STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
M. POIARESE MADURA
přednesené dne 10. října 2007 [1]

1. Podstatou předběžné otázky Bundesfinanzhof položené Soudnímu dvoru v projednávané věci je působnost článku 49 ES, který zaručuje volný pohyb služeb, a odůvodnění, jichž se může členský stát dovolávat v případech, kdy je v důsledku jeho právní úpravy daně z příjmu omezeno právo jednotlivce na výkon této svobody.

I – Řízení před vnitrostátním soudem a předběžné otázky

2. Skutkové okolnosti projednávané věci jsou vcelku jasné. Žalobce v původním řízení (dále jen „H.-D. Jundt") je německý státní příslušník, který je povoláním právník a bydlí a pracuje v Německu. Žalobce podává společné přiznání k dani z příjmu se svou manželkou, která je z tohoto důvodu rovněž účastníkem původního řízení. V roce 1991 přijal pověření učit na univerzitě ve Štrasburku v rozsahu 16 hodin za odměnu 5 760 FRF; po sražení příspěvků na sociální zabezpečení ve Francii mu byla vyplacena čistá částka 4 814,79 FRF.

3. Když Finanzamt (německý daňový úřad) podrobil dani z příjmu hrubou částku této odměny, H.-D. Jundt proti tomuto výměru podal odvolání, přičemž se dovolával toho, že § 3 bodu 26 Einkommensteuergesetz (zákon o daních z příjmů) (dále jen „§ 3 bod 26 EStG") je použitelný. Uvedené ustanovení osvobozuje od daně jakýkoli příjem do výše 2 400 DEM (1 848 EUR) obdržený ve formě „náhrady výdajů" za pracovní činnosti na částečný úvazek, které osoba vykonává jako vedoucí cvičení, školitel, vychovatel nebo za obdobné pracovní činnosti na částečný úvazek, za umělecké činnosti na částečný úvazek nebo za péči o staré, nemocné nebo postižené osoby na částečný úvazek, vykonávané ve službě nebo z pověření vnitrostátní právnické osoby veřejného práva nebo zařízení na podporu veřejně prospěšných, dobročinných nebo církevních účelů.

4. Odvolání bylo zamítnuto a H.-D. Jundt následně podal žalobu k Finanzgericht (finanční soud), který rozhodl ve prospěch

1 — Původní jazyk: angličtina.

daňového úřadu. Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) povolil podání opravného prostředku „Revision". Hlavním důvodem opravného prostředku uplatňovaného žalobcem byla skutečnost, že odmítnutí daňových orgánů přiznat mu osvobození od daně bylo neslučitelné s právem Společenství, neboť diskriminovalo činnosti vykonávané pro veřejnoprávní instituce v jiných členských státech.

5. Bundesfinanzhof přerušil řízení a položil Soudnímu dvoru tři předběžné otázky:

„1) Má být článek 59 Smlouvy o ES (nyní článek 49 ES) vykládán v tom smyslu, že do jeho působnosti spadá také pracovní činnost učitele na částečný úvazek vykonávaná ve službě nebo z pověření právnické osoby veřejného práva (univerzita), přičemž za tuto činnost, která je vykonávána téměř jako neplacená činnost, je poskytována pouze náhrada výdajů?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku, je omezení volného pohybu služeb spočívající v tom, že náhrady jsou daňově zvýhodněny pouze tehdy, jsou-li vypláceny vnitrostátními právnickými osobami veřejného práva [zde: § 3 bod 26 Einkommensteuergesetz [zákon o daních z příjmů]), odůvodněno tím, že vnitrostátní daňové zvýhodnění se použije pouze v případě činnosti ve prospěch vnitrostátní právnické osoby veřejného práva?

3) V případě záporné odpovědi na druhou otázku: má být článek 126 Smlouvy o ES (nyní článek 149 ES) vykládán v tom smyslu, že úprava daňového práva, která pomáhá doplňovat organizaci vzdělávacího systému (jako zde § 3 bod 26 Einkommensteuergesetz), je legální s ohledem na odpovědnost členských států v této oblasti?"

