ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 11. septembra 2007 *

Vo veci C-76/05,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Finanzgericht Köln (Nemecko) z 27. januára 2005 a doručený Súdnemu dvoru 16. februára 2005, ktorý súvisí s konaním:

Herbert Schwarz,

Marga Gootjes-Schwarz

proti

Finanzamt Bergisch Gladbach,

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,

* Jazyk konania: nemčina.

generálna advokátka: C. Stix-Hackl,
tajomník: B. Fülöp, referent,

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

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— H. Schwarz a M. Gootjes-Schwarz, v zastúpení: W. Meilicke, Rechtsanwalt,

— nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a U. Forsthoff, splnomocnení zástupcovia,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: K. Gross a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

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

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 8a ods. 1, článkov 48, 52 a 59 Zmluvy ES (zmenené, teraz článok 18 ods. 1 ES, články 39 ES, 43 ES a 49 ES).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pánom Schwarz a pani Gootjes-Schwarz (ďalej len „manželia Schwarz“), nemeckými štátnymi príslušníkmi s bydliskom v Nemecku, na jednej strane a Finanzamt Bergisch Gladbach (ďalej len „Finanzamt“) na druhej strane, týkajúceho sa odmietnutia Finanzamt priznať manželom Schwarz daňové zvýhodnenie z dôvodu školného zaplateného za ich deti navštevujúce školy v iných členských štátoch, keďže vnútroštátna právna úprava v oblasti dane z príjmu priznáva toto zvýhodnenie len daňovníkom, ktorí zaplatili školné určitým nemeckým súkromným školám.

Vnútroštátny právny rámec

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

„4. Právo zriadiť súkromnú školu sa zaručuje. Súkromné školy nahrádzajúce verejné školy musia mať súhlas štátu a vzťahujú sa na ne krajinské zákony. Taký súhlas sa udelí, ak súkromné školy nie sú pokiaľ ide o ich študijné programy, zariadenia a vedeckú odbornú prípravu vyučujúcich na nižšej úrovni ako verejné školy, a neuprednostňujú výber žiakov založený na majetkovej situácii rodičov. Súhlas bude odopretý v prípade, ak nie je dostatočne zabezpečené hospodárske a právne postavenie vyučujúcich.“

4 § 10 ods. 1 bod 9 zákona o dani z príjmov v znení platnom v čase skutkových okolností (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1997 I, s. 821, ďalej len „EStG“) uvádza:

„Zvláštne výdavky [‚Sonderausgaben'] [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 krajinským právom v súlade s článkom 7 ods. 4 základného zákona alebo v doplňujúcom zariadení všeobecného vzdelávania uznanom krajinským právom s výnimkou ceny ubytovania, dozoru a stravy."

5 Okrem toho v súlade s § 33 ods. 1 EStG môže daňovník na vlastnú žiadosť získať zníženie základu dane z príjmu, ak je povinný znášať vyššie náklady, ako znáša väčšina daňovníkov s rovnakým príjmom, ktorí sa nachádzajú v porovnateľnej finančnej a rodinnej situácii.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

6 V čase skutkových okolností mali manželia Schwarz bydlisko v Nemecku, kde spoločne podliehali dani z príjmu. Podľa dotknutých osôb, ich tri deti potrebovali prispôsobené vzdelanie. Preto dve z nich, narodené v roku 1981 a 1986, zapísali do školy nachádzajúcej sa v Škótsku, špecializovanej na vzdelávanie mimoriadne

nadaných detí Cademuir International School (ďalej len „Cademuir School“), ktorej v rokoch 1998 a 1999 platili školné.

7 Keďže manželia Schwarz najskôr nepredložili daňové priznanie za uvedené roky, príslušné úrady pristúpili k paušálnemu stanoveniu ich daňového základu. Preto proti paušálnym platobným výmerom, ktoré im boli doručené, podali sťažnosť na Finanzamt.

8 Vo vyhláseniach o príjme poskytnutých v rámci tejto sťažnosti manželia Schwarz najskôr uviedli ako mimoriadne výdavky podľa § 33 ods. 1 EStG rôzne sumy zodpovedajúce školnému zaplatenému v rokoch 1998 a 1999 súkromným školám, ktoré navštevovali ich deti, ako aj výdavkom na hospitalizáciu jedného z nich.

9 Vnútroštátny súd uvádza, že manželia Schwarz nespresnili, aká časť z týchto súm bola určená na platby školného okrem ceny ubytovania, dozoru a stravy, a uviedli len, že táto suma predstavovala najmenej 10 000 DEM za rok.

10 V rámci konaní o sťažnosti Finanzamt 13. septembra 2001 vydal upravené platobné výmery, v ktorých zohľadnil daňový základ priznaný manželmi Schwarz okrem mimoriadnych výdavkov, ktoré uviedli. Hoci dotknuté osoby trvali na svojej námietke, Finanzamt ju rozhodnutím zo 6. decembra 2001 zamietol ako nedôvodnú. Manželia Schwarz proti uvedenému rozhodnutiu podali žalobu na Finanzgericht Köln.

11 Svojou žalobou manželia Schwarz najmä žiadali, aby im bolo priznané zníženie základu dane z príjmu, ktorej podliehali v rokoch 1998 a 1999 vzhľadom na mimoriadne výdavky, ktoré im vznikli podľa § 33 ods. 1 EStG. Subsidiárne žiadali, aby im bol na základe § 10 ods. 1 bodu 9 EStG znížený základ dane z dôvodu zvláštnych výdavkov.

