

Vec C-318/05

Komisia Európskych spoločností

proti

Spolkovej republike Nemecko

„Nesplnenie povinnosti členským štátom – články 18 ES, 39 ES, 43 ES a 49 ES – Právna úprava v oblasti dane z príjmov – Školné – Právo na zníženie základu dane obmedzené na školné zaplatené vnútroštátnym súkromným zariadeniam“

Abstrakt rozsudku

1. *Slobodné poskytovanie služieb – Služby – Pojem*

*(článok 50 ES)*

2. *Slobodné poskytovanie služieb – Obmedzenia – Daňová právna úprava*

*(článok 49 ES)*

3. *Voľný pohyb osôb – Pracovníci – Sloboda usadiť sa – Daňová právna úprava*

*(články 39 ES a 43 ES)*

4. *Občianstvo Európskej únie – Právo na voľný pohyb a pobyt na území členských štátov – Daňová právna úprava*

*(článok 18 ES)*

1. Využívanie poskytované zariadeniami, ktoré sú súčasťou systému verejného vzdelávania a sú celkovo alebo v prevažnej miere financované z verejných zdrojov, nespadá pod pojem služby v zmysle článku 50 ES. Zriadením a udrжанím takéhoto systému verejného vzdelávania financovaného vo všeobecnosti z verejných zdrojov a nie žiakmi alebo ich rodičmi sa totiž štát nezúčastňuje na odplatných činnostiach, ale plní svoju úlohu voči svojim obyvateľom v sociálnej, kultúrnej a vzdelávacej oblasti.

Naopak, využívanie poskytované vzdelávacími zariadeniami financovanými v prevažnej miere zo súkromných zdrojov, najmä študentmi a ich rodičmi, predstavuje služby v zmysle článku 50 ES, keďže cieľ, ktorý tieto zariadenia sledujú, pozostáva z poskytovania služieb za odplatu. V tomto ohľade nie je nevyhnutné, aby uvedené súkromné financovanie bolo zabezpečené najmä žiakmi alebo ich rodičmi. Podľa ustálenej judikatúry článok 50 ES totiž nevyžaduje, aby za služby platili tí, ktorí z nich majú úžitok.

(pozri body 68 – 70)

2. Ak daňovníci jedného členského štátu zabezpečujú školské vzdelanie svojich detí v škole nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, ktorá je financovaná najmä zo súkromných zdrojov, prvý členský štát si nesplnil povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 49 ES úplným vylúčením školného spojeného so školskou dochádzkou do školy v inom členskom štáte zo zníženia základu dane z

dôvodu zvláštnych výdavkov, ktoré zakladá nárok na zníženie dane z príjmov.

Takáto právna úprava predstavuje prekážku slobodného poskytovania služieb, ktorá je zaručená článkom 49 ES, keďže odrádza daňovníkov s bydliskom v dotknutom členskom štáte od umiestnenia svojich detí do škôl v inom členskom štáte. Okrem toho zasahuje tiež do ponuky vzdelávania poskytovaného súkromnými vzdelávacími zariadeniami v iných členských štátoch, ktorá je určená deťom daňovníkov s bydliskom v prvom členskom štáte.

Odmietnutie priznať predmetné daňové zvýhodnenie, pokiaľ ide o školné zaplatené školám v inom členskom štáte, nemožno odôvodniť cieľom zabezpečiť pokrytie prevádzkových nákladov súkromných škôl bez vzniku nadmerného zaťaženia štátu, keďže tento cieľ možno dosiahnuť menej prísnymi prostriedkami. Na účely zabránenia nadmernej finančnej záťaži členský štát totiž môže obmedziť odpoveďnú sumu zo školného na určitú výšku zodpovedajúcu daňovému zvýhodneniu, ktoré tento štát vzhľadom na ním rešpektované hodnoty priznáva za školskú dochádzku v školách nachádzajúcich sa na jeho území, čo predstavuje menej prísny prostriedok ako odmietnutie priznať predmetné daňové zvýhodnenie. V každom prípade je zjavne neprimerané úplne vylúčiť z tohto daňového zvýhodnenia školné zaplatené školám nachádzajúcim sa v inom členskom štáte bez ohľadu na to, či tieto školy spĺňajú objektívne kritériá stanovené na základe zásad každého členského štátu, ktoré umožňujú určiť, ktoré typy školného zakladajú nárok na daňové zvýhodnenie.

(pozri body 80, 81, 97 – 100, 139, bod 1 výroku)

3. Členský štát, ktorý úplne vylúčil školné spojené so školskou dochádzkou do školy v inom členskom štáte zo zníženia základu dane z dôvodu zvláštnych výdavkov, ktoré zakladá nárok na zníženie dane z príjmov, si nesplnil si povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 39 ES a 43 ES.

Takáto právna úprava totiž znevýhodňuje najmä pracovníkov a samostatne zárobkovo činné osoby, ktorí sa usadili v dotknutom členskom štáte alebo ktorí tam pracujú a ich deti pokračujú v platenej školskej dochádzke v inom členskom štáte. Môže takisto znevýhodňovať štátnych príslušníkov dotknutého členského štátu, ak presunú svoje bydlisko do iného členského štátu, v ktorom ich deti navštevujú školu vyberajúcu školné.

(pozri body 116, 118, 121, 139, bod 1 výroku)

4. Pokiaľ deti daňovníkov jedného členského štátu navštevujú v inom členskom štáte školu, na ktorej služby sa nevzťahuje článok 49 ES, prvý členský štát si úplným vylúčením školného spojeného so školskou dochádzkou do školy v inom členskom štáte zo zníženia základu dane z dôvodu zvláštnych výdavkov zakladajúceho nárok na zníženie dane z príjmov nesplnil povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 18 ES.

Takáto právna úprava má za následok, že bezdôvodne znevýhodňuje tieto deti voči deťom, ktoré nevyužili svoju slobodu pohybu v tom zmysle, že by na účel školskej dochádzky navštevovali školu v inom členskom štáte, a ohrozuje práva, ktoré týmto deťom priznáva článok 18 ods. 1 ES.

(pozri body 137, 139, bod 1 výroku)

## ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 11. septembra 2007 (\*)

„Nesplnenie povinnosti členským štátom – články 18 ES, 39 ES, 43 ES a 49 ES – Právna úprava v oblasti dane z príjmov – Školné – Právo na zníženie základu dane obmedzené na školné zaplatené vnútroštátnym súkromným zariadeniam“

Vo veci C-318/05,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 226 ES, podaná 17. augusta 2005,

**Komisia Európskych spoločenstiev**, v zastúpení: K. Gross a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobca,

proti

**Spolkovej republike Nemecko**, v zastúpení: M. Lumma a U. Forsthoff, splnomocnení zástupcovia,

žalovanej,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, predsedovia komôr P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (spravodajca) a K. Lenaerts, sudcovia J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič a J. Malenovský,

generálna advokátka: C. Stix-Hackl,

tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 2. mája 2006,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 21. septembra 2006,

vyhlásil tento

### **Rozsudok**

1 Komisia Európskych spoločenstiev svojou žalobou navrhuje, aby Súdny dvor určil, že úplným vylúčením školného spojeného so školskou dochádzkou do školy v inom členskom štáte zo zníženia základu dane z dôvodu zvláštnych výdavkov podľa § 10 ods. 1 bodu 9 zákona o dani z príjmov v znení uverejnenom 19. októbra 2002 (Einkommensteuergesetz, BGBl. 2002 I, s. 4210, ďalej len „EStG“) si Spolková republika Nemecko nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 18 ES, 39 ES, 43 ES a 49 ES.

### **Dotknutá vnútroštátna právna úprava**

2 Na základe nemeckej právnej úpravy sa na školné spojené so školskou dochádzkou do súkromnej školy vzťahuje zníženie zdaniteľného príjmu za nezaopatrené deti alebo rodinné

prídavky. Ak sú so vzdelávaním spojené doplňujúce poplatky z dôvodu ubytovania na internáte, tieto zakladajú nárok na paušálne daňové zvýhodnenie z dôvodu vzdelávania, ktoré je stanovené v § 33a ods. 2 EStG. Rovnako je tomu pri doplňujúcich výdavkoch spojených so školskou dochádzkou do školy v zahraničí.

3 Pokiaľ ide o odpoveť školného ako zvláštnych výdavkov zo základu dane („Sonderausgaben“), § 10 ods. 1 bod 9 EStG stanovuje:

„Zvláštne výdavky [zakladajúce nárok na zníženie zdaniteľného príjmu] zodpovedajú nasledujúcim výdavkom, pokiaľ nejde o prevádzkové alebo profesijné náklady:

1. ...

9. 30 % zo sumy zaplatenej daňovníkom za školskú dochádzku dieťaťa, na ktoré má nárok na zníženie zdaniteľného príjmu za nezaopatrené deti alebo na rodinné prídavky, v náhradnom školskom zariadení schválenom štátom alebo povolenom krajiným právom v súlade s článkom 7 ods. 4 základného zákona, alebo v doplňujúcom zariadení všeobecného vzdelávania uznanom krajiným právom, s výnimkou ceny ubytovania, dozoru a stravy.“

4 Článok 7 ods. 4 základného zákona Spolkovej republiky Nemecko z 23. mája 1949 (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, ďalej len „základný zákon“) uvádza:

„4. Právo zriadiť súkromnú školu sa zaručuje. Súkromné školy nahrádzajúce verejné školy podliehajú štátnemu schváleniu a vzťahujú sa na ne krajiné zákony. Schválenie sa udelí, ak súkromné školy nie sú na nižšej úrovni ako verejné školy, pokiaľ ide o ich študijné programy, zariadenia a vedeckú odbornú prípravu vyučujúcich, a neuprednostujú výber žiakov založený na majetkovej situácii rodičov. Schválenie sa neudelí, ak hospodárska a právna situácia vyučujúcich nie je dostatočne zabezpečená.“

### **Konanie pred podaním žaloby**

5 Domnievajú sa, že úplným vylúčením školného spojeného so školskou dochádzkou do školy nachádzajúcej sa v inom členskom štáte z možnosti zníženia základu dane z dôvodu zvláštnych výdavkov podľa § 10 ods. 1 bodu 9 EStG si Spolková republika Nemecko nespĺnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 18 ES, 39 ES, 43 ES a 49 ES, Komisia začala konanie o nesplnenie povinnosti podľa článku 226 prvého odseku ES. V súlade s týmto ustanovením a potom, čo 19. júla 2002 vyzvala Spolkovú republiku Nemecko, aby jej predložila svoje pripomienky, Komisia vydala 7. januára 2004 odôvodnené stanovisko, v ktorom vyzvala tento členský štát, aby prijal opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s týmto stanoviskom v lehote dvoch mesiacov od jeho doručenia.

