

Kohtuasi C-76/05

Herbert Schwarz

ja

Marga Gootjes-Schwarz

versus

Finanzamt Bergisch Gladbach

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Finanzgericht Köln)

EÜ asutamislepingu artikkel 8a (muudetuna EÜ artikkel 18) – Euroopa Liidu kodakondsus – EÜ asutamislepingu artikkel 59 (muudetuna EÜ artikkel 49) – Teenuste osutamise vabadus – Tulumaksu käsitlevad õigusaktid – Koolituskulud – Õigus maha arvata üksnes siseriiklikele eraõppeasutustele tasutud koolituskulud

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Teenuste osutamise vabadus – Teenused – Mõiste*

(EÜ artikkel 50)

2. *Teenuste osutamise vabadus – Piirangud – Maksuõigusnormid*

(EÜ artikkel 49)

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

(EÜ artikkel 18)

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

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

(vt punktid 39–41)

2. Kui ühe liikmesriigi maksumaksjad panevad oma lapsed teises liikmesriigis asuvasse kooli, mida rahastatakse peamiselt eravahenditest, siis tuleb EÜ artiklit 49 tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette maksumaksja võimaluse võtta teatavatele oma riigi territooriumil asuvatele erakoolidele tasutud koolituskulud arvesse erikuludena, mis annavad

õiguse tulumaksu vähendamisele, kuid üldreeglina välistavad selle võimaluse teises liikmesriigis asuvale erakoolile tasutud koolituskulude puhul.

Sellised õigusnormid piiravad EÜ artikliga 49 tagatud teenuste osutamise vabadust, kuna nende tagajärjel on pärsitud asjaomases liikmesriigis elavate maksumaksjate huvi panna oma lapsi teises liikmesriigis asuvatesse koolidesse. Samuti piiravad need normid teistes liikmesriikides asuvate eraõppeasutuste koolituspakkumisi, mis on mõeldud esimeses liikmesriigis elavate maksumaksjate lastele.

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

(vt punktid 66, 67, 79–82, resolutsiooni punkt 1)

3. Kui liikmesriigi maksumaksjad saavad oma lapsed õppima teises liikmesriigis asuvasse kooli, mille teenustele ei laiene EÜ artikkel 49, siis on liikmesriigi sellised õigusnormid, mis näevad ette maksumaksja võimaluse võtta teatavatele oma riigi territooriumil asuvatele erakoolidele tasutud koolituskulud arvesse erikuludena, mis annavad õiguse tulumaksu vähendamisele, kuid üldreeglina välistavad selle võimaluse teises liikmesriigis asuvale koolile tasutud koolituskulude puhul, vastuolus EÜ artikliga 18.

Selliste õigusnormide tagajärjel on need lapsed põhjendamatult seatud ebasoodsamasse olukorda kui lapsed, kes ei ole kasutanud oma õigust vabalt liikuda, minnes koolihariduse saamiseks teises liikmesriigis asuvasse kooli, ja need normid rikuvad neile EÜ artikli 18 lõikega 1 antud õigusi.

(vt punktid 98, 99, resolutsiooni punkt 2)

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

11. september 2007(*)

EÜ asutamislepingu artikkel 8a (muudetuna EÜ artikkel 18) – Euroopa Liidu kodakondsus – EÜ asutamislepingu artikkel 59 (muudetuna EÜ artikkel 49) – Teenuste osutamise vabadus – Tulumaksu käsitlevad õigusaktid – Koolituskulud – Õigus maha arvata üksnes siseriiklikele eraõppeasutustele tasutud koolituskulud

Kohtuasjas C-76/05,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Finanzgericht Kölni (Saksamaa) 27. jaanuari 2005. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 16. veebruaril 2005, menetluses

Herbert Schwarz,

Marga Gootjes-Schwarz

versus

Finanzamt Bergisch Gladbach,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

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

kohtujurist: C. Stix-Hackl,

kohtusekretär: ametnik B. Fülöp,

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

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- H. Schwarz ja M. Gootjes-Schwarz, esindaja: *Rechtsanwalt* W. Meilicke,
- Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja U. Forsthoff,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: K. Gross ja R. Lyal,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab EÜ asutamislepingu artikli 8a lõike 1 ning artiklite 48, 52 ja 59 (muudetuna vastavalt EÜ artikli 18 lõige 1 ning EÜ artiklid 39, 43 ja 49) tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Saksamaal elavate Saksa kodanike Herbert Schwarzi ja Marga Gootjes-Schwarzi (edaspidi „abielupaar Schwarz”) ning Finanzamt Bergisch Gladbachi (edaspidi „Finanzamt”) vahelises vaidluses selle üle, et viimane keeldus neile võimaldamast maksu vähendamist seoses koolituskuludega, mis on tasutud nende laste kooliskäimise eest teistes liikmesriikides asuvates koolides, kuna tulumaksu käsitlevad siseriiklikud õigusaktid võimaldavad niisugust maksu vähendamist lubada üksnes maksumaksjatele, kes on tasunud koolituskulusid teatavatele Saksa erakoolidele.

Siseriiklik õiguslik raamistik

3 23. mai 1949. aasta Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland'i (Saksamaa

Liitvabariigi põhiseadus, edaspidi „põhiseadus”) artikli 7 lõikes 4 on sätestatud:

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

4 Einkommensteuergesetz’i (Saksa tulumaksuseadus, *BGBI.* 1997 I, lk 821, edaspidi „EStG”) § 10 lõike 1 punkt 9 nägi põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtinud sõnastuses ette:

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

1. [...]