12 Vnútroštátny súd v prvom rade zamietol žiadosť o zohľadnenie súm, ktoré manželia Schwarz označili za mimoriadne výdavky podľa § 33 ods. 1 EStG.

13 Tento súd ďalej spresnil, že § 10 ods. 1 bod 9 EStG sa uplatní, len ak ide o školskú dochádzku v určitých školách na nemeckom území, a preto školné zaplatené školám v iných členských štátoch nemožno pokladať za zvláštne výdavky, z ktorých vyplýva právo na zníženie základu dane. Uvedený súd vyjadruje pochybnosti, pokiaľ ide o zlučiteľnosť obmedzenia zníženia stanoveného v § 10 ods. 1 bod 9 EStG na platby zaplatené určitým školám nachádzajúcim sa v Nemecku.

14 Za týchto podmienok Finanzgericht Köln rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Odporuje článku 8a… (voľný pohyb [občanov Únie]), článku 48… (voľný pohyb pracovníkov), článku 52… (sloboda usadiť sa) a článku 59 [Zmluvy ES]… (sloboda poskytovať služby) skutočnosť, že daňovník si môže ako zvláštne výdavky znižujúce daň z príjmu uplatniť školné zaplatené určitým nemeckým školám v súlade s § 10

ods. 1 bodom 9 EStG v znení platnom v rokoch 1998 a 1999, ale nie školné zaplatené školám na ostatnom území [Európskeho] spoločenstva?“

O prejudiciálnej otázke

15 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článku 8a ods. 1, článkom 48, 52 a 59 Zmluvy ES odporuje právna úprava členského štátu, ktorá stanovuje, že daňovníci si môžu ako zvláštne výdavky znižujúce daň z príjmu uplatniť školné zaplatené určitým súkromným školám nachádzajúcim sa na vnútroštátnom území, ale vo všeobecnosti vylučuje túto možnosť, pokiaľ ide o školné zaplatené súkromnej škole nachádzajúcej sa v inom členskom štáte.

16 Najskôr je vhodné spresniť, že vzhľadom na to, že skutkové okolnosti vo veci samej nastali v rokoch 1998 a 1999, ustanovenia týkajúce sa voľného pohybu občanov Únie, slobody usadiť sa, voľného pohybu pracovníkov a slobody poskytovať služby vyplývajú z rôznych znení Zmluvy ES podľa toho, či právny stav vo veci samej nastal pred alebo po 1. máji 1999, ktorý je dátumom vstupu do platnosti Amsterdamskej zmluvy (článok 8a ods. 1, články 48, 52 a 59 Zmluvy ES, pokiaľ ide o právny stav pred 1. májom 1999; článok 18 ods. 1 ES, články 39 ES, 43 ES a 49 ES, pokiaľ ide o právny stav po tomto dátume).

17 V každom prípade, ako uviedla generálna advokátka v bode 16 svojich návrhov, keďže obsah dotknutých článkov v podstate nebol zmenený Amsterdamskou zmluvou, rozhodujúce ustanovenia budú uvedené v znení platnom po 1. máji 1999.

O uplatniteľných ustanoveniach Zmluvy ES

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

18 Manželia Schwarz na pojednávaní najskôr tvrdili, že pokiaľ ide o články 18 ES, 39 ES a 43 ES, tie súvisia so stanoviskom Komisie Európskych spoločenstiev vyjadreným vo veci, ktorá je predmetom dnes vyhláseného rozsudku Komisia/Nemecko (C-318/05, Zb. s. I-6957), podľa ktorého sa tieto ustanovenia vzťahujú na právnu úpravu, akou je tá vo veci samej.

19 Ďalej tvrdia, že zásada slobodného poskytovania služieb sa uplatní na situáciu, ktorá je predmetom sporu vo veci samej, keďže právna úprava, akou je tá vo veci samej, na jednej strane zasahuje do ponuky vzdelania súkromných škôl nachádzajúcich sa v inom členskom štáte, ktoré ponúkajú svoje služby deťom nemeckých daňovníkov, a na druhej strane odradzuje nemeckých daňovníkov, ktorí majú v úmysle zapísať svoje deti do takejto súkromnej školy.

20 Manželia Schwarz sa domnievajú, že súkromné školy nachádzajúce sa v inom členskom štáte, medzi ktoré patrí aj Cademuir School, poskytujú služby za odplatu a nemožno vylúčiť, že nemecké školy podporované na základe § 10 ods. 1 bodu 9 EStG sú poskytovateľmi služieb. Podľa nich totiž sumy skutočne zaplatené týmto nemeckým školám rodičmi, ktorým je priznané zníženie daňového základu vo výške 30 % zo školného v úzkom slova zmysle, môžu byť vyššie ako sumy zaplatené škole nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, akou je Cademuir School.

21 Nemecká vláda predovšetkým tvrdí, že články 18 ES, 39 ES a 43 ES sa neuplatnia na situáciu, akou je tá vo veci samej.

22 Ďalej tvrdí, že vzdelávacia činnosť, ktorú vykonáva Cademuir School, nepatrí do pôsobnosti článku 49 ES. Sloboda poskytovať služby predpokladá existenciu hospodárskej činnosti, ako vyplýva z výrazu „plnenia, ktoré sa bežne poskytujú za odplatu“ uvedeného v článku 50 ES.

23 Podľa nemeckej vlády však škola nevykonáva hospodársku činnosť. Činnosti vykonávané vzdelávacími zariadeniami vo všeobecnosti nie sú poskytované za odplatu a nepredstavujú služby podľa článku 50 ES (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. septembra 1988, Humbel a Edel, 263/86, Zb. s. 5365, bod 18).

