

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

11 de Setembro de 2007*

No processo C-318/05,

que tem por objecto uma acção por incumprimento nos termos do artigo 226.º CE, entrada em 17 de Agosto de 2005,

Comissão das Comunidades Europeias, representada por K. Gross e R. Lyal, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

República Federal da Alemanha, representada por M. Lumma e U. Forsthoff, na qualidade de agentes,

demandada,

* Língua do processo: alemão.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

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

advogada-geral: C. Stix-Hackl,

secretário: B. Fülöp, administrador,

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

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

profere o presente

Acórdão

- 1 Na sua petição, a Comissão das Comunidades Europeias pede ao Tribunal de Justiça que declare que, tendo excluído sem excepção a possibilidade de deduzir como despesas especiais, ao abrigo do § 10, n.º 1, ponto 9, da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento, na sua versão publicada em 19 de Outubro de 2002 (Einkommens-teuergesetz, BGBl. 2002 I, p. 4210, a seguir «EStG»), as propinas relativas à

frequência de uma escola situada noutro Estado-Membro, a República Federal da Alemanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 18.º CE, 39.º CE, 43.º CE e 49.º CE.

A regulamentação nacional em causa

- 2 Nos termos da regulamentação alemã, as propinas relativas à frequência de uma escola privada estão cobertas pelos abatimentos fiscais por filho a cargo e pelo abono de família. Na medida em que surjam despesas de formação suplementares com o alojamento num internato, estas despesas conferem direito ao abatimento forfetário por formação previsto no § 33a, n.º 2, da EStG. O mesmo é válido para as despesas suplementares resultantes da frequência de uma escola estrangeira.

- 3 No que se refere à dedução de propinas como despesas especiais («Sonderausgaben»), o § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG dispõe o seguinte:

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

1. [...]

9. 30% do montante pago pelo contribuinte, para que um filho, em relação ao qual beneficia de um abatimento por filho a cargo ou recebe abono de família, frequente uma escola equiparada [«Ersatzschule»] (escola privada

equiparada a uma escola pública, a seguir «escola equiparada»]), aprovada pelo Estado ou autorizada pela legislação dos *Länder*, em conformidade com o artigo 7.º, n.º 4, da Lei Fundamental, ou uma escola complementar de formação geral reconhecida pela legislação dos *Länder*, com exceção das despesas de alojamento, de assistência e de alimentação.»

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

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

A fase pré-contenciosa

- 5 Por considerar que, tendo excluído sem excepção a possibilidade de deduzir como despesas especiais, ao abrigo do § 10, n.º 1, ponto 9, da *ESTG*, as propinas relativas à frequência de uma escola situada noutro Estado-Membro, a República Federal da Alemanha não tinha cumprido as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 18.º CE, 39.º CE, 43.º CE e 49.º CE, a Comissão deu início ao procedimento por incumprimento previsto no artigo 226.º, primeiro parágrafo, CE. Em conformidade com esta disposição e após ter convidado a República Federal da Alemanha, em 19 de Julho de 2002, a apresentar as suas observações, a Comissão emitiu um parecer fundamentado em 7 de Janeiro de 2004, convidando este Estado-Membro a tomar as medidas necessárias para dar cumprimento às referidas obrigações num prazo de dois meses a contar da recepção do mesmo parecer.

- 6 Não tendo ficado satisfeita com a resposta dada pelas autoridades alemãs ao referido parecer fundamentado, a Comissão intentou a presente acção.

- 7 Entretanto, a questão da compatibilidade, com o direito comunitário, de um regime como o resultante do § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG foi objecto de um pedido de decisão prejudicial (acórdão, hoje proferido, Schwarz e Gootjes-Schwarz, C-76/05, ainda não publicado na Colectânea).

Quanto à acção

- 8 Na sua petição, a Comissão sustenta que o regime previsto no § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG, que limita a dedutibilidade das propinas às propinas relativas à frequência de certas escolas alemãs, conduz a um tratamento fiscal mais favorável dos contribuintes em causa, uma vez que conduz a uma diminuição dos rendimentos tributáveis e, portanto, a uma redução da carga fiscal que recai sobre estes últimos. As propinas que conferem direito ao abatimento fiscal são as pagas às escolas equiparadas, destinadas a substituir um estabelecimento público existente ou previsto no *Land* em questão, que são aprovadas pelo Estado ou autorizadas pela legislação desse *Land*, e às escolas complementares, que são estabelecimentos alemães diferentes das escolas equiparadas e que devem ser reconhecidas pela legislação dos *Länder* enquanto escolas complementares de formação geral.

- 9 A Comissão baseia a sua acção na alegação de que a limitação da dedutibilidade das propinas às propinas relativas à frequência de certas escolas alemãs não é compatível com o direito comunitário. Tal limitação é contrária, por um lado, ao direito de livre circulação dos trabalhadores e à liberdade de estabelecimento (primeira parte da primeira acusação), e, por outro, ao direito geral de livre circulação dos cidadãos alemães e dos outros cidadãos da União (segunda parte da primeira acusação). Além

disso, constitui um entrave ao direito à livre prestação de serviços das escolas privadas situadas noutro Estado-Membro e do dos pais interessados que residem na Alemanha (segunda acusação). Por último, restringe de modo injustificado a liberdade de estabelecimento das escolas privadas situadas noutro Estado-Membro (terceira acusação).

- 10 Na sua contestação, a República Federal da Alemanha alega que o regime resultante do § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG é compatível com o direito comunitário. Este regime, que só é aplicável às escolas privadas que satisfaçam certas condições previstas na Lei Fundamental e na legislação do *Land* em causa e que, por esta razão, foram aprovadas, autorizadas ou reconhecidas, não viola o direito à livre prestação de serviços das escolas privadas situadas noutro Estado-Membro nem o direito à livre prestação de serviços dos pais. O referido regime não viola de forma alguma o direito à livre circulação dos trabalhadores, tal como não viola a liberdade de estabelecimento ou o direito geral de livre circulação dos pais. Também não viola a liberdade de estabelecimento das escolas privadas situadas noutro Estado-Membro.
- 11 Na réplica, a Comissão mantém na íntegra os pedidos que formulou na sua petição.
- 12 Observa que a contestação da República Federal da Alemanha versa quase exclusivamente sobre a violação eventual do princípio da livre prestação de serviços. No que se refere à livre circulação dos trabalhadores, à liberdade de estabelecimento ou ao direito geral de livre circulação dos pais em causa e à liberdade de estabelecimento das escolas privadas situadas noutro Estado-Membro, a Comissão assinala que a eventualidade de infracção às disposições correspondentes do Tratado CE é contestada sem que seja apresentada qualquer justificação. Após ter alegado que a livre prestação de serviços constitui, em conformidade com o artigo 50.º CE, uma liberdade subsidiária em relação às outras liberdades fundamentais, a Comissão

afirma que a referida argumentação não é conclusiva e remete para os pontos da sua petição nos quais invoca de forma circunstanciada a violação dos outros direitos de livre circulação.

- 13 Quanto à livre prestação de serviços, a Comissão precisa que, na sua petição, admitiu que o valor das propinas recebidas pelas escolas privadas aprovadas, reconhecidas ou autorizadas na Alemanha, pode ser muito baixo para que os serviços prestados por essas escolas possam ser considerados remunerados. No entanto, invocou a possibilidade de um organismo privado suportar a totalidade das despesas não cobertas pelas propinas.
- 14 Neste contexto, indica que, num acórdão de 12 de Agosto de 1999 (BSTBl. 2000 II, p. 65), o Bundesfinanzhof decidiu que os auxílios concedidos pelos pais a uma associação de apoio a uma escola privada constituem a remuneração de uma prestação e não uma contribuição dedutível a título de doação. Este é o caso quando, em razão do reduzido valor das propinas, a escola só possa continuar a funcionar com os auxílios concedidos por uma associação de apoio. Nestes casos, é impossível estabelecer uma distinção entre as propinas pagas ao gestor da escola e as doações que revertem para essa associação.
- 15 A Comissão conclui desse acórdão que se uma associação dessa natureza financia uma escola privada alemã, a apreciação do carácter oneroso das prestações fornecidas por essa escola deve ter em conta, para além das propinas propriamente ditas, as contribuições pagas à referida associação. O ensino ministrado nessa escola privada é efectivamente susceptível de constituir um serviço prestado em contrapartida de uma remuneração, devido ao valor da soma das propinas com os auxílios pagos à associação de apoio, auxílios estes que podem ser consideráveis dado que a obrigação de evitar uma selecção dos alunos segundo a sua situação económica não lhes é aplicável.

