

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

Στην υπόθεση C-318/05,

με αντικείμενο προσφυγή του άρθρου 226 ΕΚ λόγω παραβάσεως, η οποία ασκήθηκε
στις 17 Αυγούστου 2005,

Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους K. Gross και
R. Lyal, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, εκπροσωπούμενης από τους M.
Lumma και U. Forsthoff,

καθής,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

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

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

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

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ζητεί με την προσφυγή της από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 18 ΕΚ, 39 ΕΚ, 43 ΕΚ και 49 ΕΚ, διότι αποκλείει όλα ανεξαιρέτως τα διδάκτρα για τη φοίτηση σε σχολεία εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος από την έκπτωση των ειδικών δαπανών

από τον φόρο, τις οποίες προβλέπει το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του γερμανικού νόμου για τον φόρο εισοδήματος, όπως ο νόμος αυτός δημοσιεύθηκε στις 19 Οκτωβρίου 2002 (Einkommensteuergesetz, *BGBI.* 2002 I, σ. 4210, στο εξής: EStG).

Η επίμαχη εθνική νομοθεσία

- 2 Δυνάμει της γερμανικής ρύθμισης, τα δίδακτρα για τη φοίτηση σε ιδιωτικά σχολεία καλύπτονται από τις φορολογικές εκπτώσεις που προβλέπονται για τα συντηρούμενα τέκνα και από τα οικογενειακά επιδόματα. Εφόσον ανακύπτουν επιπλέον έξοδα εκπαίδευσης λόγω παραμονής σε οικοτροφείο, για τα έξοδα αυτά παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης ενός κατ' αποκοπή ποσού λόγω εκπαίδευσης, το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 33a, παράγραφος 2, του EStG. Το ίδιο ισχύει και για τα πρόσθετα έξοδα που οφείλονται στη φοίτηση σε αλλοδαπό σχολείο.
- 3 Όσον αφορά την έκπτωση των διδάκτρων ως ειδικών δαπανών («Sonderausgaben»), το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG ορίζει τα εξής:

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

1. [...]

9. το 30 % της καταβαλλομένης από τον φορολογούμενο δαπάνης για τη φοίτηση τέκνου, για το οποίο λαμβάνει φορολογική απαλλαγή ή επίδομα τέκνου, σε ισότιμο ιδιωτικό σχολείο εγκεκριμένο από το κράτος δυνάμει του

άρθρου 7, παράγραφος 4, του Grundgesetz (Θεμελιώδους Νόμου) ή σε ισότιμο ιδιωτικό σχολείο που έχει άδεια λειτουργίας δυνάμει της νομοθεσίας ενός Land (ομόσπονδου κράτους) ή σε αναγνωρισμένο από τη νομοθεσία ενός Land ιδιωτικό σχολείο εξειδικευμένης εκπαίδευσεως, εξαιρουμένης πάντως της δαπάνης για στέγαση, επίβλεψη και διατροφή.»

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

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

Η διαδικασία πριν από την άσκηση της προσφυγής

- 5 Η Επιτροπή, κρίνοντας ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, αποκλείοντας όλα ανεξαιρέτως τα δίδακτρα για τη φοίτηση σε σχολεία που βρίσκονται σε άλλα κράτη μέλη από την έκπτωση των ειδικών δαπανών από τον φόρο τις οποίες προβλέπει το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 18 ΕΚ, 39 ΕΚ, 43 ΕΚ και 49 ΕΚ, κίνησε τη διαδικασία λόγω παράβασης κράτους μέλους, την οποία προβλέπει το άρθρο 226, πρώτο εδάφιο, ΕΚ. Στις 7 Ιανουαρίου 2004 η Επιτροπή, σύμφωνα με την παραπάνω διάταξη και αφού προηγουμένως είχε οχλήσει την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας στις 19 Ιουλίου 2002, ζητώντας της να της υποβάλει τις παρατηρήσεις της, εξέδωσε αιτιολογημένη γνώμη, με την οποία κάλεσε το κράτος μέλος αυτό να λάβει τα αναγκαία μέτρα για να συμμορφωθεί με τις υποχρεώσεις του εντός δύο μηνών από την παραλαβή της.

- 6 Η Επιτροπή, επειδή δεν ικανοποιήθηκε από την απάντηση των γερμανικών αρχών στην αιτιολογημένη αυτή γνώμη, αποφάσισε να ασκήσει την υπό κρίση προσφυγή.
- 7 Εν τω μεταξύ υποβλήθηκε επίσης αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης επί του ζητήματος του συμβατού με το κοινοτικό δίκαιο ενός συστήματος όπως αυτό που προβλέπει το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG (σημερινή απόφαση στην υπόθεση C-76/05, Schwarz και Gootjes-Schwarz, Συλλογή 2007, σ. I-6849).

Επί της προσφυγής

- 8 Η Επιτροπή υποστηρίζει με την προσφυγή της ότι το σύστημα που προβλέπεται στο άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG και κατά το οποίο η δυνατότητα έκπτωσης των διδάκτρων υφίσταται μόνο για τα δίδακτρα ορισμένων γερμανικών σχολείων οδηγεί σε ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση των ενδιαφερόμενων φορολογούμενων, διότι έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση των φορολογητέων εισοδημάτων τους και, επομένως, τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσής τους. Τα δίδακτρα για τα οποία παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης είναι τα καταβαλλόμενα στα ισότιμα σχολεία, τα οποία προορίζονται να λειτουργούν σε αντικατάσταση υπάρχοντος ή προβλεπόμενου δημόσιου εκπαιδευτικού ιδρύματος στο οικείο Land και είναι εγκεκριμένα από το κράτος ή έχουν άδεια λειτουργίας δυνάμει της νομοθεσίας του οικείου Land, και στα σχολεία εξειδικευμένης εκπαίδευσης, γερμανικά εκπαιδευτικά ιδρύματα που διαφέρουν από τα ισότιμα σχολεία και πρέπει να αναγνωρίζονται από τη νομοθεσία του οικείου Land ως σχολεία συμπληρωματικά της εγκύκλιας εκπαίδευσης.
- 9 Η Επιτροπή στηρίζει την προσφυγή της στον ισχυρισμό ότι το γεγονός ότι η έκπτωση των διδάκτρων υφίσταται μόνο για τα δίδακτρα ορισμένων γερμανικών σχολείων δεν συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο. Ο περιορισμός αυτός είναι αντίθετος αφενός στο δικαίωμα των εργαζομένων για ελεύθερη κυκλοφορία και στην ελευθερία εγκατάστασης (πρώτο σκέλος της πρώτης αιτίας) και αφετέρου στο γενικό δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας των Γερμανών πολιτών και των λοιπών πολιτών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (δεύτερο σκέλος της πρώτης αιτίας). Ο

περιορισμός αυτός αποτελεί επίσης εμπόδιο στο δικαίωμα ελεύθερης παροχής υπηρεσιών των ιδιωτικών σχολείων που είναι εγκατεστημένα στα άλλα κράτη μέλη και στο αντίστοιχο δικαίωμα των ενδιαφερόμενων γονέων που κατοικούν στη Γερμανία (δεύτερη αιτίαση). Τέλος, περιορίζει αδικαιολόγητα την ελευθερία εγκατάστασης των ιδιωτικών σχολείων που είναι εγκατεστημένα στα άλλα κράτη μέλη (τρίτη αιτίαση).

- 10 Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ισχυρίζεται, με το υπόμνημα αντίκρουσης, ότι το σύστημα που έχει διαμορφωθεί με το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο. Το σύστημα αυτό, το οποίο έχει εφαρμογή μόνο στα ιδιωτικά σχολεία που πληρούν ορισμένες προϋποθέσεις που θέτουν ο Θεμελιώδης Νόμος (το γερμανικό Σύνταγμα) και η νομοθεσία του οικείου Land, και επομένως είναι εγκεκριμένα, έχουν άδεια λειτουργίας ή είναι αναγνωρισμένα, δεν θίγει ούτε το δικαίωμα ελεύθερης παροχής υπηρεσιών των ιδιωτικών σχολείων που είναι εγκατεστημένα στα άλλα κράτη μέλη ούτε το αντίστοιχο δικαίωμα των γονέων. Το σύστημα αυτό δεν προσβάλλει σε καμία περίπτωση το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων ούτε την ελευθερία εγκατάστασης ή το γενικό δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας των γονέων. Δεν παραβιάζει άλλωστε ούτε την ελευθερία εγκατάστασης των ιδιωτικών σχολείων που βρίσκονται στα άλλα κράτη μέλη.
- 11 Με το υπόμνημα απάντησης η Επιτροπή εμμένει σε όλα τα αιτήματα που διατύπωσε με το δικόγραφο της προσφυγής της.
- 12 Η Επιτροπή τονίζει ότι το υπόμνημα αντίκρουσης της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας πραγματεύεται σχεδόν αποκλειστικά την ενδεχόμενη παραβίαση της αρχής της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών. Όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, την ελευθερία εγκατάστασης ή το γενικό δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας των ενδιαφερόμενων γονέων, καθώς και την ελευθερία εγκατάστασης των ιδιωτικών σχολείων που βρίσκονται στα άλλα κράτη μέλη, το ενδεχόμενο να υπάρχει παράβαση των σχετικών διατάξεων της Συνθήκης ΕΚ αμφισβητείται χωρίς να προβάλλεται κανείς δικαιολογητικός λόγος. Η Επιτροπή, αφού επισημαίνει καταρχάς ότι η ελεύθερη παροχή υπηρεσιών αποτελεί, σύμφωνα με το άρθρο 50 ΕΚ, επικουρική ελευθερία σε σχέση με τις άλλες θεμελιώδεις

ελευθερίες, υποστηρίζει ότι η επιχειρηματολογία αυτή δεν οδηγεί σε βάσιμα συμπεράσματα και παραπέμπει στα σημεία του δικογράφου της προσφυγής της στα οποία εκθέτει λεπτομερώς τα σχετικά με την προσβολή των άλλων δικαιωμάτων ελεύθερης κυκλοφορίας.

- 13 Όσον αφορά την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, η Επιτροπή διευκρινίζει ότι αναγνώρισε βέβαια, με το δικόγραφο της προσφυγής της, ότι το ύψος των διδάκτρων που εισπράττουν τα ιδιωτικά σχολεία που είναι εγκεκριμένα ή αναγνωρισμένα ή έχουν άδεια λειτουργίας στη Γερμανία ενδέχεται να είναι τόσο χαμηλό, ώστε να μην μπορεί να θεωρηθεί ότι για τις υπηρεσίες των σχολείων αυτών καταβάλλεται αμοιβή. Η Επιτροπή αναφέρθηκε πάντως και στο ενδεχόμενο να καλύπτεται από ιδιωτικούς φορείς το σύνολο των δαπανών τις οποίες δεν καλύπτουν τα δίδακτρα.
- 14 Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή αναφέρει ότι το Bundesfinanzhof δέχτηκε, με απόφαση της 12ης Αυγούστου 1999 (BSTBl. 2000, II, σ. 65), ότι οι ενισχύσεις που παρέχουν οι γονείς σε μια οργάνωση υποστήριξης ιδιωτικού σχολείου αποτελούν αμοιβή για την παροχή υπηρεσίας και όχι εισφορά που μπορεί να εκπέσει από τον φόρο με τη μορφή της δωρεάς. Αυτό συμβαίνει στην περίπτωση που η λειτουργία του σχολείου δεν μπορεί, λόγω του χαμηλού ύψους των διδάκτρων, να συνεχιστεί παρά μόνο χάρη στις ενισχύσεις που παρέχει μια οργάνωση υποστήριξης. Στην περίπτωση αυτή είναι αδύνατο να γίνει διάκριση μεταξύ των διδάκτρων που καταβάλλονται στον διαχειριστή του σχολείου και των δωρεών προς την οργάνωση αυτή.
- 15 Από τα παραπάνω η Επιτροπή συνάγει ότι, αν η οργάνωση αυτή στηρίζει οικονομικά ένα γερμανικό ιδιωτικό σχολείο, για την εκτίμηση του επαχθούς χαρακτήρα των παροχών του σχολείου αυτού πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όχι μόνο τα κατά κυριολεξία δίδακτρα, αλλά και οι εισφορές που καταβάλλονται στην οργάνωση αυτή. Η εκπαίδευση την οποία παρέχει το ιδιωτικό αυτό σχολείο μπορεί να αποτελεί πράγματι υπηρεσία παρεχόμενη αντί αμοιβής, η οποία ισούται με το άθροισμα των διδάκτρων και των ενισχύσεων που καταβάλλονται στην οργάνωση υποστήριξης, οι δε ενισχύσεις αυτές ενδέχεται να είναι σημαντικές, καθόσον η υποχρέωση αποφυγής της επιλογής των μαθητών με περιουσιακά κριτήρια δεν ισχύει για αυτή την κατηγορία σχολείων.