24 Ak by vyučovanie poskytované zariadeniami vyššieho vzdelávania, ktoré sú financované najmä zo súkromných zdrojov, bolo považované za službu v zmysle článku 50 ES (rozsudok zo 7. decembra 1993, Wirth, C-109/92, Zb. s. I-6447, bod 17), podľa tejto vlády zo samotného súkromného charakteru Cademuir School nemožno vyvodiť, že tá vykonáva hospodársku činnosť. Tento záver takisto nemožno odvodiť zo skutočnosti, že rodičia platia školné. Platenie poplatkov alebo školného s cieľom prispieť v určitom rozsahu na prevádzkové náklady vnútroštátneho vzdelávacieho systému nemá vplyv na kvalifikovanie vykonávanej činnosti ako poskytovanie služieb (pozri v tomto zmysle rozsudok Humbel a Edel, už citovaný, bod 19, a Wirth, už citovaný, bod 15). Navyše nemecká vláda uvádza, že z rozhodnutia vnútroštátneho súdu nevyplýva, či Cademuir School je výlučne alebo v prevažnej miere financovaná zo súkromných zdrojov (napríklad príspevky rodičov) alebo predstavuje zariadenie založené na účel dosiahnutia zisku.

25 Komisia sa rovnako ako nemecká vláda domnieva, že v prejednávanej veci neexistuje prekážka voľného pohybu pracovníkov podľa článku 39 ES alebo slobody usadiť sa podľa článku 43 ES.

26 Komisia v prvom rade tvrdí, že článok 49 ES je uplatniteľný a právna úprava, akou je tá vo veci samej, mu odporuje.

27 V tomto ohľade sa vo veci samej uplatní zásada tzv. „pasívneho“ slobodného poskytovania služieb, v rámci ktorého príjemcovia služby, teda deti manželov Schwarz, cestujú za poskytovateľom služby do iného členského štátu, v tomto prípade do súkromnej školy nachádzajúcej sa v inom členskom štáte.

28 Podľa Komisie vzdelávanie a odborná príprava mladých ľudí môže predstavovať služby. Z rozsudkov Humbel a Edel a tiež Wirth vyplýva, že základnou vlastnosťou služieb vzdelávania poskytovaného za odplatu je platba poplatkov zo strany žiaka alebo inej osoby, ktoré približne zodpovedajú hospodárskej hodnote vyučovania. V takomto prípade ponuka služby vzdelávania predstavuje hospodársku činnosť.

29 Naopak, podľa Komisie, ak ide o verejné vzdelávanie, v ktorom štát zabezpečuje svoju úlohu v sociálnej, kultúrnej a vzdelávacej oblasti a ktorého náklady v prevažnej miere znáša štát, nejde o službu poskytovanú za odplatu (pozri v tomto zmysle rozsudok Wirth, už citovaný, body 15 a 16). Skutočnosť, že sa žiak zúčastňuje na financovaní verejného vzdelávania zaplatením zápisného poplatku, nestačí na to, aby bolo toto vzdelávanie považované za službu poskytovanú za odplatu (pozri v tomto zmysle rozsudok Humbel a Edel, už citovaný, bod 19).

30 Komisia sa domnieva, že možnosť uplatnenia zásady slobodného poskytovania služieb na skutočnosti, ako sú tie vo veci samej, nemožno spochybniť, pretože posúdenie odplatného charakteru služieb nemožno založiť výlučne na preskúmaní situácie súkromných škôl, ktoré uprednostňuje nemecký systém. Naopak, podľa nej je vhodné vychádzať zo situácie súkromných škôl v inom členskom štáte, na ktoré sa nevzťahuje daňové zvýhodnenie stanovené v § 10 ods. 1 bode 9 EStG.

31 Vzhľadom na to, že v určitých členských štátoch existujú súkromné školy, ktoré zabezpečujú svoje potreby bez akejkoľvek pomoci štátu a sú prevádzkované ako podniky sledujúce dosiahnutie zisku, právna úprava členského štátu, akou je § 10 ods. 1 bod 9, ktorá celkovo vylučuje sumy zaplatené školám nachádzajúcim sa v inom členskom štáte z uplatnenia daňového zvýhodnenia, ktoré stanovuje, bráni cezhraničnej ponuke služieb súkromných škôl založených na účel dosiahnutia zisku, ktoré sa nachádzajú v inom členskom štáte.

32 Subsidiárne za predpokladu, že Súdny dvor zastáva názor, že zásada slobodného poskytovania služieb sa v predmetnej veci neuplatní, Komisia tvrdí, že sú uplatniteľné ustanovenia článku 12 prvého odseku ES v spojení s článkom 18 ods. 1 ES, a uvedená právna úprava im odporuje.

Odpoveď Súdneho dvora

33 V prvom rade na účely zistenia, ktoré ustanovenia Zmluvy ES sú uplatniteľné na skutočnosti, ako sú tie vo veci samej, je vhodné uviesť, podobne ako uviedla generálna advokátka v bode 25 svojich návrhov, že tieto skutočnosti nie je potrebné skúmať vo svetle článkov 39 ES a 43 ES. Rodičia, ktorí podobne ako manželia Schwarz podliehajú dani z príjmu v členskom štáte a posielajú svoje deti do súkromnej školy v inom členskom štáte, hoci sami nie sú zamestnaní ani nevykonávajú žiadnu hospodársku

činnosť v tomto štáte, týmto nevykonávajú svoje právo na výkon zárobkovej činnosti v inom členskom štáte ani svoje právo usadiť sa v tomto štáte ako samostatne zárobkovo činné osoby, takže články 39 ES a 43 ES sa na nich nevzťahujú.

