HOTĂRÂREA CURŢII (Marea Cameră)

11 septembrie 2007 *

În cauza C-76/05,

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

Herbert Schwarz,

Marga Gootjes-Schwarz

împotriva

Finanzamt Bergisch Gladbach,

Curtea (Marea Cameră),

compusă din domnul V. Skouris, preşedinte, domnii P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (raportor) şi K. Lenaerts, preşedinţi de cameră, domnul J. N. Cunha Rodrigues, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič şi J. Malenovský, judecători,

* Limba de procedură: germana.

avocat general: doamna C. Stix-Hackl,
grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

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

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru domnul Schwarz și doamna Gootjes-Schwarz, de W. Meilicke, Rechtsanwalt;

— pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și U. Forsthoff, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii K. Gross și R. Lyal, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

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

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Schwarz şi doamna Gootjes-Schwarz (denumiţi în continuare „soţii Schwarz"), resortisanţi germani cu reşedinţa în Germania, pe de o parte, şi Finanzamt Bergisch Gladbach (denumit în continuare „Finanzamt"), pe de altă parte, referitor la refuzul acestuia din urmă de a le acorda o reducere din impozit pentru cheltuielile de şcolarizare plătite pentru copiii acestora care frecventează şcoli stabilite în alte state membre, legislaţia naţională în materie de impozit pe venit rezervând acordarea acestei reduceri contribuabililor care au plătit cheltuielile de şcolarizare către anumite şcoli private germane.

Cadrul juridic naţional

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

„(4) Dreptul de a înfiinţa şcoli private este garantat. Şcolile private alternative şcolilor publice trebuie să fie aprobate de stat şi sunt supuse legilor landurilor. Aprobarea trebuie să fie acordată atunci când şcolile private nu au un nivel inferior faţă de şcolile publice în ceea ce priveşte programele, dotările şi pregătirea ştiinţifică a personalului didactic şi nici nu favorizează o selectare a elevilor în funcţie de averea părinţilor. Aprobarea trebuie să fie refuzată în cazul în care situaţia economică şi juridică a personalului didactic nu este suficient garantată."

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

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

1. [...]

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

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

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

6 La data situației de fapt din acțiunea principală, soții Schwarz locuiau în Germania și erau supuși acolo împreună impozitului pe venit. În opinia persoanelor interesate, cei trei copii ai acestora necesită o educație școlară adecvată. Pentru acest motiv, aceștia i-au înscris pe doi dintre copii, născuți în 1981 și în 1986, la o școală stabilită

în Scoția și specializată în educarea copiilor supradotați, Cademuir International School (denumită în continuare „Cademuir School"), la care au plătit cheltuielile de școlarizare în cursul anilor 1998 și 1999.

7 Întrucât, într-o primă fază, soții Schwarz nu au prezentat declarații fiscale aferente anilor respectivi, autoritățile competente au stabilit în mod forfetar baza de impozitare a acestora. Aceștia au introdus o reclamație în fața Finanzamt împotriva deciziilor de impunere forfetară care le-au fost adresate.

8 În declarațiile de venit prezentate în cadrul acestei reclamații, soții Schwarz au indicat, în principal, drept cheltuieli excepționale, în temeiul articolului 33 alineatul 1 din EStG, diverse sume corespunzătoare, pentru anii 1998 și 1999, cheltuielilor de școlarizare plătite școlilor private frecventate de copiii acestora, precum și cheltuielilor pentru spitalizarea unuia dintre aceștia.

9 Instanța de trimitere indică faptul că soții Schwarz nu au precizat care parte din aceste sume a fost consacrată cheltuielilor de școlarizare, independent de cheltuielile de cazare, de supraveghere sau de masă, dar au precizat că această parte se ridică la cel puțin 10 000 DEM pe an.