- 16 Η Επιτροπή υποστηρίζει στη συνέχεια ότι τα επιχειρήματα που προβάλλει η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ως δικαιολογητικούς λόγους για την επίμαχη ρύθμιση δεν οδηγούν σε βάσιμα συμπεράσματα. Συγκεκριμένα, θεωρεί ότι τα ιδιωτικά σχολεία που βρίσκονται στα άλλα κράτη μέλη δεν διαφέρουν τόσο πολύ από τα γερμανικά σχολεία, ώστε να δικαιολογείται η γενικευμένη διαφορετική φορολογική μεταχείριση των διδασκόντων που εισπράττουν.
- 17 Η Γερμανική Κυβέρνηση εμμένει, με το υπόμνημα ανταπάντησης, στην άποψη που εξέφρασε με το υπόμνημα αντίκρουσης. Κατά την εν λόγω κυβέρνηση, το ουσιαστικό αντικείμενο της διαφοράς αφορά την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν είναι υποχρεωμένη να παρέχει οικονομική στήριξη σε ιδιωτικά σχολεία που βρίσκονται εκτός της επικράτειάς της, αφού τα κράτη μέλη έχουν την εξουσία να παρέχουν στήριξη με δημόσιους πόρους μόνο στους τομείς ευθύνης τους. Τα ιδιωτικά σχολεία που είναι εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη δεν υφίστανται δυσμενή διάκριση για τον λόγο ότι ένα κράτος δεν επεκτείνει τη χορήγηση δημόσιων πόρων σε πανευρωπαϊκή κλίμακα.
- 18 Επισημαίνεται ότι η Γερμανική Κυβέρνηση έκανε λόγο, καταρχάς με τα υπομνήματά της και στη συνέχεια κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, για την ύπαρξη ιδιαιτεροτήτων σε σχέση με τα δίδακτρα που καταβάλλονται στα γερμανικά σχολεία που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος και στα σχολεία στα οποία φοιτούν εκτός Γερμανίας τα τέκνα των υπαλλήλων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (στο εξής: Ευρωπαϊκά Σχολεία) και στα οποία έχει επίσης εφαρμογή το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG.
- 19 Για παράδειγμα, με απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2004 (XI R 32/03), το Bundesfinanzhof δέχτηκε ότι τα δίδακτρα για τα γερμανικά σχολεία που είναι εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη και έχουν αναγνωριστεί από τη μόνιμη επιτροπή των Υπουργών Παιδείας και Πολιτισμού των γερμανικών ομόσπονδων κρατών εκπίπτουν από τον φόρο ως ειδικές δαπάνες, σύμφωνα με το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG. Ομοίως, από την απόφαση του Bundesfinanzhof της 5ης Απριλίου 2006 (XI R 1/04) προκύπτει ότι τα Ευρωπαϊκά Σχολεία που είναι εγκατεστημένα στα άλλα κράτη μέλη έχουν καθεστώς αντίστοιχο προς το καθεστώς των αναγνωρισμένων από το γερμανικό Δημόσιο σχολείων, με αποτέλεσμα να μπορούν οι φορολογούμενοι που έχουν καταβάλει δίδακτρα σε

αυτά τα σχολεία να υπάγονται στην ευεργετική αυτή διάταξη του EStG περί εκπτώσεως, κατ' εξαίρεση από τον κανόνα ότι τα δίδακτρα που καταβάλλονται σε ιδιωτικά σχολεία που βρίσκονται σε άλλα κράτη μέλη δεν θεωρούνται ειδικές δαπάνες για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

- 20 Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, είναι επομένως λάθος να υποστηρίζεται, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, ότι η ευεργετική διάταξη για την έκπτωση των ειδικών δαπανών κατά με το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG δεν ισχύει σε καμία περίπτωση για τα δίδακτρα που καταβάλλονται για τη φοίτηση σε οποιοδήποτε σχολείο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος.
- 21 Η Επιτροπή λαμβάνει υπόψη τις εξαιρέσεις που προκύπτουν από τη νομολογία του Bundesfinanzhof και τις οποίες αναφέρει η Γερμανική Κυβέρνηση. Με τη νομολογία αυτή δίδεται η δυνατότητα αποφυγής του ενδεχομένου να υφίστανται ζημιά τα γερμανικά και Ευρωπαϊκά Σχολεία λόγω του ότι είναι εγκατεστημένα εκτός της γερμανικής επικράτειας, αλλά δεν εξαλείφεται η δυσμενής διάκριση που υφίστανται τα ιδιωτικά σχολεία που είναι εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη.

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις σε σχέση με το άρθρο 18 ΕΚ και το γενικό δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας των πολιτών της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Επιχειρήματα των διαδίκων

- 22 Κατά την Επιτροπή, η ρύθμιση του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG προσβάλλει τα δικαιώματα ελεύθερης κυκλοφορίας των ενδιαφερόμενων γονέων, και ειδικότερα το γενικό δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας των πολιτών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

- 23 Η ρύθμιση αυτή είναι καταρχάς ικανή να προσβάλει το δικαίωμα των γονέων από άλλα κράτη μέλη να εγκαθίστανται ως ιδιώτες στη Γερμανία. Η δυσμενής φορολογική μεταχείριση που κινδυνεύουν να υποστούν, αν θέλουν τα τέκνα τους να εξακολουθήσουν να φοιτούν σε σχολείο του κράτους καταγωγής τους, ενδέχεται πράγματι να τους αποθαρρύνει από την εγκατάστασή τους στη Γερμανία. Εν πάση περιπτώσει, η εγκατάστασή τους στο εν λόγω κράτος μέλος καθίσταται δυσχερέστερη.
- 24 Εξάλλου, τη δυσμενή αυτή μεταχείριση ενδέχεται επίσης να υφίστανται, κατά την Επιτροπή, οι Γερμανοί υπήκοοι που, ενώ εξακολουθούν να υπόκεινται πλήρως στον φόρο στη Γερμανία, είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος και έχουν αποφασίσει να στείλουν τα παιδιά τους σε τοπικό ιδιωτικό σχολείο ή σε γερμανικό ή Ευρωπαϊκό Σχολείο που βρίσκεται στο άλλο αυτό κράτος.
- 25 Τέλος, οι Γερμανοί υπήκοοι που κατοικούν στη Γερμανία και στέλνουν τα παιδιά τους σε ιδιωτικά σχολεία που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος θα μπορούσαν επίσης να επικαλεστούν το γενικό δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας. Η Επιτροπή φρονεί συγκεκριμένα ότι οι γονείς αυτοί έχουν ασκήσει το εν λόγω δικαίωμα μέσω των τέκνων τους, πράγμα που δεν αναιρείται από το γεγονός ότι τα τέκνα αυτά έχουν τη συνήθη διαμονή τους σε άλλο κράτος μέλος με μοναδικό σκοπό την παρακολούθηση εκεί κύκλου μαθημάτων γενικής παιδείας.
- 26 Από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 12, παράγραφος 1, ΕΚ και 18, παράγραφος 1, ΕΚ προκύπτει, κατά την Επιτροπή, ότι οι ενδιαφερόμενοι Γερμανοί πολίτες, εφόσον έχουν ασκήσει, έμμεσα τουλάχιστον, μέσω των τέκνων τους, το δικαίωμά τους για ελεύθερη κυκλοφορία, μπορούν να αξιώσουν ίση μεταχείριση με τους λοιπούς ημεδαπούς.
- 27 Κατά την Επιτροπή, αυτές οι παραβάσεις του άρθρου 18 ΕΚ δεν είναι δικαιολογημένες.

- 28 Συναφώς η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG δεν προβλέπει κανένα αντικειμενικό κριτήριο για τον προσδιορισμό των περιπτώσεων στις οποίες επιτρέπεται η έκπτωση από τον φόρο εισοδήματος των διδάκτρων που καταβάλλονται αφενός σε γερμανικά σχολεία και αφετέρου σε σχολεία που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος. Η διάταξη αυτή εξαρτά τη δυνατότητα έκπτωσης από το αν το οικείο ιδιωτικό σχολείο είναι εγκεκριμένο ή αναγνωρισμένο στη Γερμανία. Για να υπάρχει δυνατότητα έκπτωσης, η κρίσιμη προϋπόθεση είναι το να βρίσκεται το οικείο ιδιωτικό σχολείο στη Γερμανία. Κάθε σχολείο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος αποκλείεται αυτόματα από την ευεργετική ρύθμιση περί φορολογικής έκπτωσης, ανεξάρτητα από το ύψος των διδάκτρων που απαιτεί, ακόμη δηλαδή και αν ο τρόπος λειτουργίας του συμπίπτει σε μεγάλο βαθμό με τον τρόπο λειτουργίας σχολείου που είναι εγκεκριμένο ή αναγνωρισμένο στη Γερμανία.
- 29 Δεν υπάρχει κανείς αντικειμενικός λόγος, κατά την Επιτροπή, να εξαρτάται η χορήγηση του φορολογικού πλεονεκτήματος από τη φοίτηση σε ιδιωτικό σχολείο εντός της επικράτειας της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, αφού το κράτος μέλος αυτό παραμένει ελεύθερο, σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο, να προβλέπει τη δυνατότητα έκπτωσης για ορισμένες μόνο κατηγορίες εκπαιδευτικών ιδρυμάτων ή για ορισμένο μόνο ποσό. Προς τούτο θα έπρεπε απλώς η δυνατότητα έκπτωσης να χορηγείται με βάση αντικειμενικά κριτήρια και να μην εξαρτάται από το πού βρίσκεται το σχολείο.
- 30 Η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG προσβάλλει το γενικό δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας που παρέχει το άρθρο 18 ΕΚ τόσο στους Γερμανούς πολίτες όσο και στους λοιπούς πολίτες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- 31 Η Γερμανική Κυβέρνηση αντικρούει το επιχείρημα ότι το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG προσβάλλει το γενικό δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας των ενδιαφερόμενων γονέων. Ακόμη και αν επηρεαζόταν η έκταση εφαρμογής του δικαιώματος αυτού, ο επηρεασμός αυτός θα ήταν οπωσδήποτε δικαιολογημένος, αν ληφθούν υπόψη οι αντικειμενικές διαφορές που υφίστανται μεταξύ των γερμανικών ιδιωτικών σχολείων που αφορά η διάταξη αυτή του EStG και των ιδιωτικών σχολείων που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

- 32 Όσον αφορά το ζήτημα αν το άρθρο 18 ΕΚ έχει εφαρμογή στην επίδικη εθνική ρύθμιση, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, το άρθρο 18 ΕΚ, το οποίο θεσπίζει γενικά το δικαίωμα κάθε πολίτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης να κυκλοφορεί και να διαμένει ελεύθερα στο έδαφος των κρατών μελών, συγκεκριμενοποιείται ειδικότερα στις διατάξεις οι οποίες διασφαλίζουν την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών (αποφάσεις της 6ης Φεβρουαρίου 2003, C-92/01, Στυλιανάκης, Συλλογή 2003, σ. I-1291, σκέψη 18, και της 11ης Ιανουαρίου 2007, C-208/05, ITC, Συλλογή 2007, σ. I-181, σκέψη 64).
- 33 Αν συνεπώς η επίδικη εθνική ρύθμιση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΕΚ, το Δικαστήριο δεν χρειάζεται να αποφανθεί επί της ερμηνείας του άρθρου 18 ΕΚ (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Στυλιανάκης, σκέψη 20, και ITC, σκέψη 65).
- 34 Επομένως, το Δικαστήριο θα αποφανθεί επί του άρθρου 18, παράγραφος 1, ΕΚ μόνο εφόσον η επίδικη εθνική ρύθμιση δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΕΚ.
- 35 Ομοίως, το άρθρο 18 ΕΚ, που θεσπίζει γενικά το δικαίωμα κάθε πολίτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης να κυκλοφορεί και να διαμένει ελεύθερα στο έδαφος των κρατών μελών, συγκεκριμενοποιείται ειδικότερα στα άρθρα 43 ΕΚ, όσον αφορά την ελευθερία εγκατάστασης, και 39 ΕΚ, όσον αφορά την ελευθερία κυκλοφορίας των εργαζομένων (απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2006, C-345/05, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, Συλλογή 2006, σ. I-10633, σκέψη 13, και της 18ης Ιανουαρίου 2007, C-104/06, Επιτροπή κατά Σουηδίας, Συλλογή 2007, σ. I-671, σκέψη 15).
- 36 Αν συνεπώς η επίδικη εθνική ρύθμιση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των άρθρων 39 ΕΚ ή 43 ΕΚ, το Δικαστήριο δεν χρειάζεται να αποφανθεί επί της ερμηνείας του άρθρου 18 ΕΚ.

