

Zadeva C-318/05

Komisija Evropskih skupnosti

proti

Zvezni republiki Nemčiji

„Neizpolnitev obveznosti države – Členi 18 ES, 39 ES, 43 ES in 49 ES – Dohodninska zakonodaja – Šolnina – Pravica do olajšave, omejene na šolnino, plačano nacionalnim zasebnim ustanovam“

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

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

Povzetek sodbe

1. Svoboda opravljanja storitev – Storitve – Pojem

(Člen 50 ES)

2. Svoboda opravljanja storitev – Omejitve – Davčna zakonodaja

(Člen 49 ES)

3. Prosto gibanje oseb – Delavci – Svoboda ustanavljanja – Davčna zakonodaja

(Člena 39 ES in 43 ES)

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

(Člen 18 ES)

1. Pouk, ki ga izvajajo določene ustanove, ki so del javnega izobraževalnega sistema, in se v celoti oziroma pretežno financira iz javnih sredstev, ne spada v pojem storitev v smislu člena 50 ES. Država z vzpostavitvijo in ohranjanjem takega sistema javnega izobraževanja, na deloma financiranega iz javnega proračuna in ne iz prispevkov učencev ali njihovih staršev, namreč nima namena sodelovati v pridobitnih dejavnostih, temveč izpolnjuje naloge, ki jih ima do svojih prebivalcev na socialnem, kulturnem in izobraževalnem področju.

Nasprotno pa pouk, ki ga izvajajo izobraževalne ustanove, ki se pretežno financirajo iz zasebnih sredstev, zlasti od učencev in njihovih staršev, pomeni storitev v smislu člena 50 ES, njihov cilj je namreč ponujanje storitev za plačilo. Ni potrebno, da financiranje zagotavljajo predvsem učenci ali njihovi starši. V členu 50 ES namreč ni zahtevano, da storitve plačajo tisti, ki jih uporabljajo.

(Glej točke od 68 do 70.)

2. Kadar davčni zavezanci v eni državi članici svoje otroke šolajo v šoli, ki je v drugi državi članici in se financira predvsem iz zasebnih sredstev, prva država članica, s tem da na splošno ne priznava davčne olajšave iz naslova posebnih stroškov, ki omogočajo zmanjšanje dohodnine, za šolnine, povezane z obiskovanjem take šole, ne izpolni obveznosti, ki jih ima na podlagi člena 49

ES.

Taka ureditev omejuje svobodo opravljanja storitev, ki jo zagotavlja člen 49 ES, ker uinkuje tako, da davne zavezance, ki prebivajo v zadevni državi članici, odvraa od šolanja svojih otrok v šolah s sedežem v drugih državah članicah. Poleg tega tudi omejuje izobraževalno ponudbo zasebnih izobraževalnih ustanov s sedežem v drugih državah članicah, namenjeno otrokom davnih zavezancev, ki prebivajo v prvi državi članici.

Zavrnitev priznanja zadevnega zmanjšanja davne osnove za šolnine, plaane šolam s sedežem v drugih državah članicah, ne more biti upraviena s ciljem zagotovitve pokrivanja stroškov delovanja zasebnih šol, ne da bi za državo nastali nesorazmerni stroški, e bi bilo ta cilj mogoee doseeti na manj zavezujo na?in. Država članica lahko namre? za to, da bi se izognila prevelikemu finan?nemu bremenu, znesek, ki ga je mogoee uveljavljati kot olajšavo iz naslova šolnine, omeji na natan?no dolo?en znesek, ki pomeni davno olajšavo, ki jo ob upoštevanju lastnih vrednot ta država priznava za obiskovanje šol, ki so na njenem ozemlju, kar naj bi pomenilo manj zavezujo na?in od nepriznavanja zadevne davne olajšave. V vsakem primeru pa se zdi nesorazmerno, da se ta davna olajšava v celoti ne priznava za šolnine, ki jih prejemajo šole s sedežem v drugih državah članicah, ne glede na vprašanje, ali te šole izpolnjujejo objektivna merila, ki so doloena na podlagi na?el, ki so lastna vsaki državi članici, in bi bilo na njihovi podlagi mogoee ugotoviti, katere vrste šolnin dajejo pravico do uveljavljanja navedene olajšave.

(Glej to?ke 80, 81, od 97 do 100, 139 in to?ko 1 izreka.)

3. Država članica, s tem da na splošno ne priznava davne olajšave iz naslova posebnih stroškov, ki omogoajo zmanjšanje dohodnine, za šolnine, povezane z obiskovanjem šole, ki je na ozemlju druge države članice, ne izpolni obveznosti, ki jih ima na podlagi členov 39 ES in 43 ES.

Taka ureditev postavlja namre? v manj ugoden položaj zaposlene in samozaposlene, ki so se preselili v zadevno državo članico ali so tam zaposleni, njihovi otroci pa v drugi državi članici še naprej obiskujejo šolo, ki zaraunava šolnino. Prav tako lahko državljane zadevne države članice postavlja v manj ugoden položaj, e se preselijo v drugo državo članico, v kateri njihovi otroci obiskujejo šolo, za katero se plaa šolnina.

(Glej to?ke 116, 118, 121, 139 in to?ko 1 izreka.)

4. Kadar se otroci davnih zavezancev iz ene države članice šolajo v drugi državi članici, v šoli, katere storitve niso zajete v členu 49 ES, prva država članica, s tem da na splošno ne priznava davne olajšave iz naslova posebnih stroškov, ki omogoajo zmanjšanje dohodnine, za šolnine, povezane z obiskovanjem take šole, ne izpolni obveznosti, ki jih ima na podlagi člena 18 ES.

Taka ureditev postavlja navedene otroke v neupravieno slabši položaj v primerjavi s tistimi, ki niso izrabili pravice do prostega gibanja, s tem da so šli na šolanje v šolo, ki ima sedež v drugi državi članici, in krši pravice, ki jih navedenim otrokom podeljuje člen 18(1) ES.

(Glej to?ki 137, 139 in to?ko 1 izreka.)

SODBA SODIŠ?A (veliki senat)

z dne 11. septembra 2007(*)

„Neizpolnitev obveznosti države – ?leni 18 ES, 39 ES, 43 ES in 49 ES – Dohodninska zakonodaja – Šolnina – Pravica do olajšave, omejene na šolnino, pla?ano nacionalnim zasebnim ustanovam“

V zadevi C-318/05,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi ?lena 226 ES, vložene 17. avgusta 2005,

Komisija Evropskih skupnosti, ki jo zastopata K. Gross in R. Lyal, zastopnika, z naslovom za vro?anje v Luxembourg,

tože?a stranka,

proti

Zvezni republiki Nem?iji, ki jo zastopata M. Lumma in U. Forsthoff, zastopnika,

tožena stranka,

SODIŠ?E (veliki senat),

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

generalna pravobranilka: C. Stix-Hackl,

sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

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

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

izreka naslednjo

Sodbo

1 Komisija Evropskih skupnosti s tožbo Sodiš?u predlaga, naj ugotovi, da Zvezna republika Nem?ija, s tem da brez izjeme ne priznava dav?ne olajšave za šolnino, povezano z obiskovanjem šole s sedežem v drugi državi ?lanici, iz naslova posebnih izdatkov iz ?lena 10(1), to?ka 9, zakona o dohodnini, v različici, objavljeni 19. oktobra 2002 (Einkommensteuergesetz, BGBl. 2002 I, str. 4210, v nadaljevanju: EStG), ni izpolnila obveznosti iz ?lenov 18 ES, 39 ES, 43 ES in 49 ES.

Nacionalni predpisi

2 Na podlagi nemških predpisov so šolnine, povezane z obiskovanjem zasebne šole, zajete v dav?nih olajšavah za vzdrževane otroke ter v družinskih prejemkih. ?e so dodatni stroški, povezani z izobraževanjem, nastali zaradi bivanja v internatu, jih je mogo?e uveljaviti kot pavšalno dav?no olajšavo za usposabljanje, predvideno v ?lenu 33a(2) EStG. Enako velja za dodatne stroške, povezane z obiskovanjem šole v tujini.

3 V zvezi z olajšavo za šolnine iz naslova posebnih izdatkov (Sonderausgaben) ?len 10(1), to?ka 9, EStG dolo?a:

„Posebni izdatki [ki dajejo pravico do dohodninske olajšave] so naslednji izdatki, ?e ne gre niti za obratovalne stroške niti za poklicne stroške:

1. [...]

9. 30 % zneska, ki ga dav?ni zavezanec pla?a za otroka, za katerega prejema olajšavo za vzdrževanega otroka ali družinske dodatke, za obiskovanje nadomestne šole, ki jo je odobrila država ali ima pooblastilo v deželnem pravu v skladu s ?lenom 7(4) Temeljnega zakona, ali dopolnilne šole splošnega izobraževanja, ki je priznana z deželnim pravom, razen za pla?ilo bivanja, nadzora in prehrane.“

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

„Šolsko izobraževanje

[...]