II – První otázka: působnost článku 49 ES

6. Zúčastnění se shodují na tom, že dotčený vnitrostátní právní předpis omezuje svobodu H.-D. Jundta, zaručenou článkem 49 Smlouvy, poskytovat služby v jiném členském státě, neboť jej zbavuje daňového zvýhodnění, které by mu příslušelo, pokud by nabízel stejné služby příjemcům ve svém domovském státě. Je zjevné, že pokud by

H.-D. Jundt obdržel stejnou peněžní částku jako učitel pracující na částečný úvazek na německé veřejné vysoké škole, vztahoval by se na něj § 3 bod 26 EStG a bylo by mu přiznáno osvobození od daně.

7. Bundesfinanzhof má pochybnosti o tom, zda činnost H.-D. Jundta spadá do působnosti článku 49 ES, neboť § 3 bod 26 EStG používá pojem „náhrada výdajů". Podle článku 50 ES se „[z]a služby [...] podle této smlouvy pokládají výkony poskytované zpravidla za úplatu [...]". Činnost je tedy kvalifikována jako „služba" a požívá ochrany podle článku 49 ES, pokud jednotlivec, který takovou službu poskytuje, za ni obdrží úplatu. Jsou-li poskytovateli služby vypláceny pouze náhrady „výdajů" spojených s jeho činností, ale nedosahuje žádného zisku, Bundesfinanzhof se táže, zda jeho činnost přesto spadá pod pojem „služby" upravený Smlouvou. Jinými slovy, představuje „náhrada výdajů" „úplatu", a spadá tedy dotyčná činnost do působnosti článků 49 ES a 50 ES?

8. Soudní dvůr zaprvé přijal široký výklad pojmu „úplata" pro účely Smlouvy, přičemž zaměřil svou pozornost na hospodářskou povahu dotyčné činnosti. V rozsudku Bond van Adverteerders [2], který se týkal přeshraničního vysílání rozhlasových a televizních programů, Soudní dvůr rozhodl, že skutečnost, že provozovatelé vysílání ve státě vysílání neplatí provozovatelům kabelových sítí v členském státě příjmu odměnu za přenášení jejich programů, neznamená, že služba není poskytována za „úplatu", neboť provozovatelům kabelových sítí platí poplatky účastníci těchto sítí, přičemž článek 60 Smlouvy o EHS (nyní článek 50 ES) nevyžaduje, aby za službu platili ti, jimž je poskytována.

9. V rozsudku Steymann [3] žalobce v původním řízení vykonával různé manuální úkoly, jako jsou instalatérské práce a běžné činnosti v domácnosti, pro náboženskou komunitu, jejímž byl členem a která mu za to zajišťovala uspokojování jeho materiálních potřeb. Soudní dvůr rozhodl, že jeho práce, která byla základní podmínkou účasti v uvedené komunitě, může představovat „hospodářskou činnost" a služby, které mu skupina poskytovala, „nepřímou protihodnotu" za jeho práci. Z uvedeného rozsudku vyplývá, že úplata nemusí mít formu peněžité platby, ale může jít i o věcné plnění a mít pouze *nepřímý* vztah k poskytované službě.

2 — Rozsudek ze dne 26. dubna 1988 (C-352/85, Recueil, s. 2085, bod 16). Viz rovněž rozsudek ze dne 11. dubna 2000, Deliège a další (C-51/96 a C-191/97, Recueil, s. I-2549).

3 — Rozsudek ze dne 5. října 1988 (196/87, Recueil, s. 6159).