34 V druhom rade je potrebné pripomenúť, že článok 18 ES, ktorý všeobecným spôsobom stanovuje, že každý občan Únie má právo slobodne sa pohybovať a zdržiavať sa 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). Preto, ak sa na predmetnú vec vzťahuje článok 49 ES, nie je potrebné rozhodnúť o výklade článku 18 ES (pozri rozsudky Stylianakis, už citovaný, bod 20, a ITC, už citovaný, bod 65).

35 Rozhodnúť o článku 18 ods. 1 ES je potrebné len v prípade, ak predmetná vec nepatrí do pôsobnosti článku 49 ES.

36 V tomto ohľade je vhodné najskôr pripomenúť, že hoci sa článok 50 tretí odsek ES týka len aktívneho slobodného poskytovania služieb, v rámci ktorého poskytovateľ cestuje za príjemcom služieb, z ustálenej judikatúry vyplýva, že slobodné poskytovanie služieb zahŕňa slobodu príjemcov služieb cestovať na účely prijatia týchto služieb do iného členského štátu, v ktorom sa nachádza poskytovateľ (pozri rozsudok z 31. januára 1984, Luisi a Carbone, 286/82 a 26/83, Zb. s. 377, body 10 a 16). V predmetnej veci je sporné odmietnutie priznať zníženie základu dane z dôvodu, že navštevovaná súkromná škola sa nachádza v inom členskom štáte, a následne možnosť prijať ponuky vzdelávania, ktoré táto škola poskytuje.

37 V každom prípade je potrebné preskúmať, či cieľom uvedených možností vzdelávania je poskytovanie služieb. Na tieto účely je vhodné zistiť, či vyučovanie uskutočňované školou, ako je Cademuir School, predstavuje v súlade s článkom 50 prvým odsekom ES „plnenia, ktoré sa bežne poskytujú za odplatu“.

38 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že v zmysle posledného uvedeného ustanovenia základná vlastnosť odmeny spočíva v skutočnosti, že táto odmena predstavuje hospodárske protiplnenie daného poskytnutia 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).

39 Súdny dvor tým vylúčil z pojmu služby v zmysle článku 50 ES vyučovanie poskytnuté 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 udržaním 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.

40 Naopak, Súdny dvor rozhodol, že vyučovanie 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).

41 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).

42 Z údajov, ktoré poskytol vnútroštátny súd vyplýva, že samotné školné, ktoré Cademuir School zaplatili manželia Schwarz za ich dve deti, dosahovalo najmenej 10 000 DEM za rok. Podľa nemeckej vlády je táto suma zjavne vyššia ako tá, ktorú požadujú súkromné školy v Nemecku, na ktoré sa vzťahuje § 10 ods. 1 bod 9 EStG.

43 Keďže v rozhodnutí vnútroštátneho súdu nie je uvedená žiadna presná informácia o spôsoboch financovania a fungovaní Cademuir School, je v každom prípade úlohou vnútroštátneho súdu, aby posúdil, či je táto škola financovaná najmä zo súkromných zdrojov.

44 Na účely určenia, či sa článok 49 ES uplatní na skutočnosti, ako sú tie vo veci samej, je potrebné dodať, že nie je rozhodujúce, či školy v členskom štáte príjemcu služby, v predmetnej veci v Spolkovej republike Nemecko, ktoré majú povolenie, sú oprávnené alebo uznané v tomto štáte podľa článku 10 ods. 1 bodu 9 EStG, poskytujú alebo neposkytujú služby v zmysle článku 50 prvého odseku ES. Dôležitá je len skutočnosť, že súkromnú školu nachádzajúcu sa v inom členskom štáte možno považovať za poskytujúcu služby za odplatu.

45 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 nemocničnú starostlivosť a ktorá cestovala do iného členského štátu na účely poskytnutia dotknutej starostlivosti za odplatu a následne žiadala náhradu od vnútroštátneho zdravotníckeho systému, hoci rovnaké zdravotné výkony boli bezplatne poskytované vnútroštátnym zdravotníckym systémom Spojeného kráľovstva.

46 V bode 91 uvedeného rozsudku Súdny dvor rozhodol, že bez toho, aby bolo v prejednávanej veci potrebné určiť, či nemocničná starostlivosť poskytovaná v rámci vnútroštátneho zdravotníckeho systému, ako je ten vo veci, ktorá bola predmetom daného rozsudku, je sama osebe službou v zmysle ustanovení Zmluvy ES o slobodnom poskytovaní služieb, bolo opodstatnené sa domnievať, že taká situácia, aká bola základom sporu vo veci samej, v ktorej osoba, ktorej zdravotný stav vyžaduje nemocničnú starostlivosť, odíde do iného členského štátu a dostane tam túto starostlivosť za odplatu, patrí do pôsobnosti uvedených ustanovení.

47 Z toho vyplýva, že článok 49 ES sa uplatní na skutočnosti, ako sú tie vo veci samej, pokiaľ daňovníci dotknutého členského štátu zabezpečujú školské vzdelanie svojich detí v súkromnej škole v inom členskom štáte, ktorú možno považovať za poskytujúcu služby za odplatu, to znamená, ktorá je financovaná v prevažnej miere zo súkromných zdrojov, čoho preskúmanie je úlohou vnútroštátneho súdu.

