NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

M. POIARES MADURO

prednesené 10. októbra 2007 [1]

1. Týmto návrhom na začatie prejudiciálneho konania sa Bundesfinanzhof v zásade Súdneho dvora pýta na pôsobnosť článku 49 ES, ktorý zaručuje slobodné poskytovanie služieb, a na odôvodnenia, o ktoré sa môže členský štát oprieť v prípadoch, keď je v dôsledku jeho pravidiel týkajúcich sa dane z príjmov fyzických osôb obmedzené právo fyzickej osoby využívať túto slobodu.

I — Konanie pred vnútroštátnym súdom a prejudiciálne otázky

2. Skutkový stav vo veci je celkom jednoznačný. Navrhovateľ v spore vo veci samej (ďalej len „pán Jundt"), nemecký štátny príslušník, je advokátom, ktorý žije a pracuje v Nemecku. Spolu s manželkou má spoločnú daňovú povinnosť z dane z príjmov, čo je aj dôvod, pre ktorý je aj ona účastníkom konania. V roku 1991 prijal 16-hodinový pracovný úväzok na činnosť učiteľa na univerzite v Štrasburgu za odmenu vo výške 5 760 FRF; po odvedení francúzskych sociálnych odvodov dostal čistú platbu vo výške 4 814,79 FRF.

3. Keď Finanzamt (nemecký daňový úrad) podrobil dani z príjmov fyzických osôb hrubý príjem, pán Jundt vzniesol námietku, tvrdiac, že mal byť uplatnený § 3 bod 26 Einkommensteuergesetz (zákon o dani z príjmov) (ďalej len „§ 3 bod 26 EStG"). Toto ustanovenie oslobodzuje od dane akýkoľvek príjem až do výšky 2 400 DEM (1 848 eur) prijatý ako „náhrada výdavkov" za činnosti vykonávané vo vedľajšom pracovnom pomere ako cvičiteľ, školiteľ alebo vychovávateľ alebo za obdobnú činnosť vykonávanú vo vedľajšom pracovnom pomere, umelecké činnosti vykonávané vo vedľajšom pracovnom pomere, starostlivosť o starých, chorých alebo postihnutých ľudí vykonávanú vo vedľajšom pracovnom pomere v prospech alebo z poverenia vnútroštátnej verejnoprávnej právnickej osoby alebo inštitúcie na podporu všeobecne prospešných, charitatívnych a cirkevných cieľov.

4. Námietka bola zamietnutá a pán Jundt sa obrátil na Finanzgericht (finančný súd), ktorý rozhodol v prospech daňového

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

úradu. Bundesfinanzhof (spolkový finančný súd) rozhodol o prípustnosti opravného prostriedku. Hlavným dôvodom opravného prostriedku pána Jundta bolo to, že odmietnutie daňových orgánov poskytnúť mu oslobodenie je nezlučiteľné s právom Spoločenstva, keďže diskriminuje činnosti vykonávané pre verejnoprávne inštitúcie v iných členských štátoch.

5. Bundesfinanzhof konanie prerušil a položil Súdnemu dvoru tri prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 59 Zmluvy ES (teraz článok 49 ES) vykladať v tom zmysle, že do jeho pôsobnosti patrí aj vykonávanie pedagogickej činnosti vo vedľajšom pracovnom pomere v prospech alebo z poverenia verejnoprávnej právnickej osoby (univerzity), ak sa za túto takmer bezodplatnú činnosť poskytne iba náhrada výdavkov?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku: možno obmedzenie slobodného poskytovania služieb, ktoré spočíva v tom, že náhrady sú oslobodené od dane iba vtedy, ak ich vyplatí vnútroštátna verejnoprávna právnická osoba (v tomto prípade § 3 bod 26 EStG), odôvodniť tým, že vnútroštátna daňová výhoda je založená iba na tom, že činnosť sa vykonáva v prospech vnútroštátnej verejnoprávnej právnickej osoby?

