

**Cauza C-318/05**

**Comisia Comunităților Europene**

**împotriva**

**Republicii Federale Germania**

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru — Articolele 18 CE, 39 CE, 43 CE și 49 CE — 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. *Libera circulație a persoanelor – Lucrători – Libertatea de stabilire – Legislație fiscală*

*(art. 39 CE și 43 CE)*

4. *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 către elevi sau de către părinții lor, 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 urmărit 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 către beneficiarii acestuia.

(a se vedea punctele 68-70)

2. În cazul în care contribuabilii dintr-un stat membru își încalzesc copiii într-o școală situată într-un alt stat membru și finanțată în cea mai mare parte din fonduri private, primul stat membru nu își îndeplinește obligațiile care îi revin în temeiul articolului 49 prin excluderea, în mod

general, a cheltuielilor de ?colarizare legate de frecventarea unei astfel de ?coli de la deducerea fiscal? a cheltuielilor speciale care dau dreptul la o reducere a impozitului pe venit.

O astfel de reglementare creeaz? un obstacol în calea liberei prest?ri a serviciilor garantate prin articolul 49 CE prin faptul c? are drept efect descurajarea contribuabililor care au re?edin?a în statul membru respectiv s? î?i ?colarizeze copiii în ?coli private stabilite într?un alt stat membru. Pe de alt? parte, aceasta împiedic? ?i oferta de educa?ie care provine de la institu?iile de învă??ământ private stabilite în alte state membre, destinat? copiilor contribuabililor care au re?edin?a în primul stat membru.

Refuzul de acordare a reducerii fiscale în cauz? pentru cheltuielile de ?colarizare pl?tite unor ?coli stabilite într?un alt stat membru nu ar putea fi justificat de obiectivul de a asigura acoperirea cheltuielilor de func?ionare a ?colilor private f?r? ca aceasta s? determine o sarcin? nerezonabil? pentru stat, din moment ce acest obiectiv ar putea fi atins prin mijloace mai pu?in constrâng?toare. Într?adev?r, pentru a evita o sarcin? financiar? excesiv?, un stat membru este îndrept??it s? limiteze cuantumul deductibil pentru cheltuielile de ?colarizare la o sum? determinat?, corespunz?toare reducerii fiscale acordate de acel stat, ?inând cont de anumite valori care îi sunt proprii, pentru frecventarea ?colilor situate pe teritoriul acestuia, fapt ce ar constitui un mijloc mai pu?in constrâng?tor decât refuzul acord?rii reducerii fiscale în cauz?. În orice caz, ar ap?rea drept dispropor?ionat? excluderea total? de la această reducere a cheltuielilor de ?colarizare pl?tite unor ?coli stabilite într?un alt stat membru, independent de aspectul dac? aceste ?coli îndeplinesc criteriile obiective stabilite pe baza principiilor proprii fiec?rui stat membru ?i care permit s? se determine ce tipuri de cheltuieli de ?colarizare dau dreptul la deducerea fiscal? respectiv?.

(a se vedea punctele 80, 81, 97-100 ?i 139 ?i dispozitiv 1)

3. Nu î?i îndepline?te obliga?iile care îi revin în temeiul articolelor 39 CE ?i 49 CE un stat membru care exclude, în mod general, cheltuielile de ?colarizare legate de frecventarea unei ?coli situate într?un alt stat membru de la deducerea fiscal? a cheltuielilor speciale care dau dreptul la o reducere a impozitului pe venit.

Într?adev?r, o astfel de reglementare dezavantajeaz? în special lucr?torii salaria?i ?i independen?i care ?i?au transferat domiciliul în statul membru respectiv sau care lucreaz? în această ?ar? ?i ai c?ror copii continu? s? frecventeze o ?coal? cu tax? situat? într?un alt stat membru. Aceasta este, de asemenea, susceptibil? s? plaseze resortisan?ii na?ionali într?o pozi?ie dezavantajoas? atunci când î?i transfer? domiciliul într?un alt stat membru în care copiii lor frecventeaz? o ?coal? cu tax?.

(a se vedea punctele 116, 118, 121 ?i 139 ?i dispozitiv 1)

4. În cazul în care copiii contribuabililor dintr?un stat membru sunt ?colariza?i într?un alt stat membru, într?o ?coal? ale c?rei servicii nu intr? în sfera de aplicare a articolului 49 CE, primul stat membru nu î?i îndepline?te obliga?iile care îi revin în temeiul articolului 18 CE prin excluderea, în mod general, a cheltuielilor de ?colarizare legate de frecventarea unei astfel de ?coli de la deducerea fiscal? a cheltuielilor speciale care dau dreptul la o reducere a impozitului pe venit.

O astfel de reglementare are drept efect dezavantajarea în mod nejustificat a acestor copii fa?? de cei care nu ?i?au exercitat dreptul de liber? circula?ie deplasându?se într?un alt stat membru pentru a fi ?colariza?i într?o ?coal? stabilit? într?un alt stat ?i aduce atingere drepturilor care le sunt conferite prin articolul 18 alineatul (1) CE.

(a se vedea punctele 137 și 139 și dispozitiv 1)

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

11 septembrie 2007(\*)

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Articolele 18 CE, 39 CE, 43 CE și 49 CE – 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-318/05,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 226 CE, introdusă la 17 august 2005,

**Comisia Comunităților Europene**, reprezentată de domnii K. Gross și R. Lyal, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

**Republicii Federale Germania**, reprezentată de domnii M. Lumma și U. Forsthoff, în calitate de agenți,

pârâtă,

CURTEA (Marea Cameră),

compusă 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. Ilešič 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,

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

pronunță prezenta

**Hotărâre**

1 Prin cererea introductivă, Comisia Comunităților Europene solicită Curții să constate că,

prin excluderea f?r? excep?ie a cheltuielilor de ?colarizare legate de frecventarea unei ?coli stabilite într?un alt stat membru de la deducerea fiscal? a cheltuielilor speciale prev?zute la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din Legea privind impozitul pe venit, în versiunea publicat? la 19 octombrie 2002 (Einkommensteuergesetz, BGBl. 2002 I, p. 4210, denumit? în continuare „EStG”), Republica Federal? Germania nu ?i-a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolelor 18 CE, 39 CE, 43 CE ?i 49 CE.

### **Reglementarea na?ional? în cauz?**

2 În conformitate cu legisla?ia german?, cheltuielile de ?colarizare legate de frecventarea unei ?coli private sunt acoperite de reducerile fiscale acordate pentru copiii afla?i în între?inere, precum ?i de aloca?iile familiale. În m?sură în care cheltuieli suplimentare legate de educa?ie sunt ocazionate de cazarea într?un internat, acestea dau dreptul, în mod invariabil, la deducerea fiscal? pentru educa?ie prev?zut? la articolul 33a alineatul 2 din EStG. Situa?ia este asem?n?toare în cazul cheltuielilor suplimentare determinate de frecventarea unei ?coli din str?in?tate.

3 În ceea ce prive?te deducerea, în calitate de cheltuieli speciale („Sonderausgaben”), a cheltuielilor de ?colarizare, articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG prevede:

„Sunt cheltuieli speciale [care dau dreptul la o deducere din impozitul pe venit] urm?toarele cheltuieli, cu condi?ia s? nu fie nici cheltuieli de exploatare, nici cheltuieli profesionale:

1. [...]

9. 30 % din suma achitat? de c?tre contribuabil pentru frecventarea de c?tre un copil, pentru care acesta beneficiaz? de o reducere acordat? pentru copil aflat în între?inere sau de aloca?ii familiale, a unei ?coli alternative aprobate de stat sau autorizate potrivit dreptului landului, în conformitate cu articolul 7 alineatul (4) din [L]egea fundamental?, sau a unei ?coli complementare de învă??mânt general recunoscute potrivit dreptului landului, cu excep?ia cheltuielilor de cazare, de supraveghere ?i de mas?.”

4 Articolul 7 alineatul (4) din Legea fundamental? a Republicii Federale Germania din 23 mai 1949 (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, denumit? în continuare „Legea fundamental?”), la care se face referire, prevede:

„(4) Dreptul de a înfiin?a ?coli private este garantat. ?colile private alternative ?colilor publice trebuie s? fie aprobate de stat ?i sunt supuse legilor landurilor. Aprobarea trebuie s? fie acordat? atunci când ?colile private nu au un nivel inferior fa?? de ?colile publice în ceea ce prive?te programele, dot?rile ?i preg?tirea ?tiin?ific? a personalului didactic ?i nici nu favorizeaz? o selectare a elevilor în func?ie de averea p?rin?ilor. Aprobarea trebuie s? fie refuzat? în cazul în care situa?ia economic? ?i juridic? a personalului didactic nu este suficient garantat?”

