

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)  
z dnia 11 września 2007 r.\*

W sprawie C-318/05

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 17 sierpnia 2005 r.,

**Komisja Wspólnot Europejskich**, reprezentowana przez K. Grossa oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

**Republice Federalnej Niemiec**, reprezentowanej przez M. Lumę oraz U. Forsthoffa, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

\* Język postępowania: niemiecki.

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas (sprawozdawca) i K. Lenaerts, prezesi izb, J.N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič i J. Malenovský, sędziowie,

rzecznik generalny: C. Stix-Hackl,  
sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 2 maja 2006,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 21 września 2006,

wydaje następujący

**Wyrok**

- <sup>1</sup> W swojej skardze Komisja Wspólnot Europejskich wnosi do Trybunału Sprawiedliwości o stwierdzenie, że poprzez bezwarunkowe wyłączenie wydatków na kształcenie związanych z uczęszczaniem do szkoły znajdującej się w innym państwie członkowskim z prawa do odliczenia od podatku tytułem wydatków szczególnych przewidzianych w § 10 ust. 1 pkt 9 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym,

BGBI. 2002 I, str. 4210, zwanej dalej „EStG”), w brzmieniu z dnia 19 października 2002 r., Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom, które ciążyą na niej na mocy art. 18 WE, 39 WE, 43 WE i 49 WE.

## Sporne uregulowanie krajowe

- 2 Zgodnie z uregulowaniem niemieckim wydatki na kształcenie związane z uczęszczaniem do szkoły prywatnej przez pozostające na utrzymaniu dzieci są objęte prawem do odliczenia, a także zasiłkiem rodzinnym. W zakresie, w jakim dodatkowe wydatki związane z kształceniem dotyczą zakwaterowania w internacie, dają one prawo do ryczałtowego odliczenia przewidzianego w § 33a ust. 2 EStG. Podobnie jest w przypadku dodatkowych wydatków związanych z uczęszczaniem do szkoły za granicą.
- 3 Jeżeli chodzi o odliczenie wydatków na kształcenie tytułem wydatków szczególnych („Sonderausgaben”), to § 10 ust. 1 pkt 9 EStG stanowi, że:

„Wydatkami szczególnymi [dającymi prawo do odliczenia od podatku dochodowego] są następujące nakłady, jeśli nie są wydatkami związanymi z działalnością gospodarczą ani kosztami reklamy:

1. [...]

9. 30% kwoty uiszczonej przez podatnika na cele związane z kształceniem dziecka, na które podatnik uzyskuje ulgę podatkową lub zasiłek rodzinny, w szkole zastępczej względem szkół publicznych, posiadającej na podstawie

§ 7 ust. 4 ustawy zasadniczej zezwolenie państwa lub dopuszczonej na mocy prawa kraju związkowego lub uznanej przez prawo kraju związkowego ogólnokształcącej szkole uzupełniającej za wyjątkiem kwot na zakwaterowanie, opiekę i wyżywienie”.

- 4 Paragraf 7 ust. 4 ustawy zasadniczej Republiki Federalnej Niemiec z dnia 23 maja 1949 r. (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, zwanej dalej „ustawą zasadniczą”), której dotyczy odesłanie, stanowi:

„4. Zapewnia się prawo do zakładania szkół prywatnych. Szkoły prywatne jako szkoły zastępcze dla szkół publicznych wymagają zezwolenia państwa oraz podlegają ustawom krajowym. Zezwolenia należy udzielić, gdy cele nauczania i urządzenie, jak również naukowe wykształcenie kadry nauczycielskiej szkół prywatnych nie ustępują szkołom publicznym oraz gdy nie czyni się różnicy między uczniami ze względu na sytuację majątkową rodziców. Zezwolenia należy odmówić, gdy ekonomiczna i prawna pozycja kadry nauczycielskiej nie jest dostatecznie zabezpieczona.”

### **Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi**

- 5 Stwierdzając, że poprzez bezwarunkowe wyłączenie wydatków na kształcenie związanych z uczęszczaniem do szkoły znajdującej się w innym państwie członkowskim z prawa do odliczenia od podatku tytułem wydatków szczególnych przewidzianych w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom, które ciążyą na niej na mocy art. 18 WE, 39 WE, 43 WE i 49 WE, Komisja wszczęła postępowanie w sprawie uchybienia przewidziane w art. 226 akapit pierwszy WE. Na podstawie tego artykułu i po skierowaniu w dniu 19 lipca 2002 r. do Republiki Federalnej Niemiec wezwania do przedstawienia uwag, w dniu 7 stycznia 2004 r. Komisja wydała uzasadnioną opinię, wzywając to państwo członkowskie do przyjęcia przepisów niezbędnych do wykonania tych zobowiązań w terminie dwóch miesięcy liczonych od daty doręczenia opinii.

- 6 Uznając odpowiedź władz niemieckich na ową uzasadnioną opinię za niesatysfakcjonującą, Komisja wniosła niniejszą skargę.
  
- 7 W tym samym czasie wystąpiono z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczącym kwestii zgodności z prawem wspólnotowym systemu ustanowionego w § 10 ust. 1 pkt 9 (wyrok z tego samego dnia w sprawie C-76/05 Schwarz i Gootjes-Schwarz, Zb.Orz. str. I-6849).

### **W przedmiocie skargi**

- 8 Komisja utrzymuje w skardze, że system przewidziany w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG ograniczający prawo do odliczenia wydatków na kształcenie do tych wydatków, które są związane z uczęszczaniem do określonych szkół niemieckich, prowadzi do korzystniejszego opodatkowania danych podatników, ponieważ oznacza on zmniejszenie dochodu podlegającego opodatkowaniu, a tym samym zmniejszenie ich zobowiązania podatkowego. Wydatkami na kształcenie, które dają prawo do odliczenia od podatku, są kwoty płacone szkołom zastępczym względem szkół publicznych istniejących lub przewidzianych w danym kraju związkowym, posiadającym zezwolenie państwa lub które zostały dopuszczone przez prawo danego kraju związkowego, a także kwoty płacone szkołom uzupełniającym znajdującym się w Niemczech, innym niż szkoły zastępcze, które zostały uznane przez prawo kraju związkowego za ogólnokształcące szkoły uzupełniające.
  
- 9 Komisja opiera swoją skargę na twierdzeniu, zgodnie z którym ograniczenie prawa do odliczenia wydatków na kształcenie związanych z uczęszczaniem do określonych szkół niemieckich nie jest zgodne z prawem wspólnotowym. Ograniczenie takie jest sprzeczne z prawem swobodnego przepływu pracowników i ze swobodą przedsiębiorczości (pierwsza część pierwszego zarzutu) z jednej strony, a z drugiej strony z powszechnym prawem do swobodnego przemieszczania się obywateli niemieckich

oraz innych obywateli Unii (druga część pierwszego zarzutu) Stanowi ono również naruszenie prawa do swobodnego świadczenia usług przez szkoły prywatne znajdujące się w innym państwie członkowskim oraz prawa zainteresowanych rodziców będących rezydentami niemieckimi (drugi zarzut). Wreszcie stanowi ono nieuzasadnione ograniczenie swobody przedsiębiorczości szkół prywatnych mających siedzibę w innym państwie członkowskim. W drugiej kolejności Komisja podnosi, że Królestwo Szwecji uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciążyą na mocy art. 28 i 31 porozumienia o EOG, dotyczących, odpowiednio, swobodnego przepływu pracowników oraz swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej.

- 10 W odpowiedzi na skargę Republika Federalna Niemiec podnosi, że system przewidziany w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG jest zgodny z prawem wspólnotowym. System ten, stosowany jedynie wobec szkół prywatnych, które spełniają określone przesłanki przewidziane przez ustawę zasadniczą i prawo danego kraju związkowego i na które z tego względu wydano zezwolenie, lub które z tego względu zostały dopuszczone lub uznane, nie stanowi naruszenia ani prawa do swobodnego świadczenia usług przez szkoły prywatne znajdujące się w innym państwie członkowskim, ani prawa rodziców. System ten nie ogranicza w żaden sposób prawa do swobodnego przepływu pracowników, ani też swobody przedsiębiorczości lub powszechnego prawa do swobodnego przemieszczania się rodziców. Nie stanowi on również naruszenia swobody przedsiębiorczości szkół prywatnych mających siedzibę w innym państwie członkowskim.
- 11 W odpowiedzi Komisja podtrzymała wszystkie uwagi zawarte w skardze.
- 12 Komisja podniosła, że odpowiedź na skargę złożona przez Republikę Federalną Niemiec prawie wyłącznie dotyczy ewentualnego naruszenia zasady swobodnego świadczenia usług. Jeżeli chodzi o swobodny przepływ pracowników, swobodę przedsiębiorczości lub powszechne prawo do przemieszczania się zainteresowanych rodziców, a także swobodę przedsiębiorczości szkół prywatnych znajdujących się w innych państwach członkowskich, to zaprzeczono istnieniu ewentualnego naruszenia odpowiednich przepisów traktatu, bez przedstawienia jakiegokolwiek uzasadnienia. Komisja, stwierdzając, że swoboda świadczenia usług stanowi zgodnie z art. 50 WE swobodę pomocniczą w stosunku do pozostałych podstawowych

swobód, twierdzi, że taka argumentacja nie stanowi niezbitej argumentacji i odsyła do punktów skargi, w których w sposób szczegółowy zarzuca naruszenie pozostałych praw do swobodnego przepływu.