- 16 A Comissão sustenta em seguida que os argumentos apresentados pela República Federal da Alemanha para tentar justificar a regulamentação em causa não são conclusivos. Considera, nomeadamente, que as escolas privadas situadas noutro Estado-Membro e as escolas alemãs não são assim tão diferentes que as propinas por elas cobradas devam, por regra, receber um tratamento fiscal diferente.
- 17 Na sua tréplica, o Governo alemão mantém a posição que defendeu na sua contestação. Em sua opinião, o cerne do litígio é à livre prestação de serviços. A República Federal da Alemanha não pode ser obrigada a apoiar financeiramente escolas privadas situadas fora do seu território, dado que um Estado-Membro só está habilitado a conceder apoios públicos no seu próprio domínio de responsabilidades. As escolas privadas situadas noutro Estado-Membro não são objecto de discriminação quando um Estado não alarga um apoio público à escala europeia.
- 18 Há que precisar que, nos seus articulados e, posteriormente, na audiência, o Governo alemão mencionou a existência de especificidades próprias às propinas pagas às escolas alemãs e às escolas que acolhem filhos de funcionários e de agentes das Comunidades Europeias (a seguir «escolas europeias») situadas noutro Estado-Membro, às quais o § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG seria igualmente aplicável.
- 19 Assim, num acórdão de 14 de Dezembro de 2004 (XI R 32/03), o Bundesfinanzhof admitiu que as propinas pagas a uma escola alemã situada noutro Estado-Membro e reconhecida pela Conferência Permanente dos Ministros da Educação e da Cultura dos *Länder* são dedutíveis como despesas especiais ao abrigo do § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG. De igual modo, resulta do acórdão do Bundesfinanzhof de 5 de Abril de 2006 (XI R 1/04) que as escolas europeias situadas noutro Estado-Membro têm um estatuto equivalente ao de uma escola aprovada pelo Estado alemão, pelo que os

contribuintes que tenham pago propinas a estas escolas podem beneficiar do abatimento previsto nessa mesma disposição da EStG, por excepção à regra de que as propinas pagas a escolas privadas situadas noutros Estados-Membros não devem ser consideradas despesas especiais que conferem direito a esse abatimento.

20 Por conseguinte, não é exacto sustentar, como faz a Comissão, que as propinas relativas à frequência de todas as escolas situadas noutro Estado-Membro estão excluídas do benefício da dedutibilidade das despesas especiais previsto no § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG.

21 A Comissão dá como assentes as excepções que resultam da jurisprudência do Bundesfinanzhof e que foram invocadas pelo Governo alemão. Em sua opinião, esta jurisprudência permite suprimir o prejuízo sofrido pelas escolas alemãs e europeias pelo facto de estarem situadas fora do território alemão, mas a discriminação de que são objecto as escolas privadas situadas noutro Estado-Membro subsiste.

Observações preliminares acerca do artigo 18.º CE e do direito geral de livre circulação dos cidadãos da União

Argumentos das partes

22 Segundo a Comissão, o regime resultante do § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG viola os direitos dos pais interessados, em matéria de livre circulação, nomeadamente o direito geral de livre circulação dos cidadãos da União.

- 23 Antes de mais, esse regime é susceptível de lesar o direito dos pais originários de outros Estados-Membros a instalarem-se a título privado na Alemanha. O tratamento fiscal desfavorável de que podem ser objecto se desejarem que os seus filhos continuem a frequentar escolas situadas no seu Estado de origem pode efectivamente dissuadi-los de se instalarem na Alemanha. A sua instalação neste Estado-Membro é, em todo o caso, dificultada.
- 24 Em seguida, também podem sofrer esse tratamento desvantajoso, na medida em que continuem a ser tributados na Alemanha pela totalidade dos seus rendimentos, apesar de se terem instalado noutro Estado-Membro, os cidadãos alemães que tenham decidido pôr os seus filhos numa escola privada local, numa escola alemã ou ainda numa escola europeia situadas nesse outro Estado.
- 25 Por fim, os cidadãos alemães que residem na Alemanha e cujos filhos frequentam escolas privadas situadas noutros Estados-Membros podem igualmente invocar o direito geral de livre circulação. Com efeito, a Comissão considera que esses pais exerceram esse direito por intermédio dos seus filhos e que nada se opõe a que estes últimos permaneçam regularmente noutro Estado-Membro com o único objectivo de aí seguirem a escolaridade geral.
- 26 Ainda segundo a Comissão, resulta das disposições conjugadas dos artigos 12.º, n.º 1, CE e 18.º, n.º 1, CE que, pelo facto de terem exercido, pelo menos indirectamente, por intermédio dos seus filhos, o seu direito de livre circulação, os cidadãos alemães em questão podem invocar o seu direito de beneficiar de um tratamento idêntico ao que é reservado aos outros cidadãos nacionais.
- 27 No seu entendimento, as referidas infracções ao artigo 18.º CE não são justificadas.

- 28 A este respeito, a Comissão sustenta que o § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG não estabelece nenhum critério objectivo que permita determinar os casos em que as propinas pagas às escolas alemãs e às situadas noutro Estado-Membro são dedutíveis em sede de imposto sobre o rendimento. Esta disposição subordina a dedutibilidade ao simples facto de a escola privada em causa ter sido aprovada ou reconhecida na Alemanha. A condição que determina a dedutibilidade é o facto de a escola privada em causa estar situada na Alemanha. Qualquer escola situada noutro Estado-Membro está automaticamente excluída do benefício da dedução fiscal, seja qual for o valor das propinas por ela cobradas, isto é, mesmo que o seu modo de funcionamento seja, em grande medida, idêntico ao de uma escola privada reconhecida ou aprovada na Alemanha.
- 29 No entender da Comissão, não há razão objectiva para subordinar a concessão de um benefício fiscal à frequência de uma escola privada situada no território da República Federal da Alemanha, porque, em conformidade com o direito comunitário, este Estado-Membro continua a ser livre de limitar a dedutibilidade das propinas a determinados tipos de estabelecimentos ou a um determinado montante. Para tanto, a dedução deve simplesmente ser concedida em função de critérios objectivos e não deve depender da localização da escola.
- 30 A Comissão conclui do exposto que o § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG viola o direito geral de livre circulação conferido aos cidadãos alemães e aos outros cidadãos da União pelo artigo 18.º CE.
- 31 O Governo alemão contesta o argumento de que o § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG viola o direito geral de livre circulação dos pais em causa. Se o âmbito de aplicação desse direito for afectado, esta violação é, em todo o caso, justificada à luz das diferenças objectivas que existem entre as escolas privadas alemãs a que se refere essa disposição da EStG e as escolas privadas situadas noutro Estado-Membro.

Apreciação do Tribunal de Justiça

- 32 No que se refere à questão da aplicabilidade do artigo 18.º CE à regulamentação nacional em causa, há que recordar que, segundo uma jurisprudência bem assente, o artigo 18.º CE, que enuncia de modo genérico o direito de qualquer cidadão da União circular e permanecer livremente no território dos Estados-Membros, encontra expressão específica nas disposições que asseguram a livre prestação de serviços (acórdãos de 6 de Fevereiro de 2003, *Stylianakis*, C-92/01, Colect., p. I-1291, n.º 18, e de 11 de Janeiro de 2007, *ITC*, C-208/05, ainda não publicado na *Colectânea*, n.º 64).
- 33 Por conseguinte, se a regulamentação nacional em causa for abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 49.º CE, não será necessário que o Tribunal de Justiça se pronuncie sobre a interpretação do artigo 18.º CE (v. acórdãos, já referidos, *Stylianakis*, n.º 20, e *ITC*, n.º 65).
- 34 O artigo 18.º, n.º 1, CE só será, portanto, examinado na medida em que a regulamentação em causa não seja abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 49.º CE.
- 35 De igual modo, o artigo 18.º CE, que enuncia de modo geral o direito de qualquer cidadão da União Europeia circular e permanecer livremente no território dos Estados-Membros, encontra expressão específica nos artigos 43.º CE, no que respeita à liberdade de estabelecimento, e 39.º CE, no que diz respeito à livre circulação de trabalhadores (acórdãos de 26 de Outubro de 2006, *Comissão/Portugal*, C-345/05, Colect., p. I-10633, n.º 13, e de 18 de Janeiro de 2007, *Comissão/Suécia*, C-104/06, ainda não publicado na *Colectânea*, n.º 15).
- 36 Consequentemente, se a regulamentação nacional em causa for abrangida pelo âmbito de aplicação dos artigos 39.º CE ou 43.º CE, não será necessário que o Tribunal de Justiça se pronuncie sobre a interpretação do artigo 18.º CE.