### **Procedura precontencioas?**

5 Considerând c?, prin excluderea f?r? excep?ie a cheltuielilor de ?colarizare legate de frecventarea unei ?coli situate într?un alt stat membru de la deducerea fiscal? a cheltuielilor speciale prev?zute la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG, Republica Federal? Germania nu ?i-a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolelor 18 CE, 39 CE, 43 CE ?i 49 CE, Comisia a ini?iat procedura de constatare a neîndeplinirii obliga?iilor prev?zute la articolul 226 primul paragraf CE. În conformitate cu aceste dispozi?ii ?i dup? ce, la 19 iulie 2002, a solicitat Republicii Federale Germania s? î?i prezinte observa?iile, Comisia a emis, la 7 ianuarie 2004, un aviz motivat prin care invita acest stat s? ia m?surile necesare pentru a se conforma obliga?iilor respective într-un termen de dou? luni de la primirea avizului.

6 Întrucât r?spunsul dat de autorit??ile germane la avizul motivat nu a fost considerat satisf?c?tor, Comisia a decis s? introduc? prezenta ac?iune.

7 Între timp, problema compatibilit??ii cu dreptul comunitar a unui regim precum cel care rezult? de la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG a f?cut obiectul unei cereri de pronun?are a unei hot?râri preliminare (Hot?rârea de ast?zi, Schwarz ?i Gootjes?Schwarz, C?76/05, Rep., p. I?6849).

### **Cu privire la ac?iune**

8 În cererea introductiv?, Comisia sus?ine c? regimul prev?zut la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG, care limiteaz? deductibilitatea cheltuielilor de ?colarizare la acelea legate de frecventarea anumitor ?coli germane, conduce la o fiscalitate mai avantajoas? pentru contribuabilii în cauz?, deoarece determin? o diminuare a veniturilor impozabile ?i, prin urmare, o reducere a sarcinii fiscale a acestora. Cheltuielile de ?colarizare care dau dreptul la reducerea fiscal? sunt acelea pl?tite ?colilor alternative, destinate s? înlocuiasc? o institu?ie public? existent? sau prev?zut? s? existe în landul în cauz?, care sunt aprobate de stat sau autorizate de legisla?ia acelui land, ?i ?colilor complementare, institu?ii germane diferite de ?colile alternative, care trebuie s? fie recunoscute de legisla?ia landului drept ?coli complementare de înv???mânt general.

9 Comisia î?i întemeiaz? ac?iunea pe afirma?ia potrivit c?reia limitarea deductibilit??ii cheltuielilor de ?colarizare la acelea legate de frecventarea anumitor ?coli germane nu este compatibil? cu dreptul comunitar. O astfel de limitare ar fi contrar?, pe de o parte, dreptului de liber? circula?ie a lucr?torilor ?i libert??ii de stabilire (primul aspect al primului motiv), precum ?i, pe de alt? parte, dreptului general de liber? circula?ie al cet??enilor germani ?i al celorlal?i cet??eni ai Uniunii (al doilea aspect al primului motiv). De asemenea, aceasta ar împiedica dreptul ?colilor private stabilite într?un alt stat membru ?i pe cel al p?rin?ilor în cauz?, care au re?edin?a în Germania, la libera prestare a serviciilor (al doilea motiv). În sfâr?it, aceasta ar restrânge în mod nejustificat libertatea de stabilire a ?colilor private stabilite într?un alt stat membru (al treilea motiv).

10 În memoriul în ap?rare, Republica Federal? Germania sus?ine c? regimul care rezult? de la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG este compatibil cu dreptul comunitar. Acest regim, care nu ar fi aplicabil decât ?colilor private care îndeplinesc anumite condi?ii prev?zute de Legea fundamental? ?i de legisla?ia landului în cauz? ?i care sunt, datorit? acestui motiv, aprobate, autorizate sau recunoscute, nu ar aduce atingere nici dreptului ?colilor private stabilite într?un alt stat membru, nici celui al p?rin?ilor la libera prestare a serviciilor. Acest regim nu ar contraveni în niciun mod dreptului de liber? circula?ie al lucr?torilor ?i nici libert??ii de stabilire sau dreptului general de liber? circula?ie al p?rin?ilor. Acesta nu ar aduce atingere nici libert??ii de stabilire a ?colilor private situate într?un alt stat membru.

11 În memoriul în replic?, Comisia î?i men?ine în întregime concluziile formulate în cererea

introdactiv?.

12 Aceasta subliniaz? c? memoriul în ap?rare al Republicii Federale Germania se refer?, aproape în exclusivitate, la eventuala înc?lcare a principiului liberei prest?ri a serviciilor. În ceea ce prive?te libera circula?ie a lucr?torilor, libertatea de stabilire sau dreptul general de liber? circula?ie al p?rin?ilor în cauz?, precum ?i libertatea de stabilire a ?colilor private situate într?un alt stat membru, eventualitatea unei înc?lcri a dispozi?iilor corespunz?toare ale Tratatului CE ar fi contestat? f?r? s? fie furnizat? vreo motivare. Comisia, dup? ce a subliniat c? libera prestare a serviciilor constituie, potrivit articolului 50 CE, o libertate cu caracter subsidiar în raport cu celelalte libert??i fundamentale, consider? c? o astfel de argumentare nu este concludent? ?i face trimitere la punctele din cererea introdactiv? în care invoc? în mod detaliat înc?lcarea celorlalte drepturi de liber? circula?ie.

13 În ceea ce prive?te libera prestare a serviciilor, Comisia precizeaz? c? a recunoscut, în cererea introdactiv?, referitor la cuantumul cheltuielilor de ?colarizare pl?tite ?colilor private aprobate, recunoscute sau autorizate în Germania, c? acesta ar putea fi prea redus pentru ca serviciile furnizate de acestea s? poat? fi considerate drept remunerate. Aceasta ar fi evocat totu?i posibilitatea suport?rii de c?tre un organism privat a totalit??ii costurilor neacoperite de cheltuielile de ?colarizare.

14 Comisia indic?, în acest context, faptul c?, în Hot?rârea din 12 august 1999 (BSTBI. 2000 II, p. 65), Bundesfinanzhof s?a pronun?at în sensul c? ajutoarele acordate de c?tre p?rin?ii unei asocia?ii de sus?inere a unei ?coli private constituie remunerarea unui serviciu, iar nu o contribu?ie deductibil? cu titlu de dona?ie. Situa?ia ar fi similar? atunci când, ca urmare a unor cheltuieli de ?colarizare reduse, administrarea ?colii nu poate fi asigurat? decât în baza unor ajutoare acordate de o asocia?ie de sus?inere. În aceste condi?ii, ar fi imposibil s? se stabileasc? o distinc?ie între cheltuielile de ?colarizare pl?tite administratorului ?colii ?i dona?iile care revin acestei asocia?ii.

15 Comisia deduce de aici c?, în cazul în care o astfel de asocia?ie sus?ine o ?coal? privat? german?, aprecierea caracterului oneros al serviciilor oferite de c?tre această ?coal? trebuie s? ?in? seama, pe lâng? cheltuielile de ?colarizare propriuzise, ?i de contribu?iile pl?tite asocia?iei respective. Cursurile organizate de această ?coal? privat? ar fi susceptibile s? reprezinte, în realitate, servicii furnizate în schimbul unei remunera?ii în considerarea cuantumului cumulat al cheltuielilor de ?colarizare ?i al ajutoarelor pl?tite asocia?iei de sus?inere, acestea din urm? putând fi considerabile, întrucât obliga?ia de a evita selectarea elevilor în func?ie de avere nu s?ar aplica acestui tip de ?coli.

16 În continuare, Comisia sus?ine c? argumentele avansate de Republica Federal? Germania pentru a încerca s? justifice reglementarea în cauz? nu sunt concludente. În special, aceasta consider? c? ?colile private situate într?un alt stat membru ?i ?colile germane nu sunt diferite din acest punct de vedere, astfel încât cheltuielile de ?colarizare pe care le percep s? fie în mod necesar supuse, în mod general, unui tratament fiscal diferit.

17 În memoriul în duplic?, guvernul german î?i men?ine pozi?ia exprimat? în memoriul în ap?rare. Potrivit guvernului german, esen?ialul litigiului prive?te libera prestare a serviciilor. Republica Federal? Germania nu ar putea fi obligat? s? sus?in?, din punct de vedere financiar, ?coli private situate în afara teritoriului s?u, un stat membru nefiind abilitat s? acorde sus?inere public? decât în propriul domeniu de responsabilitate. ?colile private stabilite într?un alt stat membru nu ar face obiectul unei discrimin?ri atunci când un stat nu extinde sus?inerea public? la nivel european.

18 Trebuie precizat c?, în înscrisurile depuse ?i, ulterior, în cadrul ?edin?ei, guvernul german a

menționat existența unor particularități proprii cheltuielilor de încolțizare plătite țcolilor germane, precum și țcolilor destinate copiilor funcționarilor și agenților Comunităților Europene (denumite în continuare „țcoli europene”) situate într-un alt stat membru, cșrora li s-ar aplica în egal măsură articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG.

