ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)
της 11ης Σεπτεμβρίου 2007 *

Στην υπόθεση C-76/05,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Finanzgericht Köln (Γερμανία) με απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2005, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Φεβρουαρίου 2005, στο πλαίσιο της διαδικασίας

Herbert Schwarz,

Marga Gootjes-Schwarz

κατά

Finanzamt Bergisch Gladbach,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους B. Σκουρή, Πρόεδρο, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (εισηγητή) και K. Lenaerts, προέδρους τμήματος, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, Γ. Αρέστη, A. Borg Barthet, M. Ilešič και J. Malenovský, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενική εισαγγελέας: C. Stix-Hackl
γραμματέας: B. Fülöp, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 2ας Μαΐου 2006,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο H. Schwarz και η M. Gootjes-Schwarz, εκπροσωπούμενοι από τον W. Meilicke, Rechtsanwalt,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Lumma και U. Forsthoff,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους K. Gross και R. Lyal,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 21ης Σεπτεμβρίου 2006,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία των άρθρων 8 Α, παράγραφος 1, 48, 52 και 59 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποίησης, άρθρων 18, παράγραφος 1, ΕΚ, 39 ΕΚ, 43 ΕΚ και 49 ΕΚ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο προσφυγής που άσκησαν ο H. Schwarz και η M. Gootjes-Schwarz (στο εξής: το ζεύγος Schwarz), Γερμανοί υπήκοοι και κάτοικοι Γερμανίας, κατά του Finanzamt Bergisch Gladbach (στο εξής: Finanzamt), λόγω της αρνήσεως του Finanzamt αυτού να τους επιτρέψει να εκπέσουν από τον φόρο τα δίδακτρα που καταβάλλουν για τα τέκνα τους, τα οποία φοιτούν σε σχολεία εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη, με το αιτιολογικό ότι η εθνική νομοθεσία για τη φορολογία εισοδήματος προβλέπει ότι αυτή τη δυνατότητα έκπτωσης έχουν μόνο οι φορολογούμενοι που έχουν καταβάλει δίδακτρα σε ορισμένα γερμανικά ιδιωτικά σχολεία.

Το εθνικό νομικό πλαίσιο

3 Το άρθρο 7, παράγραφος 4, του Θεμελιώδους Νόμου της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, της 23ης Μαΐου 1949 (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, στο εξής: Θεμελιώδης Νόμος), ορίζει τα εξής:

«(4) Διασφαλίζεται το δικαίωμα ιδρύσεως ιδιωτικών σχολείων. Για την ίδρυση ιδιωτικών σχολείων, ως ισότιμων προς τα δημόσια, χρειάζεται άδεια του κράτους και τα σχολεία αυτά υπόκεινται στους νόμους των Länder (ομόσπονδων κρατών). Η άδεια λειτουργίας παρέχεται, εάν τα ιδιωτικά σχολεία δεν υστερούν έναντι των δημοσίων ως προς τα προγράμματα και τις εγκαταστάσεις, καθώς και την επιστημονική κατάρτιση του διδακτικού προσωπικού, και εάν δεν γίνεται διάκριση μεταξύ των μαθητών ανάλογα με την οικονομική κατάσταση των γονέων. Η άδεια δεν παρέχεται, εάν η οικονομική και νομική κατάσταση των διδασκόντων δεν εξασφαλίζεται επαρκώς.»

4 Το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του γερμανικού νόμου για τον φόρο εισοδήματος, όπως ο νόμος αυτός ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης της κύριας δίκης (Einkommensteuergesetz, **BGBl.** 1997 I, σ. 821, στο εξής: EStG), ορίζει τα εξής:

«Ειδικές δαπάνες [Sonderausgaben] [για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο εισοδήματος] είναι οι εξής δαπάνες, εφόσον δεν πρόκειται για λειτουργικά έξοδα ή διαφημιστικές δαπάνες:

1. [...]

9. το 30 % της καταβαλλομένης από τον φορολογούμενο δαπάνης για τη φοίτηση τέκνου, για το οποίο λαμβάνει φορολογική απαλλαγή ή επίδομα τέκνου, σε ισότιμο ιδιωτικό σχολείο εγκεκριμένο από το κράτος δυνάμει του άρθρου 7, παράγραφος 4, του Θεμελιώδους Νόμου ή σε ισότιμο ιδιωτικό σχολείο που έχει άδεια λειτουργίας δυνάμει της νομοθεσίας ενός Land (ομόσπονδου κράτους) ή σε αναγνωρισμένο από τη νομοθεσία ενός Land ιδιωτικό σχολείο εξειδικευμένης εκπαιδεύσεως, εξαιρουμένης πάντως της δαπάνης για στέγαση, επίβλεψη και διατροφή.»

5 Εξάλλου, κατά το άρθρο 33, παράγραφος 1, του EStG, ο φορολογούμενος μπορεί να υποβάλει αίτηση έκπτωσης από τον φόρο εισοδήματος ορισμένων δαπανών που είναι αναγκασμένος να πραγματοποιεί, εφόσον οι δαπάνες αυτές είναι μεγαλύτερες από αυτές που βαρύνουν την πλειονότητα των φορολογούμενων που έχουν αντίστοιχα εισοδήματα και τελούν σε αντίστοιχη οικονομική και οικογενειακή κατάσταση.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

6 Κατά τον κρίσιμο χρόνο το ζεύγος Schwarz διέμενε στη Γερμανία, όπου υπείχε υποχρέωση από κοινού φορολογήσεως για τον φόρο εισοδήματος. Κατά τους ενδιαφερόμενους, τα τρία τέκνα τους έχουν ανάγκη εξειδικευμένης σχολικής εκπαίδευσης. Για τον λόγο αυτό αποφάσισαν να εγγράψουν τα δύο τέκνα τους, που

είχαν γεννηθεί το 1981 και το 1986, σε σχολείο εγκατεστημένο στη Σκοτία, το οποίο είναι ειδικευμένο στην εκπαίδευση παιδιών εξαιρετικά υψηλής ευφυΐας: το Cademuir International School (στο εξής: Cademuir School), στο οποίο κατέβαλαν δίδακτρα κατά τα έτη 1998 και 1999.

7 Το ζεύγος Schwarz δεν υπέβαλε καταρχάς φορολογικές δηλώσεις για τα έτη αυτά, οπότε οι αρμόδιες αρχές καθόρισαν τη βάση υπολογισμού του φόρου κατ' εκτίμηση. Το ζεύγος Schwarz υπέβαλε ενώπιον του Finanzamt ένσταση κατά των εκδοθεισών πράξεων επιβολής φόρου κατ' εκτίμηση.

8 Το ζεύγος Schwarz, με τις φορολογικές δηλώσεις που υπέβαλε κατά τη διαδικασία της ένστασης αυτής, χαρακτήρισε κυρίως ως έκτακτες δαπάνες, κατά την έννοια του άρθρου 33, παράγραφος 1, του EStG, διάφορα ποσά, τα οποία αντιπροσώπευαν, για τα έτη 1998 και 1999, αφενός τα δίδακτρα που είχαν καταβάλει στα ιδιωτικά σχολεία στα οποία φοιτούσαν τα τέκνα τους και αφετέρου τις δαπάνες νοσηλείας ενός από τα τέκνα τους.

9 Το αιτούν δικαστήριο αναφέρει ότι το ζεύγος Schwarz δεν έχει μεν προσδιορίσει το ακριβές ύψος των περιλαμβανόμενων στα ανωτέρω ποσά διδάκτρων, τα οποία δεν αντιστοιχούν σε στέγαση, επίβλεψη ή διατροφή, αλλά τα δίδακτρα αυτά ανέρχονταν ετησίως τουλάχιστον σε 10 000 γερμανικά μάρκα (DEM).

10 Στις 13 Σεπτεμβρίου 2001 το Finanzamt εξέδωσε επί της ενστάσεως τροποποιημένες πράξεις επιβολής φόρου εισοδήματος, με τις οποίες έλαβε υπόψη τη βάση επιβολής του φόρου την οποία είχε δηλώσει το ζεύγος Schwarz, εκτός από τις έκτακτες δαπάνες τις οποίες είχε επικαλεστεί. Δεδομένου ότι το ζεύγος Schwarz ενέμεινε στις αντιρρήσεις του, το Finanzamt απέρριψε την ένσταση ως αβάσιμη με απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2001. Κατά της τελευταίας αυτής απόφασης το ζεύγος Schwarz άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Köln.

11 Το ζεύγος Schwarz ζητεί με την προσφυγή του, κυρίως, να μειωθεί ο φόρος εισοδήματος που του επιβλήθηκε για τα έτη 1998 και 1999, αφού ληφθούν υπόψη οι έκτακτες δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε κατά την έννοια του άρθρου 33, παράγραφος 1, του EStG. Επικουρικά, ζητεί να του επιτραπεί, βάσει του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG, η έκπτωση των σχετικών ειδικών δαπανών.

12 Το αιτούν δικαστήριο απορρίπτει καταρχάς το αίτημα του ζεύγους Schwarz να ληφθούν υπόψη ως έκτακτες δαπάνες, κατά το άρθρο 33, παράγραφος 1, του EStG, τα σχετικά ποσά.