10 În cadrul procedurii de reclamație, Finanzamt a emis la 13 septembrie 2001 decizii de impunere modificate în care acesta a luat în considerare baza de impozitare declarată de soții Schwarz, cu excepția cheltuielilor excepționale pe care aceștia le invocaseră. Întrucât persoanele interesate și-au menținut contestația, Finanzamt a respins-o ca neîntemeiată prin Decizia din 6 decembrie 2001. Împotriva acestei din urmă decizii soții Schwarz au introdus o acțiune în fața Finanzgericht Köln.

11 Prin acțiunea lor, soții Schwarz solicită, în principal, efectuarea unei reduceri a impozitului pe venit la care au fost supuși pentru anii 1998 și 1999, luând în considerare cheltuielile excepționale pe care aceștia le-au efectuat în temeiul articolului 33 alineatul 1 din EStG. În subsidiar, aceștia solicită acordarea unei reduceri cu titlu de cheltuieli speciale, în temeiul articolului 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG.

12 Instanța de trimitere respinge, în primul rând, cererea de luare în considerare a sumelor pe care soții Schwarz le-au invocat drept cheltuieli excepționale în temeiul articolului 33 alineatul 1 din EStG.

13 Această instanță precizează, în continuare, că articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG nu se aplică decât în cazul frecventării anumitor școli stabilite pe teritoriul german și că, în consecință, cheltuielile de școlarizare plătite unor școli situate într-un alt stat membru nu pot fi luate în considerare cu titlu de cheltuieli speciale care dau dreptul la beneficiul unei reduceri de impozit. Aceasta își exprimă anumite dubii cu privire la compatibilitatea cu dreptul comunitar a limitării reducerii prevăzute la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG la cheltuielile achitate în anumite școli stabilite în Germania.

14 În acest context, Finanzgericht Köln a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Este contrar articolului 8a [...] (libera circulație [a cetățenilor Uniunii]), articolului 48 [...] (libera circulație a lucrătorilor salariați), articolului 52 [...] (libertatea de stabilire) și articolului 59 [din Tratatul CE] [...] (libera prestare a serviciilor) faptul ca un contribuabil să poată invoca, cu titlu de cheltuieli speciale care dau dreptul la o reducere a impozitului pe venit, plata de cheltuieli de școlarizare către anumite școli

germane, conform articolului 10 alineatul 1 punctul 9 din [EStG], în versiunea aplicabilă pentru anii 1998 şi 1999, dar nu plata de cheltuieli de şcolarizare unor şcoli situate pe restul teritoriului Comunităţii [Europene]?"

Cu privire la întrebarea preliminară

15 Prin intermediul întrebării preliminare, instanţa de trimitere urmăreşte să afle, în esenţă, dacă articolul 8a alineatul (1) şi articolele 48, 52 şi 59 din Tratatul CE se opun reglementării unui stat membru care prevede posibilitatea contribuabililor de a invoca, cu titlu de cheltuieli speciale care dau dreptul la o reducere a impozitului pe venit, plata de cheltuieli de şcolarizare către anumite şcoli private stabilite pe teritoriul naţional, dar exclude, în general, această posibilitate cu privire la cheltuieli de şcolarizare plătite unei şcoli private stabilite într-un alt stat membru.

16 Trebuie precizat, în prealabil, că, în măsura în care situaţia de fapt aflată la originea litigiului din acţiunea principală se raportează la anii 1998 şi 1999, dispoziţiile privind libera circulaţie a cetăţenilor Uniunii, libertatea de stabilire, libera circulaţie a lucrătorilor şi libera prestare a serviciilor rezultă din versiuni diferite ale Tratatului CE, în funcţie de faptul dacă situaţia juridică în discuţie în acţiunea principală este anterioară sau posterioară datei de 1 mai 1999, data intrării în vigoare a Tratatului de la Amsterdam [articolul 8a alineatul (1) şi articolele 48, 52 şi 59 din Tratatul CE, în ceea ce priveşte situaţia juridică anterioară datei de 1 mai 1999, articolul 18 alineatul (1) şi articolele 39 CE, 43 CE şi 49 CE în ceea ce priveşte situaţia juridică posterioară acestei date].