10. Později se Soudní dvůr zabýval pojmem úplaty v rozsudku Geraets-Smits a Peerbooms [4] v souvislosti s poskytováním lékařských služeb. Některé členské státy tvrdily, že úplata není poskytována v případě, kdy pacient obdrží lékařskou péči v nemocnici, aniž by za ni sám platil, nebo pokud je mu poskytnuta náhrada v rámci systému zdravotního pojištění. Soudní dvůr však tento názor odmítl a rozhodl, že skutečnost, že léčba je hrazena přímo pojistitelem ve formě paušální částky, neznamená, že spadá mimo působnost práva Společenství. Soudní dvůr v rámci svého vysvětlení správného přístupu k pojmu „úplata" znovu opakoval zásadu, že „základní znak úplaty spočívá v tom, že představuje protihodnotu za dotčenou službu", a došel k závěru, že „platby hrazené z fondů nemocenského pojištění [...], i když mají formu paušální částky, jsou skutečnou protihodnotou za nemocniční služby a nepochybně představují úplatu pro nemocnici, jíž jsou placeny a která vykonává *činnost hospodářské povahy" (kurziva doplněna autorem tohoto stanoviska)* [5].

11. Nic navíc nenaznačuje – ve Smlouvě ani v judikatuře Soudního dvora –, že by jednotlivec musel dosahovat zisku, aby mohl požívat záruky volného pohybu služeb vyplývající ze Smlouvy. Komise správně ve svém vyjádření upozorňuje, že „úplata" a „zisk" jsou dva různé pojmy a článek 50 ES odkazuje pouze na prvně uvedený pojem, který charakterizuje existenci hospodářské činnosti. Některé členské státy totiž ve věci Geraets-Smits a Peerbooms uvedly, že služba může spadat do působnosti článku 50 ES pouze tehdy, pokud ji jednotlivec poskytuje za účelem dosažení zisku, Soudní dvůr však uvedený argument odmítl. Jak uvedl generální advokát Jacobs, „činnost neztrácí charakteristiku hospodářské činnosti pouze z toho důvodu, že jejím cílem není dosažení zisku" [6]. Nezisková povaha činnosti sama o sobě neznamená, že určitá činnost nespadá do působnosti článku 50 ES.

12. Rozhodujícím faktorem, na jehož základě se na určitou činnost vztahují ustanovení Smlouvy o volném pohybu služeb, je její hospodářská povaha: činnost nesmí být prováděna bez protihodnoty, poskytovatel však nemusí sledovat cíl dosažení zisku.

4 — Rozsudek ze dne 12. července 2001 (C-157/99, Recueil, s. I-5473).

5 — Tamtéž, bod 58.

6 — Stanovisko ve věci Joustra (rozsudek ze dne 23. listopadu 2006, C-5/05, Sb. rozh. s. I-11075), bod 84. Touto otázkou jsem se rovněž zabýval ve svém stanovisku k věci FENIN (rozsudek ze dne 11. července 2006, C-205/03, Sb. rozh. s. I-6295), která se týkala vymezení pojmu „podnik" pro účely práva hospodářské soutěže. V uvedeném stanovisku jsem vysvětlil, že „[i] když není jako cíl sledován zisk, může existovat účast na trhu, která by mohla zpochybnit cíle práva hospodářské soutěže".

13. Komise konečně tvrdí, že v projednávané věci nebyly platby poskytované univerzitou ve Štrasburku H.-D. Jundtovi nijak omezeny jen na jeho skutečné výdaje. Jedná se o skutkovou otázku, jejíž rozhodnutí přísluší vnitrostátnímu soudu. V každém případě, vzhledem k předcházejícímu rozboru pojmu „úplata", není nutné se touto otázkou samostatně zabývat.

14. Navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na první otázku takto: „Do působnosti článku 49 ES spadá také pracovní činnost učitele na částečný úvazek, která je vykonávána ve službě nebo z pověření právnické osoby veřejného práva a za níž je učiteli poskytována náhrada výdajů."