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

Predhodni postopek

5 Ker je Komisija menila, da Zvezna republika Nem?ija, s tem da brez izjeme ne priznava dav?ne olajšave za šolnine, povezane z obiskovanjem šole v drugi državi ?lanici, iz naslova posebnih izdatkov, dolo?enih v ?lenu 10(1), to?ka 9, EStG, ni izpolnila obveznosti, ki jih ima na podlagi ?lenov 18 ES, 39 ES, 43 ES in 49 ES, je za?ela postopek zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi ?lena 226, prvi odstavek, ES. V skladu s to dolo?bo in potem, ko je 19. julija 2002 Zvezni republiki Nem?iji poslala pisni opomin in jo v njem pozvala, naj predloži svoja stališ?a, je Komisija 7. januarja 2004 izdala obrazloženo mnenje, v katerem je to državo ?lanico pozvala, naj sprejme ukrepe za uskladitev z navedenimi obveznostmi v roku dveh mesecev od vro?itve tega opomina.

6 Ker Komisije odgovor nemških organov na navedeno obrazloženo mnenje ni zadovoljil, je vložila to tožbo.

7 V vmesnem ?asu je bilo vprašanje, ali je taka ureditev, kot je ureditev na podlagi ?lena 10(1), to?ka 9, EStG, združljiva s pravom Skupnosti, predmet predloga za sprejetje predhodne odlo?be (sodba z istega dne v zadevi Schwarz in Gootjes-Schwarz, C?76/05, še neobjavljena v ZOdl.).

Tožba

8 Komisija v tožbi trdi, da ureditev iz ?lena 10(1), to?ka 9, EStG, ki priznavanje dav?ne olajšave za šolnine omejuje na šolnine, povezane z obiskovanjem nekaterih nemških šol, pomeni ugodnejšo dav?no ureditev za zadevne dav?ne zavezance, saj povzro?i zmanjšanje obdav?ljivega dohodka in posledično zmanjšanje njihovega dav?nega bremena. Šolnine, ki dajejo pravico do

davžne olajšave, so tiste, plažane nadomestnim šolam, ki nadomešžajo obstoježe ali predvidene javne šole v zadevni deželi in ki jih odobri država ali imajo pooblastilo v deželni pravu, in tiste, plažane dopolnilnim šolam, ki so nemške ustanove, ki se razlikujejo od nadomestnih šol in ki morajo biti priznane z deželno zakonodajo kot dopolnile šole splošnega izobraževanja.

9 Komisija tožbo utemeljuje s trditvijo, da omejitev davžne olajšave za šolnine le na šolnine, povezane z obiskovanjem nekaterih nemških šol, ni združljiva s pravom Skupnosti. Navedena omejitev naj bi bila po eni strani v nasprotju s pravico do prostega gibanja delavcev in s svobodo ustanavljanja (prvi del prvega ožitka) ter po drugi strani s splošno pravico do prostega gibanja nemških državljanov in drugih državljanov Unije (drugi del prvega ožitka). Prav tako naj bi kršila svobodo opravljanja storitev zasebnih šol s sedežem v drugih državah žlanicah in zadevnih staršev, ki prebivajo v Nemžiji (drugi ožitek). Nazadnje, neupraviženo naj bi omejevala svobodo ustanavljanja zasebnih šol s sedežem v drugih državah žlanicah (tretji ožitek).

10 V odgovoru na tožbo je Zvezna republika Nemžija navedla, da je ureditev, ki izhaja iz žlena 10(1), tožka 9, EstG, združljiva s pravom Skupnosti. Ta ureditev, ki velja le za zasebne šole, ki izpolnjujejo doložene zahteve, doložene v temeljnem zakonu in v deželni zakonodaji, in so iz tega razloga odobrene, pooblašžene ali priznane, ne krši niti pravice do svobodnega opravljanja storitev zasebnih šol s sedežem v drugih državah žlanicah niti pravice staršev. Ta ureditev tudi v nižemer ne krši niti pravice do prostega gibanja delavcev niti svobode ustanavljanja ali splošne pravice do prostega gibanja staršev. Prav tako ne krši svobode ustanavljanja zasebnih šol v drugih državah žlanicah.

11 Komisija je v repliki v celoti vztrajala pri predlogih, ki jih je navedla v tožbi.

12 Poudarila je, da se odgovor na tožbo Zvezne republike Nemžije nanaša skoraj izkljužno na morebitno kršitev nažela svobode opravljanja storitev. V zvezi s prostim gibanjem delavcev, svobodo ustanavljanja ali splošno pravico do prostega gibanja zadevnih staršev ter svobodo ustanavljanja zasebnih šol v drugih državah žlanicah morebitnemu kršenju ustreznih doložb Pogodbe ES ugovarja, vendar pri tem ni navedla nobene utemeljitve. Potem ko je Komisija navedla, da svoboda opravljanja storitev v skladu s žlenom 50 ES pomeni podredno svobodo v primerjavi z drugimi temeljnimi svobodami, je še menila, da taka argumentacija ni sklepžna in se sklicuje na tožke v tožbi, v katerih na obrazložen nažin navaja kršitve drugih pravic glede prostega gibanja.

13 V zvezi s svobodo opravljanja storitev Komisija natanžneje opredeljuje, da se v tožbi strinja, da bi bil znesek šolnin, ki ga prejemajo odobrene, priznane ali pooblašžene zasebne šole v Nemžiji, lahko premajhen, da bi se storitve, ki jih nudijo te ustanove, lahko obravnavale kot odplažne. Vendar pa je opozorila na možnost, da zasebna organizacija v celoti nosi stroške, ki s šolninami niso pokriti.

14 V teh okolišžinah navaja, da je Bundesfinanzhof v sodbi z dne 12. avgusta 1999 (BSTBl. 2000, II, str. 65) razsodilo, da pomoži, ki so jih starši dali podpornemu društvu v korist zasebne šole, pomenijo plažilo storitve, ne pa prispevka, ki bi ga bilo mogože uveljavljati kot darilo za davžno olajšavo. Za tak primer gre, kadar lahko šola zaradi nizkih zneskov šolnin še naprej deluje le zaradi pomoži, ki jo daje podporno društvo. Tako ne bi bilo mogože razlikovati med šolninami, nakazanimi upravljavcu šole, ter darili navedenega društva.

15 Komisija iz tega sklepa, da je treba, že tako društvo podpira nemško zasebno šolo, pri presoji odplažnega znažaja storitev, ki jih ta šola nudi, poleg šolnine upoštevati še prispevke, ki jih je nakazalo navedeno društvo. Pouk, ki ga izvaja ta zasebna šola, bi lahko dejansko pomenil opravljanje storitev za plažilo zaradi višine skupnega zneska šolnin in pomoži, ki jih je plažalo podporno društvo in ki so lahko precej velike, saj obveznost, da se užencev ne izbira na podlagi

njihovih premoženjskih razmer, za to vrsto šol ne velja.

16 Komisija trdi, da argumenti, ki jih navaja Zvezna republika Nemčija za utemeljitev spornih predpisov, niso sklepni. Zlasti meni, da zasebne šole v drugih državah članicah in nemške zasebne šole niso tako različne, da bi šolnine, ki jih prejemajo, na splošno zahtevale različno davčno obravnavanje.

17 V dupliki nemška vlada vztraja pri stališču, ki ga je navedla v odgovoru na tožbo. Po njenem mnenju se srž spora nanaša na svobodo opravljanja storitev. Zvezna republika Nemčija naj ne bi bila dolžna finančno podpirati zasebnih šol izven njenega ozemlja, saj lahko država članica odobri javno podporo le na področju, za katerega je sama odgovorna. Zasebne šole s sedežem v drugih državah članicah niso diskriminirane, če država svoje podpore ne daje na evropski ravni.

18 Pojasniti je treba, da nemška vlada v svojih pisanjih in nato še na obravnavi omenja posebnosti, povezane s šolninami, plačanimi nemškimi šolam in šolam v drugih državah članicah, ki sprejemajo otroke uradnikov in uslužbencev Evropskih skupnosti (v nadaljevanju: evropske šole), za katere naj bi prav tako veljal člen 10(1), točka 9, EStG.

19 Tako naj bi Bundesfinanzhof v sodbi z dne 14. decembra 2004 (XI R 32/03) priznalo, da se šolnina, plačana nemški šoli, ki je v drugi državi članici in jo priznava stalna konferenca deželnih ministrov za izobraževanje in kulturo, lahko uveljavlja kot davčna olajšava iz naslova posebnih izdatkov v skladu s členom 10(1), točka 9, EStG. Prav tako naj bi tudi iz sodbe Bundesfinanzhof z dne 5. aprila 2006 (XI R 1/04) izhajalo enako, in sicer, da imajo evropske šole s sedežem v drugih državah članicah status, ki je enak statusu šol, ki jih odobri nemška država, tako da davčni zavezanci, ki so plačali šolnino navedenim šolam, lahko uveljavljajo davčne olajšave, ki jih določa ista določba EStG, kot izjemo od pravila, da šolnin, plačanih zasebnim šolam, ki so v drugih državah članicah, ni mogoče šteti za posebne izdatke, ki bi dajali pravico do te ugodnosti.

20 Tako naj ne bi bilo pravilno to, kar trdi Komisija, in sicer, da se ugodnost uveljavljanja zmanjšanja davčne osnove za posebne izdatke v skladu s členom 10(1), točka 9, EStG ne priznava za nobeno izmed šolnin za obiskovanje katere koli zasebne šole s sedežem v drugih državah članicah.