17 Cu toate acestea, în măsura în care, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 16 din concluzii, conţinutul articolelor menţionate nu a fost modificat, în esenţă, prin Tratatul de la Amsterdam, dispoziţiile pertinente vor fi citate în versiunea în vigoare ulterior datei de 1 mai 1999.

Cu privire la dispozițiile aplicabile ale Tratatului CE

Observațiile prezentate Curții

18 Soții Schwarz au arătat, mai întâi, în cursul ședinței că, în ceea ce privește articolele 18 CE, 39 CE și 43 CE, aceștia susțin poziția exprimată de Comisia Comunităților Europene în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Comisia/Germania (C-318/05, Rep., p. I-6957), potrivit căreia aceste dispoziții se aplică unei reglementări precum cea în discuție în acțiunea principală.

19 Aceștia susțin, în continuare, că principiul liberei prestări a serviciilor este aplicabil situației care se află la originea litigiului din acțiunea principală, din moment ce, pe de o parte, școlile private stabilite într-un alt stat membru care doresc să își ofere serviciile copiilor contribuabililor germani constată că oferta lor de educație este împiedicată de o reglementare precum cea în discuție în acțiunea principală și că, pe de altă parte, contribuabilii germani care intenționează să își înscrie copiii într-o astfel de școală privată sunt descurajați de această reglementare.

20 Soții Schwarz apreciază că școlile private stabilite într-un alt stat membru, precum Cademuir School, desfășoară o activitate de prestator de servicii remunerată și că nu se poate exclude faptul ca școlile germane subvenționate în temeiul articolului 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG să aibă calitatea de prestatori de servicii. În opinia acestora, într-adevăr, sumele plătite în realitate respectivelor școli germane de către părinții care beneficiază de reducerea fiscală de 30 % din cheltuielile de școlarizare în sens strict pot fi mai mari decât cele plătite unei școli situate într-un alt stat membru, precum Cademuir School.

21 Guvernul german susține, mai întâi, că articolele 18 CE, 39 CE și 43 CE nu se aplică unei situații precum cea din acțiunea principală.

22 În continuare, acesta susține că activitatea de învățământ desfășurată de Cademuir School nu intră în sfera de aplicare a articolului 49 CE. Libera prestare a serviciilor ar presupune existența unei activități economice, astfel cum ar rezulta din termenii „prestațiile furnizate în mod obișnuit în schimbul unei remunerații" prevăzuți la articolul 50 CE.

23 Or, în opinia guvernului german, o școală nu desfășoară activități economice. Activitățile desfășurate de instituții de învățământ nu ar fi în mod obișnuit furnizate în schimbul unei remunerații și nu ar constitui servicii în sensul articolului 50 CE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 1988, Humbel și Edel, 263/86, Rec., p. 5365, punctul 18).

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

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

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

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

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

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

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

31 Or, având în vedere că, în anumite state membre, există școli private care își gestionează activitatea fără vreun ajutor din partea statului și sunt exploatate precum întreprinderi cu scop lucrativ, o reglementare a unui stat membru precum articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG, care exclude, în general, sumele plătite unor școli stabilite într-un alt stat membru de la avantajul fiscal pe care aceasta îl prevede, ar fi de natură să împiedice oferta transfrontalieră de servicii a acestor școli private cu vocație comercială care sunt stabilite într-un alt stat membru.

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

Răspunsul Curții

33 În primul rând, în vederea stabilirii dispozițiilor din Tratatul CE aplicabile unor situații de fapt precum cele din acțiunea principală, trebuie precizat, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 25 din concluzii, că nu este necesar să se analizeze aceste fapte în lumina articolelor 39 CE și 43 CE. Într-adevăr, părinți care, precum soții Schwarz, sunt supuși impozitului pe venit într-un stat membru și își trimit copiii în vederea școlarizării într-o școală privată stabilită într-un alt stat membru, fără a desfășura vreo activitate salariată sau fără a desfășura ei înșiși vreo activitate

economică în acest din urmă stat membru, nu își exercită prin acest fapt dreptul de a desfășura o activitate salariată într-un alt stat membru, nici dreptul de a se stabili acolo în calitate de lucrători independenți, astfel încât articolele 39 CE și 43 CE nu se aplică la situația acestora.