O existencii prekážky slobodného poskytovania služieb

— Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

48 Podľa manželov Schwarz právna úprava, akou je tá v predmetnej veci, je v rozpore s článkom 49 ES a nie je odôvodnená.

49 Nemecká vláda sa domnieva, že prípadná prekážka slobodného poskytovania služieb je v predmetnej veci odôvodnená.

50 V prvom rade uvádza, že z článku 49 ES nevyplýva povinnosť členského štátu podporovať školské zariadenia, ktoré patria do vzdelávacieho systému iného členského štátu prostredníctvom daňového zvýhodnenia priznaného z dôvodu školného. Ak by Spolková republika Nemecko umožnila zníženie základu dane o školné zaplatené zariadeniam nachádzajúcim sa mimo jej územia, nepriamo by priznala týmto zariadeniam rovnakú podporu, ako je poskytovaná nemeckým súkromným školám, čo je v rozpore s rozdelením právomoci stanoveným Zmluvou ES. Článok 149 ES totiž stanovuje, že Spoločenstvo vykonáva svoju činnosť v oblasti vzdelávania pri rešpektovaní zodpovednosti členských štátov za obsah výučby a organizáciu vzdelávacích systémov a za ich kultúrnu a jazykovú rozmanitosť.

51 V tomto ohľade nemecká vláda tvrdí, že vzhľadom na to, že politika vzdelávania patrí medzi základné úlohy každého štátu a štruktúra týchto úloh sa medzi jednotlivými členskými štátmi výrazne odlišuje z dôvodu historických a kultúrnych tradícií, možnosť kontroly a financovania štátom v tejto oblasti je dôležitá. Základný zákon vo svojom článku 7 stanovuje základné zásady vyučovania, ktoré okrem toho patrí do výhradnej právomoci spolkových krajín. Uvedené ustanovenie, ktoré zakotvuje záväzný rámec týkajúci sa súkromných škôl, zaručuje právo zriadiť tieto školy, a tým umožňuje existenciu dualistického vzdelávacieho systému, ktorý ponúka možnosť výberu.

52 Podľa tejto vlády, keďže Nemecký štát nemá žiadny vplyv na organizáciu Cademuir School, najmä na jej vyučovacie programy, nemôže byť povinný podporovať fungovanie tejto školy tým, že sa vzdá daňových príjmov, ktoré mu plynú.

53 V druhom rade nemecká vláda uvádza, že odmietnutie rozšíriť daňové zvýhodnenie v predmetnej veci na školné zaplatené súkromným školám v inom členskom štáte je odôvodnené skutočnosťou, že nemecké školy, na ktoré sa vzťahuje § 10 ods. 1 bod 9 EStG, a súkromné školy nachádzajúce sa v inom členskom štáte, akou je aj Cademuir School, nie sú v objektívne porovnateľnej situácii.

54 Podľa tejto vlády § 10 ods. 1 bod 9 EStG predstavuje nepriamu štátnu pomoc v prospech určitých súkromných škôl, ktoré znášajú osobitné zaťaženie. Týka sa to náhradných školských zariadení schválených štátom, škôl povolených krajinským právom a doplňujúcich zariadení všeobecného vzdelávania uznaných krajinským právom.

55 Na vyváženie veľmi vysokých kvalitatívnych a finančných požiadaviek, ktoré sú uložené náhradným školským zariadeniam schváleným podľa článku 7 ods. 4 základného zákona, nemecké ústavné právo stanovuje súbežnú povinnosť verejného financovania. Podľa nemeckej vlády štát pri zabezpečení svojej povinnosti pomôcť náhradným súkromným školám pri uplatňovaní toho ustanovenia disponuje mierou voľnej úvahy. Uvedená pomoc sa do značnej miery uskutočňuje formou priamej podpory. Súkromné školy tak získavajú približne 80 % zo sumy priznanej porovnateľnej verejnej škole. § 10 ods. 1 bod 9 spresňuje túto ústavnú povinnosť pomoci a nepriamo podporuje schválené školy prostredníctvom daňových zvýhodnení priznaných z dôvodu zaplateného školného.

56 Rovnako je tomu, pokiaľ ide o školy povolené krajinským právom alebo doplňujúce zariadenia všeobecného vzdelávania uznané týmto právom. Podľa nemeckej vlády sa však na tieto školy neuplatňujú osobitné požiadavky uložené základným zákonom a z tohto zákona nemožno vyvodiť ani povinnosť financovania. V každom prípade povolenie spolkovej krajiny alebo uznanie krajinským právom totiž zaraďuje tieto

školy do rovnakého právneho systému ako školy schválené. Z dôvodu zaťaženia, ktoré vyplýva z tohto povolenia alebo uznania, je uvedeným školám priznané právo na podporu zo strany štátu, hoci to vyplýva len zo zákona.

57 Podľa nemeckej vlády v prípade Cademuir School neexistuje rovnaká súvislosť medzi požiadavkami uloženými štátom na jednej strane a im zodpovedajúcou verejnou podporou na druhej strane. Tomuto zariadeniu najmä nemožno uložiť povinnosť vyhnúť sa výberu žiakov založenému na majetkovej situácii rodičov, ktorý by nevyhnutne zahŕňal školné nepostačujúce na pokrytie nákladov. Takto by zanikol rozhodujúci prvok zaťaženia, ktorý znášajú školy uvedené v § 10 ods. 1 bode 9 EStG a ktorý odôvodňuje priznanie podpory týmto školám zo strany štátu.

58 Napokon podľa uvedenej vlády rozšírenie daňového zvýhodnenia na školné zaplatené Cademuir School by bolo nielen v rozpore s požiadavkou uvedenou v článku 7 ods. 4 tretej vete základného zákona, ktorej cieľom je vyhnúť sa výberu žiakov založenému na majetkovej situácii rodičov, ale mohlo by tiež viesť k zvýšeniu celkového množstva daňových zvýhodnení priznaných na základe § 10 ods. 1 bodu 9 EStG.

