ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

11 de Setembro de 2007 *

No processo C-76/05,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Finanzgericht Köln (Alemanha), por decisão de 27 de Janeiro de 2005, entrado no Tribunal de Justiça em 16 de Fevereiro de 2005, no processo

Herbert Schwarz,

Marga Gootjes-Schwarz

contra

Finanzamt Bergisch Gladbach,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: V. Skouris, presidente, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (relator) e K. Lenaerts, presidentes de secção, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič e J. Malenovský, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogada-geral: C. Stix-Hackl,

secretário: B. Fülöp, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 2 de Maio de 2006,

vistas as observações apresentadas:

— em representação de H. Schwarz e M. Gootjes-Schwarz, por W. Meilicke, Rechtsanwalt,

— em representação do Governo alemão, por M. Lumma e U. Forsthoff, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por K. Gross e R. Lyal, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 21 de Setembro de 2006,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 8.°-A, n.° 1, 48.°, 52.° e 59.° do Tratado CE (que passaram, após alteração, respectivamente, a artigos 18.°, n.° 1, CE, 39.° CE, 43.° CE e 49.° CE).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um recurso que opõe H. Schwarz e M. Gootjes-Schwarz (a seguir «casal Schwarz»), cidadãos alemães residentes na Alemanha, ao Finanzamt Bergisch Gladbach (a seguir «Finanzamt»), a propósito da recusa deste último de lhes conceder um abatimento fiscal pelas propinas que pagaram pelos seus filhos, que frequentam escolas situadas noutros Estados-Membros, uma vez que a legislação nacional em matéria de imposto sobre o rendimento reserva a concessão desse abatimento aos contribuintes que tenham pago propinas a determinadas escolas privadas alemãs.

Quadro jurídico nacional

3 O artigo 7.°, n.° 4, da Lei Fundamental da República Federal da Alemanha, de 23 de Maio de 1949 (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, a seguir «Lei Fundamental»), dispõe:

«(4) É garantido o direito de fundar escolas privadas. As escolas privadas que substituem as escolas públicas carecem da aprovação do Estado e estão subordinadas à legislação dos *Länder*. A aprovação deve ser concedida se as escolas privadas não forem de nível inferior ao das escolas públicas quanto aos seus programas e às suas instalações, assim como à formação científica do seu corpo docente, e se não for fomentada uma selecção dos alunos segundo a situação económica dos pais. A aprovação deve ser negada se não estiver suficientemente garantida a situação económica e jurídica dos membros do corpo docente.»

4 O § 10, n.° 1, ponto 9, da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento (das pessoas singulares), na versão aplicável à data dos factos do processo principal (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1997 I, p. 821, a seguir «EStG»), dispõe:

«As despesas especiais ['Sonderausgaben'] [que dão direito a uma dedução em sede de imposto sobre o rendimento] correspondem às seguintes despesas, desde que não constituam despesas de exploração nem despesas profissionais:

1. [...]

9. 30% do montante pago pelo contribuinte, para que um filho, em relação ao qual beneficia de um abatimento por filho a cargo ou recebe abono de família, frequente uma escola equiparada [«Ersatzschule» (escola privada equiparada a uma escola pública, a seguir «escola equiparada»)] aprovada pelo Estado ou autorizada pela legislação dos *Länder*, em conformidade com o artigo 7.º, n.º 4, da Lei Fundamental, ou uma escola complementar de formação geral reconhecida pela legislação dos *Länder*, com excepção das despesas de alojamento, de assistência e de alimentação.»

5 Por outro lado, em conformidade com o § 33, n.º 1, da EStG, o contribuinte pode, a seu pedido, beneficiar de uma redução do imposto sobre o rendimento se tiver de arcar com despesas superiores às que são suportadas pela grande maioria dos contribuintes que disponham de rendimentos equivalentes e se encontrem numa situação financeira e familiar equivalente.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

6 À data dos factos do processo principal, o casal Schwarz residia na Alemanha e era aí tributado em conjunto em sede de imposto sobre o rendimento. Segundo os interessados, os seus três filhos necessitam de uma formação escolar especial. Por esta razão, inscreveram dois deles, nascidos em 1981 e em 1986, numa escola situada

na Escócia e especializada no acompanhamento de crianças sobredotadas, a Cademuir International School (a seguir «Cademuir School»), à qual pagaram propinas durante os anos de 1998 e 1999.

7 Não tendo o casal Schwarz apresentado inicialmente as declarações de rendimentos relativas aos referidos anos, as autoridades competentes procederam a uma estimativa dos seus rendimentos tributáveis. Os recorrentes apresentaram no Finanzamt uma reclamação das liquidações que lhes foram feitas com base nessa estimativa.

8 Nas declarações de rendimentos que apresentou na pendência do processo de reclamação, o casal Schwarz declarou, a título principal, como encargos extraordinários, na acepção do § 33, n.º 1, da EStG, diversos montantes correspondentes a propinas pagas às escolas privadas frequentadas pelos seus filhos e a despesas de hospitalização de um deles, todos referentes aos anos de 1998 e 1999.

9 O tribunal de reenvio indica que o casal Schwarz não precisou que parte desses montantes corresponde às propinas, excluídos o alojamento, a assistência e a alimentação, mas que estas propinas ascendem, pelo menos, a 10 000 DEM por ano.

10 No contexto do processo de reclamação, o Finanzamt efectuou, em 13 de Setembro de 2001, duas liquidações correctivas, nas quais teve em conta os rendimentos tributáveis declarados pelo casal Schwarz, com excepção dos encargos extraordinários por ele apresentados. Tendo os interessados mantido a sua reclamação, o Finanzamt, por decisão de 6 de Dezembro de 2001, indeferiu-a por falta de fundamento. O casal Schwarz interpôs recurso desta decisão para o Finanzgericht Köln.

11 No seu recurso, o casal Schwarz pede, a título principal, uma redução do imposto sobre o rendimento liquidado relativamente aos anos de 1998 e 1999, tendo em consideração os encargos extraordinários por ele declarados ao abrigo do § 33, n.º 1, da EStG. A título subsidiário, pede que lhe seja concedido o abatimento por despesas especiais previsto no § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG.

12 O tribunal de reenvio julga improcedente, antes de mais, o pedido de tomada em consideração dos montantes que o casal Schwarz declarou como encargos extraordinários ao abrigo do § 33, n.º 1, da EStG.

