

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

18. prosince 2007^{*}

Ve věci C-281/06,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 1. března 2006, došlým Soudnímu dvoru dne 28. června 2006, v řízení

Hans-Dieter Jundt,

Hedwig Jundt

proti

Finanzamt Offenburg,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas (zpravodaj), předseda senátu, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh a A. Arabadžev, soudci,

^{*} Jednací jazyk: němčina.

generální advokát: M. Poiares Maduro,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za H.-D. Jundta a H. Jundt H.-D. Jundtem, Rechtsanwalt,
- za německou vládu M. Lummou, jako zmocněncem,
- za Komisi Evropských společenství E. Traversou a W. Möllsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 10. října 2007,

vydává tento

Rozsudek

- ¹ Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 59 Smlouvy o EHS (později článek 59 Smlouvy o ES, nyní po změně článek 49 ES) a 128 Smlouvy o EHS (později článek 126 Smlouvy o ES, nyní po změně článek 149 ES).

- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi H.-D. Jundt a H. Jundt (dále jen „manželé Jundtovi“), s bydlištěm v Německu a Finanzamt Offenburg ohledně toho, že Finanzamt Offenburg odmítl zohlednit jakožto příjmy osvobozené od daně z příjmů za daňový rok 1991, náhrady výdajů obdržené v souvislosti s výkonem učitelské činnosti vykonávané jako vedlejší pracovní činnost na univerzitě usazené v jiném členském státě, vzhledem k tomu, že vnitrostátní právní předpisy v oblasti daně z příjmů vyhražují uplatnění tohoto osvobození úplatám pocházejícím od německých veřejnoprávních organizací.

Vnitrostátní právní rámec

- 3 Ustanovení § 1 odst. 1 první věty zákona o dani z příjmů, ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutečností původního sporu, (Einkommensteuergesetz, dále jen „EStG“) stanoví, že fyzické osoby, které mají trvalé bydliště nebo obvyklý pobyt v Německu, plně podléhají německé dani z příjmů.
- 4 Podle § 2 odst. 2 EStG příjmy tvoří zisk nebo částka příjmů přesahující výdaje vynaložené na dosažení příjmů.
- 5 Ustanovení § 3 bodu 26 EStG, které je uvedeno v části tohoto zákona věnující se „osvobozeným příjmům“, zní takto:

„Od daně jsou osvobozeny:

[...]

26. náhrady výdajů za učitelské činnosti vedoucího cvičení, školitele, vychovatele vykonávané jako vedlejší pracovní činnosti nebo za jiné obdobné vedlejší pracovní činnosti, za vedlejší umělecké činnosti nebo za péči o staré, nemocné nebo postižené osoby, vykonávané pro nebo na účet vnitrostátní právnické osoby veřejného práva nebo zařízení na podporu veřejně prospěšných, dobročinných nebo církevních účelů, které spadá pod § 5 odst. 1 bod 9 (Körperschaftssteuergesetz) [§§ 52 až 54 zákona o správě daní a poplatků (Abgabenordnung)]. Za náhrady výdajů se považují příjmy z pracovních činností uvedených v první větě až do celkové výše 2 400 DEM ročně. [...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 6 Manželé Jundtovi jsou v Německu společně povinni k dani z příjmů. H.-D. Jundt, jenž vykonává jako hlavní pracovní činnost povolání advokáta v Německu, kde bydlí, v roce 1991 odpracoval 16 vyučovacích hodin na Univerzitě ve Štrasburku, za což obdržel hrubou částku 5 760 FRF (což odpovídalo 1 612 DEM).
- 7 Finanzamt Offenburg v daňovém výměru za daňový rok 1991 podrobil tuto hrubou částku dani z příjmů.
- 8 Manželé Jundtovi tvrdili, že tato částka měla být osvobozena od daně z příjmů v souladu s § 3 bodem 26 EStG. Domnívají se, že omezit uplatnění tohoto osvobození na úplaty vyplacené německými veřejnoprávními organizacemi, je v rozporu s právem Společenství.

- 9 Vzhledem k tomu, že jejich stížnost proti rozhodnutí Finanzamt Offenburg a jejich žaloba k Finanzgericht nebyly úspěšné, manželé Jundtovi podali opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof.
- 10 Bundesfinanzhof poznamenává, že H.-D. Jundt by mohl být osvobozen od daně na základě § 3 bodu 26 EStG, kdyby vykonával svou pracovní činnost na německé univerzitě, která je právnickou osobou veřejného práva, a nikoliv na takové univerzitě v jiném členském státě. Má za to, že pro určení, zda je taková právní úprava slučitelná s ustanoveními práva Společenství týkajícími se volného pohybu služeb, nebo nikoliv, je nezbytné položit tři předběžné otázky.
- 11 Nejdříve se táže, zda pracovní činnost učitele vykonávaná jako vedlejší pracovní činnost pro univerzitu, spadá do působnosti ustanovení v oblasti volného pohybu služeb, vzhledem k tomu, že není jisté, že částky, které mohou být osvobozeny na základě § 3 bodu 26 EStG, představují skutečnou úplatu. Podle tohoto ustanovení mají osvobozené příjmy charakter „náhrad výdajů“, což jak se zdá znamená, že se jedná o pouhé náhrady výdajů spojených s výkonem uvedené pracovní činnosti.
- 12 Dále se Bundesfinanzhof táže, zda může být případně odůvodněno omezení volného pohybu služeb vyplývající z § 3 bodu 26 EStG. Má za to, že může existovat oprávněný zájem na omezení daňového zvýhodnění pouze na pracovní činnosti vykonávané pro nebo na účet německých právnických osob veřejného práva.
- 13 Podle Bundesfinanzhof by tímto odůvodněním mohla být soudržnost vnitrostátního daňového režimu, jak uznal Soudní dvůr v rozsudcích ze dne 28. ledna 1992, Bachmann (C-204/90, Recueil, s. I-249) a Komise v. Belgie (C-300/90, Recueil,