19 Astfel, într-o Hotărâre din 14 decembrie 2004 (XI R 32/03), Bundesfinanzhof ar fi admis că cheltuielile de încolțizare plătite unei țcoli germane stabilite într-un alt stat membru și recunoscute de Conferința permanentă a miniștrilor educației și culturii ai landurilor sunt deductibile în calitate de cheltuieli speciale în conformitate cu articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG. De asemenea, ar rezulta din Hotărârea pronunțată de Bundesfinanzhof la 5 aprilie 2006 (XI R 1/04) că țcolile europene stabilite într-un alt stat membru au un statut care corespunde aceluia al unei țcoli aprobate de statul german, astfel încât contribuabilii care au plătit cheltuieli de încolțizare unor astfel de țcoli pot beneficia de reducerea prevăzută de aceeași dispoziție a EStG, cu titlu de excepție de la regula potrivit căreia cheltuielile de încolțizare plătite unor țcoli private situate în alte state membre nu trebuie să fie considerate drept cheltuieli speciale care dau dreptul la o astfel de reducere.

20 Prin urmare, ar fi greit să se susțină, astfel cum a arătat Comisia, că cheltuielile de încolțizare legate de frecventarea tuturor țcolilor stabilite într-un alt stat membru sunt excluse de la beneficiul deductibilității cheltuielilor speciale în conformitate cu articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG.

21 Comisia a luat act de excepțiile care decurg din jurisprudența Bundesfinanzhof invocată de guvernul german. Această jurisprudență ar permite înlăturarea prejudiciului suferit de țcolile germane și europene ca urmare a faptului că acestea sunt stabilite în afara teritoriului german, însă discriminarea țcolilor private stabilite într-un alt stat membru ar continua să existe.

*Observații preliminare referitoare la articolul 18 CE și la dreptul general de liberă circulație al cetățenilor Uniunii*

Argumentele părților

22 Potrivit Comisiei, regimul care rezultă de la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG încalcă drepturile pe care părțile îi în cauză le au în domeniul liberei circulații, în special dreptul general de liberă circulație al cetățenilor Uniunii.

23 Mai întâi, acest regim ar fi susceptibil să aducă atingere dreptului părților originari din alte state membre de a-și stabili domiciliul în Germania. Tratatamentul fiscal defavorabil căruia ar risca să fie supuși dacă ar dori continuarea încolțirii copiilor lor în statul lor de origine ar putea, într-adevăr, să îi descurajeze în a se stabili în Germania. Stabilirea lor în acest stat membru ar deveni, în orice caz, mai dificilă.

24 Apoi, resortisanții germani care au decis să își încolțizeze copiii într-o țcoală privată locală, într-o țcoală germană sau chiar într-o țcoală europeană situată în acest alt stat membru ar putea, de asemenea, să fie supuși unui tratament dezavantajos în măsură în care, deși s-au stabilit într-un alt stat membru, rămân în întregime supuși impozitului în Germania.

25 În sfârșit, resortisanții germani care își au reședința în Germania și care își încolizează copiii în țcoli private situate în alte state membre ar putea invoca, în egală măsură, dreptul general de liberă circulație. Într-adevăr, Comisia consideră că acești părinți s-au folosit de acest drept prin intermediul copiilor lor fără ca faptul că aceștia din urmă locuiesc în mod obișnuit într-un alt stat membru cu scopul exclusiv de a urma acolo o încolizare generală să se opună la aceasta.

26 Ar rezulta din dispozițiile articolului 12 alineatul (1) CE coroborate cu acelea ale articolului 18 alineatul (1) CE că, din moment ce s-au folosit, cel puțin în mod indirect, prin intermediul copiilor lor, de dreptul lor de a circula liber, cetățenii germani în cauză pot invoca dreptul lor de a beneficia de un tratament identic celui rezervat celorlalți resortisanți naționali.

27 Aceste încălțări ale articolului 18 nu ar fi justificate.

28 În această privință, Comisia susține că articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG nu stabilește un criteriu obiectiv care să permită determinarea cazurilor în care cheltuielile de încolizare plătite țcolilor germane și celor situate într-un alt stat membru sunt deductibile din impozitul pe venit. Această dispoziție ar subordona deductibilitatea în exclusivitate condiției ca țcoala privată în cauză să fie aprobată sau recunoscută în Germania. Condiția determinantă a deductibilității ar depinde de împrejurarea că țcoala privată în cauză este situată în Germania. Orice țcoală stabilită într-un alt stat membru ar fi automat exclusă de la beneficiul deducerii fiscale, oricare ar fi cuantumul cheltuielilor de încolizare pe care le impune, cu alte cuvinte, chiar dacă modalitățile sale de funcționare sunt în mare măsură identice cu acelea ale unei țcoli private recunoscute sau aprobate în Germania.

29 Nu ar exista niciun motiv obiectiv de subordonare a acordării unui avantaj fiscal condiției de a frecventa o țcoală privată situată pe teritoriul Republicii Federale Germania, acest stat membru având, în continuare, libertatea, potrivit dreptului comunitar, de a limita deductibilitatea cheltuielilor de încolizare la anumite tipuri de instituții sau la un anumit quantum. Pentru aceasta, ar fi suficient numai ca această deductibilitate să fie acordată în funcție de criterii obiective și să nu depindă de localizarea țcolii.

30 Comisia concluzionează că articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG aduce atingere dreptului general de liberă circulație al cetățenilor germani și al celorlalți cetățeni ai Uniunii, drept întemeiat pe articolul 18 CE.

31 Guvernul german contestă argumentația potrivit căreia articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG ar încălca dreptul general de liberă circulație al părinților în cauză. În cazul în care domeniul de aplicare al acestui drept ar fi considerat afectat, atunci această atingere ar fi, în orice caz, justificată, având în vedere diferențele obiective existente între țcolile private germane vizate prin această dispoziție a EStG și țcolile private situate într-un alt stat membru.

#### Aprecierea Curții

32 În ceea ce privește chestiunea aplicabilității articolului 18 CE reglementării naționale în cauză, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe consacrate, articolul 18 CE, care prevede, în general, dreptul oricărui cetățean al Uniunii de liberă circulație și ședere pe teritoriul statelor membre, își găsește o expresie specifică în dispozițiile care asigură 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).

33 Prin urmare, în cazul în care reglementarea națională în cauză ar intra în domeniul de



aplicare al articolului 49 CE, nu ar mai fi necesară pronunțarea cu privire la interpretarea articolului 18 CE (a se vedea Hotărârile citate anterior Stylianakis, punctul 20, și ITC, punctul 65).

34 În consecință, nu este necesară pronunțarea asupra articolului 18 alineatul (1) CE decât în măsura în care reglementarea în cauză nu intră în domeniul de aplicare al articolului 49 CE.

35 De asemenea, articolul 18 CE, care prevede, în termeni generali, dreptul oricărui cetățean al Uniunii de liberă circulație și de a se deplasa pe teritoriul statelor membre, își găsește o expresie specifică în articolul 43 CE, în ceea ce privește libertatea de stabilire, și în articolul 39 CE, în ceea ce privește libera circulație a lucrătorilor (Hotărârea din 26 octombrie 2006, Comisia/Portugalia, C-345/05, Rec., p. I-10633, punctul 13, și Hotărârea din 18 ianuarie 2007, Comisia/Suedia, C-104/06, Rep., p. I-671, punctul 15).

36 Prin urmare, în ipoteza în care reglementarea națională în cauză ar intra în domeniul de aplicare al articolului 39 CE sau 43 CE, nu ar mai fi necesară pronunțarea cu privire la interpretarea articolului 18 CE.

37 În consecință, trebuie examinat, în primul rând, dacă articolul 49 CE, dispoziție care face obiectul părții principale a observațiilor părților, se opune reglementării naționale care rezultă de la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG (al doilea motiv) și, în al doilea rând, dacă articolul 39 CE și/sau 43 CE se opun(e) unei astfel de reglementări (primul aspect al primului motiv și al treilea motiv).

*Cu privire la cel de al doilea motiv, întemeiat pe încălcarea liberei prestări a serviciilor*

Argumentele părților

38 Potrivit Comisiei, regimul care rezultă de la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG încalcă libertatea de a presta servicii atât a contribuabililor care au reședința în Germania, care intenționează să își colarizeze copiii într-o școală privată situată într-un alt stat membru, cât și a colilor private situate într-un alt stat membru, care intenționează să își ofere serviciile contribuabililor domiciliați în Germania.

39 În primul rând, regimul în litigiu ar constitui un obstacol în calea liberei prestări a serviciilor în modalitatea așa-zis „pasivă” (utilizare de servicii), care ar fi recunoscut de mult timp de jurisprudență. Situația avută în vedere ar fi aceea în care beneficiarii serviciului, și anume copiii contribuabililor care au reședința în Germania, se deplasează către prestator, în cazul de față o școală privată situată într-un alt stat membru.

40 Dreptul la libera prestare a serviciilor așa-zis „activă”, de care beneficiază școlile private stabilite în alte state membre, ar fi vizat în egal măsură. Ca urmare a existenței regimului de deducere în litigiu, contribuabilii care își colarizează copiii într-o școală privată stabilită într-un alt stat membru ar fi dezavantajați față de cei care optează pentru o școală privată germană. În consecință, instituțiile private stabilite într-un alt stat membru ar avea mai multe dificultăți în a-și oferi în mod eficient serviciile clienților germani. Prestările de servicii transfrontaliere de învățământ și de educație ar fi deci defavorizate față de prestările de servicii pur naționale.

