

Cauza C-76/05

Herbert Schwarz

și

Marga Gootjes-Schwarz

împotriva

Finanzamt Bergisch Gladbach

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Finanzgericht Köln)

„Articolul 8a din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 18 CE) — Cetățenie europeană — Articolul 59 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 49 CE) — Libera prestare a serviciilor — Legislație în materie de impozit pe venit — Cheltuieli de încalzire — Drept de deducere limitat la cheltuielile de încalzire plătite unor instituții private naționale”

Sumarul hotărârii

1. *Libera prestare a serviciilor – Servicii – Noțiune*

(art. 50 CE)

2. *Libera prestare a serviciilor – Restricții – Legislație fiscală*

(art. 49 CE)

3. *Cetățenia Uniunii Europene – Dreptul de liberă circulație și de ședere pe teritoriul statelor membre – Legislație fiscală*

(art. 18 CE)

1. Cursurile organizate de instituții care fac parte dintr-un sistem de învățământ public și care sunt finanțate în întregime sau în mare parte din fonduri publice sunt excluse din noțiunea de servicii, în sensul articolului 50 CE. Într-adevăr, prin stabilirea și menținerea unui astfel de sistem de învățământ public, finanțat în general din bugetul public, iar nu de elevi sau de părinții acestora, statul nu intenționează să se angajeze în activități remunerate, ci își îndeplinește misiunea în domeniile social, cultural și educativ față de populație.

În schimb, organizarea unor cursuri de către instituții de învățământ finanțate în cea mai mare parte din fonduri private, în special de către studenți și de către părinții acestora, constituie servicii în sensul articolului 50 CE, scopul urmrit de aceste instituții constând, într-adevăr, în oferirea unui serviciu în schimbul unei remunerații. În această privință, nu este necesar ca această finanțare privată să fie asigurată, în principal, de către elevi sau de către părinții acestora. Într-adevăr, articolul 50 CE nu impune ca serviciul să fie plătit de beneficiarii acestuia.

(a se vedea punctele 39-41)

2. În cazul în care contribuabilii dintr-un stat membru își încalzează copiii într-o școală situată într-un alt stat membru și a cărei finanțare este asigurată în cea mai mare parte din

fonduri private, articolul 49 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care prevede posibilitatea contribuabililor de a invoca, cu titlu de cheltuieli speciale care dau dreptul la o reducere a impozitului pe venit, plata cheltuielilor de încalzire către anumite școli private stabilite pe teritoriul național, dar exclude, în general, această posibilitate cu privire la cheltuielile de încalzire plătite unei școli private stabilite într-un alt stat membru.

O astfel de reglementare creează un obstacol în calea liberei prestări a serviciilor, garantată prin articolul 49 CE, prin faptul că are drept efect descurajarea contribuabililor care au reședința în statul membru respectiv și îi încalzește copiii în școli situate într-un alt stat membru. Pe de altă parte, aceasta împiedică și oferta de educație care provine de la instituții de învățământ private stabilite în alte state membre, destinate copiilor contribuabililor care au reședința în primul stat membru.

Refuzul de acordare a reducerii fiscale în cauză pentru cheltuielile de încalzire plătite unor școli stabilite într-un alt stat membru nu ar putea fi justificat de obiectivul de a asigura acoperirea cheltuielilor de funcționare ale școlilor private fiindcă aceasta s-ar determina o sarcină nerezonabilă pentru stat, din moment ce acest obiectiv ar putea fi atins prin mijloace mai puțin constrângătoare. Într-adevăr, pentru a evita o sarcină financiară excesivă, un stat membru este îndreptățit să limiteze cuantumul deductibil pentru cheltuielile de încalzire la o sumă determinată, corespunzătoare reducerii fiscale acordate de către acest stat, ținând cont de anumite valori care îi sunt proprii, pentru frecvența școlilor situate pe teritoriul acestuia, fapt ce ar constitui un mijloc mai puțin constrângător decât refuzul acordării reducerii fiscale în cauză. În orice caz, ar apărea drept disproporționat excluderea totală de la reducerea fiscală a cheltuielilor de încalzire plătite unor școli stabilite într-un alt stat membru, independent de aspectul dacă aceste școli îndeplinesc criteriile obiective stabilite pe baza principiilor proprii fiecărui stat membru și care permit să se determine ce tipuri de cheltuieli de încalzire dau dreptul la reducerea fiscală menționată.

(a se vedea punctele 66, 67 și 79-82 și dispozitiv 1)

3. În cazul în care contribuabilii dintr-un stat membru și trimit copiii să urmeze o formă de încalzire într-o școală stabilită într-un alt stat membru, ale cărei prestații nu intră în sfera de aplicare a articolului 49 CE, articolul 18 CE se opune unei reglementări a unui stat membru care prevede posibilitatea contribuabililor de a invoca, cu titlu de cheltuieli speciale care dau dreptul la o reducere a impozitului pe venit, plata cheltuielilor de încalzire către anumite școli stabilite pe teritoriul național, dar exclude, în general, această posibilitate cu privire la cheltuielile de încalzire plătite unei școli stabilite într-un alt stat membru.

O astfel de reglementare are drept efect dezavantajarea în mod nejustificat a acestor copii față de cei care nu și-au exercitat libertatea de circulație, deplasându-se pentru a fi încalziți într-o școală stabilită într-un alt stat membru, și aduce atingere drepturilor care le sunt conferite prin articolul 18 alineatul (1) CE.

(a se vedea punctele 98 și 99 și dispozitiv 2)

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

11 septembrie 2007(*)

„Articolul 8a din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 18 CE) – Cetățenie europeană – Articolul 59 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 49 CE) – Libera prestare a serviciilor – Legislație în materie de impozit pe venit – Cheltuieli de încalzire – Drept de deducere limitat la cheltuielile de încalzire plătite unor instituții private naționale”

În cauza C-76/05,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Finanzgericht Köln (Germania) prin Decizia din 27 ianuarie 2005, primită la Curte la 16 februarie 2005, în procedura

Herbert Schwarz,

Marga Gootjes-Schwarz

împotriva

Finanzamt Bergisch Gladbach,

Curtea (Marea Cameră),

compus din domnul V. Skouris, președinte, domnii P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (raportor) și K. Lenaerts, președinți de cameră, domnul J. N. Cunha Rodrigues, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešić și J. Malenovský, judecători,

avocat general: doamna C. Stix-Hackl,

grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 2 mai 2006,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul Schwarz și doamna Gootjes-Schwarz, de W. Meilicke, Rechtsanwalt;
- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și U. Forsthoff, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii K. Gross și R. Lyal, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 21 septembrie 2006,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 8a alineatul (1) și a articolelor 48, 52 și 59 din Tratatul CE [devenite, după modificare, articolul 18 alineatul (1) CE și articolele 39 CE, 43 CE și 49 CE].

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Schwarz și doamna

Gootjes-Schwarz (denumiți în continuare „soții Schwarz”), resortisanți germani cu reședința în Germania, pe de o parte, și Finanzamt Bergisch Gladbach (denumit în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, referitor la refuzul acestuia din urmă de a le acorda o reducere din impozit pentru cheltuielile de școlarizare plătite pentru copiii acestora care frecventează școli stabilite în alte state membre, legislația națională în materie de impozit pe venit rezervând acordarea acestei reduceri contribuabililor care au plătit cheltuielile de școlarizare către anumite școli private germane.

Cadrul juridic național

3 Articolul 7 alineatul (4) din Legea fundamentală a Republicii Federale Germania din 23 mai 1949 (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, denumit în continuare „Legea fundamentală”) prevede:

„(4) Dreptul de a înființa școli private este garantat. Școlile private alternative școlilor publice trebuie să fie aprobate de stat și sunt supuse legilor landurilor. Aprobarea trebuie să fie acordată atunci când școlile private nu au un nivel inferior față de școlile publice în ceea ce privește programele, dotările și pregătirea științifică a personalului didactic și nici nu favorizează o selectare a elevilor în funcție de averea părinților. Aprobarea trebuie să fie refuzată în cazul în care situația economică și juridică a personalului didactic nu este suficient garantată.”