- 37 Κατά συνέπεια, πρέπει να εξεταστεί, πρώτον, αν αντιβαίνει στο άρθρο 49 ΕΚ, δηλαδή στη διάταξη την οποία κυρίως αφορούν οι παρατηρήσεις των διαδίκων, η εθνική ρύθμιση που θεσπίζεται με το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG (δεύτερη αιτίαση) και, δεύτερον, αν η ρύθμιση αυτή αντιβαίνει στα άρθρα 39 ΕΚ και/ή 43 ΕΚ (πρώτο σκέλος της πρώτης αιτίας και τρίτη αιτίαση).

Επί της δεύτερης αιτίας, η οποία αφορά την παρακώλυση της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών

Επιχειρήματα των διαδίκων

- 38 Κατά την Επιτροπή, η ρύθμιση του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG αντιβαίνει αφενός στην ελευθερία παροχής υπηρεσιών των φορολογούμενων που κατοικούν στη Γερμανία και επιθυμούν να στείλουν τα τέκνα τους να φοιτήσουν σε ιδιωτικό σχολείο που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος και αφετέρου στην ελευθερία παροχής υπηρεσιών των ιδιωτικών σχολείων που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος και επιθυμούν να προτείνουν την παροχή των υπηρεσιών τους στους φορολογούμενους που κατοικούν στη Γερμανία.
- 39 Πρώτον, η επίδικη ρύθμιση εμποδίζει, κατά την Επιτροπή, τη λεγόμενη «παθητική» ελευθερία παροχής υπηρεσιών (χρήση των υπηρεσιών), η οποία έχει αναγνωριστεί προ πολλού από τη νομολογία. Πρόκειται για την περίπτωση κατά την οποία οι αποδέκτες των υπηρεσιών, δηλαδή τα τέκνα των φορολογούμενων που κατοικούν στη Γερμανία, μεταβαίνουν στον παρέχοντα τις υπηρεσίες, εν προκειμένω σε ιδιωτικό σχολείο που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος.
- 40 Κατά την Επιτροπή, θίγεται επίσης το δικαίωμα της λεγόμενης «ενεργητικής» ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, το οποίο έχουν τα εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος ιδιωτικά σχολεία. Λόγω της ύπαρξης της επίδικης ρύθμισης σχετικά με την έκπτωση, οι φορολογούμενοι που στέλνουν τα τέκνα τους να φοιτήσουν σε ιδιωτικό

σχολείο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος περιέρχονται σε μειονεκτική θέση σε σχέση με όσους επιλέγουν τα γερμανικά ιδιωτικά σχολεία. Τα εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος ιδιωτικά εκπαιδευτικά ιδρύματα συναντούν επομένως περισσότερες δυσχέρειες προκειμένου να προτείνουν αποτελεσματικά τις υπηρεσίες τους σε Γερμανούς πελάτες. Οι διασυνοριακές παροχές εκπαιδευτικών υπηρεσιών περιέρχονται συνεπώς σε μειονεκτική θέση σε σχέση με τις καθαρά ενδογερμανικές παροχές τέτοιων υπηρεσιών.

- 41 Κατά την Επιτροπή, όπως συνάγεται από τη νομολογία του Δικαστηρίου, η εκπαίδευση και η κατάρτιση των νέων είναι δυνατόν να αποτελούν παροχές υπηρεσιών.
- 42 Από τις αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 1988, 263/86, Humbel και Edel (Συλλογή 1988, σ. 5365, σκέψη 18), και της 7ης Δεκεμβρίου 1993, C-109/92, Wirth (Συλλογή 1993, σ. I-6447, σκέψη 17), προκύπτει ότι το ουσιώδες χαρακτηριστικό της αμειβόμενης παροχής υπηρεσιών έγκειται στο γεγονός ότι ο μαθητής ή ένας τρίτος καταβάλλει δίδακτρα, τα οποία καλύπτουν σημαντικό μέρος του κόστους της διδακτικής δραστηριότητας. Αν συμβαίνει αυτό, η πρόταση παροχής διδακτικών υπηρεσιών αποτελεί εμπορική δραστηριότητα.
- 43 Αντίθετα, δεν μπορεί, κατά την Επιτροπή, να χαρακτηριστεί ως αμειβόμενη παροχή υπηρεσιών η δημόσια εκπαίδευση, η οποία εντάσσεται στο πλαίσιο του κοινωνικού και πολιτικού έργου του Δημοσίου και της οποίας το μεγαλύτερο μέρος του κόστους βαρύνει το Δημόσιο. Το γεγονός ότι ο μαθητής καταβάλλει ενδεχομένως δίδακτρα δεν αρκεί για να προσδοθεί ο χαρακτηρισμός αυτός.
- 44 Η Επιτροπή φρονεί ότι η εκτίμηση του επαχθούς χαρακτήρα των παροχών δεν μπορεί να στηριχθεί μόνο στην εξέταση των ιδιωτικών σχολείων που ευνοούνται από τη γερμανική νομοθεσία και ότι πρέπει επίσης να λαμβάνεται υπόψη η κατάσταση των εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη ιδιωτικών σχολείων, τα οποία αποκλείονται από την ευεργετική ρύθμιση του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG.

- 45 Η οργάνωση των ιδιωτικών σχολείων στα άλλα κράτη μέλη διαφέρει ενίοτε αισθητά από το γερμανικό πρότυπο. Για παράδειγμα, υπάρχουν ιδιωτικά σχολεία που καλύπτουν τις ανάγκες τους χωρίς τη βοήθεια του Δημοσίου ή λειτουργούν ως εμπορικές επιχειρήσεις. Τα εκπαιδευτικά αυτά ιδρύματα παρέχουν αναμφίβολα αμειβόμενες υπηρεσίες. Κατά την Επιτροπή, η ρύθμιση του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG, καθόσον αποκλείει γενικά την παροχή στα εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος σχολεία του φορολογικού πλεονεκτήματος που προβλέπει, είναι ικανή να εμποδίσει τη διασυνοριακή προσφορά υπηρεσιών από τα εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος σχολεία που λειτουργούν ως εμπορικές επιχειρήσεις.
- 46 Δεν έχει καμία σημασία αν κάποιος από τα εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος ιδιωτικά σχολεία πληροί τις προϋποθέσεις που θέτει η γερμανική ρύθμιση. Εφόσον κανένα από τα ιδιωτικά αυτά σχολεία δεν μπορεί να πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG, η Επιτροπή φρονεί ότι δεν θα ήταν χρήσιμο να γίνεται διάκριση μεταξύ των ιδιωτικών εκπαιδευτικών ιδρυμάτων που είναι εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος, ανάλογα με το αν μπορούν θεωρητικά να συγκριθούν με τα γερμανικά ιδιωτικά σχολεία, προκειμένου να εξακριβωθεί αν υφίστανται δυσμενή διάκριση.
- 47 Μεταξύ των σχολείων που περιάγει σε μειονεκτική θέση η επίδικη ρύθμιση καταλέγονται, εν πάση περιπτώσει, τα εκπαιδευτικά ιδρύματα των οποίων η χρηματοδότηση στηρίζεται αποκλειστικά στα διδάκτρα και σε συναφείς οικονομικές δραστηριότητες και τα οποία συνεπώς παρέχουν αναμφισβήτητα αμειβόμενες υπηρεσίες. Η διάκριση την οποία υφίστανται αποτελεί, κατά την Επιτροπή, προσβολή της ελευθερίας παροχής υπηρεσιών.
- 48 Κατά την Επιτροπή, δεν δικαιολογείται η προσβολή του δικαιώματος ελεύθερης παροχής υπηρεσιών. Συναφώς η Επιτροπή παραπέμπει στην επιχειρηματολογία που ανέπτυξε σε σχέση με την ελεύθερη κυκλοφορία γενικά. Προσθέτει ότι η παράβαση των υποχρεώσεων που απορρέουν από το άρθρο 49 ΕΚ είναι ιδιαίτερα σοβαρή για τον λόγο επιπλέον ότι η διάδοση των γλωσσών των κρατών μελών και η παροχή κινήτρων για την κινητικότητα των φοιτητών προβλέπονται ρητά από το άρθρο 149, παράγραφος 2, πρώτη και δεύτερη περίπτωση, ΕΚ ως δύο από τους στόχους της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.

- 49 Η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται κυρίως ότι δεν τίθεται εν προκειμένω εμπόδιο στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, διότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την ελεύθερη αυτή παροχή υπηρεσιών. Η κυβέρνηση αυτή υποστηρίζει επικουρικά ότι, εν πάση περιπτώσει, το εμπόδιο στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, αν υπήρχε, θα ήταν δικαιολογημένο.
- 50 Πρώτον, κατά την εν λόγω κυβέρνηση, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, καθόσον τα σχολεία που ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG δεν παρέχουν υπηρεσίες κατά την έννοια της Συνθήκης.
- 51 Όπως συνάγεται από τη φράση «αντί αμοιβής», η οποία περιέχεται στο άρθρο 50 ΕΚ, προϋπόθεση για την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών είναι, κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, η ύπαρξη οικονομικής δραστηριότητας. Με την προπαρατεθείσα απόφαση Humbel και Edel, το Δικαστήριο έκρινε ότι το ουσιώδες χαρακτηριστικό της αμοιβής, το οποίο έγκειται στο γεγονός ότι αποτελεί την οικονομική αντιπαροχή της αντίστοιχης παροχής, ελλείπει όταν πρόκειται για μαθήματα διδασκόμενα στα πλαίσια του εθνικού εκπαιδευτικού συστήματος.
- 52 Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, από το γεγονός και μόνο ότι ένα σχολείο είναι ιδιωτικό δεν μπορεί να συναχθεί ότι ασκεί οικονομική δραστηριότητα και παρέχει υπηρεσίες κατά την έννοια των άρθρων 49 ΕΚ και 50 ΕΚ. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι το γεγονός ότι οι γονείς καταβάλλουν δίδακτρα, προκειμένου να συνεισφέρουν σε ορισμένο βαθμό στις δαπάνες λειτουργίας του συστήματος, δεν ασκεί επιρροή επί του χαρακτηρισμού της ασκούμενης δραστηριότητας σε σχέση με την έννοια της παροχής υπηρεσιών (βλ. συναφώς τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Humbel και Edel, σκέψη 19, και Wirth, σκέψη 15).
- 53 Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, με βάση τις αρχές που έχει διαμορφώσει η νομολογία του Δικαστηρίου, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι τα γερμανικά σχολεία που αφορά το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG δεν παρέχουν

υπηρεσίες κατά την έννοια των άρθρων 49 ΕΚ και 50 ΕΚ και ότι ούτε η εκπαίδευση που παρέχεται από τα εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος σχολεία που είναι αντίστοιχα με τα προαναφερθέντα γερμανικά σχολεία αποτελεί παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια των ίδιων αυτών άρθρων.

54 Δεύτερον, η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι, εν πάση περιπτώσει, το εμπόδιο στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, αν υπήρχε, θα ήταν δικαιολογημένο από πολλές απόψεις.

55 Κατά την εν λόγω κυβέρνηση, η ελεύθερη παροχή υπηρεσιών δεν μπορεί να δημιουργήσει την υποχρέωση χρηματοδότησης των σχολείων που αποτελούν μέρος του εκπαιδευτικού συστήματος άλλου κράτους μέλους. Η εκπαιδευτική πολιτική αποτελεί ένα από τα βασικά καθήκοντα κάθε κράτους και η διάρθρωσή τους εμφανίζει πολύ μεγάλες διαφορές από το ένα κράτος μέλος στο άλλο.