s. I-305). Má za to, že ve věci v původním řízení je přímá souvislost mezi jednak učitelskou činností vykonávanou pro německou právnickou osobu veřejného práva a jednak osvobozením od daně z příjmů. Toto daňové zvýhodnění je poskytnuto pouze z důvodu, že daňový poplatník poskytuje určitý téměř neplacený výkon ve prospěch společenství, které vybírá daň a jež tak zprošťuje určitých povinností. Kdyby daňový poplatník neposkytl tento výkon, daňová správa by teoreticky musela zvýšit daň za účelem financování výdajů spojených se vzděláváním, které by tedy byly vyšší. Podle Bundesfinanzhof je § 3 bod 26 EStG založen na vzájemném vztahu spočívajícím ve zřeknutí se daně náhradou za poskytnutí výkonu.

- 14 Konečně v rozsahu, v němž jsou dotčeny učitelské činnosti, Bundesfinanzhof se táže, zda taková právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, nespadá do rámce svobody, jež byla Smlouvou o ES výslovně ponechána členským státům, v projednávaném případě svobody být odpovědný za organizaci vzdělávání. Vzhledem k tomu, že podle něj tato svoboda zahrnuje nejen povinnost stanovit financování vnitrostátního vzdělávacího systému, ale také možnost omezit daňová opatření, která mají podporovat vzdělávání, na „vnitrostátní“ pracovní činnosti, přiklání se k závěru, že nedošlo k zásahu do volného pohybu služeb. Jeho třetí otázka se týká dopadu článku 126 Smlouvy o ES na zjištění neodůvodněného omezení volného pohybu služeb.

- 15 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Má být článek 59 Smlouvy o ES [...] vykládán v tom smyslu, že do jeho působnosti spadá také pracovní činnost učitele vykonávaná jako vedlejší pracovní činnost pro nebo na účet právnické osoby veřejného práva (univerzity), jestliže jsou za tuto téměř neplacenou činnost poskytovány pouze náhrady výdajů?

- 2) V případě kladné odpovědi na první otázku, je omezení volného pohybu služeb spočívající v tom, že náhrady jsou osvobozeny od daně pouze tehdy, jsou-li vypláceny vnitrostátními právníckými osobami veřejného práva (v projednávaném případě § 3 bod 26 EStG), odůvodněno tím, že vnitrostátní daňové zvýhodnění se použije pouze v případě činnosti vykonávané ve prospěch vnitrostátní právnícké osoby veřejného práva?

- 3) V případě záporné odpovědi na druhou otázku, má být článek 126 Smlouvy o ES [...] vykládán v tom smyslu, že povoluje daňovou úpravu, která pomáhá doplňovat organizaci vzdělávání (jako v projednávaném případě § 3 bod 26 Einkommensteuergesetz), s ohledem na odpovědnost, kterou si členské státy ponechaly v této oblasti?“

K předběžným otázkám

- 16 Na úvod je třeba konstatovat, že vzhledem k okolnosti, že skutkový základ sporu v původním řízení předchází dni 1. listopadu 1993, tedy datu vstupu v platnost Smlouvy o Evropské unii, podepsané v Maastrichtu dne 7. února 1992, se výklad požadovaný předkládajícím soudem týká článků 59 a 128 Smlouvy o EHS a nikoliv článků 59 a 126 Smlouvy o ES.

- 17 Jak Komise Evropských společenství správně uvedla ve svých písemných vyjádřeních, tato okolnost není rozhodná pro podání odpovědi předkládajícímu soudu.

- 18 Jednak totiž znění zásady volného pohybu služeb nebylo v podstatě změněno Maastrichtskou a Amsterdamskou smlouvou.
- 19 Kromě toho článek 128 Smlouvy o EHS se týká odborného vzdělávání, jehož součástí je vysokoškolské vzdělávání (viz rozsudky ze dne 2. února 1988, Blaizot a další, 24/86, Recueil, s. 379, body 15 až 20; ze dne 30. května 1989, Komise v. Rada, 242/87, Recueil, s. 1425, bod 25; ze dne 7. července 2005, Komise v. Rakousko, C-147/03, Sb. rozh. s. I-5969, bod 33, a ze dne 11. ledna 2007, Lyyski, C-40/05, Sb. rozh. s. I-99, bod 29). Vzhledem k tomu, že článek 126 Smlouvy o ES byl dovoláván především z důvodu pravomoci, kterou mají členské státy, pokud jde o obsah výuky a organizaci vzdělávacího systému, jakož i cílů politiky Společenství v odvětví vzdělávání, je třeba uvést, že v době rozhodné z hlediska skutečností původního sporu měly členské státy pravomoc k organizaci a stanovení politiky vzdělávání, jak vyplývá z rozsudku ze dne 13. února 1985, Gravier (293/83, Recueil, s. 593, bod 19) a že cílem politiky Společenství v odvětví vzdělávání již bylo usnadňování mobility učitelů.
- 20 S ohledem na toto upřesnění budou rozhodná ustanovení Smlouvy označena ve svém znění platném po 1. květnu 1999.