13 Το εν λόγω δικαστήριο διευκρινίζει στη συνέχεια ότι το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG έχει εφαρμογή μόνο στην περίπτωση φοίτησης σε ορισμένα σχολεία εγκατεστημένα στη γερμανική επικράτεια και ότι, κατά συνέπεια, τα δίδακτρα που καταβάλλονται στα σχολεία που βρίσκονται στα άλλα κράτη μέλη δεν μπορούν να λαμβάνονται υπόψη ως ειδικές δαπάνες για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο. Το δικαστήριο αυτό εκφράζει αμφιβολίες για το αν συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο το γεγονός ότι η έκπτωση που προβλέπεται στο άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG ισχύει μόνο για τα δίδακτρα που καταβάλλονται σε ορισμένα σχολεία εγκατεστημένα στη Γερμανία.

14 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht Köln ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο ερώτημα για την έκδοση προδικαστικής απόφασης:

«Αντιβαίνει προς τα άρθρα 8 Α [...] [ελεύθερη κυκλοφορία (των πολιτών της Ευρωπαϊκής Ένωσης)], 48 [...] (ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων), 52 [...] (ελευθερία εγκατάστασης) και 59 [της Συνθήκης ΕΚ] [...] (ελευθερία παροχής υπηρεσιών) το γεγονός ότι, δυνάμει του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG, όπως ίσχυε κατά τα έτη 1998 και 1999, μπορούν να θεωρηθούν ως ειδικές

δαπάνες, δικαιολογούσες μείωση του φόρου εισοδήματος, τα δίδακτρα που καταβάλλονται σε ορισμένα γερμανικά σχολεία, όχι όμως και τα δίδακτρα που καταβάλλονται σε σχολεία που βρίσκονται στο υπόλοιπο έδαφος της [Ευρωπαϊκής] Κοινότητας;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

15 Το αιτούν δικαστήριο, με το ερώτημά του, υποβάλλει κατ' ουσία το ζήτημα αν αντιβαίνει στα άρθρα 8 Α, παράγραφος 1, 48, 52 και 59 της Συνθήκης ΕΚ η ρύθμιση κράτους μέλους που προβλέπει τη δυνατότητα των φορολογουμένων να εκπίπτουν, ως ειδικές δαπάνες για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα μείωσης του φόρο εισοδήματος, τα δίδακτρα που καταβάλλουν σε ορισμένα ιδιωτικά σχολεία εγκατεστημένα στην εθνική επικράτεια, αλλά αποκλείει γενικά τη δυνατότητα αυτή όταν πρόκειται για δίδακτρα που καταβάλλονται σε ιδιωτικό σχολείο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος.

16 Επιβάλλεται καταρχάς η παρατήρηση ότι, δεδομένου ότι τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης της κύριας δίκης ανάγονται στα έτη 1998 και 1999, οι διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ για την ελεύθερη κυκλοφορία των πολιτών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, για την ελευθερία εγκατάστασης, για την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων και για την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών διαφέρουν ανάλογα με το αν η επίμαχη στην κύρια δίκη νομική κατάσταση είναι προγενέστερη ή μεταγενέστερη της 1ης Μαΐου 1999, ημερομηνίας κατά την οποία τέθηκε σε ισχύ η Συνθήκη του Άμστερνταμ (τα άρθρα 8 Α, παράγραφος 1, 48, 52 και 59 της Συνθήκης ΕΚ αφορούν τη νομική κατάσταση πριν από την 1η Μαΐου 1999, ενώ τα άρθρα 18, παράγραφος 1, ΕΚ, 39 ΕΚ, 43 ΕΚ και 49 ΕΚ αφορούν τη νομική κατάσταση μετά την ημερομηνία αυτή).

17 Δεδομένου όμως ότι, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας με το σημείο 16 των προτάσεών της, το περιεχόμενο των σχετικών άρθρων δεν τροποποιήθηκε ουσιαστικά με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ, οι κρίσιμες διατάξεις θα αναφέρονται παρακάτω σύμφωνα με την αρίθμηση και τη μορφή που είχαν μετά την 1η Μαΐου 1999.

Επί των εφαρμοστέων διατάξεων της Συνθήκης ΕΚ

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

18 Το ζεύγος Schwarz δήλωσε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι, όσον αφορά τα άρθρα 18 ΕΚ, 39 ΕΚ και 43 ΕΚ, συμφωνεί με την άποψη που εξέφρασε η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στην υπόθεση C-318/05, Επιτροπή κατά Γερμανίας, στην οποία εκδίδεται απόφαση σήμερα (Συλλογή 2007, σ. I-6957), ότι δηλαδή οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή σε περίπτωση ρύθμισης όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης.

19 Το ζεύγος Schwarz υποστηρίζει στη συνέχεια ότι η αρχή της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών έχει εφαρμογή στην περίπτωση την οποία αφορά η υπόθεση της κύριας δίκης, διότι, πρώτον, τα εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος ιδιωτικά σχολεία που επιθυμούν να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους σε τέκνα Γερμανών φορολογούμενων εμποδίζονται από την επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση να προσφέρουν τις εκπαιδευτικές υπηρεσίες τους και, δεύτερον, οι Γερμανοί φορολογούμενοι που εξετάζουν το ενδεχόμενο να εγγράψουν τα τέκνα τους σε ένα τέτοιο ιδιωτικό σχολείο αποθαρρύνονται από τη ρύθμιση αυτή.

20 Κατά το ζεύγος Schwarz, τα εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος ιδιωτικά σχολεία, όπως είναι το Cademuir School, παρέχουν υπηρεσίες αντί αμοιβής και δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο να προβαίνουν πράγματι σε παροχή υπηρεσιών τα γερμανικά σχολεία που επιδοτούνται δυνάμει του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG. Τα ποσά που καταβάλλονται στην πραγματικότητα στα εν λόγω γερμανικά σχολεία από τους γονείς, οι οποίοι δικαιούνται τη φορολογική έκπτωση για το 30 % των υπό στενή έννοια διδάκτρων, ενδέχεται να υπερβαίνουν τα καταβαλλόμενα σε εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος ιδιωτικά σχολεία, όπως είναι το Cademuir School.

21 Η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται καταρχάς ότι τα άρθρα 18 ΕΚ, 39 ΕΚ και 43 ΕΚ δεν έχουν εφαρμογή σε μια περίπτωση όπως αυτή την οποία αφορά η κύρια δίκη.

22 Στη συνέχεια, η κυβέρνηση αυτή υποστηρίζει ότι η εκπαιδευτική δραστηριότητα του Cademuir School δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΕΚ. Όπως συνάγεται από τη φράση «παροχές που κατά κανόνα προσφέρονται αντί αμοιβής», η οποία περιέχεται στο άρθρο 50 ΕΚ, προϋπόθεση για την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών είναι η ύπαρξη οικονομικής δραστηριότητας.

23 Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, τα σχολεία δεν ασκούν οικονομική δραστηριότητα. Οι δραστηριότητες των εκπαιδευτικών ιδρυμάτων δεν ασκούνται κανονικά αντί αμοιβής και δεν αποτελούν υπηρεσίες κατά την έννοια του άρθρου 50 ΕΚ (βλ. συναφώς την απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 1988, 263/86, Humbel και Edel, Συλλογή 1988, σ. 5365, σκέψη 18).

24 Κατά την κυβέρνηση αυτή, μολονότι η διδασκαλία στα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα οποία χρηματοδοτούνται κυρίως από ιδιωτικούς πόρους, αποτελεί τελικά παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου 50 ΕΚ (απόφαση της 7ης Δεκεμβρίου 1993, C-109/92, Wirth, Συλλογή 1993, σ. I-6447, σκέψη 17), από τον ιδιωτικό χαρακτήρα και μόνο του Cademuir School δεν μπορεί να συναχθεί ότι το σχολείο αυτό ασκεί οικονομική δραστηριότητα. Το συμπέρασμα αυτό δεν μπορεί να συναχθεί ούτε από το γεγονός ότι οι γονείς καταβάλλουν δίδακτρα. Συγκεκριμένα, η καταβολή τελών ή διδάκτρων, ως συνεισφορά, σε ορισμένο βαθμό, στις δαπάνες λειτουργίας του εθνικού εκπαιδευτικού συστήματος, δεν έχει καμία συνέπεια ως προς τον χαρακτηρισμό της ασκούμενης δραστηριότητας ως παροχής υπηρεσιών (βλ. συναφώς τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Humbel και Edel, σκέψη 19, και Wirth, σκέψη 15). Επιπλέον, η Γερμανική Κυβέρνηση τονίζει ότι η απόφαση περί παραπομπής δεν αναφέρει αν το Cademuir School χρηματοδοτείται αποκλειστικά ή κυρίως από ιδιωτικούς πόρους (π.χ. από εισφορές των γονέων) ή αν έχει κερδοσκοπικό σκοπό.

25 Η Επιτροπή θεωρεί, συμφωνώντας με τη Γερμανική Κυβέρνηση, ότι στην υπόθεση της κύριας δίκης αποκλείεται η ύπαρξη εμποδίου στην προβλεπόμενη από το άρθρο 39 ΕΚ ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων ή στην προβλεπόμενη από το άρθρο 43 ΕΚ ελευθερία εγκατάστασης.

26 Ο κύριος ισχυρισμός της Επιτροπής είναι ότι εν προκειμένω έχει εφαρμογή το άρθρο 49 ΕΚ και ότι μια ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη αντιβαίνει στο άρθρο αυτό.

27 Συναφώς η Επιτροπή υποστηρίζει ότι στην υπόθεση της κύριας δίκης έχει εφαρμογή η αρχή της λεγόμενης «παθητικής» ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, όπου οι αποδέκτες των υπηρεσιών, εν προκειμένω τα τέκνα του ζεύγους Schwarz, μεταβαίνουν στον εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος παρέχοντα τις υπηρεσίες, εν προκειμένω το ιδιωτικό σχολείο που βρίσκεται στο άλλο αυτό κράτος μέλος.