6 Keďže Komisiu neuspokojila odpoveď nemeckých orgánov na odôvodnené stanovisko, rozhodla sa podať predmetnú žalobu.

7 Otázka zlučiteľnosti systému, ako je ten, ktorý vyplýva z § 10 ods. 1 bodu 9 EStG s právom Spoločenstva, bola medzitým predmetom návrhu na začatie prejudiciálneho konania (dnes vyhlásený rozsudok, Schwarz a Gootjes-Schwarz, C-76/05, Zb. s. I-6849).

### **O žalobe**

8 Vo svojej žalobe Komisia tvrdí, že systém stanovený v § 10 ods. 1 bode 9 EStG, ktorý obmedzuje možnosť odpoveť školného zo zdaniteľného príjmu na školné spojené so školskou dochádzkou v určitých nemeckých školách, vedie k výhodnejšej daňovej situácii pre dotknutých daňovníkov, pretože spôsobuje zníženie zdaniteľného príjmu, a teda zníženie ich daňového

zaťaženia. Školné, ktoré umožňuje daťové zvýhodnenie, je to, ktoré je platené náhradným školským zariadeniam nahrádzajúcim verejnú školu existujúcu alebo stanovenú pre dotknutú spolkovú krajinu, ktoré sú schválené štátom alebo povolené právom tejto spolkovej krajiny a doplňujúcim školám, ktoré sú nemeckými školskými zariadeniami odlišnými od náhradných škôl, a musia byť uznané krajiniskými právnymi predpismi ako doplňujúce školy verejného vzdelávania.

9 Žaloba Komisie sa zakladá na tvrdení, že obmedzenie možnosti odpustu školného zo základu dane na platby školného spojené so školskou dochádzkou v určitých nemeckých školách nie je zlučiteľné s právnou úpravou Spoločenstva. Toto obmedzenie je jednak v rozpore s právom voľného pohybu pracovníkov a slobodou usadiť sa (prvá časť prvého žalobného dôvodu), ako aj so všeobecným právom voľného pohybu nemeckých občanov a občanov Únie (druhá časť prvého žalobného dôvodu). Podľa Komisie uvedené obmedzenie takisto porušuje právo na slobodné poskytovanie služieb súkromných škôl nachádzajúcich sa v inom členskom štáte a právo dotknutých rodičov, ktorí majú bydlisko v Nemecku (druhý žalobný dôvod). Napokon toto obmedzenie neodôvodneným spôsobom porušuje slobodu usadiť sa súkromných škôl nachádzajúcich sa v inom členskom štáte (tretí žalobný dôvod).

10 Spolková republika Nemecko vo svojom vyjadrení k žalobe tvrdí, že systém vyplývajúci z § 10 ods. 1 bodu 9 EStG je zlučiteľný s právom Spoločenstva. Tento systém, ktorý možno uplatniť iba na súkromné školy, ktoré spĺňajú určité podmienky stanovené základným zákonom a právnou úpravou dotknutej spolkovej krajiny a ktoré sú z tohto dôvodu schválené, povolené alebo uznané, neohrozuje právo na slobodné poskytovanie služieb súkromných škôl nachádzajúcich sa v inom členskom štáte ani právo rodičov. Tento systém v žiadnom prípade neporušuje právo na voľný pohyb pracovníkov ani slobodu usadiť sa alebo všeobecné právo rodičov na voľný pohyb. Rovnako nezasahuje do slobody usadiť sa súkromných škôl nachádzajúcich sa v inom členskom štáte.

11 Vo svojej replike Komisia v celom rozsahu trvá na vyjadreniach uvedených v žalobe.

12 Uvádza, že vyjadrenie k žalobe Spolkovej republiky Nemecko sa skoro výlučne týka porušenia zásady slobodného poskytovania služieb. Pokiaľ ide o voľný pohyb pracovníkov, slobodu usadiť sa alebo všeobecné právo voľného pohybu uvedených rodičov, ako aj slobodu usadiť sa súkromných škôl nachádzajúcich sa v inom členskom štáte, porušenie zodpovedajúcich ustanovení Zmluvy ES je namietané bez toho, aby bolo poskytnuté akékoľvek odôvodnenie. Komisia po tom, ako uviedla, že slobodné poskytovanie služieb v súlade s článkom 50 ES je vzťahom na základné slobody doplňujúce, sa domnieva, že takáto argumentácia nie je presvedčivá a odkazuje na body svojej žaloby, v ktorých podrobne uvádza porušenie ostatných práv voľného pohybu.

13 Pokiaľ ide o slobodné poskytovanie služieb, Komisia spresňuje, že vo svojej žalobe pripustila, že výška školného, ktoré vyberajú súkromné školy schválené, uznané alebo povolené v Nemecku, môže byť veľmi nízka na to, aby bolo možné považovať služby, ktoré tieto školy poskytujú, za odplatné. Poukázala však na možnosť, že súkromný subjekt znáša všetky náklady, na ktoré sa školné nevzťahuje.

14 V tejto súvislosti tvrdí, že v rozsudku z 12. augusta 1999 (BSTBI. 2000 II, s. 65), Bundesfinanzhof rozhodol, že pomoc, ktorú rodičia poskytujú združeniu na podporu súkromnej školy, predstavuje odmenu za službu a nie príspevok, ktorý je možné odpúšťať v rámci darov. Tak je tomu v prípade, ak z dôvodu nízkeho školného môže byť škola spravovaná len vďaka pomoci poskytnutej podporným združením. Preto nemožno stanoviť rozdiel medzi školným zaplateným správcovi školy a darom pochádzajúcim od uvedeného združenia.

15 Komisia z toho vyvodzuje, že ak toto združenie podporuje súkromnú nemeckú školu,

posúdenie odplatného charakteru služieb poskytovaných uvedenou školou musí zohľadniť okrem samotného školného aj príspevky zaplatené uvedenému združeniu. Využívanie poskytované predmetnou súkromnou školou môže predstavovať služby poskytované za odplatu z dôvodu školného a príspevkov zaplatených podpornému združeniu, pričom posledné uvedené môžu byť známe, pretože na túto školu sa nevzťahuje povinnosť vyhnúť sa výberu žiakov podľa majetku.

16 Komisia ďalej uvádza, že tvrdenia, ktorými sa Spolková republika Nemecko pokúša odôvodniť dotknutú právnu úpravu nie sú presvedčivé. Najmä uvádza, že súkromné školy nachádzajúce sa v inom členskom štáte a nemecké školy nie sú natoľko odlišné, aby platby školného, ktoré prijímajú, museli vo všeobecnosti podliehať odlišnému daňovému zaobchádzaniu.

17 Vo svojej duplike nemecká vláda zotrváva na stanovisku, ktoré uviedla vo svojom vyjadrení k žalobe. Predmet sporu sa podľa nej týka slobodného poskytovania služieb. Spolkovej republike Nemecko nemožno uložiť povinnosť finančne podporovať súkromné školy nachádzajúce sa mimo jej územia, keďže členský štát je oprávnený poskytovať verejnú podporu len v oblasti svojej vlastnej zodpovednosti. Súkromné školy nachádzajúce sa v inom členskom štáte nie sú diskriminované, ak štát nerozšíri verejnú podporu na celoeurópsky rámec.

18 Je potrebné spresniť, že nemecká vláda v týchto písomných vyjadreniach a potom aj na pojednávaní uviedla existenciu špecifík poplatkov platených nemeckým školám, ako aj školám, ktoré navštevovali deti úradníkov a zamestnancov Európskych spoločností (ďalej len „európskych škôl“) nachádzajúcich sa v inom členskom štáte, na ktoré sa tiež vzťahuje § 10 ods. 1 bod 9 EStG.

19 Bundesfinanzhof tak podľa nemeckej vlády v rozsudku zo 14. decembra 2004 (XI R 32/03) pripustil, že školné zaplatené nemeckej škole nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, ktorá je uznaná stálym zhromaždením ministrov vzdelania a kultúry spolkových krajín, sú odpočítateľné zo základu dane ako zvláštne výdavky podľa § 10 ods. 1 bodu 9 EStG. Rovnako, podľa tejto vlády z rozsudku Bundesfinanzhof z 5. apríla 2006 (XI R 1/04) vyplýva, že postavenie európskych škôl nachádzajúcich sa v inom členskom štáte zodpovedá postaveniu školy schválenej nemeckým štátom v tom zmysle, že daňovníci, ktorí zaplatili školné týmto školám, majú nárok na daňové zvýhodnenie podľa uvedeného ustanovenia EStG uplatnením výnimky z pravidla, podľa ktorého školné zaplatené súkromným školám v iných členských štátoch nemožno považovať za zvláštne výdavky zakladajúce nárok na predmetné daňové zvýhodnenie.

20 Bolo by nepresné tvrdiť, ako to urobila aj Komisia, že školné spojené so školskou dochádzkou do všetkých škôl nachádzajúcich sa v inom členskom štáte je vylúčené z možnosti odpočtu zo zdaniteľného príjmu z dôvodu zvláštnych výdavkov podľa § 10 ods. 1 bodu 9 EStG.

21 Komisia zohľadňuje výnimky vyplývajúce z judikatúry Bundesfinanzhof, ktoré zdôrazňuje nemecká vláda. Táto judikatúra podľa nej umožňuje predísť ujme spôsobenej nemeckým a európskym školám z dôvodu, že sa nachádzajú mimo nemeckého územia, ale ponecháva diskrimináciu, ktorej predmetom sú súkromné školy nachádzajúce sa v inom členskom štáte.