56 Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν είναι δυνατόν να έχει την υποχρέωση να επιδοτεί, παραιτούμενη από την είσπραξη φορολογικών εσόδων που της ανήκουν, τη λειτουργία των εγκατεστημένων σε άλλο κράτος μέλος ιδιωτικών σχολείων, αφού δεν έχει καμία δυνατότητα να επηρεάζει την οργάνωση των σχολείων αυτών, και ειδικότερα τα σχολικά προγράμματά τους.

57 Η εν λόγω κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι η αρχή της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών δεν υποχρεώνει την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας να επεκτείνει την ευνοϊκή φορολογική ρύθμιση του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG, ώστε να καλύπτονται και τα διδάκτρα που καταβάλλονται στα ιδιωτικά σχολεία που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος. Η διαφορετική αυτή φορολογική μεταχείριση την οποία συνεπάγεται η μη ύπαρξη αυτής της υποχρέωσης είναι δικαιολογημένη, διότι τα εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος σχολεία που παρέχουν υπηρεσίες κατά την έννοια των άρθρων 49 ΕΚ και 50 ΕΚ διαφέρουν αντικειμενικά από τα γερμανικά σχολεία, η φοίτηση στα οποία παρέχει δικαίωμα υπαγωγής στην ευνοϊκή φορολογική ρύθμιση του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG.

- 58 Πρώτον, τα τελευταία αυτά σχολεία δεν λειτουργούν, κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, ως εμπορικές εταιρίες, αντίθετα με αυτό που θα συνέβαινε με τα ιδιωτικά σχολεία που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος, αν τα σχολεία αυτά ενέπιπταν στις διατάξεις περί ελεύθερης παροχής υπηρεσιών. Τα ιδιωτικά αυτά σχολεία που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος ανήκουν ακριβώς στην ίδια κατηγορία με τα γερμανικά ιδιωτικά σχολεία για τα οποία δεν ισχύει η ευνοϊκή ρύθμιση του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG. Η απόφαση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας να ενισχύει, με βάση τη διάταξη αυτή, μόνο τα σχολεία που, με το εκπαιδευτικό τους πρόγραμμα, εκπληρώνουν το εκπαιδευτικό έργο του κράτους, είναι ενσωματωμένα στο εθνικό εκπαιδευτικό σύστημα και δεν λειτουργούν επομένως σε εμπορικό πλαίσιο, δεν επιτρέπεται να καταστρατηγείται κατ' επίκληση της αρχής της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών.
- 59 Δεύτερον, η Γερμανική Κυβέρνηση φρονεί ότι η ρύθμιση του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG αντιστοιχεί σε κρατική ενίσχυση που αντισταθμίζει εν μέρει τις δαπάνες λειτουργίας των σχολείων που αφορά η διάταξη αυτή. Ο Θεμελιώδης Νόμος υποχρεώνει το Δημόσιο να ενισχύει οικονομικά τα σχολεία αυτά, με σκοπό την αντιστάθμιση των απαιτήσεων τις οποίες πρέπει να ικανοποιούν τα σχολεία αυτά. Η ενίσχυση αυτή έχει κυρίως τη μορφή άμεσων επιδοτήσεων. Τα εν λόγω σχολεία εισπράττουν δηλαδή το 80 % περίπου των ποσών που καταβάλλονται στα συγκρίσιμα δημόσια σχολεία. Το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG συγκεκριμενοποιεί αυτή τη συνταγματική υποχρέωση ενίσχυσης επιτρέποντας στο γερμανικό Δημόσιο να ενισχύει έμμεσα τα εν λόγω σχολεία χάρη στην ευνοϊκή φορολογική ρύθμιση που ισχύει για τα δίδακτρα.
- 60 Στην περίπτωση των εγκατεστημένων σε άλλο κράτος μέλος ιδιωτικών σχολείων που παρέχουν υπηρεσίες κατά την έννοια των άρθρων 49 ΕΚ και 50 ΕΚ, δεν υπάρχει η υφιστάμενη στην άλλη περίπτωση σχέση μεταξύ των όσων απαιτεί το Δημόσιο και της αντίστοιχης δημόσιας ενίσχυσης. Το γερμανικό Δημόσιο δεν υπέχει καμία υποχρέωση να ενισχύει οικονομικά τα σχολεία αυτά, δεδομένου ότι δεν τους επιβάλλει και καμία υποχρέωση.
- 61 Τρίτον, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, αν ήταν υποχρεωμένη να εφαρμόζει την ευνοϊκή φορολογική ρύθμιση του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG ανεξάρτητα από το ύψος των διδάκτρων που ζητούν τα σχολεία, θα ευνοούσε τα σχολεία που, επιβάλλοντας υψηλά δίδακτρα, επιλέγουν τους μαθητές

με κριτήριο την περιουσία των γονέων. Επιπλέον, θα ήταν υποχρεωμένη να παρέχει στα σχολεία αυτά ενίσχυση μεγαλύτερη από την ενίσχυση προς τα σχολεία στα οποία η φοίτηση παρέχει δικαίωμα υπαγωγής στην εν λόγω ευνοϊκή φορολογική ρύθμιση, καθόσον τα δίδακτρα αυτά είναι σημαντικά υψηλότερα από αυτά που απαιτούν τα τελευταία αναφερθέντα σχολεία.

62 Τέταρτον, η υποχρέωση εφαρμογής της ευνοϊκής φορολογικής ρύθμισης για τα δίδακτρα που καταβάλλονται σε εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος ιδιωτικά σχολεία θα κατέληγε σε σαφή αύξηση του συνολικού ποσού της έκπτωσης που προβλέπει το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG.

63 Το Δικαστήριο πάντως, με την απόφαση της 15ης Μαρτίου 2005, C-209/03, *Bidar* (Συλλογή 2005, σ. I-2119, σκέψη 56), δέχτηκε ότι ένα κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να μεριμνά ώστε η χορήγηση ενισχύσεων για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης σπουδαστών που είναι υπήκοοι άλλων κρατών μελών να μη συνεπάγεται υπέρμετρο κόστος, το οποίο θα μπορούσε να έχει επιπτώσεις στο συνολικό ύψος των ενισχύσεων που μπορεί να χορηγήσει το εν λόγω κράτος μέλος. Η Γερμανική Κυβέρνηση φρονεί ότι το κράτος μέλος έχει ομοίως την ευχέρεια να επιβάλλει ως προϋπόθεση για την παροχή ενός φορολογικού πλεονεκτήματος την τήρηση ορισμένων κριτηρίων, με σκοπό την αποφυγή του ενδεχομένου να συρρικνώνεται τελικά το φορολογικό πλεονέκτημα κάτω από το επίπεδο που θεωρείται αναγκαίο από το κράτος μέλος αυτό.

64 Πέμπτον, το φορολογικό πλεονέκτημα που παρέχεται για τα δίδακτρα που καταβάλλονται σε ορισμένα ιδιωτικά σχολεία εγκατεστημένα στη Γερμανία δικαιολογείται από το γεγονός ότι τα σχολεία αυτά είναι εγκεκριμένα, έχουν άδεια λειτουργίας ή είναι αναγνωρισμένα. Για τα ιδιωτικά σχολεία όμως που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος δεν υπάρχει καταρχήν (εκτός από την ειδική περίπτωση των γερμανικών σχολείων και των Ευρωπαϊκών Σχολείων που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος) καμία έγκριση, άδεια λειτουργίας ή αναγνώριση. Ο έλεγχος που ασκούν οι γερμανικές σχολικές αρχές περιορίζεται καταρχήν μόνο στα σχολεία που βρίσκονται στη γερμανική επικράτεια.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

- ⁶⁵ Όσον αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης περί ελεύθερης παροχής υπηρεσιών επί της επίμαχης φορολογικής ρύθμισης, υπενθυμίζεται καταρχάς ότι, αν και το άρθρο 50, τρίτο εδάφιο, ΕΚ δεν αναφέρει παρά μόνο την ελευθερία ενεργητικής παροχής υπηρεσιών, δηλαδή την περίπτωση κατά την οποία ο παρέχων τις υπηρεσίες μεταβαίνει προς τον αποδέκτη, προκύπτει από πάγια νομολογία ότι η ελεύθερη παροχή υπηρεσιών περιλαμβάνει την ελευθερία των αποδεκτών των υπηρεσιών να μεταβαίνουν σε άλλο κράτος μέλος, όπου βρίσκεται ο παρέχων τις υπηρεσίες, για να αποδεχθούν τις υπηρεσίες αυτές (βλ. απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 1984, 286/82 και 26/83, Luisi και Carbone, Συλλογή 1984, σ. 377, σκέψεις 10 και 16). Εν προκειμένω, η εφαρμογή της επίδικης εθνικής ρύθμισης οδηγεί το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος να μην επιτρέπει τη φορολογική έκπτωση σε περίπτωση φοίτησης σε ιδιωτικό σχολείο άλλου κράτους μέλους. Κατά συνέπεια, η αρχή της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών αφορά τη δυνατότητα αποδοχής της προσφοράς παροχής εκπαίδευσης από ιδιωτικό σχολείο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος.
- ⁶⁶ Πρέπει πάντως να εξεταστεί αν αυτές οι προσφορές παροχής εκπαίδευσης αποσκοπούν στην παροχή υπηρεσιών. Προς τούτο, πρέπει να εξακριβώνεται αν τα μαθήματα που προσφέρει ένα ιδιωτικό σχολείο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος αποτελούν, σύμφωνα με το άρθρο 50, πρώτο εδάφιο, ΕΚ, «παροχές που κατά κανόνα προσφέρονται αντί αμοιβής».
- ⁶⁷ Το Δικαστήριο έχει δεχτεί πάντως ότι, κατά τη διάταξη αυτή, το ουσιώδες χαρακτηριστικό της αμοιβής έγκειται στο γεγονός ότι αποτελεί την οικονομική αντιπαροχή της αντίστοιχης παροχής (βλ. αποφάσεις Humbel και Edel, προπαρατεθείσα, σκέψη 17, της 12ης Ιουλίου 2001, C-157/99, Smits και Peerbooms, Συλλογή 2001, σ. I-5473, σκέψη 58, της 3ης Οκτωβρίου 2002, C-136/00, Danner, Συλλογή 2002, σ. I-8147, σκέψη 26, της 22ας Μαΐου 2003, C-355/00, Freskot, Συλλογή 2003, σ. I-5263, σκέψη 55, καθώς και της 26ης Ιουνίου 2003, C-422/01, Skandia και Ramstedt, Συλλογή 2003, σ. I-6817, σκέψη 23).

