

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

11. září 2007(*)

„Nesplnění povinnosti státem – články 18 ES, 39 ES, 43 ES a 49 ES – Právní předpisy v oblasti daní z příjmů – Školné – Omezení práva na odpočet ze základu daní na školné placené ve prospěch vnitrostátních soukromých institucí“

Ve věci C-318/05,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES podaná dne 17. srpna 2005,

Komise Evropských společenství, zastoupená K. Grossem a R. Lyalem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Spolkové republice Německo, zastoupené M. Lummou a U. Forsthoffem, jako zmocněnci,

žalované,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (zpravodaj) a K. Lenaerts, předsedové senátů, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič a J. Malenovský, soudci,

generální advokátka: C. Stix-Hackl,

vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 2. května 2006,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 21. září 2006,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Spolková republika Německo tím, že bez výjimky vyloučila platby školného za navštěvování školy v jiném členském státě z možnosti odpočtu ze základu daní jako zvláštních výdajů uvedených v § 10 odst. 1 bodu 9 zákona o dani z příjmů, ve znění zveřejněném dne 19. října 2002 (Einkommensteuergesetz, BGBl. 2002 I, s. 4210, dále jen „EStG“), nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 18 ES, 39 ES, 43 ES a 49 ES.

Dotčená vnitrostátní právní úprava

2 Podle německé právní úpravy jsou výdaje na školné za navštěvování soukromé školy

vyrovnávány prostřednictvím nezdanitelné části základu daně za opatrované dítě, jakož i prostřednictvím příspěvků na dítě. Pokud v souvislosti se vzdáváním vzniknou dodatečné výdaje za ubytování v internátu, zakládají tyto poplatky paušální nárok na snížení zdanitelných příjmů z důvodu vzdávání stanovené v § 33a odst. 2 EStG. Totéž platí pro dodatečné výdaje vyplývající z navštěvování zahraniční školy.

3 Co se týče odpůtu školného jako zvláštních výdajů („Sonderausgaben“), § 10 odst. 1 bod 9 EStG stanoví:

„Zvláštními výdaji [zakládajícími nárok na snížení zdanitelných příjmů] jsou následující výdaje, pokud nejde ani o provozní náklady, ani o výdaje na dosažení příjmů:

1. [...]

9. 30 % částky, kterou poplatník daně zaplatí za dítě, na které uplatňuje nezdanitelnou část základu daně nebo pobírá příspěvek na dítě, za navštěvování náhradní soukromé školy, která byla schválena státem nebo jí bylo vydáno povolení podle práva spolkové země, v souladu s § 7 odst. 4 základního zákona, jakož i doplňující soukromé školy poskytující obecné vzdělání, která je uznána podle práva spolkové země, s výjimkou částek zaplacených za ubytování, opatrování a stravování.“

4 § 7 odst. 4 Základního zákona Spolkové republiky Německo ze dne 23. května 1949 (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, dále jen „Základní zákon“), na nějž se odkazuje, stanoví:

„(4) Právo zřizovat soukromé školy je zaručeno. Soukromé školy jakožto náhrada za školy veřejné musí být schváleny státem a podléhají zákonům spolkových zemí. Schválení soukromé školy se udělí v případě, že soukromé školy svými vyučovacími cíli a vybavením, jakož i vdeckým vzdáváním svého učitelstva, nezaostávají za úrovní veřejných škol a jestliže se nepodporuje rozlišování mezi žáky podle majetkových poměrů rodičů. Schválení se odepře, jestliže učitelstvu není odpovídajícím způsobem zajištěno materiální a právní postavení.“

Postup před zahájením soudního řízení

5 Vzhledem k tomu, že Komise měla za to, že Spolková republika Německo tím, že bez výjimky vyloučila platby školného za navštěvování školy, která se nachází v jiném členském státě, z možnosti odpůtu ze základu daně jako zvláštních výdajů uvedených v § 10 odst. 1 bodu 9 EStG, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 18 ES, 39 ES, 43 ES a 49 ES, zahájila řízení o nesplnění povinnosti podle § 226 prvního pododstavce ES. V souladu s tímto ustanovením a poté, co Spolkovou republiku Německo dne 19. července 2002 vyzvala, aby jí předložila své vyjádření, vydala Komise dne 7. ledna 2004 odvodněné stanovisko a vyzvala uvedený členský stát k přijetí opatření nezbytných k tomu, aby tímto povinností vyhověl ve lhůtě dvou měsíců od jeho přijetí.

6 Vzhledem k tomu, že Komise nebyla spokojena s odpovědí německých orgánů na uvedené odvodněné stanovisko, rozhodla se podat projednávanou žalobu.

7 Mezitím byla otázka slučitelnosti takové právní úpravy, jako je právní úprava vyplývající z § 10 odst. 1 bodu 9 EStG, s právem Společenství předmětem žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce (rozsudek z dnešního dne, Schwarz a Gootjes-Schwarz, C-76/05, Sb. rozh. s. I-6849).

K žalobě

8 Ve své žalobě Komise tvrdí, že režim upravený v § 10 odst. 1 bod 9 EStG, který omezuje

odpořitelnost školného na školné za navštěvování určitých německých škol, vede ke zvýhodněnému daňovému zacházení s dotčenými poplatníky, jelikož způsobuje snížení zdanitelných příjmů, a tedy i snížení jejich daňové zátěže. Školným zakládajícím nárok na snížení zdanitelných příjmů je školné placené náhradním školám, jež jsou schváleny státem nebo jim bylo vydáno povolení podle právních předpisů dotčené spolkové země a které mají nahrazovat existující nebo předpokládanou veřejnoprávní instituci v této spolkové zemi, a školné placené doplňujícím školám, německým institucím rozdílným od náhradních škol, které musejí být uznány podle právních předpisů spolkové země jako doplňující školy poskytující obecné vzdělání.

9 Komise svou žalobu zakládá na tvrzení, podle kterého omezení odpořitelnosti školného na školné za navštěvování určitých německých škol není slušitelné s právem Společenství. Takové omezení je podle ní v rozporu jednak s právem na volný pohyb pracovníků a se svobodou usazování (první část prvního žalobního důvodu), a jednak s obecným právem na volný pohyb německých občanů a ostatních občanů Unie (druhá část prvního žalobního důvodu). Omezuje rovněž právo na volný pohyb služeb soukromých škol z jiného členského státu a dotčených rodičů s bydlištěm v Německu (druhý žalobní důvod). Konečně podle Komise neodvodněným způsobem omezuje svobodu usazování soukromých škol z jiného členského státu (třetí žalobní důvod).

10 Ve své žalobní odpovědi Spolková republika Německo uplatňuje, že režim vyplývající z § 10 odst. 1 bodu 9 EStG je slušitelný s právem Společenství. Tento režim, který je použitelný pouze ve vztahu k soukromým školám, které splňují určité podmínky uvedené v Základním zákoně a v právních předpisech dotčené spolkové země, a které jsou z tohoto důvodu schváleny, povoleny nebo uznány, nezasahuje ani do práva na volný pohyb služeb soukromých škol z jiného členského státu, ani do téhož práva rodičů. Tato právní úprava nijak neporušuje právo na volný pohyb pracovníků ani svobodu usazování nebo obecné právo volného pohybu rodičů. Nezasahuje ani do svobody usazování soukromých škol, které se nacházejí v jiném členském státě.

11 Ve své replice Komise v plném rozsahu opakuje návrhová žádání uvedená v žalobě.

12 Komise uvádí, že se žalobní odpověď Spolkové republiky Německo týká téměř výlučně případného porušení zásady volného pohybu služeb. Co se týče volného pohybu pracovníků, svobody usazování nebo obecného práva na volný pohyb dotčených rodičů, jakož i svobody usazování soukromých škol nacházejících se v jiném členském státě, je případné porušení odpovídajících ustanovení Smlouvy o ES zpochybněno, aniž by bylo podáno jakékoliv odvodnění. Komise poté, co uplatnila, že volný pohyb služeb představuje v souladu s článkem 50 ES svobodu, která je subsidiární ve vztahu k ostatním základním svobodám, se domnívá, že taková argumentace není přesvědčivá a odkazuje na body své žaloby, ve kterých se podrobným způsobem dovolává porušení ostatních práv na volný pohyb.

13 Co se týče volného pohybu služeb, Komise upřesňuje, že ve své žalobě připustila, že výše školného vybíraného soukromými školami, které byly schváleny, uznány nebo povoleny v Německu, může být příliš nízká na to, aby bylo možno mít za to, že služby poskytované těmito školami jsou úplatné. Poukázala však na možnost, že by soukromá instituce nesla veškeré náklady, které nejsou pokryty prostřednictvím školného.