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

5 EStG § 33 lõike 1 kohaselt võib maksumaksja taotlusel vähendada tema tulumaksusummat, kui ta on kohustatud tegema suuremaid kulutusi, kui teeb suurem osa maksumaksjatest, kellel on sama suur tulu ning sarnane rahaline ja perekondlik olukord.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

6 Põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal elas abielupaar Schwarz Saksamaal ja kandis ühiselt tulumaksukohustust. Nende sõnul vajavad nende kolm last kohandatud õpet. Seetõttu panid nad neist kaks, kes on sündinud 1981. ja 1986. aastal, Šotimaal asuvasse kooli Cademuir International School (edaspidi „Cademuir School”), mis on spetsialiseerunud üliandekate laste õpetamisele, ja tasusid sellele koolile koolituskulusid aastatel 1998 ja 1999.

7 Kuna abielupaar Schwarz esialgu nimetatud aastate tuludeklaratsioone ei esitanud, määrasid pädevad ametiasutused hindamise teel kindlaks nende maksustatava tulu suuruse. Abielupaar Schwarz esitas Finanzamtile vaide neile saadetud hindamisel põhinevate maksuotsuste peale.

8 Vaidemenetluse käigus esitatud tuludeklaratsioonides deklareeris abielupaar Schwarz EStG artikli 33 lõike 1 kohaste ebaharilikult suurte kulude all esialgu teatud summad, mis vastasid aastatel 1998 ja 1999 oma laste erakoolides käimise eest tasutud koolituskuludele, samuti neist ühe lapse haiglaravi kuludele.

9 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et abielupaar Schwarz ei täpsustanud, milline osa nendest summadest oli koolituskulu ilma majutuse, järelevalve ja toitlustamiskuludeta, kuid see osa on vähemalt 10 000 Saksa marka aastas.

10 Finanzamt tegi vaidemenetluse käigus 13. septembril 2001 muudetud maksuotsused, milles ta võttis arvesse abielupaar Schwarzi deklareeritud maksustatava tulu, kuid mitte nende poolt näidatud ebaharilikult suuri kulusid. Asjaomased isikud vaidlustasid selle täiendavalt, kuid Finanzamt jättis 6. detsembri 2001. aasta otsusega selle vaide põhjendamatusse tõttu rahuldamata. Viimati nimetatud otsuse peale esitas abielupaar Schwarz kaebuse Finanzgericht Kölnile.

11 Abielupaar Schwarz nõuab oma kaebuses esmajärjekorras oma 1998. ja 1999. aasta tulumaksusumma vähendamist, arvestades ebaharilikult suuri kulusid, mida nad deklareerisid EStG § 33 lõike 1 alusel. Teise võimalusena paluvad nad maksu vähendada EStG § 10 lõike 1 punkti 9 alusel seoses erikuludega.

12 Esmalt jätab eelotsusetaotluse esitanud kohus rahuldamata nõude võtta arvesse summad, mille abielupaar Schwarz deklareeris EStG § 33 lõike 1 alusel ebaharilikult suurte kuludena.

13 Seejärel täpsustab nimetatud kohus, et EStG § 10 lõike 1 punkt 9 on kohaldatav vaid teatavates Saksamaa territooriumil asuvates koolides käimise korral ja et teises liikmesriigis asuvatele koolidele tasutud koolituskulusid ei saa seega arvesse võtta erikuludena, mis annavad õiguse maksu vähendamiseks. Ta avaldab kahtlust, kas see, et EStG § 10 lõike 1 punktis 9 sätestatud maksu vähendamine on lubatud üksnes teatavate Saksamaal asuvate koolidega seotud kulude puhul, on ühenduse õigusega kooskõlas.

14 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Köln menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas see, et erikuludena, mis [EStG] § 10 lõike 1 punkt 9 alusel – selle aastatel 1998 ja 1999 kehtinud sõnastuses – annavad õiguse vähendada tulumaksu, käsitatakse Saksa koolidele tasutud koolituskulusid, kuid mitte Euroopa Ühenduse ülejäänud territooriumil asuvatele koolidele tasutud koolituskulusid, on vastuolus [EÜ asutamislepingu] artiklitega 8a [...] ([liidu kodanike] vaba liikumine), 48 [...] (töötajate vaba liikumine), 52 [...] (asutamisevabadus) ja 59 [...] (teenuste osutamise vabadus)?”

Eelotsuse küsimus

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt teada, kas liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette maksumaksja võimaluse võtta teatavatele oma riigi territooriumil asuvatele erakoolidele tasutud koolituskulud arvesse erikuludena, mis annavad õiguse tulumaksu vähendamisele, kuid üldreeglina välistavad selle võimaluse teises liikmesriigis asuvale erakoolile tasutud koolituskulude puhul, on kooskõlas EÜ asutamislepingu artikli 8a lõikega 1 ning artiklitega 48, 52 ja 59.

16 Sissejuhatuseks tuleb täpsustada, et kuna põhikohtuasja asjaolud jäävad aastatesse 1998 ja 1999, siis liidu kodanike vaba liikumist, töötajate vaba liikumist ja teenuste osutamise vabadust käsitlevad sätted sisalduvad EÜ asutamislepingu eri versioonides vastavalt sellele, kas põhikohtuasjas käsitletav õiguslik olukord valitses enne või pärast 1. maid 1999, mil jõustus Amsterdami leping (EÜ asutamislepingu artikli 8 lõige 1 ning artiklid 48, 52 ja 59 enne 1. maid 1999 valitsenud õigusliku olukorra suhtes; EÜ artikli 18 lõige 1 ning EÜ artiklid 39, 43 ja 49 pärast nimetatud kuupäeva valitsenud õigusliku olukorra suhtes).

