ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 18. decembra 2007 *

Vo veci C-281/06,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 1. marca 2006 a doručený Súdnemu dvoru 28. júna 2006, ktorý súvisí s konaním:

Hans-Dieter Jundt,

Hedwig Jundt

proti

Finanzamt Offenburg,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh a A. Arabadjiev,

* Jazyk konania: nemčina.

generálny advokát: M. Poiares Maduro,
tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— pán a pani Jundtovci, v zastúpení: H.-D. Jundt, Rechtsanwalt,

— nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma, splnomocnený zástupca,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: E. Traversa a W. Mölls, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 10. októbra 2007,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 59 Zmluvy EHS (zmenený na článok 59 Zmluvy ES, ďalej zmenený, teraz článok 49 ES) a článku 128 Zmluvy EHS (zmenený na článok 126 Zmluvy ES, ďalej zmenený, teraz článok 149 ES).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi pánom a pani Jundtovcami (ďalej len „manželia Jundtovci“), s bydliskom v Nemecku, a Finanzamt Offenburg, ktorý odmietol zohľadniť ako príjmy oslobodené od dane za daňové obdobie roku 1991 náhrady za výdavky poskytnuté za výkon pedagogickej činnosti vo vedľajšom pracovnom pomere na univerzite usadenej v inom členskom štáte, keďže vnútroštátna právna úprava v oblasti dane z príjmov vyhradzuje uplatnenie tohto oslobodenia na odmeny poskytnuté nemeckými verejnoprávnymi orgánmi.

Vnútroštátny právny rámec

3 § 1 ods. 1 prvá veta zákona o dani z príjmov v znení uplatniteľnom v čase skutkových okolností veci samej (Einkommensteuergesetz, ďalej len „EStG“) stanovuje, že všetky príjmy fyzických osôb s bydliskom alebo trvalým pobytom v Nemecku podliehajú dani z príjmov.

4 Podľa § 2 ods. 2 EStG príjmy tvoria zisky alebo príjmy po odčítaní výdavkov.

5 § 3 bod 26 EStG, ktorý je súčasťou kapitoly tohto zákona venovanej „oslobodeným príjmom“, znie takto:

„Oslobodia sa:

…

26. náhrady výdavkov za činnosti cvičiteľa, školiteľa, vychovávateľa alebo podobné činnosti vykonávané vo vedľajšom pracovnom pomere, umelecké činnosti vo vedľajšom pracovnom pomere, starostlivosť o starých, chorých alebo postihnutých ľudí vo vedľajšom pracovnom pomere v prospech alebo z poverenia vnútroštátnej verejnoprávnej právnickej osoby alebo inštitúcie podľa ustanovenia § 5 ods. 1 bodu 9 zákona o dani z príjmov právnických osôb (Körperschaftssteuergesetz) a na podporu všeobecne prospešných, charitatívnych a cirkevných cieľov [§§ 52 až 54 zákonníka o dani z príjmov (Abgabenordnung)]. Za náhradu výdavkov sú považované príjmy za výkon činností uvedených v prvej vete až do výšky celkovo 2 400 DEM ročne…“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

6 Manželia Jundtovci majú spoločnú daňovú povinnosť z dane z príjmov v Nemecku. Hlavnou činnosťou pána Jundta je výkon povolania advokáta v Nemecku, kde má bydlisko, okrem toho v roku 1991 odučil 16 vyučovacích hodín na univerzite v Štrasburgu, za ktoré dostal v hrubom sumu 5 760 FRF (čo predstavuje 1 612 DEM).

7 Finanzamt Offenburg v daňovom výmere za rok 1991 podrobil túto sumu dani z príjmov.

8 Manželia Jundtovci tvrdili, že táto suma má byť oslobodená od dane z príjmov v súlade s § 3 bodom 26 EStG. Domnievajú sa, že v rozpore s právom Spoločenstva je obmedzovanie uplatnenia tohto oslobodenia iba na odmeny poskytnuté nemeckými verejnoprávnymi orgánmi.

9 Keďže manželia Jundtovci neuspeli svojou sťažnosťou proti rozhodnutiu Finanzamt Offenburg a svojou žalobou na Finanzgericht, podali opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof.