- 37 Por conseguinte, há que examinar, em primeiro lugar, se o artigo 49.º CE, disposição sobre a qual as partes apresentaram o essencial das suas observações, se opõe à regulamentação nacional que resulta do § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG (segunda acusação), e, em segundo lugar, se os artigos 39.º CE e/ou 43.º CE se opõem a essa regulamentação (primeira parte da primeira acusação e terceira acusação).

Quanto à segunda acusação, relativa ao entrave à livre prestação de serviços

Argumentos das partes

- 38 Segundo a Comissão, o regime que resulta do § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG viola quer a liberdade de prestação de serviços dos contribuintes residentes na Alemanha, que pretendem que os seus filhos frequentem uma escola privada situada noutro Estado-Membro, quer a liberdade de prestação de serviços das escolas privadas situadas noutro Estado-Membro, que pretendem propor os seus serviços aos contribuintes residentes na Alemanha.
- 39 Em primeiro lugar, o regime controvertido coloca entraves à livre prestação de serviços dita «passiva» (utilização de serviços), que é reconhecida pela jurisprudência desde há muito tempo. A situação que se tem em vista é aquela em que os destinatários do serviço, a saber, os filhos de contribuintes que residem na Alemanha, se deslocam até ao prestador de serviços, no caso em apreço, uma escola privada situada noutro Estado-Membro.
- 40 O direito à livre prestação de serviços dita «activa», que assiste às escolas privadas situadas noutros Estados-Membros, é igualmente afectado. Por força da existência do regime de dedução litigioso, os contribuintes que têm os seus filhos numa escola privada situada noutro Estado-Membro são prejudicados relativamente àqueles que

optam por uma escola privada alemã. Os estabelecimentos privados situados noutró Estado-Membro têm, por isso, mais dificuldades em propor eficazmente os seus serviços a clientes alemães. As prestações transfronteiriças de ensino e de educação são, portanto, desfavorecidas em relação às prestações puramente nacionais.

- 41 Segundo a Comissão, a educação e a formação dos jovens podem constituir prestações de serviços, como é confirmado pela jurisprudência do Tribunal de Justiça.
- 42 Resulta dos acórdãos de 27 de Setembro de 1988, Humbel e Edel (263/86, Colect., p. 5365, n.º 18), e de 7 de Dezembro de 1993, Wirth (C-109/92, Colect., p. I-6447, n.º 17), que a característica essencial de uma prestação de serviços remunerada consiste no pagamento, pelo aluno ou por um terceiro, de propinas que cubram uma parte significativa do custo do ensino. Sendo este o caso, a oferta de serviços de ensino constitui uma actividade comercial.
- 43 Ao invés, segundo a referida instituição, não pode ser qualificado como prestação de serviços remunerada um ensino público que se inscreva no quadro da missão social e política do Estado e cujo custo seja, na sua maior parte, suportado por este último. O facto de o aluno participar eventualmente nas despesas mediante o pagamento de propinas não é suficiente para implicar essa qualificação.
- 44 A Comissão considera que a apreciação do carácter oneroso dos serviços prestados não pode ser exclusivamente baseada no exame das escolas privadas favorecidas pela legislação alemã e que deve igualmente ter-se em consideração a situação das escolas privadas situadas noutró Estado-Membro e que estão excluídas do benefício previsto no § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG.

- 45 Nos outros Estados-Membros, a organização das escolas privadas difere, por vezes sensivelmente, do modelo alemão. Existem assim escolas privadas que provêem às suas necessidades sem o auxílio do Estado ou que são geridas como empresas comerciais. Esses estabelecimentos prestam incontestavelmente serviços remunerados. Segundo a Comissão, na medida em que exclui, com carácter geral, as escolas situadas noutro Estado-Membro do benefício fiscal que prevê, o regime que resulta do § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG é susceptível de colocar entraves à oferta transfronteiriça de serviços por parte dessas escolas com fins comerciais situadas noutro Estado-Membro.
- 46 Do ponto de vista da Comissão, é despiendo saber se uma escola privada situada noutro Estado-Membro satisfaz ou não as exigências impostas pela regulamentação alemã. Uma vez que nenhuma dessas escolas privadas pode preencher as condições estabelecidas no § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG, a Comissão considera que não é útil efectuar uma distinção entre os estabelecimentos privados situados noutro Estado-Membro, consoante sejam ou não comparáveis, em teoria, às escolas privadas alemãs, para determinar se os mesmos são ou não vítimas de uma discriminação.
- 47 Entre as escolas prejudicadas pelo regime controvertido, figuram, em todo o caso, os estabelecimentos cujo financiamento assenta exclusivamente em propinas e actividades económicas acessórias e que, por conseguinte, fornecem incontestavelmente prestações remuneradas. A discriminação de que são objecto constitui uma violação da liberdade de prestação de serviços.
- 48 A Comissão alega que a infracção ao direito à livre prestação de serviços não é justificada, remetendo, quanto a este aspecto, para os argumentos que apresentou a respeito da liberdade de circulação em geral. Acrescenta que o incumprimento das obrigações que resultam do artigo 49.º CE é tanto mais grave quanto a divulgação das línguas e a promoção da mobilidade dos estudantes são expressamente referidos entre os objectivos da Comunidade Europeia no artigo 149.º, n.º 2, primeiro e segundo travessões, CE.

- 49 A título principal, o Governo alemão alega que, no caso em apreço, não existe nenhum entrave à livre prestação de serviços, uma vez que as condições dessa livre prestação de serviços não estão preenchidas. A título subsidiário, sustenta que o eventual entrave à livre prestação de serviços seria, em qualquer caso, justificado.
- 50 Segundo o referido governo, em primeiro lugar, as condições da livre prestação de serviços não estão preenchidas porque as escolas que satisfazem as exigências previstas no § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG não prestam serviços na acepção do Tratado.
- 51 A livre prestação de serviços pressupõe a existência de uma actividade económica, conforme resulta dos termos «mediante remuneração», utilizados no artigo 50.º CE. Ora, no acórdão Humbel e Edel, já referido, o Tribunal de Justiça decidiu que a característica essencial da remuneração, que reside no facto de esta constituir a contrapartida económica da prestação em causa, não está presente no caso do ensino ministrado no âmbito do sistema de educação nacional.
- 52 Segundo o Governo alemão, não é possível inferir apenas da sua natureza privada que uma escola exerce uma actividade económica e presta serviços na acepção dos artigos 49.º CE e 50.º CE. Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o facto de os pais pagarem propinas para contribuírem, em certa medida, para as despesas de funcionamento do sistema não é relevante para a qualificação da actividade exercida à luz do conceito de prestação de serviços (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Humbel e Edel, n.º 19, e Wirth, n.º 15).
- 53 Segundo o referido governo, tendo em conta os princípios enunciados na jurisprudência do Tribunal de Justiça, impõe-se concluir que as escolas alemãs a que se refere o § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG não prestam serviços na acepção dos

artigos 49.º CE e 50.º CE e que o ensino ministrado nas escolas situadas noutro Estado-Membro que são equivalentes às referidas escolas também não constitui uma prestação de serviços na acepção desses mesmos artigos.