3. V prípade zápornej odpovede na druhú otázku: má sa článok 126 Zmluvy ES (teraz článok 149 ES) vykladať v tom zmysle, že povoľuje takú daňovú právnu úpravu, ktorá (ako v tomto prípade § 3 bod 26 EStG) pomáha organizácii vzdelávacieho systému tým, že ho dopĺňa, a to s ohľadom na zodpovednosť členských štátov v tejto oblasti?“

II — Prvá otázka: pôsobnosť článku 49 ES

6. Účastníci zhodne uvádzajú, že predmetné vnútroštátne pravidlo obmedzuje slobodu pána Jundta, ako ju zaručuje článok 49 Zmluvy, poskytovať svoje služby v inom členskom štáte v rozsahu, v akom mu odopiera daňovú výhodu, ktorú by mal, ak by ponúkal tie isté služby príjemcom v jeho vlastnom štáte. Je jasné, že ak by pán Jundt prijal tú

istú sumu peňazí ako učiteľ vo vedľajšom pracovnom pomere na nemeckej verejnoprávnej univerzite, § 3 bod 26 EStG by sa na neho vzťahoval a bolo by mu priznané oslobodenie od dane.

7. Bundesfinanzhof má pochybnosti o tom, či činnosť pána Jundta patrí do pôsobnosti článku 49 ES, pretože § 3 bod 26 EStG odkazuje na „náhradu výdavkov“. Podľa článku 50 ES „v zmysle tejto zmluvy sa za služby považujú plnenia, ktoré sa bežne poskytujú za odplatu…“. Preto na to, aby sa činnosť kvalifikovala ako „služba“ a požívala ochranu článku 49 ES, fyzická osoba zapojená do poskytovania uvedenej služby musí prijať odplatu. Ak sa poskytovateľovi služby vypláca iba náhrada na pokrytie „nákladov“ spojených s jeho činnosťami, ale poskytovateľ služby nevytvára nijaký zisk, Bundesfinanzhof sa pýta, či ide stále o pojem „služby“ v zmysle Zmluvy. Alebo inak povedané, predstavuje „náhrada výdavkov“ „odplatu“, ktorá včleňuje príslušnú činnosť do pôsobnosti článkov 49 ES a 50 ES?

8. Po prvé, Súdny dvor zaujal široký pohľad na to, čo predstavuje „odplatu“ na účely Zmluvy, keď sústredil svoju pozornosť na ekonomickú povahu príslušnej činnosti. V rozsudku vo veci Bond van Adverteerders [2], ktorý sa týkal cezhraničného vysielania rozhlasových a televíznych programov, vyslovil, že skutočnosť, že vysielatelia v štáte, z ktorého vysielanie prichádza, neplatili prevádzkovateľom káblových rozvodov v prijímajúcom štáte za prenos svojich programov, neznamená, že služba nebola poskytovaná za „odplatu“, keďže za prenos platili predplatitelia uvedených programov a článok 60 Zmluvy EHS (teraz článok 50 ES) nevyžaduje, aby za službu platili tí, ktorým sa poskytuje.

9. Vo veci Steymann [3] vykonával žalobca rozličné manuálne úlohy, ako sú napríklad inštalatérske práce a starostlivosť o domácnosť pre náboženskú komunitu, ktorej bol členom a ktorá zasa pokrývala jeho hmotné potreby. Súdny dvor vyslovil, že jeho práca, ktorá bola podstatnou súčasťou členstva v uvedenej komunite, mohla predstavovať „hospodársku činnosť“ a služby, ktoré od skupiny prijímal za svoju prácu, mohli predstavovať „nepriame *quid pro quo*“. Z veci je jasné, že odplata nemusí mať podobu peňažnej platby, ale môže byť nepeňažná a môže mať iba *nepriamu* spojitosť s poskytnutou službou.

2 — Rozsudok z 26. apríla 1988, 352/85, Zb. s. 2085, bod 16. Pozri tiež rozsudok z 11. apríla 2000, Deliège, C-51/96 a C-191/97, Zb. s. I-2549.

3 — Rozsudok z 5. októbra 1988, C-196/87, Zb. s. 6159.