4 Articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din Legea privind impozitul pe venit, în versiunea sa aplicabilă la data situației de fapt din acțiunea principală (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1997 I, p. 821, denumit în continuare „EStG”), prevede:

„Sunt cheltuieli speciale [«Sonderausgaben»] [care dau dreptul la o deducere din impozitul pe venit] următoarele cheltuieli, cu condiția să nu fie nici cheltuieli de exploatare, nici cheltuieli profesionale:

1. [...]

9. 30 % din suma achitată de către contribuabil pentru frecventarea de către un copil, pentru care acesta beneficiază de o reducere acordată pentru copil aflat în întreținere sau de alocații familiale, a unei școli alternative aprobate de către stat sau autorizate potrivit dreptului landului, în conformitate cu articolul 7 alineatul (4) din [L]egea fundamentală, sau a unei școli complementare de învățământ general recunoscute potrivit dreptului landului, cu excepția cheltuielilor de cazare, de supraveghere și de masă.”

5 De altfel, conform articolului 33 alineatul 1 din EStG, contribuabilul poate să beneficieze, la cerere, de o reducere a impozitului pe venit dacă este obligat să suporte cheltuieli mai importante decât cele ce revin mării majorității a contribuabililor care dispun de venituri echivalente și care au o situație financiară și familială echivalentă.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

6 La data situației de fapt din acțiunea principală, soții Schwarz locuiau în Germania și erau supuși acolo împreună impozitului pe venit. În opinia persoanelor interesate, cei trei copii ai acestora necesită o educație școlară adecvată. Pentru acest motiv, aceștia și-au înscris pe doi dintre copii, născuți în 1981 și în 1986, la o școală stabilită în Scoția și specializată în educarea copiilor supradotați, Cademuir International School (denumit în continuare „Cademuir School”), la care au plătit cheltuielile de școlarizare în cursul anilor 1998 și 1999.

7 Întrucât, într-o primă fază, soții Schwarz nu au prezentat declarații fiscale aferente anilor respectivi, autoritățile competente au stabilit în mod forfetar baza de impozitare a acestora.

Ace?tia au introdus o reclama?ie în fa?a Finanzamt împotriva deciziilor de impunere forfetar? care le?au fost adresate.

8 În declara?iile de venit prezentate în cadrul acestei reclama?ii, so?ii Schwarz au indicat, în principal, drept cheltuieli excep?ionale, în temeiul articolului 33 alineatul 1 din EStG, diverse sume corespunz?toare, pentru anii 1998 ?i 1999, cheltuielilor de ?colarizare pl?tite ?colilor private frecventate de copiii acestora, precum ?i cheltuielilor pentru spitalizarea unuia dintre ace?tia.

9 Instan?a de trimitere indic? faptul c? so?ii Schwarz nu au precizat care parte din aceste sume a fost consacrat? cheltuielilor de ?colarizare, independent de cheltuielile de cazare, de supraveghere sau de mas?, dar au precizat c? aceast? parte se ridic? la cel pu?in 10 000 DEM pe an.

10 În cadrul procedurii de reclama?ie, Finanzamt a emis la 13 septembrie 2001 decizii de impunere modificate în care acesta a luat în considerare baza de impozitare declarat? de so?ii Schwarz, cu excep?ia cheltuielilor excep?ionale pe care ace?tia le invocaser?. Întrucât persoanele interesate ?i?au men?inut contesta?ia, Finanzamt a respins?o ca neîntemeiat? prin Decizia din 6 decembrie 2001. Împotriva acestei din urm? decizii so?ii Schwarz au introdus o ac?iune în fa?a Finanzgericht Köln.

11 Prin ac?iunea lor, so?ii Schwarz solicit?, în principal, efectuarea unei reduceri a impozitului pe venit la care au fost supu?i pentru anii 1998 ?i 1999, luând în considerare cheltuielile excep?ionale pe care ace?tia le?au efectuat în temeiul articolului 33 alineatul 1 din EStG. În subsidiar, ace?tia solicit? acordarea unei reduceri cu titlu de cheltuieli speciale, în temeiul articolului 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG.

12 Instan?a de trimitere respinge, în primul rând, cererea de luare în considerare a sumelor pe care so?ii Schwarz le?au invocat drept cheltuieli excep?ionale în temeiul articolului 33 alineatul 1 din EStG.

13 Aceast? instan?? precizeaz?, în continuare, c? articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG nu se aplic? decât în cazul frecvent?rii anumitor ?coli stabilite pe teritoriul german ?i c?, în consecin??, cheltuielile de ?colarizare pl?tite unor ?coli situate într?un alt stat membru nu pot fi luate în considerare cu titlu de cheltuieli speciale care dau dreptul la beneficiul unei reduceri de impozit. Aceasta î?i exprim? anumite dubii cu privire la compatibilitatea cu dreptul comunitar a limit?rii reducerii prev?zute la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG la cheltuielile achitate în anumite ?coli stabilite în Germania.

14 În acest context, Finanzgericht Köln a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Este contrar articolului 8a [...] (libera circula?ie [a cet??enilor Uniunii]), articolului 48 [...] (libera circula?ie a lucr?torilor salaria?i), articolului 52 [...] (libertatea de stabilire) ?i articolului 59 [din Tratatul CE] [...] (libera prestare a serviciilor) faptul ca un contribuabil s? poat? invoca, cu titlu de cheltuieli speciale care dau dreptul la o reducere a impozitului pe venit, plata de cheltuieli de ?colarizare c?tre anumite ?coli germane, conform articolului 10 alineatul 1 punctul 9 din [EStG], în versiunea aplicabil? pentru anii 1998 ?i 1999, dar nu plata de cheltuieli de ?colarizare unor ?coli situate pe restul teritoriului Comunit??ii [Europene]?”

Cu privire la întrebarea preliminar?

15 Prin intermediul întreb?rii preliminare, instan?a de trimitere urm?re?te s? afle, în esen??, dac? articolul 8a alineatul (1) ?i articolele 48, 52 ?i 59 din Tratatul CE se opun reglement?rii unui

stat membru care prevede posibilitatea contribuabililor de a invoca, cu titlu de cheltuieli speciale care dau dreptul la o reducere a impozitului pe venit, plata de cheltuieli de ?colarizare c?tre anumite ?coli private stabilite pe teritoriul na?ional, dar exclude, în general, această posibilitate cu privire la cheltuieli de ?colarizare pl?tite unei ?coli private stabilite într?un alt stat membru.

16 Trebuie precizat, în prealabil, c?, în m?sura în care situa?ia de fapt aflat? la originea litigiului din ac?iunea principal? se raporteaz? la anii 1998 ?i 1999, dispozi?iile privind libera circula?ie a cet??enilor Uniunii, libertatea de stabilire, libera circula?ie a lucr?torilor ?i libera prestare a serviciilor rezult? din versiuni diferite ale Tratatului CE, în func?ie de faptul dac? situa?ia juridic? în discu?ie în ac?iunea principal? este anterioar? sau posterioar? datei de 1 mai 1999, data intr?rii în vigoare a Tratatului de la Amsterdam [articolul 8a alineatul (1) ?i articolele 48, 52 ?i 59 din Tratatul CE, în ceea ce prive?te situa?ia juridic? anterioar? datei de 1 mai 1999, articolul 18 alineatul (1) ?i articolele 39 CE, 43 CE ?i 49 CE în ceea ce prive?te situa?ia juridic? posterioar? acestei date].

17 Cu toate acestea, în m?sura în care, astfel cum a ar?tat avocatul general la punctul 16 din concluzii, con?inutul articolelor men?ionate nu a fost modificat, în esen??, prin Tratatul de la Amsterdam, dispozi?iile pertinente vor fi citate în versiunea în vigoare ulterior datei de 1 mai 1999.