21 Komisija se je seznanila z navedenimi izjemami na podlagi sodne prakse Bundesfinanzhof, ki jih je navedla nemška vlada. Ta sodna praksa naj bi omogočala odpravo škode, ki naj bi jo utrpeli nemške in evropske šole zaradi dejstva, da imajo sedež zunaj nemškega ozemlja, zasebne šole s sedežem v drugih državah članicah pa so še vedno diskriminirane.

Uvodne ugotovitve v zvezi s členom 18 ES in splošno pravico državljanov Unije do prostega gibanja

Trditve strank

22 Po mnenju Komisije ureditev na podlagi člena 10(1), točka 9, EStG krši pravice zadevnih staršev na področju prostega gibanja, zlasti splošne pravice državljanov Unije do prostega gibanja.

23 Najprej, ta ureditev naj bi kršila pravice staršev iz drugih držav članic, da se iz zasebnih razlogov preselijo v Nemčijo. Neugodno davčno obravnavanje, ki bi mu bili lahko izpostavljeni, če bi želeli, da njihovi otroci nadaljujejo s šolanjem v državi izvora, bi jih dejansko lahko odvrnilo od tega, da se preselijo v Nemčijo. V vsakem primeru pa bi bila njihova preselitev v to državo članico otežena.

24 Nadalje, neugodnega obravnavanja bi bili, če bi ostali v celoti zavezani za plačilo davka v Nemčiji, čeprav živijo v drugi državi članici, lahko deležni nemški državljani, ki se odločijo, da bodo svoje otroke šolali v lokalni zasebni šoli, nemški ali evropski šoli, ki je v tej drugi državi.

25 Nazadnje, nemški državljani, ki prebivajo v Nemčiji in svoje otroke šolajo v zasebnih šolah, ki so v drugih državah članicah, bi se prav tako lahko sklicevali na splošno pravico do prostega gibanja. Komisija dejansko meni, da so ti starši posredno, prek svojih otrok, izvrševali to pravico, in da ni ne nasprotuje temu, da slednji redno prebivajo v drugi državi članici, izključno zaradi splošnega šolanja.

26 Iz povezanih določb členov 12(1) ES in 18(1) ES izhaja, da se zadevni nemški državljani, ki so svojo pravico do prostega gibanja izvrševali, pa čeprav le posredno prek svojih otrok, lahko sklicujejo na svojo pravico do ugodnosti enakega obravnavanja, ki je pridržano državljanom.

27 Navedene kršitve člena 18 ES naj ne bi bile upravičene.

28 Komisija v tem oziru trdi, da člen 10(1), točka 9, EStG ne določa objektivnega merila, na podlagi katerega bi bilo mogoče ugotoviti, kdaj se plačilo šolnine nemškim šolam in šolam v drugih državah članicah lahko uveljavlja kot dohodninska olajšava. Ta določba naj bi priznavanje olajšave pogojevala izključno z okoliščinami, da je zadevna šola odobrena oziroma priznana v Nemčiji. Odločilni pogoj za olajšavo naj bi se nanašal na okoliščinami, da se zadevna zasebna šola nahaja v Nemčiji. Vse šole s sedežem v drugih državah članicah naj bi bile avtomatično izključene od ugodnosti davčne olajšave, ne glede na znesek šolnine, ki ga zahtevajo, torej tudi če je način delovanja praktično enak kot v zasebni šoli, ki je v Nemčiji odobrena ali priznana.

29 Nobenega objektivnega razloga ni za pogojevanje priznanja davčne ugodnosti z obiskovanjem zasebne šole, ki je na ozemlju Zvezne republike Nemčije, država članica pa lahko v skladu s pravom Skupnosti svobodno omeji davčno olajšavo za šolnine na določene vrste ustanov ali na določen znesek. Tako bi bilo treba priznati olajšavo na podlagi objektivnih meril in ne glede na kraj šole.

30 Komisija meni, da člen 10(1), točka 9, EStG krši splošno pravico do prostega gibanja, ki jo imajo nemški državljani in državljani Unije na podlagi člena 18 ES.

31 Nemška vlada ugovarja trditvam, da naj bi člen 10(1), točka 9, EStG kršil splošno pravico do prostega gibanja zadevnih staršev. Če bi bilo področje uporabe te pravice kršeno, bi bila navedena kršitev v vsakem primeru upravičena ob upoštevanju obstoječih objektivnih razlik med zasebnimi nemškimi šolami iz določbe tega člena EStG in zasebnimi šolami, ki so v drugih državah članicah.

Presoja Sodišča

32 Glede vprašanja, ali zadevni nacionalni predpis spada na področje uporabe člena 18 ES, je treba opozoriti, da so v skladu z ustaljeno sodno prakso poseben izraz člena 18 ES, ki na splošno določa, da ima vsak državljan pravico do prostega gibanja in prebivanja na ozemlju držav članic, določbe, ki zagotavljajo svobodo opravljanja storitev (sodbi z dne 6. februarja 2003 v zadevi Stylianakis, C-92/01, Recueil, str. I-1291, točka 18, in z dne 11. januarja 2007 v zadevi ITC, C-208/05, še neobjavljena v ZOdl., točka 64).

33 Posledično se Sodišču, če zadevni nacionalni predpis spada na področje uporabe člena 49 ES, ne bo treba izjasniti o razlagi člena 18 ES (glej zgoraj navedeni sodbi Stylianakis, točka 20, in ITC, točka 65).

34 Torej se je treba o členu 18(1) ES izjasniti le, če zadevni predpisi ne spadajo na področje

uporabe ?lena 49 ES.

35 ?len 18 ES, ki na splošno dolo?a pravico vsakega državljana Unije, da se prosto giba in prebiva na ozemlju držav ?lanic, pride zlasti do izraza v ?lenu 43 ES, ki se nanaša na pravico do ustanavljanja, in v ?lenu 39 ES, ki se nanaša na prosto gibanje delavcev (sodbi z dne 26. oktobra 2006 v zadevi Komisija proti Portugalski, C-345/05, ZOdl., str. I-10633, to?ka 13, in z dne 18. januarja 2007 v zadevi Komisija proti Švedski, C-104/06, še neobjavljena v ZOdl., to?ka 15).

36 Posledično se Sodiš?u, ?e nacionalni predpis spada na podro?je uporabe ?lenov 39 ES ali 43 ES, ne bo treba izjasniti o razlagi ?lena 18 ES.

37 Zato je treba najprej preu?iti, ali ?len 49 ES, ki je dolo?ba, na katero se nanaša bistveni del stališ? strank, nasprotuje nacionalnemu predpisu iz ?lena 10(1), to?ka 9, EStG (drugi o?itek), in drugi?, ali ?lena 39 ES in/ali 43 ES nasprotujeta takemu predpisu (prvi del prvega o?itka in tretji o?itek).

Drugi o?itek:omejevanje svobode opravljanja storitev

Trditve strank

38 Po stališ?u Komisije ureditev na podlagi ?lena 10(1), to?ka 9, EStG krši tako svobodo opravljanja storitev dav?nih zavezancev, ki prebivajo v Nem?iji in ki želijo svoje otroke šolati v zasebni šoli, ki je v drugi državi ?lanici, kot tudi zasebnih šol, ki so v drugih državah ?lanicah in ki želijo svoje storitve ponuditi dav?nim zavezancem, ki prebivajo v Nem?iji.

39 Prvi?, sporna ureditev naj bi omejevala tako imenovano „pasivno“ svobodo opravljanja storitev (uporaba storitev), ki jo sodna praksa že dolgo priznava. Gre za primer, ko se uporabniki storitev, torej otroci dav?nih zavezancev, ki prebivajo v Nem?iji, odpravijo k ponudniku, torej v zasebno šolo, ki je v drugi državi ?lanici.

40 Tako imenovana „aktivna“ pravica do svobodnega opravljanja storitev bi zadevala tudi zasebne šole s sedežem v drugih državah ?lanicah. Zaradi obstoja sporne ureditve o dav?nih olajšavah so dav?ni zavezanci, ki svoje otroke šolajo v zasebni šoli s sedežem v drugi državi ?lanici, v manj ugodnem položaju kot tisti, ki se odlo?ijo za nemško šolo. Zasebne ustanove s sedežem v drugih državah ?lanicah zato težje u?inkovito ponujajo svoje storitve nemškim strankam. ?ezmejno zagotavljanje storitev izobraževanja in vzgoje je torej v slabšem položaju v primerjavi s ?isto nacionalnimi storitvami.

41 Po stališ?u Komisije izobraževanje in usposabljanje mladih lahko pomeni opravljanje storitev, kot to dokazuje sodna praksa Sodiš?a.

42 Iz sodb z dne 27. septembra 1988 v zadevi Humbel in Edel (263/86, Recueil, str. 5365, to?ka 18) in z dne 7. decembra 1993 v zadevi Wirth (C-109/92, Recueil, str. I-6447, to?ka 17) naj bi izhajalo, da je bistvena zna?ilnost odpla?nega opravljanja storitve ta, da u?enec ali tretji pla?a šolnino, ki pokriva velik del stroškov izobraževanja. V takem primeru zagotavljanje izobraževalnih storitev pomeni gospodarsko dejavnost.