- 13 Odnośnie do swobody świadczenia usług Komisja zaznacza, że w skardze przyznała, iż kwoty wydatków na kształcenie [czesnego] pobierane przez szkoły prywatne, które posiadają zezwolenia lub które zostały uznane lub dopuszczone w Niemczech, są zbyt niskie, aby usługi świadczone przez te szkoły można było uznać za świadczone za wynagrodzeniem. Niemniej jednak dopuściła możliwość, iż dany podmiot prywatny ponosi wszystkie koszty niepokryte przez wydatki na kształcenie [czesne].
- 14 W tym kontekście wskazuje, że w wyroku z dnia 12 sierpnia 1999 r. (BSTBl. 2000, II, str. 65), Bundesfinanzhof orzekł, że pomoc udzielona przez rodziców towarzystwu pomocy dla jednej ze szkół prywatnych stanowi wynagrodzenie za świadczenie, a nie wkład podlegający odliczeniu tytułem darowizny. Tak byłoby w przypadku, gdyby z powodu niskich kwot wydatków na kształcenie [czesnego], zarządzanie szkołą byłoby możliwe jedynie dzięki pomocy przyznawanej przez towarzystwo pomocy. W związku z tym nie byłoby możliwe przeprowadzenie rozróżnienia pomiędzy wydatkami na kształcenie [czesnym] ponoszonymi na rzecz zarządzającego szkołą a darowiznami pochodzącymi z tego towarzystwa.
- 15 Komisja wnioskuje z tego, że jeżeli takie towarzystwo udziela pomocy prywatnej szkole niemieckiej, ocena odpłatnego charakteru świadczeń oferowanych przez tę szkołę powinna uwzględniać również poza wydatkami na kształcenie [czesnym], we właściwym tego słowa znaczeniu, także wkład płacony na rzecz tego towarzystwa. Lekcje udzielane przez tę szkołę prywatną będą mogły rzeczywiście stanowić usługę świadczoną za wynagrodzeniem, z powodu łącznej kwoty wydatków na kształcenie [czesnego] i pomocy płaconej na rzecz towarzystwa pomocy, przy czym te ostatnie mogą być znaczne, ponieważ obowiązek unikania doboru uczniów w oparciu o majątek nie będzie miał zastosowania do tego typu szkoły.

- 16 Komisja podnosi następnie, że wysunięta przez Republikę Federalną Niemiec argumentacja zmierzająca do uzasadnienia spornego uregulowania nie jest przekonująca. Twierdzi ona w szczególności, że szkoły prywatne znajdujące się w innym państwie członkowskim oraz szkoły niemieckie nie różnią się do tego stopnia, aby otrzymane przez nie czesne ogólnie traktowane było w sposób odmienny z podatkowego punktu widzenia.
- 17 W odpowiedzi rząd niemiecki podtrzymuje swoje stanowisko przedstawione w odpowiedzi na skargę. Sedno sporu dotyczy jego zdaniem swobody świadczenia usług. Republika Federalna Niemiec nie ma obowiązku finansowego wspierania szkół prywatnych usytuowanych poza jej terytorium, ponieważ państwo członkowskie jest upoważnione do przyznawania pomocy publicznej jedynie w dziedzinie swoich własnych obowiązków. Szkoły prywatne znajdujące się w innym państwie członkowskim nie stanowią przedmiotu dyskryminacji wówczas, gdy państwo członkowskie nie rozciąga pomocy publicznej na skalę europejską.
- 18 Należy zaznaczyć, że w swoich pismach, a następnie także w trakcie rozprawy, rząd niemiecki wspomina o szczególnych cechach właściwych wydatkom na kształcenie [czesnym] ponoszonym na rzecz szkół niemieckich i europejskich znajdujących się za granicą, do których § 10 ust. 1 pkt 9 EStG również znajduje zastosowanie.
- 19 W ten sposób, w wyroku z dnia 14 grudnia 2004 r. (XI R 32/03) Bundesfinanzhof dopuścił, aby wydatki na kształcenie poniesione na szkołę niemiecką znajdującą się w innym państwie członkowskim i uznaną przez stały komitet ministrów ds. edukacji i kultury krajów związkowych mogły być odliczone tytułem wydatków szczególnych zgodnie z § 10 ust. 1 pkt 9 EStG. Podobnie, z wyroku Bundesfinanzhof z dnia 5 kwietnia 2006 r. (XI R 1/04) wynika, że szkoły europejskie znajdujące się za granicą mają status odpowiadający statusowi szkoły posiadającej zezwolenie państwa niemieckiego, w ten sposób, że podatnicy, którzy ponieśli wydatki na kształcenie

[czesne] na takie szkoły, mają prawo do odliczenia przewidzianego w tym przepisie EStG, w drodze wyjątku od zasady, zgodnie z którą wydatki na kształcenie [czesne] poniesione na szkoły prywatne znajdujące się w innym państwie członkowskim nie mogą być uznawane za wydatki szczególne dające prawo do odliczenia.

- 20 W związku z tym nieprawidłowym byłoby twierdzić, co czyni Komisja, że wydatki na kształcenie związane z uczęszczaniem do wszystkich szkół znajdujących się w innym państwie członkowskim są wyłączone z prawa do odliczenia tytułem wydatków szczególnych na podstawie § 10 ust. 1 pkt 9 EStG.
- 21 Komisja przyjmuje do wiadomości wyjątki wynikające z orzecznictwa Bundesfinanzhof, na które powołuje się rząd niemiecki. Orzecznictwo to umożliwia naprawienie szkody poniesionej przez szkoły niemieckie i europejskie z tego powodu, iż znajdują się za granicą, jednakże nadal utrzymana jest dyskryminacja, której przedmiotem są zagraniczne szkoły prywatne.

*Uwagi wstępne dotyczące art. 18 WE i powszechnego prawa obywateli Unii do swobodnego przemieszczania się*

#### Argumentacja stron

- 22 Zdaniem Komisji system przewidziany w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG narusza prawa rodziców dotyczące dziedziny swobody przemieszczania się, w szczególności powszechnego prawa obywateli Unii do swobodnego przemieszczania się.

- 23 W pierwszej kolejności system ten może stanowić zagrożenie dla prawa rodziców pochodzących z innych państw członkowskich do osiedlenia się jako osób prywatnych w Niemczech. Niekorzystne traktowanie pod względem podatkowym, które groziłoby im, jeżeli chcieliby, aby ich dzieci nadal uczęszczały do szkoły w państwie pochodzenia, mogłoby w rzeczywistości zniechęcić ich do osiedlenia się w Niemczech.
- 24 Następnie, niekorzystnie traktowani byłiby, w zakresie w jakim nadal podlegaliby nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu po osiedleniu się w innym państwie członkowskim, obywatele niemieccy, którzy postanowili, że ich dzieci będą uczęszczały do lokalnej szkoły prywatnej, zarówno szkoły niemieckiej, jak i europejskiej położonej w innym państwie członkowskim.
- 25 Wreszcie obywatele niemieccy zamieszkujący w Niemczech, których dzieci uczęszczają do szkół prywatnych położonych w innych państwach członkowskich, również mogą powoływać się na powszechne prawo do swobodnego przemieszczania się. Komisja twierdzi bowiem, że rodzice skorzystali z tego prawa za pośrednictwem swoich dzieci oraz że nic nie stoi na przeszkodzie temu, aby przebywały one regularnie w innym państwie członkowskim jedynie w celu pobierania tam nauki na poziomie ogólnym.
- 26 Z art. 12 ust. 1 WE w związku z art. 18 ust. 1 WE wynika, że ponieważ skorzystali oni, przynajmniej w sposób pośredni, za pośrednictwem swoich dzieci, z prawa do swobodnego przemieszczania się, owi obywatele niemieccy mogą powoływać się na prawo do bycia potraktowanym w ten sam sposób co sposób zastrzeżony dla pozostałych obywateli tego państwa.
- 27 Takie naruszenia art. 18 WE nie są uzasadnione.

- 28 Komisja utrzymuje w tym względzie, że § 10 ust. 1 pkt 9 EStG nie ustanawia obiektywnego kryterium pozwalającego na określenie przypadków, w których wydatki na kształcenie [czesne] poniesione na rzecz szkół niemieckich położonych w innym państwie członkowskim podlegają odliczeniu od podatku dochodowego. Przepis ten uzależnia możliwość odliczenia od jednej tylko okoliczności, a mianowicie, aby dana szkoła prywatna posiadała zezwolenie lub była uznana w Niemczech. Decydująca przesłanka powstania prawa do odliczenia dotyczyłaby okoliczności, że szkoła prywatna powinna być położona w Niemczech. Każda szkoła położona w innym państwie członkowskim byłaby automatycznie wyłączona z możliwości skorzystania z odliczenia od podatku, niezależnie od wysokości pobieranych przez nią kosztów kształcenia [czesnego] to znaczy nawet wówczas, gdy sposób funkcjonowania byłby zasadniczo ten sam co sposób funkcjonowania szkół prywatnych uznanych lub dopuszczonych w Niemczech.
- 29 Brak jest jakiegokolwiek obiektywnego powodu uzależnienia przyznania korzyści podatkowej od uczęszczania do prywatnej szkoły położonej na terytorium Republiki Federalnej Niemiec, aczkolwiek państwu temu przysługuje zgodnie z prawem wspólnotowym swoboda do ograniczenia prawa do odliczenia wydatków na kształcenie [czesnego] do niektórych tylko typów instytucji lub do określonej kwoty. W tym celu wystarczyłoby jedynie, aby owo prawo do odliczenia przyznawane było w oparciu o obiektywne kryteria i nie pozostawało uzależnione od lokalizacji szkoły.
- 30 Na tej podstawie Komisja wnosi, że § 10 ust. 1 pkt 9 EStG stanowi naruszenie powszechnego prawa do swobodnego przemieszczania się obywateli niemieckich i innych obywateli Unii ustanowionego w art. 18 WE.
- 31 Rząd niemiecki zaprzecza argumentacji, zgodnie z którą § 10 ust. 1 pkt 9 EStG narusza powszechne prawo do swobodnego przemieszczania się obojczyków rodziców. Niemniej jednak, nawet jeżeliby przyjąć, iż ogranicza on stosowanie tego prawa, to jednak ograniczenie to byłoby w każdym razie uzasadnione ze względu na obiektywne różnice istniejące pomiędzy niemieckimi szkołami prywatnymi przewidzianymi przez rzeczony przepis EStG a szkołami prywatnymi położonymi w innym państwie członkowskim.