13 Em seguida, o referido tribunal precisa que o § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG só é aplicável caso sejam frequentadas certas escolas situadas no território alemão e que, por conseguinte, as propinas pagas a escolas situadas noutro Estado-Membro não podem ser consideradas despesas especiais que confiram direito a uma redução do imposto. Expressa dúvidas quanto à compatibilidade com o direito comunitário da limitação do abatimento previsto no § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG às propinas pagas a certas escolas situadas na Alemanha.

14 Foi neste contexto que o Finanzgericht Köln decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«A possibilidade de considerar como despesas especiais, para efeitos de redução do imposto sobre o rendimento nos termos do § 10, n.º 1, ponto 9, da [EStG], na versão em vigor em 1998 e 1999, as propinas pagas a determinadas escolas alemãs, mas não as propinas pagas a escolas situadas no restante território da Comunidade

[Europeia], é contrária aos artigos 8.º-A [...] (livre circulação de pessoas), 48.º [...] (livre circulação dos trabalhadores), 52.º [...] (liberdade de estabelecimento) e 59.º do Tratado [CE] (livre prestação de serviços)?»

Quanto à questão prejudicial

15 Com a sua questão, o tribunal de reenvio pretende essencialmente saber se os artigos 8.º-A, n.º 1, 48.º, 52.º e 59.º do Tratado CE se opõem a uma regulamentação de um Estado-Membro que prevê a possibilidade de os contribuintes declararem como despesas especiais, que conferem direito a uma redução do imposto sobre o rendimento, o pagamento de propinas a certas escolas privadas situadas no território nacional, mas exclui, com carácter geral, esta possibilidade quando estão em causa propinas pagas a uma escola privada situada noutro Estado-Membro.

16 A título liminar, há que precisar que, na medida em que os factos na origem do litígio no processo principal remontam aos anos de 1998 e 1999, as disposições relativas à livre circulação dos cidadãos da União, à liberdade de estabelecimento, à livre circulação dos trabalhadores e à livre prestação de serviços resultam de versões diferentes do Tratado CE, consoante a situação jurídica em causa no processo principal seja anterior ou posterior a 1 de Maio de 1999, data da entrada em vigor do Tratado de Amesterdão (artigos 8.º-A, n.º 1, 48.º, 52.º e 59.º do Tratado CE no que se refere à situação jurídica anterior a 1 de Maio de 1999; artigos 18.º, n.º 1, CE, 39.º CE, 43.º CE e 49.º CE no que se refere à situação jurídica posterior a esta data).

17 Todavia, na medida em que, como a advogada-geral observou no n.º 16 das suas conclusões, o teor dos artigos em causa não foi significativamente alterado pelo Tratado de Amesterdão, as disposições pertinentes serão referidas na sua versão em vigor após 1 de Maio de 1999.

Quanto às disposições do Tratado CE aplicáveis

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

18 Na audiência, o casal Schwarz alegou, antes de mais, que, no que se refere aos artigos 18.° CE, 39.° CE e 43.° CE, adere à posição expressa pela Comissão das Comunidades Europeias no processo em que foi proferido o acórdão, com data de hoje, Comissão/Alemanha (C-318/05, ainda não publicado na Colectânea), segundo a qual essas disposições são aplicáveis a uma regulamentação como a que está em causa no processo principal.

19 Em seguida, sustentou que o princípio da livre prestação de serviços é aplicável à situação que está no origem do litígio no processo principal, dado que, por um lado, as escolas privadas situadas noutro Estado-Membro que desejam propor os seus serviços a filhos de contribuintes alemães vêem a sua oferta de formação ser prejudicada por uma regulamentação como a que está em causa nesse processo e que, por outro, os contribuintes alemães que pretendem inscrever os seus filhos nessas escolas privadas são dissuadidos de o fazer por essa regulamentação.

20 O casal Schwarz considera que as escolas privadas situadas noutro Estado-Membro, como é o caso da Cademuir School, exercem uma actividade de prestação de serviços remunerada e que não é possível excluir que as escolas alemãs subvencionadas nos termos do § 10, n.° 1, ponto 9, da EStG tenham a qualidade de prestadoras de serviços. Com efeito, em sua opinião, os montantes efectivamente pagos às referidas escolas alemãs pelos pais, que beneficiam do abatimento fiscal de 30% para propinas em sentido estrito, podem ser superiores aos pagos a uma escola situada noutro Estado-Membro, como a Cademuir School.

21 O Governo alemão alega, em primeiro lugar, que os artigos 18.º CE, 39.º CE e 43.º CE não são aplicáveis numa situação como a que está em causa no processo principal.

22 Em segundo lugar, o Governo alemão sustenta que a actividade de ensino exercida pela Cademuir School não é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 49.º CE. A livre prestação de serviços pressupõe a existência de uma actividade económica, conforme resulta dos termos «prestações realizadas normalmente mediante remuneração» utilizados no artigo 50.º CE.

23 Ora, segundo o Governo alemão, uma escola não exerce uma actividade económica. As actividades exercidas pelos estabelecimentos de ensino não são normalmente realizadas mediante remuneração e não constituem serviços, na acepção do artigo 50.º CE (v., neste sentido, acórdão de 27 de Setembro de 1988, Humbel e Edel, 263/86, Colect., p. 5365, n.º 18).

24 Segundo o referido governo, embora os cursos ministrados pelos estabelecimentos de ensino superior que são essencialmente financiados por fundos privados constituam serviços, na acepção do artigo 50.º CE (acórdão de 7 de Dezembro de 1993, Wirth, C-109/92, Colect., p. I-6447, n.º 17), não é possível concluir apenas com base na natureza privada da Cademuir School que ela exerce uma actividade económica. Também não é possível extrair essa conclusão do facto de os pais pagarem propinas. Com efeito, o pagamento de taxas ou de propinas a fim de contribuir, em certa medida, para as despesas de funcionamento do sistema de educação nacional não afecta a qualificação da actividade exercida de actividade de prestação de serviços (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Humbel e Edel, n.º 19, e Wirth, n.º 15). O Governo alemão observa ainda que a decisão de reenvio não indica se a Cademuir School é exclusiva ou essencialmente financiada por fundos privados (por exemplo, contribuições dos pais) ou se constitui um estabelecimento com fins lucrativos.

25 A Comissão considera, à semelhança do Governo alemão, que a existência de um entrave à livre circulação dos trabalhadores prevista no artigo 39.º CE ou à liberdade de estabelecimento prevista no artigo 43.º CE está excluída no processo principal.