43 Nasprotno pa je stališ?e te institucije, da javnega izobraževanja, ki sodi v okvir socialne in politične funkcije države in katerega ve?ji del stroškov nosi slednja, ni mogo?e opredeliti kot odpla?no opravljanje storitev. Dejstvo, da u?enec morebiti sodeluje pri pla?ilu stroškov, tako da pla?a šolnino, ne zadostuje za tako opredelitev.

44 Komisija meni, da presoje odpla?nega zna?aja opravljenih storitev ni mogo?e opraviti izključno z upoštevanjem zasebnih šol, ki jim je nemška zakonodaja naklonjena, temve? je treba

upoštevati tudi položaj zasebnih šol s sedežem v drugih državah članicah, za katere ugodnost iz člena 10(1), točka 9, EStG ne velja.

45 V drugih državah članicah naj bi se organiziranost zasebnih šol včasih precej razlikovala od nemškega modela. Tako obstajajo zasebne šole, ki svoje potrebe krijejo brez pomoči države oziroma so vodene kot podjetja. Te ustanove nedvomno nudijo odplačne storitve. Po stališču Komisije ureditev iz člena 10(1), točka 9, EStG omejuje geografsko nujno nudenje storitev šol komercialnega značaja, ki imajo sedež v drugih državah članicah, ker navedenim šolam s sedežem v drugih državah članicah na splošno ne priznava davčne ugodnosti, ki jo določa ta člen.

46 Pri tem ni pomembno, ali zasebna šola s sedežem v drugi državi članici izpolnjuje zahteve, ki jih določajo nemški predpisi. Glede na to, da nobena od teh zasebnih šol ne more izpolnjevati pogojev iz člena 10(1), točka 9, EStG, Komisija meni, da ni smiselno razlikovati med zasebnimi ustanovami v drugih državah članicah glede na to, ali so oziroma niso v teoriji primerljive z nemškimi zasebnimi šolami, da bi ugotovili, ali so oziroma niso žrtve diskriminacije.

47 Med šolami, ki so zaradi sporne davčne ureditve v manj ugodnem položaju, so v vsakem primeru tiste, katerih financiranje sloni izključno na šolninah in pridruženih gospodarskih dejavnostih in ki tako nesporno nudijo odplačne storitve. Diskriminacija, ki so ji izpostavljene, naj bi pomenila kršitev svobode opravljanja storitev.

48 Po stališču Komisije kršitev pravice do svobodnega opravljanja storitev ni upravičena. V tem pogledu se sklicuje na argumentacijo, ki jo navaja v zvezi s svobodo gibanja na splošno. Dodaja, da je neizpolnitev obveznosti iz člena 49 ES še toliko resnejša, ker sta razširjanje jezikov držav članic in spodbujanje mobilnosti študentov v členu 149(2), prva in druga alineja, ES izrecno navedena med cilji Evropske skupnosti.

49 Nemška vlada trdi primarno, da v obravnavni zadevi svoboda opravljanja storitev ni kršena, saj pogoji za svobodo opravljanja storitev niso izpolnjeni. Podredno pa trdi, da bi bila morebitna omejitev svobode opravljanja storitev v vsakem primeru upravičena.

50 Prvič, po stališču te vlade pogoji za svobodo opravljanja storitev niso izpolnjeni, ker šole, ki izpolnjujejo pogoje iz člena 10(1), točka 9, EStG, ne opravljajo storitev v smislu Pogodbe.

51 Svoboda opravljanja storitev predpostavlja obstoj gospodarske dejavnosti, kot izhaja iz izraza „za plačilo“ v členu 50 ES. Sodišče je zato v zgoraj navedeni sodbi Humbel in Edel razsodilo, da bistvena značilnost plačila, in sicer da gre za gospodarsko protidajatev za zadevno storitev, ni podana v primeru pouka, ki se izvaja v okviru nacionalnega izobraževanja.

52 Po stališču nemške vlade le iz okoliščin, da gre za zasebno šolo, ni mogoče sklepati, da šola opravlja gospodarsko dejavnost in opravlja storitve v smislu členov 49 ES in 50 ES. Iz sodne prakse Sodišča naj bi izhajalo, da okoliščina, da starši plačujejo šolnino in tako v določeni meri prispevajo k stroškom delovanja sistema, ne vpliva na opredelitev pojma izvajanje dejavnosti v luči pojma opravljanja storitev (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Humbel in Edel, točka 19, in Wirth, točka 15).

53 Po stališču navedene vlade bi bilo treba ob upoštevanju načel, izraženih v sodni praksi Sodišča, ugotoviti, da nemške šole, na katere se nanaša člen 10(1), točka 9, EStG, ne opravljajo storitev v smislu členov 49 ES in 50 ES in da izobraževanje, ki ga izvajajo šole s sedežem v drugih državah članicah, ki ustrezajo navedenim šolam, prav tako ne pomeni opravljanja storitev v smislu teh istih členov.

54 Drugič, nemška vlada navaja, da bi bila omejitev svobode opravljanja storitev v vsakem

primeru v več pogledih upravičena.

55 Po stališču te vlade svoboda opravljanja storitev ne ustvarja obveznosti financiranja izobraževalnih ustanov, ki so del izobraževalnega sistema druge države članice. Izobraževalna politika spada med temeljne naloge vsake države, njena struktura pa naj bi se lahko razlikovala od države do države.

56 Ker Zvezna republika Nemčija nima nobenega vpliva na organiziranost zasebnih šol s sedežem v drugih državah članicah, zlasti glede šolskih programov, ki se v njih izvajajo, delovanja teh šol ni dolžna subvencionirati tako, da se odpove davčnim prihodkom, ki ji pripadajo.

57 Navedena vlada prav tako trdi, da načelo svobode opravljanja storitev Zvezne republike Nemčije ne zavezuje, da davčno ugodnost, ki se priznava na podlagi člena 10(1), točka 9, EstG, razširi na šolnine, plačane zasebnim šolam v drugih državah članicah. Različno davčno obravnavanje, ki je posledica neobstoja obveznosti, naj bi bilo upravičeno, saj se zasebne šole, ki opravljajo storitve v smislu členov 49 ES in 50 ES, objektivno razlikujejo od nemških šol, obiskovanje katerih daje pravico do davčne ugodnosti, določene v členu 10(1), točka 9, EstG.

58 Prvič, slednje naj ne bi delovale kot gospodarske družbe, nasprotno pa bi veljalo v primeru zasebnih šol, ki so v drugih državah članicah, če bi bile deležne svobodnega opravljanja storitev. Te zasebne šole, ki so v drugih državah članicah, povsem ustrezajo nemškim zasebnim šolam, ki ne prejemajo pomoči iz naslova člena 10(1), točka 9, EstG. Odločitve Zvezne republike Nemčije, da na podlagi te določbe pomaga le šolam, ki s svojo ponudbo usposabljanja izvajajo izobraževalne funkcije, podeljene državi, ter so vključene v nacionalni izobraževalni sistem in torej ne delujejo v gospodarskem okolju, ni mogoče obiti z uporabo načela svobode opravljanja storitev.

59 Drugič, nemška vlada meni, da ureditev na podlagi člena 10(1), točka 9, EstG ustreza državnemu pomoči, ki delno nadomešča stroške, ki jih imajo šole, na katere se ta določba nanaša. Temeljni zakon državo zavezuje, da finančno pomaga navedenim šolam, kot nadomestilo za zahteve, ki jih predpisuje. Ta pomoč je pretežno v obliki neposrednih subvencij. Zadevne šole dobijo tako 80 % sredstev, ki jih prejme primerljiva javna šola. Člen 10(1), točka 9, EstG naj bi uresničil to ustavno obveznost pomoči tako, da nemški državi omogoča, da posredno podpira navedene šole z davčnimi ugodnostmi, priznanimi za stroške šolanja.

60 V primerih zasebnih šol s sedežem v drugih državah članicah, ki ponujajo svoje storitve v smislu členov 49 ES in 50 ES, med zahtevami, ki jih predpiše država, in ustrezno javno pomočjo ni povezave. Nemška država šolam ne predpisuje nobenih zahtev, tako da do njih tudi nima obveznosti finančne podpore.

61 Tretjič, če bi Zvezna republika Nemčija morala priznati davčno ugodnost, določeno v členu 10(1), točka 9, EstG, ne glede na znesek zahtevane šolnine, bi dajala prednost šolam, ki zaradi visoke šolnine uence izbirajo glede na premoženjske razmere staršev. Poleg tega bi morala tem šolam dati večjo pomoč, kot je tista, do katere so upravičene šole, katerih obiskovanje daje pravico do davčne ugodnosti, saj so ti stroški šolanja precej večji od tistih, ki jih zahtevajo slednje.

62 Četrto, obveznost priznanja davčne ugodnosti iz naslova šolnine, plačane zasebnim šolam s sedežem v drugih državah članicah, bi privedla do znatnega povečanja skupnega zneska olajšave, določene v členu 10(1), točka 9, EstG.

63 Sodišče pa naj bi v sodbi z dne 15. marca 2005 v zadevi Bidar (C-209/03, ZOdl., str. I-2119, točka 56) razsodilo, da vsaka država članica zagotavlja, da dodelitev pomoči za kritje stroškov za vzdrževanje študentov, ki prihajajo iz drugih držav članic, ne postane pretirana obremenitev, ki bi lahko vplivala na celotno raven pomoči, ki jih ta država članica lahko dodeli. Nemška vlada meni,

da je na enak način legitimno, da država članica za priznanje davčne ugodnosti določi merila, ki omogočajo, da se izogne temu, da ta ugodnost preseže raven, ki jo država članica šteje za potrebno.