28 Κατά την Επιτροπή, η εκπαίδευση και η κατάρτιση των νέων μπορούν να αποτελούν παροχές υπηρεσιών. Από τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Humbel και Edel ή Wirth προκύπτει ότι το ουσιώδες χαρακτηριστικό της αμειβόμενης παροχής διδακτικών υπηρεσιών έγκειται στο γεγονός ότι ο μαθητής ή ένας τρίτος καταβάλλει τέλη, τα οποία αντιστοιχούν, κατά το μάλλον ή ήττον, στο οικονομικό κόστος της διδακτικής δραστηριότητας. Στην περίπτωση αυτή, η πρόταση παροχής διδακτικών υπηρεσιών αποτελεί οικονομική δραστηριότητα.

29 Αντίθετα, αν πρόκειται για δημόσια εκπαίδευση, στο πλαίσιο της οποίας το κράτος ασκεί το έργο του στον κοινωνικό, πολιτιστικό και εκπαιδευτικό τομέα και της οποίας το μεγαλύτερο μέρος του κόστους βαρύνει το Δημόσιο, δεν υπάρχει, κατά την Επιτροπή, αμειβόμενη παροχή υπηρεσιών (βλ. συναφώς την προπαρατεθείσα απόφαση Wirth, σκέψεις 15 και 16). Το γεγονός ότι ο μαθητής συνεισφέρει ενδεχομένως στη χρηματοδότηση της δημόσιας εκπαίδευσης με την καταβολή τελών εγγραφής δεν αρκεί για να χαρακτηριστεί η εκπαίδευση αυτή ως αμειβόμενη παροχή υπηρεσιών (βλ. συναφώς την προπαρατεθείσα απόφαση Humbel και Edel, σκέψη 19).

30 Η Επιτροπή φρονεί ότι δεν μπορεί να τεθεί εν αμφιβόλω η δυνατότητα εφαρμογής της αρχής περί ελεύθερης παροχής υπηρεσιών σε περιστατικά όπως αυτά της κύριας δίκης, διότι το ζήτημα αν καταβάλλεται αμοιβή για τις υπηρεσίες δεν μπορεί να εκτιμηθεί με γνώμονα αποκλειστικά και μόνο την κατάσταση των ιδιωτικών σχολείων που ευνοούνται από τη γερμανική ρύθμιση. Αντίθετα, η εκτίμηση πρέπει να βασιστεί στην κατάσταση των εγκατεστημένων σε άλλο κράτος μέλος ιδιωτικών σχολείων, για τα οποία δεν ισχύει το φορολογικό πλεονέκτημα που προβλέπει το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG.

31 Δεδομένου όμως ότι σε ορισμένα κράτη μέλη υπάρχουν ιδιωτικά σχολεία που καλύπτουν τις ανάγκες τους χωρίς τη βοήθεια του Δημοσίου και λειτουργούν ως κερδοσκοπικές επιχειρήσεις, μια ρύθμιση όπως αυτή του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG, καθόσον αποκλείει γενικά την εφαρμογή του φορολογικού πλεονεκτήματος που προβλέπει στα ποσά που καταβάλλονται στα εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος σχολεία, είναι ικανή να εμποδίσει, κατά την Επιτροπή, τη διασυνοριακή προσφορά υπηρεσιών από τα ιδιωτικά αυτά σχολεία που λειτουργούν ως εμπορικές επιχειρήσεις και είναι εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος.

32 Η Επιτροπή υποστηρίζει επικουρικά, για την περίπτωση που το Δικαστήριο δεχτεί ότι η αρχή περί ελεύθερης παροχής υπηρεσιών δεν έχει εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης, ότι εφαρμογή έχουν οι συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 12, πρώτο εδάφιο, ΕΚ και 18, παράγραφος 1, ΕΚ και ότι η εν λόγω ρύθμιση αντιβαίνει στις διατάξεις αυτές.

Απάντηση του Δικαστηρίου

33 Πρώτον, για να προσδιοριστούν οι διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ που έχουν εφαρμογή σε περιστατικά όπως αυτά της υπόθεσης της κύριας δίκης, επισημαίνεται ότι, όπως άλλωστε τόνισε και η γενική εισαγγελέας με το σημείο 25 των προτάσεών της, δεν είναι αναγκαίο να εξεταστούν τα περιστατικά αυτά από την άποψη των άρθρων 39 ΕΚ και 43 ΕΚ. Συγκεκριμένα, οι γονείς που, όπως το ζεύγος Schwarz, υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος σε ένα κράτος μέλος και στέλνουν τα τέκνα τους να φοιτήσουν σε ιδιωτικό σχολείο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος, μολονότι δεν

εργάζονται ως μισθωτοί ούτε ασκούν οι ίδιοι καμία οικονομική δραστηριότητα στο τελευταίο αυτό κράτος, δεν ασκούν το δικαίωμά τους να παρέχουν εξαρτημένη εργασία εντός άλλου κράτους μέλους ούτε το δικαίωμά τους να εγκαθίστανται εκεί ως ανεξάρτητοι επαγγελματίες, οπότε τα άρθρα 39 ΕΚ και 43 ΕΚ δεν έχουν εφαρμογή στην περίπτωσή τους.

34 Δεύτερον, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 18 ΕΚ, το οποίο παρέχει γενικώς σε όλους τους πολίτες της Ευρωπαϊκής Ένωσης το δικαίωμα να κυκλοφορούν και να διαμένουν ελεύθερα στο έδαφος των κρατών μελών, συγκεκριμενοποιείται ειδικότερα στις διατάξεις οι οποίες διασφαλίζουν την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών (αποφάσεις της 6ης Φεβρουαρίου 2003, C-92/01, Στυλιανάκης, Συλλογή 2003, σ. I-1291, σκέψη 18, και της 11ης Ιανουαρίου 2007, C-208/05, ITC, Συλλογή 2007, σ. I-181, σκέψη 64). Αν συνεπώς η επίδικη εθνική ρύθμιση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΕΚ, το Δικαστήριο δεν χρειάζεται να αποφανθεί επί της ερμηνείας του άρθρου 18 ΕΚ (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Στυλιανάκης, σκέψη 20, και ITC, σκέψη 65).

35 Επομένως, το Δικαστήριο θα αποφανθεί επί του άρθρου 18, παράγραφος 1, ΕΚ μόνο εφόσον η επίδικη εθνική ρύθμιση δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΕΚ.

36 Συναφώς υπενθυμίζεται καταρχάς ότι, αν και το άρθρο 50, τρίτο εδάφιο, ΕΚ δεν αναφέρει παρά μόνο την ελευθερία ενεργητικής παροχής υπηρεσιών, δηλαδή την περίπτωση κατά την οποία ο παρέχων τις υπηρεσίες μεταβαίνει προς τον αποδέκτη, προκύπτει από πάγια νομολογία ότι η ελεύθερη παροχή υπηρεσιών περιλαμβάνει την ελευθερία των αποδεκτών των υπηρεσιών να μεταβαίνουν σε άλλο κράτος μέλος, όπου βρίσκεται ο παρέχων τις υπηρεσίες, για να αποδεχθούν τις υπηρεσίες αυτές (βλ. απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 1984, 286/82 και 26/83, Luisi και Carbone, Συλλογή 1984, σ. 377, σκέψεις 10 και 16). Αντικείμενο της υπόθεσης της κύριας δίκης είναι η άρνηση παροχής της δυνατότητας έκπτωσης από τον φόρο, επειδή το ιδιωτικό σχολείο στο οποίο φοιτά το τέκνο είναι εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος, και, ως εκ τούτου, η δυνατότητα αποδοχής προσφοράς εκπαίδευσης προερχόμενης από τέτοιο σχολείο.

37 Πρέπει πάντως να εξεταστεί αν αυτές οι προσφορές παροχής εκπαίδευσης αποσκοπούν στην παροχή υπηρεσιών. Προς τούτο, πρέπει να εξακριβώνεται αν τα μαθήματα που προσφέρει ένα σχολείο σαν το Cademuir School αποτελούν, σύμφωνα με το άρθρο 50, πρώτο εδάφιο, ΕΚ, «παροχές που κατά κανόνα προσφέρονται αντί αμοιβής».

38 Το Δικαστήριο έχει δεχτεί ότι, κατά τη διάταξη αυτή, το ουσιώδες χαρακτηριστικό της αμοιβής έγκειται στο γεγονός ότι αποτελεί την οικονομική αντιπαροχή της αντίστοιχης παροχής (βλ. αποφάσεις Humbel και Edel, προπαρατεθείσα, σκέψη 17, της 12ης Ιουλίου 2001, C-157/99, Smits και Peerbooms, Συλλογή 2001, σ. I-5473, σκέψη 58, της 3ης Οκτωβρίου 2002, C-136/00, Danner, Συλλογή 2002, σ. I-8147, σκέψη 26, της 22ας Μαΐου 2003, C-355/00, Freskot, Συλλογή 2003, σ. I-5263, σκέψη 55, καθώς και της 26ης Ιουνίου 2003, C-422/01, Skandia και Ramstedt, Συλλογή 2003, σ. I-6817, σκέψη 23).