17 Kuna Amsterdami leping asjaomaseid artikleid sisuliselt ei muutnud, nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 16, siis on asjassepuutuvatele sätetele edaspidi viidatud siiski nende pärast 1. maid 1999 kehtinud versioonis.

EÜ asutamislepingu kohaldatavad sätted

Euroopa Kohtule esitatud märkused

18 Abielupaar Schwarz teatas kohtuistungil esmalt, et EÜ artikleid 18, 39 ja 43 puudutavates küsimustes jagab ta kohtuasjas C-318/05: komisjon vs. Saksamaa (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata), milles otsus tehakse täna, Euroopa Ühenduste Komisjoni esitatud seisukohta, et

need sätted on kohaldatavad selliste õigusnormide suhtes nagu need, mis on põhikohtuasjas asjassepuutuvad.

19 Seejärel väidavad nad, et teenuste osutamise vabaduse põhimõte on kohaldatav põhikohtuasja aluseks olevas olukorras, kuna ühelt poolt leiavad teises liikmesriigis asuvad erakoolid, kes soovivad pakkuda oma teenuseid Saksa maksumaksjate lastele, et sellised õigusnormid nagu need, mis on põhikohtuasjas asjassepuutuvad, piiravad nende koolituspakkumist, ja teiselt poolt pärsib see Saksa maksumaksjate huvi panna oma lapsed sellisesse erakooli.

20 Abielupaar Schwarzi hinnangul tegelevad teises liikmesriigis asuvad sellised erakoolid nagu Cademuir School tasuliste teenuste osutamisega ja ei saa välistada, et ka EStG § 10 lõike 1 punkti 9 alusel rahalist toetust saavad Saksa koolid on teenuste osutaja staatuses. Nende sõnul võivad summad, mida nimetatud Saksa koolidele tegelikult tasuvad lapsevanemad, kes kasutavad õigust vähendada maksu vastavalt 30%-le koolituskuludest kitsas tähenduses, olla suuremad summadest, mis on tasutud teises liikmesriigis asuvale sellisele koolile nagu Cademuir School.

21 Saksamaa valitsus väidab kõigepealt, et EÜ artiklid 18, 39 ja 43 ei ole kohaldatavad sellisele olukorrale nagu põhikohtuasjas.

22 Seejärel märgib ta, et Cademuir Schooli õppetegevus ei kuulu EÜ artikli 49 kohaldamisalasse. EÜ artiklis 50 sisalduvatest sõnadest „tavaliselt tasulist tegevust” tuleneb, et teenuste osutamise vabadus eeldab majandustegevust.

23 Saksamaa valitsuse sõnul ei arenda kool majandustegevust. Õppeasutuste arendatav tegevus ei ole tavaliselt tasuline ega kujuta endast teenuste osutamist EÜ artikli 50 tähenduses (vt selle kohta 27. septembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 263/86: Humbel ja Edel, EKL 1988, lk 5365, punkt 18).

24 Nimetatud valitsus leiab, et kui peamiselt eravahenditest rahastatavate kõrgkoolide pakutav koolitus oleks teenuste osutamine EÜ artikli 50 tähenduses (7. detsembri 1993. aasta otsus kohtuasjas C-109/92: Wirth, EKL 1993, lk I-6447, punkt 17), siis ei saa vaid sellest, et Cademuir School on erakool, järeldada, et ta arendab majandustegevust. Sellist järeldust ei saa teha ka asjaolust, et lapsevanemad tasuvad koolituse eest. Tasude või koolituskulude maksmine, et panustada teatud määral riikliku haridussüsteemi tegevuskulude katmisse, ei mõjuta arendatava tegevuse liigitamist teenuste osutamise alla (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Humbel ja Edel, punkt 19, ning Wirth, punkt 15). Peale selle märgib Saksamaa valitsus, et eelotsusetaotlusest ei nähtu, kas Cademuir Schooli rahastatakse eranditult või peamiselt eravahenditest (näiteks lapsevanemate sissemaksetest) või on tegemist tulundusasutusega.

25 Komisjon leiab nagu Saksamaa valitsus, et EÜ artiklis 39 sätestatud töötajate liikumisvabaduse või EÜ artiklis 43 sätestatud asutamisvabaduse piirangute esinemine põhikohtuasjas on välistatud.

26 Komisjon väidab esmajärjekorras, et EÜ artikkel 49 on kohaldatav ja sellised õigusnormid nagu need, mis on põhikohtuasjas asjassepuutuvad, on sellega vastuolus.

27 Selles suhtes oleks põhikohtuasjas kohaldatav „passiivne” teenuste osutamise vabadus, mida kasutades teenusesaajad, nimelt abielupaar Schwarzi lapsed, lähevad teises liikmesriigis asuva teenuste osutaja juurde, antud juhul teises liikmesriigis asuvasse erakooli.

28 Komisjoni arvates on võimalik, et noortele hariduse andmine ja nende koolitamine on teenused. Kohtuotsusest Humbel ja Edel ning kohtuotsusest Wirth nähtub, et tasuliste

koolitusteenuste osutamise iseloomulik tunnus on see, et õppija või mõni kolmas isik maksab tasu, mis enam-vähem vastab õpetamise majanduslikule maksumusele. Sellisel juhul on koolitusteenuse pakkumine majandustegevus.

29 Seevastu leiab komisjon, et kui on tegemist riikliku koolitusega, mille kaudu riik täidab oma sotsiaalseid, kultuurilisi ja haridusalaseid ülesandeid ja mille kulud kannab suures osas riik, siis tasulist teenust ei osutata (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Wirth, punktid 15 ja 16). Asjaolu, et õpilane võib tasu makstes teatud juhul osa võtta riikliku haridussüsteemi rahastamisest, ei ole piisav, et muuta seda koolitust tasu eest osutatud teenuseks (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Humbel ja Edel, punkt 19).