10. Nedávno bol pojem odplaty analyzovaný Súdnym dvorom v rozsudku vo veci Geraets-Smits a Peerbooms [4] vo vzťahu k poskytovaniu nemocničných služieb. Množstvo členských štátov tvrdilo, že žiadna odplata neexistuje vtedy, keď pacient prijíma lekársku starostlivosť v nemocnici bez toho, aby za ňu platil, a ani vtedy, keď mu je poskytnutá úhrada nákladov na základe systému nemocenského poistenia. Súdny dvor však tento názor odmietol a vyslovil, že skutočnosť, že za liečbu platí priamo poisťovateľ a v paušálnej sadzbe, neznamená, že nepatrí do pôsobnosti práva Spoločenstva. Pri vysvetľovaní správneho prístupu k pojmu odplaty Súdny dvor zdôraznil zásadu, že „základná charakteristika odplaty spočíva v skutočnosti, že predstavuje odmenu za príslušnú službu" a dospel k záveru, že „platby uskutočnené nemocenskými poisťovňami… aj keď na základe paušálnej sadzby, sú skutočne odmenou za nemocničné služby a nepochybne predstavujú odplatu pre nemocnicu, ktorá ich dostáva a ktorá vykonáva *činnosť hospodárskeho charakteru*" (kurzívou zvýraznil generálny advokát). [5]

11. Navyše nič — ani v Zmluve, ani v judikatúre Súdneho dvora — nenaznačuje, že fyzická osoba musí dosahovať zisk na to, aby mala prospech zo slobodného poskytovania služieb zaručeného Zmluvou. Komisia vo svojich pripomienkach správne poukazuje na to, že „odplata" a „zisk" sú dva odlišné pojmy a článok 50 ES odkazuje na označenie existencie hospodárskej činnosti iba na prvý z nich. V skutočnosti určité členské štáty v konaní vo veci Geraets-Smits a Peerbooms tvrdili, že služba môže patriť do pôsobnosti článku 50 ES iba vtedy, keď fyzická osoba, ktorá ju poskytuje, tak koná s cieľom dosahovania zisku, ale uvedené tvrdenie bolo Súdnym dvorom zamietnuté. Ako uviedol generálny advokát Jacobs, „aktivita však nemusí nutne stratiť hospodársku povahu len preto, že jej cieľom nie je dosiahnutie zisku". [6] Nedostatok úmyslu dosahovať zisk sám osebe nevyčleňuje činnosť mimo pôsobnosť článku 50 ES.

12. Rozhodujúcou okolnosťou, ktorá spôsobí uplatnenie ustanovení Zmluvy týkajúcich sa slobodného poskytovania služieb na určitú činnosť, je jej hospodárska povaha, t. j. že činnosť sa nevykonáva bezodplatne, poskytovateľ sa však nemusí usilovať o dosiahnutie zisku.

4 — Rozsudok z 12. júla 2001, C-157/99, Zb. s. I-5473.

5 — Tamže, bod 58.

6 — Návrhy z 1. decembra 2005 vo veci Joustra, C-5/05 (rozsudok z 23. novembra 2006, Zb. s. I-11075), bod 84. Túto otázku som rovnako preskúmaval do svojich návrhoch z 10. novembra 2005 vo veci FENIN (C-250/03, rozsudok z 11. júla 2006, Zb. s. I-6295), ktorá sa týkala definície pojmu „podnik" na účely práva hospodárskej súťaže. Ako som tam vysvetlil, „dokonca ak sa aj neuskutočňuje žiadna zisková činnosť, môže dochádzať k účasti na trhu, ktorá môže podkopať ciele práva hospodárskej súťaže".

13. Napokon Komisia tvrdí, že v tejto veci neboli platby vyplácané univerzitou v Štrasburgu pánovi Jundtovi nijakým spôsobom obmedzené na jeho skutočné výdavky. To je skutková otázka, o ktorej musí rozhodnúť vnútroštátny súd. V každom prípade nie je vzhľadom na predošlú analýzu pojmu „odplata“ potrebné túto záležitosť osobitne preskúmavať.

14. Navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prvú otázku takto: „Pôsobnosť článku 49 ES sa vzťahuje na vykonávanie učiteľskej činnosti vo vedľajšom pracovnom pomere v prospech alebo z poverenia verejnoprávnej právnickej osoby, za ktorú učiteľ dostane náhradu výdavkov.“

III — Druhá otázka: odôvodnenia obmedzenia slobodného poskytovania služieb

15. Členský štát môže prijať opatrenia, ktoré obmedzujú slobodné poskytovanie služieb, ak sú tieto opatrenia odôvodnené dôvodmi vzťahujúcimi sa na verejný záujem a sú primerané vo vzťahu k legitímnemu cieľu, ktorý sledujú.[7] Bundesfinanzhof sa pýta, či je takým dôvodom skutočnosť, že predmetné oslobodenie od dane sa uplatňuje iba vtedy, keď sa činnosť vykonáva v prospech vnútroštátnej verejnoprávnej právnickej osoby. Ohniskom tejto analýzy je potreba zachovať koherentnosť daňového systému. Ďalej nemecká vláda tvrdí, že príslušná vnútroštátna právna úprava môže byť odôvodnená ako opatrenie podporujúce vzdelávanie, výskum a vývoj na nemeckých verejnoprávnych univerzitách.