64 Peti, davčno ugodnost, priznana iz naslova šolnin, plačanih doloženim zasebnim šolam, ki so v Nemčiji, naj bi upravičevalo dejstvo, da so te šole odobrene, pooblašene ali priznane. Vendar pa na celoma glede zasebnih šol, ki so v drugih državah članicah (razen posebnih primerov nemških šol in evropskih šol, ki so v drugih državah članicah), enakovredna odobritev, pooblastitev ali priznanje ne obstaja. Nadzor, ki ga izvajajo nemški šolski organi, naj bi bil na celoma omejen le na šole, ki so na nemškem ozemlju.

Presoja Sodišča

65 V zvezi z vprašanjem, ali določbe Pogodbe, ki se nanašajo na svobodo opravljanja storitev, veljajo za sporne davčne predpise, je treba najprej spomniti, da prav je v členu 50, tretji odstavek, ES omenjena samo aktivna svoboda opravljanja storitev, v okviru katere gre ponudnik k prejemniku, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da svoboda opravljanja storitev vključuje tudi svobodo prejemnikov, da gredo v drugo državo članico, v kateri je ponudnik, da tam prejmejo te storitve (glej sodbo z dne 31. januarja 1984 v zadevi Luisi in Carbone, 286/82 in 26/83, Recueil, str. 377, točki 10 in 16). V tem primeru uporaba zadevnih nacionalnih predpisov zadevno državo članico vodi k temu, da ne dovoli zmanjšanja davčne osnove za obiskovanje zasebne šole s sedežem v drugi državi članici. To posledično zadeva, glede na celoto svobode opravljanja storitev, možnost izrabe izobraževalne ponudbe zasebnih šol s sedežem v drugih državah članicah.

66 Vendar je treba preučiti, ali je predmet teh ponudb za izobraževanje opravljanje storitev. V ta namen bi bilo treba raziskati, ali pouk, ki ga izvajajo zasebne šole s sedežem v drugih državah članicah, pomeni storitve, opravljene za plačilo, v skladu s členom 50, prvi odstavek, ES.

67 Vendar je že bilo razsojeno, da je v smislu te določbe bistvena značilnost plačila v okolišini, da ta pomeni gospodarsko protidajatev za zadevno storitev (glej zgoraj navedeno sodbo Humbel in Edel, točka 17; sodbe z dne 12. julija 2001 v zadevi Smits in Peerbooms, C-157/99, Recueil, str. I-5473, točka 58; z dne 3. oktobra 2002 v zadevi Danner, C-136/00, Recueil, str. I-8147, točka 26; z dne 22. maja 2003 v zadevi Freskot, C-355/00, Recueil, str. I-5263, točka 55, ter z dne 26. junija 2003 v zadevi Skandia in Ramstedt, C-422/01, Recueil, str. I-6817, točka 23).

68 Sodišče je tako iz pojma storitev v smislu člena 50 ES izključilo pouk, ki so ga izvajale določene ustanove, ki so bile del javnega izobraževalnega sistema in se je v celoti oziroma pretežno financiral iz javnih sredstev (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Humbel in Edel, točki 17 in 18, ter Wirth, točki 15 in 16). Sodišče je tako pojasnilo, da država, s tem da je vzpostavila in vzdrževala tak sistem javnega izobraževanja, na celoma financiran iz javnega proračuna in ne iz prispevkov učencev ali njihovih staršev, ni imela namena sodelovati v pridobitnih dejavnostih, temveč je izpolnjevala naloge, ki jih ima do svojih prebivalcev na socialnem, kulturnem in izobraževalnem področju.

69 Nasprotno pa je Sodišče že presodilo, da pouk, ki ga izvajajo izobraževalne ustanove, ki se pretežno financirajo iz zasebnih sredstev, zlasti od učencev in njihovih staršev, pomeni storitev v smislu člena 50 ES, cilj, ki ga zasledujejo te ustanove, pa je dejansko v tem, da ponujajo storitev za plačilo (zgoraj navedena sodba Wirth, točka 17).

70 V tem kontekstu je treba opredeliti, da ni potrebno, da financiranje zagotavljajo predvsem učenci ali njihovi starši. Dejansko v skladu z ustaljeno sodno prakso člen 50 ES ne zahteva, da storitve plačajo tisti, ki jih uporabljajo (glej zlasti sodbi z dne 26. aprila 1988 v zadevi Bond van

Adverteerders in drugi, 352/85, Recueil, str. 2085, točka 16; z dne 11. aprila 2000 v zadevi Deliège, C-51/96 in C-191/97, Recueil, str. I-2549, točka 56; in zgoraj navedeni sodbi Smits in Peerbooms, točka 57, ter Skandia in Ramstedt, točka 24).

71 Ni sporno, da poleg šol, ki spadajo v sistem javnega izobraževanja, v okviru katerega država opravlja naloge na socialnem, izobraževalnem in kulturnem področju in katerega financiranje se zagotavlja predvsem iz javnih sredstev, v nekaterih državah članicah obstajajo šole, ki niso del takega javnega sistema izobraževanja in se v glavnem financirajo iz zasebnih sredstev.

72 Izobraževanje, ki ga izvajajo te šole, je treba šteti za storitev, opravljeno za plačilo.

73 Treba je dodati, da za ugotovitev, ali se člen 49 ES uporablja za zadevno nacionalno ureditev, ni pomembno, ali šole s sedežem v državi članici prejemnika storitev – v tem primeru v Zvezni republiki Nemčiji –, ki so odobrene, pooblašene ali priznane v tej državi članici v smislu navedenih predpisov, opravljajo ali ne storitve v smislu člena 50, prvi odstavek, ES. Pomembna je le okoliščina, ali je zasebno šolo s sedežem v drugi državi članici mogoče šteti za ponudnico odplačnih storitev.

74 Sodišče je namreč v sodbi z dne 16. maja 2006 v zadevi Watts (C-372/04, ZOdl., str. I-4325, točka 90), ki se nanaša na zdravstvene storitve, ki spadajo v okvir opravljanja storitev, menilo, da se člen 49 ES uporablja v primeru pacientke, ki je prebivala v Združenem kraljestvu in katere zdravstveno stanje je zahtevalo bolnišnično zdravljenje, zaradi česar je odšla v drugo državo članico, da bi prejela zadevno zdravljenje proti plačilu, nato pa je zahtevala povračilo od nacionalnega zdravstvenega sistema, čeprav je nacionalni zdravstveni sistem v Združenem kraljestvu enake storitve nudil brezplačno.

75 V točki 91 te sodbe je Sodišče presodilo, da v obravnavani zadevi ni bilo treba odločiti, ali so same storitve bolnišničnega zdravljenja, opravljene v okviru take nacionalne zdravstvene službe, kot je ta v zadevi, ki je privedla do te sodbe, storitve v smislu določb Pogodbe o svobodi opravljanja storitev, da pa je treba šteti, da primer, ko oseba, ki zaradi svojega zdravstvenega stanja potrebuje bolnišnično zdravljenje, odide v drugo državo članico in tam prejme zadevno zdravljenje proti plačilu, sodi na področje uporabe navedenih določb.

76 Iz tega izhaja, da se člen 49 ES uporablja za zadevne nacionalne predpise, če imajo zasebne šole, v katerih davčni zavezanci iz obravnavane države članice šolajo svoje otroke, sedež v drugih državah članicah, in je mogoče šteti, da opravljajo odplačne storitve, kar pomeni, da se v glavnem financirajo iz zasebnih sredstev.

77 Raziskati je treba, ali v navedenih okoliščinah zadevni davčni predpisi, kot to trdi Komisija, ovirajo svobodo opravljanja storitev.

78 V tem pogledu je treba poudariti, da navedena ureditev kot pogoj za priznanje davčne olajšave določa, da mora biti šolnina plačana zasebnim šolam, ki jih je odobrila nemška država oziroma so pooblašene ali priznane na podlagi upoštevnega deželnega prava, kar pa predpostavlja, da imajo sedež v Nemčiji.

79 Navedena ureditev na splošno izključuje možnost, da bi zavezanci za plačilo dohodnine v Nemčiji od obdavčljivega dohodka odšteli del šolnin, povezanih s šolanjem njihovih otrok v zasebni šoli zunaj nemškega ozemlja, z izjemo šolnin, plačanih nemškim šolam v drugi državi članici, ki jih priznava stalna deželna konferenca ministrov za izobraževanje in kulturo, ali evropskim šolam, medtem ko ta možnost obstaja za šolnine, plačane določenim zasebnim nemškim šolam. To pomeni, da nosijo ti davčni zavezanci večje davčne breme, če šolajo svoje otroke v zasebni šoli, ki je v drugi državi članici, kot pa v zasebni šoli, ki ima sedež na

nacionalnem ozemlju.

80 Ureditev na podlagi člena 10(1), točka 9, EStG uinkuje tako, da davne zavezance, ki prebivajo v Nemčiji, odvrta od šolanja svojih otrok v šolah s sedežem v drugih državah članicah. Poleg tega tudi omejuje izobraževalno ponudbo zasebnih izobraževalnih ustanov s sedežem v drugih državah članicah, namenjeno otrokom davnih zavezancev, ki prebivajo v Nemčiji.