Cu privire la dispozi?iile aplicabile ale Tratatului CE

Observa?iile prezentate Cur?ii

18 So?ii Schwarz au ar?tat, mai întâi, în cursul ?edin?ei c?, în ceea ce prive?te articolele 18 CE, 39 CE ?i 43 CE, ace?tia sus?in pozi?ia exprimat? de Comisia Comunit??ilor Europene în cauza în care s?a pronun?at Hot?rârea Comisia/Germania (C?318/05, Rep., p. I-6957), potrivit c?reia aceste dispozi?ii se aplic? unei reglement?ri precum cea în discu?ie în ac?iunea principal?.

19 Ace?tia sus?in, în continuare, c? principiul liberei prest?ri a serviciilor este aplicabil situa?iei care se afl? la originea litigiului din ac?iunea principal?, din moment ce, pe de o parte, ?colile private stabilite într?un alt stat membru care doresc s? î?i ofere serviciile copiilor contribuabililor germani constat? c? oferta lor de educa?ie este împiedicat? de o reglementare precum cea în discu?ie în ac?iunea principal? ?i c?, pe de alt? parte, contribuabilii germani care inten?ioneaz? s? î?i înscrie copiii într?o astfel de ?coal? privat? sunt descuraja?i de această reglementare.

20 So?ii Schwarz apreciaz? c? ?colile private stabilite într?un alt stat membru, precum Cademuir School, desf??oar? o activitate de prestator de servicii remunerat? ?i c? nu se poate exclude faptul ca ?colile germane subven?ionate în temeiul articolului 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG s? aib? calitatea de prestatori de servicii. În opinia acestora, într?adev?r, sumele pl?tite în realitate respectivelor ?coli germane de c?tre p?rin?ii care beneficiaz? de reducerea fiscal? de 30 % din cheltuielile de ?colarizare în sens strict pot fi mai mari decât cele pl?tite unei ?coli situate într?un alt stat membru, precum Cademuir School.

21 Guvernul german sus?ine, mai întâi, c? articolele 18 CE, 39 CE ?i 43 CE nu se aplic? unei situa?ii precum cea din ac?iunea principal?.

22 În continuare, acesta sus?ine c? activitatea de înv???mânt desf??urat? de Cademuir School nu intr? în sfera de aplicare a articolului 49 CE. Libera prestare a serviciilor ar presupune existen?a unei activit??i economice, astfel cum ar rezulta din termenii „presta?iile furnizate în mod obi?nuit în schimbul unei remunera?ii” prev?zute la articolul 50 CE.

23 Or, în opinia guvernului german, o ?coal? nu desf??oar? activit??i economice. Activit??ile desf??urate de institu?ii de înv???mânt nu ar fi în mod obi?nuit furnizate în schimbul unei remunera?ii ?i nu ar constitui servicii în sensul articolului 50 CE (a se vedea în acest sens

Hotărârea din 27 septembrie 1988, Humbel și Edel, 263/86, Rec., p. 5365, punctul 18).

24 În opinia acestui guvern, în cazul în care cursurile organizate de instituții de învățământ superior, care sunt finanțate în mare majoritate din fonduri private, devin servicii în sensul articolului 50 CE (Hotărârea din 7 decembrie 1993, Wirth, C-109/92, Rec., p. I-6447, punctul 17), nu se poate deduce doar din caracterul privat al Cademuir School că aceasta desfășoară o activitate economică. O astfel de concluzie nu ar putea fi dedusă nici din faptul că pârînții plătesc taxe de școlarizare. Într-adevăr, plata redevenșelor sau a cheltuielilor de școlarizare în scopul de a contribui într-o anumită măsură la cheltuielile de funcționare a sistemului educațional național nu ar avea consecințe asupra calificării activității desfășurate drept prestare de servicii (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Humbel și Edel, punctul 19, și Wirth, punctul 15). În plus, guvernul german arată că decizia de trimitere nu indică dacă Cademuir School este finanțat exclusiv sau în mare majoritate din fonduri private (de exemplu, contribuții ale părinților) sau dacă aceasta reprezintă o instituție cu scop lucrativ.

25 Asemenea guvernului german, Comisia apreciază că existența unui obstacol în calea liberei circulații a lucrătorilor prevăzute la articolul 39 CE sau în calea libertății de stabilire prevăzute la articolul 43 CE este exclusiv în acțiunea principală.

26 Comisia susține, în principal, că articolul 49 CE este aplicabil și că acesta se opune unei reglementări precum cea în discuție în acțiunea principală.

27 În această privință, în acțiunea principală ar fi aplicabil principiul liberei prestări a serviciilor a căruia „pasiv”, în cadrul creșterii beneficiarii serviciului, și anume copiii soților Schwarz, se deplasează la un prestator de servicii stabilit într-un alt stat membru, în speță, școala privată situată în acest alt stat membru.

28 În opinia Comisiei, educația și formarea tinerilor pot constitui servicii. Din Hotărârea Humbel și Eden, precum și din Hotărârea Wirth ar rezulta că elementul esențial al serviciilor de învățământ furnizate în schimbul unei remunerații este plata de către elev sau de către o altă persoană a unor redevenșe care corespund mai mult sau mai puțin costului economic al învățământului. Într-un astfel de caz, oferta serviciului de învățământ ar constitui o activitate economică.

29 În schimb, în opinia Comisiei, dacă este vorba de un învățământ public prin care statul urmărește să își îndeplinească misiunea în domeniile social, cultural și educativ și ale căror costuri sunt suportate în mare parte de acesta, nu există un serviciu furnizat în schimbul unei remunerații (a se vedea în acest sens Hotărârea Wirth, citată anterior, punctele 15 și 16). Faptul că elevul participă, dacă este cazul, la finanțarea învățământului public, plătind o taxă de înscriere, nu ar fi suficient pentru a face din acest învățământ un serviciu furnizat în schimbul unei remunerații (a se vedea în acest sens Hotărârea Humbel și Edel, citată anterior, punctul 19).

30 Comisia consideră că aplicabilitatea principiului liberei prestări a serviciilor la situații de fapt precum cele din acțiunea principală nu poate fi repusă în discuție, deoarece aprecierea caracterului oneros al serviciilor nu ar putea fi bazată exclusiv pe analiza situației școlilor private favorizate de regimul german. Dimpotrivă, în opinia acesteia, analiza ar trebui să se bazeze pe situația școlilor private stabilite într-un alt stat membru, excluse de la avantajul fiscal prevăzut la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG.

31 Or, având în vedere că, în anumite state membre, există școli private care își gestionează activitatea fără vreun ajutor din partea statului și sunt exploatate precum întreprinderi cu scop lucrativ, o reglementare a unui stat membru precum articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG, care exclude, în general, sumele plătite unor școli stabilite într-un alt stat membru de la avantajul

fiscal pe care aceasta îl prevede, ar fi de natură să împiedice oferta transfrontalieră de servicii a acestor companii private cu vocație comercială care sunt stabilite într-un alt stat membru.

32 În subsidiar, în ipoteza în care Curtea ar considera că principiul liberei prestări a serviciilor nu este aplicabil în acțiunea principală, Comisia susține că dispozițiile articolului 12 primul paragraf CE coroborate cu cele ale articolului 18 alineatul (1) CE sunt aplicabile și se opun unei astfel de reglementări.

Răspunsul Curții

33 În primul rând, în vederea stabilirii dispozițiilor din Tratatul CE aplicabile unor situații de fapt precum cele din acțiunea principală, trebuie precizat, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 25 din concluzii, că nu este necesar să se analizeze aceste fapte în lumina articolelor 39 CE și 43 CE. Într-adevăr, prin care, precum știi Schwarz, sunt supuși impozitului pe venit într-un stat membru și își trimit copiii în vederea școlarizării într-o școală privată stabilită într-un alt stat membru, fără a desfășura vreo activitate salariată sau fără a desfășura ei înșiși vreo activitate economică în acest din urmă stat membru, nu își exercită prin acest fapt dreptul de a desfășura o activitate salariată într-un alt stat membru, nici dreptul de a se stabili acolo în calitate de lucrători independenți, astfel încât articolele 39 CE și 43 CE nu se aplică la situația acestora.