26 Sustenta, a título principal, que o artigo 49.º CE é aplicável e se opõe a uma regulamentação como a que está em causa no processo principal.

27 A Comissão alega, a este respeito, que ao caso do processo principal se aplica o princípio da livre prestação de serviços dita «passiva», no âmbito da qual os destinatários do serviço, a saber, os filhos do casal Schwarz, se deslocam até um prestador de serviços estabelecido noutro Estado-Membro, no caso em apreço, a escola privada situada nesse outro Estado-Membro.

28 Segundo a Comissão, a educação e a formação de jovens podem constituir serviços. Em sua opinião, resulta do acórdão Humbel e Edel e do acórdão Wirth que a característica essencial dos serviços de ensino prestados em contrapartida de uma remuneração é o pagamento, pelo aluno ou por outra pessoa, de propinas que correspondam aproximadamente ao custo económico do ensino. Nesses casos, a oferta do serviço de ensino constitui uma actividade económica.

29 Ao invés, ainda segundo a Comissão, se estiver em causa um ensino público com o qual o Estado vise cumprir a sua missão nos domínios social, cultural e educativo e cujos custos sejam, em grande medida, suportados por este, não existe um serviço prestado em contrapartida de uma remuneração (v., neste sentido, acórdão Wirth, já referido, n.os 15 e 16). O facto de o aluno participar eventualmente no financiamento do ensino público, mediante o pagamento de uma propina de inscrição, não é suficiente para converter esse ensino num serviço prestado em contrapartida de uma remuneração (v., neste sentido, acórdão Humbel e Edel, já referido, n.º 19).

30 A Comissão considera que a aplicabilidade do princípio da livre prestação de serviços a factos como os do processo principal não pode ser posta em causa, dado que a apreciação do carácter oneroso dos serviços não pode ser exclusivamente baseada no exame da situação das escolas privadas favorecidas pelo regime alemão. Em sua opinião, importa, pelo contrário, ter em conta a situação das escolas privadas situadas noutro Estado-Membro, que estão excluídas do benefício fiscal previsto no § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG.

31 Ora, sendo certo que, em alguns Estados-Membros, existem escolas privadas que provêem às suas necessidades sem qualquer auxílio da parte do Estado e são exploradas como empresas com fins lucrativos, uma regulamentação de um Estado-Membro como o § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG, ao excluir, com carácter geral, as quantias pagas às escolas situadas noutro Estado-Membro do benefício fiscal por ela previsto, é susceptível de colocar entraves à oferta transfronteiriça de serviços por parte dessas escolas privadas com fins comerciais que estão situadas noutro Estado-Membro.

32 A título subsidiário, para a hipótese de o Tribunal de Justiça considerar que o princípio da livre prestação de serviços não é aplicável no processo principal, a Comissão sustenta que as disposições conjugadas dos artigos 12.º, primeiro parágrafo, CE e 18.º, n.º 1, CE são aplicáveis e se opõem a uma regulamentação como a referida.

Resposta do Tribunal de Justiça

33 Em primeiro lugar, para determinar que disposições do Tratado CE são aplicáveis a factos como os do processo principal, há que observar que, como a advogada-geral afirmou no n.º 25 das suas conclusões, esses factos não devem ser examinados à luz dos artigos 39.º CE e 43.º CE. Com efeito, os pais que, como o casal Schwarz, estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento num Estado-Membro e que enviam os seus filhos para outro Estado-Membro para aí estudarem numa escola privada, mas que não exercem uma actividade assalariada ou uma actividade económica por conta

própria nesse Estado, não fazem dessa forma uso do seu direito de exercer uma actividade assalariada noutro Estado-Membro nem do seu direito de aí se estabelecerem na qualidade de trabalhadores independentes, pelo que os artigos 39.° CE e 43.° CE não são aplicáveis à sua situação.

34 Em segundo lugar, deve recordar-se que o artigo 18.° CE, que enuncia de modo genérico o direito de qualquer cidadão da União de circular e permanecer livremente no território dos Estados-Membros, encontra expressão específica nas disposições que asseguram a livre prestação de serviços (acórdãos de 6 de Fevereiro de 2003, Stylianakis, C-92/01, Colect., p. I-1291, n.° 18, e de 11 de Janeiro de 2007, ITC, C-208/05, ainda não publicado na Colectânea, n.° 64). Por conseguinte, se o processo principal for abrangido pelo artigo 49.° CE, o Tribunal de Justiça não terá de se pronunciar sobre a interpretação do artigo 18.° CE (v. acórdãos, já referidos, Stylianakis, n.° 20, e ITC, n.° 65).

35 Consequentemente, o artigo 18.°, n.° 1, CE só deverá ser apreciado na medida em que o processo principal não seja abrangido pelo âmbito de aplicação do artigo 49.° CE.

36 A este respeito, há que recordar antes de mais que, embora o artigo 50.°, terceiro parágrafo, CE apenas faça referência à liberdade de prestação de serviços «activa», no âmbito da qual o prestador se desloca até ao destinatário dos serviços, resulta de uma jurisprudência bem assente que a liberdade de prestação de serviços compreende a liberdade de os destinatários dos serviços se deslocarem a outro Estado-Membro onde o prestador se encontra, para aí beneficiarem desses serviços (v. acórdão de 31 de Janeiro de 1984, Luisi e Carbone, 286/82 e 26/83, Recueil, p. 377, n.^{os} 10 e 16). No processo principal, estão em causa a recusa de concessão de um abatimento fiscal com o fundamento de que a escola privada frequentada se situa noutro Estado-Membro e, por conseguinte, a possibilidade de recorrer a ofertas de formação de uma escola dessa natureza.

37 No entanto, importa examinar se essas ofertas de formação têm por objecto o fornecimento de serviços. Para este efeito, há que averiguar se o ensino ministrado numa escola como a Cademuir School constitui, em conformidade com o artigo 50.º, primeiro parágrafo, CE, uma «prestaç[ão] realizad[a] normalmente mediante remuneração».

38 O Tribunal de Justiça já decidiu que, na acepção desta última disposição, a característica essencial da remuneração reside no facto de esta constituir a contrapartida económica da prestação em causa (v. acórdãos Humbel e Edel, já referido, n.º 17; de 12 de Julho de 2001, Smits e Peerbooms, C-157/99, Colect., p. I-5473, n.º 58; de 3 de Outubro de 2002, Danner, C-136/00, Colect., p. I-8147, n.º 26; de 22 de Maio de 2003, Freskot, C-355/00, Colect., p. I-5263, n.º 55; e de 26 de Junho de 2003, Skandia e Ramstedt, C-422/01, Colect., p. I-6817, n.º 23).