K první otázce

- 21 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda učitelská činnost vykonávaná daňovým poplatníkem členského státu pro právnickou osobu veřejného práva, v projednávaném případě univerzitu, která se nachází v jiném členském státě, spadá do působnosti článku 49 ES, i když je vykonávána jako vedlejší a téměř neplacená činnost.

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

- 22 Manželé Jundtovi, německá vláda a Komise mají za to, že činnost učitele vykonávaná na univerzitě jako vedlejší pracovní činnost, představuje poskytování služeb ve smyslu článku 50 ES, a sice hospodářskou činnost obecně vykonávanou za úplatu.
- 23 Manželé Jundtovi uvádějí, že samotný § 3 bod 26 EStG definuje „náhrady výdajů“ jako „příjmy“ a že v současném znění tohoto ustanovení není uveden pojem „náhrady výdajů“, ale pojem „příjmy za vedlejší pracovní činnosti“.
- 24 Podle německé vlády do působnosti článku 49 ES spadá také téměř neplacená činnost učitele vykonávaná jako vedlejší pracovní činnost pro nebo na účet právnické osoby veřejného práva, jako je univerzita, za náhradu výdajů. Zvláštností takové hospodářské činnosti je, že jejím cílem není uskutečnění zisků, ale pouze nahrazení vynaložených výdajů.
- 25 Komise poznamenává, že pochybnosti Bundesfinanzhof ohledně existence úplaty jsou založeny na použití ve vnitrostátním ustanovení dotčeném v původním řízení výrazu „náhrady výdajů“, který nasvědčuje platbě nepřekračující částky vynaložených výdajů a neexistenci zisku. Podle Komise přitom platba neztrácí svůj charakter „úplaty“ pouze proto, že neumožňuje uskutečnění zisku. Znění článku 50 ES vyžaduje pro potvrzení existence hospodářské činnosti pouze zaplacení úplaty, a nikoliv existenci zisku.

- 26 Komise tvrdí, že v každém případě se věc v původním řízení a právní úprava dotčená v původním řízení netýkají úplaty, která je omezena na pokrytí vynaložených výdajů. Kdyby totiž platba vyplacená Univerzitou ve Štrasburku byla omezena na pokrytí výdajů vynaložených H.-D. Jundtem na to, aby mohl provádět svou učitelskou činnost, H.-D. Jundt by se nedovolával § 3 bodu 26 EStG k tomu, aby obdržené částky byly osvobozeny od daně, protože již použití obvyklých pravidel EStG by vedlo k nezdanění této pracovní činnosti.
- 27 Podle Komise § 3 bod 26 EStG přiznává daňové zvýhodnění daňovému poplatníkovi právě tehdy, pokud jsou příjmy vyšší než výdaje, a kdy mu tedy zůstává čistý příjem, a sice „zisk“.

Odpověď Soudního dvora

- 28 Pro určení, zda taková pracovní činnost, jako je pracovní činnost dotčená v původním řízení, spadá do působnosti článku 49 ES, je třeba zaprvé připomenout, že pojem „služby“ ve smyslu čl. 50 prvního pododstavce ES předpokládá, že se jedná o „výkony poskytované zpravidla za úplatu“ (rozsudek ze dne 22. května 2003, *Freskot*, C-355/00, Recueil, s. I-5263, bod 54).
- 29 V tomto ohledu již bylo rozhodnuto, že základní charakteristický znak úplaty ve smyslu uvedeného ustanovení spočívá ve skutečnosti, že představuje hospodářské protiplnění za dotčený výkon (viz zejména rozsudky ze dne 27. září 1988, *Humbel a Edel*, 263/86, Recueil, s. 5365, bod 17; ze dne 26. června 2003, *Skandia a Ramstedt*, C-422/01, Recueil, s. I-6817, bod 23; ze dne 11. září 2007, *Schwarz a Gootjes-Schwarz*, C-76/05, Sb. rozh. s. I-6849, bod 38, jakož i *Komise v. Německo*, C-318/05, Sb. rozh. s. I-6957, bod 67).

- 30 Zadruhé je třeba uvést, že Soudní dvůr 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 uvedený rozsudek Humbel a Edel, bod 18, jakož i rozsudek ze dne 7. prosince 1993, Wirth, C-109/92, Recueil, s. I-6447, body 15 a 16). Soudní dvůr tak upřesnil, že se stát tím, že zavede a udržuje v platnosti takový veřejný vzdělávací systém financovaný obecně z veřejného rozpočtu, a nikoliv žáky nebo jejich rodiči, nehodlá se věnovat výkonu činnosti za úplatu, ale plní vůči svému obyvatelstvu své poslání v oblasti sociální, kulturní a vzdělávací (viz výše uvedený rozsudek Schwarz a Gootjes-Schwarz, bod 39).
- 31 Věc v původním řízení se nicméně netýká vzdělávací činnosti poskytované samotnými univerzitami financovanými z veřejného rozpočtu. Zmíněná věc, se naopak, stejně jako vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení, vztahuje k výkonům poskytovaným jako vedlejší pracovní činnost fyzickými osobami, na něž se univerzity obrátí, aby splnily své poslání. Platba za tyto výkony může představovat úplatu vyplacenou dotčenou univerzitou.
- 32 Jak uvedl generální advokát v bodě 12 svého stanoviska, rozhodujícím faktorem, na jehož základě se na určitou činnost vztahují ustanovení Smlouvy o volném pohybu služeb, je její hospodářská povaha, to znamená, že pracovní činnost nesmí být prováděna bez protiplnění.
- 33 Naproti tomu v rozporu s tím, co jak zdá se má za to předkládající soud, není v tomto ohledu nezbytné, aby poskytovatel služby měl za cíl uskutečnit zisk (viz zejména rozsudek ze dne 12. července 2001, Smits a Peerbooms, C-157/99, Recueil, s. I-5473, body 50 a 52).