30 Komisjon on seisukohal, et teenuste osutamise vabaduse põhimõtte kohaldatavust sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ei saa seada kahtluse alla, kuna teenuste tasulisust hinnates ei saa võtta aluseks üksnes Saksamaa seaduste järgi eelistatud erakoolide olukorra uurimist. Tema arvates tuleb tugineda hoopis teises liikmesriigis asuvate erakoolide olukorrale, kellele EStG § 10 lõike 1 punktis 9 ette nähtud maksusoodustust ei anta.

31 Kuna on teada, et mõnes liikmesriigis on erakoole, mis tulevad toime ilma riigi abita ja mida majandatakse nagu äriühinguid, siis võib liikmesriigi selline õigusnorm nagu EStG § 10 lõike 1 punkt 9, mis üldreeglina välistab selles sätestatud maksusoodustuse teises liikmesriigis asuvatele koolidele tasutud summade puhul, piirata teises liikmesriigis asuvate tulundusettevõttena tegutsevate erakoolide piiriülest teenuste osutamist.

32 Teise võimalusena, juhul kui Euroopa Kohus leiab, et teenuste osutamise vabaduse põhimõtte ei ole põhikohtuasjas kohaldatav, väidab komisjon, et EÜ artikli 12 esimene lõik ja EÜ artikli 18 lõige 1 on koostoimes kohaldatavad ja kõnealune õigusnorm on nendega vastuolus.

Euroopa Kohtu vastus

33 Esmalt tuleb selleks, et teha kindlaks, millised EÜ asutamislepingu sätted on põhikohtuasja asjaoludel kohaldatavad, osutada, nagu seda teeb kohtujurist oma ettepaneku punktis 25, et neid asjaolusid ei ole vaja uurida EÜ artiklitest 39 ja 43 lähtudes. Lapsevanemad, kes nagu abielupaar Schwarz on tulumaksukohustuslased ühes liikmesriigis ja saavad oma lapsed õppima teises liikmesriigis asuvasse erakooli, samas kui nad ise ei tööta ega arenda mingit majandustegevust viimati nimetatud riigis, ei ole niiviisi toimides kasutanud ei oma õigust töötada teises liikmesriigis ega õigust alustada seal tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana, mistõttu EÜ artiklid 39 ja 43 ei ole nende olukorras kohaldatavad.

34 Teiseks tuleb meenutada, et EÜ artikkel 18, mis sätestab üldiselt liidu iga kodaniku õiguse vabalt liikuda ja viibida liikmesriikide territooriumil, leiab konkreetsema väljenduse teenuste osutamise vabadust tagavates erisätetes (6. veebruari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-92/01: Stylianakis, EKL 2003, lk I-1291, punkt 18, ja 11. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-208/05: ITC, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 64). Sellest tulenevalt juhul, kui põhikohtuasi kuulub EÜ artikli 49 kohaldamisalasse, ei ole Euroopa Kohtul vaja EÜ artikli 18 tõlgendamise kohta otsust teha (vt eespool viidatud kohtuotsused Stylianakis, punkt 20, ja ITC, punkt 65).

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

36 Selles osas tuleb kõigepealt meenutada, et kuigi EÜ artikli 50 kolmandas lõigus on mainitud üksnes aktiivset teenuste osutamise vabadust, mille raames teenuse osutaja läheb teenusesaaja juurde, tuleneb kindlalt väljakujunenud kohtupraktikast, et teenuste osutamise vabadus hõlmab

teenusesaajate vabadust minna teenuste saamiseks teise liikmesriiki, kus asub teenuse osutaja (vt 31. jaanuari 1984. aasta otsus liidetud kohtuasjades 286/82 ja 26/83: Luisi ja Carbone, EKL 1984, lk 377, punktid 10 ja 16). Põhikohtuasjas on arutusel maksu vähendamise võimaldamisest keeldumine põhjendusel, et asjaomane erakool asub teises liikmesriigis, ja seega võimalus kasutada selle kooli koolituspakkumisi.

37 Siiski on vaja kontrollida, kas nende koolituspakkumiste eesmärk on teenuste osutamine. Selleks tuleb uurida, kas koolitus, mida pakub selline kool nagu Cademuir School, on „tavaliselt tasuline tegevus” EÜ artikli 50 esimese lõigu tähenduses.

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

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

40 Euroopa Kohus on seevastu leidnud, et koolitus, mida pakkuvad haridusasutusi rahastatakse peamiselt eravahenditest, nimelt õppijate ja nende vanemate poolt, on teenus EÜ artikli 50 tähenduses, kuna nende asutuste eesmärk ongi pakkuda tasu eest teenuseid (eespool viidatud kohtuotsus Wirth, punkt 17).

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

42 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel on abielupaar Schwarz tasunud Cademuir Schoolile oma kahe lapse eest koolituskulusid vähemalt 10 000 Saksa marka aastas. Saksamaa valitsuse sõnul on see summa palju suurem kui see, mida nõuavad Saksamaal asuvad erakoolid, kes kasutavad EStG § 10 lõike 1 punktis 9 sätestatud õigust.

43 Kuna eelotsusetaotlus ei sisalda täpsemaid andmeid Cademuir Schooli rahastamisviiside ja majandamise kohta, siis jääb igal juhul liikmesriigi kohtu ülesandeks hinnata, kas seda kooli rahastatakse peamiselt eravahenditest.