- 54 Em segundo lugar, o Governo alemão alega que o eventual entrave à livre prestação de serviços estaria, em todo o caso, justificado sob vários aspectos.
- 55 Segundo o referido governo, a livre prestação de serviços não pode gerar uma obrigação de financiar estabelecimentos escolares que estejam integrados no sistema de educação de outro Estado-Membro. A política educativa faz parte das tarefas essenciais de cada Estado e a estruturação destas difere consideravelmente de um Estado-Membro para outro.
- 56 Na medida em que a República Federal da Alemanha não exerce nenhuma influência na organização das escolas privadas situadas noutro Estado-Membro, em particular nos programas escolares por elas adoptados, não pode estar obrigada a subvencionar o funcionamento dessas escolas renunciando a receitas fiscais a que tem direito.
- 57 O referido governo observa igualmente que o princípio da livre prestação de serviços não obriga a República Federal da Alemanha a alargar às propinas pagas a escolas privadas situadas noutro Estado-Membro o benefício fiscal concedido ao abrigo do § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG. A diferença de tratamento fiscal que resulta da inexistência dessa obrigação é justificada pelo facto de as escolas situadas noutro Estado-Membro, que prestam serviços na acepção dos artigos 49.º CE e 50.º CE, se distinguirem, de modo objectivo, das escolas alemãs cuja frequência confere direito ao benefício fiscal previsto no § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG.

- 58 Em primeiro lugar, estas últimas escolas não funcionam como sociedades comerciais, ao contrário das escolas privadas situadas noutro Estado-Membro que beneficiem da livre prestação de serviços. Estas escolas privadas situadas noutro Estado-Membro correspondem precisamente às escolas privadas alemãs relativamente às quais não é concedido o auxílio previsto no § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG. A decisão da República Federal da Alemanha de apenas auxiliar, com base nesta disposição, as escolas que, através da sua oferta de formação, dão cumprimento à missão de educação reservada ao Estado, estão integradas no sistema de educação nacional e, portanto, não operam num contexto comercial não pode ser contornada pelo recurso ao princípio da livre prestação de serviços.
- 59 Em segundo lugar, o Governo alemão considera que o regime que resulta do § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG constitui um auxílio de Estado destinado a compensar parte dos encargos suportados pelas escolas a que se refere esta disposição. A Lei Fundamental impõe ao Estado a obrigação de atribuir um auxílio financeiro às referidas escolas, de modo a compensar as exigências que lhes são impostas. Este auxílio assume, em grande parte, a forma de subvenções directas. As escolas em questão recebem, assim, cerca de 80% das quantias pagas a uma escola pública comparável. O § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG concretiza esta obrigação constitucional de assistência, permitindo ao Estado alemão auxiliar indirectamente as referidas escolas por meio de benefícios fiscais concedidos em razão do pagamento de propinas.
- 60 No caso das escolas privadas situadas noutro Estado-Membro, que prestam serviços na acepção dos artigos 49.º CE e 50.º CE, não existe um nexo entre as exigências impostas pelo Estado alemão e o apoio público correspondente. Não impondo o Estado alemão qualquer encargo a essas escolas, também não lhe incumbe qualquer obrigação de apoio financeiro relativamente às mesmas.
- 61 Em terceiro lugar, se a República Federal da Alemanha tivesse a obrigação de conceder o benefício fiscal previsto no § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG independentemente do valor das propinas exigidas, favoreceria escolas que, por força do valor elevado das suas propinas, seleccionam os alunos com base na

situação económica dos pais. Além disso, teria de fornecer a estas escolas um auxílio superior àquele de que beneficiam as escolas cuja frequência confere direito ao referido benefício fiscal, na medida em que as respectivas propinas são consideravelmente mais elevadas do que as exigidas por estas últimas escolas.

62 Em quarto lugar, a obrigação de conceder um benefício fiscal pelas propinas pagas a escolas privadas situadas noutro Estado-Membro conduziria a um aumento considerável do montante global do abatimento previsto no § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG.

63 Ora, no acórdão de 15 de Março de 2005, Bidar (C-209/03, Colect., p. I-2119, n.º 56), o Tribunal de Justiça decidiu que um Estado-Membro pode fazer com que a concessão de ajudas destinadas a cobrir as despesas de subsistência de estudantes provenientes de outros Estados-Membros não se torne um encargo exagerado que possa ter consequências no nível global da ajuda que pode ser concedida por esse Estado. O Governo alemão considera que é igualmente legítimo que um Estado-Membro subordine a concessão de um benefício fiscal a critérios que permitam evitar que esse benefício seja reduzido para um nível que fique aquém daquele que o Estado-Membro considera necessário.

64 Em quinto lugar, o benefício fiscal concedido em razão do pagamento de propinas a certas escolas privadas situadas na Alemanha é justificado pelo facto de estas escolas terem sido aprovadas, autorizadas ou reconhecidas. Ora, em princípio, não há autorização, aprovação ou reconhecimento correspondentes no caso das escolas privadas situadas noutro Estado-Membro (com excepção do caso específico das escolas alemãs e das escolas europeias situadas noutro Estado-Membro). O controlo exercido pelas autoridades escolares alemãs está, em princípio, limitado às escolas situadas no território alemão.

Apreciação do Tribunal de Justiça

- 65 No que diz respeito à aplicabilidade das disposições do Tratado relativas à livre prestação de serviços à regulamentação fiscal controvertida, há que recordar antes de mais que, embora o artigo 50.º, terceiro parágrafo, CE apenas faça referência à liberdade de prestação de serviços «activa», no âmbito da qual o prestador se desloca até ao destinatário dos serviços, resulta de uma jurisprudência bem assente que a liberdade de prestação de serviços compreende a liberdade de os destinatários dos serviços se deslocarem a outro Estado-Membro onde o prestador se encontra, para aí beneficiarem desses serviços (v. acórdão de 31 de Janeiro de 1984, *Luisi e Carbone*, 286/82 e 26/83, *Recueil*, p. 377, n.ºs 10 e 16). No presente caso, a aplicação da regulamentação nacional controvertida conduz o Estado-Membro em causa a recusar um abatimento fiscal, devido à frequência de uma escola privada situada noutro Estado-Membro. Por conseguinte, o princípio da livre prestação de serviços compreende a possibilidade de se recorrer a ofertas de formação de uma escola privada situada noutro Estado-Membro.
- 66 No entanto, importa examinar se essas ofertas de formação têm por objecto o fornecimento de serviços. Para este efeito, há que averiguar se o ensino ministrado numa escola privada situada noutro Estado-Membro constitui, em conformidade com o artigo 50.º, primeiro parágrafo, CE, uma «prestação» realizad[a] normalmente mediante remuneração».
- 67 Ora, já foi decidido que, na aceção dessa disposição, a característica essencial da remuneração reside no facto de esta constituir a contrapartida económica da prestação em causa (v. acórdãos *Humbel e Edel*, já referido, n.º 17; de 12 de Julho de 2001, *Smits e Peerbooms*, C-157/99, *Colect.*, p. I-5473, n.º 58; de 3 de Outubro de 2002, *Danner*, C-136/00, *Colect.*, p. I-8147, n.º 26; de 22 de Maio de 2003, *Freskot*, C-355/00, *Colect.*, p. I-5263, n.º 55; e de 26 de Junho de 2003, *Skandia e Ramstedt*, C-422/01, *Colect.*, p. I-6817, n.º 23).

- 68 Por conseguinte, o Tribunal de Justiça excluiu do conceito de «serviços», na acepção do artigo 50.º CE, o ensino ministrado em certos estabelecimentos que faziam parte de um sistema de ensino público e que eram inteira ou principalmente financiados por fundos públicos (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Humbel e Edel, n.ºs 17 e 18, e Wirth, n.ºs 15 e 16). O Tribunal de Justiça precisou assim que, ao estabelecer e ao manter tal sistema de ensino público financiado, em regra, pelo orçamento público e não pelos alunos ou pelos seus pais, o Estado não pretendia envolver-se em actividades remuneradas, mas cumpria a sua missão nos domínios social, cultural e educativo perante a sua população.
- 69 Ao invés, o Tribunal de Justiça decidiu que o ensino ministrado em estabelecimentos de ensino financiados essencialmente por fundos privados, nomeadamente pelos estudantes e os seus pais, constitui um serviço na acepção do artigo 50.º CE, pelo que o fim prosseguido por esses estabelecimentos consiste efectivamente em proporcionar um serviço mediante remuneração (acórdão Wirth, já referido, n.º 17).
- 70 Importa precisar, neste contexto, que não é necessário que esse financiamento privado seja assegurado principalmente pelos alunos ou os seus pais. Com efeito, segundo jurisprudência assente, o artigo 50.º CE não exige que o serviço seja pago pelos que dele beneficiam (v., nomeadamente, acórdãos de 26 de Abril de 1988, Bond van Adverteerders e o., 352/85, Colect., p. 2085, n.º 16; de 11 de Abril de 2000, Deliège, C-51/96 e C-191/97, Colect., p. I-2549, n.º 56; Smits e Peerbooms, já referido, n.º 57; e Skandia e Ramstedt, já referido, n.º 24).
- 71 É pacífico que, paralelamente às escolas que estão integradas num sistema de ensino público, no quadro do qual o Estado cumpre a sua missão nos domínios social, educativo e cultural, e cujo financiamento é assegurado essencialmente por fundos públicos, existem, em alguns Estados-Membros, escolas que não estão integradas num tal sistema de ensino público, que são financiadas essencialmente por fundos privados.

