ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

11. září 2007 *

Ve věci C-76/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Finanzgericht Köln (Německo) ze dne 27. ledna 2005, došlým Soudnímu dvoru dne 16. února 2005, v řízení

Herbert Schwarz,

Marga Gootjes-Schwarz

proti

Finanzamt Bergisch Gladbach,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

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

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokátka: C. Stix-Hackl,
vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

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

s ohledem na vyjádření předložená:

— za H. Schwarze a M. Gootjes-Schwarz, W. Meilickem, Rechtsanwalt,

— za německou vládu, M. Lummou a U. Forsthoffem, jako zmocněnci,

— za Komisi Evropských společenství, K. Grossem a R. Lyalem, jako zmocněnci,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 8a odst. 1 Smlouvy o ES (nyní po změně čl. 18 odst. 1 ES) a článků 48, 52 a 59 Smlouvy o ES (nyní po změně články 39 ES, 43 ES a 49 ES).

2 Tato žádost byla podána v rámci projednávání žaloby podané H. Schwarzem a M. Gootjes-Schwarz (dále jen „manželé Schwarzovi"), německými státními příslušníky s bydlištěm v Německu, proti Finanzamt Bergisch-Gladbach (dále jen „Finanzamt") v souvislosti se zamítnutím ze strany Finanzamt přiznání daňového zvýhodnění školného placeného za jejich děti navštěvující školy v jiných členských státech, jelikož vnitrostátní právní předpisy v oblasti daně z příjmů vyhrazují přiznání tohoto zvýhodnění poplatníkům, kteří zaplatili školné určitým německým soukromým školám.

Vnitrostátní právní rámec

3 Článek 7 odst. 4 Základního zákona Spolkové republiky Německo ze dne 23. května 1949 (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, dále jen „Základní zákon") stanoví:

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

4 Ustanovení § 10 odst. 1 bodu 9 zákona o dani z příjmů, ve znění účinném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení, (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1997 I, s. 821, dále jen „EStG") zní:

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

1. [...]

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

5 Krom toho v souladu s § 33 odst. 1 EStG může být poplatníkovi na jeho žádost snížena daň z příjmu, pokud je nucen nést vyšší výdaje než převážná většina poplatníků se stejnými příjmy, týchž majetkových poměrů a téhož rodinného stavu.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

6 V době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení bydleli manželé Schwarzovi v Německu a podléhali společnému zdanění příjmů. Podle nich potřebují jejich tři děti zvláštní školní vzdělání. Proto přihlásili dvě z nich, narozené v roce 1981 a 1986, do školy ve Skotsku specializované na podporu dětí

s mimořádným nadáním: Cademuir International School (dále jen „Cademuir School"), které zaplatili školné během roku 1998 a 1999.

7 Jelikož manželé Schwarzovi původně nepředložili daňová přiznání za uvedené roky, příslušné orgány úředně stanovily základ jejich daně. Proti platebnímu výměru, který jim byl určen, podali k Finanzamt opravný prostředek.

8 V daňových přiznáních předložených během tohoto řízení o opravném prostředku manželé Schwarzovi především uplatnili jako mimořádné výdaje na základě § 33 odst. 1 EStG různé částky odpovídající školnému zaplacenému soukromým školám, které jejich děti navštěvovaly, jakož i nákladům na hospitalizaci jednoho z jejich dětí.

9 Předkládající soud uvádí, že manželé Schwarzovi přesně nedoložili, jaká část těchto částek připadá na školné mimo ubytování, opatrování a stravování, ale že tato část dosahuje nejméně 10 000 DEM za rok.

10 V rámci řízení o opravném prostředku vydal Finanzamt dne 13. září 2001 pozměněné platební výměry, ve kterých zohlednil základ daně, jak jej přiznali manželé Schwarzovi, s výjimkou uplatněných mimořádných výdajů. Jelikož však manželé Schwarzovi nadále trvali na důvodech opravného prostředku, zamítl je Finanzamt rozhodnutím ze dne 6. prosince 2001 jako neopodstatněné. Proti tomuto rozhodnutí směřuje žaloba, kterou manželé Schwarzovi podali k Finanzgericht Köln.

11 Svou žalobou se manželé Schwarzovi především domáhají, aby jim byla snížena daň z příjmů, ke které byli povinni v letech 1998 a 1999, na základě zohlednění mimořádných výdajů, které vynaložili, podle § 33 odst. 1 EStG. Podpůrně se domáhají toho, aby jim byl snížen základ daně na základě zvláštních výdajů podle § 10 odst. 1 bodu 9 EStG.

12 Předkládající soud především zamítá žádost o zohlednění částek, které manželé Schwarzovi uplatnili jako mimořádné výdaje podle § 33 odst. 1 EStG.

13 Uvedený soud dále upřesňuje, že se § 10 odst. 1 bod 9 EStG použije pouze v případě navštěvování určitých tuzemských škol, a že tedy platby školného školám v jiném členském státě nemohou být zohledněny jako zvláštní výdaje zakládající nárok na snížení zdanitelných příjmů. Uvedený soud vyjadřuje pochybnost ohledně slučitelnosti omezení daňového zvýhodnění stanoveného v § 10 odst. 1 bodu 9 EStG na školné placené určitým tuzemským školám s právem Společenství.