## Ocena Trybunału

- 32 Odnośnie do kwestii możliwości zastosowania art. 18 WE do spornego uregulowania krajowego należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 18 WE, który w sposób ogólny ustanawia prawo obywateli Unii do swobodnego przemieszczania się i przebywania na terytorium państw członkowskich, znajduje szczególny wyraz w przepisach gwarantujących swobodę świadczenia usług (wyroki z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-92/01 Stylianakis, Rec. str. I-1291, pkt 18, oraz z dnia 11 stycznia 2007 r. w sprawie C-208/05 ITC, Zb.Orz. str. I-181, pkt 64).
- 33 W związku z tym, jeżeli sporne uregulowanie krajowe należy do zakresu zastosowania art. 49 WE, nie ma konieczności, aby Trybunał wypowiedział się w kwestii wykładni art. 18 WE (zob. ww. wyroki w sprawie Stylianakis, pkt 20, oraz w sprawie ITC, pkt 65).
- 34 W związku z tym należy orzekać co do art. 18 WE tylko w takim zakresie, w jakim sporne uregulowanie nie należy do zakresu zastosowania art. 49 WE.
- 35 Podobnie, art. 18 WE, który formułuje w sposób ogólny prawo każdego obywatela Unii do swobodnego przemieszczania się i przebywania na terytorium państw członkowskich, znajduje swój szczególny wyraz w art. 43 WE, w zakresie dotyczącym swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, oraz w art. 39 WE, w zakresie dotyczącym swobody przepływu pracowników (wyrok z dnia 26 października 2006 r. w sprawie C-345/05 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. str. I-10633, pkt 13, oraz z dnia 18 stycznia 2007 r. w sprawie C-104/06 Komisja przeciwko Szwecji, Zb.Orz. str. I-671, pkt 15).
- 36 Tym samym, jeżeli sporne uregulowanie krajowe należy do zakresu zastosowania art. 39 WE lub 43 WE, nie ma potrzeby, aby Trybunał orzekał w kwestii wykładni art. 18 WE.

- 37 W związku z tym w pierwszej kolejności należy zbadać, czy art. 49 WE, przepis na którym w głównej mierze opierają się uwagi stron, sprzeciwia się uregulowaniu krajowemu przewidzianemu w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG (drugi zarzut), a w drugiej kolejności, czy art. 39 WE lub art. 43 WE sprzeciwiają się temu uregulowaniu (pierwsza część zarzutu pierwszego i zarzut trzeci).

*W przedmiocie drugiego zarzutu dotyczącego przeszkody w swobodnym świadczeniu usług*

#### Argumentacja stron

- 38 Zdaniem Komisji, system wynikający z § 10 ust. 1 pkt 9 EStG ogranicza zarówno swobodę świadczenia usług podatników zamieszkujących w Niemczech, którzy chcą, aby ich dzieci uczęszczały do szkoły prywatnej położonej w innym państwie członkowskim, jak i swobodę świadczenia usług szkół prywatnych położonych w innym państwie członkowskim, które to szkoły zamierzają oferować swoje usługi podatnikom mającym miejsce zamieszkania w Niemczech.
- 39 Po pierwsze, sporny system ogranicza tzw. „pasywną” swobodę świadczenia usług (korzystanie z usług), która od dłuższego czasu jest uznawana przez orzecznictwo. Pożądaną sytuacją byłaby taka, w której usługobiorca, to znaczy dzieci podatnika mającego miejsce zamieszkania w Niemczech, kierowały się do usługodawcy, to znaczy prywatnej szkoły położonej w innym państwie członkowskim.
- 40 Ograniczenie to dotyczyłoby również prawa do tak zwanego „aktywnego” swobodnego świadczenia usług, z którego korzystają szkoły prywatne położone w innych państwach członkowskich. Ze względu na istnienie spornego systemu odliczeń, podatnicy, których dzieci uczęszczają do prywatnej szkoły położonej w innym

państwie członkowskim, znajdują się w mniej korzystnej sytuacji w porównaniu z rodzicami, którzy wybrali niemiecką szkołę prywatną. W związku z tym placówki położone w innym państwie członkowskim napotykają trudności przy skutecznym oferowaniu swoich usług klientom niemieckim. Tym samym transgraniczne świadczenie usług z zakresu edukacji i kształcenia jest mniej korzystnie traktowane niż wyłącznie krajowe świadczenie usług.

41 Zdaniem Komisji, edukacja i kształcenie młodzieży, co potwierdza orzecznictwo Trybunału, może stanowić świadczenie usług.

42 Z wyroków z dnia 27 września 1988 r. w sprawie 263/86 Humbel i Edel, Rec. str. 5365, pkt 18, oraz z dnia 7 grudnia 1993 r. w sprawie C-109/92 Wirth, Rec. str. I-6447, pkt 17 wynika, że charakterystyczna cecha odpłatnego świadczenia usług polegałaby na tym, że zapłata czesnego przez ucznia lub osobę trzecią w znacznej części pokrywałaby koszt nauczania. Jeżeli by tak było, oferowanie usług nauczania stanowiłoby działalność gospodarczą.

43 Z kolei, zdaniem tej instytucji, nie można zakwalifikować jako świadczenia usług za wynagrodzeniem szkolnictwa publicznego, które wpisuje się w ramy społecznej i politycznej misji państwa i którego koszt ponosi to państwo. Okoliczność, że uczeń ewentualnie uczestniczy w kosztach poprzez uiszczanie czesnego, nie wystarcza dla dokonania takiej kwalifikacji.

44 Komisja uważa, że ocena odpłatnego charakteru świadczonych usług nie może opierać się wyłącznie na ocenie szkół prywatnych stawianych w korzystniejszym położeniu przez przepisy niemieckie oraz że również należy brać pod uwagę sytuację szkół prywatnych położonych w innym państwie członkowskim, w stosunku do których wyłączona została ulga podatkowa przewidziana w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG.

45 W innych państwach członkowskich organizacja szkół prywatnych różni się niekiedy znacznie od modelu niemieckiego. W ten sposób istnieją również szkoły prywatne, które zaspakajają swoje potrzeby bez pomocy państwa lub są zarządzane jak przedsiębiorstwa handlowe. Takie przedsiębiorstwa niewątpliwie świadczą odpłatne usługi. Zdaniem Komisji, w zakresie, w jakim system wynikający z § 10 ust. 1 pkt 9 EStG wyłącza w sposób ogólny szkoły położone w innym państwie członkowskim z przewidzianej w nim korzyści podatkowej, może utrudniać transgraniczne oferowanie usług przez szkoły nastawione na prowadzenie działalności gospodarczej położone w innym państwie członkowskim.

46 Nie ma znaczenia kwestia, czy szkoła prywatna położona w innym państwie członkowskim odpowiada lub nie wymogom przewidzianym przez uregulowanie niemieckie. Ponieważ żadna z tych szkół prywatnych nie może spełnić przesłanek przewidzianych w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG, Komisja uważa, że nie ma potrzeby dokonywania rozróżnienia pomiędzy instytucjami prywatnymi położonymi w innym państwie członkowskim, na tej podstawie, czy teoretycznie są one, czy też nie są porównywalne do prywatnych szkół niemieckich, w celu ustalenia, czy są one ofiarą dyskryminacji.

47 Pomiędzy szkołami usytuowanymi przez sporny system w gorszym położeniu znajdują się instytucje, których finansowanie opiera się wyłącznie na czesnym i powiązanej działalności gospodarczej i które w związku z tym bez wątplenia świadczą odpłatne usługi. Dyskryminacja, której są przedmiotem, stanowi naruszenie swobody świadczenia usług.

48 Zdaniem Komisji, naruszenie swobody świadczenia usług nie jest uzasadnione. Odsyła ona w tym względzie do argumentacji powołanej przez siebie odnośnie do swobody przepływu w ogólności. Dodaje, że uchybienie zobowiązaniom wynikającym z art. 49 WE jest tym cięższe, że upowszechnianie języków państw członkowskich i sprzyjanie mobilności studentów znajduje się wyraźnie, na podstawie art. 149 ust. 2 tiret pierwsze i drugie WE, pomiędzy celami Wspólnoty Europejskiej.

- 49 Rząd niemiecki w pierwszej kolejności zwraca uwagę na to, że w niniejszej sprawie nie brak jest przeszkody w swobodnym świadczeniu usług, ponieważ nie zostały spełnione przesłanki takiego swobodnego świadczenia usług. Tytułem pomocniczym utrzymuje, że ewentualna przeszkoda w swobodnym świadczeniu usług byłaby w każdym razie uzasadniona.
- 50 W pierwszej kolejności, zdaniem tego rządu, przesłanki swobodnego świadczenia usług nie zostały spełnione, ponieważ szkoły spełniające wymogi przewidziane w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG nie świadczą usług w rozumieniu traktatu.
- 51 Swobodne świadczenie usług zakłada istnienie działalności gospodarczej, co wynika ze znajdującego się w art. 50 WE sformułowana „za wynagrodzeniem”. Otóż w ww. wyroku w sprawie Humbel i Edel Trybunał orzekł, że charakterystyczna cecha wynagrodzenia znajduje się w okoliczności, iż wynagrodzenie to stanowi gospodarcze świadczenie wzajemne wobec spornego świadczenia, która to okoliczność nie zachodzi w przypadku lekcji udzielanych w ramach systemu edukacji krajowej.
- 52 Zdaniem rządu niemieckiego, z samego tylko prywatnego charakteru danej szkoły nie można wywodzić, iż prowadzi ona działalność gospodarczą i że świadczy ona usługi w rozumieniu art. 49 WE i 50 WE. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że okoliczność, iż rodzice uiszczają czesne w celu uczestniczenia w pewnym stopniu w funkcjonowaniu systemu, jest bez znaczenia dla kwalifikacji jako działalności wykonywanej w ramach pojęcia świadczenia usług (zob. podobne ww. wyroki w sprawach Humbel i Edel, pkt 19, oraz Wirth, pkt 15).
- 53 Zdaniem tego rządu, w świetle zasad wyrażonych w orzecznictwie Trybunału, należy stwierdzić, że niemieckie szkoły przewidziane w § 10 ust. 1 pkt 9 nie świadczą usług w rozumieniu art. 49 WE i 50 WE oraz że nauczanie udzielane przez szkoły

zagraniczne, które odpowiadają tym szkołom, również nie stanowi świadczenia usług w rozumieniu tych samych artykułów.