44 Oluline on lisada, et tegemaks kindlaks, kas EÜ artikkel 49 on põhikohtuasjas esinevatel asjaoludel kohaldatav, ei oma tähtsust, kas teenusesaaja liikmesriigis – antud juhul Saksamaa Liitvabariigis – asuvad koolid, millele on selles riigis antud koolitusluba või mida on lubatud või tunnustatud § 10 lõike 1 punkti 9 kohaselt, osutavad või ei osuta teenuseid EÜ artikli 50 esimese lõigu tähenduses. Tähtsust omab vaid asjaolu, kas teises liikmesriigis asuvat erakooli võib pidada

tasuliste teenuste osutajaks.

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

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

47 Siit tulenevalt on EÜ artikkel 49 kohaldatav sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kui asjaomase liikmesriigi maksumaksjad on pannud oma lapsed teises liikmesriigis asuvasse erakooli, mida võib pidada tasuliste teenuste osutajaks, st seda rahastatakse põhiliselt eravahenditest, mille kontrollimine on aga liikmesriigi kohtu ülesanne.

Teenuste osutamise vabaduse piirangu esinemine

– Euroopa Kohtule esitatud märkused

48 Abielupaar Schwarz leiab, et sellised õigusnormid nagu need, mis on põhikohtuasjas asjassepuutuvad, on vastuolus EÜ artikliga 49 ja on õigustamatud.

49 Saksamaa valitsuse hinnangul on teenuste osutamise vabaduse võimalik piirang antud juhul õigustatud.

50 Esiteks tuleb toonitada, et EÜ artiklist 49 ei tulene liikmesriigi kohustust toetada koolituskulude puhul antava maksusoodustusega teise liikmesriigi haridussüsteemi kuuluvaid haridusasutusi. Kui Saksamaa Liitvabariik oleks kohustatud lubama maha arvata koolituskulusid, mis on tasutud väljaspool oma territooriumi asuvatele õppeasutustele, osutaks ta selle tulemusena viimati nimetatud asutustele samasugust abi nagu antakse Saksa erakoolidele, mis oleks aga vastuolus EÜ asutamislepingu sätetatud pädevuse jaotusega. EÜ artikkel 149 sätestab, et ühendus tegutseb hariduse valdkonnas, samal ajal täiel määral respektides liikmesriikide vastutust õpetuse sisu ja haridussüsteemide korralduse eest ning nende kultuurilist ja keelelist mitmekesisust.

51 Saksamaa valitsus märgib selle kohta, et kuna hariduspoliitika kuulub iga riigi peamiste ülesannete hulka ja need on liikmesriikides ajalooliste ja kultuuritraditsioonide tõttu suuresti erinevalt püstitatud, siis on riigi õigus selles valdkonnas järelevalvet ja rahastamist korraldada olemusliku tähtsusega. Põhiseaduse artiklis 7 on kehtestatud hariduse aluspõhimõtted, mille hulka kuulub ka liidumaade ainupädevus. See säte, mis kehtestab erakoole puudutava siduva raamistiku, tagab õiguse selliseid koole asutada ja seeläbi võimaldab ka dualistliku haridussüsteemi toimimist, mis annab valikuvabaduse.

52 Nimetatud valitsus leiab, et kuna Saksa riik ei saa kuidagi mõjutada Cademuir Schooli tegevuse korraldamist ega eelkõige õppekavasid, siis ei saa tal olla kohustust toetada selle kooli tegevust oma saadaolevatest maksutuludest loobumiseга.

53 Teiseks rõhutab Saksamaa valitsus, et keeldumine asjaomase maksusoodustuse laiendamisest teises liikmesriigis asuvatele erakoolidele tasutud koolituskuludele on õigustatud asjaoluga, et EStG § 10 lõike 1 punktis 9 osutatud Saksa koolid ja teises liikmesriigis asuvad erakoolid nagu Cademuir School ei ole objektiivselt sarnases olukorras.

54 Selle valitsuse sõnul kehtestab EStG § 10 lõike 1 punkt 9 kaudse riigiabi teatavatele erakoolidele, kellele on esitatud erilisi nõudmisi. See puudutab riiklikku koolitusluba omavaid asendavaid erakoole, liidumaa seadusega lubatud koole ja liidumaa seadusega tunnustatud täiendavaid üldhariduskooli.

55 Vastutasuks koolitusluba omavatele asendavatele koolidele põhiseaduse artikli 7 lõikega 4 seatud kõrgete kvaliteedi- ja rahastamisnõuete eest näeb Saksa konstitutsiooniõigus ette sellele vastava riikliku rahastamiskohustuse. Saksamaa valitsuse väitel on riigil teatav kaalutlusruum, kui ta osutatud sätet rakendades täidab oma kohustust abistada asendavaid erakoole. Seda abi antakse suures osas otsetoetustena. Erakoolid saavad ligikaudu 80% summadest, mida makstakse sarnastele avalikele koolidele. EStG § 10 lõike 1 punkt 9 täpsustab põhiseaduslikku abi andmise kohustust ja toetab koolitusluba omavaid koole kaudselt koolituskuludega seotud maksusoodustuste andmise teel.

56 Sama kehtib liidumaa seaduse alusel lubatud koolide või liidumaa seadusega tunnustatud täiendavate üldhariduskoolide kohta. Saksamaa valitsuse selgituse kohaselt ei laiene neile koolidele põhiseaduses sätestatud erinõuded ja seega ka põhiseaduslik kohustus neid rahastada. Liidumaa luba või tunnustus asetavad need koolid siiski faktiliselt samasugusesse õiguslikku seisukorda, milles on koolitusloaga koolid. Selle loa või tunnustamisega kaasnevate nõudmiste tõttu on riigil kohustus abistada ka neid koole, kuigi see kohustus tuleneb vaid lihtseadusest.