41 Potrivit Comisiei, educarea și formarea tinerilor pot constitui prestări de servicii, astfel cum o arată jurisprudența Curții.

42 Ar rezulta din Hotărârea din 27 septembrie 1988, Humbel și Edel (263/86, Rec., p. 5365, punctul 18), precum și din Hotărârea din 7 decembrie 1993, Wirth (C-109/92, Rec., p. I-6447, punctul 17) că trăsătura esențială a unei prestări de servicii remunerate constă în plata de către

elev sau de c?tre un ter? a unei cheltuieli de ?colarizare care acoper? o parte important? a costurilor ?colariz?rii. Dac? situa?ia s?ar prezenta astfel, oferta de servicii de ?nv???mânt ar constitui o activitate comercial?.

43 Dimpotriv?, potrivit acestei institu?ii, ?nv???mântul public, care se înscrie în cadrul misiunii sociale ?i politice a statului ?i în care majoritatea costurilor sunt asumate de c?tre acesta din urm?, nu poate fi calificat drept prestare de servicii remunerat?. Faptul c? elevul particip? eventual la cheltuieli prin plata unor cheltuieli de ?colarizare nu ar fi suficient pentru a atrage o astfel de calificare.

44 Comisia consider? c? aprecierea caracterului oneros al serviciilor furnizate nu se poate baza exclusiv pe examinarea ?colilor private favorizate de legisla?ia german? ?i c? trebuie s? se ia, în egal? m?sur?, în considerare situa?ia ?colilor private stabilite într?un alt stat membru ?i care sunt excluse de la avantajul prev?zut la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG.

45 În celelalte state membre, organizarea ?colilor private ar fi diferit?, uneori în mod sensibil, de modelul german. Astfel, ar exista ?coli private care î?i acoper? cheltuielile f?r? ajutorul statului sau care sunt administrate asem?n?tor întreprinderilor comerciale. Incontestabil, aceste institu?ii ar furniza servicii remunerate. Potrivit Comisiei, în m?sura în care exclude, în general, ?colile stabilite într?un alt stat membru de la avantajul fiscal pe care îl prevede, regimul care rezult? de la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG este de natur? s? împiedice ofertele transfrontaliere de servicii ale acestor ?coli cu voca?ie comercial? stabilite într?un alt stat membru.

46 Ar fi lipsit de interes s? se ?tie dac? o ?coal? privat? stabilit? într?un alt stat membru îndepline?te sau nu îndepline?te cerin?ele impuse de reglementarea german?. Din moment ce niciuna dintre aceste ?coli private nu poate îndeplini condi?iile prev?zute la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG, Comisia consider? c? este inutil s? se disting? între institu?iile private situate într?un alt stat membru, dup? cum acestea sunt sau nu sunt comparabile, teoretic, cu ?colile private germane, pentru a se determina dac? acestea sunt sau nu sunt victime ale unei discrimin?ri.

47 Printre ?colile dezavantajate de regimul în litigiu ar figura, în orice caz, institu?iile a c?ror finan?are ar fi asigurat? exclusiv din cheltuieli de ?colarizare ?i din activit??i economice conexe ?i care, prin urmare, furnizeaz? incontestabil servicii remunerate. Discriminarea la care sunt supu?i ace?tia ar constitui o înc?lcare a libert??ii de prestare a serviciilor.

48 Potrivit Comisiei, înc?lcarea dreptului la libera prestare a serviciilor nu este justificat? ?i trimite, în aceast? privin??, la argumenta?ia pe care a sus?inut-o în privin?a liberei circula?ii în general. Comisia adaug? c? înc?lcarea obliga?iilor care rezult? de la articolul 49 CE este cu atât mai grav? cu cât r?spândirea limbilor statelor membre ?i favorizarea mobilit??ii studen?ilor figureaz? expres printre obiectivele Comunit??ii Europene, conform articolului 149 alineatul (2) prima ?i a doua liniu?? CE.

49 Guvernul german sus?ine, în principal, c? în cauz? nu exist? un obstacol în calea liberei prest?ri a serviciilor deoarece nu sunt întrunite condi?iile acestei libere prest?ri a serviciilor. În subsidiar, acesta sus?ine c? un eventual obstacol în calea liberei prest?ri a serviciilor ar fi, în orice caz, justificat.

50 În primul rând, potrivit guvernului german, condi?iile liberei prest?ri a serviciilor nu ar fi întrunite, deoarece ?colile care îndeplinesc cerin?ele prev?zute la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG nu ar furniza servicii în sensul tratatului.

51 Libera prestare a serviciilor ar presupune existen?a unei activit??i economice, astfel cum ar

rezulta din sintagma „în schimbul unei remunera?ii”, care figureaz? la articolul 50 CE. Or, în Hot?rârea Humbel ?i Edel, citat? anterior, Curtea s?ar fi pronun?at în sensul c? tr?s?tura esen?ial? a remunera?iei, care const? în faptul c? aceasta reprezint? contrapresta?ia economic? a presta?iei în cauz?, lipse?te în cazul cursurilor organizate în cadrul sistemului de educa?ie na?ional?.

52 În opinia guvernului german, faptul c? o ?coal? exercit? o activitate economic? ?i furnizeaz? servicii în sensul articolelor 49 CE ?i 50 CE nu s?ar putea deduce în exclusivitate din caracterul privat al acesteia. Ar rezulta din jurispruden?a Cur?ii c? împrejurarea c? p?rin?ii pl?tesc cheltuieli de ?colarizare pentru a contribui, într?o anumit? m?sur?, la cheltuielile de func?ionare a sistemului nu are nicio influen?? asupra calific?rii activit??ii exercitate în privin?a no?iunii de prestare de servicii (a se vedea în acest sens Hot?rârile citate anterior Humbel ?i Edel, punctul 19, ?i Wirth, punctul 15).

53 Potrivit guvernului german, având în vedere principiile exprimate în jurispruden?a Cur?ii, ar trebui s? se constate c? ?colile germane vizate la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG nu furnizeaz? servicii în sensul articolelor 49 CE ?i 50 CE, iar cursurile de înv???mânt organizate de ?colile stabilite într?un alt stat membru care corespund ?colilor respective nu reprezint?, nici acestea, o prestare de servicii în sensul acelor?i articole.

54 În al doilea rând, guvernul german sus?ine c? un obstacol în calea liberei prest?ri a serviciilor ar fi, în orice caz, justificat din diferite motive.

55 Potrivit acestuia, libera prestare a serviciilor nu ar putea da na?tere unei obliga?ii de finan?are a institu?iilor ?colare care apar?in sistemului educativ al unui alt stat membru. Politica în materia educa?iei ar intra în domeniul responsabilit??ilor esen?iale ale fiec?rui stat membru, iar structura acesteia ar fi foarte diferit? de la un stat membru la altul.

56 Având în vedere c? nu exercit? nicio influen?? asupra organiz?rii ?colilor private stabilite într?un alt stat membru, în special asupra programelor ?colare urmate de acestea, Republica Federal? Germania nu ar putea fi obligat? s? subven?ioneze func?ionarea acestor ?coli prin renun?area la veniturile fiscale care îi revin.

57 De asemenea, guvernul german sus?ine c? principiul liberei prest?ri a serviciilor nu oblig? Republica Federal? Germania s? extind? avantajul fiscal acordat în baza articolului 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG la cheltuielile de ?colarizare pl?tite ?colilor private situate într?un alt stat membru. Diferen?a de tratament fiscal care rezult? din aceast? lips? de obliga?ie ar fi justificat?, deoarece ?colile stabilite într?un alt stat membru, care furnizeaz? servicii în sensul articolelor 49 CE ?i 50 CE, ar fi în mod obiectiv diferite de ?colile germane a c?ror frecventare ar da dreptul la avantajul fiscal prev?zut la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG.

58 În primul rând, aceste din urm? ?coli nu ar func?iona asem?n?tor societ??ilor comerciale, contrar situa?iei în care s?ar g?si ?colile private situate într?un alt stat membru în cazul în care acestea ar beneficia de libera prestare a serviciilor. Astfel de ?coli private situate într?un alt stat membru ar corespunde cu precizie ?colilor private germane care nu sunt sus?inute în baza articolului 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG. Decizia Republicii Federale Germania constând în a nu sus?ine, în temeiul acestei dispozi?ii, decât ?colile care, prin oferta lor de educa?ie, pun în practic? misiunea de educare apar?inând statului, fiind integrate în sistemul educativ na?ional ?i care nu ac?ioneaz? deci într?un context comercial, nu ar putea fi afectat? prin recurgerea la principiul liberei prest?ri a serviciilor.

59 În al doilea rând, guvernul german consider? c? regimul care rezult? de la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG corespunde unui ajutor de stat ce urm?re?te s? compenseze par?ial

sarcinile suportate de țcolile vizate prin această dispoziție. Legea fundamentală obligă statul să acorde un ajutor financiar țcolilor respective pentru a compensa cerințele care le sunt impuse. Acest ajutor ar interveni în mare parte sub forma unor subvenții directe. țcolile în discuție ar primi, astfel, aproximativ 80 % din sumele plătite unei țcoli publice comparabile. Articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG ar concretiza această obligație constituțională de asistență permițând statului german să susțină în mod indirect țcolile menționate prin intermediul avantajelor fiscale acordate pentru cheltuielile de țcolarizare.