39 Το Δικαστήριο δέχτηκε π.χ. ότι ο όρος «υπηρεσίες», όπως χρησιμοποιείται στο άρθρο 50 ΕΚ, δεν καλύπτει τα μαθήματα που διδάσκονται σε ορισμένα ιδρύματα που εντάσσονται σε ένα δημόσιο εκπαιδευτικό σύστημα και χρηματοδοτούνται εν όλω ή εν μέρει από δημόσιους πόρους (βλ. συναφώς τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Humbel και Edel, σκέψεις 17 και 18, καθώς και Wirth, σκέψεις 15 και 16). Το Δικαστήριο διευκρίνισε συναφώς ότι το κράτος, δημιουργώντας και διατηρώντας αυτό το δημόσιο εκπαιδευτικό σύστημα, το οποίο χρηματοδοτείται, κατά κανόνα, από τον δημόσιο προϋπολογισμό και όχι από τους σπουδαστές ή τους γονείς τους, δεν αποβλέπει στην άσκηση αμειβόμενων δραστηριοτήτων, αλλ' εκπληρώνει την αποστολή του έναντι των πολιτών του στον κοινωνικό, πολιτιστικό και εκπαιδευτικό τομέα.

40 Αντίθετα, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι τα μαθήματα που διδάσκονται σε εκπαιδευτικά ιδρύματα που χρηματοδοτούνται κυρίως από ιδιωτικούς πόρους, και μάλιστα κυρίως από τους σπουδαστές ή τους γονείς τους, αποτελούν υπηρεσίες κατά την έννοια του άρθρου 50 ΕΚ, δεδομένου ότι ο σκοπός στον οποίον αποβλέπουν τα ιδρύματα αυτά έγκειται στην προσφορά υπηρεσίας έναντι αμοιβής (προπαρατεθείσα απόφαση Wirth, σκέψη 17).

41 Στο σημείο αυτό επιβάλλεται να διευκρινιστεί ότι η ιδιωτική αυτή χρηματοδότηση δεν είναι αναγκαίο να εξασφαλίζεται κυρίως από τους σπουδαστές ή τους γονείς τους. Συγκεκριμένα, κατά πάγια νομολογία, το άρθρο 50 ΕΚ δεν απαιτεί το τίμημα της υπηρεσίας να καταβάλλεται από τους αποδέκτες της (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 26ης Απριλίου 1988, 352/85, Bond van Adverteerders κ.λπ., Συλλογή 1988, σ. 2085, σκέψη 16, της 11ης Απριλίου 2000, C-51/96 και C-191/97, Deliège, Συλλογή 2000, σ. I-2549, σκέψη 56, καθώς και προπαρατεθείσες αποφάσεις Smits και Peerbooms, σκέψη 57, και Skandia και Ramstedt, σκέψη 24).

42 Από όσα εκθέτει το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι τα ετήσια δίδακτρα και μόνο που κατέβαλε το ζεύγος Schwarz στο Cademuir School για τα δύο τέκνα του εκτιμώνται τουλάχιστον σε 10 000 DEM. Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, το ποσό αυτό υπερβαίνει κατά πολύ το ποσό που απαιτούν τα ιδιωτικά σχολεία που είναι εγκατεστημένα στη Γερμανία και εμπίπτουν στην ευεργετική διάταξη του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG.

43 Εν πάση περιπτώσει, δεδομένου ότι η απόφαση περί παραπομπής δεν παρέχει κανένα ακριβές στοιχείο σχετικά με τους τρόπους χρηματοδότησης και λειουργίας του Cademuir School, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει αν το σχολείο αυτό χρηματοδοτείται κυρίως από ιδιωτικούς πόρους.

44 Προστίθεται ότι, για να εξακριβωθεί αν το άρθρο 49 ΕΚ έχει εφαρμογή σε περιστατικά όπως αυτά της υπόθεσης της κύριας δίκης, δεν έχει σημασία αν τα σχολεία που είναι εγκατεστημένα στο κράτος μέλος του αποδέκτη της παροχής —εν προκειμένω στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας— και είναι εγκεκριμένα ή αναγνωρισμένα ή έχουν άδεια λειτουργίας στο κράτος αυτό σύμφωνα με το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG παρέχουν πράγματι υπηρεσίες κατά την έννοια του άρθρου 50, πρώτο εδάφιο, ΕΚ. Το μόνο που έχει σημασία είναι αν το εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος ιδιωτικό σχολείο μπορεί να θεωρηθεί ότι παρέχει υπηρεσίες αντί αμοιβής.

45 Συγκεκριμένα, με την απόφαση της 16ης Μαΐου 2006, C-372/04, Watts (Συλλογή 2006, σ. I-4325, σκέψη 90), η οποία αφορά ορισμένες ιατρικές παροχές που

αποτελούν παροχές υπηρεσιών, το Δικαστήριο δέχτηκε ότι το άρθρο 49 ΕΚ είχε εφαρμογή στην περίπτωση ασθενούς, κατοίκου Ηνωμένου Βασιλείου, η κατάσταση της υγείας της οποίας απαιτούσε την παροχή νοσοκομειακής περίθαλψης και η οποία, κατόπιν της μετάβασής της σε άλλο κράτος μέλος για να της παρασχεθούν οι σχετικές υπηρεσίες αντί αμοιβής, ζήτησε στη συνέχεια από την εθνική υπηρεσία υγείας να καλύψει το κόστος της περίθαλψης, μολονότι το εθνικό σύστημα υγείας του Ηνωμένου Βασιλείου παρείχε υπηρεσίες της ίδιας φύσης δωρεάν.

46 Με τη σκέψη 91 της ίδιας αυτής απόφασης, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι, χωρίς να απαιτείται, στη συγκεκριμένη περίπτωση, να κριθεί αν η παροχή νοσοκομειακής περίθαλψης στο πλαίσιο εθνικής υπηρεσίας υγείας, όπως ήταν η επίδικη στην υπόθεση εκείνη υπηρεσία, συνιστά καθαυτή παροχή υπηρεσίας κατά την έννοια των διατάξεων της Συνθήκης ΕΚ περί ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, πρέπει να γίνει δεκτό ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων αυτών η περίπτωση στην οποία ένα πρόσωπο του οποίου η κατάσταση της υγείας απαιτεί την παροχή νοσοκομειακής περίθαλψης μεταβαίνει σε άλλο κράτος μέλος για να του παρασχεθεί η σχετική περίθαλψη αντί αμοιβής.

47 Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το άρθρο 49 ΕΚ έχει εφαρμογή σε περιστατικά όπως αυτά της υπόθεσης της κύριας δίκης, εφόσον ορισμένοι από τους υπέχοντες φορολογική υποχρέωση σε ένα κράτος μέλος στέλνουν τα τέκνα τους να φοιτήσουν σε ιδιωτικό σχολείο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος, το οποίο μπορεί να θεωρηθεί ότι παρέχει υπηρεσίες αντί αμοιβής, το οποίο δηλαδή χρηματοδοτείται κυρίως από ιδιωτικούς πόρους, πράγμα που οφείλει να εξακριβώσει το εθνικό δικαστήριο.

Επί της ύπαρξης εμποδίου στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

48 Κατά το ζεύγος Schwarz, μια ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη είναι αντίθετη προς το άρθρο 49 ΕΚ και δεν είναι δικαιολογημένη.

49 Η Γερμανική Κυβέρνηση φρονεί ότι η ενδεχόμενη παρακώλυση της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών δικαιολογείται εν προκειμένω.

50 Η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται, πρώτον, ότι από το άρθρο 49 ΕΚ δεν μπορεί να συναχθεί καμία υποχρέωση των κρατών μελών να επιδοτούν, με την παροχή φορολογικών πλεονεκτημάτων σχετικά με τα δίδακτρα, σχολεία που αποτελούν μέρος του εκπαιδευτικού συστήματος άλλου κράτους μέλους. Αν η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ήταν υποχρεωμένη να επιτρέπει την έκπτωση των διδάκτρων που καταβάλλονται σε εγκατεστημένα εκτός της επικράτειάς της σχολεία, η συνέπεια θα ήταν η έμμεση παροχή στα σχολεία αυτά των ίδιων ενισχύσεων που χορηγούνται στα γερμανικά ιδιωτικά σχολεία, πράγμα που θα ήταν αντίθετο προς την κατανομή αρμοδιοτήτων την οποία προβλέπει η Συνθήκη ΕΚ. Το άρθρο 149 ορίζει, πράγματι, ότι η Κοινότητα αναπτύσσει τη δράση της στον τομέα της εκπαίδευσης σεβόμενη ταυτόχρονα την αρμοδιότητα των κρατών μελών για το περιεχόμενο της διδασκαλίας και την οργάνωση του εκπαιδευτικού συστήματος, καθώς και την πολιτιστική και γλωσσική τους πολυμορφία.

51 Συναφώς η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι, δεδομένου ότι η εκπαιδευτική πολιτική αποτελεί ένα από τα βασικά καθήκοντα κάθε κράτους και η διάρθρωσή τους εμφανίζει πολύ μεγάλες διαφορές από το ένα κράτος μέλος στο άλλο λόγω των διαφορετικών ιστορικών και πολιτιστικών παραδόσεων, είναι ουσιώδες να υπάρχει δυνατότητα κρατικού ελέγχου και κρατικής χρηματοδότησης στο τομέα αυτό. Το άρθρο 7 του Θεμελιώδους Νόμου θέτει τις βασικές αρχές που διέπουν την εκπαίδευση, η οποία άλλωστε εμπίπτει στην αποκλειστική αρμοδιότητα των ομόσπονδων κρατών. Η διάταξη αυτή, η οποία δημιουργεί ένα υποχρεωτικό πλαίσιο για τα ιδιωτικά σχολεία, εγγυάται το δικαίωμα ίδρυσης τέτοιων σχολείων και έτσι επιτρέπει την ύπαρξη ενός δυαδικού εκπαιδευτικού συστήματος, το οποίο προσφέρει ελευθερία επιλογής.