34 În al doilea rând, trebuie amintit că articolul 18 CE, care prevede, în general, dreptul oricărui cetățean al Uniunii la libera circulație și la ședere pe teritoriul statelor membre, își găsește o expresie specifică în dispozițiile care garantează libera prestare a serviciilor (Hotărârea din 6 februarie 2003, Stylianakis, C-92/01, Rec., p. I-1291, punctul 18, și Hotărârea din 11 ianuarie 2007, ITC, C-208/05, Rep., p. I-181, punctul 64). Prin urmare, dacă articolul 49 CE este aplicabil în acțiunea principală, Curtea nu va trebui să se pronunțe cu privire la interpretarea articolului 18 CE (a se vedea Hotărârile citate anterior Stylianakis, punctul 20, și ITC, punctul 65).

35 În consecință, nu este necesară pronunțarea asupra articolului 18 alineatul (1) CE decât în măsura în care articolul 49 CE nu este aplicabil în acțiunea principală.

36 În această privință, trebuie amintit de la început că, deși articolul 50 al treilea paragraf CE nu menționează decât libera prestare a serviciilor activă în cadrul căreia prestatorul se deplasează la beneficiarul serviciilor, rezultat dintr-o jurisprudență consacrată că libera prestare a serviciilor include libertatea destinatarilor serviciilor de a se deplasa într-un alt stat membru în care se află prestatorul pentru a beneficia acolo de aceste servicii (a se vedea Hotărârea din 31 ianuarie 1984, Luisi și Carbone, 286/82 și 26/83, Rec., p. 377, punctele 10 și 16). În acțiunea principală sunt în discuție refuzul de a acorda o reducere fiscală pe motivul că școala privată frecventată este stabilită într-un alt stat membru și, în consecință, posibilitatea de a recurge la oferte de educație care provin de la o astfel de școală.

37 Cu toate acestea, trebuie să se examineze dacă aceste oferte de educație au drept obiect furnizarea de servicii. În acest scop, trebuie analizat dacă cursurile organizate de către o școală precum Cademuir School constituie, conform articolului 50 primul paragraf CE, „prestări furnizate în mod obișnuit în schimbul unei remunerații”.

38 Curtea a statuat deja c?, în sensul acestei din urm? dispozi?ii, caracteristica esen?ial? a remunera?iei const? în faptul c? aceasta reprezint? contrapresta?ia economic? a presta?iei în cauz? (a se vedea Hot?rârea Humbel ?i Edel, citat? anterior, punctul 17, Hot?rârea din 12 iulie 2001, Smits ?i Peerbooms, C?157/99, Rec., p. I?5473, punctul 58, Hot?rârea din 3 octombrie 2002, Danner, C?136/00, Rec., p. I?8147, punctul 26, Hot?rârea din 22 mai 2003, Freskot, C?355/00, Rec., p. I?5263, punctul 55, precum ?i Hot?rârea din 26 iunie 2003, Skandia ?i Ramstedt, C?422/01, Rec., p. I?6817, punctul 23).

39 Curtea a exclus astfel din no?iunea „servicii”, în sensul articolului 50 CE, cursurile organizate de anumite institu?ii care f?ceau parte dintr?un sistem de înv???mânt public ?i care erau finan?ate în întregime sau în mare parte din fonduri publice (a se vedea în acest sens Hot?rârile citate anterior Humbel ?i Edel, punctele 17 ?i 18, precum ?i Wirth, punctele 15 ?i 16). Curtea a precizat astfel c?, prin stabilirea ?i men?inerea unui astfel de sistem de înv???mânt public, finan?at în general din bugetul public, iar nu de elevi sau de p?rin?ii acestora, statul nu inten?iona s? se angajeze în activit??? remunerate, ci î?i îndeplinea misiunea în domeniile social, cultural ?i educativ fa?? de popula?ie.

40 În schimb, Curtea s?a pronun?at în sensul c? organizarea unor cursuri de c?tre institu?ii de înv???mânt finan?ate în cea mai mare parte din fonduri private, în special de c?tre studen?i ?i de c?tre p?rin?ii acestora, constituie servicii în sensul articolului 50 CE, scopul urm?rit de aceste institu?ii constând, într?adev?r, în oferirea unui serviciu în schimbul unei remunera?ii (Hot?rârea Wirth, citat? anterior, punctul 17).

41 Trebuie precizat, în acest context, c? nu este necesar ca aceast? finan?are privat? s? fie asigurat?, în principal, de c?tre elevi sau de c?tre p?rin?ii acestora. Într?adev?r, potrivit unei jurispruden?e constante, articolul 50 CE nu impune ca serviciul s? fie pl?tit de beneficiarii acestuia (a se vedea în special Hot?rârea din 26 aprilie 1988, Bond van Adverteerders ?i al?ii, 352/85, Rec., p. 2085, punctul 16, Hot?rârea din 11 aprilie 2000, Deliège, C?51/96 ?i C?191/97, Rec., p. I?2549, punctul 56, Hot?rârea Smits ?i Peerbooms, citat? anterior, punctul 57, precum ?i Hot?rârea Skandia ?i Ramstedt, citat? anterior, punctul 24).

42 Din indica?iile oferite de instan?a de trimitere rezult? c? doar cheltuielile de ?colarizare pl?tite de so?ii Schwarz c?tre Cademuir School pentru cei doi copii ai acestora au fost estimate la cel pu?in 10 000 DEM pe an. În opinia guvernului german, aceast? sum? ar fi net mai mare decât cea impus? de ?colile private stabilite în Germania ?i care beneficiaz? de prevederile articolului 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG.

43 Întrucât decizia de trimitere nu ofer? nicio informa?ie precis? referitoare la modalit???ile de finan?are ?i de func?ionare ale Cademuir School, în orice caz, este de competen?a judec?torului na?ional s? aprecieze dac? aceast? ?coal? este finan?at? în cea mai mare parte din fonduri private.

44 Trebuie ad?ugat c?, pentru a determina dac? articolul 49 CE este aplicabil unor situa?ii de fapt precum cele în discu?ie în ac?iunea principal?, este lipsit de relevan?? aspectul dac? ?colile stabilite în statul membru al beneficiarului presta?iei, în spe?? Republica Federal? Germania, care sunt aprobate, autorizate sau recunoscute în acest stat în sensul articolului 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG, furnizeaz? sau nu furnizeaz? servicii în sensul articolului 50 primul paragraf CE. Are importan?? numai împrejurarea c? ?coala privat? stabilit? într?un alt stat membru poate fi considerat? drept furnizor de servicii remunerate.

45 Într?adev?r, în Hot?rârea din 16 mai 2006, Watts (C?372/04, Rec., p. I?4325, punctul 90), care se refer? la servicii medicale, ce constituie prest?ri de servicii, Curtea a considerat c? articolul

49 CE se aplică situației unei paciente cu reședința în Regatul Unit, a cărei stare de sănătate necesită îngrijiri medicale și care, deplasându-se într-un alt stat membru pentru a primi acolo îngrijirile respective în schimbul unei remunerații, a solicitat ulterior serviciului național de sănătate rambursarea acestora, deși prestații de natură identică erau furnizate cu titlu gratuit de sistemul național de sănătate al Regatului Unit.