14 Za těchto podmínek se Finanzgericht Köln rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je s článkem 8a [...] (volný pohyb [občanů Unie]), článkem 48 [...] (volný pohyb pracovníků), článkem 52 [...] (svoboda usazování), případně s článkem 59 [...] (volný pohyb služeb) [Smlouvy o ES] v rozporu skutečnost, že podle § 10 odst. 1 bodu 9 [EStG] ve znění platném pro rok 1998 a 1999 lze platby školného určitým

německým školám, nikoliv však platby školám ve zbytku území [Evropského] [s]polečenství, zohlednit jako zvláštní výdaje ve formě snížení zdanitelných příjmů?“

K předběžné otázce

15 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 8a odst. 1 Smlouvy o ES (nyní po změně čl. 18 odst. 1 ES) a články 48, 52 a 59 Smlouvy o ES (nyní po změně články 39 ES, 43 ES a 49 ES) brání ustanovení právního předpisu členského státu, které stanoví možnost, aby poplatník uplatnil platby školného určitým tuzemským soukromým školám jako zvláštní výdaje zakládající nárok na snížení zdanitelných příjmů, ale obecně tuto možnost vylučuje u plateb školného soukromé škole v jiném členském státě.

16 Úvodem je třeba upřesnit, že, jelikož se skutkový základ sporu v původním řízení vztahuje k rokům 1998 a 1999, vyplývají ustanovení o volném pohybu občanů Unie, svobodě usazování, volném pohybu pracovníků a svobodě poskytování služeb z různých znění Smlouvy o ES podle toho, zda právní stav dotčený v původním řízení předchází nebo následuje 1. květen 1999, den vstupu v platnost Amsterodamské smlouvy (čl. 8a odst. 1 a články 48, 52 a 59 Smlouvy o ES, co se týče stavu předcházejícího 1. květnu 1999; čl. 18 odst. 1 ES a články 39 ES, 43 ES a 49 ES, co se týče právního stavu po tomto datu).

17 Nicméně, jak uvedla generální advokátka v bodě 16 svého stanoviska, jelikož obsah dotčených článků v podstatě nebyl Amsterodamskou smlouvou změněn, budou relevantní ustanovení označována v jejich znění platném po 1. květnu 1999.

K použitelným ustanovením Smlouvy o ES

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

18 Manželé Schwarzovi nejprve při jednání uplatnili, že, co se týče článků 18 ES, 39 ES, a 43 ES, zastávají stanovisko vyjádřené Komisí Evropských společenství ve věci, ve které byl vydán dnešní rozsudek, Komise v. Německo (C-318/05, Sb. rozh. s. I-6957), podle kterého jsou uvedená ustanovení použitelná na takovou právní úpravu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení.

19 Dále tvrdí, že zásada volného pohybu služeb je použitelná na situaci, která je základem sporu v původním řízení, jelikož je takovou právní úpravou, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, jednak omezena nabídka vzdělání soukromých škol v jiném členském státě, které zamýšlejí poskytovat své služby dětem německých daňových poplatníků, a jednak taková právní úprava odrazuje německé daňové poplatníky, aby přihlásili své děti do takové soukromé školy.

20 Manželé Schwarzovi se domnívají, že soukromé školy v jiném členském státě, jako Cademuir School, vykonávají činnost jako poskytovatel služeb za úplatu a že není možno vyloučit, že německé školy, které jsou podporovány na základě § 10 odst. 1 bodu 9 EStG, mají rovněž povahu poskytovatelů služeb. Podle nich totiž mohou být skutečné platby uvedeným německým školám rodiči, kteří mohou využít odpočtu 30 % školného v úzkém slova smyslu ze základu daně, vyšší než platby škole v jiném členském státě, jako Cademuir School.

21 Německá vláda především uplatňuje, že články 18 ES, 39 ES a 43 ES nejsou použitelné v takové situaci, jaká je dotčena v původním řízení.

22 Dále tvrdí, že činnost vykonávaná Cademuir School spočívající v poskytování vzdělání nespadá do rozsahu působnosti článku 49 ES. Svoboda poskytování služeb předpokládá existenci hospodářské činnosti, jak vyplývá z výrazu „výkony poskytované zpravidla za úplatu" uvedeného v článku 50 ES.

23 Podle německé vlády přitom škola nevykonává hospodářskou činnost. Činnosti vzdělávacích institucí nejsou zpravidla vykonávány za úplatu a nepředstavují služby ve smyslu článku 50 ES (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 27. září 1988, Humbel a Edel, 263/86, Recueil, s. 5365, bod 18).