52 Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, το γερμανικό Δημόσιο δεν είναι δυνατόν να έχει την υποχρέωση να επιδοτεί, παραιτούμενο από την είσπραξη φορολογικών εσόδων που του ανήκουν, τη λειτουργία του Cademuir School, αφού δεν έχει καμία δυνατότητα να επηρεάζει την οργάνωση του σχολείου αυτού, και ειδικότερα τα σχολικά προγράμματά του.

53 Δεύτερον, η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι η άρνηση επέκτασης της επίμαχης στην κύρια δίκη ευνοϊκής φορολογικής ρύθμισης, ώστε να καλύπτονται και τα δίδακτρα που καταβάλλονται στα ιδιωτικά σχολεία που είναι εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος, δικαιολογείται από το γεγονός ότι τα γερμανικά σχολεία που καλύπτει το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG και τα εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος ιδιωτικά σχολεία, όπως είναι το Cademuir School, δεν τελούν σε συγκρίσιμη αντικειμενικά κατάσταση.

54 Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG καθιερώνει μια έμμεση κρατική ενίσχυση υπέρ ορισμένων ιδιωτικών σχολείων στα οποία επιβάλλονται ορισμένες ιδιαίτερες επιβαρύνσεις. Πρόκειται για τα ισότιμα ιδιωτικά σχολεία που είναι εγκεκριμένα από το κράτος, τα σχολεία που έχουν άδεια λειτουργίας δυνάμει της νομοθεσίας ενός Land και τα αναγνωρισμένα από τη νομοθεσία ενός Land σχολεία εξειδικευμένης εκπαίδευσης.

55 Το γερμανικό συνταγματικό δίκαιο προβλέπει, ως αντιστάθμισμα για τις υψηλές ποιοτικές και οικονομικές απαιτήσεις που τίθενται σε σχέση με τα ισότιμα σχολεία που έχουν εγκριθεί δυνάμει του άρθρου 7, παράγραφος 4, του Θεμελιώδους Νόμου, την αντίστοιχη υποχρέωση δημόσιας χρηματοδότησης. Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, το κράτος διαθέτει διακριτική ευχέρεια κατά την εκπλήρωση της υποχρέωσής του να ενισχύει τα ισότιμα ιδιωτικά σχολεία κατ' εφαρμογή της διάταξης αυτής. Η ενίσχυση αυτή έχει κυρίως τη μορφή άμεσων επιδοτήσεων. Τα ιδιωτικά σχολεία εισπράττουν δηλαδή το 80 % περίπου των ποσών που καταβάλλονται στα συγκρίσιμα δημόσια σχολεία. Το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG συγκεκριμενοποιεί αυτή τη συνταγματική υποχρέωση ενίσχυσης και ενισχύει έμμεσα τα εγκεκριμένα από το κράτος σχολεία χάρη στην ευνοϊκή φορολογική ρύθμιση που ισχύει για τα δίδακτρα.

56 Το ίδιο συμβαίνει και με τα σχολεία που έχουν άδεια λειτουργίας δυνάμει της νομοθεσίας ενός Land και τα αναγνωρισμένα από την ίδια νομοθεσία σχολεία εξειδικευμένης εκπαίδευσης. Η Γερμανική Κυβέρνηση αναγνωρίζει ότι οι ιδιαίτερες απαιτήσεις που θέτει ο Θεμελιώδης Νόμος δεν ισχύουν για τα σχολεία αυτά και ότι από τον νόμο αυτό δεν μπορεί να συναχθεί καμία υποχρέωση χρηματοδότησης. Εντούτοις, η χορήγηση άδειας από το Land ή η αναγνώριση από τη νομοθεσία του Land υπάγει ουσιαστικά τα σχολεία αυτά στο ίδιο νομικό καθεστώς με τα

εγκεκριμένα ισότιμα σχολεία. Λόγω των υποχρεώσεων που συνεπάγεται η άδεια ή η αναγνώριση αυτή, ισχύει και για τα σχολεία αυτά η υποχρέωση του κράτους να τα ενισχύει, μολονότι η υποχρέωση αυτή προκύπτει από απλό νόμο.

57 Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, στην περίπτωση του Cademuir School δεν υπάρχει αυτή η σχέση μεταξύ απαιτήσεων του κράτους και αντίστοιχης δημόσιας ενίσχυσης. Το σχολείο αυτό δεν υπόκειται, ειδικότερα, στην υποχρέωση αποφυγής της επιλογής των μαθητών με βάση την περιουσία των γονέων, υποχρέωση που έχει κατ' ανάγκη ως αποτέλεσμα ότι τα καταβαλλόμενα δίδακτρα δεν επαρκούν για την κάλυψη του κόστους. Έτσι, εκλείπει ένα σημαντικό στοιχείο της επιβάρυνσης των σχολείων που καλύπτονται από το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG, στοιχείο που δικαιολογεί την ενίσχυση που χορηγεί το Δημόσιο στα σχολεία αυτά.

58 Τέλος, κατά την ίδια αυτή κυβέρνηση, η επέκταση της εφαρμογής του φορολογικού πλεονεκτήματος, ώστε να καλύπτονται και τα δίδακτρα που καταβάλλονται στο Cademuir School, όχι μόνο θα αντέβαινε στην απαίτηση αποφυγής της επιλογής των μαθητών με βάση την περιουσία των γονέων, την οποία θέτει το άρθρο 7, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του Θεμελιώδους Νόμου, αλλά θα μπορούσε επίσης να καταλήξει σε σημαντική αύξηση του συνολικού ύψους της έκπτωσης που επιτρέπει το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG.

59 Τα δίδακτρα των ιδιωτικών σχολείων που καλύπτονται από το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG καθορίζονται σε αρκετά χαμηλό επίπεδο, κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, ώστε να αποφεύγεται η επιλογή των μαθητών ανάλογα με την περιουσία των γονέων, οπότε το ύψος της έμμεσης ενίσχυσης που παρέχει το Δημόσιο στα σχολεία αυτά με τη μορφή της δυνατότητας έκπτωσης των ειδικών δαπανών των γονέων των μαθητών είναι επίσης χαμηλό. Δεν συμβαίνει το ίδιο με ένα σχολείο σαν το Cademuir School, τα δίδακτρα του οποίου είναι σημαντικά υψηλότερα από αυτά που ζητούν τα εν λόγω σχολεία.

60 Συναφώς, η Γερμανική Κυβέρνηση υπενθυμίζει ότι το Δικαστήριο, με την απόφαση της 15ης Μαρτίου 2005, C-209/03, Bidar (Συλλογή 2005, σ. I-2119, σκέψη 56),

αποφάνθηκε ότι ένα κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να μεριμνά ώστε η χορήγηση ενισχύσεων για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης σπουδαστών που είναι υπήκοοι άλλων κρατών μελών να μη συνεπάγεται υπέρμετρο κόστος, το οποίο θα μπορούσε να έχει επιπτώσεις στο συνολικό ύψος των ενισχύσεων που μπορεί να χορηγήσει το εν λόγω κράτος μέλος. Ομοίως, το κράτος μέλος θα πρέπει να έχει την ευχέρεια να επιβάλλει ως προϋπόθεση για την παροχή ενός φορολογικού πλεονεκτήματος την τήρηση ορισμένων κριτηρίων, με σκοπό την αποφυγή του ενδεχομένου να συρρικνώνεται τελικά το φορολογικό πλεονέκτημα κάτω από το επίπεδο που θεωρείται αναγκαίο από το κράτος μέλος αυτό.

61 Η Επιτροπή φρονεί ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση προσβάλλει την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών. Κατά την Επιτροπή, το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG δεν προβλέπει αντικειμενικά κριτήρια με βάση τα οποία να μπορεί να εξακριβωθεί για ποιες κατηγορίες διδάκτρων των γερμανικών και των αλλοδαπών σχολείων ισχύει το δικαίωμα έκπτωσης. Η διάταξη αυτή επιβάλλει ως μόνη προϋπόθεση της έκπτωσης των διδάκτρων την έγκριση ή την αναγνώριση στη Γερμανία του οικείου ιδιωτικού σχολείου, πράγμα που σημαίνει ότι η κρίσιμη προϋπόθεση της έκπτωσης είναι η εγκατάσταση του σχολείου εντός του εδάφους του κράτους μέλους αυτού. Τα δίδακτρα που καταβάλλονται σε κάθε ιδιωτικό σχολείο που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος αποκλείονται αυτόματα από τη φορολογική έκπτωση, ανεξάρτητα από το ύψος τους. Αφού κανένα από τα ιδιωτικά σχολεία αυτά δεν μπορεί να πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG, δεν μπορεί να γίνει διάκριση μεταξύ των σχολείων αυτών, ανάλογα με το αν μπορούν θεωρητικά να συγκριθούν με τα γερμανικά σχολεία.

62 Κατά την Επιτροπή, τα σχολεία που περιάγει σε μειονεκτική θέση η ρύθμιση του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG περιλαμβάνουν τουλάχιστον όσα χρηματοδοτούνται αποκλειστικά από τα δίδακτρα που ζητούν και από τις άλλες οικονομικές δραστηριότητές τους, δηλαδή όσα παρέχουν αναμφισβήτητα υπηρεσίες αντί αμοιβής. Η δυσμενής διάκριση την οποία υφίστανται αποτελεί τουλάχιστον εμπόδιο στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών την οποία εγγυάται το άρθρο 49 ΕΚ.