- 68 Το Δικαστήριο δέχτηκε π.χ. ότι, ο όρος «υπηρεσίες», όπως χρησιμοποιείται στο άρθρο 50 ΕΚ, δεν καλύπτει τα μαθήματα που διδάσκονται σε ορισμένα ιδρύματα που εντάσσονται σε ένα δημόσιο εκπαιδευτικό σύστημα και χρηματοδοτούνται εν όλω ή εν μέρει από δημόσιους πόρους (βλ., συναφώς, τις προπαρατεθείσες αποφάσεις *Humbel* και *Edel*, σκέψεις 17 και 18, καθώς και *Wirth*, σκέψεις 15 και 16). Το Δικαστήριο διευκρίνισε συναφώς ότι το κράτος, δημιουργώντας και διατηρώντας αυτό το δημόσιο εκπαιδευτικό σύστημα, το οποίο χρηματοδοτείται, κατά κανόνα, από τον δημόσιο προϋπολογισμό και όχι από τους σπουδαστές ή τους γονείς τους, δεν αποβλέπει στην άσκηση αμειβόμενων δραστηριοτήτων, αλλά εκπληρώνει την αποστολή του έναντι των πολιτών του στον κοινωνικό, πολιτιστικό και εκπαιδευτικό τομέα.
- 69 Αντίθετα, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι τα μαθήματα που διδάσκονται σε εκπαιδευτικά ιδρύματα που χρηματοδοτούνται κυρίως από ιδιωτικούς πόρους, και μάλιστα κυρίως από τους σπουδαστές ή τους γονείς τους, αποτελούν υπηρεσίες κατά την έννοια του άρθρου 50 ΕΚ, δεδομένου ότι ο σκοπός στον οποίον αποβλέπουν τα ιδρύματα αυτά έγκειται στην προσφορά υπηρεσίας έναντι αμοιβής (προπαρατεθείσα απόφαση *Wirth*, σκέψη 17).
- 70 Στο σημείο αυτό επιβάλλεται να διευκρινιστεί ότι η ιδιωτική αυτή χρηματοδότηση δεν είναι αναγκαίο να εξασφαλίζεται κυρίως από τους σπουδαστές ή τους γονείς τους. Συγκεκριμένα, κατά πάγια νομολογία, το άρθρο 50 ΕΚ δεν απαιτεί το τίμημα της υπηρεσίας να καταβάλλεται από τους αποδέκτες της (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 26ης Απριλίου 1988, 352/85, *Bond van Adverteerders* κ.λπ., Συλλογή 1988, σ. 2085, σκέψη 16, της 11ης Απριλίου 2000, C-51/96 και C-191/97, *Deliège*, Συλλογή 2000, σ. I-2549, σκέψη 56, καθώς και προπαρατεθείσες αποφάσεις *Smits* και *Peerbooms*, σκέψη 57, και *Skandia* και *Ramstedt*, σκέψη 24).
- 71 Δεν αμφισβητείται ότι, παράλληλα με τα σχολεία τα οποία εντάσσονται σε ένα δημόσιο εκπαιδευτικό σύστημα, στο πλαίσιο του οποίου το κράτος ασκεί το έργο του στον κοινωνικό, πολιτιστικό και εκπαιδευτικό τομέα, και τα οποία χρηματοδοτούνται κυρίως από δημόσιους πόρους, υπάρχουν σε ορισμένα κράτη μέλη σχολεία που δεν ανήκουν σε αυτό το δημόσιο εκπαιδευτικό σύστημα και χρηματοδοτούνται κυρίως από ιδιωτικούς πόρους.

- 72 Η εκπαίδευση που παρέχεται από τα σχολεία αυτά πρέπει να θεωρηθεί ως υπηρεσία παρεχόμενη αντί αμοιβής.
- 73 Προστίθεται ότι, για να εξακριβωθεί αν το άρθρο 49 ΕΚ έχει εφαρμογή στην επίδικη εθνική ρύθμιση, δεν έχει σημασία αν τα σχολεία που είναι εγκατεστημένα στο κράτος μέλος του αποδέκτη της παροχής, εν προκειμένω στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, και είναι εγκεκριμένα ή αναγνωρισμένα ή έχουν άδεια λειτουργίας στο κράτος αυτό σύμφωνα με την εν λόγω ρύθμιση παρέχουν πράγματι υπηρεσίες κατά την έννοια του άρθρου 50, πρώτο εδάφιο, ΕΚ. Το μόνο που έχει σημασία είναι αν το εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος ιδιωτικό σχολείο μπορεί να θεωρηθεί ότι παρέχει υπηρεσίες αντί αμοιβής.
- 74 Συγκεκριμένα, με την απόφαση της 16ης Μαΐου 2006, C-372/04, Watts (Συλλογή 2006, σ. I-4325, σκέψη 90), η οποία αφορά ορισμένες ιατρικές παροχές που αποτελούν παροχές υπηρεσιών, το Δικαστήριο δέχτηκε ότι το άρθρο 49 ΕΚ είχε εφαρμογή στην περίπτωση ασθενούς, κατοίκου Ηνωμένου Βασιλείου, η κατάσταση της υγείας της οποίας απαιτούσε την παροχή νοσοκομειακής περίθαλψης και η οποία, κατόπιν της μετάβασής της σε άλλο κράτος μέλος για να της παρασχεθούν οι σχετικές υπηρεσίες αντί αμοιβής, ζήτησε στη συνέχεια από την εθνική υπηρεσία υγείας να καλύψει το κόστος της περίθαλψης, μολονότι το εθνικό σύστημα υγείας του Ηνωμένου Βασιλείου παρείχε υπηρεσίες της ίδιας φύσης δωρεάν.
- 75 Με τη σκέψη 91 της ίδιας αυτής απόφασης, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι, χωρίς να απαιτείται, στη συγκεκριμένη περίπτωση, να κριθεί αν η παροχή νοσοκομειακής περίθαλψης στο πλαίσιο εθνικής υπηρεσίας υγείας, όπως ήταν η επίδικη στην υπόθεση εκείνη υπηρεσία, συνιστά καθαυτή παροχή υπηρεσίας κατά την έννοια των διατάξεων της Συνθήκης περί ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, πρέπει να γίνει δεκτό ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων αυτών η περίπτωση στην οποία ένα πρόσωπο του οποίου η κατάσταση της υγείας απαιτεί την παροχή νοσοκομειακής περίθαλψης μεταβαίνει σε άλλο κράτος μέλος για να του παρασχεθεί η σχετική περίθαλψη αντί αμοιβής.

- 76 Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το άρθρο 49 ΕΚ έχει εφαρμογή στην επίμαχη εθνική ρύθμιση, εφόσον το ιδιωτικό σχολείο στο οποίο οι φορολογούμενοι του υπό εξέταση κράτους μέλους στέλνουν τα τέκνα τους να φοιτήσουν είναι εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος και μπορεί να θεωρηθεί ότι παρέχει υπηρεσίες αντί αμοιβής, δηλαδή χρηματοδοτείται κυρίως από ιδιωτικούς πόρους.
- 77 Υπό τις περιστάσεις αυτές, πρέπει να εξακριβωθεί αν η επίμαχη φορολογική ρύθμιση αποτελεί, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, εμπόδιο στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών.
- 78 Συναφώς επισημαίνεται ότι η εν λόγω ρύθμιση επιβάλλει ως προϋπόθεση για τη φορολογική έκπτωση την καταβολή διδάκτρων σε ιδιωτικά σχολεία που είναι εγκεκριμένα από το γερμανικό κράτος ή έχουν άδεια λειτουργίας ή είναι αναγνωρισμένα κατά το εφαρμοστέο δίκαιο του οικείου ομόσπονδου κράτους, πράγμα που οπωσδήποτε προϋποθέτει ότι τα σχολεία αυτά είναι εγκατεστημένα στη Γερμανία.
- 79 Η ρύθμιση αυτή αποκλείει γενικά τη δυνατότητα όσων υπόκεινται στον φόρο στη Γερμανία να εκπίπτουν από τα φορολογητέα εισοδήματά τους ένα μέρος των διδάκτρων που καταβάλλουν για τη φοίτηση των τέκνων τους σε ιδιωτικό σχολείο εγκατεστημένο εκτός της γερμανικής επικράτειας, με την εξαίρεση των διδάκτρων που καταβάλλονται, εντός άλλου κράτους μέλους, σε γερμανικά σχολεία που έχουν αναγνωριστεί από τη μόνιμη επιτροπή των Υπουργών Παιδείας και Πολιτισμού των γερμανικών ομόσπονδων κρατών ή σε Ευρωπαϊκά Σχολεία, ενώ η δυνατότητα αυτή υπάρχει σε σχέση με τα δίδακτρα που καταβάλλονται σε ορισμένα γερμανικά ιδιωτικά σχολεία. Η ρύθμιση αυτή συνεπάγεται δηλαδή μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση για τους φορολογούμενους αυτούς, στην περίπτωση που στέλνουν τα τέκνα τους σε ιδιωτικό σχολείο που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος και όχι σε ιδιωτικό σχολείο εγκατεστημένο εντός της εθνικής επικράτειας.

- 80 Η ρύθμιση του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG έχει ως αποτέλεσμα να αποθαρρύνει τους φορολογούμενους που κατοικούν στη Γερμανία από το να στέλνουν τα τέκνα τους σε σχολεία εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος. Εξάλλου, παρακωλύει επίσης την προσφορά εκπαιδευτικών προγραμμάτων από εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος ιδιωτικά εκπαιδευτικά ιδρύματα, προγραμμάτων που να απευθύνονται στα τέκνα φορολογούμενων που κατοικούν στη Γερμανία.
- 81 Μια τέτοια ρύθμιση συνιστά εμπόδιο στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, την οποία εγγυάται το άρθρο 49 ΕΚ. Πράγματι, το άρθρο αυτό απαγορεύει την εφαρμογή οποιασδήποτε εθνικής ρύθμισης που έχει ως αποτέλεσμα να καθίσταται η παροχή υπηρεσιών μεταξύ κρατών μελών δυσκολότερη απ' ό,τι η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται αποκλειστικώς στο εσωτερικό ενός κράτους μέλους (αποφάσεις της 28ης Απριλίου 1998, C-118/96, *Safir*, Συλλογή 1998, σ. I-1897, σκέψη 23, *Smits* και *Peerbooms*, προπαρατεθείσα, σκέψη 61, *Danner*, προπαρατεθείσα, σκέψη 29, και αποφάσεις της 4ης Μαρτίου 2004, C-334/02, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2004, σ. I-2229, σκέψη 23, *Watts*, προπαρατεθείσα, σκέψη 94, και της 19ης Απριλίου 2007, C-444/05, *Σταματελάκη*, Συλλογή 2007, σ. I-3185, σκέψη 25).
- 82 Αφού αποδείχθηκε η ύπαρξη περιορισμού στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, πρέπει να εξεταστεί αν ο περιορισμός αυτός είναι αντικειμενικά δικαιολογημένος.
- 83 Η Γερμανική Κυβέρνηση προβάλλει διάφορα επιχειρήματα για να δικαιολογήσει τον περιορισμό αυτό.
- 84 Πρώτον, η εν λόγω κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι η ενδεχόμενη παρακώλυση της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών δικαιολογείται από το γεγονός ότι από την αρχή της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών δεν μπορεί να συναχθεί καμία υποχρέωση επέκτασης της ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης ορισμένων σχολείων που αποτελούν μέρος του εκπαιδευτικού συστήματος ενός κράτους μέλους, ώστε να υπαχθούν στη μεταχείριση αυτή και τα σχολεία άλλου κράτους μέλους (βλ. σκέψη 55 της παρούσας απόφασης).

- 85 Συναφώς επισημαίνεται ότι το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG ρυθμίζει τη φορολογική μεταχείριση των διδάκτρων. Κατά πάγια νομολογία, μολονότι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα κράτη μέλη πρέπει πάντως να την ασκούν τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Danner, προπαρατεθείσα, σκέψη 28, της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Συλλογή 2006, σ. I-11673, σκέψη 36, και της 13ης Μαρτίου 2007, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Συλλογή 2007, σ. I-2107, σκέψη 25).
- 86 Ομοίως, μολονότι δεν αμφισβητείται ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν θίγει την αρμοδιότητα των κρατών μελών όσον αφορά αφενός το περιεχόμενο της διδασκαλίας και την οργάνωση του εκπαιδευτικού συστήματος, καθώς και την πολιτιστική και γλωσσική τους πολυμορφία (άρθρο 149, παράγραφος 1, ΕΚ), και αφετέρου το περιεχόμενο και την οργάνωση της επαγγελματικής εκπαίδευσης (άρθρο 150, παράγραφος 1, ΕΚ), είναι πάντως γεγονός ότι τα κράτη μέλη οφείλουν, κατά την άσκηση της αρμοδιότητάς τους αυτής, να τηρούν το κοινοτικό δίκαιο και, ειδικότερα, τις διατάξεις για την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών (βλ., κατ' αναλογία, την προπαρατεθείσα απόφαση Watts, σκέψεις 92 και 147).
- 87 Εξάλλου, όσον αφορά το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβέρνησης ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να θεωρηθούν υποχρεωμένα να επιδοτούν σχολεία που είναι ενταγμένα στο εκπαιδευτικό σύστημα άλλου κράτους μέλους, αρκεί η διαπίστωση ότι το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG δεν προβλέπει την απευθείας επιδότηση των σχετικών σχολείων από το γερμανικό Δημόσιο, αλλά τη χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος στους γονείς σε σχέση με τα δίδακτρα που καταβάλλουν στα σχολεία αυτά.
- 88 Δεύτερον, κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, η άρνηση επέκτασης της ευνοϊκής φορολογικής ρύθμισης του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG στα δίδακτρα που καταβάλλονται στα εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος ιδιωτικά σχολεία δικαιολογείται με βάση το γεγονός ότι τα γερμανικά σχολεία που καλύπτει το άρθρο αυτό και τα εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος ιδιωτικά σχολεία που παρέχουν υπηρεσίες κατά την έννοια των άρθρων 49 ΕΚ και 50 ΕΚ δεν τελούν σε αντικειμενικά συγκρίσιμες καταστάσεις (βλ. σκέψη 57 της παρούσας απόφασης).