39 Por conseguinte, o Tribunal de Justiça excluiu do conceito de «serviços», na acepção do artigo 50.º CE, o ensino ministrado em certos estabelecimentos que faziam parte de um sistema de ensino público e que eram inteira ou principalmente financiados por fundos públicos (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Humbel e Edel, n.os 17 e 18, e Wirth, n.os 15 e 16). O Tribunal de Justiça precisou assim que, ao estabelecer e ao manter tal sistema de ensino público financiado, em regra, pelo orçamento público e não pelos alunos ou pelos seus pais, o Estado não pretendia envolver-se em actividades remuneradas, mas cumpria a sua missão nos domínios social, cultural e educativo perante a sua população.

40 Ao invés, o Tribunal de Justiça decidiu que o ensino ministrado por estabelecimentos de ensino financiados essencialmente por fundos privados, nomeadamente pelos estudantes e os seus pais, constitui um serviço, na acepção do artigo 50.º CE, pelo que o fim prosseguido por esses estabelecimentos consiste efectivamente em proporcionar um serviço mediante remuneração (acórdão Wirth, já referido, n.º 17).

41 Importa precisar, neste contexto, que não é necessário que esse financiamento privado seja assegurado principalmente pelos alunos ou os seus pais. Com efeito, segundo jurisprudência assente, o artigo 50.º CE não exige que o serviço seja pago pelos que dele beneficiam (v., nomeadamente, acórdãos de 26 de Abril de 1988, Bond van Adverteerders e o., 352/85, Colect., p. 2085, n.º 16; de 11 de Abril de 2000, Deliège, C-51/96 e C-191/97, Colect., p. I-2549, n.º 56; Smits e Peerbooms, já referido, n.º 57; e Skandia e Ramstedt, já referido, n.º 24).

42 Resulta das indicações fornecidas pelo tribunal de reenvio que só as propinas pagas pelo casal Schwarz à Cademuir School pelos seus dois filhos foram estimadas, no mínimo, em 10 000 DEM por ano. Segundo o Governo alemão, este montante é claramente superior ao exigido pelas escolas privadas situadas na Alemanha e que são beneficiadas pelo § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG.

43 Não contendo a decisão de reenvio qualquer informação precisa sobre a forma de financiamento e o modo de funcionamento da Cademuir School, incumbe, em qualquer caso, ao juiz nacional apreciar se esta escola é essencialmente financiada por fundos privados.

44 Importa acrescentar que, para determinar se o artigo 49.º CE é aplicável a factos como os do processo principal, não é relevante saber se as escolas situadas no Estado-Membro do destinatário da prestação — no caso em apreço, a República Federal da Alemanha —, que foram aprovadas, autorizadas ou reconhecidas nesse Estado, na acepção do § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG, fornecem ou não serviços, na acepção do artigo 50.º, primeiro parágrafo, CE. O que importa é que a escola privada situada noutro Estado-Membro possa ser considerada prestadora de serviços remunerados.

45 Com efeito, no acórdão de 16 de Maio de 2006, Watts (C-372/04, Colect., p. I-4325, n.º 90), que diz respeito à prestação de serviços médicos, os quais constituem

prestações de serviços, o Tribunal de Justiça considerou que o artigo 49.º CE é aplicável à situação de uma paciente residente no Reino Unido cujo estado de saúde exigia tratamentos hospitalares e que, tendo-se deslocado a outro Estado-Membro para aí receber os referidos tratamentos em contrapartida de uma remuneração, solicitou posteriormente o reembolso das despesas em causa junto do serviço nacional de saúde, apesar de o sistema nacional de saúde do Reino Unido fornecer prestações *in natura* idênticas a título gratuito.

46 No n.º 91 desse acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que, sem que fosse necessário determinar, no caso em apreço, se as prestações de tratamento hospitalar fornecidas no âmbito de um serviço nacional de saúde, como o que estava em causa no processo em que foi proferido esse acórdão, constituíam, em si mesmas, serviços, na acepção das disposições do Tratado CE relativas à livre prestação de serviços, devia considerar-se que uma situação como a que estava na origem do litígio no processo principal, em que uma pessoa cujo estado de saúde exige tratamentos hospitalares se desloca a outro Estado-Membro e neste recebe os tratamentos em causa mediante remuneração, é abrangida pelo âmbito de aplicação das referidas disposições.

47 Resulta do exposto que o artigo 49.º CE é aplicável a factos como os do processo principal quando contribuintes de um determinado Estado-Membro têm os seus filhos numa escola privada situada noutro Estado-Membro que pode ser considerada como prestadora de serviços remunerados, ou seja, que é essencialmente financiada por fundos privados, o que incumbe ao tribunal nacional verificar.

Quanto à existência de um entrave à livre prestação de serviços

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

48 Segundo o casal Schwarz, uma regulamentação como a que está em causa no processo principal é contrária ao artigo 49.º CE e não é justificada.

49 O Governo alemão considera que o eventual entrave à livre prestação de serviços está justificado no presente caso.

50 Em primeiro lugar, alega que do artigo 49.º CE não decorre para os Estados-Membros uma obrigação de apoiarem, através de um benefício fiscal concedido pelo pagamento de propinas, estabelecimentos de ensino integrados no sistema de educação de outro Estado-Membro. Se a República Federal da Alemanha tivesse a obrigação de permitir a dedutibilidade das propinas pagas a estabelecimentos situados fora do seu território, seriam indirectamente concedidos a estes últimos os mesmos auxílios que são concedidos às escolas privadas alemãs, o que seria contrário à repartição de competências prevista pelo Tratado CE. Com efeito, o artigo 149.º CE dispõe que a Comunidade exerce a sua acção no domínio da educação respeitando integralmente a responsabilidade dos Estados-Membros pelo conteúdo do ensino e pela organização do sistema educativo, bem como a sua diversidade cultural e linguística.

51 A este respeito, o Governo alemão alega que, uma vez que a política educativa faz parte das tarefas essenciais de cada Estado e que a sua estruturação difere consideravelmente de um Estado-Membro para outro devido a tradições históricas e culturais, é essencial neste domínio uma possibilidade de fiscalização e de financiamento pelo Estado. No seu artigo 7.º, a Lei Fundamental fixa os princípios de base em matéria de ensino, matéria esta que é, aliás, da competência exclusiva dos *Länder*. Esta disposição, que estabelece um enquadramento obrigatório para as escolas privadas, garante o direito de fundar escolas desta natureza e permite deste modo a existência de um sistema educativo dualista que proporcione uma liberdade de escolha.