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

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

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

37 Cu toate acestea, trebuie să se examineze dacă aceste oferte de educaţie au drept obiect furnizarea de servicii. În acest scop, trebuie analizat dacă cursurile organizate de către o şcoală precum Cademuir School constituie, conform articolului 50 primul paragraf CE, „prestaţii furnizate în mod obişnuit în schimbul unei remuneraţii".

38 Curtea a statuat deja că, în sensul acestei din urmă dispoziţii, caracteristica esenţială a remuneraţiei constă în faptul că aceasta reprezintă contraprestaţia economică a prestaţiei în cauză (a se vedea Hotărârea Humbel şi Edel, citată anterior, punctul 17, Hotărârea din 12 iulie 2001, Smits şi Peerbooms, C-157/99, Rec., p. I-5473, punctul 58, Hotărârea din 3 octombrie 2002, Danner, C-136/00, Rec., p. I-8147, punctul 26, Hotărârea din 22 mai 2003, Freskot, C-355/00, Rec., p. I-5263, punctul 55, precum şi Hotărârea din 26 iunie 2003, Skandia şi Ramstedt, C-422/01, Rec., p. I-6817, punctul 23).

39 Curtea a exclus astfel din noţiunea „servicii", în sensul articolului 50 CE, cursurile organizate de anumite instituţii care făceau parte dintr-un sistem de învăţământ public şi care erau finanţate în întregime sau în mare parte din fonduri publice (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Humbel şi Edel, punctele 17 şi 18, precum şi Wirth, punctele 15 şi 16). Curtea a precizat astfel că, prin stabilirea şi menţinerea unui astfel de sistem de învăţământ public, finanţat în general din bugetul public, iar nu de elevi sau de părinţii acestora, statul nu intenţiona să se angajeze în activităţi remunerate, ci îşi îndeplinea misiunea în domeniile social, cultural şi educativ faţă de populaţie.

40 În schimb, Curtea s-a pronunţat în sensul că organizarea unor cursuri de către instituţii de învăţământ finanţate în cea mai mare parte din fonduri private, în special de către studenţi şi de către părinţii acestora, constituie servicii în sensul articolului 50 CE, scopul urmărit de aceste instituţii constând, într-adevăr, în oferirea unui serviciu în schimbul unei remuneraţii (Hotărârea Wirth, citată anterior, punctul 17).

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

42 Din indicațiile oferite de instanța de trimitere rezultă că doar cheltuielile de școlarizare plătite de soții Schwarz către Cademuir School pentru cei doi copii ai acestora au fost estimate la cel puțin 10 000 DEM pe an. În opinia guvernului german, această sumă ar fi net mai mare decât cea impusă de școlile private stabilite în Germania și care beneficiază de prevederile articolului 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG.

43 Întrucât decizia de trimitere nu oferă nicio informație precisă referitoare la modalitățile de finanțare și de funcționare ale Cademuir School, în orice caz, este de competența judecătorului național să aprecieze dacă această școală este finanțată în cea mai mare parte din fonduri private.

44 Trebuie adăugat că, pentru a determina dacă articolul 49 CE este aplicabil unor situații de fapt precum cele în discuție în acțiunea principală, este lipsit de relevanță aspectul dacă școlile stabilite în statul membru al beneficiarului prestației, în speță Republica Federală Germania, care sunt aprobate, autorizate sau recunoscute în acest stat în sensul articolului 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG, furnizează sau nu furnizează servicii în sensul articolului 50 primul paragraf CE. Are importanță numai împrejurarea că școala privată stabilită într-un alt stat membru poate fi considerată drept furnizor de servicii remunerate.