60 În cazul țcolilor private stabilite într-un alt stat membru care furnizează servicii în sensul articolelor 49 CE și 50 CE, nu ar exista o legătură între cerințele impuse de către statul respectiv și susținerea publică corelativă. Cum statul german nu impune nicio sarcină acestor țcoli, atunci nicio obligație de susținere financiară a acestora nu ar exista în sarcina statului german.

61 În al treilea rând, în cazul în care Republica Federală Germania ar fi obligată să acorde avantajul fiscal prevăzut la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG independent de cuantumul cheltuielilor de țcolarizare solicitate, aceasta ar favoriza țcoli care, în considerarea cheltuielilor de țcolarizare ridicate, selectează elevii în funcție de averea părinților. În plus, Republica Federală Germania ar trebui să acorde acestor țcoli un ajutor superior celui de care beneficiază țcolile a căror frecvență de naștere dreptului la avantajul fiscal amintit, având în vedere că aceste cheltuieli de țcolarizare ar fi în mod considerabil mai mari decât cele solicitate de către aceste din urmă țcoli.

62 În al patrulea rând, o obligație de a acorda un avantaj fiscal pentru cheltuielile de țcolarizare plătite țcolilor private stabilite într-un alt stat membru ar conduce la o creștere netă a cuantumului global al reducerii prevăzute la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG.

63 Or, în Hotărârea din 15 martie 2005, Bidar (C-209/03, Rec., p. I-2119, punctul 56), Curtea s-ar fi pronunțat în sensul că oricărui stat membru îi este permis să vegheze ca acordarea ajutoarelor 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. Guvernul german consideră că, în același mod, un stat membru este îndreptățit să subordoneze acordarea unui avantaj fiscal unor criterii care să permită evitarea situației ca acest avantaj să depășească un nivel pe care statul membru îl consideră ca fiind necesar.

64 În al cincilea rând, avantajul fiscal acordat în privința cheltuielilor de țcolarizare plătite anumitor țcoli private situate în Germania ar fi justificat prin faptul că aceste țcoli sunt aprobate, autorizate sau recunoscute. Or, în principiu, nu ar exista o autorizare, aprobare sau recunoaștere corespunzătoare în ceea ce privește țcolile private situate într-un alt stat membru (cu excepția cazului particular al țcolilor germane și al țcolilor europene situate într-un alt stat membru). Controlul exercitat de către autoritățile țcolare germane s-ar limita, în principiu, numai la țcolile situate pe teritoriul german.

#### Aprecierea Curții

65 În ceea ce privește aplicabilitatea dispozițiilor tratatului referitoare la libera prestare a serviciilor reglementării fiscale în litigiu, trebuie, mai întâi, amintit că, deși articolul 50 al treilea paragraf CE nu menționează decât libera prestare a serviciilor activă, în cadrul căreia prestatorul se deplasează spre beneficiar, rezultatul 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 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 speță, aplicarea reglementării naționale în cauză determină statul membru vizat să refuze o reducere fiscală ca

urmare a frecventurii unei școli private stabilite într-un alt stat membru. În consecință, este vizat de principiul liberei prestări a serviciilor posibilitatea de a avea acces la oferte de educație care provin de la o școală privată stabilită într-un alt stat membru.

66 Cu toate acestea, trebuie să se examineze dacă aceste oferte de educație au ca obiect furnizarea de servicii. În acest scop, trebuie analizat dacă astfel de cursuri organizate de o școală privată aflată într-un alt stat membru constituie, în conformitate cu articolul 50 primul paragraf CE, „prestări furnizate în mod obișnuit în schimbul unei remunerații”.

67 Or, Curtea s-a pronunțat deja că, în sensul acestei dispoziții, caracteristica esențială a remunerației constă în faptul că aceasta reprezintă contraprestația economică a prestației în cauză (a se vedea Hotărârea Humbel și Edel, citată anterior, punctul 17, Hotărârea din 12 iulie 2001, Smits și Peerbooms, C-157/99, Rec., p. I-5473, punctul 58, Hotărârea din 3 octombrie 2002, Danner, C-136/00, Rec., p. I-8147, punctul 26, Hotărârea din 22 mai 2003, Freskot, C-355/00, Rec., p. I-5263, punctul 55, precum și Hotărârea din 26 iunie 2003, Skandia și Ramstedt, C-422/01, Rec., p. I-6817, punctul 23).

68 Astfel, Curtea a exclus din noțiunea de „servicii” în sensul articolului 50 CE cursurile organizate de anumite instituții care fac parte dintr-un sistem de învățământ public și care erau finanțate în întregime sau în mare parte din fonduri publice (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Humbel și Edel, punctele 17 și 18, precum și Wirth, punctele 15 și 16). Astfel, Curtea a precizat că, prin stabilirea și menținerea unui astfel de sistem de învățământ public, finanțat în general din bugetul public, iar nu de către elevi sau de către părinții lor, statul nu intenționa să se angajeze în activități remunerate, ci își îndeplinea misiunea în domeniile social, cultural și educativ față de populație.

69 În schimb, Curtea s-a pronunțat în sensul că 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 urmărit de aceste instituții constând, într-adevăr, în oferirea unui serviciu în schimbul unei remunerații (Hotărârea Wirth, citată anterior, punctul 17).

70 În acest context, este important de precizat că nu este necesar ca această finanțare privată să fie asigurată, în principal, de către elevi sau de către părinții acestora. Într-adevăr, potrivit unei jurisprudențe constante, articolul 50 CE nu impune ca serviciul să fie plătit de către beneficiarii acestuia (a se vedea în special Hotărârea din 26 aprilie 1988, Bond van Adverteerders și alții, 352/85, Rec., p. 2085, punctul 16, Hotărârea din 11 aprilie 2000, Deliège, C-51/96 și C-191/97, Rec., p. I-2549, punctul 56, Hotărârea Smits și Peerbooms, citată anterior, punctul 57, precum și Hotărârea Skandia și Ramstedt, citată anterior, punctul 24).

71 Este evident că, în paralel cu școlile care aparțin sistemului public de învățământ în cadrul căruia statul își asumă misiunea în domeniile social, educativ și cultural și a căror finanțare este asigurată în cea mai mare parte din fondurile publice, există, în unele state membre, școli care nu aparțin unui astfel de sistem public de învățământ și care sunt finanțate în cea mai mare parte din fonduri private.

72 Cursurile de învățământ organizate de astfel de școli trebuie să fie considerate drept serviciu furnizat în schimbul unei remunerații.

73 Este important de adăugat că, pentru a determina dacă articolul 49 CE este aplicabil reglementării naționale în cauză, este lipsit de relevanță faptul de a ști dacă școlile stabilite în statul membru al beneficiarului prestației, în cauză Republica Federală Germania, care sunt aprobate, autorizate sau recunoscute în acest stat în sensul reglementării respective, furnizează

sau nu servicii în sensul articolului 50 primul paragraf CE. Are importanță numai împrejurarea că ocoală privată stabilită într-un alt stat membru să poată fi considerată drept furnizor de servicii remunerate.

74 Într-adevăr, în Hotărârea din 16 mai 2006, Watts (C-372/04, Rec., p. I-4325, punctul 90), referitoare la serviciile medicale care constituie prestări de servicii, Curtea a considerat că 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 îngrijirile respective în schimbul unei remunerații, a solicitat ulterior serviciului național de sănătate rambursarea acesteia, deși prestațiile de natură identică erau furnizate cu titlu gratuit de sistemul național de sănătate al Regatului Unit.

75 La punctul 91 din această hotărâre, Curtea s-a pronunțat în sensul că, fără a fi fost 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 referitoare la libera prestare a serviciilor, trebuia să se considere că o situație în care o persoană, a cărei stare de sănătate necesită îngrijiri medicale, se deplasează într-un alt stat membru unde primește îngrijirile în cauză în schimbul unei remunerații într-un domeniu de aplicare al dispozițiilor menționate.

76 Rezultă de aici că articolul 49 CE este aplicabil reglementării naționale respective în măsura în care ocoală privată în care contribuabilii unui anumit stat membru își încolărează copiii este stabilită într-un alt stat membru și poate fi considerată drept furnizor de servicii remunerate, cu alte cuvinte este finanțată în cea mai mare parte din fonduri private.

77 Trebuie examinat dacă, în astfel de împrejurări, reglementarea fiscală în cauză constituie, astfel cum susține Comisia, un obstacol în calea liberei prestări a serviciilor.

78 În această privință, trebuie subliniat că această reglementare subordonează acordarea unei reduceri fiscale condiției ca cheltuielile de încolărire să fie plătite unor copii private aprobate de către statul german sau autorizate ori recunoscute de dreptul aplicabil al landului, ceea ce presupune deja ca acestea să fie stabilite în Germania.