52 Segundo o referido governo, dado que o Estado alemão não tem qualquer influência sobre a organização da Cademuir School, em particular sobre os programas escolares, também não pode estar obrigado a subvencionar o funcionamento desta escola através da renúncia a receitas fiscais a que tem direito.

53 Em segundo lugar, o Governo alemão alega que a recusa de alargar o benefício fiscal controvertido no processo principal às propinas pagas a escolas privadas situadas noutro Estado-Membro é justificada pelo facto de as escolas alemãs referidas no § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG e as escolas privadas situadas noutro Estado-Membro como a Cademuir School não se encontrarem numa situação objectivamente comparável.

54 Segundo o referido governo, o § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG cria um auxílio de Estado indirecto a favor de certas escolas privadas sobre as quais impendem encargos particulares. Estão em causa as escolas privadas equiparadas aprovadas pelo Estado, as escolas privadas equiparadas autorizadas pela legislação dos *Länder* e as escolas complementares de formação geral reconhecidas pela legislação dos *Länder*.

55 Em contrapartida das muito elevadas exigências qualitativas e financeiras que são impostas às escolas privadas equiparadas aprovadas nos termos do artigo 7.º, n.º 4, da Lei Fundamental, o direito constitucional alemão prevê uma obrigação correlativa de financiamento público. Ainda segundo o Governo alemão, o Estado dispõe de uma margem de apreciação para assegurar a sua obrigação de apoiar as referidas escolas privadas prevista nessa disposição. Este apoio assume, em grande parte, a forma de subvenções directas. As escolas privadas recebem assim cerca de 80% das quantias pagas a uma escola pública comparável. O § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG concretiza essa obrigação constitucional de assistência e apoia indirectamente as escolas aprovadas, concedendo benefícios fiscais pelo pagamento de propinas.

56 O Governo alemão sustenta que o mesmo é válido para as escolas equiparadas autorizadas pela legislação dos *Länder* ou para as escolas complementares de formação geral reconhecidas por esta mesma legislação. Em sua opinião, é verdade que as exigências específicas impostas pela Lei Fundamental não se aplicam a essas escolas e que não é possível inferir desta última uma obrigação de financiamento. Contudo, a autorização dos *Länder* ou o reconhecimento pela legislação destes últimos coloca, de facto, essas escolas sob o mesmo regime jurídico que as escolas

aprovadas. Devido aos encargos que resultam dessa autorização ou desse reconhecimento, existe igualmente uma obrigação de apoio dessas escolas por parte do Estado, ainda que esta obrigação apenas resulte de uma lei ordinária.

57 Segundo o Governo alemão, no caso da Cademuir School não existe uma conexão semelhante entre as exigências impostas pelo Estado, por um lado, e o correspondente apoio público, por outro. Em particular, um estabelecimento dessa natureza não está sujeito à obrigação de evitar uma selecção dos alunos segundo a situação económica dos pais, obrigação que tem como consequência o pagamento de propinas necessariamente insuficientes para cobrir as suas despesas. Assim, não existe um elemento determinante dos encargos que impendem sobre as escolas a que se refere o § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG e que justificam a assistência que o Estado concede a estas últimas.

58 Em último lugar, segundo o referido governo, o alargamento do benefício fiscal às propinas pagas à Cademuir School não só seria contrário à exigência constante do artigo 7.º, n.º 4, terceira frase, da Lei Fundamental, que pretende evitar uma selecção dos alunos segundo a situação económica dos pais, como também poderia conduzir a um aumento considerável do montante global do abatimento concedido com base no § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG.

59 Com efeito, as propinas das escolas privadas referidas no § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG foram fixadas a um nível pouco elevado, de modo a evitar uma selecção dos alunos segundo a situação económica dos seus pais, pelo que o montante do auxílio indirecto concedido pelo Estado a essas escolas, que consiste na possibilidade de deduzir as despesas especiais suportadas pelos pais dos respectivos alunos, é modesto. A situação é diferente no caso de uma escola como a Cademuir School, cujas propinas são consideravelmente mais elevadas do que as exigidas pelas referidas escolas.

60 A este respeito, o Governo alemão recorda que, no acórdão de 15 de Março de 2005, Bidar (C-209/03, Colect., p. I-2119, n.º 56), o Tribunal de Justiça declarou que

qualquer Estado-Membro pode ter o cuidado de evitar que a concessão de ajudas destinadas a cobrir as despesas de subsistência de estudantes provenientes de outros Estados-Membros se torne um encargo exagerado que possa ter consequências no nível global da ajuda que pode ser concedida por esse Estado. Do mesmo modo, deve ser legítimo que um Estado-Membro subordine a concessão de um benefício fiscal a critérios que permitam evitar que esse benefício seja reduzido para um nível que fique aquém daquele que o Estado-Membro considera necessário.

61 A Comissão considera que a regulamentação em causa no processo principal viola a liberdade de prestação de serviços. Em seu entender, o § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG não estabelece critérios objectivos que permitam determinar que tipos de propinas exigidas pelas escolas alemãs e estrangeiras são dedutíveis. Esta disposição apenas subordina a dedutibilidade das propinas à aprovação ou ao reconhecimento na Alemanha da escola privada em causa, pelo que a condição que determina essa dedutibilidade é o facto de a escola estar situada no território deste Estado-Membro. As propinas pagas a qualquer escola privada situada noutro Estado-Membro são automaticamente excluídas da dedução fiscal, independentemente do seu montante. Não podendo nenhuma destas escolas privadas preencher as condições fixadas no § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG, não é possível efectuar qualquer distinção entre essas escolas, consoante elas sejam ou não, em teoria, comparáveis às escolas alemãs.

62 Segundo a Comissão, as escolas desfavorecidas pelo regime previsto no § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG abrangem, pelo menos, as que são exclusivamente financiadas pelas propinas que cobram e pelas suas outras actividades económicas, e que, portanto, prestam incontestavelmente serviços em contrapartida de uma remuneração. A discriminação de que são vítimas constitui, no mínimo, um entrave à livre prestação de serviços garantida pelo artigo 49.º CE.