*Úvodné pripomienky týkajúce sa článku 18 ES a všeobecného práva voľného pohybu občanov Únie*

Argumentácia účastníkov konania

22 Podľa Komisie systém vyplývajúci z § 10 ods. 1 bodu 9 EStG porušuje práva dotknutých rodičov, pokiaľ ide o voľný pohyb, najmä všeobecné právo voľného pohybu občanov Únie.

23 V prvom rade tento systém môže zasahovať do práva rodičov pochádzajúcich z iných

Ľudských štátov usadiť sa v Nemecku na súkromné školy. Znevýhodňujúce daňové zaobchádzanie, ktorému môžu podliehať, ak sa rozhodli, aby ich deti pokračovali v školskej dochádzke v štáte ich pôvodu, by ich totiž mohlo odradiť od toho, aby sa usadili v Nemecku. V každom prípade by ich usadenie v uvedenom ľudskom štáte bolo zložitejšie.

24 Ľalej môžu podliehať tomuto znevýhodňujúcemu zaobchádzaniu nemeckí štátni príslušníci, ktorí hoci zostali v celom rozsahu daňovníkmi v Nemecku, usadili sa v inom ľudskom štáte a rozhodli sa, že ich deti budú navštevovať miestnu súkromnú školu, nemeckú školu alebo európsku školu, ktoré sa nachádzajú v tomto štáte.

25 Napokon nemeckí štátni príslušníci s trvalým bydliskom v Nemecku, ktorých deti navštevujú súkromné školy v iných ľudských štátoch, sa tiež môžu odvolávať na všeobecné právo voľného pohybu. Komisia sa totiž domnieva, že títo rodičia využívajú uvedené právo prostredníctvom svojich detí, pričom tomu nebráni skutočnosť, že tieto deti sa oprávnené zdržiavajú v inom ľudskom štáte len na účely všeobecnej školskej dochádzky.

26 Zo spojených ustanovení článku 12 ods. 1 ES a článku 18 ods. 1 ES vyplýva, že dotknutí nemeckí občania, ktorí využili svoje právo voľného pohybu hoci aj nepriamo prostredníctvom svojich detí, sa môžu odvolávať na svoje právo na rovnaké daňové zaobchádzanie, ako je priznané ostatným štátnym príslušníkom tohto štátu.

27 Uvedené porušenia článku 18 ES nemôžu byť odôvodnené.

28 Komisia v tomto ohľade tvrdí, že § 10 ods. 1 bod 9 EStG nepredstavuje objektívne kritérium umožňujúce stanoviť prípady, v ktorých školné zaplatené nemeckým školám a školám nachádzajúcim sa v inom ľudskom štáte možno odpočítať zo zdaniteľného príjmu. Toto ustanovenie podriaďuje možnosť odpočtu zo základu dane len skutočnosti, že dotknutá súkromná škola je schválená alebo uznaná v Nemecku. Rozhodujúca podmienka možnosti odpočtu zo zdaniteľného príjmu sa teda týka skutočnosti, že dotknutá súkromná škola sa nachádza v Nemecku. Každá škola nachádzajúca sa v inom ľudskom štáte je automaticky vylúčená z možnosti odpočtu zo základu dane bez ohľadu na výšku školného, ktoré požaduje, to znamená, že spôsob jej prevádzky je vo všeobecnosti zhodný s tým, ktorý má súkromná škola uznaná alebo schválená v Nemecku.

29 Neexistuje žiadny objektívny dôvod viazať priznanie daňového zvýhodnenia na školskú dochádzku v súkromnej škole na území Spolkovej republiky Nemecko, keďže tento ľudský štát môže v súlade s právom Spoločenstva obmedziť možnosť odpočtu školného zo základu dane na určité typy zariadení alebo určitú sumu. Aby takýto dôvod existoval, jednoducho postačuje, aby sa uvedená možnosť odpočtu zo základu dane priznávala podľa objektívnych kritérií a nezávisela od sídla školy.

30 Komisia z toho vyvodzuje, že § 10 ods. 1 bod 9 EStG ohrozuje všeobecné právo voľného pohybu, ktoré nemeckým občanom a iným občanom Únie priznáva článok 18 ES.

31 Nemecká vláda popiera tvrdenie, podľa ktorého § 10 ods. 1 bod 9 EStG porušuje všeobecné právo voľného pohybu dotknutých rodičov. Ak je ovplyvnený rozsah pôsobnosti tohto práva, tento zásah je v každom prípade odôvodnený vzhľadom na objektívne rozdiely, ktoré existujú medzi nemeckými súkromnými školami, na ktoré sa vzťahuje uvedené ustanovenie EStG a súkromnými školami v inom ľudskom štáte.

Posúdenie Súdnym dvorom

32 Pokiaľ ide o otázku uplatniteľnosti článku 18 ES na spornú vnútroštátnu právnu úpravu, je

opodstatnené pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry článkov 18 ES, ktorý všeobecne priznáva každému občanovi Únie právo slobodne sa pohybovať a zdržiavať na území členských štátov, je osobitne vyjadrený v ustanoveniach zabezpečujúcich slobodné poskytovanie služieb (rozsudky zo 6. februára 2003, Stylianakis, C-92/01, Zb. s. I-1291, bod 18, a z 11. januára 2007, ITC, C-208/05, Zb. s. I-181, bod 64).

33 Z toho dôvodu, ak sporná vnútroštátna právna úprava patrí do pôsobnosti článku 49 ES, nie je potrebné, aby sa Súdny dvor vyslovil k výkladu článku 18 ES (pozri rozsudok Stylianakis, už citovaný, bod 20, a ITC, už citovaný, bod 65).

34 Vyslovová sa k článku 18 ods. 1 ES je preto odôvodnené len vtedy, ak sporná právna úprava nepatrí do pôsobnosti článku 49 ES.

35 Rovnako článok 18 ES, ktorý všeobecne formuluje právo každého občana Únie voľne sa pohybovať a zdržiavať na území členských štátov, nachádza, pokiaľ ide o slobodu usadiť sa, osobitné vyjadrenie v článku 43 ES, a pokiaľ ide o voľný pohyb pracovníkov, v článku 39 ES (rozsudky z 26. októbra 2006, Komisia/Portugalsko, C-345/05, Zb. s. I-10633, bod 13, a z 18. januára 2007, Komisia/Švédsko, C-104/06, Zb. s. I-671, bod 15).

36 Preto, ak sporná vnútroštátna právna úprava patrí do pôsobnosti článku 39 ES alebo 43 ES, nie je nevyhnutné, aby Súdny dvor rozhodoval o výklade článku 18 ES.

37 Následne je vhodné v prvom rade preskúmať, či článok 49 ES, ktorého sa v podstatnej časti týkali pripomienky účastníkov konania, odporuje vnútroštátna právna úprava vyplývajúca z § 10 ods. 1 bodu 9 EStG (druhý žalobný dôvod) a v druhom rade, či táto právna úprava odporuje článku 39 ES a/alebo 43 ES (prvá časť prvého žalobného dôvodu a tretí žalobný dôvod).

*O druhom žalobnom dôvode založenom na prekážke slobodného poskytovania služieb*

Argumentácia účastníkov konania

38 Podľa Komisie systém vyplývajúci z § 10 ods. 1 bodu 9 EStG predstavuje prekážku tak slobodného poskytovania služieb daňovníkov s bydliskom v Nemecku, ktorí majú v úmysle umiestniť svoje deti do súkromnej školy nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, ako aj slobodného poskytovania služieb súkromných škôl nachádzajúcich sa v inom členskom štáte, ktoré ponúkajú svoje služby daňovníkom s bydliskom v Nemecku.

39 V prvom rade sporný systém porušuje tzv. „pasívne“ slobodné poskytovanie služieb (využitie služieb), ktoré je už dávno uznané judikatúrou. V takejto situácii príjemcovia služby, teda deti daňovníkov s bydliskom v Nemecku, cestujú za poskytovateľom, ktorým je v predmetnej veci súkromná škola nachádzajúca sa v inom členskom štáte.

40 Takisto je dotknuté právo na tzv. „aktívne“ slobodné poskytovanie služieb, ktoré patrí súkromným školám nachádzajúcim sa v inom členskom štáte. Z dôvodu existencie sporného systému daňového zvýhodnenia daňovníci, ktorí umiestnili svoje deti do súkromnej školy v inom členskom štáte sú znevýhodnení v porovnaní s tými, ktorí sa rozhodli pre nemeckú súkromnú školu. Súkromné zariadenia nachádzajúce sa v inom členskom štáte môžu len s ťažkosťami úinne ponúknuť svoje služby nemeckým klientom. Cezhraničné poskytovanie výchovy a vzdelávania je preto znevýhodnené v porovnaní s výlučne vnútroštátnymi službami.

41 Podľa Komisie môže vzdelávanie a odborná príprava mladých ľudí predstavovať poskytovanie služieb, ako to potvrdzuje judikatúra Súdneho dvora.

42 Z rozsudkov z 27. septembra 1988, Humbel a Edel (263/86, Zb. s. 5365, bod 18), ako aj zo



7. decembra 1993, Wirth (C-109/92, Zb. s. I-6447, bod 17), vyplýva, že základná charakteristika poskytovania služieb za odmenu spočíva v zaplatení žiakom alebo treťou osobou školného, ktoré pokrýva podstatnú časť nákladov na vyučovanie. Ak by tomu tak bolo v prejednávanej veci, poskytovanie vzdelávania by predstavovalo obchodnú činnosť.

43 Naopak, podľa tejto inštitúcie nemožno považovať za poskytovanie služieb za odplatu verejné vzdelávanie, ktoré sa uskutočňuje v rámci sociálnej a politickej úlohy štátu a ten zabezpečuje aj hlavnú časť nákladov. Skutočnosť, že žiak sa platením školného podieľa na výdavkoch, nepostačuje na takéto kvalifikovanie.

44 Komisia sa domnieva, že posúdenie odplatného charakteru poskytovaných služieb nemôže byť založené výlučne na preskúmaní súkromných škôl, ktoré uprednostňuje nemecká právna úprava, a je potrebné zohľadniť tiež situáciu súkromných škôl nachádzajúcich sa v inom členskom štáte, ktorých sa netýka zvýhodnenie stanovené v § 10 ods. 1 bode 9 EStG.