14 V této souvislosti uvádí, že v rozsudku ze dne 12. srpna 1999 (BSTBl. 2000, II, s. 65), Bundesfinanzhof rozhodl, že podpora poskytovaná rodiči sdružení na podporu soukromé školy představuje úplatu za službu, a nikoliv případně odpořitelný jako dar. Tak je tomu v případě, že z důvodu nízkého školného může být škola provozována jen díky pomoci poskytované sdružením na její podporu. Je pak nemožné rozlišit mezi školným placeným provozovateli školy a dary, které přijímá uvedené sdružení.

15 Z toho Komise vyvozuje, že pokud takové sdružení podporuje německou soukromou školu, musí se při posouzení úplatné povahy plnění poskytovaných uvedenou školou zohlednit kromě vlastního školného i příspěvky placené uvedenému sdružení. Výuka poskytovaná uvedenou soukromou školou skutečně může představovat služby poskytované za úplatu z důvodu souhrnné částky školného a pomoci placené sdružení na podporu školy, přičemž tato pomoc může být značná, jelikož se na ně neuplatní zákaz rozlišování mezi žáky podle majetkových poměrů.

16 Dále Komise tvrdí, že argumenty uplatněné Spolkovou republikou Německo ve snaze odvodnit dotčenou právní úpravu nejsou přesvědivé. Zejména se domnívá, že soukromé školy, které se nacházejí v jiném členském státě, a německé školy nejsou natolik rozdílné, aby školné, které vybírají, mohlo být obecně předmětem rozdílného zacházení z daňového hlediska.

17 Ve své duplice německá vláda opakuje stanovisko vyjádřené ve své žalobní odpovědi. Jádro sporu podle ní představuje volný pohyb služeb. Spolková republika Německo nemůže být povinna finančně podporovat soukromé školy, které se nacházejí mimo její území, jelikož členský stát je oprávněn poskytovat veřejnou podporu pouze v oblasti jeho vlastní odpovědnosti. Soukromé školy z jiného členského státu nejsou předmětem diskriminace, pokud členský stát nerozšíří veřejnou podporu v celoevropském měřítku.

18 Je namístě upřesnit, že německá vláda ve svých písemnostech i při jednání zmínila zvláštnosti, které jsou vlastní systému školného placeného německým školám, jakož i školám, které přijímají děti úředníků a zaměstnanců Evropských společenství (dále jen „evropské školy“), které se nacházejí v jiném členském státě, na které se rovněž použije § 10 odst. 1 bod 9 EStG.

19 Bundesfinanzhof tak podle německé vlády v rozsudku ze dne 14. prosince 2004 (XI R 32/03) uznal, že školné placené německé škole, která se nachází v jiném členském státě a je uznaná stálou konferencí ministrů školství a kultury spolkových zemí, je rozpočitatelné jako zvláštní výdaje v souladu s § 10 odst. 1 bodem 9 EStG. Stejně tak vyplývá z rozsudku Bundesfinanzhof ze dne 5. dubna 2006 (XI R 1/04), že evropské školy v jiném členském státě mají postavení, které odpovídá postavení školy schválené německým státem, takže poplatníci, kteří zaplatili školné takovým školám, mohou využít zvýhodnění stanoveného tímž ustanovením EStG, což je výjimkou z pravidla, podle kterého školné zaplacené soukromým školám, které se nacházejí v jiných členských státech, nemůže být považováno za zvláštní výdaje zakládající nárok na takové zvýhodnění.

20 Je tedy nepřesné tvrdit, jak to činí Komise, že je školné za navštěvování jakékoliv školy v jiném členském státě vyloučeno z výhody odpotů jako zvláštních výdajů v souladu s § 10 odst. 1 bodem 9 EStG.

21 Komise bere na vřdomí výjimky vycházející z judikatury Bundesfinanzhof, které uvedla německá vláda. Tato judikatura podle ní umožňuje odstranit újmu, kterou utrpěly německé a evropské školy z důvodu skutečnosti, že se nacházejí mimo německé území, ale diskriminace, jejímž předmětem jsou soukromé školy z jiného členského státu, přetrvává.

Úvodní poznámky k článku 18 ES a k obecnému právu občanské Unie na volný pohyb

Argumentace účastníků řízení

22 Podle Komise porušuje právní úprava vyplývající z § 10 odst. 1 bodu 9 EStG práva dotčených rodičů v oblasti volného pohybu, zejména obecné právo občanské Unie na volný pohyb.

23 Především může podle Komise uvedený režim zasáhnout do práva rodičů pocházejících z

jiných členských států pěstovat se ze soukromých dŕodů do Německa. Nepříznivé daňové zacházení, kterému by se vystavili, pokud by si přáli, aby jejich děti byly i nadále vzdávány v jejich států dŕodu, by je totiž mohlo odradit od toho, aby se do Německa pěstovali. Jejich pěstování do tohoto členského státu se tím každopádně stává obtížnějším.

24 Dále mohou být tímto znevýhodněným zacházením zasaženi, pokud mají i nadále neomezenou daňovou povinnost v Německu, rovněž němečtí státní příslušníci, kteří se pěstovali do jiného členského státu a kteří se rozhodli nechat své děti vzdávat v místní soukromé škole, v německé škole nebo také v evropské škole, která se nachází v tomto druhém státě.

25 Konečně němečtí státní příslušníci s bydlištěm v Německu, kteří nechávají své děti vzdávat v soukromých školách, jež se nacházejí v jiných členských státech, se mohou rovněž dovolávat obecného práva na volný pohyb. Komise se totiž domnívá, že tyto rodiče využili tohoto práva prostřednictvím svých dětí, aniž by tomu bránila skutečnost, že tyto děti pravidelně pobývají v jiném členském státě pouze proto, aby tam absolvovaly obecné vzdělání.

26 Z článku 12 odst. 1 ES ve spojení s čl. 18 odst. 1 ES podle Komise vyplývá, že se němečtí občané, kteří využili svého práva volně se pohybovat, přinejmenším nepřímo prostřednictvím svých dětí, mohou dovolávat svého práva na totéž zacházení, jako je zacházení vyhrazené ostatním státním příslušníkům tohoto státu.

27 Uvedená porušení článku 18 ES nejsou odvodněná.

28 Komise v tomto ohledu tvrdí, že § 10 odst. 1 bod 9 EStG nestanoví objektivní kritérium, které by umožnilo určit případy, ve kterých je školné placené německým školám a školám, které se nacházejí v jiném členském státě, odpovídající ze zdanitelných příjmů. Uvedené ustanovení podmiňuje odpovídající skutečnosti, aby dotčená soukromá škola byla schválena nebo uznána v Německu. Rozhodující podmínkou pro odpovídající skutečnost je skutečnost, že se dotčená soukromá škola nachází v Německu. Každá škola v jiném členském státě je automaticky vyloučena z daňového zvýhodnění, ať už je výše jí požadovaného školného jakákoliv, tzn. i když jsou její provozní podmínky z většího tožné s podmínkami soukromé školy uznané nebo schválené v Německu.

29 Podle Komise neexistuje objektivní důvod pro to, aby bylo přiznání daňového zvýhodnění podmíněno navštěvováním soukromé školy, která se nachází na území Spolkové republiky Německo, když může uvedený členský stát i nadále v souladu s právem Společenství omezit odpovídající školného na určité druhy institucí nebo určitou částkou. K tomu je pouze třeba, aby tato odpovídající skutečnost byla přiznávána na základě objektivních kritérií a nezávisela na umístění školy.

30 Na tomto základě Komise dospívá k závěru, že § 10 odst. 1 bod 9 EStG zasahuje do obecného práva na volný pohyb, které pro německé občany a ostatní občany Unie vyplývá z článku 18 ES.

31 Německá vláda zpochybňuje argumentaci, podle které § 10 odst. 1 bod 9 EStG porušuje obecné právo na volný pohyb dotčených rodičů. Mělo by být skutečně dotčen rozsah působnosti tohoto práva, byl by tento zásah každopádně odvodněn vzhledem k objektivním rozdílům, které existují mezi německými soukromými školami uvedenými tímto ustanovením EStG a soukromými školami, které se nacházejí v jiném členském státě.

Závěry Soudního dvora

32 Co se týče otázky použitelnosti článku 18 ES na dotčenou vnitrostátní právní úpravu, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury článek 18 ES, který obecně stanoví právo každého občana Unie svobodně se pohybovat a pobývat na území členských států, nachází své zvláštní vyjádření v ustanoveních zajišťujících volný pohyb služeb (rozsudky ze dne 6. února 2003, Stylianakis, C-92/01, Recueil, s. I-1291, bod 18, a ze dne 11. ledna 2007, ITC, C-208/05, Sb. rozh. s. I-181, bod 64).