24 I když se výuka poskytovaná institucemi vyššího vzdělání, které jsou z podstatné části financovány ze soukromých prostředků, stává službou ve smyslu článku 50 ES (rozsudek ze dne 7. prosince 1993, Wirth, C-109/92, Recueil, s. I-6447, bod 17), nelze podle německé vlády pouze na základě soukromé povahy Cademuir School dovozovat, že vykonává hospodářskou činnost. Takový závěr nemůže být vyvozen ani ze skutečnosti, že rodiče platí školní poplatky. Platba poplatků nebo školného za účelem přispění v určité míře na náklady fungování vnitrostátního vzdělávacího systému totiž nemá dopad na kvalifikaci vykonávané činnosti jako poskytování služby (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Humbel a Edel, bod 19, a Wirth, bod 15). Německá vláda navíc poukazuje na to, že předkládací rozhodnutí neuvádí, zda je Cademuir School výlučně nebo z podstatné části financována ze soukromých prostředků (například z příspěvků rodičů) nebo zda sleduje cíl dosažení zisku.

25 Komise se stejně jako německá vláda domnívá, že je ve věci v původním řízení vyloučena existence překážky volného pohybu pracovníků podle článku 39 ES nebo překážky svobody usazování podle článku 43 ES.

26 Komise naproti tomu tvrdí, že je použitelný článek 49 ES a že brání takové právní úpravě, která je dotčena v původním řízení.

27 V tomto ohledu je ve věci v původním řízení použitelná zásada volného poskytování služeb zvaná „pasivní", v jejímž rámci se příjemci služeb, totiž děti manželů Schwarzových, odeberou k poskytovateli služeb v jiném členském státě, v projednávaném případě soukromé škole v tomto jiném členském státě.

28 Podle Komise může být výchova a vzdělávání mládeže službou. Z rozsudků Humbel a Edel, jakož i Wirth, podle ní vyplývá, že základním charakteristickým znakem vzdělávacích služeb poskytovaných za úplatu je platba poplatků, buď ze strany žáka nebo jiné osoby, které víceméně odpovídají hospodářským nákladům na vzdělávání. V takovém případě pak nabízení vzdělávacích služeb představuje hospodářskou činnost.

29 Pokud se naproti tomu podle Komise jedná o státem poskytované vzdělávání, jehož prostřednictvím stát plní své poslání v oblasti sociální, kulturní a vzdělávací, a jehož náklady jsou z velké části hrazeny státem, neexistuje pak služba poskytovaná za úplatu (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Wirth, body 15 a 16). Skutečnost, že se žák případně podílí na financování státem poskytovaného vzdělávání tím, že platí poplatek za zápis, nečiní takové vzdělávání službou poskytovanou za úplatu (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Humbel a Edel, bod 19).

30 Komise má za to, že použitelnost svobody poskytování služeb na skutkové okolnosti v původním řízení nemůže být zpochybněna, neboť posouzení úplatné povahy služeb se nemůže výlučně zakládat na posouzení situace soukromých škol, které mají prospěch z německé právní úpravy. Naopak je podle ní třeba vycházet ze situace soukromých škol v jiném členském státě, které jsou vyloučeny z daňového zvýhodnění podle § 10 odst. 1 bodu 9 EStG.

31 Jelikož přitom v některých členských státech existují soukromé školy, které kryjí své potřeby bez jakékoliv podpory ze strany státu a které jsou provozovány jako podniky s cílem dosažení zisku, může taková právní úprava členského státu, jaká je zakotvena v § 10 odst. 1 bodu 9 EStG, tím, že obecně vylučuje z daňového zvýhodnění, které zakotvuje, platby školám v jiném členském státě, být překážkou přeshraničního nabízení služeb uvedenými soukromými školami sledujícími cíl dosažení zisku, které se nacházejí v jiném členském státě.

32 Podpůrně pro případ, že by Soudní dvůr měl za to, že ve věci v původním řízení není použitelná zásada volného poskytování služeb, Komise tvrdí, že jsou společně použitelná ustanovení čl. 12 prvního pododstavce ES a čl. 18 odst. 1 ES a že brání takové právní úpravě.

Odpověď Soudního dvora

33 Zaprvé je za účelem určení ustanovení Smlouvy o ES použitelných na skutkové okolnosti v původním řízení třeba vysvětlit, že, jak uvedla generální advokátka v bodě 25 svého stanoviska, není namístě přezkoumávat tyto skutkové okolnosti ve světle článků 39 ES a 43 ES. Rodiče, kteří stejně jako manželé Schwarzovi mají daňovou povinnost v členském státě a nechají své děti vzdělávat v soukromé škole v jiném členském státě, když v tomto jiném členském státě nejsou zaměstnáni nebo

nevykonávají sami žádnou hospodářskou činnost, totiž tímto nevyužívají svého práva výkonu zaměstnání v jiném členském státě ani svého práva usadit se v něm jako samostatně výdělečně činné osoby, takže články 39 ES a 43 ES nejsou v jejich situaci použitelné.

34 Zadruhé je třeba připomenout, že článek 18 ES, který obecně stanoví právo každého občana Unie svobodně se pohybovat a pobývat na území členských států, nachází své zvláštní vyjádření v ustanoveních zajišťujících volný pohyb služeb (rozsudky ze dne 6. února 2003, Stylianakis, C-92/01, Recueil, s. I-1291, bod 18, a ze dne 11. ledna 2007, ITC, C-208/05, Sb. rozh. s. I-181, bod 64). Pokud tudíž věc v původním řízení spadá do působnosti článku 49 ES, nebude nutné, aby Soudní dvůr rozhodoval o výkladu článku 18 ES (viz výše uvedené rozsudky Stylianakis, bod 20, a ITC, bod 65).