A — *Podpora vzdelávania, výskumu a vývoja*

16. Podstatou tvrdenia predloženého nemeckou vládou je to, že cieľom § 3 bodu 26 EStG je podporovať vzdelávanie a výskum, ktorý, ako Súdny dvor vyslovil, môže predstavovať naliehavý dôvod všeobecného záujmu.[8] Uvedené ustanovenie umožňuje verejnoprávnym univerzitám pritiahnuť učiteľov, ktorí súhlasia, že budú vyučovať vo vedľajšom pracovnom pomere za skromnú odmenu, ktorá je oslobodená od dane z príjmov. Pôsobí teda ako stimul pre kvalifikovaných ľudí, aby sa zapojili do činností,

7 — Pozri napríklad rozsudok z 9. novembra 2006, Komisia/Belgicko, C-433/04, Zb. s. I-10653, bod 33 a tam citovanú judikatúru.

8 — Rozsudok z 10. marca 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Zb. s. I-2057, bod 23.

ako je napríklad vyučovanie a výskum na univerzite, z ktorých má verejnosť prospech, prijímajúc ako protihodnotu za svoje služby platbu na pokrytie nákladov na svoju činnosť. Uvedeným spôsobom môžu univerzity vykonávať svoje funkcie bez toho, aby museli medzi sebou súťažiť o vhodne kvalifikovaných učiteľov, používajúc svoje obmedzené zdroje na ponúkanie finančných stimulov. Ďalej sa tvrdí, že Nemecko má právo použiť svoj daňový systém na podporu svojich vlastných vnútroštátnych univerzít, ale nie je povinné ponúkať obdobnú podporu univerzitám v iných členských štátoch tým, že by oslobodilo od dane z príjmov fyzických osôb odmeny vyplácané univerzitami v iných členských štátoch učiteľom, ktorí podliehajú dani v Nemecku. Toto je dôsledok skutočnosti, že tak priame dane, ako aj organizácia vzdelávacieho systému sú oblasti, ktoré sú stále upravované predovšetkým vnútroštátnym právom a vo vzťahu ku ktorým majú členské štáty pri prijímaní príslušných vnútroštátnych pravidiel veľmi širokú právomoc voľnej úvahy.

17. Toto tvrdenie treba odmietnuť. Zatiaľ čo členské štáty môžu prijať politiky a opatrenia na podporu vzdelávania a výskumu na svojich akademických inštitúciách, musia tak robiť spôsobom, ktorý je zlučiteľný s právom Spoločenstva. Článok 149 ods. 1 ES uvádza, že „Spoločenstvo prispieva k rozvoju kvalitného vzdelávania podporovaním spolupráce medzi členskými štátmi a, ak je to potrebné, podporovaním a doplňovaním činnosti členských štátov…“ a článok 149 ods. 2 ES uvádza, že „činnosť Spoločenstva sa zameriava na… podporu mobility študentov a učiteľov“. Je jasné, že predmetná vnútroštátna právna úprava je v rozpore s týmito cieľmi, keďže odrádza učiteľov od výkonu svojej základnej slobody ponúkať svoje služby v inom členskom štáte, ako je ich vlastný členský štát tým, že im odopiera daňovú výhodu, ktorú by dostali, keby zostali vo svojom domovskom štáte. Je zjavné, že keď učiteľ podliehajúci dani v Nemecku čelí voľbe buď zostať v Nemecku a dostávať odmenu oslobodenú od dane, alebo odísť do Francúzska a platiť daň z tej istej odmeny, bude mať sklon zostať v Nemecku. Vo veci Komisia/Rakúsko [9], ktorá sa týkala mobility študentov a prístupu k vyššiemu vzdelávaniu, Súdny dvor vyjadril svoj nesúhlas s týmto typom vnútroštátneho opatrenia týmito slovami: „Pritom výhody ponúkané Zmluvou v oblasti voľného pohybu nemajú svoj úplný účinok, pokiaľ je niekto potrestaný za samotné ich využitie. To je zvlášť dôležité v oblasti vzdelávania s ohľadom na ciele stanovené v článku 3 ods. 1 písm. q) ES a článku 149 ods. 2 druhej zarážke ES, teda podporu mobility študentov a učiteľov.“ (bod 44). V tejto veci by predmetné ustanovenie vnútroštátneho práva mohlo byť odôvodnené iba odkazom na dôvody naliehavej potreby, na základe ktorých by sa uvedené konkrétne opatrenie stalo nevyhnutným pre podporu vzdelávania a výskumu na nemeckých univerzitách. Zdá sa však, že tento cieľ možno dosiahnuť s použitím alternatívnych prostriedkov, ktoré umelo neskresľujú voľbu učiteľov v súvislosti s tým, kde by mali ponúkať svoje služby, a nemecká vláda nepredložila žiadne tvrdenia na preukázanie toho, že bez pripustenia