10 Bundesfinanzhof poznamenáva, že pán Jundt by si mohol uplatniť oslobodenie upravené v § 3 bode 26 EStG, ak by vykonával svoju činnosť na nemeckej univerzite, ktorá je verejnoprávnou právnickou osobou, pričom tak nemôže urobiť, ak ju vykonával na univerzite iného členského štátu. Domnieva sa, že na určenie, či je alebo nie je táka právna úprava zlučiteľná s ustanoveniami práva Spoločenstva týkajúcimi sa slobodného poskytovania služieb, je potrebné položiť tri prejudiciálne otázky.

11 Najprv sa pýta, či sa na pedagogickú činnosť vykonávanú vo vedľajšom pracovnom pomere v prospech univerzity vzťahuje pôsobnosť ustanovení o slobodnom poskytovaní služieb, keďže nie je presvedčený o tom, že sumy, ktoré môžu byť oslobodené podľa § 3 bodu 26 EStG, predstavujú skutočnú odplatu. Podľa tohto ustanovenia majú oslobodené príjmy povahu „náhrady výdavkov“, z čoho, ako sa zdá, vyplýva, že ide o jednoduchú náhradu výdavkov spojených s výkonom príslušnej činnosti.

12 Ďalej sa Bundesfinanzhof pýta, či v prípade potreby môže byť obmedzenie slobodného poskytovania služieb vyplývajúce z § 3 bodu 26 EStG odôvodnené. Usudzuje, že môže existovať oprávnený záujem na obmedzení daňovej výhody iba na činnosti vykonané v prospech alebo z poverenia nemeckých verejnoprávnych právnických osôb.

13 Podľa Bundesfinanzhofu môže toto odôvodnenie vyplývať z koherentnosti vnútroštátneho daňového systému, ako ho uznal Súdny dvor v rozsudkoch z 28. januára 1992, Bachmann (C-204/90, Zb. s. I-249), a Komisia/Belgicko (C-300/90, Zb.

s. I-305). Domnieva sa, že vo veci samej existuje priamy vzťah medzi jednak pedagogickou činnosťou v prospech nemeckej verejnoprávnej právnickej osoby a jednak oslobodením od dane z príjmov. Táto daňová výhoda sa poskytuje iba z toho dôvodu, že daňovník poskytuje určitú službu takmer bezodplatne v prospech spoločnosti, ktorá ju nezdaní, a že tým spoločnosť oslobodí od určitých úloh. Ak by daňovník neposkytol túto službu, daňový orgán by mal teoreticky zvýšiť daň, aby mohol financovať výdavky spojené s vyučovaním, ktoré by teda boli vyššie. Podľa Bundesfinanzhofu vychádza § 3 bod 26 EStG z recipročného vzťahu tvoreného vzdaním sa dane z príjmu za protihodnotu spočívajúcu v poskytnutí služby.

14 Na záver sa Bundesfinanzhof vo vzťahu k pedagogickým činnostiam pýta, či nepatrí právna úprava, akou je úprava sporná vo veci samej, do rámca slobody, ktorú Zmluva ES výslovne ponechala členským štátom, t. j. zodpovednosti členských štátov za organizáciu vzdelávania. Keďže táto sloboda podľa neho zahŕňa nielen povinnosť upraviť financovanie vnútroštátneho vzdelávacieho systému, ale tiež aj možnosť obmedziť na „vnútroštátne“ činnosti daňové opatrenia smerujúce k podpore vzdelávania, domnieva sa, že nedošlo k porušeniu slobodného poskytovania služieb. Jeho tretia otázka sa týka vplyvu článku 126 Zmluvy ES na zistenie neodôvodneného obmedzenia slobodného poskytovania služieb.

15 Za týchto okolností Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 59 Zmluvy 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... 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?“

O prejudiciálnych otázkach

16 Predovšetkým treba konštatovať, že sa výklad požadovaný vnútroštátnym súdom vzhľadom na to, že ku skutkovým okolnostiam sporu vo veci samej došlo pred 1. novembrom 1993, t. j. pred dňom, kedy nadobudla platnosť Zmluva o Európskej únii, podpísaná v Maastrichte 7. februára 1992, týka v skutočnosti článkov 59 a 128 Zmluvy EHS a nie článkov 59 a 126 Zmluvy ES.

17 Ako správne uviedla Komisia Európskych spoločenstiev vo svojich písomných pripomienkach, táto okolnosť nie je rozhodujúca pre odpoveď, ktorá sa má poskytnúť vnútroštátnemu súdu.