- 72 O ensino ministrado nessas escolas deve ser considerado um serviço prestado em contrapartida de uma remuneração.
- 73 Importa acrescentar que, para determinar se o artigo 49.º CE é aplicável à regulamentação nacional em causa, não é relevante saber se as escolas situadas no Estado-Membro do destinatário da prestação — no caso em apreço, a República Federal da Alemanha —, que foram aprovadas, autorizadas ou reconhecidas nesse Estado, na aceção da referida regulamentação, fornecem ou não serviços na aceção do artigo 50.º, primeiro parágrafo, CE. O que importa é que a escola privada situada noutro Estado-Membro possa ser considerada prestadora de serviços remunerados.
- 74 Com efeito, no acórdão de 16 de Maio de 2006, Watts (C-372/04, Colect., p. I-4325, n.º 90), que diz respeito à prestação de serviços médicos, os quais constituem prestações de serviços, o Tribunal de Justiça considerou que o artigo 49.º CE é aplicável à situação de uma paciente residente no Reino Unido, cujo estado de saúde exigia tratamentos hospitalares e que, tendo-se deslocado a outro Estado-Membro para aí receber os referidos tratamentos em contrapartida de uma remuneração, solicitou posteriormente o reembolso das despesas em causa junto do serviço nacional de saúde, apesar de o sistema nacional de saúde do Reino Unido fornecer, a título gratuito, prestações *in natura* idênticas.
- 75 No n.º 91 desse acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que, sem que fosse necessário determinar, no caso em apreço, se as prestações de tratamento hospitalar fornecidas no âmbito de um serviço nacional de saúde, como o que estava em causa no processo em que foi proferido esse acórdão, constituíam, em si mesmas, serviços na aceção das disposições do Tratado relativas à livre prestação de serviços, devia considerar-se que a situação em que uma pessoa cujo estado de saúde exige tratamentos hospitalares se desloca a outro Estado-Membro e neste recebe os tratamentos em causa mediante remuneração é abrangida pelo âmbito de aplicação das referidas disposições.

- 76 Resulta do exposto que o artigo 49.º CE é aplicável à regulamentação nacional em causa quando a escola privada na qual os contribuintes de um determinado Estado-Membro tenham os seus filhos esteja situada noutro Estado-Membro e possa ser considerada prestadora de serviços remunerados, isto é, seja financiada essencialmente por fundos privados.
- 77 Há que examinar se, nessas circunstâncias, a regulamentação fiscal em causa constitui, como a Comissão sustenta, um entrave à livre prestação de serviços.
- 78 Cumpre observar a este respeito que a referida regulamentação sujeita a concessão de um abatimento fiscal à condição de que as propinas sejam pagas a escolas privadas aprovadas pelo Estado alemão ou autorizadas ou reconhecidas pela legislação aplicável do respectivo *Land*, o que já pressupõe que essas escolas estejam situadas na Alemanha.
- 79 Essa regulamentação exclui com carácter geral a possibilidade de os contribuintes sujeitos ao imposto na Alemanha deduzirem dos seus rendimentos tributáveis uma parte das propinas relativas à frequência, pelos seus filhos, de uma escola privada situada fora do território alemão — com excepção das propinas pagas noutro Estado-Membro a escolas alemãs reconhecidas pela Conferência Permanente dos Ministros da Educação e da Cultura dos *Länder* ou a escolas europeias —, apesar de esta possibilidade existir no que se refere às propinas pagas a certas escolas privadas alemãs. A regulamentação em causa acarreta, pois, para esses contribuintes, encargos fiscais mais elevados quando tenham os seus filhos numa escola situada noutro Estado-Membro e não numa escola privada situada no território nacional.

- 80 A regulamentação que resulta do § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG tem por efeito dissuadir os contribuintes que residem na Alemanha de terem os seus filhos em escolas situadas noutro Estado-Membro. Além disso, coloca entraves à oferta de formação dos estabelecimentos de ensino privados situados noutros Estados-Membros e que é destinada aos filhos de contribuintes que residem na Alemanha.
- 81 Semelhante regulamentação constitui um obstáculo à livre prestação de serviços garantida pelo artigo 49.º CE. Com efeito, este artigo opõe-se à aplicação de qualquer legislação nacional que tenha como efeito tornar a prestação de serviços entre Estados-Membros mais difícil do que a prestação de serviços puramente interna a um Estado-Membro (v., nomeadamente, acórdãos de 28 de Abril de 1998, Safir, C-118/96, Colect., p. I-1897, n.º 23; Smits e Peerbooms, já referido, n.º 61; Danner, já referido, n.º 29; de 4 de Março de 2004, Comissão/França, C-334/02, Colect., p. I-2229, n.º 23; Watts, já referido, n.º 94; e de 19 de Abril de 2007, Stamatelaki, C-444/05, ainda não publicado na Colectânea, n.º 25).
- 82 Tendo sido demonstrada a existência de uma restrição à livre prestação de serviços, há que examinar se esta restrição pode ser objectivamente justificada.
- 83 O Governo alemão apresenta vários argumentos para justificar esta restrição.
- 84 Em primeiro lugar, segundo esse governo, o eventual entrave à livre prestação de serviços é justificado pelo facto de não poder decorrer do princípio da livre prestação de serviços uma obrigação de alargar às escolas que dependem de outro Estado-Membro o tratamento fiscal privilegiado concedido a certas escolas integradas no sistema de educação de um Estado-Membro (v. n.º 55 do presente acórdão).

- 85 Há que observar, a este respeito, que o § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG regula o tratamento fiscal das propinas. Segundo uma jurisprudência bem assente, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes devem, todavia, exercer essa competência com observância do direito comunitário (v., nomeadamente, acórdãos Danner, já referido, n.º 28; de 12 de Dezembro de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Colect., p. I-11673, n.º 36; e de 13 de Março de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, ainda não publicado na Colectânea, n.º 25).
- 86 De igual modo, embora seja pacífico que o direito comunitário não prejudica a competência dos Estados-Membros no que se refere, por um lado, ao conteúdo do ensino e à organização do sistema educativo, bem como à sua diversidade cultural e linguística (artigo 149.º, n.º 1, CE), e, por outro, ao conteúdo e à organização da formação profissional (artigo 150.º, n.º 1, CE), não deixa de ser verdade que, no exercício dessa competência, os Estados-Membros devem respeitar o direito comunitário, nomeadamente as disposições relativas à livre prestação de serviços (v., por analogia, acórdão Watts, já referido, n.ºs 92 e 147).
- 87 Além disso, no que toca ao argumento do Governo alemão segundo o qual um Estado-Membro não pode ser obrigado a subvencionar escolas integradas no sistema de educação de outro Estado-Membro, basta observar que o § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG não prevê a atribuição, pelo Estado alemão, de uma subvenção directa às escolas em causa, mas a concessão de um benefício fiscal aos pais pelas propinas que pagaram às referidas escolas.
- 88 Em segundo lugar, de acordo com o Governo alemão, a recusa de alargar o benefício fiscal previsto no § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG às propinas pagas a escolas privadas situadas noutra Estado-Membro é justificada pelo facto de as escolas alemãs, a que essa disposição se refere, e as escolas privadas situadas noutra Estado-Membro, que prestam serviços na acepção dos artigos 49.º CE e 50.º CE, não se encontrarem numa situação objectivamente comparável (v. n.º 57 do presente acórdão).