63 Κατά την Επιτροπή, δεν υπάρχει κανείς δικαιολογητικός λόγος για την παράβαση αυτή του άρθρου 49 ΕΚ, δεδομένου μάλιστα ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παραμένει ελεύθερη, δυνάμει του κοινοτικού δικαίου, να προβλέπει τη

δυνατότητα έκπτωσης των διδάκτρων για ορισμένες μόνο κατηγορίες σχολείων ή για ορισμένο μόνο ποσό, υπό την προϋπόθεση μόνο ότι η δυνατότητα έκπτωσης στηρίζεται σε αντικειμενικά κριτήρια και είναι ανεξάρτητη από τον τόπο εγκατάστασης του σχολείου. Η Επιτροπή φρονεί ότι η παράβαση αυτή είναι ιδιαίτερα σοβαρή για τον επιπλέον λόγο ότι η διάδοση των γλωσσών των κρατών μελών και η παροχή κινήτρων για την κινητικότητα των φοιτητών καταλέγονται μεταξύ των σκοπών της Κοινότητας που προβλέπονται ρητά από το άρθρο 149, παράγραφος 2, πρώτη και δεύτερη περίπτωση, ΕΚ.

Απάντηση του Δικαστηρίου

64 Η φορολογική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η προβλεπόμενη από το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG, επιβάλλει ως προϋπόθεση για τη φορολογική έκπτωση την καταβολή διδάκτρων σε ιδιωτικά σχολεία που είναι εγκεκριμένα από το εν λόγω κράτος ή έχουν άδεια λειτουργίας ή είναι αναγνωρισμένα κατά το εφαρμοστέο δίκαιο ενός από τα ομόσπονδα κράτη, πράγμα που οπωσδήποτε προϋποθέτει ότι τα σχολεία αυτά είναι εγκατεστημένα στο κράτος μέλος αυτό.

65 Η ρύθμιση αυτή αποκλείει γενικά τη δυνατότητα όσων υπόκεινται στον φόρο στη Γερμανία να εκπίπτουν από τα φορολογητέα εισοδήματά τους ένα μέρος των διδάκτρων που καταβάλλουν για τη φοίτηση των τέκνων τους σε ιδιωτικό σχολείο που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, ενώ η δυνατότητα αυτή υπάρχει σε σχέση με τα δίδακτρα που καταβάλλονται σε ορισμένα γερμανικά ιδιωτικά σχολεία. Η ρύθμιση αυτή συνεπάγεται δηλαδή μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση για τους φορολογούμενους αυτούς, στην περίπτωση που έχουν στείλει τα τέκνα τους, όπως το ζεύγος Schwarz, σε ιδιωτικό σχολείο που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος και όχι σε ιδιωτικό σχολείο εγκατεστημένο εντός της εθνικής επικράτειας.

66 Μια ρύθμιση όπως αυτή του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG έχει ως αποτέλεσμα να αποθαρρύνει τους φορολογούμενους που κατοικούν στη Γερμανία από το να στέλνουν τα τέκνα τους σε σχολεία εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος. Εξάλλου, παρακωλύει επίσης την προσφορά εκπαιδευτικών προγραμμάτων από εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος ιδιωτικά εκπαιδευτικά ιδρύματα, προγραμμάτων που να απευθύνονται στα τέκνα φορολογούμενων που κατοικούν στη Γερμανία.

67 Μια τέτοια ρύθμιση συνιστά εμπόδιο στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, την οποία εγγυάται το άρθρο 49 ΕΚ. Πράγματι, το άρθρο αυτό απαγορεύει την εφαρμογή οποιασδήποτε εθνικής ρύθμισης που έχει ως αποτέλεσμα να καθίσταται η παροχή υπηρεσιών μεταξύ κρατών μελών δυσκολότερη απ' ό,τι η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται αποκλειστικώς στο εσωτερικό ενός κράτους μέλους (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 28ης Απριλίου 1998, C-118/96, Safir, Συλλογή 1998, σ. I-1897, σκέψη 23, Smits και Peerbooms, προπαρατεθείσα, σκέψη 61, Danner, προπαρατεθείσα, σκέψη 29, και αποφάσεις της 4ης Μαρτίου 2004, C-334/02, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2004, σ. I-2229, σκέψη 23, Watts, προπαρατεθείσα, σκέψη 94, και της 19ης Απριλίου 2007, C-444/05, Σταματελάκη, Συλλογή 2007, σ. I-3185, σκέψη 25).

68 Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, η ενδεχόμενη παρακώλυση της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών δικαιολογείται πρωτίστως από το γεγονός ότι από την αρχή της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών δεν μπορεί να συναχθεί καμία υποχρέωση επέκτασης της ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης ορισμένων σχολείων που αποτελούν μέρος του εκπαιδευτικού συστήματος ενός κράτους μέλους, ώστε να υπαχθούν στη μεταχείριση αυτή και τα σχολεία άλλου κράτους μέλους.

69 Συναφώς επισημαίνεται ότι το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG ρυθμίζει τη φορολογική μεταχείριση των διδάκτρων. Κατά πάγια νομολογία, μολονότι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα κράτη μέλη πρέπει πάντως να την ασκούν τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Danner, προπαρατεθείσα, σκέψη 28, της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Συλλογή 2006, σ. I-11673, σκέψη 36, και της 13ης Μαρτίου 2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Συλλογή 2007, σ. I-2107, σκέψη 25).

70 Ομοίως, μολονότι δεν αμφισβητείται ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν θίγει την αρμοδιότητα των κρατών μελών όσον αφορά αφενός το περιεχόμενο της διδασκαλίας και την οργάνωση του εκπαιδευτικού συστήματος, καθώς και την πολιτιστική και γλωσσική τους πολυμορφία (άρθρο 149, παράγραφος 1, ΕΚ), και αφετέρου το περιεχόμενο και την οργάνωση της επαγγελματικής εκπαίδευσης (άρθρο 150, παράγραφος 1, ΕΚ), είναι πάντως γεγονός ότι τα κράτη μέλη οφείλουν, κατά την άσκηση της αρμοδιότητάς τους αυτής, να τηρούν το κοινοτικό δίκαιο και, ειδικότερα, τις διατάξεις για την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών (βλ., κατ' αναλογία, την προπαρατεθείσα απόφαση Watts, σκέψεις 92 και 147).

71 Εξάλλου, όσον αφορά το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβέρνησης ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να θεωρηθούν υποχρεωμένα να επιδοτούν σχολεία που είναι ενταγμένα στο εκπαιδευτικό σύστημα άλλου κράτους μέλους, αρκεί η διαπίστωση ότι το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG δεν προβλέπει την απευθείας επιδότηση των σχετικών σχολείων από το γερμανικό Δημόσιο, αλλά τη χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος στους γονείς σε σχέση με τα δίδακτρα που καταβάλλουν για τα τέκνα τους.

72 Όσον αφορά το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβέρνησης ότι η άρνηση επέκτασης της ευνοϊκής φορολογικής ρύθμισης του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG στα δίδακτρα που καταβάλλονται στα εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος ιδιωτικά σχολεία δικαιολογείται με βάση το γεγονός ότι τα γερμανικά σχολεία που καλύπτει το άρθρο αυτό και τα εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος ιδιωτικά σχολεία, όπως είναι το Cademuir School, δεν τελούν σε αντικειμενικά συγκρίσιμες καταστάσεις, πρέπει να τονιστεί ότι το άρθρο αυτό εξαρτά τη δυνατότητα έκπτωσης ενός μέρους των διδάκτρων από την έγκριση ή αναγνώριση του οικείου ιδιωτικού σχολείου στη Γερμανία ή τη χορήγηση άδειας λειτουργίας στο σχολείο αυτό, χωρίς να προβλέπει κάποιο αντικειμενικό κριτήριο με βάση το οποίο να μπορεί να εξακριβωθεί για ποιες κατηγορίες διδάκτρων των γερμανικών σχολείων ισχύει το δικαίωμα έκπτωσης.

73 Κατά συνέπεια, κάθε ιδιωτικό σχολείο που είναι εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος και όχι στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας αποκλείεται αυτόματα, για τον απλό και μόνο λόγο ότι δεν είναι εγκατεστημένο στη Γερμανία, από την επίδικη ευνοϊκή φορολογική ρύθμιση, ανεξάρτητα από το αν ανταποκρίνεται σε ορισμένα κριτήρια, όπως θα ήταν η είσπραξη διδάκτρων των οποίων το ύψος δεν παρέχει τη δυνατότητα επιλογής των μαθητών με κριτήριο την περιουσία των γονέων τους.

74 Η Γερμανική Κυβέρνηση, για να δικαιολογήσει την παρακώλυση της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών από την επίμαχη εθνική ρύθμιση, ισχυρίζεται επίσης, παραπέμποντας στην προπαρατεθείσα απόφαση Bidar, ότι κάθε κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να επιβάλλει ως προϋπόθεση για τη χορήγηση μιας ενίσχυσης ή την παροχή ενός φορολογικού πλεονεκτήματος την τήρηση ορισμένων κριτηρίων, με σκοπό την αποφυγή του ενδεχομένου να συρρικνώνεται τελικά η εν λόγω ενίσχυση ή το εν λόγω φορολογικό πλεονέκτημα κάτω από το επίπεδο που θεωρείται αναγκαίο από το οικείο κράτος μέλος.