III – Druhá otázka: odůvodnění omezení volného pohybu služeb

15. Členský stát může přijmout opatření omezující volný pohyb služeb, pokud jsou tato opatření odůvodněna důvody obecného zájmu a jsou přiměřená sledovanému legitimnímu cíli [7]. Bundesfinanzhof se táže, zda je takovým důvodem skutečnost, že dotčené osvobození od daně se použije pouze tehdy, pokud je činnost vykonávána ve prospěch vnitrostátní právnické osoby veřejného práva. Jeho rozbor je zaměřen na nezbytnost zachování soudržnosti daňového systému. Německá vláda rovněž tvrdí, že relevantní vnitrostátní právní předpisy mohou být odůvodněny jako opatření na podporu vzdělávání, výzkumu a rozvoje na německých veřejných vysokých školách.

A – *Podpora vzdělávání, výzkumu a rozvoje*

16. Podstatou argumentu předloženého německou vládou je, že cílem § 3 bodu 26 EStG je podpora vzdělávání, výzkumu a rozvoje, jež podle rozhodnutí Soudního dvora může představovat naléhavý důvod obecného zájmu [8]. Uvedené ustanovení umožňuje veřejným vysokým školám přilákat učitele, kteří souhlasí s výukou na částečný úvazek za malou odměnu, která je osvobozena od daně z příjmu. Funguje tedy jako podnět pro kvalifikované osoby, aby se podílely na takových činnostech, jako je

7 — Viz například rozsudek ze dne 9. listopadu 2006, Komise v. Belgie (C-433/04, Sb. rozh. s. I-10653, bod 33 a uvedená judikatura).

8 — Rozsudek ze dne 10. března 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Sb. rozh. s. I-2057, bod 23).

vysokoškolská výuka a výzkum, jež přinášejí prospěch veřejnosti, přičemž jako protihodnotu za své služby obdrží odměnu, která kryje jejich výdaje spojené s profesní činností. Tímto způsobem mohou vysoké školy vykonávat své funkce, aniž by musely navzájem soutěžit o učitele s vhodnou kvalifikací a využívat své omezené zdroje k tomu, aby jim zajistily finanční motivaci. Uvedený argument je dále rozvíjen v tom smyslu, že Německo má právo využít svůj daňový systém na podporu svých vlastních vnitrostátních vysokých škol, ale není povinno nabídnout podobnou podporu vysokým školám v jiných členských státech tím, že osvobodí od daně z příjmu odměny placené těmito vysokými školami učitelům, kteří podléhají zdanění v Německu. To je důsledkem skutečnosti, že přímé zdanění a organizace vzdělávacího systému jsou oblasti, které jsou dosud převážně upraveny vnitrostátními právními předpisy a ve vztahu k nimž mají členské státy velmi široký prostor pro uvážení při přijímání relevantních vnitrostátních předpisů.

17. Tento argument je třeba odmítnout. Členské státy sice mohou přijmout politiky a opatření na podporu vzdělávání a výzkumu ve svých akademických institucích, musí tak však učinit způsobem, který je slučitelný s právem Společenství. Článek 149 odst. 1 ES stanoví, že „Společenství přispívá k rozvoji kvalitního vzdělávání podporou spolupráce mezi členskými státy, a je-li to nezbytné, podporováním a doplňováním činnosti členských států [...]“ a čl. 149 odst. 2 ES stanoví, že „[č]innost Společenství je zaměřena na [...] podporu mobility studentů a učitelů“. Dotčené vnitrostátní právní předpisy jsou jasně v rozporu s těmito cíli, neboť odrazují učitele od výkonu jejich základní svobody nabízet své služby v jiném členském státě než v jejich vlastním státě tím, že jim odpírají daňové zvýhodnění, které by jim příslušelo, pokud by zůstali ve svém domovském státě. Je zjevné, že pokud má učitel, který je zdaňován v Německu, možnost volby, zda zůstane v Německu, kde mu bude vyplácena odměna osvobozená od daně, nebo zda se přestěhuje do Francie, kde zaplatí ze stejné odměny daň, rozhodne se spíše zůstat v Německu. V rozsudku Komise v. Rakousko [9], který se týkal mobility studentů a přístupu k vyššímu vzdělávání, Soudní dvůr vyjádřil svůj nesouhlas s tímto druhem vnitrostátního opatření těmito slovy: „[P]říležitosti nabízené Smlouvou ve vztahu k volnému pohybu by nebyly plně účinné, pokud by byli lidé penalizováni za jejich pouhé využití. To je obzvláště důležité v oblasti vzdělávání s ohledem na cíle stanovené v čl. 3 odst. 1 písm. q) ES a druhé odrážce čl. 149 odst. 2 ES, tedy podporu mobility studentů a učitelů“ (bod 44). V projednávané věci může být dotčené ustanovení vnitrostátního práva odůvodněno pouze důvody naléhavého zájmu, v jejichž důsledku by takové konkrétní opatření bylo nezbytně nutné na podporu vzdělávání a výzkumu na německých vysokých školách. Tohoto cíle je však patrně možné dosáhnout jinými způsoby, které uměle nezkreslují volbu učitelů ohledně toho, kde by měli nabízet své služby, a německá vláda nepředložila žádné argu-