9 — Rozsudok zo 7. júla 2005, C-147/03, Zb. s. I-5969.

predmetného daňového opatrenia by nebol ňou sledovaný legitímny cieľ dosiahnutý.

18. Súdny dvor mal nedávno príležitosť analyzovať účinok tohto odôvodnenia vo vzťahu k výskumným inštitúciám vo veci Laboratoires Fournier [10]. Príslušná vnútroštátna právna úprava priznávala daňovú úľavu priemyselným a obchodným podnikom na výdavky na výskum, ale len v prípade, že výskum bol vykonávaný vo Francúzsku. Jedným z odôvodnení, o ktoré sa opierala francúzska vláda, bola potreba podpory výskumu a vývoja. Súdny dvor, zatiaľ čo uznal, že by toto mohol byť legitímny dôvod všeobecného záujmu, vyslovil, že nemôže odôvodniť predmetné opatrenie, keďže nebolo zlučiteľné s cieľmi politiky Spoločenstva vyjadrenými v článku 163 ES, ktorý, obdobne ako článok 149 ES s ohľadom na vzdelávanie, zdôrazňuje potrebu spolupráce medzi členskými štátmi, aby sa plne využil potenciál vnútorného trhu. [11] Nemecká vláda uviedla, že túto vec treba odlíšiť od veci Laboratoires Fournier, pretože v neskôr uvedenej veci vnútroštátne právo ovplyvňovalo investičné rozhodnutia podnikov, zatiaľ čo tu má § 3 bod 26 EStG ten účinok, že ponúka objektívnu výhodu nemeckým univerzitám bez toho, aby bolo akýmkoľvek spôsobom ovplyvnené fungovanie zahraničných univerzít, ktoré si môžu želať zamestnať nemeckých učiteľov. Podľa môjho názoru toto odráža nesprávne pochopenie toho, o čo v tejto veci ide. Ako som už vysvetlil, predmetné ustanovenie vnútroštátneho práva je problematické preto, lebo sleduje cieľ, ktorý je v zásade legitímny skresľovaním rozhodnutí učiteľov spôsobom, ktorý nemožno zosúladiť so Zmluvou. Tým, že vyvoláva vplyv, ktorý je podobný, ako vplyv predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy vo veci Laboratoires Fournier, § 3 bod 26 EStG ovplyvňuje rozhodnutia učiteľov o tom, kde v rámci Európskeho spoločenstva majú poskytovať svoje služby.

19. Napokon treba poznamenať, že nemecká vláda má pravdu, keď uvádza, že nijaký členský štát nie je povinný dotovať akademické alebo iné vzdelávacie inštitúcie iného členského štátu. Toto však nie je platný dôvod na zasahovanie do výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou. Jedna vec je to, že členský štát nie je povinný dotovať určité činnosti v inom členskom štáte; niečo celkom iné je odopierať určité finančné výhody svojim vlastným štátnym príslušníkom alebo štátnym príslušníkom iného členského štátu

10 — Už citovaná v poznámke pod čiarou 8.