46 Curtea s-a pronunțat la punctul 91 din această hotărâre că, fiind necesar ca, în speță, să se determine dacă prestațiile de îngrijiri medicale furnizate în cadrul unui serviciu național de sănătate, precum cel în discuție în cauza în care s-a pronunțat hotărârea respectivă, constituie în sine servicii în sensul dispozițiilor Tratatului CE referitoare la libera prestare a serviciilor, trebuie să se considere că o situație precum cea aflată la originea litigiului din acțiunea principală, în care o persoană a cărei stare de sănătate necesită îngrijiri medicale se deplasează într-un alt stat membru unde primește îngrijirile respective în schimbul unei remunerații, intră în domeniul de aplicare al dispozițiilor menționate.

47 Rezultă de aici că articolul 49 CE este aplicabil unor situații de fapt precum cele din acțiunea principală atunci când contribuabilii unui anumit stat membru își încolăzesc copiii într-o școală privată stabilită într-un alt stat membru, care poate fi considerată drept furnizor de servicii remunerate, cu alte cuvinte, care este finanțat în cea mai mare parte din fonduri private, aspect ce trebuie verificat de către instanța națională.

Cu privire la existența unui obstacol în calea liberei prestări a serviciilor

– Observațiile prezentate Curții

48 În opinia soților Schwarz, o reglementare precum cea în discuție în acțiunea principală este contrară articolului 49 CE și nu este justificată.

49 Guvernul german apreciază că un eventual obstacol în calea liberei prestări a serviciilor este justificat în speță.

50 În primul rând, acesta susține că din articolul 49 CE nu decurge o obligație a unui stat membru de a susține, printr-un avantaj fiscal acordat pentru cheltuielile de încolăzire, instituții școlare care aparțin sistemului educațional al altui stat membru. Dacă Republica Federală Germania trebuia să permită deductibilitatea cheltuielilor de încolăzire plătite unor instituții situate în afara teritoriului său, acest fapt ar avea drept consecință acordarea în mod indirect acestora din urmă a acelorași ajutoare precum cele acordate școlilor private germane, fapt care ar fi contrar repartizării competențelor prevăzute în Tratatul CE. Articolul 149 CE prevede, într-adevăr, că în domeniul educației Comunitatea își exercită competența respectând pe deplin responsabilitatea statelor membre față de conținutul învățământului și de organizarea sistemului educațional, precum și diversitatea lor culturală și lingvistică.

51 În această privință, guvernul german susține că, având în vedere că politica educațională face parte din responsabilitățile esențiale ale fiecărui stat membru și că structura acestora diferă mult de la un stat membru la altul, ca urmare a tradițiilor istorice și culturale, posibilitatea unui control și a unei finanțări de către stat în acest domeniu este esențială. Legea fundamentală prevede la articolul 7 principii de bază privind învățământul, care ar fi, de altfel, de competență exclusivă a landurilor. Această dispoziție, care stabilește un cadru obligatoriu privind școlile private, ar garanta dreptul de a înființa astfel de școli și ar permite prin acest fapt existența unui sistem educațional dualist care oferă o libertate de alegere.

52 În opinia guvernului respectiv, din moment ce statul german nu exercită nicio influență asupra organizării Cademuir School, în special asupra programelor școlare, acesta nu poate fi nici

obligat să subvenționeze funcționarea acestei școli, renunțând la veniturile fiscale care îi revin.

53 În al doilea rând, guvernul german susține că refuzul de a extinde avantajul fiscal în discuție în acțiunea principală la cheltuielile de școlarizare plătite unor școli private stabilite într-un alt stat membru este justificat de faptul că școlile germane la care se referă articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG și școlile private stabilite într-un alt stat membru precum Cademuir School nu sunt într-o situație obiectiv comparabilă.

54 În opinia acestui guvern, articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG instituie un ajutor de stat indirect în favoarea anumitor școli private, căroră le sunt impuse cheltuieli speciale. Este vorba de școlile private alternative aprobate de către stat, de școlile autorizate potrivit dreptului landului și de școlile complementare de învățământ general recunoscute potrivit dreptului landului.

55 În contrapartidă pentru cerințele calitative și financiare foarte ridicate care sunt impuse școlilor alternative aprobate în temeiul articolului 7 alineatul (4) din Legea fundamentală, dreptul constituțional german ar prevedea o obligație corelativă de finanțare publică. În opinia guvernului german, statul dispune de o marjă de apreciere pentru a garanta obligația sa de a ajuta școlile private alternative în aplicarea acestei dispoziții. Acest ajutor ar apărea în mare parte sub formă de subvenții directe. Școlile private ar primi astfel aproximativ 80 % din sumele plătite unei școli publice comparabile. Articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG ar concretiza această obligație constituțională de asistență și ar susține în mod indirect școlile aprobate, prin intermediul avantajelor fiscale acordate în privința cheltuielilor de școlarizare.

56 Situația este aceeași pentru școlile autorizate, potrivit dreptului landului, sau pentru școlile complementare de învățământ general recunoscute, potrivit aceluiași drept. Desigur, în opinia guvernului german, cerințele specifice impuse de Legea fundamentală nu se aplică acestor școli și din această lege nu poate fi dedusă o obligație de finanțare. Cu toate acestea, autorizarea landului sau recunoașterea de către dreptul landului ar încadra, în fapt, aceste școli la același regim juridic precum școlile aprobate. Ca urmare a cheltuielilor care ar rezulta din această autorizare sau recunoaștere, și pentru aceste școli ar exista o obligație de ajutor din partea statului, chiar dacă aceasta nu rezultă decât dintr-o simplă lege.

57 În opinia guvernului german, o legătură similară între cerințele impuse de stat, pe de o parte, și ajutorul public aferent, pe de altă parte, nu ar exista în cazul Cademuir School. O astfel de instituție nu ar fi supusă în special obligației de a evita o selecție a elevilor bazată pe averea părinților, acest fapt implicând plata de cheltuieli de școlarizare în mod necesar insuficiente pentru a acoperi costurile. Astfel, ar dispărea un element esențial al obligației aflate în sarcina școlilor la care face referire articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG, fapt ce ar justifica ajutorul pe care statul îl acordă acestora din urmă.

58 În ultimul rând, în opinia guvernului menționat, extinderea avantajului fiscal la cheltuielile de școlarizare plătite către Cademuir School ar fi nu doar contrară cerinței prevăzute la articolul 7 alineatul (4) teza a treia din Legea fundamentală, având drept scop evitarea unei selecții a studenților bazate pe averea părinților, dar ar putea avea drept rezultat și o majorare netă a cuantumului total al reducerii acordate în temeiul articolului 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG.

59 Într-adevăr, cheltuielile de școlarizare ale școlilor private vizate la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG ar fi stabilite la un nivel scăzut, în vederea evitării unei selecții a elevilor în funcție de averea părinților acestora, astfel încât cuantumul ajutorului indirect acordat de stat acestor școli, sub forma unei deductibilități a cheltuielilor speciale suportate de părinții elevilor, ar fi modest. Situația ar fi diferită în cazul unei școli precum Cademuir School, ale cărei cheltuieli de școlarizare ar fi considerabil mai ridicate decât cele impuse de școlile menționate.

60 În această privință, guvernul german amintește că, în Hotărârea din 15 martie 2005, Bidar (C-209/03, Rec., p. I-2119, punctul 56), Curtea a declarat că fiecare stat membru are dreptul să vegheze ca acordarea de ajutoare care vizează acoperirea cheltuielilor de întreținere a studenților care provin din alte state membre să nu devină o sarcină nerezonabilă care ar putea avea consecințe asupra nivelului global al ajutorului care poate fi acordat de către acest stat. În același mod, un stat membru ar trebui să fie îndreptățit să subordoneze acordarea unui avantaj fiscal unor criterii care permit evitarea faptului că acest avantaj să depășească un nivel pe care statul membru îl consideră ca fiind necesar.