9 — Rozsudek ze dne 7. července 2005 (C-147/03, Sb. rozh. s. I-5969).

menty, jimiž by prokázala, že bez dotčeného daňového opatření by nebylo jí sledovaného legitimního cíle dosaženo.

18. Soudní dvůr měl nedávno příležitost zabývat se účinkem tohoto odůvodnění ve vztahu k výzkumným ústavům v rozsudku Laboratoires Fournier [10]. Relevantní vnitrostátní právní předpisy stanovily daňovou úlevu pro průmyslové a obchodní podniky, pokud jde o výdaje na výzkum, ovšem jen tehdy, pokud byl takový výzkum prováděn ve Francii. Jedním z odůvodnění, jichž se dovolávala francouzská vláda, byla nezbytnost podpory výzkumu a rozvoje. Soudní dvůr sice uznal, že se může jednat o legitimní důvod obecného zájmu, ale rozhodl, že nemůže odůvodňovat dotyčné opatření, neboť to je neslučitelné s politickými cíli Společenství vyjádřenými v článku 163 ES, který, podobně jako článek 149 ES, týkající se vzdělávání, zdůrazňuje nutnost spolupráce mezi členskými státy za účelem využití celého potenciálu vnitřního trhu [11]. Německá vláda tvrdí, že je třeba rozlišovat mezi projednávanou věcí a věcí Laboratoires Fournier, neboť v posledně jmenované věci vnitrostátní právo ovlivňovalo investiční rozhodování podniků, zatímco v projednávané věci § 3 bod 26 EStG dotyčného zákona nabízí německým vysokým školám objektivní výhodu, aniž by se jakkoli dotýkal fungování zahraničních vysokých škol, které mohou mít v úmyslu zaměstnat německé učitele. Mám za to, že toto tvrzení je důsledkem nesprávného pochopení podstaty projednávané věci. Jak jsem již vysvětlil, problém týkající se dotčeného ustanovení vnitrostátního práva spočívá v tom, že toto ustanovení sleduje cíl, který je v zásadě legitimní, tím, že zkresluje rozhodování učitelů způsobem neslučitelným se Smlouvou. Ustanovení § 3 bod 26 EStG tím, že uplatňuje vliv podobný účinku vnitrostátních právních předpisů dotčených v rozsudku Laboratoires Fournier, ovlivňuje rozhodování učitelů ohledně toho, kde budou v rámci Společenství poskytovat své služby.

19. Konečně je třeba poznamenat, že německá vláda správně uvádí, že žádný členský stát není povinen podporovat akademické nebo jiné vzdělávací instituce jiného členského státu. To však není přípustný důvod pro zasahování do výkonu základních svobod zaručených Smlouvou. Je sice pravda, že členský stát nemá žádnou povinnost podporovat určité činnosti v jiném členském státě; zcela jinou otázkou je však odepření určitých finančních zvýhodnění vlastním státním příslušníkům nebo státním příslušníkům jiného členského státu pouze z důvodu, že vykonali svá práva volného pohybu. V rámci takového projektu, jakým je

10 — Uvedeném v poznámce pod čarou 8.