33 Pokud tedy dotčená vnitrostátní právní úprava spadá do působnosti článku 49 ES, nebude nutné, aby se Soudní dvůr vyjádřil k výkladu článku 18 ES (viz výše uvedené rozsudky Stylianakis, bod 20, a ITC, bod 65).

34 Je tedy namístě vyjádřit se k čl. 18 odst. 1 ES pouze pokud, pokud dotčená právní úprava nespadá do působnosti článku 49 ES.

35 Stejně tak článek 18 ES, který obecně stanoví právo volného pohybu a pobytu na území členských států pro každého občana Unie, nachází zvláštní vyjádření v článku 43 ES, pokud jde o svobodu usazování, a v článku 39 ES, pokud jde o volný pohyb pracovníků (rozsudky ze dne 26. října 2006, Komise v. Portugalsko, C-345/05, Sb. rozh. s. I-10633, bod 13, a ze dne 18. ledna 2007, Komise v. Švédsko, C-104/06, Sb. rozh. s. I-671, bod 15).

36 Pokud tudíž dotčená vnitrostátní právní úprava spadá do působnosti článku 39 ES nebo 43 ES, nebude nutné, aby se Soudní dvůr vyjádřil k výkladu článku 18 ES.

37 Je proto třeba prozkoumat zaprvé, zda článek 49 ES, tedy ustanovení, kterého se z podstatné části týkala vyjádření ústní řízení, brání vnitrostátní právní úpravě vyplývající z § 10 odst. 1 bodu 9 EStG (druhý žalobní důvod) a, zadruhé, zda články 39 ES nebo 43 ES brání takové právní úpravě (první část prvního žalobního důvodu a třetí žalobní důvod).

K druhému žalobnímu důvodu, vycházejícímu z překážky volnému pohybu služeb

Argumentace ústní řízení

38 Podle Komise režim vyplývající z § 10 odst. 1 bodu 9 EStG porušuje jak právo na volný pohyb služeb poplatníků s bydlištěm v Německu, kteří si přejí nechat vzdělávat své děti v soukromé škole, která se nachází v jiném členském státě, tak právo na volný pohyb služeb soukromých škol, které se nacházejí v jiném členském státě, které chtějí nabízet své služby poplatníkům s bydlištěm v Německu.

39 Zaprvé, sporná právní úprava podle Komise porušuje volný pohyb služeb zvaný „pasivní“ (využívání služeb), který je již dlouho uznán ustálenou judikaturou. Je tomu tak v situaci, ve které se příjemci služby, totiž děti poplatníků s bydlištěm v Německu, odeberou k poskytovateli, v projednávaném případě k soukromé škole, která se nachází v jiném členském státě.

40 Rovněž je podle Komise dotčeno právo na volný pohyb služeb zvaný „aktivní“, které využívají soukromé školy z jiných členských států. Z důvodu existence sporného režimu odpotují jsou poplatníci, kteří nechají své děti vzdělávat v soukromé škole v jiném členském státě, znevýhodněni ve vztahu k poplatníkům, kteří si zvolí německou soukromou školu. Pro soukromé instituce z jiného členského státu je proto obtížnější úspěšně nabízet své služby německým zákazníkům. Přeshraniční poskytování vyučování a výchovy je tedy znevýhodněno oproti místní vnitrostátnímu poskytování.

41 Podle Komise může výchova a vzdělávání mládeže představovat poskytování služeb, jak potvrzuje judikatura Soudního dvora.

42 Z rozsudku ze dne 27. září 1988, Humbel a Edel (263/86, Recueil, s. 5365, bod 18), jakož i ze dne 7. prosince 1993, Wirth (C-109/92, Recueil, s. I-6447, bod 17) vyplývá, že základním charakteristickým znakem služby poskytované za úplatu je platba, buď ze strany žáka, nebo třetí osoby, školného, které pokrývá značnou část nákladů na vyučování. Pokud by tomu tak bylo, představovala by nabídka služeb spočívajících ve vyučování činnost s cílem dosažení zisku.

43 Naopak jako poskytování služeb za úplatu nelze podle tohoto orgánu kvalifikovat veřejné vyučování v rámci sociálního a politického poslání státu, pokud je většina jeho nákladů hrazena státem. Skutečnost, že žák případně přispívá na náklady placením poplatků, není podle Komise dostatečná k tomu, aby vedla k takové kvalifikaci.

44 Komise se domnívá, že posouzení úplatné povahy poskytovaných služeb se nemůže výlučně zakládat na posouzení soukromých škol, které mají prospěch z německé právní úpravy, ale že je rovněž třeba vzít v úvahu situaci soukromých škol z jiného členského státu, které jsou vyloučeny ze zvýhodnění uvedeného v § 10 odst. 1 bodu 9 EStG.

45 V ostatních členských státech se podle Komise organizace soukromých škol od německého systému někdy citelně liší. Existují tak soukromé školy, které pokrývají své potřeby bez pomoci státu nebo jsou provozovány jako podniky s cílem dosažení zisku. Tyto instituce nesporně poskytují služby za úplatu. Podle Komise režim vyplývající z § 10 odst. 1 bodu 9 EStG v rozsahu, v jakém obecně vylučuje z danového zvýhodnění, které stanoví, školy z jiného členského státu, omezuje přeshraniční nabízení služeb uvedenými školami z jiného členského státu sledujícími cíl dosažení zisku.

46 Podle Komise je bez významu, zda soukromá škola z jiného členského státu splňuje, či nikoliv požadavky kladené německou právní úpravou. Jelikož žádná z těchto soukromých škol nemůže splnit podmínky stanovené § 10 odst. 1 bodem 9 EStG, má Komise za to, že nemá smysl rozlišovat mezi soukromými institucemi nacházejícími se v jiném členském státě podle toho, zda jsou, či nejsou teoreticky srovnatelné s německými soukromými školami, za účelem zjištění, zda jsou, či nejsou obětmi diskriminace.

47 Mezi školami znevýhodněnými sporným režimem jsou každopádně instituce, jejichž financování spočívá výlučně na školném a dalších hospodářských činnostech, a které tedy nesporně poskytují služby za úplatu. Diskriminace, jejímž jsou předmětem, představuje porušení svobody poskytování služeb.

48 Podle Komise není porušení práva na volný pohyb služeb odvozené. V tomto ohledu odkazuje na argumentaci, které se dovolávala v souvislosti se svobodou pohybu obecně. Dodává, že nesplnění povinností vyplývajících z článku 49 ES je o to vážnější, že širší jazyk členských států a podpora mobility studentů patří výslovně podle čl. 149 odst. 2 první a druhé odrážky ES mezi cíle Evropského společenství.

49 Německá vláda především uplatňuje, že v projednávané věci neexistuje překážka volnému pohybu služeb, neboť nejsou splněny podmínky pro uplatnění volného pohybu služeb. Podpírně tvrdí, že případná překážka volnému pohybu služeb je každopádně odvozená.

50 Zprv, podmínky pro uplatní volného pohybu služeb nejsou podle této vlády splny, nebo školy, které splují požadavky § 10 odst. 1 bodu 9 EStG, neposkytují služby ve smyslu Smlouvy.

51 Volný pohyb služeb p?edpokládá existenci hospodá?ské ?innosti, jak vyplývá z výrazu „za úplatu“ uvedeného v ?látku 50 ES. Ve výše uvedeném rozsudku Humbel a Edel totiž Soudní dv?r rozhodl, že základní charakteristický znak úplaty, který spo?ívá ve skute?nosti, že p?edstavuje hospodá?ské protipln?ní za dot?ený výkon, chybí v p?ípad? výuky poskytované v rámci národního vzd?lávacího systému.

52 Podle n?mecké vlády nelze pouze ze soukromé povahy školy vyvodit, že vykonává hospodá?skou ?innost a poskytuje služby ve smyslu ?lánek? 49 ES a 50 ES. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že skute?nost, že rodi?e platí školné, aby v ur?ité mí?e p?isp?li na provozní náklady systému, nemá dopad na kvalifikaci vykonávané ?innosti z hlediska pojmu „poskytování služeb“ (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Humbel a Edel, bod 19, a Wirth, bod 15).

53 Podle uvedené vlády je s ohledem na zásady vyjád?ené judikaturou Soudního dvora t?eba ur?it, že n?mecké školy uvedené v § 10 odst. 1 bodu 9 EStG neposkytují služby ve smyslu ?lánek? 49 ES a 50 ES a že vyu?ování poskytované školami z jiného ?lenského státu, které odpovídají prvním uvedeným školám, rovn?ž nep?edstavuje poskytování služeb ve smyslu týchž ?lánek?.