57 Saksamaa valitsuse hinnangul puudub Cademuir Schooli puhul seos riigi esitatud nõudmiste ja sellele vastava riikliku toetuse vahel. Sellisele õppeasutusele ei laiene nimelt kohustus hoiduda õppijate valimisest nende vanemate jõukuse järgi, mille tulemusena ei ole tasutud koolituskulud paratamatult piisavad tehtud kulutuste katmiseks. Seega langeb ära määrava tähtsusega osa EStG § 10 lõike 1 punktis 9 osutatud koolidele esitatud nõudmistest, mille tõttu neile riikliku abi andmine on põhjendatud.

58 Lõpetuseks väidab nimetatud valitsus, et maksusoodustuse laiendamine Cademuir Schoolile tasutud koolituskuludele on mitte ainult vastuolus põhiseaduse artikli 7 lõike 4 kolmandas lauses sätestatud nõudega hoiduda õppijate valimisest nende vanemate jõukuse järgi, vaid võib veel kaasa tuua EStG § 10 lõike 1 punktis 9 sätestatud maksude vähendamise kogusumma ilmse suurenemise.

59 EStG § 10 lõike 1 punktis 9 osutatud erakoolide koolituskulud on kinnitatud madalal tasemel, et hoiduda õppijate valimisest nende vanemate jõukuse järgi, mistõttu jääb tagasihoidlikuks ka neile koolidele riigi poolt kaudselt antava abi kogusumma, mis tuleneb õppijate vanemate tasutud erikulude mahaarvamisest. Teisiti on aga sellise kooli puhul nagu Cademuir School, mille koolituskulud on märgatavalt suuremad eelnimetatud koolides nõutavatest koolituskuludest.

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

vajalikuks.

61 Komisjoni hinnangul rikub põhikohtuasjas asjassepuutuv õigusnorm teenuste osutamise vabadust. Tema arvates ei kehtesta EStG § 10 lõike 1 punkt 9 objektiivseid kriteeriume, mille alusel saaks määratleda, milliseid Saksa ja välismaiste koolide nõutavaid koolituskulusid võib maha arvata. Selle sätte kohaselt sõltub mahaarvamine ainult asjaolust, kas asjassepuutuval erakoolil on Saksamaa koolitusluba või on ta seal tunnustatud, mistõttu määrava tähtsusega tingimuseks mahaarvamise puhul osutub asjaolu, et asjassepuutuv erakool asuks selle liikmesriigi territooriumil. Kõikidele teistes liikmesriikides asuvatele erakoolidele tasutud koolituskulude maksustamisel on mahaarvamise õigus automaatselt välistatud, sõltumata summa suurusest. Kuna mitte ükski nendest erakoolidest ei saa vastata EStG § 10 lõike 1 punktis 9 kehtestatud tingimustele, siis ei saa nende koolide vahel teha vahet selle järgi, kas nad teoreetiliselt on või ei ole sarnased Saksa koolidega.

62 Komisjoni sõnul asetab EStG § 10 lõike 1 punktis 9 sätestatud kord ebasoodsamasse olukorda koolid, mida rahastatakse eranditult nende nõutavatest koolituskuludest ja muust majandustegevusest ning kes seega vaieldamatult osutavad teenuseid tasu eest. Neile osaks saav diskrimineerimine kujutabki endast vähemalt ühte EÜ artikliga 49 tagatud teenuste osutamise vabaduse piirangut.

63 Komisjoni hinnangul ei ole põhjust, mis võiks õigustada EÜ artikli 49 sellist rikkumist, seda enam, et Saksamaa Liitvabariigil on ühenduse õiguse kohaselt voli piirata koolituskulude mahaarvamist teatud liiki koolide või teatud piirsumma järgi, sellel ainsal tingimusel, et mahaarvamine põhineks objektiivsetel kriteeriumidel ega sõltuks kooli asukohast. Ta leiab, et kõnesolev rikkumine on sedavõrd raskem, et liikmesriikide keelte levitamine ja õppijate liikuvuse ergutamine on EÜ artikli 149 lõike 2 esimeses ja teises taandes ühenduse eesmärkide hulgas sõnaselgelt esitatud.

– Euroopa Kohtu vastus

64 Liikmesriigi sellised maksuõigusnormid nagu EStG § 10 lõike 1 punkt 9 lubavad maksu vähendada tingimusel, et koolituskulud on tasutud sellelt riigilt koolitusloa saanud või asjaomase liidumaa seaduse alusel lubatud või tunnustatud erakoolidele, mis juba eeldabki, et need koolid asuvad selles liikmesriigis.

65 Nende õigusnormidega on üldreeglina välistud Saksamaa maksukohustuslaste võimalus arvata oma maksustatavast tulust maha osa koolituskuludest, mis on seotud nende laste käimisega teises liikmesriigis asuvas erakoolis, samas kui see võimalus on olemas teatavatele Saksa erakoolidele tasutud koolituskulude puhul. Need õigusnormid toovad seega maksumaksjatele kaasa suurema maksukoorma, kui nende lapsed õpivad nagu abielupaar Schwarzi lapsed mõnes teises liikmesriigis asuvas erakoolis, mitte oma riigi territooriumil asuvas erakoolis.

66 Sellised õigusnormid nagu EStG § 10 lõike 1 punkt 9 pärsivad Saksamaal elavate maksumaksjate huvi panna oma lapsi teises liikmesriigis asuvatesse koolidesse. Samuti piirab see norm teistes liikmesriikides asuvate eraõppeasutuste koolituspakkumisi, mis on mõeldud Saksamaal elavate maksumaksjate lastele.