54 W drugiej kolejności rząd niemiecki podnosi, że ograniczenie swobodnego świadczenia usług byłoby w każdym razie uzasadnione z różnych względów.

55 Zdaniem tego rządu, swobodne świadczenie usług nie może stwarzać obowiązku finansowania placówek szkolnych, objętych systemem szkolnictwa innego państwa członkowskiego. Polityka edukacyjna należąca do zasadniczych zadań każdego państwa oraz jej struktura różnią się znacznie w zależności od danego państwa członkowskiego.

56 W zakresie, w jakim Republika Federalna Niemiec nie ma żadnego wpływu na organizację szkół prywatnych położonych w innym państwie członkowskim, a w szczególności na realizowane przez nie programy edukacyjne, nie można od niej wymagać subwencjonowania tych szkół poprzez zrzeczenie się osiągniętych przez nią przywilejów podatkowych.

57 Rząd ten zwraca również uwagę na to, że zasada swobodnego świadczenia usług nie zobowiązuje Republiki Federalnej Niemiec do rozciągnięcia na czesne płacone na rzecz szkół prywatnych położonych w innym państwie członkowskim korzyści podatkowej przyznanej na podstawie § 10 ust. 1 pkt 9 EStG. Różnica w traktowaniu pod względem podatkowym wynikająca z braku takiego obowiązku jest uzasadniona, ponieważ szkoły mające siedzibę w innym państwie członkowskim świadczące usługi w rozumieniu art. 49 WE i 50 WE różnią się w sposób obiektywny od szkół niemieckich, do których uczęszczanie daje prawo do korzyści podatkowej przewidzianej w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG.

- 58 Po pierwsze, ostatnie z wymienionych szkół nie działają jako spółki handlowe, przeciwnie do tego, co ma miejsce w przypadku szkół prywatnych położonych w innym państwie członkowskim, które korzystają ze swobody świadczenia usług. Takie szkoły prywatne położone w innym państwie członkowskim dokładnie odpowiadają niemieckim szkołom prywatnym, które nie korzystają z pomocy na podstawie § 10 ust. 1 pkt 9 EStG. Decyzja Republiki Federalnej Niemiec o udzielaniu pomocy na podstawie tego przepisu jedynie tym szkołom, które poprzez swoją ofertę kształcenia, realizującą misję edukacyjną prowadzoną przez państwo, są włączone do krajowego systemu szkolnictwa i w związku z tym nie działają w sferze gospodarczej, nie może być podważana poprzez odwołanie się do zasady swobodnego świadczenia usług.
- 59 Po drugie, rząd niemiecki uważa, że system wynikający z § 10 ust. 1 pkt 9 EStG odpowiada pomocy państwa zmierzającej do częściowej kompensaty wydatków poniesionych przez przewidziane w tym przepisie szkoły. Ustawa zasadnicza zobowiązuje państwo do udzielania pomocy finansowej tym szkołom w celu skompensowania nałożonych na nie wymogów. Pomoc ta w większej części następuje w postaci subwencji bezpośrednich. Szkoły te otrzymują w przybliżeniu 80% kwot wypłacanych porównywalnej szkole publicznej. Paragraf 10 ust. 1 pkt 9 EStG stanowi konkretyzację owego konstytucyjnego obowiązku udzielania pomocy, umożliwiając państwu niemieckiemu pośrednie wspieranie tych szkół w postaci korzyści podatkowych przyznawanych z tytułu wydatków na kształcenie [czesnego].
- 60 Związek pomiędzy wymogami nałożonymi przez to państwo a odpowiadającą im pomocą publiczną nie istnieje w przypadku szkół publicznych położonych w innym państwie członkowskim, które świadczą usługi w rozumieniu art. 49 WE i 50 WE. Ponieważ państwo niemieckie nie nakłada żadnego obowiązku na te szkoły, nie ciąży na nim w związku z tym żaden obowiązek pomocy finansowej względem tych szkół.
- 61 Po trzecie, jeżeli Republika Federalna Niemiec byłaby zobowiązana do przyznania korzyści podatkowej przewidzianej w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG, niezależnie od wysokości pobieranego przez nie czesnego, to stawałaby w korzystnej sytuacji szkoły, które ze względu na wygórowane kwoty czesnego, dobierałyby uczniów w oparciu o majątek

ich rodziców. Musiałaby ona ponadto dostarczać tym szkołom pomocy wyższej niż pomoc, z której korzystają szkoły, do których uczęszczanie daje prawo do tej korzyści podatkowej, w zakresie, w jakim chesne jest znacznie wyższe niż chesne płacone na rzecz ostatnich z wymienionych szkół.

62 Po czwarte, obowiązek przyznania korzyści podatkowej z tytułu chesnego płaconego na rzecz szkół prywatnych położonych w innym państwie członkowskim prowadziłoby do wyraźnego zwiększenia ogólnej kwoty odliczenia przewidzianego w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG.

63 Otóż w wyroku z dnia 15 marca 2005 r. w sprawie C-209/03 Bidar, Zb.Orz. str. I-2119, pkt 56, Trybunał orzekł, że państwa członkowskie mogą czuwać nad tym, aby przyznawanie pomocy przeznaczonej na pokrycie kosztów utrzymania studentów pochodzących z innych państw członkowskich nie stało się nadmiernym obciążeniem, które mogłoby odbić się ogólnie na całości pomocy, jaka może zostać przyznana przez to państwo. Rząd niemiecki uważa, że w ten sam sposób państwo członkowskie może zgodnie z prawem uzależnić przyznanie korzyści podatkowej od kryteriów umożliwiających uniknięcie tego, że owa korzyść przekroczy poziom, który dane państwo członkowskie uzna za niezbędny.

64 Po piąte, korzyść podatkowa przyznawana z tytułu chesnego płaconego na rzecz niektórych szkół prywatnych położonych w Niemczech jest uzasadniona okolicznością, iż szkoły te posiadają zezwolenie, zostały dopuszczone lub uznane. Otóż zasadniczo nie ma odpowiedniego zezwolenia, dopuszczenia czy uznania odnośnie do szkół prywatnych położonych w innym państwie członkowskim (z zastrzeżeniem szczególnych przypadków szkół niemieckich położonych w innym państwie członkowskim). Kontrola wykonywana przez niemieckie organy ds. szkolnictwa ogranicza się zasadniczo jedynie do szkół położonych na terytorium niemieckim.

## Ocena Trybunału

- 65 Odnośnie do stosowania przepisów traktatu dotyczących swobody świadczenia usług do spornej regulacji podatkowej, w pierwszej kolejności należy przypomnieć, że o ile art. 50 akapit trzeci WE wymienia jedynie aktywną swobodę świadczenia usług, w ramach której usługodawca kieruje się do usługobiorcy, to zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału swoboda świadczenia usług obejmuje swobodę odbiorcy usług do udania się do innego państwa członkowskiego, w którym znajduje się usługodawca w celu skorzystania tam ze świadczonych przez niego usług (zob. wyrok z dnia 31 stycznia 1984 r. w sprawach połączonych 286/82 i 26/83 Luisi i Carbone, Rec. str. 377, pkt 10 i 16). W niniejszej sprawie stosowanie spornego systemu krajowego powoduje odmowę przez dane państwo członkowskie udzielenia odliczenia podatkowego w oparciu o uczęszczanie do szkoły prywatnej położonej w innym państwie członkowskim. W związku z tym możliwość skorzystania z oferty kształcenia pochodzącej ze szkoły prywatnej położonej w innym państwie członkowskim objęta jest zasadą swobodnego świadczenia usług.
- 66 W każdym razie należy zbadać, czy przedmiotem ofert kształcenia jest świadczenie usług. W tym celu należy ustalić, czy lekcje udzielane przez szkoły prywatne położone w innym państwie członkowskim stanowią zgodnie z art. 50 akapit pierwszy WE „usługi świadczone zazwyczaj za wynagrodzeniem”.
- 67 Trybunał orzekł już, że w rozumieniu tego przepisu charakterystyczna cecha wynagrodzenia tkwi w okoliczności, że stanowi ono gospodarcze świadczenie wzajemne wobec spornego świadczenia (zob. ww. wyroki w sprawie Humbel i Edel, pkt 17; z dnia 12 lipca 2001 r. w sprawie C-157/99 Smits i Peerbooms, Rec. str. I-5473, pkt 58; z dnia 3 października 2002 r. w sprawie C-136/00 Danner, Rec. str. I-8147, pkt 26; z dnia 22 maja 2003 r. w sprawie C-355/00 Freskot, Rec. str. I-5263, pkt 55, a także z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-422/01 Skandia i Ramstedt, Rec. str. I-6817, pkt 23).