35 Je tedy namístě vyjádřit se k čl. 18 odst. 1 ES pouze potud, pokud věc v původním řízení nespadá do rozsahu působnosti článku 49 ES.

36 V tomto ohledu je nejprve třeba připomenout, že ačkoliv je v čl. 50 odst. 3 ES zmíněn pouze aktivní aspekt svobody poskytování služeb, v jehož rámci se poskytovatel odebere k příjemci služby, z ustálené judikatury vyplývá, že volný pohyb služeb zahrnuje svobodu příjemců služeb odebrat se za účelem jejich využití do jiného členského státu, ve kterém se nachází poskytovatel (viz rozsudek ze dne 31. ledna 1984, 286/82 a 26/83, Luisi a Carbone, Recueil, s. 377, body 10 a 16). Ve věci v původním řízení jde o zamítnutí přiznání daňového zvýhodnění na základě skutečnosti, že se navštěvovaná soukromá škola nachází v jiném členském státě, a tedy o možnost využití nabídky vzdělání takové školy.

37 Nicméně je třeba přezkoumat, zda je předmětem těchto nabídek vzdělání poskytování služeb. Za tímto účelem je třeba zkoumat, zda výuka poskytovaná takovou školou jako Cademuir School představuje v souladu s čl. 50 prvním pododstavcem ES „výkony poskytované zpravidla za úplatu".

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

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

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

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

42 Z údajů poskytnutých předkládajícím soudem vyplývá, že samotné školné, jež manželé Schwarzovi zaplatili Cademuir School za jejich dvě děti, bylo odhadnuto na nejméně 10 000 DEM za rok. Podle německé vlády je tato částka jednoznačně vyšší než částky požadované soukromými školami, které se nacházejí v Německu a které mají prospěch z § 10 odst. 1 bodu 9 EStG.

43 Jelikož předkládací rozhodnutí neuvádí žádné přesné informace ohledně způsobu financování a provozu Cademuir School, je každopádně nutné, aby vnitrostátní soud posoudil, zda je tato škola financována z podstatné části ze soukromých prostředků.

44 Je třeba dodat, že za účelem zjištění, zda je článek 49 ES použitelný na takové skutkové okolnosti, jaké jsou dotčeny v původním řízení, není relevantní otázka, zda školy v členském státě příjemce – v projednávaném případě ve Spolkové republice Německo, které jsou schváleny, mají povolení nebo jsou uznány v tomto členském státě ve smyslu § 10 odst. 1 bodu 9 EStG, poskytují či neposkytují služby ve smyslu čl. 50 prvního pododstavce ES. Záleží pouze na tom, že soukromá škola nacházející se v jiném členském státě může být považována za poskytovatele služeb za úplatu.

45 V rozsudku ze dne 16. května 2006, Watts (C-372/04, Sb. rozh. s. I-4325, bod 90), jenž se týká zdravotních výkonů, které jsou službami, totiž měl Soudní dvůr za to, že

se článek 49 ES použije na situaci pacientky s bydlištěm ve Spojeném království, jejíž zdravotní stav vyžadoval nemocniční péči a která poté, co se odebrala do jiného členského státu, aby jí tam byla dotčená péče za úplatu poskytnuta, následně žádala o náhradu nákladů u národní zdravotní služby, i když byla stejná věcná plnění v rámci národního zdravotního systému Spojeného království poskytována bezplatně.

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

47 Z toho vyplývá, že článek 49 ES je použitelný na skutkové okolnosti, které jsou dotčeny v původním řízení, pokud daňoví poplatníci určitého členského státu nechávají vzdělávat své děti v soukromé škole v jiném členském státě, která může být považována za poskytovatele služeb za úplatu, tedy která je z podstatné části financována ze soukromých prostředků, což přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu.

K existenci překážky volného poskytování služeb

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

48 Podle žalobců v původním řízení je taková právní úprava, jaká je dotčena ve věci v původním řízení, v rozporu s článkem 49 ES a není odůvodněná.

49 Německá vláda se domnívá, že případná překážka volného poskytování služeb je v projednávané věci odůvodněná.

50 Zaprvé uplatňuje, že z článku 49 ES pro členský stát nevyplývá povinnost podporovat prostřednictvím daňového zvýhodnění plateb školného školy, které jsou součástí vzdělávacího systému jiného členského státu. Pokud by Spolková republika Německo měla umožnit odpočet ze základu daně školného placeného institucím mimo její území, přiznávala by v důsledku toho těmto institucím nepřímo stejnou podporu jako soukromým německým školám, což by bylo v rozporu s rozdělením působnosti stanoveným Smlouvou o ES. Článek 149 ES totiž stanoví, že Společenství svou činnost v oblasti vzdělávání vykonává při respektování odpovědnosti členských států za obsah výuky a za organizaci vzdělávacích systémů a jejich kulturní a jazykové rozmanitosti.