45 Într-adevăr, în Hotărârea din 16 mai 2006, Watts (C-372/04, Rec., p. I-4325, punctul 90), care se referă la servicii medicale, ce constituie prestări de servicii, Curtea a

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

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

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

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

Observațiile prezentate Curții

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

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

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

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

52 În opinia guvernului respectiv, din moment ce statul german nu exercită nicio influență asupra organizării Cademuir School, în special asupra programelor școlare, acesta nu poate fi nici obligat să subvenționeze funcționarea acestei școli, renunțând la veniturile fiscale care îi revin.

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

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

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

56 Situația este aceeași pentru școlile autorizate, potrivit dreptului landului, sau pentru școlile complementare de învățământ general recunoscute, potrivit aceluiași drept. Desigur, în opinia guvernului german, cerințele specifice impuse de Legea fundamentală nu se aplică acestor școli și din această lege nu poate fi dedusă o obligație de finanțare. Cu toate acestea, autorizația landului sau recunoașterea de către dreptul landului ar încadra, în fapt, aceste școli la același regim juridic precum

școlile aprobate. Ca urmare a cheltuielilor care ar rezulta din această autorizație sau recunoaștere, și pentru aceste școli ar exista o obligație de ajutor din partea statului, chiar dacă aceasta nu rezultă decât dintr-o simplă lege.

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

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

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

60 În această privință, guvernul german amintește că, în Hotărârea din 15 martie 2005, Bidar (C-209/03, Rec., p. I-2119, punctul 56), Curtea a declarat că fiecare stat

membru are dreptul să vegheze ca acordarea de ajutoare care vizează acoperirea cheltuielilor de întreținere a studenților care provin din alte state membre să nu devină o sarcină nerezonabilă care ar putea avea consecințe asupra nivelului global al ajutorului care poate fi acordat de către acest stat. În același mod, un stat membru ar trebui să fie îndreptățit să subordoneze acordarea unui avantaj fiscal unor criterii care permit evitarea faptului ca acest avantaj să depășească un nivel pe care statul membru îl consideră ca fiind necesar.

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

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

63 Pentru Comisie nu există niciun motiv care poate justifica această încălcare a articolului 49 CE, cu atât mai mult cu cât Republica Federală Germania are libertatea, în temeiul dreptului comunitar, de a limita deductibilitatea cheltuielilor de

școlarizare la anumite tipuri de școli sau la anumite sume, cu singura condiție ca deductibilitatea să se bazeze pe criterii obiective și să fie independentă de locul de stabilire a școlii. Aceasta apreciază că încălcarea menționată este cu atât mai gravă, cu cât răspândirea limbilor statelor membre și favorizarea mobilității studenților fac parte dintre obiectivele exprese ale Comunității, potrivit articolului 149 alineatul (2) prima și a doua liniuță CE.

Răspunsul Curții

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

65 Această reglementare exclude, în general, posibilitatea contribuabililor supuși impozitului în Germania de a deduce din veniturile lor impozabile o parte din cheltuielile de școlarizare aferente frecventării de către copiii acestora a unei școli private situate într-un alt stat membru, în timp ce această posibilitate există în ceea ce privește cheltuielile de școlarizare plătite unor școli private germane. Prin urmare, aceasta determină pentru acești contribuabili o sarcină fiscală mai importantă, din moment ce, la fel ca și soții Schwarz, aceștia și-au școlarizat copiii într-o școală privată situată într-un alt stat membru, iar nu într-o școală privată situată pe teritoriul național.

66 O reglementare precum cea care rezultă de la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG are drept efect descurajarea contribuabililor care au reședința în Germania să își școlarizeze copiii în școli situate într-un alt stat membru. Pe de altă parte, aceasta împiedică și oferta de educație care provine de la instituții de învățământ private stabilite în alte state membre, destinate copiilor contribuabililor care au reședința în Germania.