- ³⁴ Z toho vyplývá, že věc v původním řízení, stejně jako § 3 bod 26 EStG, se týká služeb poskytovaných za „úplatu“. Částka, kterou H.-D. Jundt obdržel od univerzity za svou učitelskou činnost, představuje, i kdyby byla vykonávána jako téměř neplacená činnost, úplatu ve smyslu článku 50 ES, a sice protiplnění za výkon, který poskytl.
- ³⁵ Nakonec skutečnost, že učitelská činnost je vykonávána na účet univerzity, která je právnickou osobou veřejného práva, nemá za účinek vyloučení poskytnuté služby z působnosti článku 49 ES.
- ³⁶ Předkládající soud má v tomto ohledu pochybnosti, když se táže, zda výkony poskytnuté pro nebo na účet instituce veřejného práva, které mohou spadat do působnosti článku 45 ES a jež je třeba zohlednit rovněž v rámci volného pohybu služeb, představují poskytování služeb. Podle předkládajícího soudu mají být tyto výkony považovány za „poloveřejné“ a patří do veřejnoprávní činnosti státu.
- ³⁷ V tomto ohledu je třeba uvést, že ačkoli podle čl. 45 prvního pododstavce ES ve spojení s článkem 50 ES se volný pohyb služeb nevztahuje na činnosti, které jsou i když jen příležitostně spojeny s výkonem veřejné moci v členském státě, tato výjimka musí být nicméně omezena na činnosti, které samy o sobě představují přímou a zvláštní spojitost s výkonem veřejné moci (viz zejména rozsudky ze dne 21. června 1974, *Reyners*, 2/74, Recueil, s. 631, bod 45; ze dne 31. května 2001, *Komise v. Itálie*, C-283/99, Recueil, s. I-4363, bod 20, a ze dne 30. března 2006, *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti*, C-451/03, Sb. rozh. s. I-2941, bod 46).

38 Z ustálené judikatury týkající se čl. 39 odst. 4 ES přitom vyplývá, že civilní učitelská činnost vykonávaná na univerzitě nespadá do působnosti této výjimky (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 30. května 1989, Allué a Coonan, 33/88, Recueil, s. 1591, bod 7, jakož i ze dne 2. července 1996, Komise v. Řecko, C-290/94, Recueil, s. I-3285, bod 34).

39 Je proto třeba na první položenou otázku odpovědět tak, že učitelská činnost vykonávaná daňovým poplatníkem jednoho členského státu pro právnickou osobu veřejného práva, v projednávaném případě univerzitu, která se nachází v jiném členském státě, spadá do působnosti článku 49 ES, i když je vykonávána jako vedlejší a téměř neplacená pracovní činnost.

Ke druhé otázce

40 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda omezení volného pohybu služeb spočívající v tom, že vnitrostátní právní úprava vyhrazuje uplatnění osvobození od daně z příjmů úplatám vyplaceným za učitelskou činnost vykonávanou jako vedlejší pracovní činnost, univerzitami, které jsou právnickými osobami veřejného práva, usazenými na vnitrostátním území, a odepírá uplatnění této výjimky, jestliže jsou tyto úplaty vyplaceny univerzitou usazenou v jiném členském státě, je odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. Předkládající soud v tomto ohledu uvádí zvláště skutečnost, že toto daňové zvýhodnění se použije pouze v případě, že tato činnost je vykonávána ve prospěch vnitrostátní právnické osoby veřejného práva.

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

- 41 Podle manželů Jundtových a Komise skutečnost, že zmíněné úplaty jsou osvobozeny od daně pouze tehdy, pokud jsou vypláceny veřejnými univerzitami nacházejícími se na vnitrostátním území a nejsou osvobozeny od daně, jestliže jsou vypláceny veřejnými univerzitami usazenými v jiných členských státech, představuje omezení volného pohybu služeb neodůvodněné oprávněným veřejným zájmem.
- 42 Zprvė omezení nacházející se v právní úpravě dotčené v původním řízení nemůže být odůvodněno svým cílem, jímž je zajistit, aby učitelé mohli vykonávat svou činnost jako vedlejší pracovní činnost a podporovat tak odvětví vzdělávání.
- 43 Manželé Jundtovi pokládají v tomto ohledu za rozhodný rozsudek ze dne 10. března 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Sb. rozh. s. I-2057). V bodě 23 tohoto rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že podpora výzkumu a rozvoje nemůže odůvodnit vnitrostátní opatření, které odmítá daňové zvýhodnění každé výzkumné činnosti, která není prováděna v dotyčném členském státě. Takové opatření je totiž přímo v rozporu s cílem politiky Společenství v oblasti výzkumu a technologického rozvoje definovaného v čl. 163 odst. 2 ES.
- 44 Je rovněž v rozporu s cíli Evropského společenství v oblasti vzdělávání odmítnout přiznat učiteli vykonávajícímu svou činnost jako vedlejší pracovní činnost daňové zvýhodnění, která by mohla podpořit jeho připravenost vykonávat tuto činnost. Podle článku 149 ES musí být totiž podporována spolupráce mezi členskými státy v oblasti vzdělávání a mobility studentů a učitelů. Odmítnutí přiznat daňové osvobození dotčené v původním řízení nepřímou vede učitele vykonávajícího učitelskou činnost jako vedlejší pracovní činnost k tomu, aby učil jen na vnitrostátních univerzitách.