54 Zadruhé n?mecká vláda uplat?uje, že je p?ekážka volnému pohybu služeb každopádn? od?vodn?na z r?zných d?vod?.

55 Podle této vlády nem?že volný pohyb služeb zakládat povinnost financovat školské instituce, které spadají do vzd?lávacího systému jiného ?lenského státu. Vzd?lávací politika pat?í mezi základní úkoly každého státu a jejich uspo?ádání se v každém jednotlivém ?lenském stát? zna?n? liší.

56 Pokud Spolková republika N?mecko nemá žádný vliv na organizaci soukromých škol v jiném ?lenském stát?, zejména na školní osnovy, kterými se tyto školy ?ídí, nem?že být povinna podporovat provoz t?chto škol tím, že se vzdá svých p?íjm? z daní.

57 Uvedená vláda rovn?ž uplat?uje, že ze zásady volného pohybu služeb pro Spolkovou republiku N?mecko nevyplývá povinnost rozší?it da?ové zvýhodn?ní p?iznávané podle § 10 odst. 1 bodu 9 EStG na školné placené soukromým školám, které se nacházejí v jiném ?lenském stát?. Rozdílné da?ové zacházení, které vyplývá z neexistence uvedené povinnosti, je podle n?mecké vlády od?vodn?né, nebo? se školy z jiného ?lenského státu, které poskytují služby ve smyslu ?látku 49 ES a 50 ES, objektivn? odlišují od n?meckých škol, jejichž navšt?vování zakládá nárok na da?ové zvýhodn?ní podle § 10 odst. 1 bodu 9 EStG.

58 Zprv, posledn? uvedené školy nejsou provozovány jako podniky s cílem dosažení zisku na rozdíl od soukromých škol, které se nacházejí v jiném ?lenském stát? a na které se vztahuje volný pohyb služeb. Takové soukromé školy nacházející se v jiném ?lenském stát? p?esn? odpovídají n?meckým soukromým školám, které nejsou podporovány podle § 10 odst. 1 bodu 9 EStG. Rozhodnutí Spolkové republiky N?mecko podporovat podle uvedeného ustanovení jen takové školy, které se svou nabídkou vzd?lání podílejí na skute??ování poslání státu v oblasti vzd?lání, jsou sou?ástí vnitrostátního vzd?lávacího systému, a tedy nesledují cíl dosažení zisku, nem?že být obejito použitím zásady volného pohybu služeb.

59 Zadruhé, n?mecká vláda má za to, že režim vyplývající z § 10 odst. 1 bodu 9 EStG odpovídá státní podpo?e, která má ?áste?n? kompenzovat zát?ž, kterou nesou školy uvedené v

tomto ustanovení. Základní zákon stanoví státu povinnost finančně podporovat uvedené školy náhradou za požadavky, které jsou na ně kladeny. Uvedená podpora se z velké části uskutečňuje ve formě přímých dotací. Dotčené školy tak obdrží kolem 80 % částky, která se vyplácí srovnatelné veřejné škole. Ustanovení § 10 odst. 1 bodu 9 EStG konkretizuje uvedenou ústavní povinnost podpory tím, že umožňuje německému státu, aby nepřímo podporoval uvedené školy prostřednictvím daňového zvýhodnění plateb školného.

60 Spojitost mezi požadavky kladenými uvedeným státem a odpovídající veřejnou podporou neexistuje v případě soukromých škol z jiného členského státu, které poskytují služby ve smyslu článků 49 ES a 50 ES. Jelikož německý stát neukládá tímto školám žádnou zátěž, nemá ve vztahu k nim žádnou povinnost finanční podpory.

61 Zatím, pokud by Spolková republika Německo byla povinna přiznávat daňové zvýhodnění stanovené v § 10 odst. 1 bodu 9 EStG bez ohledu na výši vybíraného školného, podporovala by školy, které z důvodu vysokých školních poplatků rozlišují mezi žáky podle majetkových poměrů rodičů. Krom toho by musela tímto školám poskytovat vyšší podporu než školám, jejichž návštěvování zakládá nárok na uvedené daňové zvýhodnění, jelikož je uvedené školné podstatně vyšší než školné vybírané posledně uvedenými školami.

62 Začtvrté, povinnost přiznávat daňové zvýhodnění ve vztahu ke školnému placenému soukromým školám z jiného členského státu by mělo za důsledek výrazné zvýšení celkového daňového zvýhodnění stanoveného v § 10 odst. 1 bodu 9 EStG.

63 V rozsudku ze dne 15. března 2005, Bidar (C-209/03, Sb. rozh. s. I-2119, bod 56), přitom Soudní dvůr rozhodl, že je každému členskému státu dovoleno dbát na to, aby se udílení podpor směřujících k pokrytí životních nákladů studentů pocházejících z jiných členských států nestalo nepřiměřenou zátěží, která by mohla mít důsledky pro celkovou úroveň podpory, která může být udělena tímto státem. Německá vláda se domnívá, že stejně tak je legitimní, pokud členský stát váže přiznání daňového zvýhodnění na splnění kritérií, která zajišťují, aby toto zvýhodnění nemuselo být sníženo pod úroveň, kterou členský stát považuje za nezbytnou.

64 Zapáté, daňové zvýhodnění školného placeného určitým soukromým školám, které se nacházejí v Německu, je odvodněno skutečností, že tyto školy jsou schváleny, povoleny nebo uznány. V zásadě totiž nepřichází v úvahu odpovídající schválení, povolení nebo uznání ve vztahu k soukromým školám, které se nacházejí v jiném členském státě (s výhradou zvláštního případu německých škol a evropských škol nacházejících se v jiném členském státě). Výkon kontroly německými školskými orgány se v zásadě omezuje pouze na školy, které se nacházejí na německém území.

Závěry Soudního dvora

65 Pokud jde o použitelnost ustanovení Smlouvy o volném pohybu služeb na spornou právní úpravu v oblasti daní, je nejprve třeba připomenout, že i když čl. 50 třetí pododstavec ES zmíní pouze aktivní aspekt volného pohybu služeb, v jehož rámci se poskytovatel odebere k příjemci, z ustálené judikatury vyplývá, že volný pohyb služeb zahrnuje svobodu příjemce služeb odebrat se do jiného členského státu, v němž se nachází poskytovatel, aby tam uvedené služby využili (viz rozsudek ze dne 31. ledna 1984, Luisi a Carbone, 286/82 a 26/83, Recueil, s. 377, body 10 a 16). V projednávaném případě vede použití dotčené vnitrostátní právní úpravy k tomu, že dotčený členský stát odepírá daňové zvýhodnění z důvodu, že je navštěvována soukromá škola v jiném členském státě. Proto je zásadou volného pohybu služeb dotčena možnost využít nabídek vzdělání od soukromé školy z jiného členského státu.

66 Nicméně je třeba přezkoumat, zda je předmetem uvedených nabídek vzdělání je

poskytování služeb. Za tímto účelem je třeba zkoumat, zda výuka poskytovaná soukromou školou z jiného členského státu představuje v souladu s čl. 50 prvním pododstavcem ES „výkony poskytované zpravidla za úplatu“.

67 Bylo přitom již rozhodnuto, že základní charakteristický znak úplaty ve smyslu uvedeného ustanovení spočívá ve skutečnosti, že představuje hospodářské protiplnění za dotčený výkon (viz výše uvedený rozsudek Humbel a Edel, bod 17; rozsudky ze dne 12. července 2001, Smits a Peerbooms, C-157/99, Recueil, s. I-5473, bod 58; ze dne 3. října 2002, Danner, C-136/00, Recueil, s. I-8147, bod 26; ze dne 22. května 2003, Freskot, C-355/00, Recueil, s. I-5263, bod 55, jakož i ze dne 26. června 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Recueil, s. I-6817, bod 23).

68 Soudní dvůr tak z pojmu „služby“ ve smyslu článku 50 ES vyloučil vzdělávání poskytované určitými institucemi, které jsou součástí veřejného vzdělávacího systému a které jsou zcela nebo hlavně financovány z veřejných prostředků (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Humbel a Edel, body 17 a 18, jakož i Wirth, body 15 a 16). Soudní dvůr tak upřesnil, že se stát tím, že zavede a udržuje takový veřejný vzdělávací systém financovaný zpravidla z veřejného rozpočtu, a nikoliv žáky nebo jejich rodiči, nehodlá novat výkonu činnosti za úplatu, ale plní vůči svému obyvatelstvu své poslání v oblasti sociální, kulturní a vzdělávací.