45 V iných členských štátoch sa organizácia súkromných škôl niekedy podstatne odlišuje od nemeckého modelu. Existujú tak súkromné školy, ktoré zabezpečujú svoje potreby bez pomoci štátu alebo sú riadené ako podniky vykonávajúce hospodársku činnosť. Tieto zariadenia nesporne poskytujú služby za odplatu. Podľa Komisie, keďže systém vyplývajúci z § 10 ods. 1 bodu 9 EStG všeobecne vylučuje školy nachádzajúce sa v inom členskom štáte z daného zvýhodnenia, ktoré stanovuje, môže ohroziť cezhraničnú ponuku služieb škôl vykonávajúcich hospodársku činnosť.

46 Nie je potrebné zisťovať, či súkromná škola nachádzajúca sa v inom členskom štáte spĺňa podmienky, ktoré stanovuje nemecká právna úprava. Keďže žiadna z týchto súkromných škôl nemôže spĺňať podmienky uvedené v § 10 ods. 1 bode 9 EStG, Komisia zastáva názor, že netreba zisťovať rozdiel medzi súkromnými zariadeniami v inom členskom štáte podľa toho, či sú, alebo nie sú teoreticky porovnateľné s nemeckými súkromnými školami, na to, aby bolo možné zistiť, či sú, alebo nie sú diskriminované.

47 Medzi školami, ktoré sporný systém znevýhodňuje, sa v každom prípade nachádzajú zariadenia financované výlučne z platieb školného a doplňujúcich hospodárskych činností a ktoré preto nesporne poskytujú služby za odplatu. Ich diskriminácia predstavuje prekážku slobodného poskytovania služieb.

48 Podľa Komisie porušenie slobody poskytovania služieb nie je odôvodnené. V tomto ohľade sa odvoláva na argumentáciu, ktorú uviedla, pokiaľ ide vo všeobecnosti o slobodu pohybu. Dodáva, že nesplnenie povinností vyplývajúcich z článku 49 ES je o to závažnejšie, že šírenie jazykov členských štátov a podpora mobility študentov sú podľa článku 149 ods. 2 prvej a druhej zarážky ES výslovne uvedené medzi cieľmi Európskeho spoločenstva.

49 Nemecká vláda najmä tvrdí, že v predmetnej veci nejde o prekážku slobodného poskytovania služieb, pretože nie sú splnené podmienky tohto slobodného poskytovania služieb. Subsidiárne zastáva názor, že prípadná prekážka slobodného poskytovania služieb by bola v každom prípade opodstatnená.

50 V prvom rade podľa tejto vlády podmienky slobodného poskytovania služieb nie sú splnené, pretože školy spĺňajúce požiadavky stanovené v § 10 ods. 1 bode 9 EStG neposkytujú služby v zmysle Zmluvy.

51 Slobodné poskytovanie služieb predpokladá existenciu hospodárskej činnosti, ako vyplýva z pojmu „za odplatu“ uvedeného v článku 50 ES. V už citovanom rozsudku Humbel a Edel Súdny dvor však rozhodol, že základná vlastnosť odplaty spočíva v skutočnosti, že táto predstavuje

hospodársku protihodnotu predmetnej služby, nie je prítomná v prípade využovania poskytovaného v rámci vnútroštátneho vzdelávacieho systému.

52 Podľa nemeckej vlády zo samotnej súkromnej povahy školy nemožno odvodiť, že škola vykonáva hospodársku činnosť a poskytuje služby v zmysle článkov 49 ES a 50 ES. Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že skutočnosť, že rodičia platia školné, aby v určitom rozsahu prispeli na náklady fungovania systému, nemá vplyv na posúdenie vykonávanej činnosti vzhľadom na pojem poskytovanie služieb (pozri v tomto zmysle rozsudky Humbel a Edel, už citovaný, bod 19, a Wirth, už citovaný, bod 15).

53 Podľa uvedenej vlády je vzhľadom na zásady vyjadrené v judikatúre Súdneho dvora vhodné konštatovať, že nemecké školy uvedené v § 10 ods. 1 bode 9 EStG neposkytujú služby v zmysle článkov 49 ES a 50 ES a využitie uskutočnené v školách v inom členskom štáte, ktoré zodpovedajú týmto školám, takisto nepredstavuje poskytovanie služieb v zmysle týchto článkov.

54 V druhom rade nemecká vláda tvrdí, že prekážka slobodného poskytovania služieb je v každom prípade odôvodnená z rôznych hľadísk.

55 Podľa tejto vlády sloboda poskytovania služieb nemôže mať za následok povinnosť financovať školské zariadenia patriace do vzdelávacieho systému iného členského štátu. Vzdelávacia politika patrí k základným povinnostiam každého štátu a štruktúra týchto povinností sa medzi jednotlivými členskými štátmi odlišuje.

56 Keďže Spolková republika Nemecko nemá žiadny vplyv na organizáciu súkromných škôl nachádzajúcich sa v inom členskom štáte a najmä na ich využovacie programy, nemôže byť povinná podporovať fungovanie týchto škôl tým, že sa vzdá daňových príjmov, ktoré získava.

57 Uvedená vláda takisto tvrdí, že zásada slobodného poskytovania služieb neukladá Spolkovej republike Nemecko povinnosť rozšíriť daňové zvýhodnenie priznávané podľa § 10 ods. 1 bodu 9 EStG na školné zaplatené súkromným školám v inom členskom štáte. Rozdielne daňové zaobchádzanie vyplývajúce z neexistencie tejto povinnosti je odôvodnené, pretože školy v inom členskom štáte, ktoré poskytujú služby v zmysle článkov 49 ES a 50 ES, sa objektívne odlišujú od nemeckých škôl, na ktorých školská dochádzka zakladá nárok na daňové zvýhodnenie podľa § 10 ods. 1 bodu 9 EStG.

58 Po prvé tieto posledné uvedené školy nie sú obchodnými spoločnosťami na rozdiel od súkromných škôl nachádzajúcich sa v inom členskom štáte a vzťahuje sa na ne slobodné poskytovanie služieb. Uvedené súkromné školy v inom členskom štáte presne zodpovedajú nemeckým súkromným školám, ktorým nie je priznaná pomoc podľa § 10 ods. 1 bodu 9 EStG. Rozhodnutie Spolkovej republiky Nemecko, na základe ktorého sa pomoc poskytuje len školám, ktoré svojou ponukou vzdelania uskutočňujú vzdelávaciu úlohu štátu, patria do vnútroštátneho vzdelávacieho systému a nevykonávajú hospodársku činnosť, nemožno vyvrátiť odvolaním sa na zásadu slobodného poskytovania služieb.

59 Po druhej nemecká vláda sa domnieva, že systém vyplývajúci z § 10 ods. 1 bodu 9 EStG zodpovedá štátnej pomoci, ktorá nahrádza náklady znášané školami, ktorých sa týka toto ustanovenie. Základný zákon ukladá štátu povinnosť finančne podporovať uvedené školy ako náhradu za požiadavky, ktoré musia spĺňať. Táto pomoc sa do značnej miery uskutočňuje vo forme priamej podpory. Dotknuté školy tak získavajú približne 80 % zo sumy priznanej porovnateľnej verejnej škole. § 10 ods. 1 bod 9 spresňuje túto ústavnú povinnosť pomoci tým, že umožňuje nemeckému štátu nepriamo podporovať uvedené školy prostredníctvom daňových zvýhodnení priznaných z dôvodu zaplateného školného.

60 Súvislosť medzi požiadavkami, ktoré uvedený štát ukladá, a zodpovedajúcou verejnou podporou neexistuje v prípade súkromných škôl nachádzajúcich sa v inom členskom štáte, ktoré poskytujú služby v zmysle článkov 49 ES a 50 ES. Keďže nemecký štát neukladá týmto školám žiadne povinnosti, nemá voči nim žiadnu povinnosť finančnej podpory.

61 Po tretie, ak by Spolková republika Nemecko bola povinná priznať daňové zvýhodnenie podľa § 10 ods. 1 bodu 9 EStG bez ohľadu na požadovanú výšku školného, zvýhodňovala by školy, ktoré z dôvodu vysokého školného vyberajú žiakov podľa majetkovej situácie ich rodičov. Okrem toho by týmto školám musela priznať vyššiu pomoc, ako je pomoc priznaná školám, na ktorých školská dochádzka zakladá nárok na uvedené daňové zvýhodnenie, keďže toto školné je podstatne vyššie ako školné vyžadované poslednými uvedenými školami.

62 Po štvrté povinnosť poskytnúť daňové zvýhodnenie z dôvodu školného zaplateného súkromným školám nachádzajúcim sa v inom členskom štáte by viedla k zvýšeniu celkového množstva daňových zvýhodnení priznaných na základe § 10 ods. 1 bodu 9 EStG.

63 Súdny dvor však v rozsudku z 15. marca 2005, Bidar (C-209/03, Zb. s. I-2119, bod 56), rozhodol, že každému členskému štátu je dovolené dozerať, aby sa poskytovanie podpory na pokrytie bežných výdavkov študentom z iných členských štátov nestalo nerozumnou záležitosťou, ktorá by mohla mať následky na celkovú úroveň podpory poskytovanej týmto štátom. Nemecká vláda zastáva názor, že členský štát je tiež oprávnený podriaďovať priznanie daňového zvýhodnenia podmienkam, ktoré umožňujú vyhnúť sa tomu, aby uvedené zvýhodnenie nemuselo byť znížené pod úroveň, ktorú členský štát považuje za nevyhnutnú.

64 Po piate daňové zvýhodnenie poskytnuté z dôvodu školného zaplateného súkromným školám v Nemecku je odôvodnené skutočnosťou, že tieto školy sú schválené, povolené alebo uznané. V zásade neexistuje zodpovedajúce povolenie, schválenie alebo uznanie, pokiaľ ide o súkromné školy nachádzajúce sa v inom členskom štáte (okrem osobitného prípadu nemeckých súkromných škôl a európskych škôl v inom členskom štáte). Kontrola, ktorú vykonávajú nemecké školské orgány sa v zásade obmedzuje len na školy nachádzajúce sa na území Nemecka.