11 — Článok 163 ods. 1 ES uvádza, že „cieľom Spoločenstva je posilňovať vedeckú a technologickú základňu priemyslu Spoločenstva“ a článok 163 ods. 2 ES uvádza, že „Spoločenstvo preto vo všetkých členských štátoch podporuje podniky,... výskumné strediská a univerzity v oblasti ich výskumnej činnosti a technologického rozvoja na vysokej úrovni; podporuje ich úsilie o vzájomnú spoluprácu najmä tým, že umožňuje podnikom plne využiť potenciál vnútorného trhu, a to najmä... odstránením právnych a daňových prekážok spolupráce“.

iba kvôli skutočnosti, že využili svoje práva voľného pohybu. V takom projekte, ako je Európska únia, a najmä v dôsledku výkonu práv podľa ustanovení Zmluvy týkajúcich sa voľného pohybu sa nemožno vyhnúť tomu, že z niektorých zdrojov členských štátov budú mať tiež prospech fyzické osoby alebo inštitúcie iných členských štátov. Ako Súdny dvor vysvetlil v rozsudku vo veci Grzelczyk, mala by existovať „určitá finančná solidarita so štátnymi príslušníkmi iných členských štátov“. [12] Myšlienka, z ktorej tento prístup vychádza, je taká, že hoci si vlády členských štátov ponechávajú výlučnú právomoc upravovať také oblasti, ako je sociálne zabezpečenie alebo vzdelávacia politika, nemôžu obmedzovať výkon práv zaručených Zmluvou na to, aby zabezpečili, že príslušné prostriedky a zdroje budú využívať iba ich vlastní štátni príslušníci. [13]

B — *Koherentnosť daňového systému*

20. Vo veci Bachmann [14] Súdny dvor preskúmaval ustanovenia vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá umožňovala odpočet príspevkov na dôchodkové a životné poistenie od zdaniteľného príjmu, ak boli platené v Belgicku, ale nie vtedy, keď boli platené v inom členskom štáte, a to z hľadiska zlučiteľnosti s ustanoveniami o voľnom pohybe pracovníkov. Zistil, že ustanovenie môže byť odôvodnené potrebou zabezpečiť koherentnosť daňového systému vzhľadom na skutočnosť, že existovala priama spojitosť medzi odpočítateľnosťou príspevkov a povinnosťou zaplatiť daň z čiastok vyplácaných poisťovateľmi, keďže strata príjmu vyplývajúca z odpočtu príspevkov na poistenie od celkového zdaniteľného príjmu bola kompenzovaná zdaňovaním dôchodkov, anuitných platieb alebo istín vyplácaných poisťovateľmi.

21. Z nasledujúcich vecí jasne vyplynulo, že požiadavka na priamu spojitosť medzi príslušnou daňovou úľavou a jej kompenzáciou osobitným zdanením je dosť ťažkou podmienkou, ktorú nie je ľahké splniť. Členské štáty sa pri množstve príležitostí dovolávali potreby zachovať daňovú koherentnosť, ale Súdny dvor tento argument zamietol na základe zistenia, že žiadna taká priama spojitosť neexistuje. [15] Dokonca aj vo veľmi málo prípadoch, keď Súdny dvor uviedol, že spojitosť by v zásade mohla existovať, zamietol údajné odôvodnenie, pretože žalované vlády nepreukázali, že vnútroštátne opatrenie bolo nevyhnutné. [16]

12 — Rozsudok z 20. septembra 2001, C-184/99, Zb. s. I-6193, bod 44. Pozri tiež rozsudok z 15. marca 2005, Bidar, C-209/03, Zb. s. I-2119, bod 56, ako aj bod 53 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Komisia/Rakúsko, už citovanej v poznámke pod čiarou 9.

13 — Pozri Giubboni, S.: Free Movement of Persons and European Solidarity. In: *European Law Journal*, zv. 13, 2007, číslo 3, s. 360 — 379.

14 — Rozsudok z 28. januára 1992, C-204/90, Zb. s. 249. Pozri tiež rozsudok z 28. januára 1992, Komisia/Belgicko, C-300/90, Zb. s. I-305.

15 — Pozri napríklad rozsudky z 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Zb. s. I-2647, body 62 až 64, a zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Zb. s. I-8203, bod 53 a tam citovanú judikatúru.

16 — Rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225; zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, a z 9. septembra 2004, Meilicke a i., C-292/04, Zb. s. I-7905.