69 Soudní dvůr naopak rozhodl, že vzdělávání poskytované vzdělávacími institucemi financovanými z podstatné části ze soukromých prostředků, zejména žáky a jejich rodiči, představuje službu ve smyslu článku 50 ES, jelikož tyto instituce sledují cíl, který totiž spočívá v nabízení služeb za úplatu (výše uvedený rozsudek Wirth, bod 17).

70 V této souvislosti je důležité upřesnit, že není nutné, aby toto soukromé financování bylo zajišťováno hlavně žáky nebo jejich rodiči. Podle ustálené judikatury totiž článek 50 ES nevyžaduje, aby služba byla placena osobami, které z ní mají prospěch (viz zejména rozsudky ze dne 26. dubna 1988, Bond van Adverteerders a další, 352/85, Recueil, s. 2085, bod 16; ze dne 11. dubna 2000, Deliège, C-51/96 a C 191/97, Recueil, s. I-2549, bod 56; a výše uvedené rozsudky Smits a Peerbooms, bod 57, jakož i Skandia a Ramstedt, bod 24).

71 Je nesporné, že v určitých členských státech existují paralelně ke školám, které patří k veřejnému vzdělávacímu systému, v jehož rámci stát plní svoje poslání v oblasti sociální, kulturní a vzdělávací, a jejichž financování je z podstatné části zajišťováno z veřejných prostředků, školy nepatřící k takovému veřejnému vzdělávacímu systému, které jsou financovány z podstatné části ze soukromých prostředků.

72 Využívání poskytované takovými školami musí být považováno za službu poskytovanou za úplatu.

73 Je třeba dodat, že za účelem zjištění, zda je článek 49 ES použitelný na dotčenou vnitrostátní právní úpravu, není relevantní otázka, zda školy v členském státě příjemce –, v projednávaném případě ve Spolkové republice Německo, které jsou schváleny, mají povolení nebo jsou uznány v tomto členském státě ve smyslu uvedené právní úpravy –, poskytují, či neposkytují služby ve smyslu čl. 50 prvního pododstavce ES. Záleží pouze na tom, že soukromá škola v jiném členském státě může být považována za poskytovatele služeb za úplatu.

74 V rozsudku ze dne 16. května 2006, Watts (C-372/04, Sb. rozh. s. I-4325, bod 90), jenž se týká zdravotních výkonů, které jsou službami, totiž měl Soudní dvůr za to, že se článek 49 ES použije na situaci pacientky s bydlištěm ve Spojeném království –, jejíž zdravotní stav vyžadoval nemocniční péči a která poté, co se odebrala do jiného členského státu, aby jí tam byla dotčená péče za úplatu poskytnuta, následně žádala o náhradu nákladů u národní zdravotní služby –, i když byla stejná činná plnění v rámci národního zdravotního systému Spojeného království

poskytována bezplatně?

75 V bodu 91 uvedeného rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že, aniž by bylo v projednávaném případě třeba určit, zda služby nemocniční péče poskytované v rámci takové národní zdravotní služby, která je dotčena ve věci, ve které byl vydán uvedený rozsudek, představují samy o sobě služby ve smyslu ustanovení Smlouvy o volném pohybu služeb, je třeba mít za to, že taková situace, ve které se osoba, jejíž zdravotní stav vyžaduje nemocniční péči, odebere do jiného členského státu a tam je jí dotčena péče za úplatu poskytnuta, spadá do rozsahu působnosti uvedených ustanovení.

76 Z toho vyplývá, že článek 49 ES je použitelný na dotčenou vnitrostátní právní úpravu, pokud se soukromá škola, ve které daňoví poplatníci určitého členského státu nechávají vzdělávat své děti, nachází v jiném členském státě a může být považována za poskytovatele služeb za úplatu, tedy, pokud je z podstatné části financována ze soukromých prostředků.

77 Je namístě zkoumat, zda za takových okolností dotčená právní úprava v oblasti daní představuje překážku volnému pohybu služeb, jak tvrdí Komise.

78 V tomto ohledu je třeba uvést, že uvedená právní úprava váže přiznání daňového zvýhodnění na podmínku, že je školné placeno soukromým školám schváleným německým státem nebo školám, kterým bylo vydáno povolení nebo byly uznány podle použitelného práva spolkové země, což předpokládá, že se nacházejí ve Spolkové republice Německo.

79 Uvedená právní úprava obecně vylučuje, aby poplatníci, kteří mají daňovou povinnost v Německu, mohli odejít ze svých zdanitelných příjmů část školného za navštěvování soukromé školy, která se nachází mimo německé území, jejich dětmi, s výjimkou školného placeného v jiném členském státě německým školám uznaným stálou konferencí ministrů školství a kultury spolkových zemí nebo evropským školám, zatímco tato možnost existuje ve vztahu k platbám školného určitým německým soukromým školám. Vede tak k většímu daňovému zatížení těchto poplatníků, pokud nechají své děti vzdělávat v soukromé škole, která se nachází v jiném členském státě, a nikoliv v soukromé škole, která se nachází v tuzemsku.

80 Důsledkem právní úpravy, která vyplývající z § 10 odst. 1 bodu 9 EStG má za následek, že jsou daňoví poplatníci s bydlištěm v Německu jsou odrazeni od toho, aby nechávali své děti vzdělávat ve školách v jiném členském státě. Krom toho má tato právní úprava rovněž za následek, že omezuje soukromé vzdělávací instituce z jiných členských států v nabízení vzdělání dětem daňových poplatníků s bydlištěm v Německu.

81 Taková právní úprava představuje překážku volnému pohybu služeb zaručenému článkem 49 ES. Tento článek totiž brání použití jakékoli vnitrostátní právní úpravy, která činí poskytování služeb mezi členskými státy obtížnějším než čistě vnitrostátní poskytování služeb v určitém členském státě (viz zejména rozsudek ze dne 28. dubna 1998, Safir, C-118/96, Recueil, s. I-1897, bod 23; výše uvedené rozsudky Smits a Peerbooms, bod 61, a Danner, bod 29; rozsudek ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie, C-334/02, Recueil, s. I-2229, bod 23; výše uvedený rozsudek Watts, bod 94, a rozsudek ze dne 19. dubna 2007, Stamatelaki, C-444/05, Sb. rozh. s. I-3185, bod 25).

82 Jelikož byla zjištěna existence omezení volného pohybu služeb, je namístě přezkoumat, zda toto omezení může být objektivně odůvodněno.

83 Německá vláda za účelem odůvodnění tohoto omezení uplatňuje několik argumentů.

84 Zaprvé je podle uvedené vlády případná překážka volnému pohybu služeb odůvodněna

skutečností, že ze zásady volného pohybu služeb nemůže vyplývat povinnost rozšířit zvýhodnění daňové zacházení přiznávané určitým školám, které jsou součástí vzdělávacího systému jednoho členského státu, i na školy jiného členského státu (viz bod 55 rozsudku v projednávané věci).

85 V tomto ohledu je třeba uvést, že se § 10 odst. 1 bod 9 EStG týká daňového zacházení ve vztahu ke školnému. Podle ustálené judikatury, i když přímé daně spadají do působnosti členských států, členské státy nicméně musejí při výkonu své pravomoci v této oblasti dodržovat právo Společenství (viz zejména výše uvedený rozsudek Danner, bod 28; a rozsudky ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 36, a ze dne 13. března 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 25).

86 Stejně tak platí, že, aťkoliv je nesporné, že právo Společenství nezasahuje do působnosti členských států, co se týče jednak obsahu výuky a organizace vzdělávacího systému, jakož i jejich kulturní a jazykové rozmanitosti (čl. 149 odst. 1 ES), a jednak obsahu a organizace odborného vzdělávání (čl. 150 odst. 1 ES), nic to nemění na tom, že při výkonu své pravomoci v těchto oblastech musejí členské státy dodržovat právo Společenství, zejména ustanovení o volném pohybu služeb (viz obdobně výše uvedený rozsudek Watts, body 92 a 147).

87 Krom toho, pokud jde o argument německé vlády, podle kterého členský stát nemůže mít povinnost poskytovat dotace školám patřícím do vzdělávacího systému jiného členského státu, stačí konstatovat, že § 10 odst. 1 bod 9 EStG neupravuje poskytování přímých dotací dotčeným školám německým státem, ale přiznání daňového zvýhodnění rodičům na základě plateb školného uvedeným školám.