63 Para a Comissão, não existe nenhuma razão que possa justificar essa infracção ao artigo 49.º CE, dado que, ao abrigo do direito comunitário, a República Federal da Alemanha continua a ter a liberdade de limitar a dedutibilidade das propinas a

determinados tipos de escolas ou a determinados montantes, na condição de que a dedutibilidade seja baseada em critérios objectivos e independente do lugar em que a escola está estabelecida. A Comissão considera que a referida infracção é tanto mais grave quanto a divulgação das línguas dos Estados-Membros e a promoção da mobilidade dos estudantes fazem parte dos objectivos explícitos da Comunidade, nos termos do artigo 149.°, n.° 2, primeiro e segundo travessões, CE.

Resposta do Tribunal de Justiça

64 Uma regulamentação fiscal de um Estado-Membro como a que resulta do § 10, n.° 1, ponto 9, da EStG sujeita a concessão de um abatimento fiscal à condição de que as propinas sejam pagas a escolas privadas aprovadas por esse Estado-Membro ou autorizadas ou reconhecidas pela legislação aplicável dos respectivos *Länder*, o que já pressupõe que essas escolas estejam situadas nesse Estado-Membro.

65 Essa regulamentação exclui com carácter geral a possibilidade de os contribuintes sujeitos ao imposto na Alemanha deduzirem dos seus rendimentos tributáveis uma parte das propinas relativas à frequência, pelos seus filhos, de uma escola privada situada noutro Estado-Membro, apesar de esta possibilidade existir no que se refere às propinas pagas a certas escolas privadas alemãs. A regulamentação em causa acarreta, pois, para esses contribuintes, encargos fiscais mais elevados quando, como o casal Schwarz, tenham os seus filhos numa escola privada situada noutro Estado-Membro e não numa escola privada situada no território nacional.

66 Uma regulamentação como a que resulta do § 10, n.° 1, ponto 9, da EStG tem por efeito dissuadir os contribuintes que residem na Alemanha de ter os seus filhos em escolas situadas noutro Estado-Membro. Além disso, coloca entraves à oferta de formação dos estabelecimentos de ensino privados situados noutros Estados-Membros e que é destinada aos filhos de contribuintes que residem na Alemanha.

67 Semelhante regulamentação constitui um entrave à livre prestação de serviços garantida pelo artigo 49.º CE. Com efeito, este artigo opõe-se à aplicação de qualquer legislação nacional que tenha como efeito tornar a prestação de serviços entre Estados-Membros mais difícil do que a prestação de serviços puramente interna a um Estado-Membro (v., nomeadamente, acórdãos de 28 de Abril de 1998, Safir, C-118/96, Colect., p. I-1897, n.º 23; Smits e Peerbooms, já referido, n.º 61; Danner, já referido, n.º 29; de 4 de Março de 2004, Comissão/França, C-334/02, Colect., p. I-2229, n.º 23; Watts, já referido, n.º 94; e de 19 de Abril de 2007, Stamatelaki, C-444/05, ainda não publicado na Colectânea, n.º 25).

68 Segundo o Governo alemão, o eventual entrave à livre prestação de serviços é justificado, em primeiro lugar, pelo facto de não poder decorrer do princípio da livre prestação de serviços uma obrigação de alargar às escolas que dependem de outro Estado-Membro o tratamento fiscal privilegiado concedido a certas escolas integradas no sistema de educação de um Estado-Membro.

69 Há que observar, a este respeito, que o § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG regula o tratamento fiscal das propinas. Segundo uma jurisprudência bem assente, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes devem, todavia, exercer essa competência com observância do direito comunitário (v., nomeadamente, acórdãos Danner, já referido, n.º 28; de 12 de Dezembro de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Colect., p. I-11673, n.º 36; e de 13 de Março de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, ainda não publicado na Colectânea, n.º 25).

70 De igual modo, embora seja pacífico que o direito comunitário não prejudica a competência dos Estados-Membros no que se refere, por um lado, ao conteúdo do ensino e à organização do sistema educativo, bem como à sua diversidade cultural e linguística (artigo 149.º, n.º 1, CE), e, por outro, ao conteúdo e à organização da formação profissional (artigo 150.º, n.º 1, CE), não deixa de ser verdade que, no exercício dessa competência, os Estados-Membros devem respeitar o direito comunitário, nomeadamente as disposições relativas à livre prestação de serviços (v., por analogia, acórdão Watts, já referido, n.ºs 92 e 147).

71 Além disso, no que toca ao argumento do Governo alemão segundo o qual um Estado-Membro não pode ser obrigado a subvencionar escolas integradas no sistema de educação de outro Estado-Membro, basta observar que o § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG não prevê a atribuição, pelo Estado alemão, de uma subvenção directa às escolas em causa, mas a concessão de um benefício fiscal aos pais pelo pagamento das propinas dos seus filhos.

72 No que se refere ao argumento do referido governo de que a recusa de alargar o benefício fiscal previsto no § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG às propinas pagas a escolas privadas situadas noutro Estado-Membro é justificada pelo facto de as escolas alemãs, a que essa disposição se refere, e as escolas privadas situadas noutro Estado-Membro, como a Cademuir School, não se encontrarem numa situação objectivamente comparável, deve salientar-se que a referida disposição subordina a dedutibilidade de uma parte das propinas à aprovação, à autorização ou ao reconhecimento, na Alemanha, da escola privada em causa, sem fixar qualquer critério objectivo que permita determinar que tipo de propinas exigidas pelas escolas alemãs são dedutíveis.

73 Resulta do exposto que, pelo simples facto de não estar estabelecida na Alemanha, qualquer escola privada situada num Estado-Membro que não a República Federal da Alemanha está automaticamente excluída do benefício fiscal em causa no processo principal, independentemente da questão de saber se respeita ou não critérios como a cobrança de propinas num montante que não permite uma selecção dos alunos com base na situação económica dos pais.

74 Para justificar o entrave à liberdade de prestação de serviços que a regulamentação em causa no processo principal constitui, o Governo alemão alega igualmente, remetendo para o acórdão Bidar, já referido, que é legítimo que um Estado-Membro subordine a concessão de um auxílio ou de um benefício fiscal a critérios destinados a evitar que esses auxílios ou benefícios sejam reduzidos para um nível que fique aquém daquele que o Estado-Membro considera necessário.

75 Segundo esse governo, os argumentos desenvolvidos no referido acórdão, que diz respeito à concessão de apoios destinados a cobrir as despesas de subsistência de estudantes e à livre circulação dos cidadãos da União, devem ser entendidos num contexto geral, no sentido de que, caso os fundos públicos sejam limitados, a extensão do benefício de um abatimento fiscal implica necessariamente uma diminuição do montante dos abatimentos individuais concedidos aos particulares, a fim de se alcançar uma operação fiscalmente neutra. O Governo alemão alega, a este respeito, que a aplicação extensiva do § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG ao pagamento de propinas a certas escolas situadas noutro Estado-Membro geraria encargos suplementares para o Orçamento do Estado.