68 W ten sposób Trybunał wykluczył z pojęcia usług w rozumieniu art. 50 WE lekcje udzielane przez pewne instytucje, które stanowiły część systemu szkolnictwa publicznego i które były finansowane całkowicie lub w głównej mierze z funduszy publicznych (zob. podobnie ww. wyroki w sprawie Humbel i Edel, pkt 17 i 18, a także w sprawie Wirth, pkt 15 i 16). Trybunał stwierdził również, że poprzez ustanowienie i utrzymanie takiego systemu szkolnictwa publicznego, finansowanego co do zasady z budżetu publicznego, a nie przez uczniów lub ich rodziców, nie można przyjmować, że państwo angażuje się w działalność prowadzoną za wynagrodzeniem, lecz że wykonuje swoje zadania z dziedziny społecznej, kulturalnej i edukacyjnej wobec swoich mieszkańców.

69 Z drugiej strony Trybunał orzekł, że lekcje udzielane przez placówki szkolne, finansowane zasadniczo z funduszy prywatnych, w szczególności przez uczniów i ich rodziców, stanowią usługę w rozumieniu art. 50 WE, ponieważ cel, do którego zmierzają owe placówki, polega w rzeczywistości na oferowaniu usługi za wynagrodzeniem (ww. wyrok w sprawie Wirth, pkt 17).

70 W tym kontekście należy zaznaczyć, że nie jest konieczne, aby owo prywatne finansowanie następowało za pośrednictwem uczniów lub ich rodziców. W rzeczywistości bowiem, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, art. 50 WE nie wymaga, aby za usługę płaciła osoba z niej korzystająca (zob. w szczególności wyroki z dnia 26 kwietnia 1988 r. w sprawie 352/85 Bond van Adverteerders i in., Rec. str. 2085, pkt 16; z dnia 11 kwietnia 2000 r. w sprawach połączonych C-51/96 i C-191/97 Deliège, Rec. str. I-2549, pkt 56; ww. w sprawie Smits i Peerbooms, pkt 57, a także ww. w sprawie Skandia i Ramstedt, pkt 24).

71 Wiadomo, że równoległe obok szkół należących do systemu szkolnictwa publicznego, w ramach którego państwo wypełnia swoje zadania z dziedziny społecznej edukacyjnej i kulturalnej i którego finansowanie następuje zasadniczo z funduszy publicznych, w niektórych państwach istnieją szkoły nienależące do takiego systemu szkolnictwa publicznego, które są w znacznej części finansowane z funduszy prywatnych.

- 72 Nauczanie udzielane przez takie szkoły powinno być uznane za usługę świadczoną za wynagrodzeniem.
- 73 Należy dodać, że w celu ustalenia, czy art. 49 WE znajduje zastosowanie do spornego uregulowania krajowego, bez znaczenia jest kwestia, czy szkoły położone w państwie członkowskim usługobiorcy, w niniejszym przypadku w Republice Federalnej Niemiec, które posiadają zezwolenie, zostały dopuszczone lub uznane w tym państwie w rozumieniu tego uregulowania, świadczą czy też nie usługi w rozumieniu art. 50 akapit pierwszy WE. Znaczenie ma jedynie okoliczność, że szkoła prywatna położona w innym państwie członkowskim może być uznana za świadczącą usługi za wynagrodzeniem.
- 74 W rzeczywistości bowiem, w wyroku z dnia 16 maja 2006 r. w sprawie C-372/04 Watts, Zb.Orz. str. I-4325, pkt 90, który dotyczy świadczenia usług medycznych, które stanowią świadczenie usług, Trybunał stwierdził, że art. 49 WE ma zastosowanie w sytuacji pacjenta zamieszkałego w Zjednoczonym Królestwie, którego stan zdrowia wymagał hospitalizacji i który udał się do innego państwa członkowskiego w celu skorzystania tam za wynagrodzeniem ze spornych świadczeń medycznych, a następnie wystąpił o zwrot kosztów do krajowej służby opieki zdrowotnej, podczas gdy te same usługi były świadczone nieodpłatnie przez krajowy system opieki zdrowotnej Zjednoczonego Królestwa.
- 75 W pkt 91 tego wyroku Trybunał orzekł, że bez potrzeby określenia w niniejszym przypadku, czy świadczenie opieki szpitalnej zapewniane w ramach krajowego systemu opieki zdrowotnej, takiej jak w sprawie zakończonej tymże wyrokiem, stanowi samo w sobie usługi w rozumieniu przepisów traktatu dotyczących swobodnego świadczenia usług, należy więc uznać, że sytuacja, w której osoba, której stan zdrowia wymaga opieki szpitalnej, udaje się do innego państwa członkowskiego i tam za wynagrodzeniem otrzymując tę opiekę, wchodzi w zakres stosowania wspomnianych przepisów.

- 76 Z powyższego wynika, że art. 49 WE ma zastosowanie do spornego uregulowania krajowego, ponieważ szkoły prywatne, do których podatnicy danego państwa członkowskiego posyłają swoje dzieci, są położone w innym państwie członkowskim i mogą być uznane za świadczące usługi za wynagrodzeniem, to znaczy, są finansowane zasadniczo z funduszy prywatnych.
- 77 Należy sprawdzić, czy w takich okolicznościach sporne uregulowanie podatkowe stanowi, tak jak twierdzi Komisja, przeszkodę w swobodnym świadczeniu usług.
- 78 W tym względzie należy podnieść, że sporne uregulowanie krajowe uzależnia przyznanie odliczenia podatkowego od przesłanki, aby czesne płacone było na rzecz szkół prywatnych posiadających zezwolenie państwa niemieckiego lub dopuszczonych, lub uznanych przez właściwe prawo landu, co z góry zakłada, że położone będą w Niemczech.
- 79 Regulacja ta w sposób ogólny wyłącza możliwość odliczenia przez podatników podlegających opodatkowaniu w Niemczech od ich podlegającego opodatkowaniu dochodu wydatków na kształcenie [czesnego], związanych z uczęszczaniem przez ich dzieci do szkoły prywatnej położonej poza terytorium niemieckim, za wyjątkiem czesnego płaconego w innym państwie członkowskim na rzecz szkół niemieckich uznanych przez stały komitet ministrów ds. edukacji i kultury krajów związkowych lub na rzecz szkół europejskich, podczas gdy taka możliwość istnieje w przypadku czesnego płaconego na rzecz niemieckich szkół prywatnych. Regulacja ta oznacza zatem dla tych podatników dotkliwsze obciążenie podatkowe wówczas, gdy posyłają oni dzieci o prywatnej szkoły położonej w innym państwie członkowskim a nie w do szkoły prywatnej mającej siedzibę na terytorium kraju.

- 80 Regulacja przewidziana w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG skutkuje zniechęceniem podatników zamieszkałych w Niemczech do posyłania swoich dzieci do szkół położonych w innym państwie członkowskim. Ponadto utrudnia ona oferowanie nauczania przez prywatne placówki szkolne położone w innym państwie członkowskim i przeznaczone dla dzieci podatników zamieszkałych w Niemczech.
- 81 Takie uregulowanie stanowi przeszkodę dla swobodnego świadczenia usług zagwarantowanego przez art. 49 WE. W rzeczywistości bowiem art. 49 WE stoi na przeszkodzie stosowaniu wszelkich przepisów krajowych, które świadczenie usług między państwami członkowskimi czynią trudniejszym niż świadczenie usług wyłącznie wewnątrz jednego państwa członkowskiego (zob. w szczególności wyrok z dnia 28 kwietnia 1998 r. w sprawie C-118/96 Safir, Rec. str. I-1897, pkt 23; ww. wyrok w sprawie Smits i Peerbooms, pkt 61, ww. wyrok w sprawie Danner, pkt 29; wyrok z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-2229, pkt 23; ww. wyrok w sprawie Watts, pkt 94, oraz z dnia 19 kwietnia 2007 r. w sprawie C-444/05, Stamatelaki, Zb.Orz. str. I-3185, pkt 25).
- 82 Ponieważ stwierdzone zostało istnienie ograniczenia swobody świadczenia usług, należy zbadać, czy może ono zostać uzasadnione w sposób obiektywny.
- 83 Rząd niemiecki wysuwa liczne argumenty mające uzasadnić to ograniczenie.
- 84 W pierwszej kolejności, zdaniem tego rządu, ewentualna przeszkoda w swobodnym świadczeniu usług jest uzasadniona okolicznością, że z zasady swobodnego świadczenia usług nie powinien wynikać obowiązek rozciągnięcia korzystniejszego traktowania pod względem podatkowym przyznanego niektórym szkołom należącym do systemu szkolnictwa danego państwa członkowskiego na szkoły podległe innemu państwu członkowskiemu (zob. pkt 55 niniejszego wyroku).

- 85 W tym względzie należy podnieść, że § 10 ust. 1 pkt 9 EStG reguluje sposób traktowania pod względem podatkowym wydatków na kształcenie. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, pomimo iż opodatkowanie bezpośrednie należy do kompetencji państw członkowskich, to muszą one wykonywać ją z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Danner, pkt 28; z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. str. I-11673, pkt 36, oraz z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. str. I-2107, pkt 25).
- 86 Wiadomo również, że prawo wspólnotowe nie narusza kompetencji państw członkowskich w zakresie, po pierwsze, treści nauczania i organizacji systemów edukacyjnych, jak również ich różnorodności kulturowej i językowej (art. 149 ust. 1 WE), oraz po drugie, w zakresie treści i organizacji kształcenia zawodowego (art. 150 ust. 1 WE), niemniej jednak nadal przy wykonywaniu tej kompetencji państwa członkowskie muszą przestrzegać prawa wspólnotowego, a w szczególności przepisów dotyczących swobodnego świadczenia usług (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Watts, pkt 92 i 147).
- 87 Ponadto, jeżeli chodzi o argument rządu niemieckiego, zgodnie z którym nie można zobowiązać państw członkowskich do subwencjonowania szkół należących do systemów edukacyjnych innych państw członkowskich, to wystarczy stwierdzić, że § 10 ust. 1 pkt 9 EStG przewiduje przyznanie nie subwencji bezpośredniej przez państwo członkowskie na rzecz danych szkół, lecz przyznanie korzyści podatkowej rodzicom z tytułu czesnego płaconego tym szkołom.
- 88 Po drugie, zdaniem rządu niemieckiego, odmowa rozciągnięcia korzyści podatkowej przewidzianej w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG na czesne płacone na rzecz szkół prywatnych położonych w innym państwie członkowskim jest uzasadniona okolicznością, że szkoły niemieckie przewidziane w tym artykule i szkoły prywatne położone w innym państwie członkowskim, które świadczą usługi w rozumieniu art. 49 WE i 50 WE nie znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji.