88 Z druhé je podle německé vlády odmítnutí rozšířit daňové zvýhodnění stanovené v § 10 odst. 1 bodu 9 EStG na platby školného soukromým školám z jiného členského státu odvozeno skutečností, že německé školy uvedené v tomto ustanovení a soukromé školy z jiného členského státu, které poskytují služby ve smyslu článků 49 ES a 50 ES, nejsou v objektivně srovnatelné situaci (viz bod 57 rozsudku v projednávané věci).

89 Školy uvedené v § 10 odst. 1 bodu 9 EStG jsou tak vázány zákazem rozlišování mezi žáky podle majetkových poměrů jejich rodičů stanoveným v čl. 7 odst. 4 Základního zákona, takže je školné stanoveno ve výši, která neumožňuje pokrýt náklady těchto škol, a pro německý stát existuje odpovídající povinnost finanční podpory uvedených škol. Uvedená spojitost mezi požadavky kladenými státem a odpovídající veřejnou podporou neexistuje v případě soukromých škol z jiného členského státu, které poskytují služby ve smyslu článků 49 ES a 50 ES (viz bod 60 rozsudku v projednávané věci). Rozšíření daňového zvýhodnění na školné za navštěvování škol, které nesplňují podmínky § 10 odst. 1 bodu 9 EStG, by bylo v rozporu s požadavkem stanoveným v čl. 7 odst. 4 Základního zákona nerozlišovat mezi žáky podle majetkových poměrů jejich rodičů (viz bod 61 rozsudku v projednávané věci).

90 S těmito argumenty nelze souhlasit. Je totiž třeba uvést, že § 10 odst. 1 bod 9 EStG váže odpovědnost části školného na schválení, povolení nebo uznání dotčené soukromé školy v Německu, aniž by stanovil objektivní kritérium, které by umožňovalo určit, jaký druh školného požadovaného německými školami je odpovídající od základu daně.

91 Z toho vyplývá, že každá soukromá škola z jiného členského státu je z toho pouhého důvodu, že se nenachází v Německu, automaticky vyloučena z dotčeného daňového zvýhodnění bez ohledu na otázku, zda splňuje či nesplňuje taková kritéria, jako je vybírání školného ve výši, která neumožňuje rozlišovat mezi žáky podle majetkových poměrů jejich rodičů.

92 Německá vláda, aby odvodnila překážku volnému pohybu služeb, kterou představuje

dotčená vnitrostátní právní úprava, s odkazem na výše uvedený rozsudek Bidar rovněž uplatňuje, že je legitimní, že členský stát váže příznání podpory nebo daňového zvýhodnění na splnění kritérií, která mají zajistit, aby tyto podpory nebo tato zvýhodnění nemusely být sníženy pod úroveň, kterou členský stát považuje za nezbytnou (viz body 62 a 63 rozsudku v projednávané věci).

93 Podle uvedené vlády je třeba na úvahy v uvedeném rozsudku týkajícím se příznání podpory směřující k pokrytí životních nákladů studentů a volného pohybu občanů Unie nahlížet v obecných souvislostech v tom smyslu, že v případě, že jsou veřejné prostředky omezené, by rozšíření daňového zvýhodnění nutně vedlo ke snížení konkrétního daňového zvýhodnění každého jednotlivce, aby toto rozšíření bylo fiskálně neutrální. Německá vláda v tomto ohledu uplatňuje, že rozšíření použití § 10 odst. 1 bodu 9 EStG na platby školného určitým školám, které se nacházejí v jiném členském státě, by mělo za následek dodatečnou zátěž pro státní rozpočet.

94 Takový argument nicméně nelze přijmout z následujících důvodů.

95 Především podle ustálené judikatury Soudního dvora nepatří předcházení snížení daňového výnosu k důvodům uvedeným v článku 46 ES ve spojení s článkem 55 ES ani nemůže být považováno za naléhavý důvod obecného zájmu.

96 Dále, pokud jde o argument německé vlády, podle kterého může každý členský stát dbát na to, aby se udílení podpor v souvislosti s platbami školného nestalo nepřiměřenou zátěží, která by mohla mít důsledky pro celkovou úroveň podpory, která může být udělena tímto státem, z údajů poskytnutých uvedenou vládou vyplývá, že nadměrná finanční zátěž, kterou by podle ní přineslo rozšíření daňového zvýhodnění na platby školného určitým školám, které se nacházejí v jiném členském státě, by byla důsledkem skutečnosti, že podpora nepřímo přiznávaná uvedeným školám by byla mnohem vyšší než podpora vzdělávacích institucí schválených, povolených nebo uznaných v Německu, jelikož se školy z jiného členského státu musejí samofinancovat prostřednictvím vysokého školného.

97 I kdyby ve vztahu k příznání daňového zvýhodnění školného bylo možno použít stejné úvahy, jako jsou úvahy uvedené ve výše uvedeném rozsudku Bidar, je namístě v tomto ohledu uvést, že, jak tvrdila Komise, cíl, který je sledován odmítnutím příznání dotčeného daňového zvýhodnění ve vztahu k platbám školného školám z jiného členského státu, totiž zajistit pokrytí nákladů na provoz soukromých škol, aniž by tak vznikla nepřiměřená zátěž pro stát, v souladu s rozbohem uvedeným v uvedeném rozsudku Bidar, by mohl být dosažen méně omezujícími prostředky.

98 Jak totiž uvedla generální advokátka v bodě 62 svého stanoviska, může členský stát, aby zabránil nadměrnému finančnímu zatížení, omezit odpočitatelnou částku v souvislosti s platbami školného určitou horní hranicí, která odpovídá výši daňového zvýhodnění poskytovaného tímto státem s ohledem na určité hodnoty, které jsou mu vlastní, za navštěvování škol nacházejících se na jeho území, což by představovalo méně omezující prostředek než odmítnutí příznání dotčeného daňového zvýhodnění.

99 Konečně je každopádně zjevně nepřiměřené úplně vyloučit z daňového zvýhodnění stanoveného v § 10 odst. 1 bodu 9 EStG platby školného poplatníky, kteří mají daňovou povinnost v Německu, školám nacházejícím se v jiném členském státě než Spolkové republice Německo. Tímto jsou totiž z dotčeného daňového zvýhodnění vyloučeny platby školného uvedenými poplatníky školám z jiného členského státu nezávisle na tom, zda tyto školy splňují objektivní kritéria stanovená v souladu se zásadami, která jsou každému jednotlivému členskému státu vlastní, a umožňující určit, jaké druhy školného zakládají nárok na uvedené daňové zvýhodnění.

100 Vzhledem k výše uvedenému je třeba mít za to, že druhý žalobní důvod, který Komise uplatnila na podporu své žaloby, je opodstatněný, a je třeba určit, že Spolková republika Německo tím, že v případě, že poplatníci mající daňovou povinnost v Německu nechávají své děti vzdělávat ve škole, která se nachází v jiném členském státě a je z podstatné části financována ze soukromých prostředků, obecně vyloučila školné za navštěvování takové školy z odpočtu ze základu daně jako zvláštních výdajů podle § 10 odst. 1 bodu 9 EStG, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 49 ES.

K první části prvního žalobního důvodu a k třetímu žalobnímu důvodu, které vycházejí z existence překážky volnému pohybu pracovníků, jakož i z omezení svobody usazování

Argumentace ústnímu řízení

101 Podle Komise zasahuje režim vyplývající z § 10 odst. 1 bodu 9 EStG do práv, která pro dotčené poplatníky vyplývají ze svobody pohybu pracovníků a svobody usazování (první část prvního žalobního důvodu).

102 Jednak může uvedený režim podle Komise zasahovat do práva rodičů, kteří pocházejí z jiných členských států, přijmout zaměstnání v Německu (článek 39 ES) a usadit se tam jako samostatně výdělečně činné osoby (článek 43 ES). Méně příznivé daňové zacházení, jemuž se vystavují, pokud si přejí, aby se jejich děti i nadále vzdělávaly v jejich státě původu, by je totiž mohlo odradit od toho, aby se přestěhovali do Německa nebo aby tam vykonávali činnost jako přezranění pracovníci. Každopádně je pro tyto rodiče obtížnější přestěhovat se do Německa nebo v Německu pracovat.

103 Krom toho jsou podle Komise rovněž znevýhodněni němečtí státní příslušníci, kteří mají nadále neomezenou daňovou povinnost v Německu, i když se přestěhovali do jiného členského státu, pokud se rozhodnou nechat své děti vzdělávat v místní soukromé škole, která se nachází v tomto jiném členském státě.