75 Κατά την κυβέρνηση αυτή, τα επιχειρήματα που διατυπώθηκαν στην απόφαση εκείνη, η οποία αφορούσε τη χορήγηση ενισχύσεων για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης σπουδαστών και την ελεύθερη κυκλοφορία των πολιτών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πρέπει να εξεταστούν σε γενικό πλαίσιο, καθόσον, σε περίπτωση που οι δημόσιοι πόροι είναι περιορισμένοι, η επέκταση της εφαρμογής της φορολογικής έκπτωσης θα οδηγούσε κατ' ανάγκη σε μείωση του ύψους των ατομικών εκπτώσεων που χορηγούνται στους ιδιώτες για να υπάρξει τελικά πράξη ουδέτερη από φορολογική άποψη. Η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται συναφώς ότι η επέκταση της εφαρμογής του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG, ώστε να καλύπτονται και τα δίδακτρα που καταβάλλονται σε ορισμένα σχολεία που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος, θα επιβάρυνε τον κρατικό προϋπολογισμό.

76 Το επιχείρημα αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτό για τους ακόλουθους λόγους.

77 Καταρχάς, σύμφωνα με πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η πρόληψη της μείωσης των φορολογικών εσόδων δεν καταλέγεται μεταξύ των λόγων που προβλέπονται στο άρθρο 46 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 55 ΕΚ, και δεν μπορεί να θεωρηθεί ούτε ως επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος.

78 Στη συνέχεια, όσον αφορά το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβέρνησης ότι κάθε κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να μεριμνά ώστε η χορήγηση ενισχύσεων σε σχέση με τα δίδακτρα να μη συνεπάγεται υπέρμετρο κόστος, το οποίο θα μπορούσε να έχει επιπτώσεις στο συνολικό ύψος των ενισχύσεων που μπορεί να χορηγήσει το εν λόγω κράτος μέλος, από τα στοιχεία που παρέσχε η κυβέρνηση αυτή προκύπτει ότι η υπέρμετρη οικονομική επιβάρυνση που θα συνεπαγόταν, κατά την εν λόγω κυβέρνηση, η επέκταση της φορολογικής έκπτωσης, ώστε να καλύπτονται και τα δίδακτρα που καταβάλλονται σε ορισμένα σχολεία που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος, θα οφειλόταν στο ότι οι ενισχύσεις που θα χορηγούνταν έμμεσα για τα σχολεία αυτά θα ήσαν πολύ υψηλότερες από τις χορηγούμενες για τα εγκεκριμένα ή αναγνωρισμένα ή έχοντα άδεια λειτουργίας σχολεία στη Γερμανία, διότι τα εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος σχολεία είναι αναγκασμένα να αυτοχρηματοδοτούνται απαιτώντας υψηλά δίδακτρα.

79 Ακόμη και αν υποτεθεί ότι στην περίπτωση που αποτελεί το αντικείμενο της υπόθεσης της κύριας δίκης, η οποία αφορά τη χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος σε σχέση με τα δίδακτρα, μπορεί να εφαρμοστεί η ίδια συλλογιστική που εφαρμόστηκε στην προπαρατεθείσα απόφαση Bidar, επισημαίνεται ότι, όπως υποστήριξε η Επιτροπή, ο σκοπός της μη χορήγησης της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης φορολογικής έκπτωσης για τα δίδακτρα που έχουν καταβληθεί σε εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος σχολεία, δηλαδή η εξασφάλιση της κάλυψης των δαπανών λειτουργίας των ιδιωτικών σχολείων χωρίς να δημιουργείται υπέρμετρη επιβάρυνση του Δημοσίου, σύμφωνα με την ανάλυση που περιέχεται στην απόφαση Bidar, θα μπορούσε να επιτευχθεί με λιγότερο επαχθή μέτρα.

80 Συγκεκριμένα, όπως τόνισε η γενική εισαγγελέας με το σημείο 62 των προτάσεών της, τα κράτη μέλη μπορούν, για να αποφεύγουν την υπέρμετρη οικονομική επιβάρυνση, να προβλέπουν ότι το ποσό που μπορεί να εκπίπτει για τα δίδακτρα δεν μπορεί να υπερβαίνει ορισμένο ύψος, ανάλογο προς τη φορολογική έκπτωση που επιτρέπει το οικείο κράτος μέλος λόγω της φοίτησης σε σχολεία εντός της επικράτειάς του, βάσει ορισμένων αξιών που προσιδιάζουν στο κράτος αυτό, πράγμα που θα αποτελούσε λιγότερο επαχθές μέτρο από την άρνηση χορήγησης της επίδικης φορολογικής έκπτωσης.

81 Εν πάση περιπτώσει, είναι τελείως δυσανάλογο να αποκλείεται πλήρως η εφαρμογή της φορολογικής έκπτωσης που προβλέπει το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG, όταν πρόκειται για δίδακτρα που καταβάλλουν οι φορολογούμενοι που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στη Γερμανία σε σχολεία εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος και όχι στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας. Έτσι δηλαδή αποκλείονται από την επίδικη φορολογική έκπτωση τα δίδακτρα που καταβάλλουν οι εν λόγω φορολογούμενοι σε εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος σχολεία, ανεξάρτητα από το αν τα σχολεία αυτά ανταποκρίνονται σε ορισμένα αντικειμενικά κριτήρια, τα οποία θα πρέπει να έχουν καθοριστεί βάσει αρχών που προσιδιάζουν σε κάθε κράτος μέλος και βάσει των οποίων θα μπορεί να εξακριβωθεί για ποιες κατηγορίες διδάκτρων ισχύει το δικαίωμα για την εν λόγω έκπτωση.

82 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, πρέπει να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο η απάντηση ότι, όταν οι υπέχοντες φορολογική υποχρέωση σε ένα κράτος μέλος στέλνουν τα τέκνα τους σε σχολείο που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος και χρηματοδοτείται κυρίως από ιδιωτικούς πόρους, το άρθρο 49 ΕΚ έχει την έννοια ότι αντιβαίνει σ'

αυτό η ρύθμιση κράτους μέλους που προβλέπει τη δυνατότητα των φορολογουμένων να εκπίπτουν, ως ειδικές δαπάνες για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα μείωσης του φόρου εισοδήματος, τα δίδακτρα που καταβάλλουν σε ορισμένα ιδιωτικά σχολεία εγκατεστημένα στην εθνική επικράτεια, αλλά αποκλείει γενικά τη δυνατότητα αυτή όταν πρόκειται για δίδακτρα που καταβάλλονται σε ιδιωτικό σχολείο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος.

Επί της ύπαρξης εμποδίου στην ελεύθερη κυκλοφορία των πολιτών της Ευρωπαϊκής Ένωσης

83 Όπως προκύπτει από τις σκέψεις 35 και 47 της παρούσας απόφασης, για την περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο καταλήξει ότι το άρθρο 49 ΕΚ δεν έχει εφαρμογή στα περιστατικά της υπόθεσης της κύριας δίκης, η επίδικη ρύθμιση πρέπει να εξεταστεί από την άποψη του άρθρου 18 ΕΚ.

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

84 Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, μια ρύθμιση όπως η ρύθμιση του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG δεν αντιβαίνει στο άρθρο 18 ΕΚ.

85 Η Επιτροπή ισχυρίζεται, για την περίπτωση που το Δικαστήριο δεχτεί ότι το άρθρο 49 ΕΚ δεν έχει εφαρμογή, ότι η ρύθμιση αυτή προσβάλλει τα δικαιώματα που απονέμουν στους προσφεύγοντες οι συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 12, πρώτο εδάφιο, ΕΚ και 18, παράγραφος 1, ΕΚ.

Απάντηση του Δικαστηρίου

86 Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, η ιδιότητα του πολίτη της Ένωσης τείνει να αποτελέσει τη θεμελιώδη ιδιότητα των υπηκόων των κρατών μελών, η οποία παρέχει τη δυνατότητα σε όσους από αυτούς τελούν στην ίδια κατάσταση να τυγχάνουν, στον τομέα εφαρμογής ratione materiae της Συνθήκης ΕΚ, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά τους και υπό την επιφύλαξη των ρητά προβλεπόμενων συναφώς εξαιρέσεων, της ίδιας νομικής μεταχείρισης (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 20ής Σεπτεμβρίου 2001, C-184/99, Grzelczyk, Συλλογή 2001, σ. I-6193, σκέψη 31, της 11ης Ιουλίου 2002, C-224/98, D'Hoop, Συλλογή 2002, σ. I-6191, σκέψη 28, της 2ας Οκτωβρίου 2003, C-148/02, Garcia Avello, Συλλογή 2003, σ. I-11613, σκέψεις 22 και 23, και της 29ης Απριλίου 2004, C-224/02, Pusa, Συλλογή 2004, σ. I-5763, σκέψη 16).

87 Μεταξύ των καταστάσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου περιλαμβάνονται εκείνες που αφορούν την άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών τις οποίες εγγυάται η Συνθήκη ΕΚ, ιδίως, εκείνες που άπτονται του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής στο έδαφος των κρατών μελών, το οποίο παρέχει το άρθρο 18 ΕΚ (βλ., μεταξύ άλλων, τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Grzelczyk, σκέψη 33, D'Hoop, σκέψη 29, Garcia Avello, σκέψη 24, και Pusa, σκέψη 17).

88 Στον βαθμό που στους πολίτες της Ευρωπαϊκής Ένωσης αναγνωρίζεται υποχρεωτικά εντός κάθε κράτους μέλους η ίδια νομική μεταχείριση που ισχύει για τους υπηκόους του κράτους μέλους αυτού που τελούν στην ίδια κατάσταση, θα ήταν ασύμβατο προς το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας να έχουν οι πολίτες, εντός του κράτους μέλους του οποίου είναι υπήκοοι, λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση από ό,τι αν δεν είχαν κάνει χρήση των διευκολύνσεων που παρέχει η Συνθήκη ΕΚ στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας (προπαρατεθείσες αποφάσεις D'Hoop, σκέψη 30, και Pusa, σκέψη 18).