59 Školné súkromných škôl uvedených v § 10 ods. 1 bode 9 EStG je stanovené na nízkej úrovni, aby sa predišlo výberu žiakov na základe majetkovej situácie rodičov tak, že nepriama podpora, ktorú štát poskytuje týmto školám formou zníženia základu dane o zvláštne výdavky znášané rodičmi žiakov, je nízka. Odlišný prípad predstavuje škola, akou je Cademuir School, ktorej školné je podstatne vyššie ako školné, ktoré požadujú dané školy.

60 V tomto ohľade nemecká vláda pripomína, že Súdny dvor vo svojom 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 záťažou, ktorá by mohla mať následky na celkovú úroveň podpory poskytovanej týmto štátom. Rovnako musí byť členskému štátu umožnené, aby mohol zákonne podmieniť poskytovanie daňového zvýhodnenia podmienkami, ktoré umožnia predísť tomu, aby toto zvýhodnenie muselo byť znížené pod úroveň, ktorú členský štát považuje za nevyhnutnú.

61 Komisia zastáva názor, že právna úprava, ktorá je sporná vo veci samej, predstavuje prekážku slobodného poskytovania služieb. Podľa nej § 10 bod 9 EStG nestanovuje objektívne kritériá umožňujúce určiť, ktoré typy školného požadovaného nemeckými a zahraničnými školami sú odpočítateľné zo základu dane. Toto ustanovenie podriaďuje odpočítateľnosť školného schválením alebo uznaním dotknutej súkromnej školy v Nemecku tak, že rozhodujúcou podmienkou uvedenej odpočítateľnosti je skutočnosť, že škola sa nachádza na území tohto členského štátu. Školné zaplatené každej súkromnej škole nachádzajúcej sa v inom členskom štáte je bez ohľadu na jeho výšku automaticky vylúčené z možnosti odpočtu zo základu dane. Keďže žiadna z týchto súkromných škôl nemôže spĺňať podmienky uvedené v § 10 ods. 1 bode 9 EStG, nemožno zistiť rozdiel medzi uvedenými školami, podľa ktorého tie sú alebo nie sú teoreticky porovnateľné s nemeckými školami.

62 Podľa Komisie medzi školy znevýhodnené systémom stanoveným v § 10 ods. 1 bode 9 EStG patria prinajmenšom tie, ktoré sú financované výlučne zo školného, ktoré požadujú, a prostredníctvom ich ostatnej hospodárskej činnosti a ktoré teda nesporne poskytujú služby za odplatu. Diskriminácia, ktorá sa ich týka, predstavuje prinajmenšom prekážku slobodného poskytovania služieb zaručeného článkom 49 ES.

63 Komisia sa domnieva, že neexistuje odôvodnenie tohto porušenia článku 49 ES vzhľadom na to, že Spolková republika Nemecko môže na základe práva Spoločenstva slobodne obmedziť odpočet školného zo základu dane na určité typy škôl alebo

určité sumy, ak splní podmienku, že odpočet sa uskutočňuje na základe objektívnych kritérií a nezávisle od miesta, kde sa škola nachádza. Zastáva názor, že uvedené porušenie je ešte závažnejšie, pretože šírenie jazykov členských štátov a podpora mobility študentov sú podľa článku 149 ods. 2 prvej a druhej zarážky ES súčasťou výslovných cieľov Spoločenstva.

— Odpoveď Súdneho dvora

64 Daňová právna úprava členského štátu, akou je tá, ktorá vyplýva z § 10 ods. 1 bodu 9 EStG, podriaďuje priznanie zníženia základu dane podmienke, že školné bude zaplatené súkromným školám schváleným týmto členským štátom, povoleným alebo uznaným uplatniteľným krajinským právom, čo predpokladá, že sa nachádzajú v tomto členskom štáte.

65 Táto právna úprava vo všeobecnosti vylučuje možnosť daňovníkov podliehajúcich dani v Nemecku odpočítať z ich zdaniteľných príjmov časť školného, ktoré je spojené so školskou dochádzkou ich detí v súkromnej škole v inom členskom štáte, zatiaľ čo uvedená možnosť existuje, pokiaľ ide o školné zaplatené v prospech určitých nemeckých súkromných škôl. Znamená preto väčšie daňové zaťaženie pre daňovníkov, ktorí podobne ako manželia Schwarz umiestnili svoje deti do súkromnej školy nachádzajúcej sa v inom členskom štáte a nie do súkromnej školy na vnútroštátnom území.

66 Následkom právnej úpravy, akou je tá, ktorá vyplýva z § 10 ods. 1 bodu 9 EStG, je to, že odradzuje daňovníkov s bydliskom v Nemecku od umiestnenia svojich detí do škôl v inom členskom štáte. Okrem toho zasahuje tiež do ponuky vzdelania poskytovaného súkromnými vzdelávacími zariadeniami v iných členských štátoch, ktorá je určená deťom daňovníkov s bydliskom v Nemecku.

67 Uvedená právna úprava predstavuje prekážku slobodného poskytovania služieb, ktorá je zaručená článkom 49 ES. Tomuto článku totiž odporuje uplatnenie akejkoľvek vnútroštátnej právnej úpravy, v dôsledku ktorej je sťažené poskytovanie služieb medzi členskými štátmi oproti poskytovaniu služieb len v rámci jedného členského 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).