104 Uvedená porušení článků 39 ES a 43 ES nejsou podle Komise odvoditelná.

105 V tomto ohledu Komise tvrdí, že § 10 odst. 1 bod 9 EStG nestanoví objektivní kritérium, které by umožnilo určit případy, ve kterých je školné placené německým školám a školám v jiném členském státě odpočitatelné. Uvedené ustanovení podmiňuje odpočitatelnost pouze tím, aby dotčená soukromá škola byla schválena nebo uznána v Německu. Rozhodující podmínkou pro odpočitatelnost je tedy skutečnost, že se dotčená soukromá škola nachází v Německu. Každá škola z jiného členského státu je automaticky vyloučena z daňového zvýhodnění, ať už je výše jí požadovaného školného jakákoliv, tzn. i když jsou její provozní podmínky z větší části totožné s podmínkami soukromé školy uznané nebo schválené v Německu.

106 Podle Komise neexistuje objektivní důvod pro to, aby bylo přiznání daňového zvýhodnění podmíněno navštěvováním soukromé školy, která se nachází na území Spolkové republiky Německo, když může uvedený členský stát i nadále v souladu s právem Společenství omezit daňovou odpočitatelnost školného na určité druhy institucí nebo určitou částkou. K tomu je pouze třeba, aby tato odpočitatelnost byla přiznávána na základě objektivních kritérií a nezávisela na umístění školy.

107 Ve stejném smyslu tvrdí Komise v rámci svého třetího žalobního důvodu, že režim vyplývající z § 10 odst. 1 bodu 9 EStG omezuje svobodu usazování soukromých škol z jiného členského státu. Podle Komise uvedený režim nutí tyto školy, aby se usadily v Německu, přinejmenším vytvořením pobočky v tomto členském státě. Uvedené školy totiž mohou získat

status náhradní školy, která byla schválena státem a které bylo vydáno povolení podle právních předpisů dotčené spolkové země, nebo status doplňující instituce poskytující obecné vzdělání, která byla uznána podle právních předpisů spolkové země, pouze pokud nabízejí své služby z německého území. Aby tyto školy nebyly poškozeny z hlediska hospodářské soutěže ve srovnání s německými soukromými institucemi, musejí být na tomto území usazeny.

108 Toto omezení volby místa usazení podle Komise představuje rozdílné zacházení v rozporu s článkem 43 ES, které není odvodné.

109 Tento orgán na základě toho dospívá k závěru, že § 10 odst. 1 bod 9 EStG představuje překážku volnému pohybu pracovníků stanovenému v článku 39 ES a svobodě usazování stanovené v článku 43 ES.

110 Německá vláda zpochybňuje, že by § 10 odst. 1 bod 9 EStG zasahoval do práva volného pohybu pracovníků a do svobody usazování. Mělo být skutečně dotčen rozsah působnosti těchto svobod, byl by tento zásah každopádně objektivně odvodněn vzhledem k objektivním rozdílům, které existují mezi německými soukromými školami uvedenými tímto ustanovením EStG a soukromými školami, jež se nacházejí v jiném členském státě, a které byly vysvětleny výše.

111 Stejně tak uvedená vláda zpochybňuje existenci porušení svobody usazování škol, které se nacházejí v jiných členských státech. Podle ní není patrné, jak by tato svoboda měla být zasažena sporným režimem odpočitatelnosti. Kdyby však měla být uznána existence zásahu do uvedené svobody, byl by každopádně objektivně odvodněn vzhledem k objektivním rozdílům zmíněným výše mezi německými soukromými školami uvedenými v § 10 odst. 1 bodu 9 EStG a soukromými školami, jež se nacházejí v jiném členském státě.

Závěry Soudního dvora

112 Je třeba prozkoumat, zda články 39 ES a 43 ES brání právní úpravě, která vyplývá z § 10 odst. 1 bodu 9 EStG.

113 V rámci první části svého prvního žalobního důvodu Komise tvrdí, že taková právní úprava, která z daňového hlediska znevýhodňuje dotčené poplatníky, zasahuje jak pracovníky pocházející z jiného členského státu nebo poplatníky vykonávající samostatnou činnost, kteří se do Německa přestěhovali ze soukromých důvodů a přejí si, aby vzdělávání jejich dětí probíhalo v jejich státu původu, tak i německé poplatníky, kteří z důvodu přestěhování se do jiného členského státu zapsali své děti do tamní soukromé školy. V tomto ohledu je uvedená právní úprava v rozporu s články 39 ES a 43 ES.

114 Všechna ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu osob mají za cíl usnadnění výkonu výdělečné činnosti jakékoli povahy na celém území Společenství pro státní příslušníky Společenství a brání opatřením, která by mohla znevýhodňovat tyto státní příslušníky, pokud chtějí vykonávat hospodářskou činnost na území jiného členského státu (viz rozsudek ze dne 15. září 2005, Komise v. Dánsko, C-464/02, Sb. rozh. s. I-7929, bod 34 a uvedená judikatura, a výše uvedené rozsudky Komise v. Portugalsko, bod 15, a Komise v. Švédsko, bod 17).

115 Ustanovení, která zabraují státnímu příslušníkovi členského státu opustit jeho stát původu za účelem výkonu jeho práva na volný pohyb, nebo jej od toho odrazují, tedy představují omezení této svobody, i když se uplatňují nezávisle na státní příslušnosti dotčených pracovníků (výše uvedené rozsudky Komise v. Dánsko, bod 35; Komise v. Portugalsko, bod 16, a Komise v. Švédsko, bod 18).

116 V projednávaném případě, jak uvedla generální advokátka v bodě 83 svého stanoviska,

znevýhodňuje ustanovení § 10 odst. 1 bodu 9 EStG zejména pracovníky a samostatně výdělelné jiné osoby, kteří se přestěhovali do Německa nebo zde vykonávají své povolání a jejichž děti nadále navštěvují školu vybírající školní poplatky v jiném členském státě. Zaměstnanci s bydlištěm na německém území mají podle § 1 odst. 1 vety první EStG neomezenou daňovou povinnost ve vztahu k dani z příjmů. V souladu s § 1 odst. 3 EStG mají přeshraniční pracovníci, kteří vykonávají své povolání v Německu, aniž by v tomto členském státě měli bydliště, rovněž na žádost neomezenou daňovou povinnost. Ustanovení § 10 odst. 1 bodu 9 EStG žádné z uvedených výdělelných osob neumožňuje uplatnit zvláštní odpočet části zaplaceného školného ze základu daně, aťkoliv jim tento odpočet umožňuje v případě, že by jejich děti navštěvovaly školu, která se nachází v Německu.

117 Toto nerovné zacházení může pro uvedené pracovníky být obtížnějším výkon práv, která pro ně vyplývají z článku 39 ES nebo 43 ES.

118 Ustanovení § 10 odst. 1 bodu 9 EStG rovněž může znevýhodnit německé státní příslušníky, pokud se přestěhují do jiného členského státu, ve kterém jejich děti navštěvují školu vybírající školné.

119 Takoví němečtí státní příslušníci sice již obecně nemají daňovou povinnost v Německu, pokud tento členský stát opustí, takže je vyloučeno, aby se dotčená právní úprava v oblasti daní použila k jejich neprospěchu. Podle § 1 odst. 2 EStG se však toto pravidlo nepoužije na úředníky pracující v jiném členském státě a podle článku 14 Protokolu ze dne 8. dubna 1965 o výsadách a imunitách Evropských společenství (Úř. věst. 1967, 152, s. 13) se nepoužije ani na úředníky Evropských společenství. Pokud tito úředníci německé státní příslušnosti nechají své děti vzdělávat ve škole, která vybírá školné a nachází se v jiném členském státě, nicméně s výjimkou německých škol a evropských škol, neumožňuje jim § 10 odst. 1 bodu 9 EStG odejít z jejich zdanitelných příjmů část zaplaceného školného.

120 Z důvodů vysvětlených v bodech 85 až 99 rozsudku v projednávané věci není takové nerovné zacházení možné odvodnit argumenty uplatněnými německou vládou ve snaze odvodnit překážku základní svobody.

121 Je tedy třeba mít za to, že první část prvního žalobního důvodu uplatněného Komisí je opodstatněná, a je třeba určit, že Spolková republika Německo tím, že obecně vyloučila školné placené školám z jiného členského státu z možnosti odpočtu z daňového základu stanovené v § 10 odst. 1 bodu 9 EStG, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 39 ES a 43 ES.

122 Co se týče třetího žalobního důvodu, vycházejícího z porušení svobody usazování soukromých škol, které se nacházejí v jiných členských státech, je namístě uvést, jak to učinila generální advokátka v bodě 85 svého stanoviska, že okolnost, že § 10 odst. 1 bod 9 EStG podmiňuje možnost využití odpočtu školného ze základu daně tím, kde se škola nachází, nezasahuje bezprostředně do svobody usazování soukromých škol nacházejících se v jiných členských státech. Tato okolnost jako taková není usazení těchto škol v Německu obtížnějším.