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

82 Glede na to, da je ugotovljen obstoj omejitve svobode opravljanja storitev, je treba preučiti, ali je ta lahko objektivno upravičena.

83 Nemška vlada je za utemeljitev te omejitve navedla več argumentov.

84 Prvič, po stališču te vlade morebitno omejitev svobode opravljanja storitev upravičuje dejstvo, da iz nje svobode opravljanja storitev ne izhaja obveznost, da se privilegirano davno obravnavanje, odobreno doloženim šolam, ki spadajo v izobraževalni sistem države članice, razteza tudi na tiste šole, ki pripadajo drugim državam članicam (glej točko 55 te sodbe).

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

86 Prav tako ni sporno, da pravo Skupnosti ne posega v pristojnosti držav članic na eni strani glede vsebine poučevanja in organizacije izobraževalnih sistemov, pa tudi njihove kulturne in jezikovne raznolikosti (člen 149(1) ES) in na drugi strani glede vsebine in organizacije poklicnega usposabljanja (člen 150(1) ES), vendar pa morajo države članice pri izvrševanju teh pristojnosti spoštovati pravo Skupnosti, zlasti določbe o svobodi opravljanja storitev (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Watts, točki 92 in 147).

87 Poleg tega glede trditve nemške vlade, da država članica ni dolžna subvencionirati šol, ki spadajo v izobraževalni sistem druge države članice, zadostuje ugotovitev, da člen 10(1), točka 9, EStG ne določa, da nemška država zadevnim šolam dodeli neposredno subvencijo, temveč staršem podeljuje davno ugodnost za šolnine, plačane tem šolam.

88 Drugič, po stališču nemške vlade zavrnitev razširitve priznavanja davne ugodnosti iz člena 10(1), točka 9, EStG za šolnine, plačane zasebnim šolam s sedežem v drugih državah članicah, upravičuje dejstvo, da nemške šole, za katere velja ta člen, in zasebne šole s sedežem v drugih državah članicah, ki opravljajo storitev v smislu členov 49 ES in 50 ES, niso v objektivno primerljivih položajih (glej točko 57 te sodbe).

89 Tako naj bi za šole iz člena 10(1), točka 9, EStG veljala obveznost, ki jo določa člen 7(4)

temeljnega zakona, da se morajo izogibati izbiranju uencev glede na premoženjske razmere staršev, in naj bi bile zato šolnine določene na ravni, ki ne zadostuje za pokritje stroškov teh šol, nemška država pa naj bi imela temu odgovarjajočo odgovornost finančna podpiranja teh šol. Ta zveza med zahtevami, ki jih predpisuje država, in odgovarjajočo javno podporo naj ne bi bila podana pri zasebnih šolah s sedežem v drugih državah članicah, ki opravljajo storitve v smislu členov 49 ES in 50 ES (glej točka 60 te sodbe). Razširitev davčne ugodnosti na šolnine za obiskovanje šol, ki ne izpolnjujejo zahtev iz člena 10(1), točka 9, EStG, bi bilo v nasprotju z zahtevo iz člena 7(4) temeljnega zakona, da se uencev ne sme izbirati glede na premoženjske razmere njihovih staršev (glej točka 61 te sodbe).

90 S temi trditvami se ni mogoče strinjati. Poudariti je treba, da člen 10(1), točka 9, EStG uveljavljanje olajšave za del šolnine pogojuje s tem, da je zadevna zasebna šola v Nemčiji odobrena, pooblašena ali priznana, pri čemer pa ne določa objektivnega merila, na podlagi katerega bi bilo mogoče ugotoviti, katere šolnine za nemške šole bi bilo tako mogoče uveljavljati.

91 To pomeni, da so vse zasebne šole s sedežem v drugih državah članicah le zaradi dejstva, da v Nemčiji nimajo svojega sedeža, samodejno izključene iz zadevne davčne ugodnosti, ne glede na to, ali spoštujejo ali ne merila, kot so na primer zaračunavanje šolnine v znesku, ki ne omogoča izbora uencev glede na premoženjske razmere staršev.

92 Nemška vlada zato, da bi upravičila omejevanje svobode opravljanja storitev, ki ga predstavlja zadevna nacionalna ureditev, tudi navaja, sklicujoč se na zgoraj navedeno sodbo Bidar, da je legitimno, da država članica za odobritev pomoči ali davčne ugodnosti določi merila, da se izogne temu, da bi te pomoči ali ugodnosti šle prek ravni, ki je po mnenju države članice potrebna (glej točki 62 in 63 te sodbe).

93 Po stališču te vlade je treba argumente, navedene v tej sodbi, v zvezi z odobritvijo pomoči za pokrivanje stroškov vzdrževanja študentov in prostim gibanjem državljanov Unije, umestiti v splošni okvir, tako da bi v primeru, ko so javna sredstva omejena, razširitev upravičenosti do zmanjšanja davčne osnove nujno vsebovala tudi zmanjšanje zneska posameznih olajšav za posameznike, da bi bila operacija davčno nevtralna. Nemška vlada glede tega trdi, da bi razširitev uporabe člena 10(1), točka 9, EStG na šolnine, plačane določenim zasebnim šolam v drugih državah članicah, povzročila dodatne stroške za državni proračun.

94 Vendar pa se s to trditvijo iz v nadaljevanju navedenih razlogov ni mogoče strinjati.

95 Najprej, v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča preprečevanje zmanjšanja davčnih prihodkov ni navedeno med razlogi iz člena 46 ES v povezavi s členom 55 ES in ga tudi ni mogoče šteti za nujni razlog v javnem interesu.

96 Nadalje, v zvezi s trditvijo nemške vlade, da vsaka država članica sama skrbi za to, da podeljevanje pomoči v zvezi s šolninami ne postane nesorazmeren strošek, kar bi lahko imelo posledice za skupno raven pomoči, ki jo država lahko odobri, iz navedb te vlade izhaja, da naj bi dodatno finančno breme, ki bi ga po njenem mnenju predstavljalo zmanjšanje davčne osnove za šolnine, plačane nekaterim šolam v drugih državah članicah, izhajalo iz dejstva, da naj bi bile pomoči, ki so posredno podeljene tem šolam, veliko višje kot tiste, ki so izplačane izobraževalnim ustanovam, ki so odobrene, pooblašene ali priznane v Nemčiji, saj se morajo šole s sedežem v drugih državah članicah samofinancirati z visokimi šolninami.

97 Tudi če bi se enako razlogovanje kot v zgoraj navedeni sodbi Bidar lahko uporabilo v zvezi s priznanjem davčnih ugodnosti za šolnine, bi bilo v tem pogledu treba opozoriti, kot to trdi Komisija, da bi bilo namen zavrnitve priznanja zadevnega zmanjšanja davčne osnove za šolnine, plačane šolam s sedežem v drugih državah članicah, in sicer zagotoviti pokrivanje stroškov delovanja

zasebnih šol, pri čemer pa naj za državo ne bi nastali nesorazmerni stroški, v skladu z analizo, ki ji sledi zgoraj navedena sodba Bidar, mogoče doseže na manj zavezujoče način.

98 Kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 62 sklepnih predlogov, lahko namreč država članica za to, da bi se izognila prevelikemu finančnemu bremenu, znesek, ki ga je mogoče uveljavljati kot olajšavo iz naslova šolnine, omeji na točno določen znesek, ki pomeni davčno olajšavo, ki jo ob upoštevanju lastnih vrednot ta država priznava za obiskovanje šol, ki so na njenem ozemlju, kar naj bi pomenilo manj zavezujoče način od nepriznavanja zadevne davčne olajšave.

99 Nazadnje pa se v vsakem primeru zdi nesorazmerno, da se davčna olajšava iz člena 10(1), točka 9, EstG v celoti ne priznava za šolnine, ki jih plačujejo zavezanci za plačilo dohodnine v Nemčiji, za šole s sedežem v drugih državah članicah, razen v Zvezni republiki Nemčiji. Zadevna davčna olajšava se namreč ne priznava za šolnine, ki jih navedeni davčni zavezanci plačujejo šolam s sedežem v drugih državah članicah, ne glede na vprašanje, ali te šole izpolnjujejo objektivna merila, ki so določena na podlagi načela, ki so lastna vsaki državi članici in bi bilo na njihovi podlagi mogoče ugotoviti, katere vrste šolnin dajejo pravico do uveljavljanja navedene olajšave.

100 Glede na zgoraj navedeno je treba šteti, da je drugi ožitek, ki ga Komisija navaja v utemeljitev svoje tožbe, utemeljen, in ugotoviti, da Zvezna republika Nemčija, s tem da takrat, ko zavezanci za plačilo dohodnine v Nemčiji svoje otroke šolajo v šoli, ki se nahaja v drugi državi članici in se financira predvsem iz zasebnih sredstev, na splošno ne priznava davčne olajšave iz člena 10(1), točka 9, EstG za šolnine, povezane z obiskovanjem take šole, ni izpolnila obveznosti, ki jih ima na podlagi člena 49 ES.

Prvi del prvega očitka in tretji ožitek: omejevanje prostega gibanja delavcev in omejitev svobode ustanavljanja

Trditve strank

101 Po stališču Komisije ureditev na podlagi člena 10(1), točka 9, EstG krši pravice zadevnih davčnih zavezancev do prostega gibanja delavcev in svobodo ustanavljanja (prvi del prvega očitka).