67 O astfel de reglementare creează un obstacol în calea liberei prestări a serviciilor, garantată prin articolul 49 CE. Într-adevăr, acest articol se opune aplicării oricărei reglementări naţionale al cărei efect este de a face ca prestarea de servicii între state membre să fie mai dificilă decât prestarea de servicii care are un caracter pur intern în cadrul unui stat membru (a se vedea în special Hotărârea din 28 aprilie 1998, Safir, C-118/96, Rec., p. I-1897, punctul 23, Hotărârea Smits şi Peerbooms, citată anterior, punctul 61, hotărârea Danner, citată anterior, punctul 29, Hotărârea din 4 martie 2004, Comisia/Franţa, C-334/02, Rec., p. I-2229, punctul 23, Hotărârea Watts, citată anterior, punctul 94, şi Hotărârea din 19 aprilie 2007, Stamatelaki, C-444/05, Rep., p. I-3185, punctul 25).

68 În opinia guvernului german, un eventual obstacol în calea liberei prestări a serviciilor este justificat, în primul rând, prin faptul că din principiul liberei prestări a serviciilor nu ar putea decurge o obligaţie de extindere a tratamentului fiscal privilegiat acordat anumitor şcoli care fac parte din sistemul educaţional al unui stat membru la acelea care depind de un alt stat membru.

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

70 În acelaşi mod, deşi este cert că dreptul comunitar nu aduce atingere competenţei statelor membre în ceea ce priveşte, pe de o parte, conţinutul învăţământului şi organizarea sistemului educaţional, precum şi diversitatea lor culturală şi lingvistică [articolul 149 alineatul (1) CE] şi, pe de altă parte, conţinutul şi organizarea formării profesionale [articolul 150 alineatul (1) CE], cu toate acestea, în exercitarea acestei competenţe, statele membre trebuie să respecte dreptul comunitar, în special dispoziţiile referitoare la libera prestare a serviciilor (a se vedea, prin analogie, Hotărârea Watts, citată anterior, punctele 92 şi 147).

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

72 Referitor la argumentul guvernului menționat, potrivit căruia refuzul extinderii avantajului fiscal prevăzut la articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG la cheltuielile de școlarizare plătite școlilor private stabilite într-un alt stat membru este justificat de faptul că școlile germane vizate prin acest articol și școlile private stabilite într-un alt stat membru, precum Cademuir School, nu sunt într-o situație obiectiv comparabilă, trebuie arătat că articolul menționat subordonează deductibilitatea unei părți din cheltuielile de școlarizare condiției de aprobare, de autorizare sau de recunoaștere în Germania a școlii private respective, fără a stabili un criteriu obiectiv ce permite să se determine ce tipuri de cheltuieli de școlarizare impuse de școlile germane ar fi deductibile.

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

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

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

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

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

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

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

80 Într-adevăr, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 62 din concluzii, pentru a evita o sarcină financiară excesivă, un stat membru este îndreptățit să limiteze cuantumul deductibil pentru cheltuielile de școlarizare la o sumă determinată, corespunzătoare reducerii fiscale acordate de către acest stat, ținând cont de anumite valori care îi sunt proprii, pentru frecventarea școlilor situate pe teritoriul acestuia, fapt ce ar constitui un mijloc mai puțin constrângător decât refuzul acordării reducerii fiscale în cauză.

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

82 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă instanței de trimitere că, în cazul în care contribuabilii dintr-un stat membru își școlarizează copiii într-o școală situată într-un alt stat membru și a cărei finanțare este asigurată în mare majoritate din fonduri private, articolul 49 CE trebuie interpretat în sensul

că se opune unei reglementări a unui stat membru care prevede posibilitatea contribuabililor de a invoca, cu titlu de cheltuieli speciale care dau dreptul la o reducere a impozitului pe venit, plata cheltuielilor de şcolarizare către anumite şcoli private stabilite pe teritoriul naţional, dar exclude, în general, această posibilitate cu privire la cheltuielile de şcolarizare plătite unei şcoli private stabilite într-un alt stat membru.