51 V tomto ohledu německá vláda tvrdí, že, jelikož vzdělávací politika je jedním ze základních úkolů každého státu a jelikož se jejich uspořádání mezi jednotlivými členskými státy z důvodu historických a kulturních tradic značně liší, je v této oblasti možnost kontroly a financování ze strany státu zásadní. Základní zákon ve svém článku 7 stanoví základní zásady v oblasti školství, které krom toho spadá do výlučné působnosti spolkových zemí. Uvedené ustanovení, které pro soukromé školy stanoví závazný rámec, zaručuje právo takové školy zakládat a tím umožňuje existenci dualistického vzdělávacího systému s možností volby školy.

52 Podle uvedené vlády nemůže mít německý stát, pokud nemá žádný vliv na organizaci Cademuir School, a zejména na učební osnovy, ani povinnost podporovat provoz této školy tím, že se vzdá svých příjmů z daní.

53 Zadruhé německá vláda uplatňuje, že odmítnutí rozšířit daňové zvýhodnění, jaké je dotčeno v původním řízení, na platby školného soukromým školám v jiném členském státě je odůvodněno skutečností, že německé školy uvedené v § 10 odst. 1 bodu 9 EStG a soukromé školy nacházející se v jiném členském státě, jako Cademuir School, nejsou v situaci, která je objektivně srovnatelná.

54 Podle této vlády upravuje § 10 odst. 1 bod 9 EStG nepřímou podporu ze strany státu ve prospěch určitých soukromých škol, kterým jsou ukládány zvláštní povinnosti. Jde o náhradní soukromé školy schválené státem, školy, kterým bylo vydáno povolení podle práva spolkové země, a o doplňující školy poskytující obecné vzdělání, které byly uznány podle práva spolkové země.

55 Druhou stranou velmi vysokých kvalitativních a finančních požadavků kladených na náhradní školy schválené na základě čl. 7 odst. 4 Základního zákona je zakotvení paralelní povinnosti státního financování německým ústavním právem. Podle německé vlády stát při zajišťování své povinnosti podporovat náhradní soukromé školy v rámci použití uvedeného ustanovení disponuje prostorem pro uvážení. Tato podpora probíhá z velké části ve formě přímých dotací. Soukromé školy tak obdrží kolem 80 % částky vyplácené srovnatelné veřejné škole. Ustanovení § 10 odst. 1 bodu 9 EStG tuto ústavní povinnost financování konkretizuje a nepřímo podporuje schválené školy prostřednictvím daňového zvýhodnění plateb školného.

56 Totéž platí pro školy, kterým bylo vydáno povolení podle práva spolkové země, nebo pro doplňující školy poskytující obecné vzdělání, které byly podle takového práva uznány. Podle německé vlády se sice na tyto školy neuplatní zvláštní požadavky kladené Základním zákonem a ani u nich nelze z tohoto zákona dovozovat povinnost financování. Důsledkem povolení spolkové země nebo uznání podle práva spolkové země se však na tyto školy ve skutečnosti uplatní tentýž právní režim jako

na schválené náhradní školy. Z důvodů povinností, které z tohoto povolení nebo uznání vyplývají, existuje i ve vztahu k těmto školám povinnost financování ze strany státu, i když tato povinnost vyplývá jen z prostého zákona.

57 Podle německé vlády taková spojitost mezi požadavky kladenými státem, na straně jedné, a odpovídající podporou ze strany státu, na straně druhé, v případě Cademuir School neexistuje. Taková škola zejména nepodléhá zákazu rozlišování mezi žáky podle majetkových poměrů rodičů, který s sebou nutně nese placení školného ve výši, která nepostačuje k pokrytí nákladů. Tím však odpadá rozhodující část povinností uložených školám uvedeným v § 10 odst. 1 bodě 9 EStG, které odůvodňují podporu, kterou jim stát přiznává.

58 Konečně je podle uvedené vlády rozšíření daňového zvýhodnění na školné placené Cademuir School nejen v rozporu s požadavkem obsaženým v čl. 7 odst. 4 větě třetí Základního zákona, který sleduje cíl zabránit rozlišování žáků podle majetkových poměrů rodičů, ale jeho důsledkem rovněž může být výrazné zvýšení celkového daňového zvýhodnění, které je přiznáno na základě § 10 odst. 1 bodu 9 EStG.

59 Školné soukromých škol uvedených v § 10 odst. 1 bodu 9 EStG je totiž stanoveno na nižší úrovni, aby se zabránilo rozlišování mezi žáky podle majetkových poměrů jejich rodičů, takže výše nepřímé podpory ze strany státu těmto školám ve formě odpočtu zvláštních výdajů vynaložených rodiči žáků od základu daně je nízká. Něco jiného platí v případě školy jako Cademuir School, jejíž školné je podstatně vyšší než školné požadované uvedenými školami.

60 V tomto ohledu německá vláda připomíná, že Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 15. března 2005, Bidar (C-209/03, Sb. rozh. s. I-2119, bod 56) rozhodl, že je každému

členskému státu dovoleno dbát na to, aby se udílení podpor směřujících k pokrytí životních nákladů studentů pocházejících z jiných členských států nestalo nepřiměřenou zátěží, která by mohla mít důsledky na celkovou úroveň podpory, která může být udělena tímto státem. Stejně musí být legitimní, že členský stát váže přiznání daňového zvýhodnění na splnění kritérií, která zajišťují, aby toto zvýhodnění nemuselo být sníženo pod úroveň, kterou členský stát považuje za nezbytnou.