- 45 Zadruhé v rozporu s tím, jak zdá se má za to předkládající soud, nemůže být taková právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, v rámci soudržnosti německého daňového režimu odůvodněna skutečností, že dotčené daňové zvýhodnění má kladné účinky na nabídku vzdělávání na vnitrostátních univerzitách.
- 46 Judikatura Soudního dvora totiž potvrzuje, že odůvodnění vycházející z nutnosti zachovat soudržnost vnitrostátního daňového režimu, které bylo připuštěno ve výše uvedených rozsudcích *Bachmann* a *Komise v. Belgie*, musí být vykládáno restriktivně. Podmínky stanovené judikaturou vyplývající ze zmíněného rozsudku *Bachmann* přitom nejsou v projednávaném případě splněny, protože daňové zvýhodnění dotčené v původním řízení, a sice osvobození „náhrad výdajů“ od daně není vyrovnáno určitým daňovým odvodem. Okolnost, že osvobození náhrad výdajů může nepřímo poskytnout výhody německému státu, nemůže prokázat soudržnost vnitrostátního daňového režimu, a nemůže tedy odůvodnit takovou právní úpravu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení.
- 47 Podle německé vlády je jistě pravda, že omezení volného pohybu služeb může vyplynout ze skutečnosti, že učitel, který za náhrady výdajů vykonává učitelskou činnost jako vedlejší činnost na univerzitě usazené v jiném členském státě, není přiznáno daňové zvýhodnění dotčené v původním řízení. Toto omezení je nicméně odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu spojenými s podporou vzdělávání, výzkumu a rozvoje.
- 48 Tato vláda v tomto ohledu namítá, že § 3 bod 26 EStG podněcuje učitele, kteří vykonávají učitelskou činnost jako vedlejší pracovní činnost, aby nabízeli své služby institucím, jež toto ustanovení zmiňuje, jako téměř neplacené, a to za nepatrnou úplatu, která má podobu náhrad výdajů.

- 49 Cílem zmíněného ustanovení tedy je prostřednictvím daňových osvobození ve prospěch občanů vykonávajících vedlejší pracovní činnosti podpořit právnické osoby veřejného práva, které uvádí. Jeho cílem a účinkem je poskytnout univerzitám učitele za výhodnou cenu. Toto ustanovení je odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu, a sice podporou vzdělávání, výzkumu a rozvoje. Je vhodné a nezbytné k dosažení sledovaného cíle.
- 50 V každém případě má německá vláda za to, že Spolková republika Německo nemá žádnou povinnost podporovat univerzity jiných členských států. Vzhledem k tomu, že organizace vzdělávání, stejně jako přímé daně, jsou nadále v pravomoci členských států, každý členský stát musí mít možnost zachovat si v těchto oblastech posuzovací pravomoc, pokud jde o obsah jeho vnitrostátních pravidel.
- 51 Článek 149 odst. 1 ES jasně vyjadřuje skutečnost, že Společenství vykonává svou činnost v oblasti vzdělávání „při plném respektování [...] odpovědnosti [členských států] za obsah výuky a za organizaci vzdělávacích systémů“. Německá vláda z toho vyvozuje, že členské státy mohou na svém území nezávisle upravovat organizaci svých vzdělávacích systémů, a tedy organizaci učitelských činností na svých univerzitách. Vzhledem k tomu, že Spolková republika Německo má malý vliv na organizaci vzdělávacích institucí jiných členských států, nemůže být povinna podporovat jejich fungování tím, že se vzdá peněz daňového poplatníka, na které má nárok.

Odpověď Soudního dvora

- 52 Podle ustálené judikatury brání článek 49 ES použití jakékoli vnitrostátní právní úpravy, která činí poskytování služeb mezi členskými státy obtížnějším než čistě

vnitrostátní poskytování služeb v určitém členském státě (rozsudky ze dne 5. října 1994, Komise v. Francie, C-381/93, Recueil, s. I-5145, bod 17; ze dne 28. dubna 1998, Kohll, C-158/96, Recueil, s. I-1931, bod 33; výše uvedený rozsudek Smits a Peerbooms, bod 61; rozsudky ze dne 3. října 2002, Danner, C-136/00, Recueil, s. I-8147, bod 29, jakož i ze dne 8. září 2005, Mobistar a Belgacom Mobile, C-544/03 a C-545/03, Sb. rozh. s. I-7723, bod 30).

53 V tomto ohledu nebylo před Soudním dvorem zpochybňováno, že jestliže taková učitelská činnost vykonávaná jako vedlejší pracovní činnost, jako je činnost dotčená v původním řízení, spadá do působnosti ustanovení Smlouvy týkajících se volného pohybu služeb, taková vnitrostátní právní úprava, jako je § 3 bod 26 EStG, omezuje takovou svobodu H.-D. Jundta, jako je svoboda zaručená článkem 49 ES, poskytovat své služby v jiném členském státě, jelikož mu nepřiznává daňové zvýhodnění, na které by měl nárok, kdyby nabízel stejné služby ve vlastním členském státě.

54 Samotný předkládající soud ostatně vysvětluje, že vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení, která se použije stejným způsobem na vnitrostátní občany a cizince, jež vykonávají svou pracovní činnost u právnických osob veřejného práva, zavádí méně příznivé zacházení, pokud jde o služby poskytované subjektům nacházejícím se v jiných členských státech ve vztahu k zacházení vyhrazenému pro služby poskytované na vnitrostátním území a představuje omezení volného pohybu služeb.