- 89 Για παράδειγμα, τα σχολεία που καλύπτει το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG έχουν την υποχρέωση να αποφεύγουν να επιλέγουν τους μαθητές με κριτήριο την περιουσία των γονέων τους, υποχρέωση την οποία τους επιβάλλει το άρθρο 7, παράγραφος 4, του Θεμελιώδους Νόμου, οπότε, κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση πάντα, το ύψος των διδάκτρων δεν δίδει τη δυνατότητα κάλυψης των εξόδων των σχολείων αυτών και δημιουργείται η υποχρέωση του Γερμανικού Δημοσίου να ενισχύει οικονομικά τα σχολεία αυτά. Η σχέση αυτή μεταξύ των όσων απαιτεί το Δημόσιο και της δημόσιας ενίσχυσης δεν υπάρχει στην περίπτωση των εγκατεστημένων σε άλλο κράτος μέλος ιδιωτικών σχολείων που παρέχουν υπηρεσίες κατά την έννοια των άρθρων 49 ΕΚ και 50 ΕΚ (βλ. σκέψη 60 της παρούσας απόφασης). Η επέκταση της εφαρμογής της ευνοϊκής φορολογικής ρύθμισης με σκοπό την κάλυψη και των διδάκτρων που εισπράττονται για τη φοίτηση σε σχολεία που δεν ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG θα ήταν αντίθετη με την προβλεπόμενη στο άρθρο 7, παράγραφος 4, του Θεμελιώδους Νόμου υποχρέωση μη επιλογής των μαθητών με κριτήριο την περιουσία των γονέων τους (βλ. σκέψη 61 της παρούσας απόφασης).
- 90 Τα επιχειρήματα αυτά δεν μπορούν να γίνουν δεκτά. Συγκεκριμένα, πρέπει να τονιστεί ότι το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG εξαρτά τη δυνατότητα έκπτωσης ενός μέρους των διδάκτρων από την έγκριση ή αναγνώριση του οικείου ιδιωτικού σχολείου στη Γερμανία ή τη χορήγηση άδειας λειτουργίας στο σχολείο αυτό, χωρίς να προβλέπει κανένα αντικειμενικό κριτήριο με βάση το οποίο να μπορεί να εξακριβωθεί για ποιες κατηγορίες διδασκόντων των γερμανικών σχολείων ισχύει το δικαίωμα έκπτωσης.
- 91 Κατά συνέπεια, κάθε ιδιωτικό σχολείο που είναι εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος αποκλείεται αυτόματα, για τον απλό και μόνο λόγο ότι δεν είναι εγκατεστημένο στη Γερμανία, από την επίδικη ευνοϊκή φορολογική ρύθμιση, ανεξάρτητα από το αν ανταποκρίνεται σε ορισμένα κριτήρια, όπως θα ήταν η είσπραξη διδασκόντων των οποίων το ύψος δεν παρέχει τη δυνατότητα επιλογής των μαθητών με κριτήριο την περιουσία των γονέων τους.
- 92 Η Γερμανική Κυβέρνηση, για να δικαιολογήσει την παρακώλυση της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών από την επίμαχη εθνική ρύθμιση, ισχυρίζεται επίσης, παραπέμποντας στην προπαρατεθείσα απόφαση *Bidař*, ότι κάθε κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να επιβάλλει ως προϋπόθεση για τη χορήγηση μιας ενίσχυσης ή την παροχή ενός φορολογικού πλεονεκτήματος την τήρηση ορισμένων κριτηρίων, με σκοπό την αποφυγή του ενδεχομένου να συρρικνώνεται τελικά η εν λόγω ενίσχυση ή το εν λόγω φορολογικό πλεονέκτημα κάτω από το επίπεδο που θεωρείται αναγκαίο από το οικείο κράτος μέλος (βλ. σκέψεις 62 και 63 της παρούσας απόφασης).

- 93 Κατά την κυβέρνηση αυτή, τα επιχειρήματα που διατυπώθηκαν στην απόφαση εκείνη, η οποία αφορούσε τη χορήγηση ενισχύσεων για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης σπουδαστών και την ελεύθερη κυκλοφορία των πολιτών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πρέπει να εξεταστούν σε γενικό πλαίσιο, καθόσον, σε περίπτωση που οι δημόσιοι πόροι είναι περιορισμένοι, η επέκταση της εφαρμογής της φορολογικής έκπτωσης θα οδηγούσε κατ' ανάγκη σε μείωση του ύψους των ατομικών εκπτώσεων που χορηγούνται στους ιδιώτες για να υπάρξει τελικά πράξη ουδέτερη από φορολογική άποψη. Η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται συναφώς ότι η επέκταση της εφαρμογής του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG, ώστε να καλύπτονται και τα δίδακτρα που καταβάλλονται σε ορισμένα σχολεία που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος, θα επιβάρυνε τον κρατικό προϋπολογισμό.
- 94 Το επιχείρημα αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτό για τους ακόλουθους λόγους.
- 95 Καταρχάς, σύμφωνα με πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η πρόληψη της μείωσης των φορολογικών εσόδων δεν καταλέγεται μεταξύ των λόγων που προβλέπονται στο άρθρο 46 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 55 ΕΚ, και δεν μπορεί να θεωρηθεί ούτε ως επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος.
- 96 Στη συνέχεια, όσον αφορά το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβέρνησης ότι κάθε κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να μεριμνά ώστε η χορήγηση ενισχύσεων σε σχέση με τα δίδακτρα να μη συνεπάγεται υπέρμετρο κόστος, το οποίο θα μπορούσε να έχει επιπτώσεις στο συνολικό ύψος των ενισχύσεων που μπορεί να χορηγήσει το εν λόγω κράτος μέλος, από τα στοιχεία που παρέσχε η κυβέρνηση αυτή προκύπτει ότι η υπέρμετρη οικονομική επιβάρυνση που θα συνεπαγόταν, κατά την εν λόγω κυβέρνηση, η επέκταση της φορολογικής έκπτωσης, ώστε να καλύπτονται και τα δίδακτρα που καταβάλλονται σε ορισμένα σχολεία που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος, θα οφειλόταν στο ότι οι ενισχύσεις που θα χορηγούνταν έμμεσα για τα σχολεία αυτά θα ήσαν πολύ υψηλότερες από τις χορηγούμενες για τα εγκεκριμένα ή αναγνωρισμένα ή έχοντα άδεια λειτουργίας σχολεία στη Γερμανία, διότι τα εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος σχολεία είναι αναγκασμένα να αυτοχρηματοδοτούνται απαιτώντας υψηλά δίδακτρα.

97. Ακόμη και αν υποθεθεί ότι στη χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος σε σχέση με τα δίδακτρα μπορεί να εφαρμοστεί η ίδια συλλογιστική που εφαρμόστηκε στην προπαρατεθείσα απόφαση Bidař, επισημαίνεται ότι, όπως υποστήριξε η Επιτροπή, ο σκοπός της μη χορήγησης της επίδικης φορολογικής έκπτωσης σε σχέση με τα δίδακτρα που καταβάλλονται σε εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος σχολεία, δηλαδή η εξασφάλιση της κάλυψης των δαπανών λειτουργίας των ιδιωτικών σχολείων χωρίς να δημιουργείται υπέρμετρη επιβάρυνση του Δημοσίου, σύμφωνα με την ανάλυση που περιέχεται στην απόφαση Bidař, θα μπορούσε να επιτευχθεί με λιγότερο επαχθή μέτρα.
98. Συγκεκριμένα, όπως τόνισε η γενική εισαγγελέας με το σημείο 62 των προτάσεών της, τα κράτη μέλη μπορούν, για να αποφεύγουν την υπέρμετρη οικονομική επιβάρυνση, να προβλέπουν ότι το ποσό που μπορεί να εκπίπτει για τα δίδακτρα δεν μπορεί να υπερβαίνει ορισμένο ύψος, ανάλογο προς τη φορολογική έκπτωση που επιτρέπει το οικείο κράτος μέλος λόγω της φοίτησης σε σχολεία εντός της επικράτειάς του, βάσει ορισμένων αξιών που προσιδιάζουν στο κράτος αυτό, πράγμα που θα αποτελούσε λιγότερο επαχθές μέτρο από την άρνηση χορήγησης της επίδικης φορολογικής έκπτωσης.
99. Τέλος, είναι, εν πάση περιπτώσει, τελείως δυσανάλογο να αποκλείεται πλήρως η εφαρμογή της φορολογικής έκπτωσης που προβλέπει το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG, όταν πρόκειται για δίδακτρα που καταβάλλουν οι φορολογούμενοι που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στη Γερμανία σε σχολεία εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος και όχι στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας. Έτσι δηλαδή αποκλείονται από την επίδικη φορολογική έκπτωση τα δίδακτρα που καταβάλλουν οι εν λόγω φορολογούμενοι σε εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος σχολεία, ανεξάρτητα από το αν τα σχολεία αυτά ανταποκρίνονται σε ορισμένα αντικειμενικά κριτήρια, τα οποία θα πρέπει να έχουν καθοριστεί βάσει αρχών που προσιδιάζουν σε κάθε κράτος μέλος και βάσει των οποίων θα μπορεί να εξακριβωθεί για ποιες κατηγορίες διδασκων ισχύει το δικαίωμα για την εν λόγω έκπτωση.
100. Κατόπιν των ανωτέρω, η δεύτερη αιτίαση που προβάλλει η Επιτροπή με την προσφυγή της πρέπει να θεωρηθεί βάσιμη και να αναγνωριστεί ότι, στις περιπτώσεις που οι φορολογούμενοι που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στη Γερμανία στέλνουν τα τέκνα τους σε σχολείο που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος

και χρηματοδοτείται κυρίως από ιδιωτικούς πόρους, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 49 ΕΚ, διότι αποκλείει από την έκπτωση των ειδικών δαπανών από τον φόρο, τις οποίες προβλέπει το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG, όλα ανεξαιρέτως τα δίδακτρα που καταβάλλονται για τη φοίτηση σε τέτοιο σχολείο.

Επί του πρώτου σκέλους της πρώτης αιτίας και επί της τρίτης αιτίας, που αφορούν την παρακώλυση της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων και τον περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης αντίστοιχα

Επιχειρήματα των διαδίκων

- 101 Κατά την Επιτροπή, η ρύθμιση του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG προσβάλλει τα δικαιώματα που αντλούν οι ενδιαφερόμενοι φορολογούμενοι από την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων και την ελευθερία εγκατάστασης (πρώτο σκέλος της πρώτης αιτίας).
- 102 Πρώτον, η εν λόγω ρύθμιση είναι ικανή να αποτελέσει εμπόδιο στο δικαίωμα γονέων από άλλα κράτη μέλη να εργάζονται ως μισθωτοί στη Γερμανία (άρθρο 39 ΕΚ) ή να εγκαθίστανται ως ελεύθεροι επαγγελματίες στη χώρα αυτή (άρθρο 43 ΕΚ). Η δυσμενής φορολογική μεταχείριση που κινδυνεύουν να υποστούν, αν τα τέκνα τους εξακολουθήσουν να φοιτούν σε σχολείο του κράτους καταγωγής τους, ενδέχεται πράγματι να τους αποθαρρύνει από την εγκατάστασή τους στη Γερμανία ή από την άσκηση δραστηριότητας στη χώρα αυτή με την ιδιότητα του μεθοριακού εργαζομένου. Εν πάση περιπτώσει, η εγκατάσταση και η εργασιακή απασχόληση των γονέων αυτών στη Γερμανία είναι δυσχερέστερη.
- 103 Δεύτερον, οι Γερμανοί υπήκοοι που εξακολουθούν να υπόκεινται πλήρως στον φόρο στη Γερμανία, ενώ έχουν εγκατασταθεί σε άλλο κράτος μέλος, υφίστανται επίσης, κατά την Επιτροπή, τη δυσμενή αυτή μεταχείριση, αν αποφασίσουν να στείλουν τα παιδιά τους σε τοπικό ιδιωτικό σχολείο που βρίσκεται στο άλλο αυτό κράτος μέλος.

104 Κατά την Επιτροπή, αυτές οι παραβάσεις των άρθρων 39 ΕΚ και 43 ΕΚ δεν είναι δικαιολογημένες.