#### Posúdenie Súdnym dvorom

65 Pokiaľ ide o uplatniteľnosť ustanovení Zmluvy týkajúcich sa slobodného poskytovania služieb na spornú daňovú právnu úpravu, najskôr je vhodné pripomenúť, že ak článok 50 tretí odsek ES uvádza len aktívne slobodné poskytovanie služieb, v rámci ktorého poskytovateľ služby cestuje za príjemcom, z ustálenej judikatúry vyplýva, že slobodné poskytovanie služieb zahŕňa slobodu príjemcov služieb odísť do iného členského štátu, v ktorom sa nachádza poskytovateľ, aby tam mohli využiť uvedené služby (pozri rozsudok z 31. januára 1984, Luisi a Carbone, 286/82 a 26/83, Zb. s. 377, body 10 a 16). V tejto veci uplatnenie spornej vnútroštátnej právnej úpravy vedie dotknutý členský štát k odmietnutiu daňového zvýhodnenia z dôvodu školskej dochádzky do súkromnej školy v inom členskom štáte. V dôsledku toho je v zásade dotknutá zásada slobodného poskytovania služieb, keďže možnosť poskytnúť vzdelanie pochádza od súkromnej školy

nachádzajúcej sa v inom členskom štáte.

66 V každom prípade je vhodné preskúmať, či predmetom týchto možností vzdelania je poskytovanie služieb. Na tieto účely je opodstatnené skúmať, či využívanie poskytované súkromnou školou nachádzajúcou sa v inom členskom štáte predstavuje „služby, ktoré sa bežne poskytujú za odplatu“ v súlade s článkom 50 prvým odsekom ES.

67 V zmysle tohto ustanovenia však z judikatúry vyplýva, že základná vlastnosť odmeny spočíva v skutočnosti, že táto predstavuje hospodársku protihodnotu predmetnej služby (pozri rozsudky Humbel a Edel, už citovaný, bod 17; z 12. júla 2001, Smits a Peerbooms, C-157/99, Zb. s. I-5473, bod 58; z 3. októbra 2002, Danner, C-136/00, Zb. s. I-8147, bod 26; z 22. mája 2003, Freskot, C-355/00, Zb. s. I-5263, bod 55, ako aj z 26. júna 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Zb. s. I-6817, bod 23).

68 Súdny dvor týmto vylúčil z pojmu služby v zmysle článku 50 ES využívanie poskytované určitými zariadeniami, ktoré boli súčasťou systému verejného vzdelávania a boli celkovo alebo v prevažnej miere financované z verejných zdrojov (pozri v tomto zmysle rozsudky Humbel a Edel, už citovaný, body 17 a 18, ako aj Wirth, už citovaný, body 15 a 16). Súdny dvor takto spresnil, že zriadením a udrжанím takéhoto systému verejného vzdelávania financovaného vo všeobecnosti z verejných zdrojov a nie žiakmi alebo ich rodičmi sa štát nezúčastňuje na odplatných činnostiach, ale plní svoju úlohu voči obyvateľom v sociálnej, kultúrnej a vzdelávacej oblasti.

69 Naopak, Súdny dvor rozhodol, že využívanie poskytované vzdelávacími zariadeniami financovanými v prevažnej miere zo súkromných zdrojov, najmä študentmi a ich rodičmi, predstavuje služby v zmysle článku 50 ES, keďže cieľ, ktorý tieto zariadenia sledujú, pozostáva z poskytovania služieb za odplatu (rozsudok Wirth, už citovaný, bod 17).

70 V tejto súvislosti je potrebné spresniť, že nie je nevyhnutné, aby uvedené súkromné financovanie bolo zabezpečené najmä žiakmi alebo ich rodičmi. Podľa ustálenej judikatúry článok 50 ES totiž nevyžaduje, aby za služby platili tí, ktorí z nich majú úžitok (pozri najmä rozsudky z 26. apríla 1988, Bond van Adverteerders a i., 352/85, Zb. s. 2085, bod 16; z 11. apríla 2000, Deliège, C-51/96 a C-191/97, Zb. s. I-2549, bod 56; Smits a Peerbooms, už citovaný, bod 57, ako aj Skandia a Ramstedt, už citovaný, bod 24).

71 Je nesporné, že súčasne so školami patriacimi do systému verejného vzdelávania, v rámci ktorého štát plní svoju úlohu v sociálnej, kultúrnej a vzdelávacej oblasti a ktorých financovanie je zabezpečené v prevažnej miere z verejných zdrojov, v určitých členských štátoch existujú školy, ktoré nepatria do tohto systému verejného vzdelávania a sú financované v prevažnej miere zo súkromných zdrojov.

72 Vzdelávanie poskytované týmito školami je potrebné považovať za službu poskytovanú za odplatu.

73 Je potrebné pripomenúť, že na účely určení, či na spornú vnútroštátnu právnu úpravu možno uplatniť článok 49 ES, nie je relevantné zisťovať, či školy nachádzajúce sa v členskom štáte príjemcu služby, v tejto veci v Spolkovej republike Nemecko, ktoré sú schválené, povolené alebo uznané v tomto štáte podľa uvedenej právnej úpravy, poskytujú alebo neposkytujú služby v zmysle článku 50 prvého odseku ES. Dôležitá je len skutočnosť, že súkromnú školu v inom členskom štáte možno považovať za poskytujúcu služby za odplatu.

74 V rozsudku zo 16. mája 2006, Watts (C-372/04, Zb. s. I-4325, bod 90), ktorý sa týka zdravotných výkonov predstavujúcich poskytovanie služieb, Súdny dvor zastával názor, že článok 49 ES sa uplatní na situáciu pacientky s bydliskom v Spojenom kráľovstve, ktorej zdravotný stav

vyžadoval nemocní?nú starostlivos? a ktorá cestovala do iného ?lenského štátu na ú?ely poskytnutia dotknutej starostlivosti za odplatu a následne žiadala náhradu od vnútroštátneho zdravotníckeho systému, hoci rovnaké zdravotné výkony boli bezplatne poskytované vnútroštátnym zdravotníckym systémom Spojeného krá?ovstva.

75 V bode 91 uvedeného rozsudku Súdny dvor rozhodol, že bez toho, aby bolo v prejednávanej veci potrebné ur?i?, ?i nemocní?ná starostlivos? poskytovaná v rámci vnútroštátneho zdravotníckeho systému, ako je ten vo veci samej, ktorá bola predmetom daného rozsudku, je sama osebe službou v zmysle ustanovení Zmluvy ES o slobodnom poskytovaní služieb, bolo opodstatnené sa domnievať, že situácia, v ktorej osoba, ktorej zdravotný stav vyžaduje nemocní?nú starostlivos?, odíde do iného ?lenského štátu a dostane tam túto starostlivos? za odplatu, patrí do pôsobnosti uvedených ustanovení.

76 Z toho vyplýva, že ?lánok 49 ES sa uplatní na spornú vnútroštátnu právnu úpravu, pokia? súkromná škola, do ktorej da?ovníci daného ?lenského štátu umiestnili svoje deti, sa nachádza v inom ?lenskom štáte a možno ju považovať za poskytujúcu služby za odplatu, to znamená, že je financovaná v prevažnej miere zo súkromných zdrojov.

77 Je potrebné preskúmať, ?i za týchto okolností sporná da?ová právna úprava predstavuje, ako to tvrdí Komisia, prekážku slobodného poskytovania služieb.

78 V tomto oh?ade je potrebné uviesť, že daná právna úprava podria?uje priznanie da?ového zvýhodnenia podmienke, že školné bude zaplatené súkromným školám schváleným nemeckým štátom, povoleným alebo uznaným uplatnite?ným krajinským právom, ?o predpokladá, aby sa nachádzali v Spolkovej republike Nemecko.

79 Táto právna úprava vo všeobecnosti vylučuje možnos? da?ovníkov podliehajúcich dani v Nemecku odpo?ítať z ich zdanite?ných príjmov ?as? školného, ktoré je spojené so školskou dochádzkou ich detí v súkromnej škole v inom ?lenskom štáte, s výnimkou školného zaplateného v inom ?lenskom štáte nemeckým školám uznaným stálym zhromaždením ministrov vzdelania a kultúry spolkových krajín, kým táto možnos? existuje vzh?adom na školné zaplatené ur?itým nemeckým súkromným školám. Znamená preto vä?šie da?ové za?aženie pre da?ovníkov, ktorí umiestnili svoje deti do súkromnej školy v inom ?lenskom štáte a nie do súkromnej školy na vnútroštátnom území.

80 Následkom právnej úpravy, akou je tá, ktorá vyplýva z § 10 ods. 1 bodu 9 EStG, je to, že odradzuje da?ovníkov s bydliskom v Nemecku od umiestnenia svojich detí do škôl v inom ?lenskom štáte. Okrem toho zasahuje tiež do ponuky vzdelávania poskytovaného súkromnými vzdelávacími zariadeniami v iných ?lenských štátoch, ktorá je ur?ená de?om da?ovníkov s bydliskom v Nemecku.

81 Uvedená právna úprava predstavuje prekážku slobodného poskytovania služieb, ktorá je zaru?ená ?lánkom 49 ES. Tomuto ?lánku totiž odporuje uplatnenie akejko?vek vnútroštátnej právnej úpravy, v dôsledku ktorej je s?ažené poskytovanie služieb medzi ?lenskými štátmi oproti poskytovaniu služieb len v rámci jedného ?lenského štátu (pozri najmä rozsudky z 28. apríla 1998, Safir, C?118/96, Zb. s. I?1897, bod 23; Smits a Peerbooms, už citovaný, bod 61; Danner, už citovaný, bod 29; zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko, C?334/02, Zb. s. I?2229, bod 23; Watts, už citovaný, bod 94, a z 19. apríla 2007, Stamatelaki, C?444/05, Zb. s. I?3185, bod 25).

82 Ke?že existencia prekážky slobodného poskytovania služieb bola zistená, je potrebné preskúmať, ?i táto prekážka môže byť objektívne odôvodnená.