61 Komise se domnívá, že právní úprava dotčená v původním řízení porušuje svobodu poskytování služeb. Podle ní § 10 odst. 1 bod 9 EStG nestanoví objektivní kritéria, která by umožňovala určit, jaký druh školného požadovaného německými a zahraničními školami je odpočitatelný od základu daně. Uvedené ustanovení podmiňuje odpočitatelnost školného pouze schválením nebo uznáním dotčené soukromé školy v Německu, takže rozhodující podmínkou této odpočitatelnosti je skutečnost, že se škola nachází na území tohoto členského státu. Školné placené soukromé škole v jiném členském státě je automaticky vyloučeno z odpočtu od základu daně nezávisle na jeho výši. Jelikož žádná z těchto soukromých škol není schopna vyhovět požadavkům stanoveným v § 10 odst. 1 bodem 9 EStG, nelze mezi těmito školami rozlišovat podle toho, zda jsou nebo nejsou teoreticky srovnatelné s německými školami.

62 Podle Komise patří ke školám znevýhodněným v systému podle § 10 odst. 1 bodu 9 EStG přinejmenším ty školy, které jsou financovány výlučně prostřednictvím školného, které vybírají, a prostřednictvím svých jiných hospodářských činností, a které tedy nesporně nabízejí služby za úplatu. Nerovné zacházení, kterému jsou vystaveny, představuje přinejmenším překážku volného poskytování služeb zaručeného článkem 49 ES.

63 Podle Komise neexistuje pro toto porušení článku 49 ES žádné odůvodnění, zejména když právo Společenství i nadále umožňuje Spolkové republice Německo, aby omezila odpočitatelnost školného ze základu daně na určité druhy škol nebo určitou

výší, a to pod jedinou podmínkou, totiž aby odpočitatelnost spočívala na objektivních kritériích a aby nebyla závislá na tom, kde se škola nachází. Domnívá se, že uvedené porušení je o to vážnější, že šíření jazyků členských států a podpora mobility studentů patří k výslovným cílům Společenství podle čl. 149 odst. 2 první a druhé odrážky ES.

Odpověď Soudního dvora

64 Taková právní úprava členského státu v daňové oblasti jako je právní úprava, která vyplývá z § 10 odst. 1 bodu 9 EStG, váže přiznání daňového zvýhodnění na podmínku, že je školné placeno soukromým školám schváleným tímto členským státem, nebo školám, kterým bylo vydáno povolení nebo byly uznány podle použitelného práva spolkové země, což předpokládá, že se v tomto členském státě nacházejí.

65 Uvedená právní úprava obecně vylučuje, aby poplatníci, kteří mají daňovou povinnost v Německu, mohli odečíst ze svých zdanitelných příjmů část školného za navštěvování soukromé školy v jiném členském státě jejich dětmi, zatímco tato možnost existuje ve vztahu k platbám školného určitým německým soukromým školám. Vede tak k většímu daňovému zatížení poplatníků, pokud stejně jako manželé Schwarzovi posílají své děti do soukromé školy v jiném členském státě, a nikoliv do tuzemské soukromé školy.

66 Důsledkem takové právní úpravy, jaká vyplývá z § 10 odst. 1 bodu 9 EStG, jsou daňoví poplatníci s bydlištěm v Německu odrazeni od toho, aby posílali své děti do škol v jiném členském státě. Krom toho rovněž omezuje soukromé vzdělávací instituce v jiných členských státech v nabízení vzdělávání dětem daňových poplatníků s bydlištěm v Německu.

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

68 Podle německé vlády je případná překážka volného pohybu služeb odůvodněna zaprvé skutečností, že ze zásady volného pohybu služeb nemůže vyplývat povinnost rozšířit zvýhodněné daňové zacházení přiznávané určitým školám, které jsou součástí vzdělávacího systému jednoho členského státu, i na školy jiného členského státu.

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

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

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

72 Pokud jde o argument uvedené vlády, podle kterého odmítnutí rozšířit daňové zvýhodnění upravené v § 10 odst. 1 bodu 9 EStG na platby školného soukromým školám v jiném členském státě je odůvodněno skutečností, že německé školy uvedené v tomto ustanovení a soukromé školy nacházející se v jiném členském státě, jako Cademuir School, nejsou v situaci, která je objektivně srovnatelná, je třeba uvést, že uvedené ustanovení podmiňuje odpočitatelnost části školného schválením, povolením nebo uznáním dotčené soukromé školy v Německu, aniž by stanovilo objektivní kritérium, které by umožňovalo určit, jaký druh školného požadovaného německými školami je odpočitatelný od základu daně.

73 Z toho vyplývá, že každá soukromá škola v jiném členském státě než Spolkové republice Německo je z toho pouhého důvodu, že se nenachází v Německu, automaticky vyloučena z daňového zvýhodnění dotčeného v původním řízení bez ohledu na otázku, zda splňuje či nesplňuje taková kritéria jako vybírání školného ve výši, která neumožňuje rozlišovat mezi žáky podle majetkových poměrů jejich rodičů.