11 — Článek 163 odst. 1 ES stanoví, že „Společenství má za cíl posilovat vědecké a technologické základy průmyslu Společenství", a čl. 163 odst. 2 ES stanoví, že „[z]a tímto účelem Společenství podporuje podniky [...], výzkumná střediska a vysoké školy v jejich činnosti v oblasti výzkumu a technologického rozvoje vysoké úrovně, podporuje jejich snahy o vzájemnou spolupráci, zejména tím, že umožňuje podnikům plně využívat potenciál vnitřního trhu Společenství, a to zvláště [...] odstraněním právních a daňových překážek této spolupráce".

Evropská unie, a zejména v důsledku výkonu práv vyplývajících z ustanovení Smlouvy o volném pohybu je nevyhnutelné, že určité zdroje členského státu budou sloužit i jednotlivcům či orgánům jiného členského státu. V rozsudku Grzelczyk Soudní dvůr vysvětlil, že „státní příslušníci hostitelského členského státu mají projevovat určitý stupeň finanční solidarity se státními příslušníky jiných členských států“ [12]. Tento přístup vychází z myšlenky, že ačkoli si vnitrostátní vlády ponechávají výhradní pravomoc upravovat takové oblasti, jako je sociální zabezpečení či politika vzdělávání, nemohou omezovat výkon práv zaručených Smlouvou ve snaze zajistit, aby relevantní prostředky a zdroje byly k dispozici pouze jejich vlastním státním příslušníkům [13].

B – *Soudržnost daňového systému*

20. V rozsudku Bachmann [14] se Soudní dvůr zabýval slučitelností vnitrostátního právního předpisu, který umožňoval odpočet příspěvků na penzijní a životní pojištění od zdanitelného příjmu, pokud byly placeny v Belgii, ale nikoli pokud byly placeny v jiném členském státě, s ustanoveními o volném pohybu pracovníků. Určil, že takový právní předpis může být odůvodněný nezbytností zachovat soudržnost daňového systému, neboť existuje přímá souvislost mezi možností odečíst příspěvky na pojištění od zdanitelných příjmů a zdaněním částek vyplacených pojišťovnami, protože ztráta příjmů vyplývající z odpočtu příspěvků na pojištění od celkového zdanitelného příjmu je vyrovnána zdaněním důchodů, dávek nebo kapitálových částek placených pojistiteli.

21. V pozdějších věcech bylo vyjasněno, že požadavek na existenci přímé souvislosti mezi relevantní daňovou úlevou a jejím vyrovnáním výběrem určité daně představuje značnou zátěž a tuto podmínku není snadné splnit. Členské státy se mnohokrát dovolávaly nezbytnosti zachovat daňovou soudržnost, ale Soudní dvůr odmítl tento argument z důvodu neexistence takové přímé souvislosti [15]. I v několika málo věcech, kdy Soudní dvůr konstatoval, že taková souvislost může v zásadě existovat, odmítl údajné odůvodnění, neboť žalované vlády neprokázaly nezbytnost vnitrostátního opatření [16].

12 — Rozsudek ze dne 20. září 2001 (C-184/99, Recueil, s. I-6193, bod 44). Viz rovněž rozsudek ze dne 15. března 2005, Bidar (C-209/03, Sb. rozh. s. I-2119, bod 56), a bod 53 stanoviska generálního advokáta Jacobse k věci Komise v. Rakousko, uvedené v poznámce pod čarou 9.

13 — Viz Giubboni, S., „Free Movement of Persons and European Solidarity“, *European Law Journal*, svazek 13 (2007), 3. vydání, s. 360–379.

14 — Rozsudek ze dne 28. ledna 1992 (C-204/90, Recueil, s. I-249). Viz rovněž rozsudek ze dne 28. ledna 1992, Komise v. Belgie (C-300/90, Recueil, s. I-305).

15 — Viz například rozsudky ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, body 62 až 64), a ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, bod 53 a uvedená judikatura).