76 Esse argumento não pode, no entanto, ser acolhido, pelas razões que a seguir se referem.

77 Em primeiro lugar, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a prevenção de uma redução das receitas fiscais não consta das razões enunciadas no artigo 46.º CE, lido em conjugação com o artigo 55.º CE, e tão-pouco pode ser considerada uma razão imperativa de interesse geral.

78 Em segundo lugar, no que se refere ao argumento do Governo alemão de que qualquer Estado-Membro é livre de zelar por que a concessão de auxílios relativos às propinas não se torne um encargo exagerado que possa ter consequências no nível global do auxílio que venha a ser concedido por esse Estado, decorre das indicações fornecidas por esse governo que o encargo financeiro excessivo que representaria, em sua opinião, o alargamento do abatimento fiscal às propinas pagas a certas escolas situadas noutro Estado-Membro resultaria do facto de que os auxílios indirectamente concedidos a estas escolas seriam de um montante muito mais elevado do que os pagos aos estabelecimentos de ensino aprovados, autorizados ou reconhecidos na Alemanha, dado que essas escolas situadas noutro Estado-Membro têm de se financiar a si próprias através de propinas elevadas.

79 Mesmo que se admita que um raciocínio idêntico ao seguido no acórdão Bidar, já referido, seja aplicável numa situação como a que está na origem do litígio no processo principal, mais precisamente a um benefício fiscal relativo a propinas, há que observar a este respeito que, como a Comissão defendeu, o objectivo visado pela recusa de conceder o abatimento fiscal em causa no processo principal relativamente às propinas pagas a escolas situadas noutro Estado-Membro, objectivo que, em conformidade com a análise realizada no acórdão Bidar, já referido, consiste em assegurar a cobertura das despesas de funcionamento das escolas privadas sem que daí resulte um encargo exagerado para o Estado, pode ser alcançado com recurso a meios menos restritivos.

80 Com efeito, como a advogada-geral afirmou no n.º 62 das suas conclusões, para evitar uma sobrecarga financeira, um Estado-Membro pode limitar o montante dedutível a título das propinas a um montante determinado, correspondente ao abatimento fiscal concedido por esse Estado, tendo em conta certos valores que lhe são próprios, pela frequência de escolas situadas no seu território, o que constitui um meio menos restritivo do que a recusa de concessão do abatimento fiscal em causa.

81 Afigura-se, em todo o caso, ser desproporcionado excluir totalmente do abatimento fiscal previsto no § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG as propinas pagas pelos contribuintes sujeitos ao imposto sobre o rendimento na Alemanha a escolas situadas num Estado-Membro que não a República Federal da Alemanha. Com efeito, dessa forma, são excluídas do abatimento fiscal em causa as propinas pagas pelos referidos contribuintes a escolas situadas noutro Estado-Membro, independentemente da questão de saber se essas escolas preenchem critérios objectivos fixados com base em princípios próprios de cada Estado-Membro e que permitam determinar que tipo de propinas conferem direito ao referido abatimento fiscal.

82 Atentas as considerações que precedem, há que responder ao tribunal de reenvio que quando os contribuintes de um Estado-Membro têm os seus filhos numa escola situada noutro Estado-Membro e cujo financiamento é essencialmente assegurado por fundos privados, o artigo 49.º CE deve ser interpretado no sentido de que se

opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro que prevê a possibilidade de os contribuintes declararem como despesas especiais, que conferem direito a uma redução do imposto sobre o rendimento, o pagamento de propinas a certas escolas privadas situadas no território nacional, mas exclui, com carácter geral, esta possibilidade quando estão em causa propinas pagas a uma escola privada situada noutro Estado-Membro.

Quanto à existência de um entrave à livre circulação dos cidadãos da União

83 Na medida em que o tribunal de reenvio pode concluir pela inaplicabilidade do artigo 49.º CE aos factos do processo principal, conforme resulta dos n.os 35 e 47 do presente acórdão, cumpre examinar uma regulamentação como a controvertida no processo principal à luz do artigo 18.º CE.

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

84 Segundo o Governo alemão, o artigo 18.º CE não se opõe a uma regulamentação como o § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG.

85 Para a hipótese de o Tribunal de Justiça decidir que o artigo 49.º CE não é aplicável, a Comissão alega que a referida regulamentação viola os direitos conferidos aos recorrentes no processo principal pelas disposições conjugadas do artigo 12.º, primeiro parágrafo, CE e do artigo 18.º, n.º 1, CE.

Resposta do Tribunal de Justiça

86 Conforme resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, o estatuto de cidadão da União tende a ser o estatuto fundamental dos nacionais dos Estados-Membros, permitindo aos que de entre esses nacionais se encontrem na mesma situação obterem, no domínio de aplicação *ratione materiae* do Tratado CE, independentemente da sua nacionalidade e sem prejuízo das excepções expressamente previstas a este respeito, o mesmo tratamento jurídico (v., nomeadamente, acórdãos de 20 de Setembro de 2001, Grzelczyk, C-184/99, Colect., p. I-6193, n.º 31; de 11 de Julho de 2002, D'Hoop, C-224/98, Colect., p. I-6191, n.º 28; de 2 de Outubro de 2003, Garcia Avello, C-148/02, Colect., p. I-11613, n.^{os} 22 e 23; e de 29 de Abril de 2004, Pusa, C-224/02, Colect., p. I-5763, n.º 16).

87 Entre as situações que se inserem no domínio de aplicação do direito comunitário, figuram as relativas ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado CE, nomeadamente as que se enquadram no exercício da liberdade de circular e de permanecer no território dos Estados-Membros, conferida pelo artigo 18.º CE (v., nomeadamente, acórdãos, já referidos, Grzelczyk, n.º 33; D'Hoop, n.º 29; Garcia Avello, n.º 24; e Pusa, n.º 17).

88 Na medida em que se deve conferir a um cidadão da União, em todos os Estados-Membros, o mesmo tratamento jurídico que é concedido aos nacionais desses Estados-Membros que se encontrem na mesma situação, seria incompatível com o direito à livre circulação aplicar a esse cidadão, no Estado-Membro de que é nacional, um tratamento menos favorável do que aquele de que beneficiaria se não tivesse feito uso dos direitos conferidos pelo Tratado CE em matéria de livre circulação (acórdãos, já referidos, D'Hoop, n.º 30, e Pusa, n.º 18).