74 Německá vláda, aby odůvodnila překážku volného pohybu služeb, kterou představuje právní úprava dotčená v původním řízení, rovněž s odkazem na výše uvedený rozsudek Bidar uplatňuje, že je legitimní, že členský stát váže přiznání podpory nebo daňového zvýhodnění na splnění kritérií, která mají zajistit, aby tyto podpory nebo tato zvýhodnění nemusely být sníženy pod úroveň, kterou členský stát považuje za nezbytnou.

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

76 Takový argument nicméně nelze přijmout z následujících důvodů.

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

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

79 I kdyby v takové situaci, jaká je základem sporu v původním řízení, tedy ve vztahu k daňovému zvýhodnění školného, bylo možno použít stejné úvahy, jako jsou úvahy uvedené ve výše uvedeném rozsudku Bidar, je namístě v tomto ohledu uvést, že, jak tvrdila Komise, cíl, který je sledován odmítnutím přiznání daňového zvýhodnění dotčeného v původním řízení ve vztahu k platbám školného školám v jiném členském státě, totiž zajistit pokrytí nákladů na provoz soukromých škol, aniž by tak vznikla nepřiměřená zátěž pro stát, v souladu s rozborem uvedeným ve výše uvedeném rozsudku Bidar, by mohl být dosažen méně omezujícími prostředky.

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

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

82 Vzhledem k výše uvedenému je třeba předkládajícímu soudu odpovědět, že v případě, že daňoví poplatníci jednoho členského státu nechají vzdělávat své děti ve škole v jiném členském státě, jejíž financování je zajišťováno z podstatné části ze soukromých prostředků, je třeba článek 49 ES vykládat v tom smyslu, že brání právní

úpravě členského státu, která stanoví možnost, aby poplatníci uplatnili platby školného určitým tuzemským soukromým školám jako zvláštní výdaje zakládající nárok na snížení zdanitelných příjmů, ale obecně tuto možnost vylučuje u plateb školného soukromé škole v jiném členském státě.

K existenci omezení volného pohybu občanů Unie

83 Jak vyplývá z bodů 35 a 47 tohoto rozsudku, v rozsahu, v kterém by předkládající soud mohl dospět k závěru ohledně nepoužitelnosti článku 49 ES na skutkové okolnosti v původním řízení, je třeba přezkoumat právní úpravu dotčenou v původním řízení z hlediska článku 18 ES.

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

84 Podle německé vlády článek 18 ES nebrání takové právní úpravě, jako je § 10 odst. 1 bod 9 EStG.

85 Komise pro případ, že by Soudní dvůr rozhodl, že článek 49 ES není použitelný, uplatňuje, že uvedená právní úprava zasahuje do práv, která žalobcům v původním řízení přiznávají ustanovení čl. 12 prvního pododstavce ES ve spojení s čl. 18 odst. 1 ES.

Odpověď Soudního dvora

86 Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, je status občana Unie předurčen být základním statusem státních příslušníků členských států, aby těm z nich, kteří se nacházejí ve stejné situaci, bylo umožněno požívat v rámci věcné působnosti Smlouvy o ES stejného právního zacházení bez ohledu na jejich státní příslušnost, s výhradou výjimek, které jsou výslovně stanoveny (viz zejména rozsudky ze dne 20. září 2001, Grzelczyk, C-184/99, Recueil, s. I-6193, bod 31; ze dne 11. července 2002, D'Hoop, C-224/98, Recueil, s. I-6191, bod 28; ze dne 2. října 2003, Garcia Avello, C-148/02, Recueil, s. I-11613, body 22 a 23, jakož i ze dne 29. dubna 2004, Pusa, C-224/02, Recueil, s. I-5763, bod 16).

87 Mezi situace spadající do působnosti práva Společenství patří situace týkající se výkonu základních svobod zaručených Smlouvou o ES, zejména situace spadající pod svobodu volného pohybu a pobytu na území členských států, kterou přiznává článek 18 ES (viz zejména výše uvedené rozsudky Grzelczyk, bod 33; D'Hoop, bod 29; Garcia Avello, bod 24, a Pusa, bod 17).

88 Vzhledem k tomu, že občanu Unie musí být ve všech členských státech přiznáno totéž právní zacházení jako to, které se přiznává státním příslušníkům těchto členských států nacházejícím se v téže situaci, bylo by neslučitelné se svobodou volného pohybu, aby se na tohoto občana použilo méně příznivé zacházení v členském státě, jehož je státním příslušníkem, než jakého by požíval, kdyby nevyužil možností poskytnutých Smlouvou o ES v oblasti volného pohybu (výše uvedené rozsudky D'Hoop, bod 30, a Pusa, bod 18).