- 89 W ten sposób szkoły przewidziane w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG podlegają obowiązkowi unikania doboru uczniów w oparciu o majątek ich rodziców przewidzianemu w art. 7 ust. 4 ustawy zasadniczej, w taki sposób, że chesne jest ustalane na poziomie niemożliwiającym pokrycia wydatków tych szkół i po stronie państwa niemieckiego istnieje obowiązek udzielania pomocy finansowej tym szkołom. Ów związek pomiędzy wymogami nałożonymi przez państwo i odpowiadającą im pomocą członkowską nie istnieje w przypadku szkół publicznych położonych w innym państwie członkowskim, które świadczą usługi w rozumieniu art. 49 WE i 50 WE (zob. pkt 60 niniejszego wyroku). Rozciągnięcie korzyści podatkowej na chesne pobierane z tytułu uczęszczania do szkół, które nie spełniają przepisów § 10 ust. 1 pkt 9 EStG, byłoby sprzeczne z wymogiem przewidzianym w art. 7 ust. 4 ustawy zasadniczej, dotyczącym unikania doboru uczniów w oparciu o majątek ich rodziców (zob. pkt 61 niniejszego wyroku).
- 90 Nie można zgodzić się z tymi argumentami. W rzeczywistości bowiem należy zauważyć, że § 10 ust. 1 pkt 9 EStG uzależnia prawo do odliczenia części chesnego od posiadania zgody, dopuszczenia lub uznania danej szkoły prywatnej w Niemczech, bez ustanawiania obiektywnych kryteriów umożliwiających określenie, jaki rodzaj chesnego pobieranego przez szkoły niemieckie będzie podlegał odliczeniu.
- 91 Z powyższego wynika, że każda szkoła prywatna położona w innym państwie członkowskim, z tego tylko powodu, że nie jest położona w Niemczech, jest w sposób automatyczny wyłączona spod spornej korzyści podatkowej, niezależnie od tego, czy spełnia ona kryteria takie jak pobór chesnego w wysokości niemożliwiającej doboru uczniów w oparciu o majątek ich rodziców.
- 92 W celu uzasadnienia ograniczenia swobody świadczenia usług, jakie stanowi sporne uregulowanie krajowe, rząd niemiecki zwraca uwagę również i na to, powołując się na ww. wyrok w sprawie Bidar, że państwo członkowskie może zgodnie z prawem powiązać przyznanie pomocy lub korzyści podatkowej z kryteriami zmierzającymi do uniknięcia tego, aby owa pomoc lub korzyść podatkowa przekroczyła poziom, który dane państwo członkowskie uważa za konieczny (zob. pkt 62 i 63 niniejszego wyroku).

93 Zdaniem tego rządu, przytoczone w tymże wyroku argumenty, dotyczące przyznania pomocy zmierzającej do pokrycia kosztów utrzymania uczniów i swobodnego przemieszczania się obywateli Unii Europejskiej, powinny zostać przeniesione do kontekstu ogólnego, w tym znaczeniu, że w przypadku ograniczenia funduszy publicznych, rozciągnięcie korzystania z odliczenia podatkowego oznaczałoby w sposób nieunikniony zmniejszenie kwoty indywidualnego odliczenia przyznanego jednostkom w celu osiągnięcia transakcji neutralnej pod względem podatkowym. Rząd niemiecki podnosi w tym względzie, że rozciągnięcie zastosowania § 10 ust. 1 pkt 9 EStG na zapłatę czesnego na rzecz szkół położonych w innym państwie członkowskim skutkowałaby dodatkowym obciążeniem budżetu państwa.

94 Argumentu takiego nie można podtrzymać z następujących względów.

95 W pierwszej kolejności, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, zapobieganie zmniejszeniu przyplływów podatkowych nie stanowi jednego z powodów wymienionych w art. 46 WE w związku z art. 55 WE ani nie może zostać uznane za nadrzędny wzgląd interesu powszechnego.

96 Wreszcie, jeżeli chodzi o argument rządu niemieckiego, zgodnie z którym państwo członkowskie ma prawo czuwania nad tym, aby pomoc dotycząca wydatków na kształcenie nie stała się niedorzecznym obciążeniem, które mogłoby wpłynąć na ogólny poziom pomocy, która mogłaby zostać przyznana przez to państwo, z informacji przedstawionych przez ten rząd wynika, że nadmierne obciążenie finansowe wynikające jej zdaniem z rozciągnięcia prawa do odliczenia na czesne płacone określonym szkołom położonym w innym państwie członkowskim byłoby rezultatem tego, że pomoc pośrednia przyznawana na te szkoły stanowiłaby kwotę o wiele wyższą niż kwota pomocy udzielanej placówkom szkolnym posiadającym zezwolenie, dopuszczonym lub uznanym w Niemczech, ponieważ szkoły położone w innym państwie członkowskim powinny same się finansować poprzez czesne płacone przez uczniów.

- 97 Nawet jeżeliby przyjąć, że w niniejszej sprawie można by było zastosować tę samą argumentację, co argumentacja przedstawiona w ww. wyroku w sprawie Bidar odnośnie do przyznania korzyści podatkowej związanej z czesnym, to należy zauważyć w tym względzie, że, tak jak słusznie twierdzi Komisja, cel odmowy przyznania spornego odliczenia podatkowego dotyczącego czesnego płaconego szkołom położonym w innym państwie członkowskim, jakim jest zapewnienie pokrycia wydatków funkcjonowania szkół prywatnych w taki sposób, aby nie powodowało to niedorzecznego obciążenia dla państwa, zgodnie z argumentacją przedstawioną w ww. wyroku w sprawie Bidar, mógłby być osiągnięty za pomocą mniej restrykcyjnych środków.
- 98 W rzeczywistości bowiem, zgodnie z tym, co podkreśla rzecznik generalna w pkt 62 opinii, w celu uniknięcia nadmiernego obciążenia finansowego państwo członkowskie może ograniczyć kwotę podlegającą odliczeniu tytułem czesnego do określonej wysokości odpowiadającej odliczeniu podatkowemu przyznanemu przez to państwo, z uwzględnieniem stosowanych przez nie wartości, w związku z uczęszczaniem do szkół położonych na jego terytorium, co stanowiłoby mniej restrykcyjny środek, niż sporna odmowa przyznania odliczenia od podatku.
- 99 Wreszcie w każdym razie dysproporcjonalne wydaje się całkowite wyłączenie odliczenia przewidzianego w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG w przypadku czesnego płaconego przez podatników podlegających opodatkowaniu w Niemczech do szkół położonych w innym państwie niż Republika Federalna Niemiec. W rzeczywistości bowiem w ten sposób z prawa do odliczenia od podatku wyłączone zostało czesne płacone przez tych podatników szkołom mającym siedzibę w innym państwie członkowskim, niezależnie od tego, czy szkoły te spełniałyby obiektywne kryteria ustalone w oparciu o własne zasady każdego państwa członkowskiego, na podstawie których możliwe byłoby ustalenie rodzajów czesnego, które może być odliczone od podatku.
- 100 W związku z powyższym należy stwierdzić, że drugi zarzut podniesiony przez Komisję w celu uznania jej skargi za uzasadnioną i orzeczenia, że w sytuacji, w której podatnicy podlegający w Niemczech podatkowi dochodowemu posyłają swoje dzieci do szkoły położonej w innym państwie członkowskim, finansowanej zasadniczo

z funduszy prywatnych, Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążyą na podstawie art. 49 WE, poprzez wyłączenie w sposób ogólny czesnego związanego z uczęszczaniem do takiej szkoły tytułem wydatków szczególnych przewidzianych w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG.

*W kwestii pierwszej części pierwszego zarzutu i trzeciego zarzutu dotyczących odpowiednio przeszkody w swobodnym przepływie pracowników oraz ograniczenia swobody przedsiębiorczości*

#### Argumentacja stron

- 101 Zdaniem Komisji system przewidziany w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG stanowi naruszenie praw podatników dotyczących swobody przepływu pracowników i swobody przedsiębiorczości (pierwsza część pierwszego zarzutu).
- 102 Z jednej strony, sporny system może ograniczać prawo rodziców pochodzących z innych państw członkowskich do podjęcia pracy zarobkowej w Niemczech (art. 39 WE) i osiedlenia się tam w charakterze osoby wykonującej działalność gospodarczą (art. 43 WE) Mniej korzystne traktowanie pod względem podatkowym, na które narażeni byłiby, gdyby ich dzieci nadal uczęszczały do szkoły w kraju pochodzenia, mogłoby faktycznie zniechęcić ich do osiedlenia się w Niemczech lub do wykonywania tam działalności w charakterze pracowników transgranicznych. W każdym razie osiedlenie się lub podjęcie pracy w Niemczech przez tych rodziców stałoby się trudniejsze.
- 103 Z drugiej strony, również obywatele niemieccy, którzy nadal podlegaliby nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, wówczas gdy osiedliliby się w innym państwie członkowskim, znajdowaliby się w mniej korzystnej sytuacji, jeżeli podjęliby decyzję o posłaniu swoich dzieci do lokalnej szkoły prywatnej położonej w innym państwie członkowskim.