89 Com efeito, esses direitos não poderiam produzir a plenitude dos seus efeitos se um nacional de um Estado-Membro fosse dissuadido de os exercer em virtude dos

obstáculos colocados à sua permanência no Estado-Membro de acolhimento por uma regulamentação do seu Estado de origem que o penaliza só pelo facto de os ter exercido (v., neste sentido, acórdãos de 7 de Julho de 1992, Singh, C-370/90, Colect., p. I-4265, n.º 23; D'Hoop, já referido, n.º 31; Pusa, já referido, n.º 19; e de 18 de Julho de 2006, De Cuyper, C-406/04, Colect., p. I-6947, n.º 39).

90 Os filhos do casal Schwarz, pelo facto de frequentarem um estabelecimento escolar situado noutro Estado-Membro, exerceram o seu direito de livre circulação. Com efeito, resulta do acórdão de 19 de Outubro de 2004, Zhu e Chen (C-200/02, Colect., p. I-9925, n.º 20), que mesmo uma criança de tenra idade pode invocar os direitos de livre circulação e residência garantidos pelo direito comunitário.

91 Uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal estabelece uma desigualdade de tratamento entre os contribuintes sujeitos ao imposto sobre o rendimento na Alemanha, que têm os seus filhos numa escola situada na Alemanha, e os que têm os seus filhos numa escola situada noutro Estado-Membro.

92 Na medida em que sujeita a concessão de um abatimento fiscal pelo pagamento de propinas à condição de estas propinas terem sido pagas a uma escola privada que preencha certos requisitos na Alemanha e que leva a recusar o referido abatimento aos contribuintes sujeitos ao imposto sobre o rendimento neste Estado-Membro que tenham enviado os seus filhos para outro Estado-Membro para aí estudarem, a regulamentação nacional em causa no processo principal prejudica os filhos de cidadãos nacionais pelo simples facto de terem exercido a sua liberdade de circulação, deslocando-se para outro Estado-Membro para aí estudarem.

93 Ora, uma legislação nacional que coloca numa situação de desvantagem determinados cidadãos nacionais pelo simples facto de terem exercido a sua

liberdade de circular e permanecer noutro Estado-Membro constitui uma restrição às liberdades reconhecidas pelo artigo 18.°, n.° 1, CE a qualquer cidadão da União (acórdãos De Cuyper, já referido, n.° 39, e de 26 de Outubro de 2006, Tas-Hagen e Tas, C-192/05, Colect., p. I-10451, n.° 31).

94 Essa restrição só pode ser justificada, à luz do direito comunitário, se se basear em considerações objectivas independentes da nacionalidade das pessoas em causa e se for proporcionada ao objectivo legitimamente prosseguido pelo direito nacional (acórdãos, já referidos, D'Hoop, n.° 36; De Cuyper, n.° 40; e Tas-Hagen e Tas, n.° 33).

95 Deve observar-se que, para tentar justificar uma eventual restrição à liberdade de prestação de serviços, o Governo alemão apresentou os argumentos acima expostos nos n.os 58 a 60 do presente acórdão e que se referem à análise realizada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Bidar, já referido, a respeito da interpretação do artigo 18.° CE.

96 No n.° 56 desse acórdão, o Tribunal de Justiça decidiu que qualquer Estado-Membro pode fazer com que a concessão de ajudas destinadas a cobrir as despesas de subsistência de estudantes provenientes de outros Estados-Membros não se torne um encargo exagerado que possa ter consequências no nível global da ajuda que venha a ser concedida por esse Estado.

97 Todavia, mesmo que se admita que um raciocínio idêntico é aplicável numa situação como a que está na origem do litígio no processo principal, mais precisamente a um benefício fiscal relativo a propinas, a verdade é que uma regulamentação como o § 10, n.° 1, ponto 9, da EStG é desproporcionada em relação aos objectivos que prossegue, pelas razões que foram expostas no n.° 81 do presente acórdão, no âmbito do exame dessa regulamentação à luz do princípio da livre prestação de serviços.

98 Resulta das considerações que precedem que quando os filhos de contribuintes de um Estado-Membro frequentam uma escola situada noutro Estado-Membro e cujas prestações não estão cobertas pelo artigo 49.º CE, uma regulamentação como o § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG tem por efeito desfavorecer essas crianças de forma injustificada em relação àquelas que não fizeram uso da sua liberdade de circulação, indo frequentar uma escola situada noutro Estado-Membro, e lesa os direitos que lhes são conferidos pelo artigo 18.º, n.º 1, CE.

99 Por conseguinte, há que responder ao tribunal de reenvio que quando os contribuintes de um Estado-Membro têm os seus filhos numa escola situada noutro Estado-Membro e cujas prestações não estão cobertas pelo artigo 49.º CE, o artigo 18.º CE se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro que prevê a possibilidade de os contribuintes declararem como despesas especiais, que conferem direito a uma redução do imposto sobre o rendimento, o pagamento de propinas a certas escolas situadas no território nacional, mas exclui, com carácter geral, esta possibilidade quando estão em causa propinas pagas a uma escola situada noutro Estado-Membro.

Quanto às despesas

100 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Grande Secção) declara:

1) **Quando os contribuintes de um Estado-Membro têm os seus filhos numa escola situada noutro Estado-Membro e cujo financiamento é essencialmente assegurado por fundos privados, o artigo 49.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro que prevê a possibilidade de os contribuintes declararem como despesas especiais, que conferem direito a uma redução do imposto sobre o rendimento, o pagamento de propinas a certas escolas privadas situadas no território nacional, mas exclui, com carácter geral, esta possibilidade quando estão em causa propinas pagas a uma escola privada situada noutro Estado-Membro.**

2) **Quando os contribuintes de um Estado-Membro têm os seus filhos numa escola situada noutro Estado-Membro e cujas prestações não estão cobertas pelo artigo 49.º CE, o artigo 18.º CE opõe-se a uma regulamentação de um Estado-Membro que prevê a possibilidade de os contribuintes declararem como despesas especiais, que conferem direito a uma redução do imposto sobre o rendimento, o pagamento de propinas a certas escolas situadas no território nacional, mas exclui, com carácter geral, esta possibilidade quando estão em causa propinas pagas a uma escola situada noutro Estado-Membro.**

Assinaturas