- 89 Assim, na sua opinião, as escolas visadas pelo § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG estão sujeitas à obrigação de evitar uma selecção dos alunos com base na situação económica dos pais, prevista no artigo 7.º, n.º 4, da Lei Fundamental, pelo que as respectivas propinas são fixadas a um nível que não permite cobrir as despesas destas escolas e existe uma obrigação correspondente, por parte do Estado alemão, de apoiar financeiramente as referidas escolas. Este nexo entre as exigências impostas pelo Estado e o apoio público correspondente não existe no caso das escolas privadas situadas noutro Estado-Membro, que prestam serviços na acepção dos artigos 49.º CE e 50.º CE (v. n.º 60 do presente acórdão). O alargamento do benefício fiscal às propinas pagas pela frequência de escolas que não satisfazem as prescrições do § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG é contrário à exigência, prevista no artigo 7.º, n.º 4, da Lei Fundamental, de evitar uma selecção dos alunos com base na situação económica dos pais (v. n.º 61 do presente acórdão).
- 90 Estes argumentos não procedem. Com efeito, deve assinalar-se que o § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG subordina a dedutibilidade de uma parte das propinas à aprovação, à autorização ou ao reconhecimento, na Alemanha, da escola privada em causa, sem fixar qualquer critério objectivo que permita determinar que tipo de propinas exigidas pelas escolas alemãs são dedutíveis.
- 91 Resulta do exposto que, pelo simples facto de não estar estabelecida na Alemanha, qualquer escola privada situada noutro Estado-Membro está automaticamente excluída do benefício fiscal em causa, independentemente da questão de saber se respeita ou não critérios como a cobrança de propinas num montante que não permite uma selecção dos alunos com base na situação económica dos pais.
- 92 Para justificar o entrave à liberdade de prestação de serviços que a regulamentação em causa constitui, o Governo alemão alega igualmente, remetendo para o acórdão Bidar, já referido, que é legítimo que um Estado-Membro subordine a concessão de um auxílio ou de um benefício fiscal a critérios destinados a evitar que esses auxílios ou benefícios sejam reduzidos para um nível que fique aquém daquele que o Estado-Membro considera necessário (v. n.ºs 62 e 63 do presente acórdão).

- 93 Segundo esse governo, os argumentos desenvolvidos no referido acórdão, que diz respeito à concessão de apoios destinados a cobrir as despesas de subsistência de estudantes e à livre circulação dos cidadãos da União, devem ser entendidos num contexto geral, no sentido de que, caso os fundos públicos sejam limitados, a extensão do benefício de um abatimento fiscal implica necessariamente uma diminuição do montante dos abatimentos individuais concedidos aos particulares, a fim de se alcançar uma operação fiscalmente neutra. O Governo alemão alega, a este respeito, que a aplicação extensiva do § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG ao pagamento de propinas a certas escolas situadas noutro Estado-Membro geraria encargos suplementares para o orçamento do Estado.
- 94 Esse argumento não pode, no entanto, ser acolhido, pelas razões que a seguir se referem.
- 95 Em primeiro lugar, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a prevenção de uma redução das receitas fiscais não consta das razões enunciadas no artigo 46.º CE, lido em conjugação com o artigo 55.º CE, e tão-pouco pode ser considerada uma razão imperativa de interesse geral.
- 96 Em segundo lugar, no que se refere ao argumento do Governo alemão de que qualquer Estado-Membro é livre de zelar por que a concessão de auxílios relativos às propinas não se torne um encargo exagerado que possa ter consequências no nível global do auxílio que venha a ser concedido por esse Estado, decorre das indicações fornecidas por esse governo que o encargo financeiro excessivo que representaria, em sua opinião, o alargamento do abatimento fiscal às propinas pagas a certas escolas situadas noutro Estado-Membro resultaria do facto de que os auxílios indirectamente concedidos a estas escolas seriam de um montante muito mais elevado do que os pagos aos estabelecimentos de ensino aprovados, autorizados ou reconhecidos na Alemanha, dado que essas escolas situadas noutro Estado-Membro têm de se financiar a si próprias através de propinas elevadas.

- 97 Mesmo que se admita que um raciocínio idêntico ao seguido no acórdão Bidar, já referido, seja aplicável a um benefício fiscal relativo a propinas, há que observar a este respeito que, como a Comissão defendeu, o objectivo visado pela recusa de conceder o abatimento fiscal em causa relativamente às propinas pagas a escolas situadas noutro Estado-Membro, objectivo que, em conformidade com a análise realizada no referido acórdão Bidar, consiste em assegurar a cobertura das despesas de funcionamento das escolas privadas sem que daí resulte um encargo exagerado para o Estado, pode ser alcançado com recurso a meios menos restritivos.
- 98 Com efeito, como a advogada-geral afirmou no n.º 62 das suas conclusões, para evitar uma sobrecarga financeira, um Estado-Membro pode limitar o montante dedutível a título das propinas a um montante determinado, correspondente ao abatimento fiscal concedido por esse Estado, tendo em conta certos valores que lhe são próprios, pela frequência de escolas situadas no seu território, o que constitui um meio menos restritivo do que a recusa de concessão do abatimento fiscal em causa.
- 99 Por fim, afigura-se, em todo o caso, ser desproporcionado excluir totalmente do abatimento fiscal previsto no § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG as propinas pagas pelos contribuintes sujeitos ao imposto sobre o rendimento na Alemanha a escolas situadas num Estado-Membro que não a República Federal da Alemanha. Com efeito, dessa forma, são excluídas do abatimento fiscal em causa as propinas pagas pelos referidos contribuintes a escolas situadas noutro Estado-Membro, independentemente da questão de saber se essas escolas preenchem critérios objectivos fixados com base em princípios próprios de cada Estado-Membro e que permitam determinar que tipo de propinas conferem direito ao referido abatimento fiscal.
- 100 Atentas as considerações que precedem, há que julgar procedente a segunda acusação invocada pela Comissão em apoio da sua acção e declarar que a República Federal da Alemanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 49.º CE, nas situações em que os contribuintes sujeitos ao imposto sobre o

rendimento na Alemanha têm os seus filhos numa escola privada situada noutro Estado-Membro e financiada essencialmente por fundos privados, ao excluir, com carácter geral, a possibilidade de se deduzir como despesas especiais, ao abrigo do § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG, as propinas relativas à frequência de uma escola dessa natureza.

Quanto à primeira parte da primeira acusação e à terceira acusação, relativas, respectivamente, ao entrave à livre circulação dos trabalhadores e à restrição da liberdade de estabelecimento

Argumentos das partes

- 101 Segundo a Comissão, o regime que resulta do § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG viola os direitos que decorrem para os contribuintes em causa da liberdade de circulação dos trabalhadores e da liberdade de estabelecimento (primeira parte da primeira acusação).
- 102 Por um lado, o referido regime é susceptível de colocar entraves ao direito de pais originários de outros Estados-Membros exercerem uma actividade assalariada na Alemanha (artigo 39.º CE) e de aí se estabelecerem na qualidade de trabalhadores independentes (artigo 43.º CE). O tratamento fiscal menos favorável de que podem ser objecto se pretenderem que os seus filhos continuem a frequentar uma escola situada no seu Estado de origem pode efectivamente dissuadi-los de se estabelecerem na Alemanha ou de aí exercerem uma actividade enquanto trabalhadores transfronteiriços. É, em qualquer caso, mais difícil para esses pais instalarem-se ou trabalharem na Alemanha.
- 103 Por outro lado, os nacionais alemães que continuam a ser tributados na Alemanha pela totalidade dos seus rendimentos, apesar de se terem instalado noutro Estado-Membro, seriam igualmente desfavorecidos se decidissem pôr os seus filhos numa escola privada local situada nesse outro Estado-Membro.