79 Această reglementare exclude, în mod general, posibilitatea contribuabililor supuși impozitului în Germania de a deduce din veniturile lor impozabile o parte a cheltuielilor de încolărire aferente frecvenței de către copiii acestora a unei copii private stabilite în afara teritoriului german, cu excepția cheltuielilor de încolărire plătite într-un alt stat membru unor copii germane recunoscute de către Conferința permanentă a miniștrilor educației și ai culturii ai landurilor sau unor copii europene, pe când această posibilitate există în ceea ce privește cheltuielile de încolărire plătite anumitor copii private germane. Prin urmare, aceasta determină pentru contribuabilii respectivi o sarcină fiscală mai importantă din moment ce își încolărează copiii într-o coală privată situată într-un alt stat membru, iar nu într-o coală privată aflată pe teritoriul național.

80 Reglementarea care rezultă de la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG are drept efect descurajarea contribuabililor care au reședința în Germania și își încolărează copiii în copii private stabilite într-un alt stat membru. Pe de altă parte, aceasta împiedică și oferta de educație care provine de la instituțiile de învățământ private stabilite în alte state membre, destinat copiilor contribuabililor care au reședința în Germania.

81 O astfel de reglementare creează un obstacol în calea liberei prestări a serviciilor garantate prin articolul 49 CE. Într-adevăr, acest articol se opune aplicării oricărei reglementări naționale al cărei efect este de a face ca prestarea de servicii între statele membre să fie mai dificilă decât

prestarea de servicii care are un caracter pur intern în cadrul unui stat membru (a se vedea în special Hotărârea din 28 aprilie 1998, Safir, C-118/96, Rec., p. I-1897, punctul 23, Hotărârea Smits și Peerbooms, citată anterior, punctul 61, Hotărârea Danner, citată anterior, punctul 29, Hotărârea din 4 martie 2004, Comisia/Franța, C-334/02, Rec., p. I-2229, punctul 23, Hotărârea Watts, citată anterior, punctul 94, și Hotărârea din 19 aprilie 2007, Stamatelaki, C-444/05, Rep., p. I-3185, punctul 25).

82 Fiind constatat existența unei restricții privind libera prestare a serviciilor, trebuie examinat dacă aceasta poate fi în mod obiectiv justificată.

83 Guvernul german avansează mai multe argumente pentru a justifica această restricție.

84 În primul rând, potrivit acestui guvern, un eventual obstacol în calea liberei prestări a serviciilor este justificat prin faptul că, din principiul liberei prestări a serviciilor, nu ar putea decurge o obligație de extindere a tratamentului fiscal privilegiat acordat anumitor școli care fac parte din sistemul educațional al unui stat membru la acelea care depind de un alt stat membru (a se vedea punctul 55 din prezenta hotărâre).

85 În această privință, trebuie subliniat că articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG se referă la tratamentul fiscal al cheltuielilor de școlarizare. Potrivit unei jurisprudențe consacrate, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie totuși să exercite această competență cu respectarea dreptului comunitar (a se vedea în special Hotărârea Danner, citată anterior, punctul 28, Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 36, și Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rep., p. I-2107, punctul 25).

86 În același mod, deși este cert că dreptul comunitar nu aduce atingere competenței statelor membre în ceea ce privește, pe de o parte, conținutul învățământului și organizarea sistemului educațional, precum și diversitatea lor culturală și lingvistică [articolul 149 alineatul (1) CE] și, pe de altă parte, conținutul și organizarea formării profesionale [articolul 150 alineatul (1) CE], cu toate acestea, în exercitarea acestei competențe, statele membre trebuie să respecte dreptul comunitar, în special dispozițiile referitoare la libera prestare a serviciilor (a se vedea, prin analogie, Hotărârea Watts, citată anterior, punctele 92 și 147).

87 Pe de altă parte, în ceea ce privește argumentul guvernului german, potrivit căruia un stat membru nu ar putea fi obligat să subvenționeze școli care aparțin sistemului educațional al altui stat membru, este suficient să se constate că articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG nu prevede atribuirea unei subvenții directe de către statul german școlilor vizate, ci acordarea unui avantaj fiscal părinților în privința cheltuielilor de școlarizare plătite acestor școli.

88 În al doilea rând, potrivit guvernului german, refuzul extinderii avantajului fiscal prevăzut la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG la cheltuielile de școlarizare plătite școlilor private stabilite într-un alt stat membru este justificat de faptul că școlile germane vizate la acest articol și școlile private stabilite într-un alt stat membru care furnizează servicii în sensul articolelor 49 CE și 50 CE nu sunt într-o situație obiectiv comparabilă (a se vedea punctul 57 din prezenta hotărâre).

89 Astfel, școlile vizate la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG ar fi supuse obligației de a evita o selecție a elevilor în funcție de averea părinților acestora, prevăzută la articolul 7 alineatul (4) din Legea fundamentală, astfel încât cheltuielile de școlarizare ar fi fixate la un nivel care nu permite acoperirea cheltuielilor acestor școli, iar statul german ar avea o obligație corelativă în sensul susținerii financiare a acestor școli. Această legătură între cerințele impuse de stat și susținerea publică corelativă nu ar exista în cazul școlilor private stabilite într-un alt stat membru

care furnizează servicii în sensul articolelor 49 CE și 50 CE (a se vedea punctul 60 din prezenta hotărâre). Extinderea avantajului fiscal la cheltuielile de încolțizare percepute pentru frecventarea unor țcoli care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG ar fi contrară cerinței prevăzute la articolul 7 alineatul (4) din Legea fundamentală, de evitare a unei selecții a elevilor în funcție de averea părinților acestora (a se vedea punctul 61 din prezenta hotărâre).

90 Aceste argumente nu pot fi reținute. Într-adevăr, trebuie subliniat că articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG subordonează deductibilitatea unei părți din cheltuielile de încolțizare aprobării, autorizării sau recunoașterii țcolii private în cauză în Germania, fără a stabili un criteriu obiectiv care să permită determinarea tipurilor de cheltuieli de încolțizare solicitate de țcolile germane care ar fi deductibile.

91 Rezultă de aici că orice țcoală privată stabilită într-un alt stat membru este în mod automat exclusă de la avantajul fiscal în cauză, pentru singurul motiv că nu se află în Germania, independent de faptul că aceasta respectă sau nu criteriile precum acela referitor la perceperea de cheltuieli de încolțizare într-un quantum ce nu permite selecția elevilor în funcție de averea părinților acestora.

92 Pentru a justifica obstacolul în calea liberei prestări a serviciilor pe care îl constituie reglementarea națională în cauză, 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 (a se vedea punctele 62 și 63 din prezenta hotărâre).

93 Potrivit acestui guvern, argumentele dezvoltate în hotărârea menționată, cu referire la acordarea de ajutoare care vizează acoperirea cheltuielilor de întreținere ale studenților și la 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 quantumului 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 încolțizare către anumite țcoli situate într-un alt stat membru, ar rezulta sarcini suplimentare pentru bugetul de stat.

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

95 Mai întâi, potrivit unei jurisprudențe 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.

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



97 Presupunând chiar că s-ar considera că un raționament identic celui din Hotărârea Bidar, citată anterior, s-ar putea aplica în privința acordării unui avantaj fiscal referitor la cheltuielile de încolțizare, trebuie subliniat, în această privință, astfel cum a susținut și Comisia, că obiectivul vizat prin refuzul de acordare a reducerii fiscale în cauză pentru cheltuielile de încolțizare plătite unor țoli stabilite într-un alt stat membru, și anume acela de a asigura acoperirea cheltuielilor de funcționare a colilor private și ca aceasta să determine o sarcină nerezonabilă pentru stat, în conformitate cu analiza din Hotărârea Bidar, ar putea fi atins prin mijloace mai puțin constrângătoare.

98 Într-adevăr, astfel cum a subliniat și 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 încolțizare la o sumă determinată, corespunzătoare reducerii fiscale acordate de acel stat, ținând cont de anumite valori care îi sunt proprii, pentru frecventarea colilor situate pe teritoriul acestuia, fapt ce ar constitui un mijloc mai puțin constrângător decât refuzul acordării reducerii fiscale în cauză.

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

100 Având în vedere considerentele care preced, trebuie considerat ca fiind întemeiat al doilea motiv invocat de Comisie în susținerea acțiunii sale și trebuie constatat că, prin excluderea, în mod general, a cheltuielilor de încolțizare legate de frecventarea unei țoli situate într-un alt stat membru și finanțate în cea mai mare parte din fonduri private de la deducerea fiscală a cheltuielilor speciale prevăzute la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG, în situațiile în care contribuabilii supuși impozitului pe venit în Germania își încolțizează copiii într-o astfel de țolă, Republica Federală Germania nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 49 CE.

*Cu privire la primul aspect al primului motiv și la cel de al treilea motiv, întemeiate pe împiedicarea liberei circulații a lucrătorilor, precum și pe restricția privind libertatea de stabilire*

Argumentele părților

101 Potrivit Comisiei, regimul care rezultă de la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG aduce atingere drepturilor pe care contribuabilii vizați le au în temeiul liberei circulații a lucrătorilor și a libertății de stabilire (primul aspect al primului motiv).