102 Po eni strani naj bi navedena ureditev omejevala pravico staršev iz drugih držav članic, da se v Nemčiji zaposlijo (člen 39 ES) oziroma samozaposlijo (člen 43 ES). Manj ugodno davčno obravnavanje, ki bi mu lahko bili izpostavljeni, če želijo, da se njihovi otroci še naprej šolajo v državi izvora, bi jih dejansko lahko odvrnilo od nastanitve v Nemčiji oziroma od opravljanja dejavnosti kot sezmejnih delavcev. V vsakem primeru bi bila tem delavcem preselitev ali zaposlitev v Nemčijo otežena.

103 Po drugi strani pa bi bili nemški državljani, ki so v celoti zavezani za plačilo davka v Nemčiji, čeprav so se preselili v drugo državo članico, prav tako v slabšem položaju, če bi se odločili, da svoje otroke šolajo v lokalni zasebni šoli v tej drugi državi članici.

104 Te kršitve členov 39 ES in 43 ES naj ne bi bile upravičene.

105 Komisija v tem pogledu meni, da člen 10(1), točka 9, EstG ne določa objektivnega merila, na podlagi katerega bi bilo mogoče ugotoviti, v katerih primerih se za šolnine, plačane nemškim šolam in šolam v drugih državah članicah, lahko uveljavlja davčna olajšava. Ta določba olajšavo za te stroške pogojuje le z okoliščino, da je zadevna zasebna šola odobrena ali priznana v Nemčiji. Odločilni pogoj za olajšavo se torej nanaša na okoliščino, da se zasebna šola nahaja v

Nemčiji. Za vse šole s sedežem v drugih državah članicah naj bi tako davčna olajšava samodejno ne veljala, ne glede na znesek šolnine, ki ga zahteva, tudi če delujejo praktično enako kot zasebne šole, ki so v Nemčiji priznane ali odobrene.

106 Objektivni razlog za pogojevanje priznanja davčne ugodnosti z obiskovanjem zasebne šole na ozemlju Zvezne republike Nemčije naj ne bi obstajal, ta država članica pa lahko v skladu s pravom Skupnosti prosto omejuje priznavanje davčne olajšave za šolnine na določene vrste ustanov ali na določen znesek. Za to pa bi bilo potrebno le, da se olajšava priznava le na podlagi objektivnih meril in da ni odvisna od kraja šole.

107 V tem smislu Komisija v okviru tretjega vprašanja trdi, da ureditev na podlagi člena 10(1), točka 9, EstG omejuje svobodo ustanavljanja zasebnih šol s sedežem v drugih državah članicah. Po njenem mnenju ta ureditev navedene šole prisiljuje v to, da imajo svojo enoto v Nemčiji, vsaj tako, da v tej državi članici ustanovijo podružnico. Navedene šole bi namreč lahko pridobile status nadomestne šole, ki jo odobri država ali pooblašča deželna zakonodaja, oziroma status ustanove dopolnilnega splošnega izobraževanja, ki jo priznava zadevna deželna zakonodaja, le tako, da bi svoje storitve zagotavljale na nemškem ozemlju. Da ne bi bile s konkurenčnega vidika oškodovane v primerjavi z zasebnimi nemškimi šolami, bi morale te šole imeti sedež na nemškem ozemlju.

108 Navedena omejitev glede izbire kraja sedeža ustanovitve po mnenju Komisije pomeni različno obravnavanje, ki je v nasprotju s členom 43 ES in ni upravičeno.

109 Ta institucija iz tega sklepa, da člen 10(1), točka 9, EstG pomeni omejitev prostega gibanja delavcev iz člena 39 ES in svobode ustanavljanja iz člena 43 ES.

110 Nemška vlada pa oporeka temu, da bi člen 10(1), točka 9, EstG kršil pravico do prostega gibanja delavcev in svobodo ustanavljanja. Če bi vplival na področje uporabe teh svobod, bi to bilo v vsakem primeru objektivno upravičeno ob upoštevanju objektivnih razlik, ki obstajajo med nemškimi zasebnimi šolami, na katere se ta določba EstG nanaša, in zasebnimi šolami v drugih državah članicah, ki so bile predhodno predstavljene.

111 Navedena vlada prav tako oporeka obstoju kršitve svobode ustanavljanja šol s sedežem v drugih državah članicah. Ne razume, kako naj bi ureditev sporne olajšave kršila navedeno svobodo. Če pa bi bila vendarle ugotovljena kršitev navedene svobode, bi bila ta v vsakem primeru objektivno upravičena z ozirom na že navedene razlike med zasebnimi nemškimi šolami, na katere se člen 10(1), točka 9, EstG nanaša, in zasebnimi šolami v drugih državah članicah.

Presoja Sodišča

112 Preučiti je treba, ali člena 39 ES in 43 ES nasprotujeta ureditvi na podlagi člena 10(1), točka 9, EstG.

113 Komisija v prvem delu prvega vprašanja trdi, da taka ureditev, ki je z davčnega stališča manj ugodna za zadevne davčne zavezance, zadeva tudi zaposlene, ki prihajajo iz drugih držav članic, oziroma davčne zavezance, ki dejavnost opravljajo kot samozaposlene osebe, ki so se preselili v Nemčijo iz osebnih razlogov in želijo, da njihovi otroci šolanje nadaljujejo v državi izvora, ter nemške davčne zavezance, ki so zaradi preselitve v drugo državo članico v tej drugi državi članici svoje otroke vpisali v zasebno šolo. V tem pogledu naj bi bila ta ureditev v nasprotju s členoma 39 ES in 43 ES.

114 Vse določbe Pogodbe ES o prostem gibanju oseb skušajo državljanom Skupnosti olajšati opravljanje poklicnih dejavnosti vseh vrst na celotnem ozemlju Skupnosti in nasprotujejo ukrepom,

ki bi lahko te državljane postavili v slabši položaj, kadar bi želeli izvajati gospodarsko dejavnost na ozemlju druge države?lanice (glej sodbo z dne 15. septembra 2005 v zadevi Komisija proti Dansk, C-464/02, ZOdl., str. I-7929, točka 34 in navedena sodna praksa; ter zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Portugalski, točka 15, in Komisija proti Švedski, točka 17).

115 Določbe, ki ovirajo ali odvrtaajo državljana države?lanice, da zapusti mati?no državo, da bi lahko uresniil svojo pravico do prostega gibanja, pomenijo zato oviro za to svobodo, ?eprav se uporabljajo ne glede na državljanstvo zadevnih delavcev (zgoraj navedene sodbe Komisija proti Dansk, točka 35; Komisija proti Portugalski, točka 16, in Komisija proti Švedski, točka 18).

116 V tem primeru, kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 83 sklepnih predlogov, ?len 10(1), točka 9, EStG postavlja v manj ugoden položaj zaposlene in samozaposlene, ki so se preselili v Nem?ijo ali so tam zaposleni, njihovi otroci pa v drugi državi?lanici še naprej obiskujejo šolo, ki zara?unava šolnino. Na podlagi ?lena 1(1), prvi stavek, EStG so delavci, ki prebivajo na nemškem ozemlju, v celoti zavezani za pla?ilo dohodnine. V skladu s ?lenom 1(3) EstG so ?ezmejni delavci, ki svojo dejavnost opravljajo v Nem?iji, vendar v njej ne prebivajo, na svojo zahtevo prav tako neomejeno zavezani za pla?ilo dohodnine. ?len 10(1), točka 9, EStG tem delavcem ne omogo?a, da bi izrabili posebno dav?no olajšavo za del pla?ane šolnine, ?eprav bi jim to omogo?al, ?e bi njihovi otroci obiskovali šolo v Nem?iji.

117 Tako razli?no obravnavanje navedenim delavcem otežuje uresni?evanje pravic, ki jih imajo na podlagi ?lena 39 ES ali 43 ES.

118 ?len 10(1), točka 9, EStG lahko prav tako nemške državljane postavlja v manj ugoden položaj, ?e se preselijo v drugo državo?lanico, v kateri njihovi otroci obiskujejo šolo, za katero se pla?a šolnina.

119 Res je, da navedeni nemški državljani obi?ajno niso ve? dav?ni zavezanci v Nem?iji, ko državo zapustijo, tako da se zadevna dav?na ureditev ne more uporabiti njim v škodo. Vendar pa na podlagi ?lena 1(2) EstG to pravilo ne velja za uradnike, ki delajo v drugih državah?lanicah, na podlagi ?lena 14 Protokola z dne 8. aprila 1965 o privilegijih in imunitetah Evropskih skupnosti (UL 152, str. 13) pa ne velja niti za uradnike Evropskih skupnosti. ?e ti uradniki, ki so nemški državljani, svoje otroke šolajo v drugi državi?lanici v šolah, za katere se pla?a šolnina – razen seveda nemških in evropskih šol –, jim ?len 10(1), točka 9, EStG ne omogo?a zmanjšanja dav?ne osnove za del pla?ane šolnine.

120 Iz razlogov, navedenih v tokah od 85 do 99 te sodbe, takega neenakega obravnavanja ne upravi?ujejo argumenti, ki jih je navedla nemška vlada, da bi opravi?ila omejevanje temeljne svobode.