68 Podľa nemeckej vlády prípadná prekážka slobodného poskytovania služieb je odôvodnená v prvom rade skutočnosťou, že zo zásady slobodného poskytovania služieb nemôže vyplynúť povinnosť rozšíriť výhodnejšie daňové zaobchádzanie priznané určitým školám patriacim do vzdelávacieho systému jedného členského štátu na školy nachádzajúce sa v inom členskom štáte.

69 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).

70 Rovnako, hoci je nesporné, 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).

71 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 za ich deti.

72 Čo sa týka tvrdenia uvedenej vlády, podľa ktorého 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, akou je Cademuir School, nie sú v objektívne porovnateľnej situácii, stačí uviesť, že uvedený paragraf podriaďuje možnosť odpočtu zo základu dane časti školného schváleniu, povoleniu alebo uznaniu dotknutej súkromnej školy v Nemecku bez toho, aby stanovil objektívne kritérium umožňujúce určiť, aké typy školného požadované nemeckými školami sú odpočítateľné.

73 Z toho vyplýva, že každá súkromná škola nachádzajúca sa v inom členskom štáte ako v Spolkovej republike Nemecko 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, ktorá neumožňuje výber žiakov založený na majetkovej situácii ich rodičov.

74 Na účely odôvodnenia prekážky slobodného poskytovania služieb, ktorú predstavuje právna úprava vo veci samej, nemecká vláda odvolaním sa na už citovaný rozsudok Bidar tiež uvádza, že členský štát môže zákonne podmieniť poskytovanie daňového zvýhodnenia podmienkami, ktoré umožnia predísť tomu, aby táto podpora alebo zvýhodnenie nemuseli byť znížené pod úroveň, ktorú členský štát považuje za nevyhnutnú.

75 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 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 členskom štáte by viedlo k ďalšiemu zaťaženiu štátneho rozpočtu.

76 Toto tvrdenie však nemožno prijať z nasledujúcich dôvodov.

77 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.

78 Ďalej, pokiaľ ide o tvrdenie nemeckej vlády, podľa ktorého je každému členskému 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 členskom 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 uvedené školy nachádzajúce sa v inom členskom štáte sa musia financovať samostatne prostredníctvom vyššieho školného.

79 Aj za predpokladu, že rovnaká úvaha, ako je uvedená v už citovanom rozsudku Bidar, sa uplatní v situácii, aká bola základom sporu vo veci samej, 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 daňové zvýhodnenie vo veci samej z dôvodu školného zaplateného školám v inom členskom štáte, teda cieľ zabezpečiť pokrytie prevádzkových nákladov súkromných škôl bez vzniku nadmerného zaťaženia štátu v súlade s analýzou uvedenou v už citovanom rozsudku Bidar, možno dosiahnuť menej prísnymi prostriedkami.

80 Ako totiž uviedla generálna advokátka v bode 62 svojich návrhov, s cieľom zabrániť nadmernej finančnej záťaži môže členský štát obmedziť odpočítateľnú sumu v súvislosti s platbami 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.

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

82 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je vhodné odpovedať na otázku vnútroštátneho súdu, že ak daňovníci jedného členského štátu zabezpečujú školské vzdelanie svojich detí v škole v inom členskom štáte, ktorá je financovaná najmä zo súkromných zdrojov, článok 49 ES je potrebné vykladať v tom zmysle, že mu odporuje

právna úprava členského štátu, ktorá stanovuje, že daňovníci si môžu ako zvláštne výdavky zakladajúce nárok na zníženie základu dane z príjmu uplatniť školné zaplatené určitým súkromným školám na vnútroštátnom území, ale vo všeobecnosti vylučuje túto možnosť, pokiaľ ide o školné zaplatené súkromnej škole nachádzajúcej sa v inom členskom štáte.

O existencii prekážky voľného pohybu občanov Únie

83 Ako vyplýva z bodov 35 a 47 tohto rozsudku, keďže vnútroštátny súd môže dospieť k záveru o neuplatnení článku 49 ES na skutočnosti vo veci samej, je vhodné preskúmať právnu úpravu, akou je tá vo veci samej, vzhľadom na článok 18 ES.

— Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

84 Podľa nemeckej vlády článku 18 ES neodporuje právna úprava, akú predstavuje § 10 ods. 1 bod 9 EStG.

85 Podľa Komisie za predpokladu, že Súdny dvor rozhodne, že článok 49 ES sa neuplatní, uvedená právna úprava ohrozuje práva, ktoré žalobcom vo veci samej priznávajú spojené ustanovenia článku 12 prvého odseku ES a článku 18 ods. 1 ES.

— Odpoveď Súdneho dvora

86 Podľa judikatúry Súdneho dvora je poslaním štatútu občana Únie byť základným štatútom štátnych príslušníkov členských štátov, ktorý umožňuje tým štátnym príslušníkom, ktorí sa nachádzajú v rovnakej situácii, aby sa s nimi v rozsahu vecnej pôsobnosti Zmluvy ES 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).

87 Medzi situácie, ktoré spadajú do oblasti uplatňovania práva Spoločenstva, patria prípady, ktoré sa týkajú uplatňovania základných slobôd zaručených Zmluvou ES 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).

88 Keďže s občanom Únie sa musí v každom členskom štáte z právneho hľadiska zaobchádzať rovnako, ako sa zaobchádza so štátnymi príslušníkmi tohto členského štátu, ktorí sa ocitnú v rovnakej situácii, odporovalo by právu voľného pohybu, keby sa s uvedeným občanom v členskom štáte, ktorého je štátnym príslušníkom, zaobchádzalo menej priaznivo ako v prípade, ak by nevyužil možnosti ponúkané Zmluvou ES týkajúce sa voľného pohybu (rozsudky D'Hoop, už citovaný, bod 30, a Pusa, už citovaný, bod 18).