104 Essas infracções aos artigos 39.º CE e 43.º CE não são justificadas.

105 A Comissão sustenta, a este respeito, que o § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG não estabelece critérios objectivos que permitam determinar os casos em que as propinas pagas às escolas alemãs e às escolas situadas noutro Estado-Membro são dedutíveis. Esta disposição subordina a dedutibilidade das propinas ao simples facto de a escola privada em causa ter sido aprovada ou reconhecida na Alemanha. A condição que determina a dedutibilidade é, pois, o facto de a escola privada em causa estar situada na Alemanha. Qualquer escola situada noutro Estado-Membro está automaticamente excluída da dedução fiscal, seja qual for o valor das propinas por ela cobradas, isto é, mesmo que o seu modo de funcionamento seja, em grande medida, idêntico ao de uma escola privada reconhecida ou aprovada na Alemanha.

106 Não há razão objectiva para subordinar a concessão de um benefício fiscal à frequência de uma escola privada situada no território da República Federal da Alemanha, porque, em conformidade com o direito comunitário, este Estado-Membro continua a ser livre de limitar a dedutibilidade fiscal das propinas a determinados tipos de estabelecimentos ou a um determinado montante. Para tanto, esta dedução deve simplesmente ser concedida em função de critérios objectivos e não deve depender da localização da escola.

107 No mesmo sentido, a Comissão sustenta, no âmbito da sua terceira acusação, que o regime resultante do § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG restringe a liberdade de estabelecimento das escolas privadas situadas noutro Estado-Membro. Em sua opinião, esse regime constrange estas escolas a estabelecerem-se na Alemanha, criando pelo menos uma sucursal neste Estado-Membro. Com efeito, as referidas escolas só podem obter o estatuto de escola equiparada aprovada pelo Estado ou autorizada pela legislação do *Land* em causa, ou o de estabelecimento complementar de formação geral reconhecido pela legislação dos *Länder*, se

oferecerem os seus serviços a partir do território alemão. Para não serem lesadas, em termos de concorrência, em relação aos estabelecimentos privados alemães, essas escolas devem estar estabelecidas neste território.

- 108 Segundo a Comissão, esta restrição quanto à escolha do lugar de estabelecimento constitui uma diferença de tratamento contrária ao artigo 43.º CE, diferença esta que não é justificada.
- 109 Esta instituição conclui do exposto que o § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG constitui um entrave à livre circulação dos trabalhadores prevista no artigo 39.º CE e à liberdade de estabelecimento prevista no artigo 43.º CE.
- 110 Pelo seu lado, o Governo alemão contesta o facto de o § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG violar o direito à livre circulação dos trabalhadores e à liberdade de estabelecimento. Se o âmbito de aplicação destas liberdades fosse afectado, esta violação seria, em todo o caso, objectivamente justificada à luz das diferenças objectivas que existem entre as escolas privadas alemãs, às quais esta disposição da EStG se refere, e as escolas privadas situadas noutra Estado-Membro, diferenças estas que já foram acima expostas.
- 111 Este governo também contesta a existência de uma violação da liberdade de estabelecimento das escolas situadas noutra Estado-Membro. Não entende em que medida é que esta liberdade é afectada pelo regime de dedução litigioso. Se, no entanto, se devesse admitir a existência de uma violação da referida liberdade, a mesma seria, em todo o caso, objectivamente justificada à luz das diferenças, acima referidas, entre as escolas privadas alemãs a que se refere o § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG, e as escolas privadas situadas noutra Estado-Membro.

Apreciação do Tribunal de Justiça

- 112 Cumpra examinar se os artigos 39.º CE e 43.º CE se opõem à regulamentação que resulta do § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG.
- 113 Através da primeira parte da sua primeira acusação, a Comissão sustenta que uma regulamentação dessa natureza, que prejudica fiscalmente os contribuintes em questão, afecta tanto os trabalhadores assalariados de outros Estados-Membros ou os contribuintes que exercem uma actividade por conta própria, que se instalaram na Alemanha por motivos de ordem pessoal e desejam que os seus filhos continuem a frequentar a escola no seu Estado de origem, como os contribuintes alemães que, pelo facto de terem transferido o seu domicílio para outro Estado-Membro, aí inscreveram os seus filhos numa escola privada. Essa regulamentação é, nesta medida, contrária aos artigos 39.º CE e 43.º CE.
- 114 A totalidade das disposições do Tratado relativas à livre circulação de pessoas visa facilitar aos nacionais comunitários o exercício de actividades profissionais de qualquer natureza em todo o território da Comunidade e opõem-se a medidas que possam desfavorecer esses nacionais quando desejem exercer uma actividade económica no território de outro Estado-Membro (v. acórdãos de 15 de Setembro de 2005, Comissão/Dinamarca, C-464/02, Colect., p. I-7929, n.º 34 e a jurisprudência aí referida; Comissão/Portugal, já referido, n.º 15; e Comissão/Suécia, já referido, n.º 17).
- 115 Disposições que impedem ou dissuadem um nacional de um Estado-Membro de abandonar o seu país de origem para exercer o seu direito de livre circulação constituem, assim, entraves a essa liberdade, mesmo que se apliquem independentemente da nacionalidade dos trabalhadores em causa (acórdãos, já referidos, Comissão/Dinamarca, n.º 35; Comissão/Portugal, n.º 16; e Comissão/Suécia, n.º 18).

- 116 No presente caso, como a advogada-geral afirmou no n.º 83 das suas conclusões, o § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG desfavorece em especial os trabalhadores assalariados e os trabalhadores por conta própria que transferiram o seu domicílio para a Alemanha ou que aí trabalham, cujos filhos continuam a frequentar uma escola paga situada noutro Estado-Membro. De acordo com o § 1, n.º 1, primeira frase, da EStG, os trabalhadores residentes no território alemão são tributados pela totalidade dos seus rendimentos. Em conformidade com o § 1, n.º 3, da EStG, os trabalhadores fronteiriços que exercem a sua actividade na Alemanha sem aí residir são, a seu pedido, igualmente tributados pela totalidade dos seus rendimentos. O § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG não permite a nenhum desses trabalhadores beneficiar do abatimento especial relativo a uma parte das propinas pagas, mas permitir-lho-ia se os seus filhos frequentassem uma escola situada na Alemanha.
- 117 Esta diferença de tratamento é susceptível de tornar mais difícil para os referidos trabalhadores o exercício dos direitos que lhes são conferidos pelos artigos 39.º CE ou 43.º CE.
- 118 O § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG é igualmente susceptível de colocar os nacionais alemães numa posição desvantajosa quando transferem o seu domicílio para outro Estado-Membro, onde os seus filhos frequentam uma escola paga.
- 119 É certo que, regra geral, esses nacionais alemães deixam de estar sujeitos ao imposto na Alemanha quando saem deste Estado-Membro, de modo que a regulamentação fiscal em causa não pode ser aplicada em seu detrimento. Todavia, nos termos do § 1, n.º 2, da EStG, esta regra não se aplica aos funcionários que trabalham noutro Estado-Membro e, nos termos do artigo 14.º do Protocolo de 8 de Abril de 1965 relativo aos privilégios e imunidades das Comunidades Europeias (JO 1967, 152, p. 13), também não se aplica aos funcionários das Comunidades Europeias. Se esses funcionários de nacionalidade alemã têm os seus filhos em escolas pagas situadas noutro Estado-Membro — com excepção, porém, das escolas alemãs e das escolas europeias —, o § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG não lhes permite deduzir dos seus rendimentos tributáveis uma parte das propinas pagas.

- 120 Pelas razões expostas nos n.ºs 85 a 99 do presente acórdão, tais desigualdades de tratamento não são justificadas pelos argumentos apresentados pelo Governo alemão para justificar um entrave a uma liberdade fundamental.
- 121 Por conseguinte, há que considerar fundada a primeira parte da primeira acusação invocada pela Comissão e declarar que, ao excluir, com carácter geral, as propinas pagas a escolas situadas noutro Estado-Membro do abatimento fiscal previsto no § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG, a República Federal da Alemanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 39.º CE e 43.º CE.
- 122 No que se refere à terceira acusação, relativa à violação da liberdade de estabelecimento das escolas privadas situadas noutros Estados-Membros, deve observar-se, como fez a advogada-geral no n.º 85 das suas conclusões, que a circunstância de o § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG fazer depender do lugar de estabelecimento da escola a possibilidade de se beneficiar de um abatimento fiscal pelo pagamento de propinas não afecta directamente a liberdade de estabelecimento das escolas privadas situadas noutros Estados-Membros. Esta circunstância, enquanto tal, não dificulta o estabelecimento dessas escolas na Alemanha.
- 123 A terceira acusação da Comissão deve, portanto, ser rejeitada.