105 Συναφώς η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG δεν προβλέπει κανένα αντικειμενικό κριτήριο για τον προσδιορισμό των περιπτώσεων στις οποίες επιτρέπεται η έκπτωση από τον φόρο εισοδήματος των διδασκτρων που έχουν καταβληθεί σε γερμανικά σχολεία ή σε σχολεία εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος. Η διάταξη αυτή εξαρτά τη δυνατότητα έκπτωσης από το αν το οικείο ιδιωτικό σχολείο είναι εγκεκριμένο ή αναγνωρισμένο στη Γερμανία. Επομένως, για να υπάρχει δυνατότητα έκπτωσης, η κρίσιμη προϋπόθεση είναι το να βρίσκεται το οικείο ιδιωτικό σχολείο στη Γερμανία. Κάθε σχολείο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος αποκλείεται αυτόματα από τη δυνατότητα φορολογικής έκπτωσης, ανεξάρτητα από το ύψος των διδασκτρων που απαιτεί, ακόμη δηλαδή και αν ο τρόπος λειτουργίας του συμπίπτει σε μεγάλο βαθμό με τον τρόπο λειτουργίας ιδιωτικού σχολείου που είναι εγκεκριμένο ή αναγνωρισμένο στη Γερμανία.

106 Δεν υπάρχει κανείς αντικειμενικός λόγος, κατά την Επιτροπή, να εξαρτάται η χορήγηση του φορολογικού πλεονεκτήματος από τη φοίτηση σε ιδιωτικό σχολείο εντός της επικράτειας της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, αφού το κράτος μέλος αυτό παραμένει ελεύθερο, σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο, να προβλέπει τη δυνατότητα φορολογικής έκπτωσης των διδασκτρων για ορισμένες μόνο κατηγορίες εκπαιδευτικών ιδρυμάτων ή για ορισμένο μόνο ποσό. Προς τούτο θα έπρεπε απλώς η δυνατότητα έκπτωσης να χορηγείται με βάση αντικειμενικά κριτήρια και να μην εξαρτάται από το πού βρίσκεται το σχολείο.

107 Με το ίδιο πνεύμα, η Επιτροπή υποστηρίζει, στο πλαίσιο της τρίτης αιτιάσής της, ότι η ρύθμιση του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG περιορίζει την ελευθερία εγκατάστασης των εγκατεστημένων σε άλλο κράτος μέλος ιδιωτικών σχολείων. Κατά την Επιτροπή, η ρύθμιση αυτή αναγκάζει τα σχολεία αυτά να εγκαθίστανται στη Γερμανία ή τουλάχιστον να ιδρύουν εκεί παραρτήματά τους. Τα σχολεία αυτά δεν μπορούν δηλαδή να υπαχθούν στην κατηγορία των ισότιμων σχολείων που είναι εγκεκριμένα από το κράτος ή έχουν άδεια λειτουργίας δυνάμει

της νομοθεσίας του οικείου Land ή στην κατηγορία των αναγνωρισμένων από τη νομοθεσία ενός Land σχολείων εξειδικευμένης εκπαίδευσεως παρά μόνο αν προσφέρουν τις υπηρεσίες τους από το γερμανικό έδαφος. Τα σχολεία αυτά, για να μην περιέρχονται σε λιγότερο ανταγωνιστική θέση έναντι των γερμανικών ιδιωτικών εκπαιδευτικών ιδρυμάτων, πρέπει να είναι εγκατεστημένα στο γερμανικό έδαφος.

108 Ο περιορισμός αυτός των δυνατοτήτων επιλογής του τόπου εγκατάστασης αποτελεί, κατά την Επιτροπή, διαφορετική μεταχείριση που είναι αντίθετη προς το άρθρο 43 ΕΚ και δεν είναι δικαιολογημένη.

109 Το εν λόγω κοινοτικό όργανο καταλήγει στο συμπέρασμα ότι το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG αποτελεί εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, την οποία προβλέπει το άρθρο 39 ΕΚ, και στην ελευθερία εγκατάστασης, την οποία προβλέπει το άρθρο 43 ΕΚ.

110 Η Γερμανική Κυβέρνηση αντικρούει τον ισχυρισμό ότι το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG προσβάλλει το δικαίωμα των εργαζομένων για ελεύθερη κυκλοφορία και την ελευθερία εγκατάστασης. Ακόμη και αν επηρεαζόταν η έκταση εφαρμογής των ελευθεριών αυτών, ο επηρεασμός αυτός θα ήταν οπωσδήποτε αντικειμενικά δικαιολογημένος, αν ληφθούν υπόψη οι προεκτεθείσες διαφορές που υφίστανται μεταξύ των γερμανικών ιδιωτικών σχολείων που αφορά η διάταξη αυτή του EStG και των ιδιωτικών σχολείων που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος.

111 Ομοίως, η κυβέρνηση αυτή αμφισβητεί την ύπαρξη παραβίασης της ελευθερίας εγκατάστασης των σχολείων που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος. Δεν αντιλαμβάνεται πώς η επίμαχη ρύθμιση σχετικά με την έκπτωση θα μπορούσε να θίγει την ελευθερία αυτή. Ακόμη όμως και αν γινόταν δεκτή η ύπαρξη παραβίασης της ελευθερίας αυτής, η παραβίαση αυτή θα ήταν οπωσδήποτε αντικειμενικά δικαιολογημένη, αν ληφθούν υπόψη οι προεκτεθείσες διαφορές που υφίστανται μεταξύ των γερμανικών ιδιωτικών σχολείων που αφορά το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG και των ιδιωτικών σχολείων που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

- 112 Πρέπει να εξεταστεί αν η ρύθμιση του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG αντιβαίνει στα άρθρα 39 ΕΚ και 43 ΕΚ.
- 113 Με το πρώτο σκέλος της πρώτης αιτίας της Επιτροπή υποστηρίζει ότι η ρύθμιση αυτή, η οποία επιφυλάσσει δυσμενή φορολογική μεταχείριση στους οικείους φορολογούμενους, πλήττει τόσο τους μισθωτούς ή τους ανεξάρτητους επαγγελματίες από τα άλλα κράτη μέλη που έχουν εγκατασταθεί στη Γερμανία για ιδιωτικούς λόγους και επιθυμούν να εξακολουθήσουν τα τέκνα τους να φοιτούν στο κράτος καταγωγής τους, όσο και τους Γερμανούς φορολογούμενους οι οποίοι, λόγω της μεταφοράς της κατοικίας τους σε άλλο κράτος μέλος, έχουν εγγράψει τα τέκνα τους σε ιδιωτικό σχολείο του κράτους αυτού. Η ρύθμιση αυτή αντιβαίνει συναφώς, κατά την Επιτροπή, στα άρθρα 39 ΕΚ και 43 ΕΚ.
- 114 Όλες οι σχετικές με την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων διατάξεις της Συνθήκης επιδιώκουν να διευκολύνουν, όσον αφορά τους κοινοτικούς υπηκόους, την άσκηση των πάσης φύσεως επαγγελματικών δραστηριοτήτων σε ολόκληρη την Κοινότητα και απαγορεύουν τη λήψη μέτρων που θα μπορούσαν να θέσουν σε δυσμενή μοίρα αυτούς τους υπηκόους, όταν οι υπήκοοι αυτοί επιδιώκουν να ασκήσουν οικονομική δραστηριότητα στο έδαφος άλλου κράτους μέλους (βλ. απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2005, C-464/02, Επιτροπή κατά Δανίας, Συλλογή 2005, σ. I-7929, σκέψη 34 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και προπαρατεθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, σκέψη 15, και Επιτροπή κατά Σουηδίας, σκέψη 17).
- 115 Κατά συνέπεια, οι διατάξεις που εμποδίζουν ή αποτρέπουν τον υπήκοο κράτους μέλους από το να εγκαταλείψει το κράτος καταγωγής του προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας συνιστούν εμπόδια σ' αυτή την ελευθερία, έστω και αν οι εν λόγω διατάξεις εφαρμόζονται ανεξάρτητα από την ιθαγένεια των οικείων εργαζομένων (προπαρατεθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Δανίας, σκέψη 35, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, σκέψη 16, και Επιτροπή κατά Σουηδίας, σκέψη 18).

- 116 Εν προκειμένω, όπως τόνισε η γενική εισαγγελέας με το σημείο 83 των προτάσεών της, το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG θέτει σε δυσμενέστερη μοίρα, μεταξύ άλλων, τους μισθωτούς εργαζομένους και τους ανεξάρτητους επαγγελματίες οι οποίοι έχουν μετοικήσει στη Γερμανία ή εργάζονται στη χώρα αυτή και των οποίων τα τέκνα εξακολουθούν να φοιτούν σε σχολείο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος στο οποίο είναι υποχρεωτική η καταβολή διδάκτρων. Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, του EStG, οι εγκατεστημένοι στη Γερμανία εργαζόμενοι υπέχουν απεριόριστη φορολογική υποχρέωση σε σχέση με τα εισοδήματά τους. Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 3, του EStG, οι μεθοριακοί εργαζόμενοι που ασκούν την επαγγελματική τους δραστηριότητα στη Γερμανία χωρίς να έχουν την κατοικία τους στη χώρα αυτή υπέχουν επίσης, εφόσον υποβάλουν σχετικό αίτημα, απεριόριστη φορολογική υποχρέωση στη Γερμανία σε σχέση με τα εισοδήματά τους. Το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG δεν παρέχει σε καμία από αυτές τις κατηγορίες εργαζομένων τη δυνατότητα να εκπίπτουν του φόρου ένα μέρος των καταβαλλόμενων διδάκτρων, ενώ θα τους παρείχε τη δυνατότητα αυτή, αν τα τέκνα τους φοιτούσαν σε σχολείο που βρίσκεται στη Γερμανία.
- 117 Η διαφορετική αυτή μεταχείριση είναι ικανή να καταστήσει δυσχερέστερη για τους εν λόγω εργαζομένους την άσκηση των δικαιωμάτων που τους απονέμουν τα άρθρα 39 ΕΚ ή 43 ΕΚ.
- 118 Το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG είναι επίσης ικανό να περιάγει σε μειονεκτική θέση τους Γερμανούς εργαζομένους που μεταφέρουν την κατοικία τους σε άλλο κράτος μέλος, εντός του οποίου τα τέκνα τους φοιτούν σε σχολείο στο οποίο καταβάλλονται διδάκτρα.
- 119 Αυτοί οι Γερμανοί υπήκοοι βέβαια δεν υπόκεινται πλέον, κατά κανόνα, σε φόρο στη Γερμανία, εφόσον έχουν εγκαταλείψει το κράτος μέλος αυτό, οπότε αποκλείεται να εφαρμοστεί σε βάρος τους η επίδικη φορολογική ρύθμιση. Εντούτοις, δυνάμει του άρθρου 1, παράγραφος 2, του EStG, ο κανόνας αυτός δεν έχει εφαρμογή στους δημόσιους υπαλλήλους που εργάζονται εντός άλλου κράτους μέλους και, δυνάμει του άρθρου 14 του Πρωτοκόλλου περί των προνομίων και ασυλιών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, της 8ης Απριλίου 1965 (ΕΕ 1967, 152, σ. 13), δεν εφαρμόζεται ούτε στους υπαλλήλους των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. Αν οι γερμανικής ιθαγένειας υπάλληλοι αυτοί στέλνουν τα παιδιά τους σε σχολεία που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος και στα οποία καταβάλλουν διδάκτρα, το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG δεν τους επιτρέπει, εκτός αν πρόκειται για γερμανικό σχολείο ή Ευρωπαϊκό Σχολείο, να εκπίπτουν από τα φορολογητέα εισοδήματά τους ένα μέρος των διδάκτρων που καταβάλλουν.