61 Comisia apreciază că reglementarea în discuție în acțiunea principală încalcă libera prestare a serviciilor. În opinia acesteia, articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG nu stabilește criterii obiective ce permit să se determine ce tipuri de cheltuieli de încalzire impuse de țările germane și străine sunt deductibile. Această dispoziție nu ar subordona deductibilitatea cheltuielilor de încalzire decât cerinței de aprobare sau de recunoaștere în Germania a țării private respective, astfel încât condiția determinantă a acestei deductibilități să ar referi la faptul că țara este stabilită pe teritoriul acestui stat membru. Cheltuielile de încalzire plătite oricărui țării private situate într-un alt stat membru ar fi automat excluse de la deducerea fiscală, independent de quantumul acestora. Întrucât niciuna dintre aceste țări private nu ar putea îndeplini condițiile prevăzute la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG, nu s-ar putea stabili o distincție între aceste țări, după cum acestea sunt sau nu sunt comparabile în teorie cu țările germane.

62 În opinia Comisiei, țările defavorizate de regimul prevăzut la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG includ cel puțin țările care sunt finanțate exclusiv prin intermediul cheltuielilor de încalzire pe care acestea le impun și prin celelalte activități economice ale acestora și care, în consecință, furnizează în mod incontestabil servicii în schimbul unei remunerații. Discriminarea ale cărei victime sunt ar constitui cel puțin un obstacol în calea liberei prestări a serviciilor garantate prin articolul 49 CE.

63 Pentru Comisie nu există niciun motiv care poate justifica această încălcare a articolului 49 CE, cu atât mai mult cu cât Republica Federală Germania are libertatea, în temeiul dreptului comunitar, de a limita deductibilitatea cheltuielilor de încalzire la anumite tipuri de țări sau la anumite sume, cu singura condiție ca deductibilitatea să se bazeze pe criterii obiective și să fie independentă de locul de stabilire a țării. Aceasta apreciază că încălcarea menționată este cu atât mai gravă, cu cât răspândirea limbilor statelor membre și favorizarea mobilității studenților fac parte dintre obiectivele exprese ale Comunității, potrivit articolului 149 alineatul (2) prima și a doua liniuțe CE.

– Răspunsul Curții

64 O reglementare fiscală a unui stat membru precum cea care rezultă de la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG subordonează acordarea unei reduceri fiscale condiției ca cheltuielile de încalzire să fie plătite unor țări private aprobate de către acest stat membru, autorizate sau recunoscute de dreptul aplicabil al țării, fapt ce presupune deja ca acestea să fie stabilite în acest stat membru.

65 Această reglementare exclude, în general, posibilitatea contribuabililor supuși impozitului în Germania de a deduce din veniturile lor impozabile o parte din cheltuielile de încalzire aferente frecvenței de către copiii acestora a unei țări private situate într-un alt stat membru, în timp ce această posibilitate există în ceea ce privește cheltuielile de încalzire plătite unor țări private germane. Prin urmare, aceasta determină pentru acești contribuabili o sarcină fiscală mai importantă, din moment ce, la fel ca și soții Schwarz, aceștia și-au încalzit copiii într-o țară

privat? situat? într?un alt stat membru, iar nu într?o ?coal? privat? situat? pe teritoriul na?ional.

66 O reglementare precum cea care rezult? de la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG are drept efect descurajarea contribuabililor care au re?edin?a în Germania s? îi ?colarizeze copiii în ?coli situate într?un alt stat membru. Pe de alt? parte, aceasta împiedic? ?i oferta de educa?ie care provine de la institu?ii de înv???mânt private stabilite în alte state membre, destinate copiilor contribuabililor care au re?edin?a în Germania.

67 O astfel de reglementare creeaz? un obstacol în calea liberei prest?ri a serviciilor, garantat? prin articolul 49 CE. Într?adev?r, acest articol se opune aplic?rii oric?rei reglement?ri na?ionale al c?rei efect este de a face ca prestarea de servicii între state membre s? fie mai dificil? decât prestarea de servicii care are un caracter pur intern în cadrul unui stat membru (a se vedea în special Hot?rârea din 28 aprilie 1998, Safir, C?118/96, Rec., p. I?1897, punctul 23, Hot?rârea Smits ?i Peerbooms, citat? anterior, punctul 61, hot?rârea Danner, citat? anterior, punctul 29, Hot?rârea din 4 martie 2004, Comisia/Fran?a, C?334/02, Rec., p. I?2229, punctul 23, Hot?rârea Watts, citat? anterior, punctul 94, ?i Hot?rârea din 19 aprilie 2007, Stamatelaki, C?444/05, Rep., p. I-3185, punctul 25).

68 În opinia guvernului german, un eventual obstacol în calea liberei prest?ri a serviciilor este justificat, în primul rând, prin faptul c? din principiul liberei prest?ri a serviciilor nu ar putea decurge o obliga?ie de extindere a tratamentului fiscal privilegiat acordat anumitor ?coli care fac parte din sistemul educa?ional al unui stat membru la acelea care depind de un alt stat membru.

69 În aceast? privin??, trebuie subliniat c? articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG se refer? la tratamentul fiscal al cheltuielilor de ?colarizare. Potrivit unei jurispruden?e consacrate, de?i fiscalitatea direct? este de competen?a statelor membre, acestea din urm? trebuie totu?i s? o exercite cu respectarea dreptului comunitar (a se vedea în special Hot?rârea Danner, citat? anterior, punctul 28, Hot?rârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C?374/04, Rec., p. I?11673, punctul 36, ?i Hot?rârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C?524/04, Rep., p. I-2107, punctul 25).

70 În acela?i mod, de?i este cert c? dreptul comunitar nu aduce atingere competen?ei statelor membre în ceea ce prive?te, pe de o parte, con?inutul înv???mântului ?i organizarea sistemului educa?ional, precum ?i diversitatea lor cultural? ?i lingvistic? [articolul 149 alineatul (1) CE] ?i, pe de alt? parte, con?inutul ?i organizarea form?rii profesionale [articolul 150 alineatul (1) CE], cu toate acestea, în exercitarea acestei competen?e, statele membre trebuie s? respecte dreptul comunitar, în special dispozi?iile referitoare la libera prestare a serviciilor (a se vedea, prin analogie, Hot?rârea Watts, citat? anterior, punctele 92 ?i 147).

71 De altfel, în ceea ce prive?te argumentul guvernului german, potrivit c?ruia un stat membru nu ar putea fi obligat s? subven?ioneze ?coli care apar?in sistemului educa?ional al altui stat membru, este suficient s? se constate c? articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG nu prevede atribuirea unei subven?ii directe de c?tre statul german ?colilor vizate, ci acordarea unui avantaj fiscal p?rin?ilor în privin?a cheltuielilor de ?colarizare pl?tite pentru copiii acestora.

72 Referitor la argumentul guvernului men?ionat, potrivit c?ruia refuzul extinderii avantajului fiscal prev?zut la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG la cheltuielile de ?colarizare pl?tite ?colilor private stabilite într?un alt stat membru este justificat de faptul c? ?colile germane vizate prin acest articol ?i ?colile private stabilite într?un alt stat membru, precum Cademuir School, nu sunt într?o situa?ie obiectiv comparabil?, trebuie ar?tat c? articolul men?ionat subordoneaz? deductibilitatea unei p?r?i din cheltuielile de ?colarizare condi?iei de aprobare, de autorizare sau de recunoa?tere în Germania a ?colii private respective, f?r? a stabili un criteriu obiectiv ce permite s? se determine ce tipuri de cheltuieli de ?colarizare impuse de ?colile germane ar fi

deductibile.

73 Rezultă că orice persoană fizică privată, stabilită într-un alt stat membru decât Republica Federală Germania, este în mod automat exclusă de la avantajul fiscal din acțiunea principală, pentru singurul motiv că aceasta nu este stabilită în Germania, independent de aspectul dacă aceasta respectă sau nu respectă criteriile precum acela referitor la perceperea de cheltuieli de încalzire într-un anumit nivel ce nu permite o selecție a elevilor în funcție de averea părinților acestora.