18 Na jednej strane totiž Maastrichtská a Amsterdamská zmluva v podstate nezmenili obsah zásady slobodného poskytovania služieb.

19 Na druhej strane sa článok 128 Zmluvy EHS týka odborného vzdelávania, ktorého súčasťou je vysokoškolské vzdelávanie (pozri rozsudky z 2. februára 1988, Blaizot a i., 24/86, Zb. s. 379, body 15 až 20; z 30. mája 1989, Komisia/Rada, 242/87, Zb. s. 1425, bod 25; zo 7. júla 2005, Komisia/Rakúsko, C-147/03, Zb. s. I-5969, bod 33, a z 11. januára 2007, Lyyski, C-40/05, Zb. s. I-99, bod 29). Keďže sa na článok 126 Zmluvy ES odkazuje výlučne z dôvodu právomoci, ktorú majú členské štáty v oblasti obsahu výučby a organizácie vzdelávacieho systému, ako aj cieľov politiky Spoločenstva v oblasti vzdelávania, treba uviesť, že v čase skutkových okolností veci samej mali členské štáty právomoc v oblasti organizácie vzdelávania a politiky vzdelávania, ako to vyplýva z rozsudku z 13. februára 1985, Gravier (293/83, Zb. s. 593, bod 19), a že politika Spoločenstva v tejto oblasti smerovala k podpore mobility vyučujúcich.

20 Vzhľadom na toto spresnenie budú relevantné ustanovenia Zmluvy označované v znení účinnom pred 1. májom 1999.

O prvej otázke

21 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa na pedagogickú činnosť vykonávanú daňovníkom členského štátu v prospech verejnoprávnej právnickej osoby, v tomto prípade univerzity, umiestnenej v inom členskom štáte, vzťahuje pôsobnosť článku 49 ES aj vtedy, keď je táto činnosť vykonávaná vo vedľajšom pracovnom pomere a je takmer bezodplatná.

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

22 Manželia Jundtovci, nemecká vláda a Komisia sa domnievajú, že pedagogické činnosti vykonávané na univerzite vo vedľajšom pracovnom pomere predstavujú poskytovanie služieb v zmysle článku 50 ES, t. j. hospodársku činnosť vykonávanú vo všeobecnosti za odplatu.

23 Manželia Jundtovci poznamenávajú, že samotný § 3 bod 26 EStG vymedzuje „náhrady výdavkov“ ako „príjmy“ a že v súčasnom znení tohto ustanovenia sa už neuvádza výraz „náhrady výdavkov“, ale výraz „príjmy z činností vo vedľajšom pracovnom pomere“.

24 Podľa nemeckej vlády sa pôsobnosť článku 49 ES vzťahuje tiež na pedagogické činnosti vykonávané vo vedľajšom pracovnom pomere a takmer bezodplatne v prospech alebo z poverenia verejnoprávnej právnickej osoby, akou je univerzita, za náhradu výdavkov. Osobitosťou týchto hospodárskych činností je to, že ich cieľom nie je dosiahnutie zisku, ale len náhrada vynaložených nákladov.

25 Komisia poznamenáva, že pochybnosti Bundesfinanzhofu týkajúce sa existencie odplaty vychádzajú z použitia výrazu „náhrady výdavkov“ v rámci vnútroštátneho ustanovenia sporného vo veci samej, z ktorého vyplýva, že sa nezaplatí viac, ako predstavuje suma vynaložených nákladov, a teda že neexistuje zisk. Podľa Komisie však platba nestráca svoju povahu „odplaty“ iba preto, že neumožňuje dosiahnutie zisku. Znenie článku 50 ES iba vyžaduje to, aby sa potvrdilo, že ide o hospodársku činnosť, zaplatenie odplaty a nie dosiahnutie zisku.

26 Komisia tvrdí, že vec sama a vnútroštátna právna úprava sporná vo veci samej sa v každom prípade netýkajú odplaty obmedzenej na náhradu vynaložených nákladov. Ak by sa totiž platba vykonaná univerzitou v Štrasburgu obmedzovala na náhradu nákladov vynaložených pánom Jundtom na zabezpečenie jeho pedagogickej činnosti, nedomáhal by sa uplatnenia § 3 bodu 26 EStG na účely oslobodenia poskytnutých súm, pretože uplatnenie všeobecných pravidiel EStG by viedlo k nezdaneniu jeho činnosti.