55 Je třeba přezkoumat, zda takové omezení volného pohybu služeb může být objektivně odůvodněno.

56 V této souvislosti je třeba zaprvé přezkoumat, zda, jak tvrdí německá vláda, je omezení stanovené vnitrostátní právní úpravou odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu, který představuje podpora vzdělávání, výzkumu a rozvoje.

57 Takovou argumentaci nelze přijmout.

58 Ikdyby cíl podpory vzdělávání představoval naléhavý důvod obecného zájmu, nic to nemění na tom, že k tomu, aby bylo omezující opatření odůvodněné, musí respektovat zásadu proporcionality v tom smyslu, že musí být způsobilé zaručit uskutečnění cíle, který sleduje, a nesmí překročit meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (rozsudky ze dne 26. září 2000, Komise v. Belgie, C-478/98, Recueil, s. I-7587, bod 41 a ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie, C-334/02, Recueil, s. I-2229, bod 28).

59 Je jistě pravda, že v bodě 23 výše uvedeného rozsudku Laboratoires Fournier Soudní dvůr rozhodl, že nemůže být vyloučeno, že podpora výzkumu a rozvoje představuje naléhavý důvod obecného zájmu. Avšak zamítl argument, podle něhož členský stát nemůže být povinen podporovat výzkum v jiném členském státě a měl za to, že vnitrostátní právní úprava, která vyhrazuje nároky na daňové úlevy pouze pro výzkumné činnosti uskutečněné v dotčeném členském státě, představuje omezení volného pohybu služeb. Soudní dvůr rozhodl, že taková právní úprava je přímo v rozporu s cílem politiky Společenství v oblasti výzkumu a technologického rozvoje, který má v souladu s čl. 163 odst. 2 ES za cíl zvláště odstranit daňové překážky spolupráce v oblasti výzkumu.

60 V rámci věci v původním řízení je třeba připomenout, že čl. 149 odst. 1 ES stanoví, že „Společenství přispívá k rozvoji kvalitního vzdělávání podporou spolupráce mezi členskými státy, a je-li to nezbytné, podporováním a doplňováním činnosti členských států“, zatímco čl. 149 odst. 2 ES uvádí, že činnost Společenství je zaměřena na [...] podporu mobility studentů a učitelů“.

- 61 Taková právní úprava členského státu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, je v rozporu s těmito cíli, jelikož odrazuje učitele, kteří vykonávají učitelskou činnost jako vedlejší pracovní činnost, od využití jejich základních svobod k tomu, aby nabízeli své služby v jiném členském státě, tím, že jim odepírá daňové zvýhodnění, na něž by měli nárok, kdyby poskytovali stejné služby na vnitrostátním území.
- 62 Soudní dvůr již zdůraznil důležitost těchto cílů v kontextu článku 18 ES. Poté, co připomenul, že možnosti, poskytnuté Smlouvou v oblasti svobody pohybu občanů Unie, nemohou mít svůj plný účinek, pokud státního příslušníka členského státu mohou od jejich využití odradit překážky pro jeho pobyt v jiném členském státě z důvodu právní úpravy jeho státu původu, která penalizuje skutečnost, že těchto možností využil, Soudní dvůr totiž uvedl, že je to obzvláště důležité v oblasti vzdělávání s ohledem na cíle stanovené v čl. 3 odst. 1 písm. q) ES a ve druhé odrážce čl. 149 odst. 2 ES, a sice zejména podporovat mobilitu studentů a učitelů (viz rozsudek ze dne 23. října 2007, Morgan a Bucher, C-11/06 a C-12/06, Sb. rozh. s. I-9161, body 26 a 27, jakož i citovaná judikatura).
- 63 Vzhledem k tomu, že taková právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, má podobný dopad jako vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Laboratoires Fournier, zasahuje do svobody učitelů, kteří vykonávají učitelskou činnost jako vedlejší pracovní činnost, zvolit si místo poskytování služeb v rámci Evropského společenství, aniž by bylo prokázáno, že pro dosažení tvrzeného cíle podpory vzdělávání, je nezbytné vyhradit daňové osvobození dotčené v původním řízení pouze daňovým poplatníkům, kteří působí jako učitelé vykonávající učitelskou činnost jako vedlejší pracovní činnost na univerzitách nacházejících se na vnitrostátním území.
- 64 Je totiž nutné konstatovat, že německá vláda nepředložila žádný argument, který by mohl prokázat, že cíl uvedený v předchozím bodě nemohl být dosažen bez sporné právní úpravy použitím alternativních prostředků, které by neměly vliv na volbu

místa nabízení svých služeb provedenou učiteli, kteří vykonávají učitelskou činnost jako vedlejší pracovní činnost.

65 Zadruhé je třeba přezkoumat, zda omezení dotčené v původním řízení může být odůvodněno nutností zaručit soudržnost německého daňového režimu, jak se domníval předkládající soud.

66 Podle předkládajícího soudu cílem § 3 bodu 26 EStG je zprostit německý stát některých povinností, které mu přísluší, prostřednictvím daňového opatření, jelikož jednak je učitelům vykonávajícím učitelskou činnost jako vedlejší pracovní činnost přiznáno osvobození od daně, pokud vyučují na veřejných vysokých školách, a jednak německý stát získává odpovídající výhodu, neboť může zajistit výukové a výzkumné potřeby takových vysokých škol za nižší cenu. Předkládající soud se proto táže, zda ve věci v původním řízení neexistuje přímá souvislost mezi osvobozením od daně přiznaným daňovému poplatníkovi za činnost učitele vykonávanou jako vedlejší pracovní činnost a skutečností, že tato učitelská činnost je vykonávána ve prospěch vnitrostátní právnické osoby veřejného práva. Z tohoto hlediska se předpokládá, že jednak výkon daňového poplatníka, který je daňově zvýhodněn, slouží společnému zájmu, a jednak, že tato „výhoda“ ve prospěch společného zájmu, vyrovnává nevýhodu, kterou představuje zřeknutí se zdanění.