74 Pentru a justifica obstacolul în calea liberei prestări a serviciilor pe care îl constituie reglementarea în discuție, guvernul german susține, de asemenea, referindu-se la Hotărârea Bidar, citată anterior, că un stat membru este îndreptățit să subordoneze acordarea unui ajutor sau a unui avantaj fiscal unor criterii destinate să evite ca aceste ajutoare sau aceste avantaje să depășească un nivel considerat necesar de statul membru.

75 În opinia acestui guvern, argumentele dezvoltate în hotărârea menționată privind acordarea de ajutoare care vizează acoperirea cheltuielilor de întreținere ale studenților și libera circulație a cetățenilor Uniunii trebuie să fie plasate într-un context general, în sensul că, în cazul în care fondurile publice sunt limitate, extinderea beneficiului unei reduceri fiscale ar implica în mod necesar o diminuare a cuantumului reducerilor individuale acordate particularilor pentru a ajunge la o operațiune neutră din punct de vedere fiscal. Guvernul german susține, în această privință, că din extinderea aplicării articolului 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG la plata cheltuielilor de încalzire către anumite persoane fizice situate într-un alt stat membru ar rezulta sarcini suplimentare pentru bugetul de stat.

76 Un astfel de argument nu ar putea fi totuși reținut pentru următoarele motive.

77 În primul rând, potrivit jurisprudenței constante a Curții, prevenirea unei reduceri a veniturilor fiscale nu figurează printre motivele prevăzute la articolul 46 CE coroborat cu articolul 55 CE și nici nu poate fi considerat drept un motiv imperativ de interes general.

78 În continuare, în ceea ce privește argumentul guvernului german, potrivit căruia orice stat membru ar fi liber să vegheze ca acordarea de ajutoare privind cheltuielile de încalzire să nu devină o sarcină nerezonabilă care ar putea avea consecințe asupra nivelului global al ajutorului ce poate fi acordat de către acest stat, reiese din indicațiile furnizate de acest guvern că sarcina financiară excesivă pe care ar reprezenta-o, în opinia acestuia, extinderea reducerii fiscale la cheltuielile de încalzire plătite către anumite persoane fizice situate într-un alt stat membru ar rezulta din faptul că ajutoarele acordate indirect acestor persoane fizice ar avea un anumit nivel mai ridicat decât cele plătite instituțiilor de învățământ aprobate, autorizate sau recunoscute în Germania, deoarece aceste persoane fizice stabilite într-un alt stat membru ar trebui să se autofinanțeze prin intermediul unor cheltuieli de încalzire ridicate.

79 Presupunând chiar că un raționament identic celui din Hotărârea Bidar, citată anterior, se aplică într-o situație precum cea aflată la originea litigiului din acțiunea principală, referitor la un avantaj fiscal privind cheltuieli de încalzire, trebuie subliniat în această privință, astfel cum a susținut Comisia, că obiectivul vizat prin refuzul de acordare a reducerii fiscale în cauză pentru cheltuielile de încalzire plătite unor persoane fizice stabilite într-un alt stat membru, și anume acela de a asigura acoperirea cheltuielilor de funcționare ale persoanelor fizice private fără ca aceasta să determine o sarcină nerezonabilă pentru stat, conform analizei din Hotărârea Bidar, citată anterior, ar putea fi atins prin mijloace mai puțin constrângătoare.

80 Într-adevăr, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 62 din concluzii, pentru a evita o sarcină financiară excesivă, un stat membru este îndreptățit să limiteze cuantumul deductibil pentru cheltuielile de încalzire la o sumă determinată, corespunzătoare reducerii fiscale

acordate de către acest stat, ținând cont de anumite valori care îi sunt proprii, pentru frecventarea Țolilor situate pe teritoriul acestuia, fapt ce ar constitui un mijloc mai puțin constrângător decât refuzul acordării reducerii fiscale în cauză.

81 În orice caz, ar apărea drept disproporționat excluderea totală de la reducerea fiscală prevăzută la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG a cheltuielilor de Țolarizare plătite de către contribuabilii supuși impozitului pe venit în Germania unor Țoli private stabilite într-un alt stat membru decât Republica Federală Germania. Într-adevăr, prin aceasta, sunt excluse de la reducerea fiscală în cauză cheltuielile de Țolarizare plătite de respectivii contribuabili unor Țoli stabilite într-un alt stat membru, independent de aspectul dacă aceste Țoli îndeplinesc criterii obiective stabilite pe baza principiilor proprii fiecărui stat membru și care permit să se determine ce tipuri de cheltuieli de Țolarizare dau dreptul la reducerea fiscală menționată.

82 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă instanței de trimitere că, în cazul în care contribuabilii dintr-un stat membru își Țolarizează copiii într-o Țoală situată într-un alt stat membru și a cărei finanțare este asigurată în mare majoritate din fonduri private, articolul 49 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care prevede posibilitatea contribuabililor de a invoca, cu titlu de cheltuieli speciale care dau dreptul la o reducere a impozitului pe venit, plata cheltuielilor de Țolarizare către anumite Țoli private stabilite pe teritoriul național, dar exclude, în general, această posibilitate cu privire la cheltuielile de Țolarizare plătite unei Țoli private stabilite într-un alt stat membru.

Cu privire la existența unui obstacol în calea liberei circulații a cetățenilor Uniunii

83 Astfel cum rezultă de la punctele 35 și 47 din prezenta hotărâre, în măsura în care instanța de trimitere ar putea concluziona că articolul 49 CE nu este aplicabil situației de fapt din acțiunea principală, o reglementare precum cea în discuție în acțiunea principală trebuie analizată prin raportare la articolul 18 CE.

– Observațiile prezentate Curții

84 În opinia guvernului german, articolul 18 CE nu se opune unei reglementări precum articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG.

85 Comisia susține, în ipoteza în care Curtea ar aprecia că articolul 49 CE nu este aplicabil, că această reglementare aduce atingere drepturilor conferite reclamantilor din acțiunea principală de dispozițiile articolului 12 primul paragraf CE coroborate cu cele ale articolului 18 alineatul (1) CE.

– Răspunsul Curții

86 Astfel cum rezultă din jurisprudența Curții, statutul de cetățean al Uniunii are vocație de a fi statutul fundamental al resortisanților statelor membre, ceea ce le permite acelor resortisanți care se găsesc în aceeași situație să obțină același tratament juridic, independent de cetățenia acestora și sub rezerva excepțiilor expres prevăzute în această privință, în domeniul de aplicare *ratione materiae* al Tratatului CE (a se vedea în special Hotărârea din 20 septembrie 2001, Grzelczyk, C-184/99, Rec., p. I-6193, punctul 31, Hotărârea din 11 iulie 2002, D'Hoop, C-224/98, Rec., p. I-6191, punctul 28, Hotărârea din 2 octombrie 2003, Garcia Avello, C-148/02, Rec., p. I-11613, punctele 22 și 23, precum și Hotărârea din 29 aprilie 2004, Pusa, C-224/02, Rec., p. I-5763, punctul 16).

87 Printre situațiile care intră în domeniul de aplicare al dreptului comunitar figurează cele referitoare la exercitarea libertăților fundamentale garantate prin Tratatul CE, în special cele care se referă la libertatea de circulație și de ședere pe teritoriul statelor membre astfel cum este

recunoscut? prin articolul 18 CE (a se vedea în special Hot?rârile citate anterior Grzelczyk, punctul 33, D'Hoop, punctul 29, Garcia Avello, punctul 24, ?i Pusa, punctul 17).

88 În m?sura în care unui cet?ean al Uniunii trebuie s? i se recunoasc? în toate statele membre acela?i tratament juridic precum cel care este acordat resortisan?ilor acestor state membre care se afl? în aceea?i situa?ie, ar fi incompatibil cu dreptul de liber? circula?ie ca acestuia s? îi poat? fi aplicat, în statul membru al c?rui resortisant este, un tratament mai pu?in favorabil decât cel de care ar beneficia dac? nu ar fi exercitat facilit?ile oferite prin Tratatul CE în materie de circula?ie (Hot?rârile citate anterior D'Hoop, punctul 30, ?i Pusa, punctul 18).