Cu privire la existenţa unui obstacol în calea liberei circulaţii a cetăţenilor Uniunii

83 Astfel cum rezultă de la punctele 35 şi 47 din prezenta hotărâre, în măsura în care instanţa de trimitere ar putea concluziona că articolul 49 CE nu este aplicabil situaţiei de fapt din acţiunea principală, o reglementare precum cea în discuţie în acţiunea principală trebuie analizată prin raportare la articolul 18 CE.

Observaţiile prezentate Curţii

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

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

Răspunsul Curții

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

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

88 În măsura în care unui cetățean al Uniunii trebuie să i se recunoască în toate statele membre același tratament juridic precum cel care este acordat resortisanților acestor state membre care se află în aceeași situație, ar fi incompatibil cu dreptul de liberă circulație ca acestuia să îi poată fi aplicat, în statul membru al cărui resortisant este, un tratament mai puțin favorabil decât cel de care ar beneficia dacă nu ar fi exercitat facilitățile oferite prin Tratatul CE în materie de circulație (Hotărârile citate anterior D'Hoop, punctul 30, și Pusa, punctul 18).

89 Într-adevăr, aceste facilități nu ar putea produce efecte depline dacă un resortisant al unui stat membru ar putea fi descurajat să le exercite, ca urmare a obstacolelor

ridicate în calea şederii sale într-un stat membru gazdă în temeiul unei reglementări din statul său de origine care îl sancţionează pentru singurul fapt că a exercitat aceste facilităţi (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 iulie 1992, Singh, C-370/90, Rec., p. I-4265, punctul 23, Hotărârea D'Hoop, citată anterior, punctul 31, Hotărârea Pusa, citată anterior, punctul 19, şi Hotărârea din 18 iulie 2006, De Cuyper, C-406/04, Rec., p. I-6947, punctul 39).

90 Prin frecventarea unei instituţii şcolare situate într-un alt stat membru, copiii soţilor Schwarz şi-au exercitat dreptul lor de liberă circulaţie. Într-adevăr, rezultă din Hotărârea din 19 octombrie 2004, Zhu şi Chen (C-200/02, Rec., p. I-9925, punctul 20), că un copil, chiar şi de o vârstă fragedă, poate să se prevaleze de drepturile de liberă circulaţie şi de liberă şedere garantate de dreptul comunitar.

91 O reglementare naţională precum cea în discuţie introduce o diferenţă de tratament între contribuabilii supuşi impozitului pe venit în Germania, care şi-au şcolarizat copiii într-o şcoală situată în Germania, şi cei care şi-au trimis copiii pentru a fi şcolarizaţi într-o şcoală stabilită într-un alt stat membru.

92 În măsura în care aceasta subordonează acordarea unei reduceri fiscale prevăzute pentru cheltuielile de şcolarizare condiţiei ca acestea din urmă să fi fost plătite unei şcoli private care să îndeplinească anumite condiţii în Germania şi conduce la refuzul reducerii fiscale respective contribuabililor supuşi impozitului pe venit în acest stat membru pentru motivul că aceştia şi-au trimis copiii să urmeze o formă de învăţământ şcolar într-un alt stat membru, reglementarea naţională în discuţie dezavantajează copiii resortisanţilor naţionali pentru singurul motiv că aceştia au exercitat dreptul de liberă circulaţie, deplasându-se într-un alt stat membru pentru a urma acolo o formă de învăţământ şcolar.

93 Or, o reglementare naţională care dezavantajează anumiţi resortisanţi naţionali pentru singurul fapt că aceştia şi-au exercitat dreptul de liberă circulaţie şi de şedere

într-un alt stat membru constituie o restricție a libertăților recunoscute oricărui cetățean al Uniunii prin articolul 18 alineatul (1) CE (Hotărârea De Cuyper, citată anterior, punctul 39, precum și Hotărârea din 26 octombrie 2006, Tas-Hagen și Tas, C-192/05, Rec., p. I-10451, punctul 31).