67 V tomto ohledu je třeba připomenout, že je sice pravda, že Soudní dvůr v bodě 28 výše uvedeného rozsudku Bachmann a v bodě 21 rozsudku ze dne 28. ledna 1992, Komise v. Belgie, připustil, že nutnost zachovat soudržnost daňového režimu může odůvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou.

68 Avšak podle ustálené judikatury k tomu, aby mohl obstát argument založený na takovém odůvodnění, je třeba, aby byla prokázána existence přímé souvislosti mezi

dotčeným daňovým zvýhodněním a vyrovnáním tohoto zvýhodnění určitým daňovým odvodem (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 23. února 2006, Keller Holding, C-471/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 40; ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 62 a ze dne 11. října 2007, Hollmann, C-443/06, Sb. rozh. s. I-8491, bod 56).

69 Z hlediska daňového režimu přitom neexistuje přímá souvislost mezi daňovým osvobozením náhrad výdajů vyplacených německými univerzitami a vyrovnáním tohoto zvýhodnění určitým daňovým odvodem.

70 Jak uvedl generální advokát v bodě 23 svého stanoviska, ve věci v původním řízení je uplatňováno pouze to, že osvobození od daně z příjmů je vyrovnáno zvýhodněním německého státu vyplývajícím z učitelské a výzkumné činnosti učitelů, kteří vykonávají tyto činnosti jako vedlejší pracovní činnosti. Taková obecná a nepřímá souvislost mezi daňovým zvýhodněním daňového poplatníka a tvrzeným zvýhodněním členského státu není dostatečná s ohledem na požadavky vyplývající z výše uvedeného rozsudku Bachmann.

71 Argument, jehož cílem je odůvodnit omezení zásady volného pohybu služeb nutností zajistit soudržnost německého daňového režimu, tak nemůže být přijat.

72 S ohledem na výše uvedené skutečnost, že vnitrostátní daňové zvýhodnění se použije pouze v případě činnosti vykonávané ve prospěch vnitrostátní právnické osoby veřejného práva, nemůže odůvodnit omezení volného pohybu služeb.

- 73 Proto je třeba na druhou položenou otázku odpovědět tak, že omezení volného pohybu služeb spočívající v tom, že vnitrostátní právní úprava vyhrazuje uplatnění osvobození od daně z příjmů úplatám za učitelskou činnost vykonávanou jako vedlejší pracovní činnost, vypláceným univerzitami, které jsou právníckými osobami veřejného práva, usazenými na vnitrostátním území a odepírá použití tohoto osvobození, jestliže jsou tyto úplaty vypláceny univerzitou usazenou v jiném členském státě, není odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu.

Ke třetí otázce

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

- 74 Vzhledem k tomu, že předkládající soud položil třetí otázku pro případ, že bude na druhou otázku odpovězeno záporně a že si tato otázka podle něho žádá kladnou odpověď, má německá vláda za to, že není namístě odpovídat na třetí otázku.
- 75 Podle manželů Jundtových nemůže být tvrzeno, že neodůvodněné omezení volného pohybu služeb je přesto slučitelné s právem Společenství z důvodu odpovědnosti, kterou si členské státy na základě článku 149 ES ponechávají v oblasti organizace vzdělávacího systému. Německý stát je povinen podporovat spolupráci mezi členskými státy, a nikoliv jí bránit prostřednictvím právních úprav přijatých v jeho prospěch.

- 76 Podle Komise není § 3 bod 26 EStG vyloučen z působnosti volného pohybu služeb z důvodu pravomoci, kterou si členské státy ponechaly, k organizaci svých vzdělávacích systémů. Článek 149 ES nevylučuje takový daňový režim, použitý na univerzitní učitelskou činnost, z působnosti volného pohybu služeb.
- 77 Komise má ostatně za to, že § 3 bod 26 EStG se netýká organizace ani politiky vzdělávání. Zavádí pouze daňovou výjimku obecně určenou k podpoře vedlejších pracovních činností vykonávaných ve společném zájmu, aniž by měl zvláštní souvislost se vzdělávacím systémem.
- 78 Podle Komise článek 128 Smlouvy o EHS a ustanovení sekundárního práva přijatá na tomto základě nepřímo vyvracejí názor Bundesfinanzhof, podle něhož věc v původním řízení zpochybňuje výjimku z pravidel volného pohybu služeb odůvodněnou na základě „politiky vzdělávání“. Tato ustanovení totiž ukazují, že umělé překážky mobility učitelů jsou v rozporu s cíli politiky Společenství v oblasti odborné výuky a že tak tomu bylo již v době rozhodné z hlediska sporu v původním řízení. Navíc „podpor[a] mobility studentů a učitelů“ je již výslovně součástí cílů Společenství zakotvených ve Smlouvě, jak vyplývá z článku 149 ES.

Odpověď Soudního dvora

- 79 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda skutečnost, že členské státy jsou oprávněny samy rozhodovat o organizaci svých vzdělávacích systémů, může vést k tomu, že vnitrostátní právní úprava, která vyhrazuje daňové osvobození daňovým

poplatníkům vykonávajícím pracovní činnost pro nebo na účet vnitrostátních veřejných univerzit, je slučitelná s právem Společenství.

