties un nav devušies uz izgl?t?bas iest?di, kas re?istr?ta cit? dal?bvalst?, lai tur ieg?tu izgl?t?bu, un tiek apdraud?tas ties?bas, kas min?tajiem b?rniem ir pieš?irtas ar EKL 18. panta 1. punktu.

138 Š?dos apst?k?os ar? Komisijas iesniegt? pirm? iebilduma otr? da?a ir j?uzskata par pamatotu.

139 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, ir j?konstat?, ka, visp?r?gi izsl?dzot iesp?ju k? speci?los izdevumus, kas paredz?ti *EStG* 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkt?, atskait?t m?c?bu maksu, ko nodok?u maks?t?ji, kas maks? ien?kuma nodokli V?cij? un kuru b?rni apmekl? izgl?t?bas iest?di, kas atrodas cit? dal?bvalst? un kas ir galvenok?rt finans?ta no priv?tiem l?dzek?iem, maks? saist?b? ar š?das izgl?t?bas iest?des apmekl?šanu, V?cijas Federat?v? Republika nav izpild?jusi pien?kumus, ko tai uzliek EKL 18., 39., 43. un 49. pants. P?r?j? da??, t.i., da??, kas attiecas uz apgalvoto izgl?t?bas iest?žu, kas atrodas cit? dal?bvalsti, br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu p?rk?pumu, pras?ba ir j?noraida.

### **Par ties?šan?s izdevumiem**

140 Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dal?bniekam, kuram spriedums nav labv?l?gs, piespriež atl?dzin?t ties?šan?s izdevumus, ja to ir pras?jis lietas dal?bnieks, kuram spriedums ir labv?l?gs. T? k? Komisija ir pras?jusi piesprieš V?cijas Federat?vajai Republikai atl?dzin?t ties?šan?s izdevumus un t? k? spriedums tai nav labv?l?gs, j?piespriež tai atl?dzin?t ties?šan?s izdevumus.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (virspal?ta) nospriež:

- 1) **visp?r?gi izsl?dzot iesp?ju k? speci?lus izdevumus, kas paredz?ti Likuma par ien?kuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*) 10. panta 1. punkta 9. apakšpunkt?, redakcij?, kas public?ta 2002. gada 19. oktobr?, atskait?t no nodok?a m?c?bu maksu, kas saist?ta ar cit? dal?bvalst? esošas izgl?t?bas iest?des apmekl?šanu, V?cijas Federat?v? Republika nav izpild?jusi pien?kumus, ko tai uzliek EKL 18., 39., 43. un 49. pants;**
- 2) **p?r?j? da?? pras?bu noraid?t;**
- 3) **V?cijas Federat?v? Republika atl?dzina ties?šan?s izdevumus.**

[Paraksti]

\* Tiesved?bas valoda – v?cu.