22. V uznesení vnútroštátneho súdu o návrhu na začatie prejudiciálneho konania v tejto veci Bundesfinanzhof uvádza, že cieľom § 3 bodu 26 EStG je odbremeniť prostredníctvom daňového opatrenia nemecký štát od určitých úloh, ktoré mu prináležia: na jednej strane sa učiteľom priznáva oslobodenie od dane, ak učia na verejnoprávnych univerzitách; na strane druhej nemecký štát využíva tomu zodpovedajúcu výhodu, pretože môže pokryť potreby výučby a výskumu uvedených univerzít za nižšie ceny. Takže vnútroštátny súd dochádza k záveru, že existuje priama spojitosť medzi oslobodením od dane a učiteľskou činnosťou v prospech vnútroštátnej inštitúcie.

23. Nezdá sa mi však, že by to mohlo byť takto vo svetle judikatúry nasledujúcej po veci Bachmann. Pri preskúmavaní vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá zasahovala do výkonu základných slobôd, Súdny dvor opakovane rozhodol, že musí existovať jasná a jednoznačná spojitosť medzi úľavou na dani a akoukoľvek osobitnou daňou, ktorá ju kompenzuje. V tejto veci sa iba naznačuje, že oslobodenie od dane z príjmov kompenzuje výhoda vyplývajúca pre Nemecko zo skutočnosti, že pedagogické a výskumné činnosti vykonávajú vyučujúci vo vedľajšom pracovnom pomere. Existencia tak všeobecného a nepriameho vzťahu medzi daňovou výhodou pre daňovníka a údajnou výhodou členského štátu nepostačuje z hľadiska požiadaviek vyplývajúcich z už citovaného rozsudku Bachmann. [17]

24. Preto si myslím, že § 3 bod 26 EStG nemožno odôvodniť odkazom na potrebu zabezpečiť koherentnosť daňového systému.

25. Navrhujem, aby Súdny dvor na druhú otázku odpovedal takto: „Skutočnosť, že vnútroštátne daňové zvýhodnenie sa uplatňuje iba vtedy, keď je činnosť vykonávaná v prospech vnútroštátnej verejnoprávnej právnickej osoby, nemôže odôvodniť obmedzenie slobodného poskytovania služieb.“

17 — Vo svojich návrhoch zo 7. apríla 2005 vo veci Marks & Spencer (C-446/03, rozsudok z 13. decembra 2005, Zb. s. I-10837) som uviedol, že kritériá obsiahnuté v rozsudku vo veci Bachmann sú príliš prísne a mali by byť uvoľnené tak, aby sa cieľ vnútroštátnej právnej úpravy stal kritériom pre prijatie odôvodnenia založeného na daňovej koherentnosti. Generálna advokátka Kokott podobný návrh predniesla vo svojich už citovaných návrhoch vo veci Manninen. Súdny dvor sa však od názoru prijatého v rozsudku vo veci Bachmann neodchýlil. V každom prípade, § 3 bod 26 EStG nemôže obstáť ani podľa uvedených menej náročných kritérií keďže, hoci sa v zásade uznáva, že jeho cieľ a logika sú zlučiteľné s právom Spoločenstva, nebolo preukázané, že zásah do práva pána Jundta na poskytovanie jeho služieb v inom členskom štáte je nevyhnutný na dosiahnutie tohto cieľa.

IV — Tretia otázka: organizácia vzdelávacieho systému

26. Článok 149 ods. 1 ES uvádza, že „Spoločenstvo prispieva k rozvoju kvalitného vzdelávania podporovaním spolupráce medzi členskými štátmi a, ak je to potrebné, podporovaním a doplňovaním činnosti členských štátov pri plnom rešpektovaní ich zodpovednosti za obsah výučby a organizácie vzdelávacích systémov a za ich kultúrnu a jazykovú rozmanitosť“. Bundesfinanzhof sa pýta, či § 3 bod 26 EStG možno chápať ako výraz právomoci členských štátov sami sa rozhodovať, ako by mali byť organizované ich vzdelávacie systémy. Bundesfinanzhof zastáva názor, že z tejto právomoci vyplýva právo obmedziť daňovú výhodu na činnosti poskytované v prospech alebo z poverenia vnútroštátnej verejnoprávnej univerzity. Podľa Bundesfinanzhofu nie je cieľom § 3 bodu 26 EStG obmedzovať slobodné poskytovanie služieb, ale povzbudiť ľudí k tomu, aby prispievali na bezodplatnom základe k vzdelávacím službám ponúkaným verejnoprávnymi inštitúciami.