27 Podľa Komisie totiž § 3 bod 26 EStG poskytuje daňovú výhodu daňovníkovi vtedy, ak sú jeho príjmy vyššie ako výdavky a ak mu zostane čistý príjem, teda „zisk“.

Odpoveď Súdneho dvora

28 Na účely stanovenia, či sa na činnosť, akou je činnosť sporná vo veci samej, vzťahuje pôsobnosť článku 49 ES, treba po prvé pripomenúť, že z pojmu „služby“ v zmysle článku 50 prvého odseku ES vyplýva, že ide o „služby, ktoré sa bežne poskytujú za odplatu“ (rozsudok z 22. mája 2003, Freskot, C-355/00, Zb. s. I-5263, bod 54).

29 V tejto súvislosti sa už rozhodlo, že v zmysle tohto ustanovenia spočíva základná vlastnosť odplaty v skutočnosti, že táto predstavuje hospodársku protihodnotu predmetnej služby (pozri najmä rozsudky z 27. septembra 1988, Humbel, 263/86, Zb. s. 5365, bod 17; z 26. júna 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Zb. s. I-6817, bod 23; z 11. septembra 2007, Schwarz a Gootjes-Schwarz, C-76/05, Zb. s. I-6849, bod 38, ako aj Komisia/Nemecko, C-318/05, Zb. s. I-6957, bod 67).

30 Po druhé treba uviesť, že Súdny dvor vylúčil z pojmu „služby“ v zmysle článku 50 ES vyučovanie poskytované určitými zariadeniami, ktoré sú súčasťou systému verejného vzdelávania a sú celkovo alebo v prevažnej miere financované z verejných zdrojov (pozri v tomto zmysle rozsudky Humbel, už citovaný, body 17 a 18, ako aj zo 7. decembra 1993, Wirth, C-109/92, Zb. s. I-6447, 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 (pozri rozsudok Schwarz a Gootjes-Schwarz, už citovaný, bod 39).

31 Spor vo veci samej však nesúvisí s pedagogickou činnosťou samotných univerzít, ktoré sú financované z verejných zdrojov. Naopak táto vec, rovnako ako vnútroštátna právna úprava sporná vo veci samej, sa týka služieb poskytnutých vo vedľajšom pracovnom pomere fyzickými osobami, na ktoré sa univerzity obrátia na účely splnenia svojich úloh. Zaplatenie za tieto služby môže predstavovať odplatu od predmetnej univerzity.

32 Ako zdôraznil generálny advokát v bode 12 svojich návrhov, 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.

33 Naproti tomu v rozpore s názorom vnútroštátneho súdu nie je v tejto súvislosti potrebné, aby cieľom poskytovateľa služby bolo dosiahnutie zisku (pozri najmä rozsudok z 12. júla 2001, Smits a Peerbooms, C-157/99, Zb. s. I-5473, body 50 a 52).

34 Vyplýva z toho, že sa vec sama rovnako, ako § 3 bod 26 EStG, týka služieb poskytnutých za „odplatu“. Suma, ktorú pán Jundt dostal od univerzity za pedagogickú činnosť, a to aj za predpokladu, že táto bola poskytnutá takmer bezodplatne, predstavuje odplatu v zmysle článku 50 ES, t. j. odmenu za službu, ktorú poskytol.

35 Na záver dôsledkom skutočnosti, že pedagogická činnosť sa vykonáva z poverenia univerzity, ktorá je verejnoprávnou právnickou osobou, nie je, že na vykonanú službu sa neuplatní pôsobnosť článku 49 ES.

36 Vnútroštátny súd má v tejto súvislosti pochybnosti a pýta sa, či služby poskytnuté v prospech alebo z poverenia verejnoprávneho orgánu a spôsobilé patriť do pôsobnosti článku 45 ES, ktorý treba tiež zohľadniť v rámci slobodného poskytovania služieb, predstavujú poskytovanie služieb. Podľa vnútroštátneho súdu treba tieto služby považovať za „poloverejné“ a patria k verejnoprávnym činnostiam štátu.