16 — Rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225); ze dne 7. září 2004, Manninen (C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477), a ze dne 6. března 2007, Meilicke a další (C-292/04, Sb. rozh. s. I-1835).

22. V předkládacím rozhodnutí v projednávané věci Bundesfinanzhof uvádí, že cílem § 3 bodu 26 EStG je zprostit německý stát některých povinností, které mu přísluší, prostřednictvím daňového opatření: na jedné straně je učitelům přiznáno osvobození od daně, pokud vyučují na veřejných vysokých školách, a na druhé straně německý stát získává odpovídající výhodu, neboť může zajistit výukové a výzkumné potřeby takových vysokých škol za rozumnou cenu. Předkládající soud proto dochází k závěru, že existuje přímá souvislost mezi osvobozením od daně a činností učitele ve prospěch státní instituce.

23. Není mi však jasné, jak by taková souvislost mohla existovat ve světle judikatury přijaté po rozsudku Bachmann. Z ustálené judikatury Soudního dvora týkající se přezkoumání vnitrostátních právních předpisů, které zasahují do výkonu základních svobod, vyplývá, že musí existovat jasná a jednoznačná souvislost mezi daňovým zvýhodněním a jakýmkoli konkrétním výběrem daně, kterým je takové zvýhodnění vyrovnáno. V projednávané věci je uplatňováno, že osvobození od daně z příjmu je vyrovnáno zvýhodněním německého státu vyplývajícím z výukové a výzkumné činnosti učitelů pracujících na částečný úvazek. Taková obecná, nejasná a vzdálená souvislost mezi zvýhodněním pro jednotlivce a zvýhodněním státu zdaleka nedosahuje úrovně stanovené v rozsudku Bachmann [17].

24. Mám tedy za to, že § 3 bod 26 EStG nemůže být odůvodněn nezbytností zachovat soudržnost daňového systému.

25. Navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na druhou otázku takto: „Skutečnost, že vnitrostátní daňové zvýhodnění se použije pouze v případě činnosti ve prospěch vnitrostátní právnické osoby veřejného práva, nemůže odůvodňovat omezení volného pohybu služeb."

17 — Ve věci Marks & Spencer (rozsudek ze dne 13. prosince 2005, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837) jsem uvedl, že kritérium vyplývající z rozsudku Bachmann je příliš přísné a mělo by být uvolněno tak, aby se kritériem pro přijetí odůvodnění na základě daňové soudržnosti stal cíl vnitrostátní právní úpravy. Generální advokátka Kokott uvedla podobnou úvahu ve svém stanovisku k výše uvedené věci Manninen. Soudní dvůr se však neodchýlil od svého názoru uvedeného v rozsudku Bachmann. V každém případě § 3 bod 26 EStG nevyhovuje ani méně náročnému kritériu, neboť i kdyby bylo v zásadě přijato, že jeho cíl a účel jsou slučitelné s právem Společenství, nebylo prokázáno, že zásah do práva H.-D. Jundta poskytovat své služby v jiném členském státě je nezbytný k dosažení tohoto cíle.

IV – Třetí otázka: organizace vzdělávacího systému

26. Článek 149 odst. 1 ES stanoví, že „Společenství přispívá k rozvoji kvalitního vzdělávání podporou spolupráce mezi členskými státy, a je-li to nezbytné, podporováním a doplňováním činnosti členských států při plném respektování jejich odpovědnosti za obsah výuky a za organizaci vzdělávacích systémů a za jejich kulturní a jazykovou rozmanitost". Podstatou otázky Bundesfinanzhof je, zda § 3 bod 26 EStG může být zachován jako vyjádření pravomoci členských států samy rozhodovat o organizaci svých vzdělávacích systémů. Bundesfinanzhof má za to, že tato pravomoc zahrnuje oprávnění omezit daňové zvýhodnění na činnosti poskytované ve službě nebo z pověření vnitrostátní veřejné vysoké školy. Podle Bundesfinanzhof není cílem § 3 bodu 26 EStG omezit volný pohyb služeb, ale motivovat osoby k tomu, aby přispívaly neplacenou činností k vzdělávacím službám nabízeným veřejnými institucemi.