67 Sellised õigusnormid piiravad EÜ artikliga 49 tagatud teenuste osutamise vabadust. Nimetatud artikliga 49 lähevad vastuollu kõik siseriiklikud õigusnormid, mille rakendamise tagajärjel muutub teenuste osutamine liikmesriikide vahel raskemaks kui teenuste osutamine ainult ühe liikmesriigi siseselt (vt eelkõige 28. aprilli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-118/96: Safir, EKL 1998, lk I-1897, punkt 23; eespool viidatud kohtuotsus Smits ja Peerbooms, punkt 61; eespool

viidatud kohtuotsus Danner, punkt 29; 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-334/02: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2004, lk I-2229, punkt 23; eespool viidatud kohtuotsus Watts, punkt 94, ja 19. aprilli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-444/05: Stamatelaki, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 25).

68 Saksamaa valitsuse väitel on teenuste osutamise vabaduse võimalik piirang õigustatud esiteks asjaoluga, et teenuste osutamise vabaduse põhimõttest ei saa tuleneda kohustust laiendada ühe liikmesriigi haridussüsteemi kuuluvatele teatud koolidele mõeldud maksualast sooduskohtlemist teisest liikmesriigist sõltuvatele koolidele.

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

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

71 Lisaks on piisav, kui nentida seoses Saksamaa valitsuse argumendiga, mille kohaselt liikmesriiki ei saa kohustada toetama teise liikmesriigi haridussüsteemi kuuluvaid koole, et EStG § 10 lõike 1 punkt 9 ei näe ette Saksa riigi otseste toetuste andmist asjaomastele koolidele, vaid maksusoodustuse andmist vanematele oma laste eest tasutud koolituskulude puhul.

72 Seoses nimetatud valitsuse argumendiga, mille kohaselt keeldumine EStG § 10 lõike 1 punktis 9 sätestatud maksusoodustuse laiendamisest teises liikmesriigis asuvatele erakoolidele tasutud koolituskuludele on õigustatud asjaoluga, et selles paragrahvis osutatud Saksa koolid ja teises liikmesriigis asuvad sellised erakoolid nagu Cademuir School ei ole objektiivselt sarnases olukorras, tuleb toonitada, et nimetatud paragrahv lubab osa koolituskulusid maha arvata tingimusel, et asjaomasel erakoolil on Saksamaal koolitusluba, ta on lubatud või tunnustatud, ega kehtesta objektiivset kriteeriumi, mille alusel saaks määratleda, milliseid Saksa koolide nõutavaid koolituskulusid võib maha arvata.

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

74 Põhikohtuasjas asjassepuutuvate siseriiklike õigusnormidega kehtestatud teenuste osutamise vabaduse piirangu õigustamiseks väidab Saksamaa valitsus eespool viidatud Bidari kohtuotsusele tuginedes ühtlasi, et liikmesriigil on legitiimne õigus siduda toetuse või maksusoodustuse andmine kriteeriumidega, mis võimaldavad ära hoida nende toetuste või soodustuste vähenemist allapoole taset, mida liikmesriik peab vajalikuks.

75 Nimetatud valitsus leiab, et argumendid, mis on esitatud selles õppijatele toimetulekukulude

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

76 Sellise argumendiga ei saa alljärgnevatel põhjustel siiski nõustuda.

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

78 Teiseks, Saksamaa valitsuse argumendi osas, et igal liikmesriigil on õigus jälgida, et koolituskuludega seotud abi andmine ei muutuks ebamõistlikult suureks koormaks, mille tagajärjed mõjutavad üldisel tasandil abi, mida see riik saab anda, ilmneb selle valitsuse esitatud andmetest, et ülemäärane rahaline koorem, mida maksu vähendamise laiendamine teatavatele teises liikmesriigis asuvatele koolidele tasutud koolituskuludele tema sõnul tähendaks, tooks kaasa selle, et neile koolidele kaudselt antud abi summa oleks palju suurem kui see, mida saavad Saksamaal koolitusloa saanud, lubatud või tunnustatud õppeasutused, kuna teises liikmesriigis asuvad koolid peavad oma tegevust ise rahastama, nõudes suuri koolituskulusid.

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

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

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

82 Eelnevatest kaalutlustest lähtudes tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtule vastata, et kui ühe liikmesriigi maksumaksjad panevad oma lapsed teises liikmesriigis asuvasse kooli, mida rahastatakse peamiselt eravahenditest, siis tuleb EÜ artiklit 49 tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette maksumaksja võimaluse võtta teatavatele oma riigi territooriumil asuvatele erakoolidele tasutud koolituskulud arvesse erikuludena, mis annavad õiguse tulumaksu vähendamisele, kuid üldreeglina välistavad selle võimaluse teises liikmesriigis asuvale erakoolile tasutud koolituskulude puhul.

Liidu kodanike vaba liikumise piirangu esinemine

83 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktidest 35 ja 47, tuleb selles osas, milles eelotsusetaotluse esitanud kohus võib leida, et EÜ artikkel 49 ei ole põhikohtuasja asjaoludel kohaldatav, kontrollida selliseid õigusnorme nagu need, mis on põhikohtuasjas asjassepuutuvad, EÜ artiklist 18 lähtudes.

– Euroopa Kohtule esitatud märkused

84 Saksamaa valitsuse sõnul ei ole sellised õigusnormid nagu EStG § 10 lõike 1 punkt 9 vastuolus EÜ artikliga 18.

85 Komisjon väidab juhuks, kui Euroopa Kohus asub seisukohale, et EÜ artikkel 49 ei ole kohaldatav, et nende õigusnormidega rikutakse põhikohtuasja hagejate õigusi, mis tulenevad EÜ artikli 12 esimesest lõigust ja EÜ artikli 18 lõikest 1 nende koostoimes.