37 V tejto súvislosti treba uviesť, že ak sa podľa znenia článku 45 prvého odseku ES v spojení s článkom 50 ES slobodné poskytovanie služieb nevzťahuje na činnosti spojené v členskom štáte čo i len príležitostne s výkonom verejnej moci, táto výnimka sa musí obmedzovať len na činnosti, ktoré samy osebe predstavujú priamu a špecifickú účasť na verejnej moci (pozri najmä rozsudky z 21. júna 1974, Reyners, 2/74, Zb. s. 631, bod 45; z 31. mája 2001, Komisia/Taliansko, C-283/99, Zb. s. I-4363, bod 20, a z 30. marca 2006, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, C-451/03, Zb. s. I-2941, bod 46).

38 Z judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa článku 39 ods. 4 ES však vyplýva, že na riadne činnosti vzdelávania na univerzite sa nevzťahuje pôsobnosť tejto výnimky (pozri v tomto zmysle rozsudky z 30. mája 1989, Allué a Coonan, 33/88, Zb. s. 1591, bod 7, ako aj z 2. júla 1996, Komisia/Grécko, C-290/94, Zb. s. I-3285, bod 34).

39 Na prvú položenú otázku treba teda odpovedať tak, že na pedagogickú činnosť vykonávanú daňovníkom členského štátu v prospech verejnoprávnej právnickej osoby, v tomto prípade univerzity, umiestnenej v inom členskom štáte, sa vzťahuje pôsobnosť článku 49 ES aj vtedy, keď je táto činnosť vykonávaná vo vedľajšom pracovnom pomere a je takmer bezodplatná.

O druhej otázke

40 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či je obmedzenie slobodného poskytovania služieb, ktoré spočíva v tom, že vnútroštátna právna úprava vyhradzuje uplatnenie oslobodenia od dane z príjmov iba na odmeny za pedagogickú činnosť vo vedľajšom pracovnom pomere vyplatené univerzitami, verejnoprávnymi právnickými osobami, usadenými na vnútroštátnom území a znemožňuje jeho uplatnenie, ak odmeny poskytne univerzita usadená v inom členskom štáte, odôvodnené dôvodmi naliehavého všeobecného záujmu. Vnútroštátny súd sa v tejto súvislosti zameriava najmä na skutočnosť, že táto daňová výhoda je založená iba na tom, že činnosť sa vykonáva v prospech vnútroštátnej verejnoprávnej právnickej osoby.

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

41 Podľa manželov Jundtovcov a Komisie predstavuje skutočnosť, že tieto odmeny sa oslobodia iba vtedy, ak ich poskytnú verejné univerzity umiestnené na vnútroštátnom území, a neoslobodia sa, ak ich poskytnú verejné univerzity usadené v iných členských štátoch, obmedzenie slobodného poskytovania služieb, ktoré nie je odôvodnené oprávneným verejným záujmom.

42 Po prvé obmedzenie upravené právnou úpravou spornou vo veci samej nemôže byť odôvodnené jeho cieľom a síce zabezpečením disponibility vyučujúcich, aby mohli túto činnosť vykonávať vo vedľajšom pracovnom pomere, a teda podporou oblasti odborného alebo všeobecného vzdelávania.

43 Manželia Jundtovci považujú v tejto súvislosti za relevantný rozsudok z 10. marca 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Zb. s. I-2057). V bode 23 tohto rozsudku Súdny dvor rozhodol, že podpora výskumu a rozvoja nemôže odôvodniť vnútroštátne opatrenie vylučujúce z daňovej výhody pre výskum všetky výskumné projekty, ktoré neboli vykonané v rámci dotknutého členského štátu. Také opatrenie by totiž bolo v priamom rozpore s cieľom politiky Spoločenstva v oblasti výskumu a technologického rozvoja vymedzeného v článku 163 ods. 2 ES.

44 Rovnako by bolo v rozpore s cieľmi Európskeho spoločenstva v oblasti odborného vzdelávania, ak by sa odmietlo priznať vyučujúcemu vykonávajúcemu túto činnosť vo vedľajšom pracovnom pomere daňové výhody, ktoré by podporili jeho disponibilitu. Podľa článku 149 ES sa má totiž podporovať spolupráca medzi členskými štátmi v oblasti vzdelávania a mobility študentov a učiteľov. Odmietnutie priznania daňového oslobodenia vo veci samej by nepriamo viedlo vyučujúceho vykonávajúceho činnosť vo vedľajšom pracovnom pomere vyučovať iba na vnútroštátnych univerzitách.