83 Nemecká vláda na odôvodnenie tohto obmedzenia uvádza viaceré tvrdenia.

84 V prvom rade podľa tejto vlády prípadná prekážka slobodného poskytovania služieb je odôvodnená skutočnosťou, že zo zásady slobodného poskytovania služieb nemôže vyplývať povinnosť rozšíriť výhodnejšie daňové zaobchádzanie priznané určitým školám patriacim do vzdelávacieho systému jedného členského štátu na školy nachádzajúce sa v inom členskom štáte (pozri bod 55 tohto rozsudku).

85 V tomto ohľade je potrebné uviesť, že § 10 ods. 1 bod 9 EStG sa týka daňovej úpravy školného. Podľa ustálenej judikatúry, hoci priame dane patria do právomoci členských štátov, členské štáty ju musia vykonávať v súlade s právom Spoločenstva (pozri najmä rozsudky Danner, už citovaný, bod 28; z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 36, a z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Zb. s. I-2107, bod 25).

86 Rovnako, ak je nepochybné, že právo Spoločenstva nezasahuje do právomoci členských štátov, pokiaľ ide jednak o obsah výučby a organizáciu vzdelávacích systémov a ich kultúrnu a jazykovú rozmanitosť (článok 149 ods. 1 ES) a jednak obsah a organizáciu odborného vzdelávania (článok 150 ods. 1 ES), stále však platí, že pri výkone tejto právomoci musia členské štáty dodržiavať právo Spoločenstva, najmä ustanovenia o slobodnom poskytovaní služieb (pozri analogicky rozsudok Watts, už citovaný, body 92 a 147).

87 Okrem toho, pokiaľ ide o tvrdenie nemeckej vlády, podľa ktorého nemôže byť členský štát povinný podporovať školy patriace do vzdelávacieho systému iného členského štátu, stačí konštatovať, že § 10 ods. 1 bod 9 EStG nestanovuje priznanie priamej podpory nemeckého štátu dotknutým školám, ale poskytnutie daňového zvýhodnenia rodičom z dôvodu školného zaplateného týmito školám.

88 V druhom rade podľa nemeckej vlády odmietnutie rozšíriť daňové zvýhodnenie stanovené v § 10 ods. 1 bode 9 EStG na školné zaplatené súkromným školám v inom členskom štáte je odôvodnené skutočnosťou, že nemecké školy uvedené v tomto paragrafe a súkromné školy nachádzajúce sa v inom členskom štáte, ktoré poskytujú služby v zmysle článkov 49 ES a 50 ES, nie sú v objektívne porovnateľnej situácii (pozri bod 57 tohto rozsudku).

89 Školám uvedeným v § 10 ods. 1 bode 9 EStG je podľa článku 7 ods. 4 tretej vety základného zákona zakázané vyberať žiakov na základe majetkovej situácie rodičov tak, že školné je stanovené na úrovni, ktorá neumožňuje pokryť náklady týchto škôl, a pre nemecký štát existuje zodpovedajúca povinnosť finančnej podpory uvedených škôl. Táto súvislosť medzi požiadavkami uloženými štátom a im zodpovedajúcou verejnou podporou neexistuje v prípade súkromných škôl nachádzajúcich sa v inom členskom štáte, ktoré poskytujú služby v zmysle článkov 49 ES a 50 ES (pozri bod 60 tohto rozsudku). Rozšírenie daňového zvýhodnenia na školné zaplatené za školskú dochádzku v školách, ktoré nespĺňajú podmienky § 10 ods. 1 bodu 9 EStG, je v rozpore s požiadavkou vyhnúť sa výberu žiakov založenému na majetkovej situácii rodičov, ktorá je stanovená v článku 7 ods. 4 základného zákona (pozri bod 61 tohto rozsudku).

90 Tieto tvrdenia nemôžu byť prijaté. Je totiž potrebné uviesť, že § 10 ods. 1 bod 9 EStG podriaďuje možnosť odpustu čiasti školného zo zdaniteľného príjmu schváleniu, povoleniu alebo uznaniu dotknutej súkromnej školy v Nemecku bez toho, aby stanovil objektívne kritérium umožňujúce určitý, aké typy školného požadované nemeckými školami sú odpočítateľné.

91 Z toho vyplýva, že každá súkromná škola v inom členskom štáte len z dôvodu, že sa nenachádza v Nemecku, je automaticky vylúčená z predmetného daňového zvýhodnenia bez

ohľadu na to, či rešpektuje kritériá, akým je napríklad stanovenie školného vo výške, ktoré neumožňuje výber žiakov založený na majetkovej situácii ich rodičov.

92 Na účely odôvodnenia prekážky slobodného poskytovania služieb, ktorú predstavuje dotknutá právna úprava, nemecká vláda odvolaním sa na už citovaný rozsudok Bidar tiež uvádza, že nemecký štát môže zákonne podmieniť poskytovanie daňového zvýhodnenia podmienkami, ktoré umožnia predísť tomu, aby táto podpora alebo zvýhodnenie nemuseli byť znížené pod úroveň, ktorú nemecký štát považuje za nevyhnutnú (pozri body 62 a 63 predmetného rozsudku).

93 Podľa tejto vlády, tvrdenia uvedené v danom rozsudku týkajúcom sa poskytovania podpory na pokrytie životných nákladov študentom a voľného pohybu občanov Únie, je potrebné vnímať vo všeobecnej súvislosti v tom zmysle, že v prípade, ak sú verejné zdroje obmedzené, rozšírenie možnosti daňového zvýhodnenia by na účely dosiahnutia daňovo neutrálnej situácie nevyhnutne zahŕňalo zníženie konkrétneho daňového zvýhodnenia každého jednotlivca. Nemecká vláda v tomto ohľade uvádza, že rozšírenie uplatnenia § 10 ods. 1 bodu 9 EStG na školné v určitých školách nachádzajúcich sa v inom nemeckom štáte by viedlo k ďalšiemu zaťažaniu štátneho rozpočtu.

94 Toto tvrdenie však nemožno prijať z nasledujúcich dôvodov.

95 V prvom rade podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora zabránenie zníženiu rozpočtových príjmov sa nenachádza medzi dôvodmi uvedenými v článku 46 ES v spojení s článkom 55 ES a nemožno ho považovať ani za naliehavý dôvod všeobecného záujmu.

96 Ďalej, pokiaľ ide o tvrdenie nemeckej vlády, podľa ktorého je každému nemeckému štátu dovolené dozerať, aby sa poskytovanie podpory týkajúcej sa školného nestalo nerozumnou záťažou, ktorá by mohla mať následky na celkovú úroveň podpory poskytovanej štátom, z údajov poskytnutých touto vládou vyplýva, že nadmerná finančná záťaž, ktorú by podľa nej predstavovalo rozšírenie daňového zvýhodnenia na školné zaplatené určitým školám nachádzajúcim sa v inom nemeckom štáte vyplýva z toho, že podpora nepriamo poskytnutá týmto školám by bola oveľa vyššia ako podpora vzdelávacích zariadení schválených, povolených alebo uznaných v Nemecku, keďže školy nachádzajúce sa v inom nemeckom štáte sa musia financovať samostatne prostredníctvom vyššieho školného.

97 Aj za predpokladu, že rovnaká úvaha, ako je uvedená v už citovanom rozsudku Bidar, sa uplatní, pokiaľ ide o daňové zvýhodnenie týkajúce sa školného, v tomto ohľade je v súlade s tvrdením Komisie potrebné uviesť, že cieľ, ktorý sleduje odmietnutie priznať predmetné daňové zvýhodnenie, pokiaľ ide o školné zaplatené školám v inom nemeckom štáte, teda cieľ zabezpečiť pokrytie prevádzkových nákladov súkromných škôl bez vzniku nadmerného zaťaženia štátu v súlade s analýzou uvedenou v už spomínanom rozsudku Bidar, možno dosiahnuť menej prísnymi prostriedkami.

98 Ako totiž uviedla generálna advokátka v bode 62 svojich návrhov, s cieľom zabrániť nadmernej finančnej záťaži nemecký štát môže obmedziť odpočítateľnú sumu zo školného na určitú výšku zodpovedajúcu daňovému zvýhodneniu, ktoré tento štát vzhľadom na ním rešpektované hodnoty priznáva za školskú dochádzku v školách nachádzajúcich sa na jeho území, čo predstavuje menej prísny prostriedok ako odmietnutie priznať predmetné daňové zvýhodnenie.

99 Napokon, v každom prípade je zjavne neprimerané úplne vylúčiť z daňového zvýhodnenia stanoveného v § 10 ods. 1 bode 9 EStG školné zaplatené daňovníkmi podliehajúcimi dani z príjmu v Nemecku školám nachádzajúcim sa v inom nemeckom štáte ako Spolková republika Nemecko. Tým je totiž z predmetného daňového zvýhodnenia vylúčené školné zaplatené uvedenými

da?ovníkmi školám nachádzajúcim sa v inom ?lenskom štáte bez oh?adu na to, ?i tieto školy sp??ajú objektívne kritériá stanovené na základe zásad každého ?lenského štátu, ktoré umož?ujú ur?i?, ktoré typy školného zakladajú nárok na da?ové zvýhodnenie.

100 Vzh?adom na predchádzajúce je potrebné považova? druhý žalobný dôvod Komisie podporujúci jej žalobu za dôvodný a konštatova?, že úplným vylú?ením školného spojeného so školskou dochádzkou do školy v inom ?lenskom štáte zo zníženia základu dane z dôvodu zvláštnych výdavkov podľa § 10 ods. 1 bodu 9 EStG v situáciách, v ktorých da?ovníci podliehajúci dani z príjmov v Nemecku zabezpe?ujú školské vzdelanie svojich detí v takejto škole, ktorá je financovaná najmä zo súkromných zdrojov, si Spolková republika Nemecko nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z ?lánku 49 ES.

*O prvej ?asti prvého žalobného dôvodu založenej na prekážke vo?ného pohybu pracovníkov a tre?om žalobnom dôvode založenom na prekážke slobody usadi? sa*

Argumentácia ú?astníkov konania

101 Podľa Komisie systém vyplývajúci z § 10 ods. 1 bodu 9 EStG porušuje práva, ktoré dotknutým da?ovníkom vyplývajú z vo?ného pohybu pracovníkov a slobody usadi? sa (prvá ?as? prvého žalobného dôvodu).