- 104 Takie naruszenie art. 39 WE i 43 WE nie jest uzasadnione.
- 105 Komisja podnosi w tym względzie, że § 10 ust. 1 pkt 9 EStG nie ustanawia obiektywnych kryteriów, na podstawie których możliwe byłoby ustalenie, w jakich przypadkach chesne płacone na rzecz szkół niemieckich i szkół położonych w innym państwie członkowskim mogłyby być odliczone od podatku. Przepis ten uzależnia powstanie prawa do odliczenia wydatków jedynie od tego, aby dana szkoła prywatna posiadała zezwolenie lub była uznana w Niemczech. Zasadnicza przesłanka powstania prawa do odliczenia dotyczy zatem tego, aby dana szkoła prywatna była położona w Niemczech. Wszystkie szkoły położone w innym państwie członkowskim są automatycznie wyłączone z prawa do odliczenia, niezależnie od wysokości pobieranego przez nie chesnego, to znaczy nawet wówczas, gdy sposób działania tych szkół jest zasadniczo identyczny ze sposobem, w który działają szkoły prywatne uznane lub posiadające zezwolenie w Niemczech.
- 106 Brak jest jakiegokolwiek obiektywnego powodu, aby uzależniać przyznanie korzyści podatkowej od uczęszczania do szkoły prywatnej położonej na terytorium Republiki Federalnej Niemiec, pomimo że państwo to może zgodnie z prawem wspólnotowym ograniczyć możliwość odliczenia od podatku chesnego do określonych rodzajów placówek lub do określonej wysokości. Aby owo ograniczenie było zgodne z prawem, wystarczy, aby odliczenie było przyznawane w oparciu o obiektywne kryteria, nie zaś w zależności od położenia szkoły.
- 107 W podobny sposób Komisja podnosi w ramach swojego trzeciego zarzutu, że system wynikający z § 10 ust. 1 pkt 9 EStG ogranicza swobodę przedsiębiorczości szkół prywatnych. Jej zdaniem, system ten zmusza te szkoły do sytuowania się w Niemczech, przynajmniej poprzez zakładanie oddziału w tym państwie. W rzeczywistości bowiem szkoły te tylko wtedy mogą uzyskać status szkoły zastępczej względem szkoły publicznej posiadającej zezwolenie państwa lub dopuszczonej przez prawo danego kraju związkowego lub status ogólnokształcącej szkoły uzupełniającej uznanej przez prawo kraju związkowego, jeżeli będą oferować swoje usługi z terytorium

niemieckiego. Ażeby nie znajdować się w mniej korzystnym położeniu, w znaczeniu konkurencji, względem prywatnych placówek niemieckich, szkoły te powinny być położone na tym terytorium.

108 Takie ograniczenie wyboru miejsca siedziby stanowi zdaniem Komisji odmienne traktowanie sprzeczne z art. 43 WE, które nie jest uzasadnione.

109 Instytucja ta twierdzi, że § 10 ust. 1 pkt 9 EStG stanowi przeszkodę dla swobody przepływu pracowników przewidzianej w art. 39 WE oraz dla swobody przedsiębiorczości przewidzianej w art. 43 WE.

110 Z kolei rząd niemiecki zaprzecza okoliczności, jakoby § 10 ust. 1 pkt 9 EStG stanowił naruszenie prawa swobodnego przepływu pracowników i swobody przedsiębiorczości. Nawet jeżeli okazałoby się, że wykonywanie tych swobód jest ograniczone, to ograniczenie to byłoby w każdym razie obiektywnie uzasadnione z powodu przedstawionych powyżej obiektywnych różnic istniejących pomiędzy niemieckimi szkołami prywatnymi, o których mowa w rzeczonym przepisie EStG, a szkołami prywatnymi położonymi w innym państwie członkowskim.

111 Podobnie rząd ten zaprzecza istnieniu naruszenia swobody przedsiębiorczości szkół położonych w innym państwie członkowskim. Nie rozumie, w jaki sposób swoboda ta miałaby być ograniczona przez sporny system odliczeń. Nawet jeżeli stwierdzono by naruszenie owej swobody, to w każdym razie byłoby ono obiektywnie uzasadnione z uwagi na wyżej wskazane różnice pomiędzy niemieckimi szkołami prywatnymi przewidzianymi w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG a szkołami prywatnymi położonymi w innym państwie członkowskim.

## Ocena Trybunału

- 112 Należy zbadać, czy art. 39 WE i art. 43 WE sprzeciwiają się regulacji wynikającej z § 10 ust. 1 pkt 9 EStG.
- 113 W pierwszej części swojego zarzutu Komisja podnosi, że regulacja, która stawia w mniej korzystnej sytuacji podatkowej odnośnych podatników, dotyczy w równym stopniu zarówno pracowników pochodzących z innych państw członkowskich i podatników prowadzących działalność gospodarczą, którzy osiedlili się w Niemczech z powodów osobistych i chcą, aby ich dzieci nadal pobierały naukę w państwie pochodzenia, jak również podatników niemieckich, którzy ze względu na przeniesienie swojego miejsca zamieszkania do innego państwa członkowskiego zapisali tam do szkoły prywatnej swoje dzieci. Jej zdaniem z tego względu regulacja ta jest sprzeczna z art. 39 WE i 43 WE.
- 114 Ogół przepisów traktatu dotyczących swobodnego przemieszczania się osób ma na celu ułatwienie obywatelom Wspólnoty wykonywania działalności zawodowej wszelkiego rodzaju na całym terytorium Wspólnoty i zabrania stosowania przepisów, które mogłyby stawiać ich w niekorzystnym położeniu, w przypadku gdy chcieliby podjąć działalność gospodarczą na terenie innego państwa członkowskiego (zob. wyrok z dnia 15 września 2005 r. w sprawie C-464/02 Komisja przeciwko Danii, Zb.Orz. str. I-7929, pkt 34 i powołane tam orzecznictwo, a także ww. wyroki w sprawie Komisja przeciwko Portugalii, pkt 15 oraz Komisja przeciwko Szwecji, pkt 17).
- 115 Tym samym przepisy zabraniające lub zniechęcające obywateli danego państwa członkowskiego do opuszczenia ich państwa pochodzenia w celu wykonywania prawa do swobodnego przemieszczania się stanowią przeszkodę w korzystaniu z tej swobody, nawet wtedy gdy znajdują one zastosowanie niezależnie od obywatelstwa zainteresowanych pracowników (ww. wyroki w sprawie Komisja przeciwko Danii, pkt 35, Komisja przeciwko Portugalii, pkt 16 oraz Komisja przeciwko Szwecji, pkt 18).

- 116 W niniejszej sprawie, jak podnosi rzecznik generalna w pkt 83 opinii, § 10 ust. 1 pkt 9 EStG stawia w niekorzystnej sytuacji w szczególności pracowników i osoby prowadzące działalność gospodarczą, którzy przenieśli swoje miejsce zamieszkania do Niemiec lub którzy pracują w Niemczech, a ich dzieci nadal uczęszczają do płatnej szkoły położonej w innym państwie członkowskim. Zgodnie z § 1 ust. 1 zdanie pierwsze EStG pracownicy będący rezydentami niemieckimi podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego. Zgodnie z § 1 ust. 3 EStG pracownicy transgraniczni, którzy wykonują działalność w Niemczech, nie mając tam miejsca zamieszkania, na swój wniosek podlegają ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Paragraf 10 ust. 1 pkt 9 EStG nie umożliwia żadnemu z tych pracowników skorzystania ze specjalnego odliczenia części zapłaconego czesnego, podczas gdy byłoby to możliwe, gdyby ich dzieci uczęszczały do szkoły położonej w Niemczech.
- 117 Takie odmienne traktowanie może uczynić trudniejszym wykonywanie przez tych pracowników prawa przewidzianego w art. 39 WE i 43 WE.
- 118 Paragraf 10 ust. 1 pkt 9 EStG może również postawić obywateli niemieckich w mniej korzystnej sytuacji wówczas, gdy przeniosą oni miejsce zamieszkania do innego państwa członkowskiego, w którym ich dzieci będą uczęszczać do płatnej szkoły.
- 119 Wiadomo, że zasadniczo tacy obywatele niemieccy przestają być opodatkowani w Niemczech wówczas, gdy opuszczą to państwo członkowskie, w ten sposób, że wyłączona jest możliwość, iż sporna regulacja podatkowa będzie stosowana na ich niekorzyść. Niemniej jednak zgodnie z § 1 ust. 2 EStG zasada ta nie znajduje zastosowania do urzędników pracujących w innym państwie członkowskim, i zgodnie z art. 14 protokołu z dnia 8 kwietnia 1965 r. w sprawie przywilejów i immunitetów Wspólnot Europejskich (Dz.U. 1967, L 152, str. 13), zasada ta nie znajduje również zastosowania do urzędników Wspólnot Europejskich. Jeżeli tacy urzędnicy posiadający obywatelstwo niemieckie posyłają dzieci do płatnych szkół położonych w innym państwie członkowskim, za wyjątkiem jednak szkół niemieckich i szkół europejskich, § 10 ust. 1 pkt 9 EStG nie zezwala im na odliczenie od dochodu podlegającego opodatkowaniu części zapłaconego czesnego.

120 Z powodów przedstawionych w pkt 85–99 niniejszego wyroku takie różnice w traktowaniu nie znajdują uzasadnienia w argumentach przedstawionych przez rząd niemiecki w celu uzasadnienia ograniczenia jednej z podstawowych swobód.

121 W związku z tym należy uznać za uzasadnioną pierwszą część pierwszego zarzutu podniesionego przez Komisję i stwierdzić, że poprzez wyłączenie w sposób ogólny czesnego płaconego na rzecz szkół położonych w innym państwie członkowskim z odliczenia od podatku przewidzianego w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG, Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na podstawie art. 39 WE i 43 WE.