45 Po druhé právna úprava, akou je právna úprava sporná vo veci samej, nemôže v rozpore s názorom vnútroštátneho súdu, byť odôvodnená na základe koherentnosti nemeckého daňového systému a síce tým, že sporná daňová výhoda má pozitívny vplyv na ponuku vzdelávania vnútroštátnych univerzít.

46 Judikatúra Súdneho dvora údajne potvrdzuje, že odôvodnenie založené na potrebe zachovania koherentnosti vnútroštátneho daňového systému uznané v už citovaných rozsudkoch Bachmann a Komisia/Belgicko, sa má vykladať striktne. Podmienky stanovené judikatúrou vyplývajúcou z uvedeného rozsudku Bachmann však nie sú splnené v prejednávanej veci, pretože daňovej výhode spornej vo veci samej, t. j. oslobodeniu „náhrady výdavkov“, nezodpovedá určitý daňový odvod. Okolnosť, že oslobodenie náhrad výdavkov môže nepriamo znamenať výhodu pre Nemecko, neumožňuje preukázať koherentnosť vnútroštátneho daňového systému, a teda nemôže odôvodniť právnu úpravu, akou je právna úprava sporná vo veci samej.

47 Podľa nemeckej vlády môže obmedzenie slobodného poskytovania služieb vyplývať zo skutočnosti, že vyučujúci, ktorý vykonáva svoju činnosť vo vedľajšom pracovnom pomere na univerzite usadenej v inom členskom štáte za náhradu výdavkov, nemá nárok na daňovú výhodu spornú vo veci samej. Toto obmedzenie je však odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu súvisiacimi s podporou vzdelávania, výskumu a rozvoja.

48 Táto vláda v tejto súvislosti uvádza, že § 3 bod 26 EStG nabáda vyučujúcich vykonávajúcich svoju činnosť vo vedľajšom pracovnom pomere, aby svoje služby poskytli takmer bezodplatne inštitúciám, ktoré stanovuje toto ustanovenie, za skromnú odmenu v podobe náhrady výdavkov.

49 Cieľom tohto ustanovenia je teda podporovať verejnoprávne právnické osoby, ktoré vymedzuje, t. j. okrem iného univerzity, a to prostredníctvom daňových oslobodení v prospech občanov vykonávajúcich činnosti nad rámec ich povolania. Jej cieľom a účinkom je teda umožniť, aby mali univerzity k dispozícii vyučujúcich za nižšie náklady. Je teda odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, t. j. podporou vzdelávania, výskumu a rozvoja. Je primerané a nevyhnutné na dosiahnutie sledovaného cieľa.

50 Nemecká vláda sa v každom prípade domnieva, že Spolková republika Nemecko nemá nijakú povinnosť podporovať univerzity v iných členských štátoch. Keďže organizácia vzdelávania, rovnako ako priame dane, naďalej patrí do právomoci členských štátov, každý členský štát má mať možnosť zachovať si v rámci týchto oblastí právomoc voľnej úvahy vo vzťahu k obsahu svojich vnútroštátnych predpisov.

51 Článok 149 ods. 1 ES jasne uvádza, že Spoločenstvo uskutočňuje svoju činnosť v oblasti vzdelávania „pri plnom rešpektovaní zodpovednosti [členských štátov] za obsah výučby a organizácie vzdelávacích systémov“. Nemecká vláda z toho vyvodzuje, že členské štáty môžu na svojom území samostatne upraviť organizáciu svojho vzdelávacieho systému, a teda organizáciu pedagogických činností na svojich univerzitách. Keďže Spolková republika Nemecko má iba malý vplyv na organizáciu vzdelávacích inštitúcií v iných členských štátoch, nemôže byť povinná financovať ich fungovanie tým, že sa vzdá peňazí daňovníka, ktoré jej patria.

Odpoveď Súdneho dvora

52 Podľa ustálenej judikatúry odporuje článku 49 ES uplatnenie akejkoľvek vnútroštátnej právnej úpravy, v dôsledku ktorej je sťažené poskytovanie služieb medzi členskými

štátmi oproti poskytovaniu služieb len v rámci jedného členského štátu (rozsudky z 5. októbra 1994, Komisia/Francúzsko, C-381/93, Zb. s. I-5145, bod 17; z 28. apríla 1998, Kohll, C-158/96, Zb. s. I-1931 bod 33; Smits a Peerbooms, už citovaný, bod 61; z 3. októbra 2002, Danner, C-136/00, Zb. s. I-8147, bod 29, ako aj z 8. septembra 2005, Mobistar a Belgacom Mobile, C-544/03 a C-545/03, Zb. s. I-7723, bod 30).