27. Vo vzťahu k tejto otázke treba uviesť iba dve skutočnosti. Po prvé, ako Komisia správne uvádza, § 3 bod 26 EStG nie je opatrením vzťahujúcim sa na obsah výučby alebo na organizáciu vzdelávacieho systému. Je skôr daňovým opatrením všeobecnej povahy, ktoré umožňuje daňovú výhodu vtedy, keď sa fyzická osoba zapája do činností verejnoprospešného charakteru. Samozrejme, že výučba a výskum, ktorých príjemcami sú verejnoprávne vzdelávacie inštitúcie, jasne patria do jeho pôsobnosti, to isté však platí o množstve iných činností (siahajúcich od účasti na umeleckých projektoch až po starostlivosť o starých) a inštitúcií (siahajúcich od charitatívnych až po náboženské organizácie). Je jasné, že také ustanovenie nie je výrazom právomoci členského štátu organizovať svoj vzdelávací systém, inak by každá vnútroštátna právna úprava, o ktorej by sa mohlo povedať, že sa nejako vzťahuje na vzdelávanie, patrila do pôsobnosti článku 149 ES.

28. Po druhé, je už dostatočne známym tvrdením to, že dokonca aj keď členský štát upravuje oblasť, ktorá patrí do jeho výlučnej právomoci, musí tak konať spôsobom, ktorý je v súlade so Zmluvou a najmä so základnými slobodami. [18] Súdny dvor mal nedávno príležitosť opätovne túto zásadu potvrdiť vo vzťahu k organizácii vzdelávania vo veci Komisia/Rakúsko [19]. Už som vo svojej analýze

18 — Pozri napríklad rozsudky vo veci Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 16 (priame dane); z 15. januára 2002, Gottardo, C-55/00, Zb. s. I-413 (sociálne zabezpečenie), a zo 7. decembra 2000, Teleaustria, C-324/98, Zb. s. I-10745 (zmluvy v rámci verejného obstarávania nepatriace do pôsobnosti smerníc o verejnom obstarávaní).

19 — Citovaná v poznámke pod čiarou 9.

druhej otázky vysvetlil, že predmetné ustanovenie vnútroštátneho práva ukladá umelé prekážky vo vzťahu k voľbám, ktoré majú učitelia v súvislosti s tým, kde ponúkať svoje služby. Preto, ak by aj uvedené ustanovenie bolo opatrením vzťahujúcim sa na organizáciu vzdelávacieho systému, stále by bolo nezlučiteľné so Zmluvou.

29. Navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na tretiu otázku takto: „Článok 149 ES, ktorý uvádza, že členské štáty si zachovávajú zodpovednosť za organizáciu svojich vzdelávacích systémov, nemožno vykladať v tom zmysle, že § 3 bod 26 EStG nepatrí do pôsobnosti ustanovení Zmluvy o slobodnom poskytovaní služieb, alebo v tom zmysle, že zamietnutie poskytnutia príslušnej daňovej výhody učiteľom vyučujúcim na univerzitách v iných členských štátoch je zákonné."

V — Návrh

30. Z uvedených dôvodov navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky položené Bundesfinanzhofom takto:

1. Pôsobnosť článku 49 ES sa vzťahuje na vykonávanie učiteľskej činnosti vo vedľajšom pracovnom pomere v prospech alebo z poverenia verejnoprávnej právnickej osoby, za ktorú učiteľ dostane náhradu výdavkov.

2. Skutočnosť, že vnútroštátne daňové zvýhodnenie sa uplatňuje iba vtedy, keď je činnosť vykonávaná v prospech vnútroštátnej verejnoprávnej právnickej osoby, nemôže odôvodniť obmedzenie slobodného poskytovania služieb.

3. Článok 149 ES, ktorý uvádza, že členské štáty si zachovávajú zodpovednosť za organizáciu svojich vzdelávacích systémov, nemožno vykladať v tom zmysle, že § 3 bod 26 Einkommensteuergesetz je vyňatý z pôsobnosti ustanovení Zmluvy o slobodnom poskytovaní služieb, alebo v tom zmysle, že zamietnutie poskytnutia príslušnej daňovej výhody učiteľom vyučujúcim na univerzitách v iných členských štátoch je zákonné.