102 Pe de o parte, regimul amintit anterior ar fi susceptibil de a împiedica dreptul părților originari din alte state membre de a ocupa un post salariat în Germania (articolul 39 CE) și de a se stabili în această țară în calitate de lucrător independent (articolul 43 CE). Tratatamentul fiscal mai puțin favorabil la care riscă să fie supuși, dacă doresc să își încolțizeze în continuare copiii în statul lor de origine, ar putea, într-adevăr, să îi descurajeze să se stabilească sau să exercite o activitate în calitate de lucrători frontalieri în Germania. Ar fi, în orice caz, mai dificil pentru acești părți să se instaleze sau să lucreze în Germania.

103 Pe de altă parte, resortisanții germani care rămân în totalitate supuși impozitului în

Germania atunci când s-au instalat într-un alt stat membru ar fi, de asemenea, dezavantajată dacă ar decide să își încolțeze copiii într-o școală privată locală situată în acest alt stat membru.

104 Aceste încălțări ale articolelor 39 CE și 43 CE nu ar fi justificate.

105 În această privință, Comisia susține că articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG nu stabilește un criteriu obiectiv care să permită determinarea cazurilor în care cheltuielile de încolțire plătite școlilor germane și celor stabilite într-un alt stat membru sunt deductibile. Această dispoziție ar subordona deductibilitatea acestor cheltuieli numai faptului că școala privată în cauză să fie aprobată sau recunoscută în Germania. În consecință, condiția determinantă a deductibilității ar fi legată de împrejurarea că școala privată respectivă este situată în Germania. Orice școală stabilită într-un alt stat membru ar fi automat exclusă de la deducerea fiscală, oricare ar fi cuantumul cheltuielilor de încolțire pe care le-ar solicita, cu alte cuvinte, chiar dacă modalitățile sale de funcționare sunt, în mare măsură, identice cu acelea ale unei școli private recunoscute sau aprobate în Germania.

106 Nu ar exista niciun motiv obiectiv pentru a subordona acordarea unui avantaj fiscal de frecventarea unei școli private situate pe teritoriul Republicii Federale Germania, acest stat membru rămânând liber, potrivit dreptului comunitar, să limiteze deductibilitatea fiscală a cheltuielilor de încolțire la anumite tipuri de instituții sau la o anumită sumă. Pentru aceasta, ar trebui numai ca această deductibilitate să fie acordată în funcție de criteriile obiective și să nu depindă de localizarea școlii.

107 În același sens, Comisia susține, în cadrul celui de al treilea motiv, că regimul care rezultă de la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG restrânge libertatea de stabilire a școlilor private stabilite într-un alt stat membru. Potrivit Comisiei, acest regim constrânge aceste școli să se stabilească în Germania, cel puțin prin crearea unei sucursale în acest stat membru. Într-adevăr, aceste școli nu ar putea obține statutul de școală alternativă aprobată de stat sau autorizată de legislația landului în cauză ori cel de instituție complementară de învățământ general recunoscută de legislația landului decât dacă și-ar oferi serviciile de pe teritoriul german. Pentru a nu fi lezate din punct de vedere concurențial, prin raportare la instituțiile private germane, aceste școli ar trebui să fie stabilite pe acest teritoriu.

108 Această restricție referitoare la alegerea locului de stabilire constituie, potrivit Comisiei, o diferență de tratament contrară articolului 43 CE, care nu este justificată.

109 Această instituție concluzionează că articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG constituie un obstacol în calea liberei circulații a lucrătorilor prevăzute la articolul 39 CE și a libertății de stabilire prevăzute la articolul 43 CE.

110 Guvernul german, în ceea ce îl privește, contestă faptul că articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG aduce atingere dreptului la libera circulație a lucrătorilor și la libertatea de stabilire. Dacă domeniul de aplicare al acestor libertăți se consideră a fi afectat, atunci această atingere ar fi, în orice caz, în mod obiectiv justificată, având în vedere diferențele obiective existente între școlile private germane vizate prin această dispoziție a EStG și școlile private situate într-un alt stat membru, care au fost expuse anterior.

111 De asemenea, acest guvern contestă existența unei încălțări a libertății de stabilire a școlilor situate într-un alt stat membru. Acesta nu înțelege cum ar fi afectată această libertate de regimul de deducere în litigiu. Dacă totuși se consideră că există o atingere a acestei libertăți, atunci aceasta ar fi, în orice caz, în mod obiectiv justificată, având în vedere diferențele, menționate anterior, dintre școlile private germane vizate la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din

EStG și colile private situate într-un alt stat membru.

## Aprecierea Curții

112 Trebuie examinat dacă articolele 39 CE și 43 CE se opun reglementării care rezultă de la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG.

113 Prin primul aspect al primului motiv, Comisia susține că o astfel de reglementare, care dezavantajează din punct de vedere fiscal contribuabilii în cauză, îi afectează atât pe salariații care provin dintr-un alt stat membru sau pe contribuabilii care exercită o activitate independentă și care s-au instalat în Germania din motive personale și doresc să își încolăreze în continuare copiii în statul lor de origine, cât și pe contribuabilii germani care, din cauza transferului domiciliului într-un alt stat membru, și-au înscris copiii într-o școală privată din acest din urmă stat. Sub acest aspect, reglementarea în cauză ar fi contrară articolelor 39 CE și 43 CE.

114 Ansamblul dispozițiilor tratatului referitoare la libera circulație a persoanelor urmărește facilitarea exercitării de activități profesionale de orice natură de către resortisanții comunitari pe întreg teritoriul Comunității și se opune măsurilor care și-ar putea defavoriza atunci când doresc să exercite o activitate economică pe teritoriul unui alt stat membru (a se vedea Hotărârea din 15 septembrie 2005, Comisia/Danemarca, C-464/02, Rec., p. I-7929, punctul 34 și jurisprudența citată, Hotărârea Comisia/Portugalia, citată anterior, punctul 15, și Hotărârea Comisia/Suedia, citată anterior, punctul 17).

115 Prin urmare, dispozițiile care împiedică sau descurajează un resortisant al unui stat membru de a părăsi statul său de origine pentru a exercita dreptul de liberă circulație constituie obstacole în calea acestei libertăți, chiar dacă acestea se aplică independent de cetățenia lucrătorilor în cauză (Hotărârile citate anterior Comisia/Danemarca, punctul 35, Comisia/Portugalia, punctul 16, și Comisia/Suedia, punctul 18).

116 În speță, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 83 din concluzii, articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG dezavantajează în special lucrătorii salariați și independenți care și-au transferat domiciliul în Germania sau care lucrează în această țară și ai căror copii continuă să frecventeze o școală cu taxă situată într-un alt stat membru. În temeiul articolului 1 alineatul 1 prima teză din EStG, lucrătorii care au reședința pe teritoriul german sunt, în totalitate, supuși impozitului pe venit. Potrivit articolului 1 alineatul 3 din EStG, lucrătorii frontalieri care își exercită activitatea în Germania fără a avea reședința în această țară sunt, de asemenea, la cerere, supuși impozitului pe venit în mod nelimitat. Articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG nu permite niciunui dintre acești lucrători să beneficieze de reducerea fiscală specială pentru o parte din cheltuielile de încolărire plătite, însă le-ar recunoaște acest drept în cazul în care copiii lor ar frecventa o școală situată în Germania.

117 Această diferență de tratament este de natură să facă mai dificilă exercitarea de către lucrătorii respectivi a drepturilor pe care le au în temeiul articolului 39 CE sau 43 CE.

118 Articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG este, de asemenea, susceptibil să plaseze resortisanții germani într-o poziție dezavantajoasă atunci când își transferă domiciliul într-un alt stat membru în care copiii lor frecventează o școală cu taxă.

119 Desigur, ca regulă generală, acești resortisanți germani nu mai sunt supuși impozitului în Germania atunci când părăsesc acest stat membru, astfel încât este exclus ca reglementarea fiscală în cauză să se aplice în detrimentul lor. Cu toate acestea, în temeiul articolului 1 alineatul 2 din EStG, această regulă nu se aplică funcționarilor care lucrează într-un alt stat membru și nici funcționarilor Comunităților Europene, în temeiul articolului 14 din Protocolul din 8 aprilie 1965

privind privilegiile și imunitățile Comunităților Europene (JO 1967, 152, p. 13). În cazul în care acești funcționari de cetățenie germană și încolăzesc copiii în țări cu taxe situate într-un alt stat membru, cu excepția totuși a țărilor germane și a țărilor europene, articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG nu le permite deducerea din veniturile lor impozabile a unei părți din cheltuielile de încolăzire plătite.

120 Pentru considerentele expuse la punctele 85-99 din prezenta hotărâre, astfel de inegalități de tratament nu sunt justificate de argumentele avansate de către guvernul german pentru a justifica un obstacol în calea unei libertăți fundamentale.

121 În consecință, trebuie considerat ca fiind întemeiat primul aspect al primului motiv invocat de către Comisie și trebuie constatat că, prin excluderea, în mod general, a cheltuielilor de încolăzire plătite țărilor stabilite într-un alt stat membru de la deducerea fiscală prevăzută la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG, Republica Federală Germania nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în baza articolelor 39 CE și 43 CE.