89 Tieto možnosti by sa nemohli naplno uplatniť, ak by štátneho príslušníka členského štátu mohli od ich využitia odradiť prekážky jeho pobytu v prijímajúcom členskom

štáte kladené právnou úpravou krajiny pôvodu, ktorá ho penalizuje len z dôvodu, že uvedené 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; Pusa, už citovaný, bod 19, a z 18. júla 2006, De Cuyper, C-406/04, Zb. s. I-6947, bod 39).

90 Deti manželov Schwarz tým, že navštevovali školské zariadenie nachádzajúce sa v inom členskom štáte, využili svoje právo na voľný pohyb. Z rozsudku z 19. októbra 2004, Zhu a Chen (C-200/02, Zb. s. I-9925, bod 20), totiž vyplýva, že aj maloleté dieťa môže využívať svoje práva na voľný pohyb a pobyt zaručené právom Spoločenstva.

91 Vnútroštátna právna úprava, akou je tá vo veci samej, stanovuje rozdiel v zaobchádzaní medzi daňovníkmi podliehajúcimi dani z príjmu v Nemecku, ktorí umiestnili svoje deti do školy v Nemecku, a tými, ktorí poslali svoje deti do školy v inom členskom štáte.

92 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 daňovníkom, ktorí podliehajú dani z príjmu v tomto členskom štáte, z dôvodu, že umiestnili svoje deti do školského zariadenia v inom členskom štáte, vnútroštátna právna úprava v predmetnej veci znevýhodňuje deti štátnych príslušníkov tohto štátu len na základe skutočnosti, že realizovali svoju slobodu pohybu tým, že vycestovali do iného členského štátu, aby tam nadobudli školské vzdelanie.

93 Vnútroštátna právna úprava, ktorá niektorých štátnych príslušníkov znevýhodňuje len z toho dôvodu, že realizovali svoju slobodu pohybu a pobytu na území

iného členského štátu, predstavuje obmedzenie slobôd, ktoré článok 18 ods. 1 ES priznáva každému občanovi Únie (rozsudky De Cuyper, už citovaný, bod 39, ako aj z 26. októbra 2006, Tas-Hagen a Tas, C-192/05, Zb. s. I-10451, bod 31).

94 Takéto obmedzenie možno vzhľadom na právo Spoločenstva ospravedlniť, len ak by sa opieralo o objektívne dôvody nezávislé na štátnej príslušnosti dotknutých osôb a bolo by 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).

95 Je vhodné poznamenať, že v snahe odôvodniť prekážku slobodného poskytovania služieb nemecká vláda predložila tvrdenia, ktoré sa nachádzajú v bodoch 58 až 60 tohto rozsudku, a odvoláva sa v nich na analýzu Súdneho dvora v už citovanom rozsudku Bidar, ktorý sa týka výkladu článku 18 ES.

96 V bode 56 predmetného rozsudku Súdny dvor uviedol, že každému členskému štátu je dovolené dozerať, 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.

97 V každom prípade aj za predpokladu, že rovnaká úvaha sa uplatní v situácii, aká bola základom sporu vo veci samej, 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 81 predmetného rozsudku, v rámci posúdenia tejto právnej úpravy vzhľadom na zásadu slobody poskytovania služieb.

98 Z toho vyplýva, že pokiaľ deti daňovníkov jedného členského štátu navštevujú v inom členskom štáte školu, na ktorej služby sa nevzťahuje článok 49 ES, právna úprava, akou je § 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 navštevovali školu v inom členskom štáte, a ohrozuje tak práva, ktoré im priznáva článok 18 ods. 1 ES.

99 Preto je vhodné odpovedať na otázku vnútroštátneho súdu, že ak daňovníci jedného členského štátu posielajú svoje deti do školy v inom členskom štáte, na ktorej služby sa nevzťahuje článok 49 ES, článku 18 ES odporuje právna úprava členského štátu, ktorá stanovuje, že daňovníci si môžu ako zvláštne výdavky znižujúce daň z príjmu uplatniť školné zaplatené určitým súkromným školám nachádzajúcim sa na vnútroštátnom území, ale vo všeobecnosti vylučuje túto možnosť, pokiaľ ide o školné zaplatené súkromnej škole nachádzajúcej sa v inom členskom štáte.

O trovách

100 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol takto:

1. **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, článok 49 ES sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje právna úprava členského štátu, ktorá stanovuje, že daňovníci si môžu ako zvláštne výdavky zakladajúce nárok na zníženie základu dane z príjmu uplatniť školné zaplatené určitým súkromným školám nachádzajúcim sa na vnútroštátnom území, ale vo všeobecnosti vylučuje túto možnosť, pokiaľ ide o školné zaplatené súkromnej škole nachádzajúcej sa v inom členskom štáte.**

2. **Ak daňovníci jedného členského štátu posielajú svoje deti do školy nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, na ktorej služby sa nevzťahuje článok 49 ES, článku 18 ES odporuje právna úprava členského štátu, ktorá stanovuje, že daňovníci si môžu ako zvláštne výdavky zakladajúce nárok na zníženie základu dane z príjmu uplatniť školné zaplatené určitým súkromným školám nachádzajúcim sa na vnútroštátnom území, ale vo všeobecnosti vylučuje túto možnosť, pokiaľ ide o školné zaplatené súkromnej škole nachádzajúcej sa v inom členskom štáte.**

Podpisy