89 Într?adev?r, aceste facilit?i nu ar putea produce efecte depline dac? un resortisant al unui stat membru ar putea fi descurajat s? le exercite, ca urmare a obstacolelor ridicate în calea ?ederii sale într?un stat membru gazd? în temeiul unei reglement?ri din statul s?u de origine care îl sanc?ioneaz? pentru singurul fapt c? a exercitat aceste facilit?i (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 7 iulie 1992, Singh, C?370/90, Rec., p. I?4265, punctul 23, Hot?rârea D'Hoop, citat? anterior, punctul 31, Hot?rârea Pusa, citat? anterior, punctul 19, ?i Hot?rârea din 18 iulie 2006, De Cuyper, C?406/04, Rec., p. I?6947, punctul 39).

90 Prin frecventarea unei institu?ii ?colare situate într?un alt stat membru, copiii so?ilor Schwarz ?i?au exercitat dreptul lor de liber? circula?ie. Într?adev?r, rezultat? din Hot?rârea din 19 octombrie 2004, Zhu ?i Chen (C?200/02, Rec., p. I?9925, punctul 20), c? un copil, chiar ?i de o vârst? fraged?, poate s? se prevaleze de drepturile de liber? circula?ie ?i de liber? ?edere garantate de dreptul comunitar.

91 O reglementare na?ional? precum cea în discu?ie introduce o diferen?? de tratament între contribuabilii supu?i impozitului pe venit în Germania, care ?i?au ?colarizat copiii într?o ?coal? situat? în Germania, ?i cei care ?i?au trimis copiii pentru a fi ?colariza?i într?o ?coal? stabilit? într?un alt stat membru.

92 În m?sura în care aceasta subordoneaz? acordarea unei reduceri fiscale prev?zute pentru cheltuielile de ?colarizare condi?iei ca acestea din urm? s? fi fost pl?tite unei ?coli private care s? îndeplineasc? anumite condi?ii în Germania ?i conduce la refuzul reducerii fiscale respective contribuabililor supu?i impozitului pe venit în acest stat membru pentru motivul c? ace?tia ?i?au trimis copiii s? urmeze o form? de învă??mânt ?colar într?un alt stat membru, reglementarea na?ional? în discu?ie dezavantajeaz? copiii resortisan?ilor na?ionali pentru singurul motiv c? ace?tia au exercitat dreptul de liber? circula?ie, deplasându?se într?un alt stat membru pentru a urma acolo o form? de învă??mânt ?colar.

93 Or, o reglementare na?ional? care dezavantajeaz? anumi?i resortisan?i na?ionali pentru singurul fapt c? ace?tia ?i?au exercitat dreptul de liber? circula?ie ?i de ?edere într?un alt stat membru constituie o restric?ie a libert?ilor recunoscute oric?rui cet?ean al Uniunii prin articolul 18 alineatul (1) CE (Hot?rârea De Cuyper, citat? anterior, punctul 39, precum ?i Hot?rârea din 26 octombrie 2006, Tas?Hagen ?i Tas, C?192/05, Rec., p. I?10451, punctul 31).

94 O asemenea restric?ie nu ar putea fi justificat? în raport cu dreptul comunitar decât dac? s?ar întemeia pe motive obiective independente de cet?enia persoanelor în cauz? ?i dac? ar fi propor?ional? cu obiectivul urm?rit în mod legitim de dreptul na?ional (Hot?rârile citate anterior D'Hoop, punctul 36, De Cuyper, punctul 40, precum ?i Tas?Hagen ?i Tas, punctul 33).

95 Trebuie subliniat c?, pentru a încerca s? justifice o eventual? restric?ie în calea liberei prest?ri a serviciilor, guvernul german a avansat argumentele care sunt prezentate la punctele 58-60 din prezenta hot?râre ?i se refer? la analiza efectuat? de Curte în Hot?rârea Bidar, citat? anterior, referitor la aplicarea articolului 18 CE.

96 La punctul 56 din aceast? hot?râre, Curtea s?a pronun?at în sensul c? orice stat membru este îndrept??it s? vegheze ca acordarea de ajutoare vizând acoperirea cheltuielilor de între?inere ale studen?ilor care provin din alte state membre s? nu devin? o sarcin? nerezonabil? care ar putea avea consecin?e asupra nivelului global al ajutorului care poate fi acordat de c?tre acest stat.

97 Chiar dac? s?ar presupune c? un ra?ionament identic s?ar aplica într?o situa?ie precum cea care se afl? la originea litigiului din ac?iunea principal?, referitor la un avantaj fiscal privind cheltuieli de ?colarizare, totu?i o reglementare precum articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG apare, în orice caz, ca fiind dispropor?ionat? în raport cu obiectivele pe care aceasta le urm?re?te, pentru acelea?i motive precum acelea expuse la punctul 81 din prezenta hot?râre, în cadrul examin?rii acestei reglement?ri din perspectiva principiului liberei prest?ri a serviciilor.

98 Rezult? de aici c?, atunci când copiii contribuabililor dintr?un stat membru sunt ?colariza?i într?un alt stat membru într?o ?coal? ale c?rei presta?ii nu intr? în sfera de aplicare a articolului 49 CE, o reglementare precum articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG are drept efect dezavantajarea în mod nejustificat a acestor copii fa?? de cei care nu ?i?au exercitat libertatea de circula?ie, deplasându?se pentru a fi ?colariza?i într?o ?coal? stabilit? într?un alt stat membru, ?i aduce atingere drepturilor care le sunt conferite prin articolul 18 alineatul (1) CE.

99 În consecin??, trebuie s? se r?spund? instan?ei de trimitere c?, în cazul în care contribuabilii dintr?un stat membru î?i trimit copiii s? urmeze o form? de ?colarizare într?o ?coal? stabilit? într?un alt stat membru, ale c?rei presta?ii nu intr? în sfera de aplicare a articolului 49 CE, articolul 18 CE se opune unei reglement?ri a unui stat membru care prevede posibilitatea contribuabililor de a invoca, cu titlu de cheltuieli speciale care dau dreptul la o reducere a impozitului pe venit, plata cheltuielilor de ?colarizare c?tre anumite ?coli stabilite pe teritoriul na?ional, dar exclude, în general, aceast? posibilitate cu privire la cheltuielile de ?colarizare pl?tite unei ?coli stabilite într?un alt stat membru.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

100 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Camer?) declar?:

1) **În cazul în care contribuabilii dintr?un stat membru î?i ?colarizeaz? copiii într?o ?coal? situat? într?un alt stat membru ?i a c?rei finan?are este asigurat? în cea mai mare parte din fonduri private, articolul 49 CE trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri a unui stat membru care prevede posibilitatea contribuabililor de a invoca, cu titlu de cheltuieli speciale care dau dreptul la o reducere a impozitului pe venit, plata cheltuielilor de ?colarizare c?tre anumite ?coli private stabilite pe teritoriul na?ional, dar exclude, în general, aceast? posibilitate cu privire la cheltuielile de ?colarizare pl?tite unei ?coli private stabilite într?un alt stat membru.**

2) În cazul în care contribuabilii dintr-un stat membru își trimit copiii să urmeze o formă de școlarizare într-o țară stabilită într-un alt stat membru, ale cărei prestații nu intră în sfera de aplicare a articolului 49 CE, articolul 18 CE se opune unei reglementări a unui stat membru care prevede posibilitatea contribuabililor de a invoca, cu titlu de cheltuieli speciale care dau dreptul la o reducere a impozitului pe venit, plata cheltuielilor de școlarizare către anumite țări stabilite pe teritoriul național, dar exclude, în general, această posibilitate cu privire la cheltuielile de școlarizare plătite unei țări stabilite într-un alt stat membru.

Semnături

* Limba de procedură: germană.