102 Na jednej strane by uvedený režim mohol ohrozova? právo rodi?ov pochádzajúcich z iných ?lenských štátov na zamestnanie v Nemecku (?lánok 39 ES) a usadi? sa tam ako samostatne zárobkovo ?inné osoby (?lánok 43 ES). Menej výhodné da?ové zaobchádzanie, ktorému by mohli podlieha?, ak by sa rozhodli ponecha? svoje deti navštevova? školu v ich štáte pôvodu by ich totiž mohlo odradi? od toho, aby sa usadili v Nemecku, alebo aby sa tam zamestnali ako cezhrani?ní pracovníci. V každom prípade by pre týchto rodi?ov bolo ?ažšie usadi? sa alebo zamestna? v Nemecku.

103 Na druhej strane nemeckí štátni príslušníci, ktorí zostali v celom rozsahu da?ovníkmi v Nemecku, hoci sa usadili v inom ?lenskom štáte, by boli takisto znevýhodnení, ak by sa rozhodli, že ich deti budú navštevova? miestnu súkromnú školu nachádzajúcu sa v tomto inom ?lenskom štáte.

104 Uvedené porušenia ?lánkov 39 ES a 43 ES nemôžu byť odôvodnené.

105 Komisia v tomto oh?ade tvrdí, že § 10 ods. 1 bod 9 EStG nepredstavuje objektívne kritérium umož?ujúce stanovi? prípady, v ktorých školné zaplatené nemeckým školám a školám nachádzajúcim sa v inom ?lenskom štáte možno odpo?íta? zo zdanite?ného príjmu. Toto ustanovenie podria?uje možnosť odpo?tu uvedených platieb školného zo základu dane len skuto?nosti, že dotknutá súkromná škola je schválená alebo uznaná v Nemecku. Rozhodujúca podmienka možnosti odpo?tu zo základu dane sa teda týka skuto?nosti, že dotknutá súkromná škola sa nachádza v Nemecku. Každá škola nachádzajúca sa v inom ?lenskom štáte je automaticky vylú?ená z da?ového zvýhodnenia bez oh?adu na výšku školného, ktoré požaduje, to znamená hoci spôsob jej fungovania je vo všeobecnosti zhodný s tým, ktorý má súkromná škola uznaná alebo schválená v Nemecku.



106 Neexistuje žiadny objektívny dôvod viazať priznanie daňového zvýhodnenia na školskú dochádzku v súkromnej škole na území Spolkovej republiky Nemecko, keďže tento členský štát môže v súlade s právom Spoločenstva obmedziť možnosť odpôťtu školného zo základu dane na určité typy zariadení alebo určitú sumu. Aby takýto dôvod existoval, jednoducho postačuje, aby sa uvedená možnosť odpôťtu priznávala podľa objektívnych kritérií a nezávisela od miesta, kde sa nachádza škola.

107 V rovnakej súvislosti Komisia v rámci svojho tretieho žalobného dôvodu tvrdí, že systém vyplývajúci z § 10 ods. 1 bodu 9 EStG porušuje slobodu usadiť sa súkromných škôl nachádzajúcich sa v inom členskom štáte. Podľa nej, tento systém ukladá podmienku, aby boli uvedené školy zriadené v Nemecku alebo sa v tomto členskom štáte nachádzala aspoň ich organizačná zložka. Uvedené školy totiž môžu získať postavenie náhradného školského zariadenia schváleného štátom alebo povoleného krajiniským právom alebo doplňujúceho zariadenia všeobecného vzdelávania uznaného daným krajiniským právom len vtedy, pokiaľ ponúkajú svoje služby z nemeckého územia. Aby neboli tieto školy poškodené z hľadiska hospodárskej súťaže vzhľadom na nemecké súkromné zariadenia, musia sa nachádzať na území Nemecka.

108 Toto obmedzenie týkajúce sa výberu umiestnenia zariadenia podľa Komisie predstavuje rozdielne zaobchádzanie v rozpore s článkom 43 ES, ktoré nie je odôvodnené.

109 Táto inštitúcia z toho vyvodzuje, že § 10 ods. 1 bod 9 EStG predstavuje prekážku voľného pohybu pracovníkov stanoveného v článku 39 ES a slobody usadiť sa stanovenej v článku 43 ES.

110 Nemecká vláda popiera skutočnosť, že § 10 ods. 1 bod 9 EStG ohrozuje voľný pohyb pracovníkov a slobodu usadiť sa. Ak je ovplyvnený rozsah pôsobnosti tohto práva, tento zásah je v každom prípade odôvodnený vzhľadom na objektívne rozdiely, ktoré existujú medzi nemeckými súkromnými školami, na ktoré sa vzťahuje uvedené ustanovenie EStG a súkromnými školami v inom členskom štáte, ktoré boli uvedené vyššie.

111 Rovnako táto vláda popiera existenciu porušenia slobody usadiť sa škôl nachádzajúcich sa v inom členskom štáte. Uvádza, že nie je jasné, ako sporný systém daňového zvýhodnenia porušuje túto slobodu. V každom prípade, ak by bolo prijaté porušenie uvedenej slobody, bolo by podľa nej objektívne odôvodnené vzhľadom na vyššie uvedené rozdiely medzi nemeckými súkromnými školami, na ktoré sa vzťahuje § 10 ods. 1 bod 9 EStG a súkromnými školami v inom členskom štáte.

#### Posúdenie Súdnym dvorom

112 Je potrebné preskúmať, či článkom 39 ES a 43 ES odporuje právna úprava vyplývajúca z § 10 ods. 1 bodu 9 EStG.

113 V prvej časti svojho prvého žalobného dôvodu Komisia tvrdí, že právna úprava, ktorá daňovo znevýhodňuje dotknutých daňovníkov, ovplyvňuje tak pracovníkov pochádzajúcich z iného členského štátu alebo daňovníkov vykonávajúcich samostatnú zárobkovú činnosť, ktorí sa usadili v Nemecku zo súkromných dôvodov a rozhodli sa, že ich deti budú najnavštevovať školu v ich štáte pôvodu, ako aj nemeckých daňovníkov, ktorí z dôvodu presunu svojho bydliska do iného členského štátu zapísali svoje deti do súkromnej školy v tomto štáte. V tomto ohľade by bola uvedená právna úprava v rozpore s článkami 39 ES a 43 ES.

114 Cieľom ustanovení Zmluvy upravujúcich voľný pohyb osôb je uľahčiť príslušníkom Spoločenstva vykonávanie zárobkovej činnosti akejkoľvek povahy na území Spoločenstva,

pri?om tieto ustanovenia bránia prijatiu opatrení, ktoré by mohli znevýhod?ova? štátnych príslušníkov Spolo?enstva, ak by chceli vykonáva? hospodársku ?innos? v inom ?lenskom štáte (pozri rozsudky z 15. septembra 2005, Komisia/Dánsko, C?464/02, Zb. s. I?7929, bod 34 a tam citovanú judikatúru; Komisia/Portugalsko, už citovaný, bod 15, a Komisia/Švédsko, už citovaný, bod 17).

115 Ustanovenia, ktoré štátnemu príslušníkovi ?lenského štátu bránia alebo ho odrádzajú od toho, aby opustil krajinu pôvodu a využil tak svoje právo vo?ného pohybu, preto predstavujú obmedzenia tejto slobody aj vtedy, ak sa uplat?ujú nezávisle od štátnej príslušnosti dotknutých pracovníkov (rozsudky Komisia/Dánsko, už citovaný, bod 35; Komisia/Portugalsko, už citovaný, bod 16, a Komisia/Švédsko, už citovaný, bod 18).

116 V tejto veci, ako uviedla generálna advokátka v bode 83 svojich návrhov, § 10 ods. 1 bod 9 EStG znevýhod?uje najmä pracovníkov a samostatne zárobkovo ?inné osoby, ktorí sa usadili v Nemecku alebo ktorí tam pracujú a ich deti pokračujú v platenej školskej dochádzke v inom ?lenskom štáte. Pod?a § 1 ods. 1 prvej vety EStG pracovníci s bydliskom na nemeckom území podliehajú v celom rozsahu dani z príjmov. V súlade s § 1 ods. 3 EStG cezhrani?ní pracovníci pracujúci v Nemecku bez toho, aby tam mali bydlisko, na vlastnú žiados? tiež podliehajú dani z príjmov v neobmedzenom rozsahu. § 10 ods. 1 bod 9 EStG neumož?uje žiadnemu z týchto pracovníkov zvláštne da?ové zvýhodnenie pre ?as? zaplateného školného, hoci by im ho umožnil, ak by ich deti navštevovali školu v Nemecku.

117 Toto rozdielne zaobchádzanie môže uvedeným pracovníkom s?aži? výkon práv, ktoré im vyplývajú z ?lánkov 39 ES a 43 ES.

118 § 10 ods. 1 bod 9 EStG môže takisto znevýhod?ova? nemeckých štátnych príslušníkov, ak presunú svoje bydlisko do iného ?lenského štátu, v ktorom ich deti navštevujú školu vyberajúcu školné.

119 Nepochybne, vo všeobecnosti títo nemeckí štátni príslušníci už nepodliehajú dani v Nemecku, ak opustia tento ?lenský štát, keďže je vylú?ené, aby sa sporná da?ová právna úprava uplat?ovala v ich neprospech. V každom prípade, na základe § 1 ods. 2 EStG sa toto pravidlo neuplat?uje na úradníkov pracujúcich v inom ?lenskom štáte a na základe ?lánku 14 Protokolu z 8. apríla 1965 o výsadách a imunitách Európskych spolo?enstiev (Ú. v. ES 1967, 152, s. 13) sa nevz?ahuje ani na úradníkov) Európskych spolo?enstiev. Ak uvedení úradníci nemeckej štátnej príslušnosti zabezpe?ujú vzdelanie svojich detí v súkromných školách nachádzajúcich sa v inom ?lenskom štáte, okrem nemeckých a európskych škôl, § 10 ods. 1 bod 9 EStG im neumož?uje zníži? zdaniteľné príjmy o ?as? zaplateného školného.