Quanto à segunda parte da primeira acusação, relativa à violação do direito geral de livre circulação dos cidadãos da União

- 124 Resta examinar a regulamentação nacional em causa à luz do artigo 18.º, n.º 1, CE, no que se refere a todas as situações que não são abrangidas pelo âmbito de aplicação dos artigos 39.º CE, 43.º CE e 49.º CE.

- 125 Conforme resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, o estatuto de cidadão da União tende a ser o estatuto fundamental dos nacionais dos Estados-Membros, permitindo aos que, de entre esses nacionais, se encontrem na mesma situação obter, no domínio de aplicação *ratione materiae* do Tratado, independentemente da sua nacionalidade e sem prejuízo das exceções expressamente previstas a este respeito, o mesmo tratamento jurídico (v., nomeadamente, acórdãos de 20 de Setembro de 2001, Grzelczyk, C-184/99, Colect., p. I-6193, n.º 31; de 11 de Julho de 2002, D’Hoop, C-224/98, Colect., p. I-6191, n.º 28; de 2 de Outubro de 2003, Garcia Avello, C-148/02, Colect., p. I-11613, n.ºs 22 e 23; e de 29 de Abril de 2004, Pusa, C-224/02, Colect., p. I-5763, n.º 16).
- 126 Entre as situações que se inserem no domínio de aplicação do direito comunitário, figuram as relativas ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado, nomeadamente as que se enquadram no exercício da liberdade de circular e de permanecer no território dos Estados-Membros, como conferida pelo artigo 18.º CE (v., designadamente, acórdãos, já referidos, Grzelczyk, n.º 33; D’Hoop, n.º 29; Garcia Avello, n.º 24; e Pusa, n.º 17).
- 127 Na medida em que se deve conferir a um cidadão da União, em todos os Estados-Membros, o mesmo tratamento jurídico que é concedido aos nacionais desses Estados-Membros que se encontrem na mesma situação, seria incompatível com o direito à livre circulação aplicar a esse cidadão, no Estado-Membro de que é nacional, um tratamento menos favorável do que aquele de que beneficiaria se não tivesse feito uso dos direitos conferidos pelo Tratado em matéria de livre circulação (acórdãos D’Hoop, já referido, n.º 30, e Pusa, já referido, n.º 18).
- 128 Com efeito, esses direitos não poderiam produzir a plenitude dos seus efeitos se um nacional de um Estado-Membro pudesse ser dissuadido de os exercer em virtude dos obstáculos colocados por uma regulamentação nacional que o penaliza pelo simples facto de os ter exercido (v., neste sentido, acórdãos de 7 de Julho de 1992, Singh, C-370/90, Colect., p. I-4265, n.º 23; D’Hoop, já referido, n.º 31; e Pusa, já referido, n.º 19).

- 129 Ao deslocarem-se para outro Estado-Membro para aí estudarem, os filhos dos nacionais alemães em causa exercem o seu direito de circular livremente. Com efeito, resulta do acórdão de 19 de Outubro de 2004, Zhu e Chen (C-200/02, Colect., p. I-9925, n.º 20), que mesmo uma criança de tenra idade pode invocar os direitos de livre circulação e residência garantidos pelo direito comunitário.
- 130 A regulamentação nacional em causa estabelece uma desigualdade de tratamento entre os contribuintes sujeitos ao imposto sobre o rendimento na Alemanha, que têm os seus filhos numa escola situada neste Estado-Membro, e os que têm os seus filhos numa escola situada noutra Estado-Membro.
- 131 Na medida em que sujeita a concessão de um abatimento fiscal pelo pagamento de propinas à condição de estas propinas terem sido pagas a uma escola privada que preencha certos requisitos na Alemanha e em que leva a recusar o referido abatimento aos pais de crianças que frequentem uma escola situada noutra Estado-Membro, a regulamentação nacional em causa prejudica os filhos de determinados cidadãos nacionais pelo simples facto de terem exercido a sua liberdade de circulação, deslocando-se para outro Estado-Membro para aí estudarem.
- 132 Ora, segundo uma jurisprudência bem assente, uma legislação nacional que põe em situação de desvantagem determinados cidadãos nacionais pelo simples facto de terem exercido a sua liberdade de circular noutra Estado-Membro constitui uma restrição às liberdades reconhecidas pelo artigo 18.º, n.º 1, CE a qualquer cidadão da União (acórdãos de 18 de Julho de 2006, De Cuyper, C-406/04, Colect., p. I-6947, n.º 39, e de 26 de Outubro de 2006, Tas-Hagen e Tas, C-192/05, Colect., p. I-10451, n.º 31).
- 133 Essa restrição só pode ser justificada, à luz do direito comunitário, se se basear em considerações objectivas independentes da nacionalidade das pessoas em causa e se

for proporcionada ao objectivo legitimamente prosseguido pelo direito nacional (acórdãos, já referidos, D'Hoop, n.º 36; De Cuyper, n.º 40; e Tas-Hagen e Tas, n.º 33).

- 134 Deve observar-se que, para tentar justificar o entrave à livre prestação de serviços que a regulamentação em causa constitui, o Governo alemão apresentou os argumentos acima expostos nos n.ºs 55 a 64 do presente acórdão. Fez referência, nomeadamente, à análise realizada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Bidar, já referido, a respeito da interpretação do artigo 18.º CE.
- 135 No n.º 56 desse acórdão, o Tribunal de Justiça decidiu que qualquer Estado-Membro pode fazer com que a concessão de ajudas destinadas a cobrir as despesas de subsistência de estudantes provenientes de outros Estados-Membros não se torne um encargo exagerado que possa ter consequências no nível global da ajuda que venha a ser concedida por esse Estado.
- 136 Todavia, mesmo que se admita que um raciocínio idêntico é aplicável em relação a um benefício fiscal relativo a propinas, a verdade é que a regulamentação que resulta do § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG é, em todo o caso, desproporcionada em relação aos objectivos que prossegue, pelas mesmas razões que foram expostas no n.º 99 do presente acórdão, no âmbito do exame dessa regulamentação à luz do princípio da livre prestação de serviços.
- 137 Resulta das considerações que precedem que quando os filhos de contribuintes de um Estado-Membro frequentam uma escola situada noutro Estado-Membro e cujas prestações não estão cobertas pelo artigo 49.º CE, o § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG tem por efeito desfavorecer essas crianças de forma injustificada em relação àquelas que não fizeram uso do seu direito de livre circulação, indo frequentar uma escola situada noutro Estado-Membro, e lesa os direitos que são conferidos às referidas crianças pelo artigo 18.º, n.º 1, CE.

138 Nestas condições, a segunda parte da primeira acusação invocada pela Comissão deve igualmente ser considerada fundada.

139 Atentas todas as considerações que precedem, há que declarar que, ao excluir, com carácter geral, a possibilidade de deduzir como despesas especiais, ao abrigo do § 10, n.º 1, ponto 9, da EStG, as propinas relativas à frequência de uma escola privada situada noutro Estado-Membro, a República Federal da Alemanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 18.º CE, 39.º CE, 43.º CE e 49.º CE. Quanto ao restante, mais precisamente quanto à acusação relativa a uma alegada violação da liberdade de estabelecimento das escolas situadas noutro Estado-Membro, a acção deve ser julgada improcedente.

Quanto às despesas

140 Por força do disposto no artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a Comissão pedido a condenação da República Federal da Alemanha e tendo esta sido vencida quanto ao essencial dos seus fundamentos, há que condená-la nas despesas.

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

- 1) Ao excluir, com carácter geral, a possibilidade de deduzir como despesas especiais, ao abrigo do § 10, n.º 1, ponto 9, da Lei relativa ao imposto sobre**

o rendimento (Einkommensteuergesetz), na sua versão publicada em 19 de Outubro de 2002, as propinas relativas à frequência de uma escola privada situada noutro Estado-Membro, a República Federal da Alemanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 18.º CE, 39.º CE, 43.º CE e 49.º CE.

- 2) A acção é julgada improcedente quanto ao restante.**

- 3) A República Federal da Alemanha é condenada nas despesas.**

Assinaturas