123 Třetí žalobní důvod Komise je tedy třeba zamítnout.

K druhé části prvního žalobního důvodu, vycházející z porušení obecného práva občana Unie na volný pohyb

124 Zbývá přezkoumat dotčenou vnitrostátní právní úpravu s ohledem na čl. 18 odst. 1 ES, pokud jde o situace, které nespádají do rozsahu působnosti článků 39 ES, 43 ES a 49 ES.

125 Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, je status občana Unie je předurčen být základním

statusem státních p?íslník? ?lenských stát?, aby t?m státním p?íslník?m, kte?í se nacházejí ve stejné situaci, bylo umožn?no p?ívat v rámci v?cné p?sobnosti Smlouvy stejného právního zacházení bez ohledu na jejich státní p?íslnost, s výhradou výjimek, které jsou výslovn? stanoveny (viz zejména rozsudky ze dne 20. zá?í 2001, Grzelczyk, C?184/99, Recueil, s. I?6193, bod 31; ze dne 11. ?ervence 2002, D'Hoop, C?224/98, Recueil, s. I?6191, bod 28; ze dne 2. ?íjna 2003, Garcia Avello, C?148/02, Recueil, s. I?11613, body 22 a 23, jakož i ze dne 29. dubna 2004, Pusa, C?224/02, Recueil, s. I?5763, bod 16).

126 Mezi situace pat?ící do p?sobnosti práva Spole?enství pat?í situace týkající se výkonu základních svobod zaru?ených Smlouvou, zejména situace spadající pod svobodu volného pohybu a pobytu na území ?lenských stát?, kterou p?iznává ?lánek 18 ES (viz zejména výše uvedené rozsudky Grzelczyk, bod 33; D'Hoop, bod 29; Garcia Avello, bod 24, a Pusa, bod 17).

127 Vzhledem k tomu, že ob?anu Unie musí být ve všech ?lenských státech p?iznáno totéž právní zacházení jako to, které se p?iznává státním p?íslník?m t?chto ?lenských stát? nacházejícím se v téže situaci, bylo by neslu?itelné se svobodou volného pohybu, aby se na tohoto ob?ana použilo mén? p?íznivé zacházení v ?lenském stát?, jehož je státním p?íslníkem, než jakého by p?íval, kdyby nevyužil možností poskytnutých Smlouvou o ES v oblasti volného pohybu (výše uvedené rozsudky D'Hoop, bod 30, a Pusa, bod 18).

128 Tyto možnosti by se totiž nemohly zcela naplnitbýt pln? ú?inné, pokud by státní p?íslník ?lenského státu mohl být odrazen od jejich využití p?ekázkami kladenými vnitrostátní právní úpravou, která jej sankcionuje z pouhého d?vodu, že je využil (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 7. ?ervence 1992, Singh, C?370/90, Recueil, s. I?4265, bod 23; výše uvedené rozsudky D'Hoop, bod 31, a Pusa, bod 19).

129 D?ti dot?ených n?meckých státních p?íslník? tím, že se odebraly do jiného ?lenského státu, aby tam navšt?ovaly školu, využily svého práva voln? se pohybovat. Z rozsudku ze dne 19. ?íjna 2004, Zhu a Chen (C?200/02, Sb. rozh. s. I?9925, bod 20), totiž vyplývá, že se dít? i v nízkém v?ku m?že dovolávat práv volného pohybu a volného pobytu zaru?ených právem Spole?enství.

130 Dot?ená vnitrostátní právní úprava zakládá rozdílné zacházení mezi poplatníky, kte?í mají da?ovou povinnost v N?mecku, kte?í nechali své d?ti vzd?lávat ve škole v uvedeném ?lenském stát?, a t?mi, kte?í své d?ti poslali vzd?lávat do školy v jiném ?lenském stát?.

131 V rozsahu, v jakém váže p?iznání stanoveného da?ového zvýhodn?ní školného na podmínku, že bylo zapláceno soukromé škole spl?ující ur?ité požadavky v N?mecku, a vede k tomu, že je uvedené da?ové zvýhodn?ní up?eno rodi?m d?tí, které se vzd?lávají ve škole v jiném ?lenském stát?, znevýhod?uje dot?ená vnitrostátní právní úprava d?ti n?kterých vlastních státních p?íslník? z pouhého d?vodu, že využily své svobody volného pohybu, když se odebraly do jiného ?lenského státu, aby tam navšt?ovaly školu.

132 Podle ustálené judikatury p?itom vnitrostátní právní úprava, která znevýhod?uje n?které státní p?íslníky pouze proto, že využili své svobody pohybu v jiném ?lenském stát?, p?edstavuje omezení svobod, které ?l. 18 odst. 1 ES p?iznává každému ob?anovi Unie (rozsudky ze dne 18. ?ervence 2006, De Cuyper, C?406/04, Sb. rozh. s. I?6947, bod 39, jakož i ze dne 26. ?íjna 2006, Tas-Hagen a Tas, C?192/05, Sb. rozh. s. I?10451, bod 31).

133 Takové omezení by podle práva Společenství mohlo být odvozeno pouze tehdy, kdyby se zakládalo na objektivních hlediscích nezávislých na státní příslušnosti dotyčných osob a bylo přiměřené legitimnímu cíli sledovanému vnitrostátním právem (výše uvedené rozsudky D'Hoop, bod 36; De Cuyper, bod 40, jakož i Tas-Hagen a Tas, bod 33).

134 Je třeba poukázat na to, že ve snaze odvodnit péči o volný pohyb služeb, kterou představuje dotčená právní úprava, uplatnila německá vláda argumenty, které jsou uvedeny v bodech 55 až 64 rozsudku v projednávané věci. Zejména odkázala na rozbor provedený Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku Bidar ohledně výkladu článku 18 ES.

135 V bodě 56 uvedeného rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že každý členský stát může dbát na to, aby se udílení podpor směřujících k pokrytí životních nákladů studentů pocházejících z jiných členských států nestalo nepřiměřenou zátěží, která by mohla mít důsledky pro celkovou úroveň podpory, která může být udělena tímto státem.

136 I kdyby ve vztahu k daňovému zvýhodnění školného bylo možno použít stejné úvahy, platí nicméně, že právní úprava vyplývající z § 10 odst. 1 bodu 9 EStG je každopádně zjevně nepřiměřená ve vztahu k cílům, které sleduje, ze stejných důvodů, které byly vysvětleny v bodě 99 rozsudku v projednávané věci v rámci přezkumu této právní úpravy z hlediska zásady volného pohybu služeb.

137 Z toho vyplývá, že v případě, že se děti poplatníků jednoho členského státu vzdávají v jiném členském státě ve škole, jejíž činnost nespadá pod článek 49 ES, znevýhodňuje § 10 odst. 1 bod 9 EStG neodvodněným způsobem uvedené děti ve srovnání s dětmi, které se neodebraly do školy v jiném členském státě, aby tam získaly své vzdělání, a nevyužily tak svého práva na volný pohyb, a zasahuje do práv, která jsou uvedeným dětem přiznána podle čl. 18 odst. 1 ES.

138 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že druhá část prvního žalobního důvodu uplatněného Komisí je rovněž opodstatněná.

139 Vzhledem k veškerým výše uvedeným úvahám je třeba určit, že Spolková republika Německo tím, že obecně vyloučila platby školného za navštěvování školy, která se nachází v jiném členském státě, z možnosti odpoutu ze základu daně jako zvláštních výdajů uvedených v § 10 odst. 1 bodu 9 EStG, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 18 ES, 39 ES, 43 ES a 49 ES. Ve zbývajících částech, totiž co se týče žalobního důvodu vycházejícího z údajného porušení svobody usazování škol z jiného členského státu, je namístě žalobu zamítnout.

K nákladům řízení

140 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhradu nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a Spolková republika Německo z podstatné části neměla ve věci úspěch, je namístě poslední uvedené uložit náhradu nákladů řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

1) **Spolková republika Německo tím, že obecně vyloučila platby školného za navštěvování školy, která se nachází v jiném členském státě, z možnosti odpůtu ze základu daně jako zvláštních výdajů uvedených v § 10 odst. 1 bodu 9 zákona o dani z příjmů (Einkommensteuergesetz), ve znění zveřejněném dne 19. října 2002, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 18 ES, 39 ES, 43 ES a 49 ES.**

2) **Ve zbývajících částech se žaloba zamítá.**

3) **Spolkové republice Německo se ukládá náhrada nákladů řízení.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.