89 Tyto možnosti by totiž nemohly být plně účinné, pokud by státní příslušník členského státu mohl být odrazen od jejich využití překážkami kladenými jeho

pobytu v hostitelském členském státě z důvodu právní úpravy jeho státu původu, která jej sankcionuje z pouhého důvodu, že je využil (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 7. července 1992, Singh, C-370/90, Recueil, s. I-4265, bod 23; výše uvedené rozsudky D'Hoop, bod 31; Pusa, bod 19, a rozsudek ze dne 18. července 2006, De Cuyper, C-406/04, Sb. rozh. s. I-6947, bod 39).

90 Děti manželů Schwarzových na základě skutečnosti, že navštěvují školu v jiném členském státě, využily svého práva volně se pohybovat. Z rozsudku ze dne 19. října 2004, Zhu a Chen (C-200/02, Sb. rozh. s. I-9925, bod 20), totiž vyplývá, že se dítě i v nízkém věku může dovolávat práv volného pohybu a volného pobytu zaručených právem Společenství.

91 Taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, zakládá rozdílné zacházení mezi poplatníky, kteří mají daňovou povinnost v Německu, kteří poslali své děti do školy v Německu, a těmi, kteří své děti nechají vzdělávat ve škole v jiném členském státě.

92 V rozsahu, v jakém váže přiznání stanoveného daňového zvýhodnění školného na podmínku, že bylo zaplaceno soukromé škole splňující určité požadavky v Německu, a vede k tomu, že uvedené daňové zvýhodnění je upřeno poplatníkům majícím daňovou povinnost v tomto členském státě z důvodu, že nechali své děti vzdělávat v jiném členském státě, znevýhodňuje vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení děti vlastních státních příslušníků z pouhého důvodu, že využily své svobody volného pohybu, když se odebraly do jiného členského státu, aby tam navštěvovaly školu.

93 Vnitrostátní právní úprava, která znevýhodňuje některé vlastní státní příslušníky pouze proto, že využili své svobody pohybu a pobytu v jiném členském státě, přitom

představuje omezení svobod, které čl. 18 odst. 1 ES přiznává každému občanu Unie (výše uvedený rozsudek De Cuyper, bod 39, jakož i rozsudek ze dne 26. října 2006, Tas-Hagen a Tas, C-192/05, Sb. rozh. s. I-10451, bod 31).

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

95 Je třeba poukázat na to, že ve snaze odůvodnit případné omezení volného poskytování služeb uplatnila německá vláda argumenty, které jsou uvedeny v bodech 58 až 60 tohoto rozsudku a které se vztahují k rozboru provedenému Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku Bidar ohledně výkladu článku 18 ES.

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

97 I kdyby v takové situaci, jaká je základem sporu v původním řízení, tedy ve vztahu k daňovému zvýhodnění školného, bylo možno použít stejné úvahy, platí nicméně, že taková právní úprava, jako je právní úprava v § 10 odst. 1 bodu 9 EStG, je každopádně zjevně nepřiměřená ve vztahu k cíli, který sleduje, ze stejných důvodů, které byly vysvětleny v bodě 81 rozsudku v projednávané věci v rámci přezkumu této právní úpravy z hlediska zásady volného pohybu služeb.

98 Z toho vyplývá, že v případě, že se děti poplatníků jednoho členského státu vzdělávají v jiném členském státě ve škole, jejíž činnost nespadá pod článek 49 ES, znevýhodňuje taková právní úprava jako § 10 odst. 1 bod 9 EStG neodůvodněným způsobem tyto děti ve srovnání s dětmi, které se nevzdělávají ve škole v jiném členském státě a nevyužily tak své svobody volného pohybu, a zasahuje do práv, která jsou jim přiznána podle čl. 18 odst. 1 ES.

99 Proto je třeba předkládajícímu soudu odpovědět, že v případě, že daňoví poplatníci jednoho členského státu nechávají své děti vzdělávat ve škole v jiném členském státě, jejíž činnost nespadá pod článek 49 ES, brání článek 18 ES právní úpravě členského státu, která stanoví možnost, aby poplatníci uplatnili platby školného určitým tuzemským školám jako zvláštní výdaje zakládající nárok na snížení zdanitelných příjmů, ale obecně tuto možnost vylučuje u plateb školného škole v jiném členském státě.

K nákladům řízení

100 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před vnitrostátním 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 (velký senát) rozhodl takto:

1) **V případě, že daňoví poplatníci jednoho členského státu nechají vzdělávat své děti ve škole v jiném členském státě, jejíž financování je zajišťováno z podstatné části ze soukromých prostředků, je třeba článek 49 ES vykládat v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která stanoví možnost, aby poplatníci uplatnili platby školného určitým tuzemským soukromým školám jako zvláštní výdaje zakládající nárok na snížení zdanitelných příjmů, ale obecně tuto možnost vylučuje u plateb školného soukromé škole v jiném členském státě.**

2) **V případě, že daňoví poplatníci jednoho členského státu nechávají své děti vzdělávat ve škole v jiném členském státě, jejíž činnost nespadá pod článek 49 ES, brání článek 18 ES právní úpravě členského státu, která stanoví možnost, aby poplatníci uplatnili platby školného určitým tuzemským školám jako zvláštní výdaje zakládající nárok na snížení zdanitelných příjmů, ale obecně tuto možnost vylučuje u plateb školného škole v jiném členském státě.**

Podpisy.