122 În privința celui de al treilea motiv, întemeiat pe încălcarea libertății de stabilire a țărilor private situate în alte state membre, trebuie subliniat, astfel cum a făcut avocatul general la punctul 85 din concluzii, că împrejurarea că articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG determină ca posibilitatea de a beneficia de o reducere fiscală în privința cheltuielilor de încolăzire să depindă de locul de stabilire a țării nu afectează direct libertatea de stabilire a țărilor private situate în celelalte state membre. Această împrejurare, în sine, nu face mai dificilă stabilirea acestor țări în Germania.

123 În consecință, al treilea motiv al Comisiei trebuie respins.

*Cu privire la cel de al doilea aspect al primului motiv, întemeiat pe atingerea adusă dreptului general de liberă circulație al cetățenilor Uniunii*

124 Rămâne de examinat reglementarea națională în cauză din perspectiva articolului 18 alineatul (1) CE, în ceea ce privește toate situațiile care nu intră în domeniul de aplicare al articolelor 39 CE, 43 CE și 49 CE.

125 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 aceluia care se găsește în aceeași situație ca, independent de cetățenia sau naționalitatea lor și sub rezerva excepțiilor expres prevăzute în această privință, să obțină același tratament juridic în domeniul de aplicare *ratione materiae* al tratatului (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).

126 Printre situațiile care intră în domeniul de aplicare al dreptului comunitar figurează și acelea referitoare la exercitarea libertăților fundamentale garantate prin tratat, în special acelea care se referă la libera circulație și ședere pe teritoriul statelor membre, astfel cum este recunoscut la articolul 18 CE (a se vedea în special Hotărârile citate anterior Grzelczyk, punctul 33, D'Hoop, punctul 29, Garcia Avello, punctul 24, și Pusa, punctul 17).

127 În măsura în care unui cetățean al Uniunii trebuie să i se recunoască, în toate statele membre, același tratament juridic precum cel care este acordat resortisanților acelor state membre care se află în aceeași situație, ar fi incompatibil cu dreptul de liberă circulație ca acestuia să îi poată fi aplicat, în statul membru al cărui resortisant este, un tratament mai puțin

favorabil decât acela de care ar beneficia dacă nu ar fi exercitat facilitățile oferite prin tratat în materie de circulație (Hotărârea D’Hoop, citat anterior, punctul 30, și Hotărârea Pusa, citat anterior, punctul 18).

128 Într-adevăr, aceste facilități nu ar putea produce efecte depline în cazul în care un resortisant al unui stat membru ar putea fi descurajat să le exercite, ca urmare a obstacolelor create printr-o reglementare națională care sancționează faptul de a le fi exercitat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 iulie 1992, Singh, C-370/90, Rec., p. I-4265, punctul 23, Hotărârea D’Hoop, citat anterior, punctul 31, și Hotărârea Pusa, citat anterior, punctul 19).

129 Deplasându-se într-un alt stat membru pentru a urma învățământul școlar, copiii resortisanților germani în cauză se folosesc de dreptul lor de a circula liber. Într-adevăr, rezultat din Hotărârea din 19 octombrie 2004, Zhu și Chen (C-200/02, Rec., p. I-9925, punctul 20) că un copil, chiar și de o vârstă fragedă, poate să se prevaleze de drepturile de liberă circulație și de liberă ședere garantate de dreptul comunitar.

130 Reglementarea națională în cauză introduce o diferență de tratament între contribuabilii supuși impozitului pe venit în Germania care și-au școlarizat copiii într-o țară situată în acest stat membru și cei care și-au trimis copiii pentru a fi școlarizați într-o țară stabilită într-un alt stat membru.

131 În măsura în care aceasta subordonează acordarea unei reduceri fiscale prevăzute pentru cheltuielile de școlarizare condiției ca acestea să fi fost plătite unei școli private care să îndeplinească anumite condiții în Germania și care conduce la refuzul acordării reducerii respective părinților copiilor școlarizați într-o țară stabilită într-un alt stat membru, reglementarea națională în cauză dezavantajează copiii anumitor resortisanți naționali numai pentru motivul că aceștia au exercitat dreptul de liberă circulație deplasându-se într-un alt stat membru pentru a urma o formă de învățământ școlar.

132 Or, potrivit unei jurisprudențe consacrate, o reglementare națională care dezavantajează anumiți resortisanți naționali numai pentru motivul că aceștia au exercitat dreptul de liberă circulație într-un alt stat membru constituie o restricție a libertăților recunoscute oricărui cetățean al Uniunii prin articolul 18 alineatul (1) CE (Hotărârea din 18 iulie 2006, De Cuyper, C-406/04, Rec., p. I-6947, punctul 39, precum și Hotărârea din 26 octombrie 2006, Tas-Hagen și Tas, C-192/05, Rec., p. I-10451, punctul 31).

133 O astfel de restricție nu ar putea fi justificată, din perspectiva dreptului comunitar, decât dacă s-ar întemeia pe considerații obiective independente de cetățenia persoanelor vizate și ar fi proporțională cu obiectivul legitim urmărit de dreptul național (Hotărârile citate anterior D’Hoop, punctul 36, De Cuyper, punctul 40, și Tas-Hagen et Tas, punctul 33).

134 Trebuie subliniat că, pentru a încerca să justifice obstacolul în calea liberei prestări a serviciilor, constituit de reglementarea în cauză, guvernul german a avansat argumentele expuse la punctele 55-64 din prezenta hotărâre. Acesta s-a referit în special la analiza efectuată de Curtea în Hotărârea Bidar, citat anterior, în privința interpretării articolului 18 CE.

135 La punctul 56 din această hotărâre, Curtea s-a pronunțat în sensul că oricărui stat membru îi este permis să vegheze ca acordarea ajutoarelor care vizează acoperirea cheltuielilor de întreținere ale studenților provenind 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.

136 Chiar dacă s-ar presupune că un raționament identic s-ar aplica și în ceea ce privește un

avantaj fiscal referitor la cheltuieli de ?colarizare, totu?i o reglementare precum aceea care rezult? de la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG apare, ?n orice caz, dispropor?ionat? ?n raport cu obiectivele pe care aceasta le urm?re?te, pentru motivele care au fost expuse la punctul 99 din prezenta hot?r?re, ?n cadrul examin?rii acestei reglement?ri din perspectiva principiului liberei prest?ri a serviciilor.

137 Rezult? de aici c?, atunci c?nd copiii contribuabililor dintr?un stat membru sunt ?colariza?i ?ntr?un alt stat membru, ?ntr?o ?coal? ale c?rei servicii nu intr? ?n sfera de aplicare a articolului 49 CE, articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG are drept efect dezavantajarea ?n mod nejustificat a acestor copii fa?? de cei care nu au uzat de dreptul de liber? circula?ie deplas?ndu?se ?ntr?un alt stat membru pentru a fi ?colariza?i ?ntr?o ?coal? stabilit? ?ntr?un alt stat ?i aduce atingere drepturilor conferite acestor copii prin articolul 18 alineatul (1) CE.

138 ?n aceste condi?ii, trebuie constatat c? ?i al doilea aspect al primului motiv invocat de c?tre Comisie este ?ntemeiat.

139 Av?nd ?n vedere ansamblul considera?iilor care preced?, trebuie s? se constate c?, prin excluderea, ?n mod general, a cheltuielilor de ?colarizare legate de frecventarea unei ?coli situate ?ntr?un alt stat membru de la deducerea fiscal? a cheltuielilor speciale prev?zute la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG, Republica Federal? Germania nu ?i?a ?ndeplinit obliga?iile care ?i revin ?n temeiul articolelor 18 CE, 39 CE, 43 CE ?i 49 CE. Pentru rest, ?i anume motivul ?ntemeiat pe o pretins? ?nc?lcare a libert??ii de stabilire a ?colilor stabilite ?ntr?un alt stat membru, ac?iunea trebuie s? fie respins?.

### **Cu privire la cheltuielile de judecat?**

140 ?n temeiul articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedur?, partea care cade ?n preten?ii este obligat?, la cerere, la plata cheltuielilor de judecat?. ?ntruc?t Comisia a solicitat obligarea Republicii Federale Germania la plata cheltuielilor de judecat?, iar aceasta din urm? a c?zut ?n preten?ii cu privire la partea esen?ial? a motivelor sale, se impune obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecat?.

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Camer?) declar? ?i hot?r??te:

- 1) **Prin excluderea, ?n mod general, a cheltuielilor de ?colarizare legate de frecventarea unei ?coli situate ?ntr?un alt stat membru de la deducerea fiscal? a cheltuielilor speciale prev?zute la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz), ?n versiunea publicat? la 19 octombrie 2002, Republica Federal? Germania nu ?i?a ?ndeplinit obliga?iile care ?i revin ?n temeiul articolelor 18 CE, 39 CE, 43 CE ?i 49 CE.**
- 2) **Respinge ac?iunea cu privire la restul motivelor.**
- 3) **Oblig? Republica Federal? Germania la plata cheltuielilor de judecat?.**

Semn?turi

\* Limba de procedur?: germana.