27. V této souvislosti je třeba učinit pouze dvě poznámky. Zaprvé, jak správně tvrdí Komise, § 3 bod 26 EStG není opatřením týkajícím se obsahu výuky nebo organizace vzdělávacího systému. Jedná se o daňové opatření obecné povahy, které stanoví daňové zvýhodnění v případě, že jednotlivec vykonává činnost prospěšnou pro veřejnost. Vyučování a výzkum ve prospěch veřejných vzdělávacích institucí samozřejmě zjevně spadá do působnosti takového opatření; totéž však platí pro řadu jiných činností (od účasti na uměleckých projektech po péči o staré osoby) a institucí (od dobročinných organizací po církve). Takové ustanovení zjevně není vyjádřením pravomoci členského státu organizovat svůj vzdělávací systém; jinak by každý vnitrostátní právní předpis, který nějakým způsobem souvisí se vzděláváním, spadal do působnosti článku 149 ES.

28. Zadruhé, platí mnohokrát opakované pravidlo, že i pokud členský stát upravuje oblast, která spadá do jeho výhradní působnosti, musí tak činit způsobem, který je slučitelný se Smlouvou, a zejména se základními svobodami [18]. Soudní dvůr měl nedávno příležitost potvrdit tuto zásadu ve vztahu k organizaci vzdělávání v rozsudku Komise v. Rakousko [19]. Ve svém rozboru druhé

18 — Viz například rozsudky Manninen, uvedený v poznámce pod čarou 16 (přímé zdanění); ze dne 15. ledna 2002, Gottardo (C-55/00, Recueil, s. I-413) (sociální zabezpečení), a ze dne 7. prosince 2000, Teleaustria (C-324/98, Recueil, s. I-10745) (zadávání veřejných zakázek nespadající do oblasti působnosti směrnic o zadávání veřejných zakázek).

19 — Uvedený v poznámce pod čarou 9.

otázky jsem již vysvětlil, že dotčené ustanovení vnitrostátního práva zavádí umělé překážky s ohledem na volbu učitelů, kde budou nabízet své služby. I pokud by tedy takové ustanovení bylo opatřením souvisejícím s organizací vzdělávacího systému, bylo by přesto neslučitelné se Smlouvou.

29. Navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na třetí otázku takto: „Článek 149 ES, který stanoví, že členské státy si ponechávají odpovědnost za organizaci svých vzdělávacích systémů, nemůže být vykládán v tom smyslu, že § 3 bod 26 EStG nespadá do působnosti ustanovení Smlouvy o volném pohybu služeb, nebo v tom smyslu, že je legální odmítnout poskytnutí relevantního daňového zvýhodnění učitelům vyučujícím na vysokých školách v jiném členském státě."

V – Závěry

30. Z těchto důvodů navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky Bundesfinanzhof takto:

„1) Do působnosti článku 49 ES spadá také pracovní činnost učitele na částečný úvazek, která je vykonávána ve službě nebo z pověření právnické osoby veřejného práva a za níž je učiteli poskytována náhrada výdajů.

2) Skutečnost, že vnitrostátní daňové zvýhodnění se použije pouze v případě činnosti ve prospěch vnitrostátní právnické osoby veřejného práva, nemůže odůvodňovat omezení volného pohybu služeb.

3) Článek 149 ES, který stanoví, že členské státy si ponechávají odpovědnost za organizaci svých vzdělávacích systémů, nemůže být vykládán v tom smyslu, že § 3 bod 26 Einkommensteuergesetz nespadá do působnosti ustanovení Smlouvy o volném pohybu služeb, nebo v tom smyslu, že je legální odmítnout poskytnutí relevantního daňového zvýhodnění učitelům vyučujícím na vysokých školách v jiném členském státě."