89 Συγκεκριμένα, οι διευκολύνσεις αυτές δεν θα μπορούσαν να παραγάγουν πλήρως τα αποτελέσματά τους, αν ένας υπήκοος κράτους μέλους μπορούσε να αποτραπεί

από τη χρήση τους λόγω των εμποδίων που του θέτει μια εθνική ρύθμιση, η οποία τον αντιμετωπίζει δυσμενώς για τον λόγο και μόνο ότι ο εν λόγω υπήκοος έκανε χρήση των διευκολύνσεων αυτών (βλ. συναφώς την απόφαση της 7ης Ιουλίου 1992, C-370/90, Singh, Συλλογή 1992, σ. I-4265, σκέψη 23, και τις προπαρατεθείσες αποφάσεις D'Hoop, σκέψη 31, Pusa, σκέψη 19, και της 18ης Ιουλίου 2006, C-406/04, De Cuyper, Συλλογή 2006, σ. I-6947, σκέψη 39).

90 Τα τέκνα του ζεύγους Schwarz, φοιτώντας σε σχολείο που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, έχουν ασκήσει το δικαίωμά τους να κυκλοφορούν ελεύθερα. Όπως προκύπτει συγκεκριμένα από την απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2004, C-200/02, Zhu και Chen (Συλλογή 2004, σ. I-9925, σκέψη 20), τα δικαιώματα ελεύθερης κυκλοφορίας και ελεύθερης διαμονής που εγγυάται το κοινοτικό δίκαιο μπορούν να ασκούνται και από τα τέκνα των κοινοτικών υπηκόων, ακόμη και αν είναι μικρής ηλικίας.

91 Μια εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη δημιουργεί διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των φορολογούμενων που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στη Γερμανία και στέλνουν τα τέκνα τους σε σχολείο που βρίσκεται σε αυτό το κράτος μέλος και όσων στέλνουν τα τέκνα τους σε σχολείο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος.

92 Η επίδικη εθνική ρύθμιση, καθόσον επιβάλλει, για την προβλεπόμενη έκπτωση των διδάκτρων από τον φόρο, την προϋπόθεση να έχουν καταβληθεί τα δίδακτρα αυτά σε ιδιωτικό σχολείο που ανταποκρίνεται σε ορισμένες προϋποθέσεις στη Γερμανία και δεν επιτρέπει τελικά στους φορολογούμενους που υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος σε αυτό το κράτος μέλος να τυγχάνουν αυτής της έκπτωσης, επειδή έχουν στείλει τα τέκνα τους να φοιτήσουν σε σχολείο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος, περιάγει σε δυσμενή θέση τα τέκνα ορισμένων ημεδαπών για τον λόγο και μόνο ότι έχουν ασκήσει το δικαίωμά τους για ελεύθερη κυκλοφορία μεταβαίνοντας σε άλλο κράτος μέλος για να φοιτήσουν εκεί σε σχολείο.

93 Η εθνική ρύθμιση όμως που περιάγει σε δυσμενή θέση ορισμένους υπηκόους του οικείου κράτους μέλους για τον λόγο και μόνον ότι άσκησαν το δικαίωμά τους να

κυκλοφορούν και να διαμένουν ελεύθερα εντός άλλου κράτους μέλους συνιστά περιορισμό των ελευθεριών που αναγνωρίζει σε κάθε πολίτη της Ένωσης το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ (προπαρατεθείσα απόφαση De Cuyper, σκέψη 39, και απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2006, C-192/05, Tas-Hagen και Tas, Συλλογή 2006, σ. I-10451, σκέψη 31).

94 Ένας τέτοιος περιορισμός μπορεί να δικαιολογηθεί, από την άποψη του κοινοτικού δικαίου, μόνον αν στηρίζεται σε αντικειμενικούς λόγους, ανεξάρτητους από την ιθαγένεια των ενδιαφερομένων, και αν τελεί σε αναλογία προς τον σκοπό που επιδιώκεται θεμιτώς από το εθνικό δίκαιο (προπαρατεθείσες αποφάσεις D'Hoop, σκέψη 36, De Cuyper, σκέψη 40, καθώς και Tas-Hagen και Tas, σκέψη 33).

95 Επισημαίνεται ότι η Γερμανική Κυβέρνηση, αποπειρώμενη να δικαιολογήσει τον ενδεχόμενο περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, διατύπωσε τα επιχειρήματα που παρατίθενται στις σκέψεις 58 έως 60 της παρούσας απόφασης και αφορούν την ανάλυση στην οποία προέβη το Δικαστήριο, με την προπαρατεθείσα απόφαση Bidar, σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 18 ΕΚ.

96 Με τη σκέψη 56 της απόφασης εκείνης, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να μεριμνούν ώστε η χορήγηση ενισχύσεων για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης των σπουδαστών που είναι υπήκοοι άλλων κρατών μελών να μη συνεπάγεται υπέρμετρο κόστος, το οποίο θα μπορούσε να έχει επιπτώσεις στο συνολικό ύψος των ενισχύσεων που μπορεί να χορηγήσει το οικείο κράτος μέλος.

97 Ακόμη όμως και αν υποτεθεί ότι η ίδια συλλογιστική μπορεί να εφαρμοστεί και σε μια κατάσταση όπως αυτή που αποτελεί το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, στην οποία πρόκειται για ένα φορολογικό πλεονέκτημα που αφορά δίδακτρα, παραμένει το γεγονός ότι η ρύθμιση του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG είναι, εν πάση περιπτώσει, δυσανάλογη προς τους σκοπούς που επιδιώκει, για τους ίδιους λόγους με αυτούς που παρατέθηκαν στη σκέψη 81 της παρούσας απόφασης, όταν η εν λόγω ρύθμιση εξετάστηκε από την άποψη της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών.

98 Κατά συνέπεια, όταν τα τέκνα των φορολογούμενων ενός κράτους μέλους φοιτούν, σε άλλο κράτος μέλος, σε σχολείο του οποίου οι παροχές δεν καλύπτονται από το άρθρο 49 ΕΚ, μια ρύθμιση όπως το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG έχει ως αποτέλεσμα να περιάγει αδικαιολόγητα σε δυσμενή θέση τα εν λόγω τέκνα έναντι αυτών που δεν έχουν κάνει χρήση του δικαιώματός τους για ελεύθερη κυκλοφορία μεταβαίνοντας σε σχολείο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος για να παρακολουθήσουν εκεί μαθήματα και προσβάλλει τα δικαιώματα που απονέμει στα εν λόγω τέκνα το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ.

99 Κατά συνέπεια, στο αιτούν δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, όταν οι υπέχοντες φορολογική υποχρέωση σε ένα κράτος μέλος στέλνουν τα τέκνα τους να φοιτήσουν σε σχολείο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος, σχολείο του οποίου οι παροχές δεν καλύπτονται από το άρθρο 49 ΕΚ, αντιβαίνει στο 18 ΕΚ η ρύθμιση κράτους μέλους που προβλέπει τη δυνατότητα των φορολογουμένων να εκπίπτουν, ως ειδικές δαπάνες για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα μείωσης του φόρου εισοδήματος, τα δίδακτρα που καταβάλλουν σε ορισμένα σχολεία εγκατεστημένα στην εθνική επικράτεια, αλλά αποκλείει γενικά τη δυνατότητα αυτή όταν πρόκειται για δίδακτρα που καταβάλλονται σε σχολείο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος.

Επί των δικαστικών εξόδων

100 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφαίνεται:

1) **Όταν οι υπέχοντες φορολογική υποχρέωση σε ένα κράτος μέλος στέλνουν τα τέκνα τους σε σχολείο που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος και χρηματοδοτείται κυρίως από ιδιωτικούς πόρους, το άρθρο 49 ΕΚ έχει την έννοια ότι αντιβαίνει σ' αυτό η ρύθμιση κράτους μέλους που προβλέπει τη δυνατότητα των φορολογουμένων να εκπίπτουν, ως ειδικές δαπάνες για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα μείωσης του φόρου εισοδήματος, τα δίδακτρα που καταβάλλουν σε ορισμένα ιδιωτικά σχολεία εγκατεστημένα στην εθνική επικράτεια, αλλά αποκλείει γενικά τη δυνατότητα αυτή όταν πρόκειται για δίδακτρα που καταβάλλονται σε ιδιωτικό σχολείο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος.**

2) **Όταν οι υπέχοντες φορολογική υποχρέωση σε ένα κράτος μέλος στέλνουν τα τέκνα τους να φοιτήσουν σε σχολείο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος, σχολείο του οποίου οι παροχές δεν καλύπτονται από το άρθρο 49 ΕΚ, αντιβαίνει στο 18 ΕΚ η ρύθμιση κράτους μέλους που προβλέπει τη δυνατότητα των φορολογουμένων να εκπίπτουν, ως ειδικές δαπάνες για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα μείωσης του φόρου εισοδήματος, τα δίδακτρα που καταβάλλουν σε ορισμένα σχολεία εγκατεστημένα στην εθνική επικράτεια, αλλά αποκλείει γενικά τη δυνατότητα αυτή όταν πρόκειται για δίδακτρα που καταβάλλονται σε σχολείο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος.**

(υπογραφές)