122 Odnosnie do trzeciego zarzutu dotyczącego naruszenia swobody przedsiębiorczości szkół prywatnych położonych w innych państwach członkowskich, należy zauważyć, tak jak to czyni rzecznik generalna w pkt 85 opinii, że okoliczność, iż § 10 ust. 1 pkt 9 EStG uzależnia możliwość odliczenia czesnego od podatku od miejsca położenia szkoły, nie narusza w sposób bezpośredni swobody przedsiębiorczości szkół prywatnych położonych w innych państwach członkowskich. Okoliczność ta jako taka nie utrudnia zakładania i prowadzenia szkół w Niemczech.

123 W związku z tym należy odrzucić trzeci zarzut Komisji.

*W przedmiocie drugiej części pierwszego zarzutu dotyczącego naruszenia powszechnego prawa obywateli Unii do swobodnego przemieszczania się*

124 Pozostaje jeszcze zbadać sporne uregulowanie krajowe pod względem art. 18 ust. 1 WE w zakresie wszystkich sytuacji, które nie są objęte zakresem zastosowania art. 39 WE, 43 WE i 49 WE.

- 125 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału status obywatela Unii powinien stanowić podstawowy status obywateli państw członkowskich, pozwalający tym spośród nich, którzy znajdują się w tej samej sytuacji, na korzystanie w dziedzinie właściwej *ratione materiae* — z zastrzeżeniem wyjątków wyraźnie w tym względzie przewidzianych — z takiego samego traktowania z punktu widzenia prawa bez względu na ich przynależność państwową (zob. w szczególności wyrok z dnia 20 września 2001 r. w sprawie C-184/99 Grzelczyk, Rec. str. I-6193, pkt 31; wyrok z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-224/98 D’Hoop, Rec. str. I-6191, pkt 28; wyrok z dnia 2 października 2003 r. w sprawie C-148/02 Garcia Avello, Rec. str. I-11613, pkt 23 i 24, a także wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-224/02 Pusa, Rec. str. I-5763, pkt 16).
- 126 Wśród sytuacji, które należą do zakresu zastosowania prawa wspólnotowego, znajdują się i te, które dotyczą wykonywania podstawowych swobód gwarantowanych w traktacie, w szczególności sytuacje należące do zakresu swobody przemieszczania się i przebywania na terytorium państw członkowskich, o której mowa w art. 18 WE (zob. w szczególności ww. wyroki w sprawie Grzelczyk, pkt 33; w sprawie D’Hoop, pkt 29, w sprawie Garcia Avello, pkt 24, oraz w sprawie Pusa, pkt 17).
- 127 Ponieważ obywatel Unii powinien we wszystkich państwach członkowskich mieć zapewnione takie samo traktowanie wobec prawa, z jakiego korzystają obywatele tych państw znajdujący się w takiej samej sytuacji, niezgodne z prawem do swobodnego przemieszczania się byłoby traktowanie tego obywatela w państwie, którego obywatelstwo posiada, w sposób mniej korzystny, niż gdyby nie skorzystał on z wprowadzonych traktatem ułatwień w zakresie przepływu (ww. wyroki w sprawie D’Hoop, oraz w sprawie Pusa, pkt 18).
- 128 Te ułatwienia nie mogłyby być w pełni skuteczne, gdyby obywatel państwa członkowskiego mógł zostać powstrzymany od skorzystania z nich przez przeszkody wprowadzone uregulowaniem krajowym, które powodują zaistnienie niekorzystnej dla niego sytuacji tylko z tego powodu, że z nich skorzysta (zob. podobnie wyrok z dnia 7 lipca 1992 r. w sprawie C-370/90 Singh, Rec. str. I-4265, pkt 23; oraz ww. w sprawie D’Hoop, pkt 31, oraz w sprawie Pusa, pkt 19).

- 129 Udając się do innego państwa członkowskiego w celu uczęszczania tam do szkoły, dzieci obywateli niemieckich wykonują swoje prawo do swobodnego przemieszczania się. W rzeczywistości bowiem z wyroku z dnia 19 października 2004 r. w sprawie C-200/02 Zhu i Chen, Zb.Orz. str. I-9925, pkt 20) wynika, że dziecko, nawet nieletnie może powoływać się na zagwarantowaną przez prawo wspólnotowe swobodę przemieszczania się i swobodę pobytu.
- 130 Sporna regulacja krajowa wprowadza odmienne traktowanie pomiędzy podatnikami podlegającymi podatkowi dochodowemu w Niemczech, którzy posyłają swoje dzieci do szkoły położonej w tym państwie członkowskim, a podatnikami, którzy posyłają swoje dzieci do szkoły położonej w innym państwie członkowskim.
- 131 W zakresie, w jakim sporna regulacja krajowa wiąże przyznanie odliczenia podatkowego z tytułu czesnego z przesłanką, aby czesne to było płacone na rzecz szkół spełniających określone warunki w Niemczech, i prowadzi do odmowy przyznania odliczenia rodzicom dzieci uczęszczających do szkoły położonej w innym państwie członkowskim, stawia ona w mniej korzystnym położeniu dzieci niektórych obywateli tego państwa z tego tylko powodu, że skorzystali oni z przysługującej im swobody do udania się do innego państwa członkowskiego w celu uczęszczania tam do szkoły.
- 132 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem uregulowanie krajowe, które stawia w mniej korzystnej sytuacji obywateli danego kraju z tego tylko powodu, że korzystają oni ze swobody przemieszczania się i pobytu w innym państwie członkowskim, stanowi ograniczenie swobód gwarantowanych przez art. 18 ust. 1 WE każdemu obywatelowi Unii (wyrok z dnia 18 lipca 2006 r. w sprawie C-406/04 De Cuyper, Zb.Orz. str. I-6947, pkt 39, a także z dnia 26 października 2006 r. w sprawie C-192/05 Tas-Hagen i Tas, Zb.Orz. str. I-10451, pkt 31).
- 133 Takie ograniczenie z punktu widzenia prawa wspólnotowego może zostać uzasadnione jedynie obiektywnymi względami, niezależnymi od obywatelstwa danych osób i proporcjonalnymi do uzasadnionego celu realizowanego przez prawo krajowe

(ww. wyroki w sprawach D’Hoop, pkt 36; De Cuyper, pkt 40, a także Tas-Hagen i Tas, pkt 33).

- 134 Należy zauważyć, że rząd niemiecki w celu uzasadnienia ograniczenia swobody świadczenia usług, jaką stanowi sporne uregulowanie, wysunął argumenty przedstawione w pkt 55–64 niniejszego wyroku. Powołał się w szczególności na ocenę dokonaną przez Trybunał w ww. wyroku w sprawie Bidar, dotyczącą wykładni art. 18 WE.
- 135 W pkt 56 niniejszego wyroku Trybunał orzekł, że każde państwo członkowskie może czuwać nad tym, aby pomoc przeznaczona na pokrycie kosztów utrzymania uczniów pochodzących z innych państw członkowskich nie stała się niedorzecznym wydatkiem, który mógłby mieć wpływ na ogólny poziom pomocy, która może zostać przyznana przez to państwo.
- 136 Niemniej jednak, nawet jeżeliby przyjąć, że taka argumentacja mogłaby mieć zastosowanie odnośnie do korzyści podatkowej związanej z chesnym, to jednak prawdą jest, że regulacja przewidziana w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG wydaje się w każdym razie nieproporcjonalna w stosunku do zamierzonego przez nią celu, z tych samych względów, co przedstawione w pkt 99 niniejszego wyroku w ramach oceny tej regulacji z punktu widzenia zasady swobody świadczenia usług.
- 137 Z powyższego wynika, że wówczas, gdy dzieci podatników jednego z państw członkowskich pobierają naukę w innym państwie członkowskim, w szkole, której usługi nie są objęte art. 49 WE, § 10 ust. 1 pkt 9 EStG stawia w mniej korzystnym położeniu te dzieci w stosunku do dzieci, które nie skorzystały z prawa do swobodnego przemieszczania się poprzez udanie się do szkoły położonej w innym państwie członkowskim w celu pobierania tam nauki, i stanowi ograniczenie praw przyznanych tym dzieciom przez art. 18 ust. 1 WE.

138 W tych okolicznościach za uzasadnioną należy uznać również i drugą część pierwszego zarzutu powołanego przez Komisję.

139 Z uwagi na ogół przedstawionych powyżej rozważań należy stwierdzić, że poprzez wyłączenie w sposób generalny czesnego związanego z uczęszczaniem do szkoły położonej w innym państwie członkowskim z odliczenia od podatku tytułem wydatków szczególnych przewidzianych w § 10 ust. 1 pkt 9 EStG, Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 18 WE, 39 WE, 43 WE i 49 WE. W pozostałym zakresie, to znaczy w zakresie zarzutu dotyczącego rzekomego naruszenia swobody przedsiębiorczości szkół położonych na terytorium innego państwa członkowskiego, skarga zostaje oddalona.

### **W przedmiocie kosztów**

140 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Republiki Federalnej Niemiec kosztami postępowania, a Niemiecka ostatnia przegrała sprawę w zasadniczej części podniesionych przez nią argumentów, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

- 1) Poprzez wyłączenie w sposób generalny czesnego związanego z uczęszczaniem do szkoły położonej w innym państwie członkowskim z odliczenia od**

**podatku tytułem wydatków szczególnych przewidzianych w § 10 ust. 1 pkt 9 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym), w brzmieniu z dnia 19 października 2002 r., Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 18 WE, 39 WE, 43 WE i 49 WE.**

- 2) **W pozostałej części skarga zostaje oddalona.**
  
- 3) **Republika Federalna Niemiec zostaje obciążona kosztami postępowania.**

Podpisy