- 80 Podle předkládajícího soudu § 3 bod 26 EStG může být vykládán jako představující vyjádření pravomoci členských států samy rozhodovat o způsobu, jakým mají být organizovány jejich vzdělávací systémy, a tato pravomoc vede k možnosti omezit přiznání daňového osvobození daňovým poplatníkům vykonávajícím pracovní činnost pro nebo na účet vnitrostátních veřejných univerzit.
- 81 V tomto ohledu je třeba připomenout, že je jistě pravda, že z čl. 149 odst. 1 ES vyplývá, že „Společenství přispívá k rozvoji kvalitního vzdělávání podporou spolupráce mezi členskými státy, a je-li to nezbytné, podporováním a doplňováním činnosti členských států při plném respektování jejich odpovědnosti za obsah výuky a za organizaci vzdělávacích systémů a za jejich kulturní a jazykovou rozmanitost“.
- 82 Ikdýž pravomoci a odpovědnost členských států v těchto oblastech nejsou zmíněny v článku 128 Smlouvy o EHS, který byl rozhodným ustanovením v době rozhodné z hlediska skutečností původního sporu, z bodu 19 výše uvedeného rozsudku Gravier vyplývá, že v době rozhodné z hlediska skutečností původního sporu organizace a politika vzdělávání, nebyly jako takové, součástí oblastí, které Smlouva o EHS podřídila pravomoci orgánů Společenství.
- 83 Vzhledem k výše uvedenému není, jak správně tvrdí Komise, taková vnitrostátní právní úprava, jako je § 3 bod 26 EStG, opatřením týkajícím se obsahu výuky nebo organizace vzdělávacího systému. Jedná se o daňové opatření obecné povahy, které přiznává daňové zvýhodnění, pokud se jednotlivec věnuje pracovním činnostem ve prospěch společenství.

- 84 Do působnosti právní úpravy dotčené v původním řízení spadají totiž nejen náhrady výdajů, které jsou vyplaceny za učitelské činnosti veřejnými vzdělávacími a výzkumnými institucemi, ale také náhrady výdajů, které jsou vyplaceny za jiné činnosti a jinými institucemi. Taková právní úprava tedy nepředstavuje jako taková vyjádření pravomoci členského státu organizovat svůj vzdělávací systém.
- 85 V každém případě nezávisle na jejích skutečných nebo tvrzených souvislostech s oblastmi pravomocí vyhrazených členským státům, taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, není vyloučena z použití zásady volného pohybu služeb.
- 86 Členské státy jsou totiž povinny vykonávat své pravomoci, které jsou jim vyhrazeny, v souladu s právem Společenství a zejména s ustanoveními týkajícími se volného pohybu služeb. Soudní dvůr tak rozhodl v různých oblastech, včetně oblasti přímých daní a vzdělávání (viz zejména výše uvedené rozsudky Schwarz a Gootjes-Schwarz, body 69 a 70, jakož i Komise v. Německo, body 85 a 86).
- 87 Proto pravomoc a odpovědnost, kterou mají členské státy k organizaci svých vzdělávacích systémů, nemohou mít za účinek vyloučení takové daňové právní úpravy, jako právní úprava dotčená v původním řízení, z působnosti ustanovení Smlouvy týkajících se volného pohybu služeb ani učinit slučitelným s právem Společenství odepření přiznat příslušná daňová zvýhodnění učitelům nabízejícím své služby na univerzitách jiných členských států.
- 88 Jak vyplývá z bodů 61 až 63 tohoto rozsudku týkajících se neexistence odůvodnění takové vnitrostátní právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v původním řízení,

naléhavým důvodem obecného zájmu, i kdyby taková právní úprava představovala opatření spojené s organizací vzdělávacího systému, nic by to neměnilo na její neslučitelnosti se Smlouvou, jelikož ovlivňuje volbu místa poskytování služeb provedenou učiteli, kteří vykonávají učitelskou činnost jako vedlejší pracovní činnost.

- 89 Proto je třeba na třetí položenou otázku odpovědět tak, že skutečnost, že členské státy jsou oprávněny samy rozhodovat o organizaci svých vzdělávacích systémů, nemůže vést k tomu, že vnitrostátní právní úprava, která vyhrazuje přiznání daňového osvobození daňovým poplatníkům vykonávajícím pracovní činnost pro nebo na účet vnitrostátních veřejných univerzit, je slučitelná s právem Společenství.

K nákladům řízení

- 90 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

- 1) **Učitelská činnost vykonávaná daňovým poplatníkem jednoho členského státu pro právnickou osobu veřejného práva, v projednávaném případě univerzitu, která se nachází v jiném členském státě, spadá do působnosti článku 49 ES, i když je vykonávána jako vedlejší a téměř neplacená pracovní činnost.**

- 2) **Omezení volného pohybu služeb spočívající v tom, že vnitrostátní právní úprava vyhrazuje uplatnění osvobození od daně z příjmů úplatám za učitelskou činnost vykonávanou jako vedlejší pracovní činnost, vypláceným univerzitami, které jsou právníckými osobami veřejného práva, usazenými na vnitrostátním území a odepírá použití tohoto osvobození, jestliže jsou tyto úplaty vypláceny univerzitou usazenou v jiném členském státě, není odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu.**

- 3) **Skutečnost, že členské státy jsou oprávněny samy rozhodovat o organizaci svých vzdělávacích systémů, nemůže vést k tomu, že vnitrostátní právní úprava, která vyhrazuje přiznání daňového osvobození daňovým poplatníkům vykonávajícím pracovní činnost pro nebo na účet vnitrostátních veřejných univerzit, je slučitelná s právem Společenství.**

Podpisy.