– Euroopa Kohtu vastus

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

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

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

89 Need võimalused ei pääseks täielikult mõjule, kui takistused, mis liikmesriigi kodaniku päritoluriigi õigusnormid on seadnud tema elamisele vastuvõtvas liikmesriigis ja mis karistavad teda selle eest, et ta on neid võimalusi kasutanud, võiksid liikmesriigi kodanikku sundida nende võimaluste kasutamisest loobuma (vt selle kohta 7. juuli 1992. aasta otsus kohtuasjas C-370/90: Singh, EKL 1992, lk I-4265, punkt 23; eespool viidatud kohtuotsused D'Hoop, punkt 31, ja Pusa, punkt 19, samuti 18. juuli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-406/04: De Cuyper, EKL 2006, lk I-6947, punkt 39).

90 Abielupaar Schwarzi lapsed on teises liikmesriigis asuvas õppeasutuses õppides kasutanud oma õigust vabalt liikuda. Nagu selgub 19. oktoobri 2004. aasta otsusest kohtuasjas C-200/02: Zhu ja Chen (EKL 2004, lk I-9925, punkt 20), võib ka väike laps tugineda ühenduse õigusega tagatud õigustele vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil.

91 Selliste siseriiklike õigusnormide alusel nagu need, mis on põhikohtuasjas asjassepuutuvad, koheldakse erinevalt maksumaksjaid, kes on Saksamaal tulumaksukohustuslased ja kes on pannud oma lapsed Saksamaal asuvasse kooli, ning neid, kes on saatnud oma lapsed õppima teises liikmesriigis asuvasse kooli.

92 Kuna põhikohtuasjas asjassepuutuvad siseriiklikud õigusnormid lubavad koolituskulude puhul ette nähtud maksu vähendada tingimusel, et need kulud on tasutud Saksamaal asuvale teatud tingimustele vastavale erakoolile ega luba nimetatud vähendamist selles liikmesriigis tulumaksukohustust kandvatel maksumaksjatel põhjendusel, et nad on saatnud oma lapsed kooliharidust omandama teises liikmesriigis asuvasse kooli, siis panevad need õigusnormid mõnede oma riigi kodanike lapsed ebasoodsamasse olukorda ainuüksi põhjusel, et nad on kasutanud oma liikumisvabadust, minnes koolihariduse saamiseks teise liikmesriiki.

93 Siseriiklik õigusnorm, mis seab teatavad oma riigi kodanikud ebasoodsamasse olukorda ainuüksi asjaolu tõttu, et nad on kasutanud oma õigust vabadust liikuda ja elada teises liikmesriigis, piirab EÜ artikli 18 lõikega 1 kõigile liidu kodanikele tagatud vabadusi (eespool viidatud kohtuotsus De Cuyper, punkt 39, samuti 26. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-192/05: Tas-Hagen ja Tas, EKL 2006, lk I-10451, punkt 31).

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

95 Tuleb osutada, et Saksamaa valitsus püüdis teenuste osutamise vabaduse võimalikku piirangut õigustada käesoleva kohtuotsuse punktides 58–60 esitatud argumentidega ja tuginedes analüüsile, mille põhjal Euroopa Kohus eespool viidatud Bidari kohtuotsuses tõlgendas EÜ artiklit 18.

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

97 Isegi kui eeldada, et samasugust mõttekäiku tuleb järgida sellises olukorras nagu põhikohtuasjas koolituskuludega seotud maksusoodustuse puhul, on sellised õigusnormid nagu EStG § 10 lõike 1 punkt 9 siiski igal juhul ebaproportsionaalsed taotletavate eesmärkide suhtes samadel põhjustel, mida on selgitatud käesoleva kohtuotsuse punktis 81, käsitledes nende õigusnormide vastavust teenuste osutamise vabaduse põhimõttele.

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

99 Seega tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtule vastata, et kui liikmesriigi maksumaksjad saavad oma lapsed õppima teises liikmesriigis asuvasse kooli, mille teenustele ei laiene EÜ

artikkel 49, siis on liikmesriigi sellised õigusnormid, mis näevad ette maksumaksja võimaluse võtta teatavatele oma riigi territooriumil asuvatele erakoolidele tasutud koolituskulud arvesse erikuludena, mis annavad õiguse tulumaksu vähendamisele, kuid üldreeglina välistavad selle võimaluse teises liikmesriigis asuvale koolile tasutud koolituskulude puhul, vastuolus EÜ artikliga 18.

Kohtukulud

100 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

- 1. Kui ühe liikmesriigi maksumaksjad panevad oma lapsed teises liikmesriigis asuvasse kooli, mida rahastatakse peamiselt eravahenditest, siis tuleb EÜ artiklit 49 tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette maksumaksja võimaluse võtta teatavatele oma riigi territooriumil asuvatele erakoolidele tasutud koolituskulud arvesse erikuludena, mis annavad õiguse tulumaksu vähendamisele, kuid üldreeglina välistavad selle võimaluse teises liikmesriigis asuvale erakoolile tasutud koolituskulude puhul.**
- 2. Kui liikmesriigi maksumaksjad saadavad oma lapsed õppima teises liikmesriigis asuvasse kooli, mille teenustele ei laiene EÜ artikkel 49, siis on liikmesriigi sellised õigusnormid, mis näevad ette maksumaksja võimaluse võtta teatavatele oma riigi territooriumil asuvatele erakoolidele tasutud koolituskulud arvesse erikuludena, mis annavad õiguse tulumaksu vähendamisele, kuid üldreeglina välistavad selle võimaluse teises liikmesriigis asuvale koolile tasutud koolituskulude puhul, vastuolus EÜ artikliga 18.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.