121 Treba je torej šteti, da je prvi del prvega o?itka, ki ga je navedla Komisija, utemeljen, in ugotoviti, da Zvezna republika Nem?ija, s tem da na splošno ne priznava dav?ne olajšave iz ?lena 10(1), točka 9, EStG za šolnine, pla?ane šolam s sedežem v drugih državah?lanicah, ni izpolnila obveznosti, ki jih ima na podlagi ?lenov 39 ES in 43 ES.

122 Glede tretjega o?itka o kršitvi svobode ustanavljanja zasebnih šol, ki so v drugih državah?lanicah, je treba poudariti, kot je to storila generalna pravobranilka v točki 85 sklepnih predlogov, da okoliš?ina, da je v ?lenu 10(1), točka 9, EStG upravi?enost do zmanjšanja dav?ne osnove iz naslova šolnine odvisna od kraja šole, ne zadeva neposredno svobode ustanavljanja zasebnih šol, ki so v drugih državah?lanicah. Ta okoliš?ina sama po sebi ne otežuje ustanavljanja šol v Nem?iji.

123 Tretji o?itek Komisije je torej treba zavrnilo.

Drugi del prvega očitka: kršitev splošne pravice državljanov Unije do prostega gibanja

124 Zadevni nacionalni predpis je treba preužiti še glede na ŕlen 18(1) ES z vidika vseh položajev, ki ne spadajo na podrožje uporabe ŕlenov 39 ES, 43 ES in 49 ES.

125 V skladu s sodno prakso Sodišāa je namen statusa državljana Unije, da postane temeljni status državljanov držav ŕlanic, ki omogoāa tistim državljanom, ki so v enakem položaju, da se jih na podrožju uporabe *ratione materiae* Pogodbe neodvisno od njihovega državljanstva in brez poseganja v izjeme, ki so izrecno predvidene v zvezi s tem, enako pravno obravnava (glej zlasti sodbe z dne 20. septembra 2001 v zadevi Grzelczyk, C-184/99, Recueil, str. I-6193, toāka 31; z dne 11. julija 2002 v zadevi D'Hoop, C-224/98, Recueil, str. I-6191, toāka 28; z dne 2. oktobra 2003 v zadevi Garcia Avello, C-148/02, Recueil, str. I-11613, toāki 22 in 23, in z dne 29. aprila 2004 v zadevi Pusa, C-224/02, Recueil, str. I-5763, toāka 16).

126 Med položaji, ki sodijo na podrožje uporabe prava Skupnosti, so tisti v zvezi z izvajanjem temeljnih svobod, ki so zagotovljene s Pogodbo, zlasti svobod v zvezi s prostim gibanjem in prebivanjem na ozemlju držav ŕlanic, kot ju podeljuje ŕlen 18 ES (glej zlasti zgoraj navedene sodbe Grzelczyk, toāka 33; D'Hoop, toāka 29; Garcia Avello, toāka 24, in Pusa, toāka 17).

127 Ker ima državljan Unije v vseh državah ŕlanicah pravico do enakega pravnega obravnavanja kot so ga deležni državljanji teh držav ŕlanic, ki so v enakem položaju, bi bilo nezdržljivo s pravico do prostega gibanja, ŕe bi bil državljan v državi ŕlanici, katere državljan je, manj ugodno obravnavan kot bi bil, ŕe ne bi izkoristil ugodnosti, ki jih daje Pogodba v zvezi s prostim gibanjem (zgoraj navedeni sodbi D'Hoop, toāka 30, in Pusa, toāka 18).

128 Užinki teh ugodnosti ne bi mogli priti popolnoma do izraza, ŕe bi se lahko državljana države ŕlanice odvrnilo od njihove uporabe z oviranjem njegovega bivanja v državi ŕlanici gostiteljici z zakonodajo njegove matiŕne države, ki kaznuje dejstvo, da jih je uporabil (glej v tem smislu sodbo z dne 7. julija 1992 v zadevi Singh, C-370/90, Recueil, str. I-4265, toāka 23; zgoraj navedeni sodbi D'Hoop, toāka 31, in Pusa, toāka 19).

129 S tem ko so otroci zadevnih nemških državljanov odšli na šolanje v drugo državo ŕlanico, so uporabili svojo pravico do prostega gibanja. Iz sodbe z dne 19. oktobra 2004 v zadevi Zhu in Chen (C-200/02, ZOdl., str. I-9925, toāka 20) namrež izhaja, da se lahko tudi zelo majhen otrok sklicuje na pravico do prostega gibanja in prebivanja, ki ju zagotavlja pravo Skupnosti.

130 Zadevni nacionalni predpis uvaja razliāno obravnavanje davŕnih zavezancev za plaāilo dohodnine v Nemāiji, ki svoje otroke ŕolajo v ŕoli, ki je v tej državi ŕlanici, in tistih, ki so svoje otroke poslali na šolanje v ŕolo s sedežem v drugi državi ŕlanici.

131 Ker je priznanje davŕne olajšave iz naslova ŕolnin pogojeno s tem, ali so bile slednje plaāane zasebnim ŕolam v Nemāiji, ki izpolnjujejo doloāene pogoje, in ker vodi k nepriznavanju te davŕne olajšave staršem otrok, ki se ŕolajo v ŕoli s sedežem v drugi državi ŕlanici, zadevni nacionalni predpis otroke nekaterih državljanov obravnava manj ugodno le zato, ker so uporabili svojo pravico do prostega gibanja in odšli v drugo državo ŕlanico, da bi tam obiskovali ŕolo.

132 Nacionalna ureditev, ki je za doloāene državljanke manj ugodna zgolj zaradi tega, ker so uporabili svojo pravico do prostega gibanja in zaāasnega bivanja v drugi državi ŕlanici, pomeni omejitev pravic, ki jih ŕlen 18(1) ES priznava vsakemu državljanu Unije (sodbi z dne 18. julija 2006 v zadevi De Cuyper, C-406/04, ZOdl., str. I-6947, toāka 39, ter z dne 26. oktobra 2006 v zadevi Tas-Hagen in Tas, C-192/05, ZOdl., str. I-10451, toāka 31).

133 Tako različno obravnavanje je lahko upravičeno le na podlagi objektivnih ugotovitev, ki so neodvisne od državljanstva zadevnih oseb in sorazmerne s ciljem, ki ga legitimno zasleduje nacionalno pravo (zgoraj navedene sodbe D'Hoop, točka 36; De Cuyper, točka 40, ter Tas-Hagen in Tas, točka 33).

134 Poudariti je treba, da je nemška vlada za to, da bi upravičila omejitve svobode opravljanja storitev, ki jo predstavlja zadevni predpis, navedla argumente, predstavljene v točkah od 55 do 64 te sodbe. Zlasti se je oprla na analizo Sodišča v zgoraj navedeni sodbi Bidar v zvezi z razlago člena 18 ES.

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

136 Vendar pa, tudi če bi enako razlogovanje lahko uporabili v primeru davčne ugodnosti za stroške šolanja, v vsakem primeru ostaja ugotovitev, da ureditev iz člena 10(1), točka 9, EStG ni sorazmerna v primerjavi s cilji, ki jih zasleduje, iz istih razlogov, kot so tisti, navedeni v točki 99 te sodbe, v okviru preizkusa te ureditve z vidika svobode opravljanja storitev.

137 Iz tega izhaja, da ima člen 10(1), točka 9, EstG, kadar se otroci davčnih zavezancev iz ene države članice šolajo v drugi državi članici, v šoli, katere storitve niso zajete v členu 49 ES, za posledico, da postavlja navedene otroke v neupravičeno slabši položaj v primerjavi s tistimi, ki niso izrabili pravice do prostega gibanja, s tem da so šli na šolanje v šolo, ki ima sedež v drugi državi članici, in krši pravice, ki jih navedenim otrokom podeljuje člen 18(1) ES.

138 V teh okoliščinah je treba šteti, da je tudi drugi del prvega očitka, ki ga navaja Komisija, utemeljen.

139 Ob upoštevanju vsega navedenega je treba ugotoviti, da Zvezna republika Nemčija, s tem da na splošno ne priznava davčne olajšave za šolnine, povezane z obiskovanjem šole, ki je v drugi državi članici, iz naslova posebnih izdatkov iz člena 10(1), točka 9, EStG, ni izpolnila svojih obveznosti iz členov 18 ES, 39 ES, 43 ES in 49 ES. V preostalem, in sicer glede očitka o domnevni kršitvi svobode ustanavljanja šol s sedežem v drugih državah članicah, je treba tožbo zavrniti.

Stroški

140 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Komisija je predlagala, naj se Zvezni republiki Nemčiji naloži plačilo stroškov, in ker ta s svojimi predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

- 1) Zvezna republika Nemčija, s tem da na splošno ne priznava davčne olajšave za šolnino, povezano z obiskovanjem šole, ki je v drugi državi članici, iz naslova posebnih izdatkov iz člena 10(1), točka 9, zakona o dohodnini (Einkommensteuergesetz), v različici, objavljeni 19. oktobra 2002, ni izpolnila obveznosti iz členov 18 ES, 39 ES, 43 ES in 49 ES.**
- 2) V preostalem se tožba zavrne.**
- 3) Zvezni republiki Nemčiji se naloži plačilo stroškov.**

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.