94 O asemenea restricție nu ar putea fi justificată în raport cu dreptul comunitar decât dacă s-ar întemeia pe motive obiective independente de cetățenia persoanelor în cauză și dacă ar fi proporțională cu obiectivul urmărit în mod legitim de dreptul național (Hotărârile citate anterior D'Hoop, punctul 36, De Cuyper, punctul 40, precum și Tas-Hagen și Tas, punctul 33).

95 Trebuie subliniat că, pentru a încerca să justifice o eventuală restricție în calea liberei prestări a serviciilor, guvernul german a avansat argumentele care sunt prezentate la punctele 58-60 din prezenta hotărâre și se referă la analiza efectuată de Curte în Hotărârea Bidar, citată anterior, referitor la aplicarea articolului 18 CE.

96 La punctul 56 din această hotărâre, Curtea s-a pronunțat în sensul că orice stat membru este îndreptățit să vegheze ca acordarea de ajutoare vizând acoperirea cheltuielilor de întreținere ale studenților care provin din alte state membre să nu devină o sarcină nerezonabilă care ar putea avea consecințe asupra nivelului global al ajutorului care poate fi acordat de către acest stat.

97 Chiar dacă s-ar presupune că un raționament identic s-ar aplica într-o situație precum cea care se află la originea litigiului din acțiunea principală, referitor la un avantaj fiscal privind cheltuieli de școlarizare, totuși o reglementare precum articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG apare, în orice caz, ca fiind disproporționată în raport cu obiectivele pe care aceasta le urmărește, pentru aceleași motive precum acelea expuse la punctul 81 din prezenta hotărâre, în cadrul examinării acestei reglementări din perspectiva principiului liberei prestări a serviciilor.

98 Rezultă de aici că, atunci când copiii contribuabililor dintr-un stat membru sunt şcolarizaţi într-un alt stat membru într-o şcoală ale cărei prestaţii nu intră în sfera de aplicare a articolului 49 CE, o reglementare precum articolul 10 alineatul 1 punctul 9 din EStG are drept efect dezavantajarea în mod nejustificat a acestor copii faţă de cei care nu şi-au exercitat libertatea de circulaţie, deplasându-se pentru a fi şcolarizaţi într-o şcoală stabilită într-un alt stat membru, şi aduce atingere drepturilor care le sunt conferite prin articolul 18 alineatul (1) CE.

99 În consecinţă, trebuie să se răspundă instanţei de trimitere că, în cazul în care contribuabilii dintr-un stat membru îşi trimit copiii să urmeze o formă de şcolarizare într-o şcoală stabilită într-un alt stat membru, ale cărei prestaţii nu intră în sfera de aplicare a articolului 49 CE, articolul 18 CE se opune unei reglementări a unui stat membru care prevede posibilitatea contribuabililor de a invoca, cu titlu de cheltuieli speciale care dau dreptul la o reducere a impozitului pe venit, plata cheltuielilor de şcolarizare către anumite şcoli stabilite pe teritoriul naţional, dar exclude, în general, această posibilitate cu privire la cheltuielile de şcolarizare plătite unei şcoli stabilite într-un alt stat membru.

Cu privire la cheltuielile de judecată

100 Întrucât, în privinţa părţilor din acţiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanţa de trimitere, este de competenţa acesteia să se pronunţe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observaţii Curţii, altele decât cele ale părţilor menţionate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Cameră) declară:

1) **În cazul în care contribuabilii dintr-un stat membru își școlarizează copiii într-o școală situată într-un alt stat membru și a cărei finanțare este asigurată în cea mai mare parte din fonduri private, articolul 49 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care prevede posibilitatea contribuabililor de a invoca, cu titlu de cheltuieli speciale care dau dreptul la o reducere a impozitului pe venit, plata cheltuielilor de școlarizare către anumite școli private stabilite pe teritoriul național, dar exclude, în general, această posibilitate cu privire la cheltuielile de școlarizare plătite unei școli private stabilite într-un alt stat membru.**

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

Semnături