- 120 Για τους λόγους που παρατέθηκαν στις σκέψεις 85 έως 99 της παρούσας απόφασης, οι ανισότητες αυτές στη μεταχείριση δεν δικαιολογούνται με βάση τα επιχειρήματα που διατύπωσε η Γερμανική Κυβέρνηση για να δικαιολογήσει την παρακώλυση της οικείας θεμελιώδους ελευθερίας.
- 121 Κατά συνέπεια, το πρώτο σκέλος της πρώτης αιτίας της Επιτροπής πρέπει να κριθεί βάσιμο και να διαπιστωθεί ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 39 ΕΚ και 43 ΕΚ, διότι αποκλείει όλα ανεξαιρέτως τα δίδακτρα που καταβάλλονται σε σχολεία εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος από τη φορολογική έκπτωση που προβλέπει το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG.
- 122 Όσον αφορά την τρίτη αιτία, σχετικά με την παραβίαση της ελευθερίας εγκατάστασης των ιδιωτικών σχολείων που βρίσκονται σε άλλα κράτη μέλη, επισημαίνεται ότι, όπως τόνισε η γενική εισαγγελέας με το σημείο 85 των προτάσεων της, το γεγονός ότι το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG εξαρτά τη δυνατότητα εφαρμογής μιας φορολογικής έκπτωσης για τα δίδακτρα από τον τόπο στον οποίο βρίσκεται το σχολείο δεν επηρεάζει άμεσα την ελευθερία εγκατάστασης των ιδιωτικών σχολείων που βρίσκονται σε άλλα κράτη μέλη. Το γεγονός αυτό δεν καθιστά, καθαυτό, δυσχερέστερη την εγκατάσταση αυτών των σχολείων στη Γερμανία.
- 123 Κατά συνέπεια, η τρίτη αιτία της Επιτροπής πρέπει να απορριφθεί.

Επί του δεύτερου σκέλους της πρώτης αιτίας, το οποίο αφορά την προσβολή του γενικού δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας των πολιτών της Ευρωπαϊκής Ένωσης

- 124 Απομένει να εξεταστεί η επίδικη εθνική ρύθμιση από την άποψη του άρθρου 18, παράγραφος 1, ΕΚ, όσον αφορά όλες τις περιπτώσεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των άρθρων 39 ΕΚ, 43 ΕΚ και 49 ΕΚ.

- 125 Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, η ιδιότητα του πολίτη της Ένωσης τείνει να αποτελέσει τη θεμελιώδη ιδιότητα των υπηκόων των κρατών μελών, η οποία παρέχει τη δυνατότητα σε όσους από αυτούς τελούν στην ίδια κατάσταση να τυγχάνουν, στον τομέα εφαρμογής *ratione materiae* της Συνθήκης, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά τους και υπό την επιφύλαξη των ρητά προβλεπόμενων συναφώς εξαιρέσεων, της ίδιας νομικής μεταχείρισης (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 20ής Σεπτεμβρίου 2001, C-184/99, Grzelczyk, Συλλογή 2001, σ. I-6193, σκέψη 31, της 11ης Ιουλίου 2002, C-224/98, D'Hoop, Συλλογή 2002, σ. I-6191, σκέψη 28, της 2ας Οκτωβρίου 2003, C-148/02, Garcia Avello, Συλλογή 2003, σ. I-11613, σκέψεις 22 και 23, καθώς και της 29ης Απριλίου 2004, C-224/02, Pusa, Συλλογή 2004, σ. I-5763, σκέψη 16).
- 126 Μεταξύ των καταστάσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου περιλαμβάνονται εκείνες που αφορούν την άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών τις οποίες εγγυάται η Συνθήκη, ιδίως, εκείνες που άπτονται του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής στο έδαφος των κρατών μελών, το οποίο παρέχει το άρθρο 18 ΕΚ (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσες αποφάσεις Grzelczyk, σκέψη 33, D'Hoop, σκέψη 29, Garcia Avello, σκέψη 24, και Pusa, σκέψη 17).
- 127 Στον βαθμό που στους πολίτες της Ευρωπαϊκής Ένωσης αναγνωρίζεται υποχρεωτικά εντός κάθε κράτους μέλους η ίδια νομική μεταχείριση που ισχύει για τους υπηκόους του κράτους μέλους αυτού οι οποίοι τελούν στην ίδια κατάσταση, θα ήταν ασύμβατο προς το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας να έχουν οι πολίτες, εντός του κράτους μέλους του οποίου είναι υπήκοοι, λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση απ' ό,τι αν δεν είχαν κάνει χρήση των διευκολύνσεων που παρέχει η Συνθήκη στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας (προπαρατεθείσες αποφάσεις D'Hoop, σκέψη 30, και Pusa, σκέψη 18).
- 128 Συγκεκριμένα, οι διευκολύνσεις αυτές δεν θα μπορούσαν να παραγάγουν πλήρως τα αποτελέσματά τους, αν ένας υπήκοος κράτους μέλους μπορούσε να αποτραπεί από τη χρήση τους λόγω των εμποδίων που του θέτει μια εθνική ρύθμιση, η οποία τον αντιμετωπίζει δυσμενώς για τον λόγο και μόνο ότι ο εν λόγω υπήκοος έκανε χρήση των διευκολύνσεων αυτών (βλ., συναφώς, απόφαση της 7ης Ιουλίου 1992, C-370/90, Singh, Συλλογή 1992, σ. I-4265, σκέψη 23, και προπαρατεθείσες αποφάσεις D'Hoop, σκέψη 31, και Pusa, σκέψη 19).

- 129 Τα τέκνα των ενδιαφερόμενων Γερμανών υπηκόων, μεταβαίνοντας σε άλλο κράτος μέλος για να φοιτήσουν σε ορισμένο σχολείο, ασκούν το δικαίωμά τους να κυκλοφορούν ελεύθερα. Όπως προκύπτει συγκεκριμένα από την απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2004, C-200/02, Zhu και Chen (Συλλογή 2004, σ. I-9925, σκέψη 20), τα δικαιώματα ελεύθερης κυκλοφορίας και ελεύθερης διαμονής που εγγυάται το κοινοτικό δίκαιο μπορούν να ασκούνται και από τα τέκνα των κοινοτικών υπηκόων, ακόμη και αν είναι μικρής ηλικίας.
- 130 Η επίδικη εθνική ρύθμιση δημιουργεί διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των φορολογούμενων που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στη Γερμανία και στέλνουν τα τέκνα τους σε σχολείο που βρίσκεται σε αυτό το κράτος μέλος και όσων στέλνουν τα τέκνα τους σε σχολείο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος.
- 131 Η επίδικη εθνική ρύθμιση, καθόσον επιβάλλει, για την προβλεπόμενη έκπτωση των διδάκτρων από τον φόρο, την προϋπόθεση να έχουν καταβληθεί τα διδάκτρα αυτά σε ιδιωτικό σχολείο που ανταποκρίνεται σε ορισμένες προϋποθέσεις στη Γερμανία και δεν επιτρέπει τελικά στους γονείς των τέκνων που φοιτούν σε σχολείο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος να τυγχάνουν αυτής της έκπτωσης, περιάγει σε δυσμενή θέση τα τέκνα ορισμένων ημεδαπών για τον λόγο και μόνο ότι άσκησαν το δικαίωμά τους για ελεύθερη κυκλοφορία μεταβαίνοντας σε άλλο κράτος μέλος για να φοιτήσουν εκεί σε σχολείο.
- 132 Κατά πάγια όμως νομολογία, η εθνική ρύθμιση η οποία περιάγει σε δυσμενή θέση ορισμένους υπηκόους του οικείου κράτους μέλους για τον λόγο και μόνον ότι άσκησαν το δικαίωμά τους να κυκλοφορούν ελεύθερα εντός άλλου κράτους μέλους συνιστά περιορισμό των ελευθεριών που αναγνωρίζει σε κάθε πολίτη της Ένωσης το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ (αποφάσεις της 18ης Ιουλίου 2006, C-406/04, De Cuyper, Συλλογή 2006, σ. I-6947, σκέψη 39, και της 26ης Οκτωβρίου 2006, C-192/05, Tas-Hagen και Tas, Συλλογή 2006, σ. I-10451, σκέψη 31).
- 133 Ένας τέτοιος περιορισμός μπορεί να δικαιολογηθεί, από την άποψη του κοινοτικού δικαίου, μόνον αν στηρίζεται σε αντικειμενικούς λόγους, ανεξάρτητους από την ιθαγένεια των ενδιαφερομένων, και αν τελεί σε αναλογία προς τον σκοπό που

επιδιώκεται θεμιτώς από το εθνικό δίκαιο (προπαρατεθείσες αποφάσεις D'Hoop, σκέψη 36, De Cuypere, σκέψη 40, καθώς και Tas-Hagen και Tas, σκέψη 33).

- 134 Επισημαίνεται ότι η Γερμανική Κυβέρνηση, αποπειρώμενη να δικαιολογήσει το εμπόδιο στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών που δημιουργεί η επίδικη ρύθμιση, διατύπωσε τα επιχειρήματα που παρατίθενται στις σκέψεις 55 έως 64 της παρούσας απόφασης. Συγκεκριμένα, η κυβέρνηση αυτή παρέπεμψε στην ανάλυση στην οποία προέβη το Δικαστήριο, με την προπαρατεθείσα απόφαση *Bidař*, σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 18 ΕΚ.
- 135 Με τη σκέψη 56 της απόφασης εκείνης, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να μεριμνούν ώστε η χορήγηση ενισχύσεων για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης των σπουδαστών που είναι υπήκοοι άλλων κρατών μελών να μη συνεπάγεται υπέρμετρο κόστος, το οποίο θα μπορούσε να έχει επιπτώσεις στο συνολικό ύψος των ενισχύσεων που μπορεί να χορηγήσει το οικείο κράτος μέλος.
- 136 Ακόμη όμως και αν υποθεθεί ότι η ίδια συλλογιστική μπορεί να εφαρμοστεί και για το φορολογικό πλεονέκτημα που αφορά δίδακτρα, παραμένει το γεγονός ότι η ρύθμιση του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG είναι, εν πάση περιπτώσει, δυσανάλογη προς τους σκοπούς που επιδιώκει, για τους ίδιους λόγους με αυτούς που παρατέθηκαν στη σκέψη 99 της παρούσας απόφασης, όταν η εν λόγω ρύθμιση εξετάστηκε από την άποψη της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών.
- 137 Κατά συνέπεια, όταν τα τέκνα των φορολογούμενων ενός κράτους μέλους φοιτούν, σε άλλο κράτος μέλος, σε σχολείο του οποίου οι παροχές δεν καλύπτονται από το άρθρο 49 ΕΚ, το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG έχει ως αποτέλεσμα να περιάγει αδικαιολόγητα σε δυσμενή θέση τα εν λόγω τέκνα έναντι αυτών που δεν έχουν κάνει χρήση του δικαιώματός τους για ελεύθερη κυκλοφορία μεταβαίνοντας σε σχολείο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος για να παρακολουθήσουν εκεί μαθήματα και προσβάλλει τα δικαιώματα που απονέμει στα εν λόγω τέκνα το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ.

138 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το δεύτερο σκέλος της πρώτης αιτίας της Επιτροπής είναι επίσης βάσιμο.

139 Κατόπιν όλων των παραπάνω σκέψεων, πρέπει να αναγνωριστεί ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, αποκλείοντας γενικά τα δίδακτρα που καταβάλλονται για τη φοίτηση σε σχολεία που βρίσκονται σε άλλα κράτη μέλη από την έκπτωση των ειδικών δαπανών από τον φόρο, τις οποίες προβλέπει το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του EStG, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 18 ΕΚ, 39 ΕΚ, 43 ΕΚ και 49 ΕΚ. Κατά τα λοιπά, και συγκεκριμένα όσον αφορά την αιτίαση σχετικά με την παραβίαση της ελευθερίας εγκατάστασης των σχολείων που είναι εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη, η προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επί των δικαστικών εξόδων

140 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπήρχε σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ηττήθηκε ως προς τους κυριότερους ισχυρισμούς της, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα σύμφωνα με το αίτημα της Επιτροπής.

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

- 1) Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, αποκλείοντας γενικά τα δίδακτρα που καταβάλλονται για τη φοίτηση σε σχολεία που βρίσκονται**

σε άλλα κράτη μέλη από την έκπτωση των ειδικών δαπανών από τον φόρο, τις οποίες προβλέπει το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 9, του γερμανικού νόμου για τον φόρο εισοδήματος (Einkommensteuergesetz), όπως ο νόμος αυτός δημοσιεύθηκε στις 19 Οκτωβρίου 2002, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 18 ΕΚ, 39 ΕΚ, 43 ΕΚ και 49 ΕΚ.

- 2) Απορρίπτει την προσφυγή κατά τα λοιπά.
- 3) Καταδικάζει την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας στα δικαστικά έξοδα.

(υπογραφές)