120 Z dôvodov uvedených v bodoch 85 až 99 tohto rozsudku, uvedené rozdiely v zaobchádzaní nemožno odôvodni? tvrdeniami, ktoré uviedla nemecká vláda na odôvodnenie prekážky základnej slobody.

121 Je preto potrebné považova? prvú ?as? prvého žalobného dôvodu uvedeného Komisiou za dôvodnú a konštatova?, že všeobecným vylú?ením školného spojeného so školskou dochádzkou do školy v inom ?lenskom štáte zo zníženia základu dane z dôvodu zvláštnych výdavkov pod?a § 10 ods. 1 bodu 9 EStG si Spolková republika Nemecko nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z ?lánkov 39 ES a 43 ES.

122 Pokia? ide o tretí žalobný dôvod založený na porušení slobody usadi? sa súkromných škôl nachádzajúcich sa v inom ?lenskom štáte, je opodstatnené uvies?, ako uviedla generálna advokátka v bode 85 svojich návrhov, že okolnos?, že § 10 ods. 1 bod 9 EStG podmie?uje možnos? zníženia základu dane z dôvodu školného miestom, kde sídli škola, nemá priamy vplyv

na slobodu usadiť sa súkromných škôl nachádzajúcich sa v inom členskom štáte. Táto okolnosť sama osebe nesplňuje usadenie uvedených škôl v Nemecku.

123 Tretí žalobný dôvod Komisie musí byť preto zamietnutý.

*O druhej časti prvého žalobného dôvodu založenej na zásahu do všeobecného práva voľného pohybu občanov Únie*

124 Zostáva preskúmať spornú vnútroštátnu právnu úpravu vzhľadom na článok 18 ods. 1 ES, pokiaľ ide o všetky situácie, na ktoré sa nevzťahujú články 39 ES, 43 ES a 49 ES.

125 Ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, poslaním štatútu občana Únie je byť základným štatútom štátnych príslušníkov členských štátov, ktorý umožňuje tým z nich, ktorí sa nachádzajú v rovnakej situácii, aby sa s nimi v rozsahu vecnej pôsobnosti Zmluvy bez ohľadu na ich štátnu príslušnosť a bez toho, aby boli dotknuté výnimky výslovne stanovené v tejto súvislosti, z právneho hľadiska zaobchádzalo rovnako (pozri najmä rozsudky z 20. septembra 2001, Grzelczyk, C-184/99, Zb. s. I-6193, bod 31; z 11. júla 2002, D'Hoop, C-224/98, Zb. s. I-6191, bod 28; z 2. októbra 2003, Garcia Avello, C-148/02, Zb. s. I-11613, body 22 a 23, ako aj z 29. apríla 2004, Pusa, C-224/02, Zb. s. I-5763, bod 16).

126 Medzi situácie, ktoré spadajú do oblasti uplatňovania práva Spoločenstva, patria prípady, ktoré sa týkajú uplatňovania základných slobôd zaručených Zmluvou a najmä prípady uplatňovania slobody pohybu a pobytu na území členských štátov podľa článku 18 ES (pozri najmä rozsudky Grzelczyk, už citovaný, bod 33; D'Hoop, už citovaný, bod 29; Garcia Avello, už citovaný, bod 24, a Pusa, už citovaný, bod 17).

127 Keďže s občanom Únie sa musí v každom členskom štáte z právneho hľadiska zaobchádzať rovnako, ako sa zaobchádza so štátnymi príslušníkmi uvedených členských štátov, ktorí sa ocitnú v rovnakej situácii, odporovalo by právu voľného pohybu, keby sa s týmto občanom v členskom štáte, ktorého je štátnym príslušníkom, zaobchádzalo menej priaznivo ako v prípade, že by nevyužil možnosti ponúkané Zmluvou vo vzťahu k voľnému pohybu (rozsudky D'Hoop, už citovaný, bod 30, a Pusa, už citovaný, bod 18).

128 Tieto možnosti by nemohli mať plný účinok, ak by štátneho príslušníka členského štátu mohli od ich využitia odradiť prekážky kladené vnútroštátnou právnu úpravou, ktorá ho penalizuje len z dôvodu, že tieto možnosti realizoval (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 7. júla 1992, Singh, C-370/90, Zb. s. I-4265, bod 23; D'Hoop, už citovaný, bod 31, a Pusa, už citovaný, bod 19).

129 Pobytom v inom členskom štáte na účely školskej dochádzky deti dotknutých nemeckých štátnych príslušníkov využívajú svoje právo voľného pohybu. Z rozsudku z 19. októbra 2004, Zhu a Chen (C-200/02, Zb. s. I-9925, bod 20), totiž vyplýva, že dieťa, hoci maloleté, môže využívať svoje práva na voľný pohyb a pobyt zaručené právom Spoločenstva.

130 Zo spornej vnútroštátnej právnej úpravy vyplýva rozdielne zaobchádzanie medzi daňovníkmi podliehajúcimi dani z príjmov v Nemecku, ktorí zabezpečili školské vzdelanie svojich detí v škole v tomto členskom štáte, a tými, ktorí poslali svoje deti do školy nachádzajúcej sa v inom členskom štáte.

131 Keďže podriaďuje priznanie daňového zvýhodnenia stanoveného z dôvodu školného podmienke, že platby školného budú zaplatené súkromnej škole, ktorá spĺňa podmienky v Nemecku a vedie k odmietnutiu uvedeného zvýhodnenia rodičom detí, ktoré navštevujú školu v inom členskom štáte, sporná vnútroštátna právna úprava znevýhodňuje deti niektorých štátnych

príslušníkov tohto štátu len z dôvodu, že realizovali svoju slobodu pohybu, keď vycestovali do iného členského štátu na účely nadobudnutia školského vzdelania.

132 Podľa ustálenej judikatúry však vnútroštátna právna úprava, ktorá niektorých štátnych príslušníkov znevýhodňuje len z toho dôvodu, že realizovali svoju slobodu pohybu v inom členskom štáte, predstavuje obmedzenie slobôd, ktoré sú v článku 18 ods. 1 ES priznané každému občanovi Únie (rozsudky z 18. júla 2006, De Cuyper, C-406/04, Zb. s. I-6947, bod 39, ako aj z 26. októbra 2006, Tas-Hagen a Tas, C-192/05, Zb. s. I-10451, bod 31).

133 Takéto obmedzenie je odôvodnené vzhľadom na právo Spoločenstva len vtedy, keď je založené na objektívnych úvahách, nezávislých od štátnej príslušnosti dotknutých osôb a je primerané cieľu, legitímne sledovanému vnútroštátnym právom (rozsudky D'Hoop, už citovaný, bod 36; De Cuyper, už citovaný, bod 40, ako aj Tas-Hagen a Tas, už citovaný, bod 33).

134 Je potrebné uviesť, že v snahe odôvodniť prekážku slobodného poskytovania služieb, ktorú predstavuje sporná právna úprava, nemecká vláda predložila tvrdenia, ktoré sú uvedené v bodoch 55 až 64 tohto rozsudku. Odvolávala sa najmä na analýzu Súdneho dvora v už citovanom rozsudku Bidar, ktorý sa týka výkladu článku 18 ES.

135 V bode 56 predmetného rozsudku Súdny dvor uviedol, že každému členskému štátu je dovolené dozerať na to, aby sa poskytovanie podpory na pokrytie bežných výdavkov študentom z iných členských štátov nestalo nerozumnou záťažou, ktorá by mohla mať následky na celkovú úroveň podpory poskytovanej týmto štátom.

136 V každom prípade, aj za predpokladu, že rovnaká úvaha sa uplatní, pokiaľ ide o daňové zvýhodnenie týkajúce sa školného, právna úprava, akou je § 10 ods. 1 bod 9 EStG, je vzhľadom na ciele, ktoré sleduje, v každom prípade zjavne neprimeraná z rovnakých dôvodov, ako sú uvedené v bode 99 predmetného rozsudku, v rámci posúdenia tejto právnej úpravy vzhľadom na zásadu slobody poskytovania služieb.

137 Z toho vyplýva, že pokiaľ deti daňovníkov jedného členského štátu navštevujú v inom členskom štáte školu, na ktorej služby sa nevzťahuje článok 49 ES, § 10 ods. 1 bod 9 EStG má za následok, že bezdôvodne znevýhodňuje tieto deti voči deťom, ktoré nevyužili svoju slobodu pohybu v tom zmysle, že by na účel školskej dochádzky navštevovali školu v inom členskom štáte a ohrozuje práva, ktoré uvedeným deťom priznáva článok 18 ods. 1 ES.

138 Za týchto podmienok je potrebné považovať aj druhú časť prvého žalobného dôvodu uvedeného Komisiou za dôvodnú.

139 Vzhľadom na predchádzajúce je vhodné konštatovať, že úplným vylúčením školného spojeného so školskou dochádzkou do školy nachádzajúcej sa v inom členskom štáte zo zníženia základu dane z dôvodu zvláštnych výdavkov podľa § 10 ods. 1 bodu 9 EStG si Spolková republika Nemecko nespĺnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 18 ES, 39 ES, 43 ES a 49 ES. Vo zvyšnej časti, teda pokiaľ ide o žalobný dôvod založený na údajnom porušení slobody usadiť sa škôl nachádzajúcich sa v inom členskom štáte, sa žaloba zamietá.

## O trovách

140 Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla zaviazať Spolkovú republiku Nemecko na náhradu trov konania a Spolková republika Nemecko nemala úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené zaviazať ju na náhradu trov konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol a vyhlásil:

- 1. Úplným vylúčením školného spojeného so školskou dochádzkou do školy nachádzajúcej sa v inom členskom štáte zo zníženia základu dane z dôvodu zvláštnych výdavkov podľa § 10 ods. 1 bodu 9 zákona o dani z príjmov (Einkommensteuergesetz) v znení uverejnenom 19. októbra 2002 si Spolková republika Nemecko nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 18 ES, 39 ES, 43 ES a 49 ES.**
- 2. Vo zvyšnej časti sa žaloba zamieta.**
- 3. Spolková republika Nemecko je povinná nahradiť trovy konania.**

Podpisy

\* Jazyk konania: nemčina.