53 V tejto súvislosti sa pred Súdnym dvorom nespochybňovalo, že ak patrí pedagogická činnosť vykonávaná vo vedľajšom pracovnom pomere, akou je činnosť sporná vo veci samej, do pôsobnosti ustanovení Zmluvy týkajúcich sa slobodného poskytovania služieb, vnútroštátna právna úprava, akou je § 3 bod 26 EStG, obmedzuje slobodu pána Jundta zaručenú článkom 49 ES poskytovať svoje služby v inom členskom štáte, keďže nemá nárok na daňovú výhodu, ktorú by si mohol uplatniť, ak by svoje služby poskytol vo svojom vlastnom členskom štáte.

54 Samotný vnútroštátny súd uvádza, že vnútroštátna právna úprava sporná vo veci samej, ktorá sa rovnako uplatňuje na vnútroštátnych a cudzích štátnych príslušníkov, ktorí vykonávajú činnosti v prospech vnútroštátnych verejnoprávnych právnických osôb, zavádza menej výhodné zaobchádzanie so službami poskytnutými príjemcom v iných členských štátoch vo vzťahu k zaobchádzaniu vyhradenému službám poskytnutým na vnútroštátnom území a predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb.

55 Treba preskúmať, či také obmedzenie slobodného poskytovania služieb možno objektívne odôvodniť.

56 V tejto súvislosti treba najprv preskúmať, či je obmedzenie stanovené vnútroštátnou právnou úpravou odôvodnené, ako to tvrdí nemecká vláda, naliehavým dôvodom všeobecného záujmu súvisiacim s podporou vzdelávania, výskumu a rozvoja.

57 Túto argumentáciu nemožno prijať.

58 Aj za predpokladu, že cieľ podpory vzdelávania predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, naďalej platí, že obmedzujúce opatrenie možno odôvodniť iba vtedy, ak dodržiava zásadu proporcionality v tom zmysle, že je spôsobilé zabezpečiť dosiahnutie cieľa, ktorý sleduje, a nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na jeho dosiahnutie (rozsudky z 26. septembra 2000, Komisia/Belgicko, C-478/98, Zb. s. I-7587, bod 41, a zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko, C-334/02, Zb. s. I-2229, bod 28).

59 V bode 23 už citovaného rozsudku Laboratoires Fournier Súdny dvor rozhodol, že nemožno vylúčiť, že podpora výskumu a rozvoja je naliehavým dôvodom všeobecného záujmu. Odmietol však tvrdenie, podľa ktorého členský štát nie je povinný podporovať výskum v inom členskom štáte, a rozhodol, že vnútroštátna právna úprava vyhradzujúca daňovú výhodu iba pre výskumné projekty uskutočnené v rámci dotknutého členského štátu predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb. Súdny dvor rozhodol, že taká právna úprava je v priamom rozpore s cieľom politiky Spoločenstva v oblasti výskumu a technologického rozvoja, ktorým je, ako to vyplýva z článku 163 ods. 2 ES, predovšetkým odstránenie právnych a daňových prekážok spolupráce v oblasti výskumu.

60 V súvislosti so sporom vo veci samej treba pripomenúť, že článok 149 ods. 1 ES stanovuje, že „Spoločenstvo prispieva k rozvoju kvalitného vzdelávania podporovaním spolupráce medzi členskými štátmi a, ak je to potrebné, podporovaním a doplňovaním činnosti členských štátov“, zatiaľ čo článok 149 ods. 2 ES stanovuje, že „činnosť Spoločenstva sa zameriava na… podporu mobility študentov a učiteľov“.

61 Právna úprava členského štátu, akou je právna úprava sporná vo veci samej, je v rozpore s týmito cieľmi, pretože odrádza vyučujúcich vykonávajúcich svoju činnosť vo vedľajšom pracovnom pomere od výkonu ich základných práv pri ponuke svojich služieb v inom členskom štáte tým, že im odmieta priznať daňovú výhodu, na ktorú by mali nárok, ak by tie isté služby poskytli na vnútroštátnom území.

62 Súdny dvor už zdôraznil dôležitosť týchto cieľov v súvislosti s článkom 18 ES. Po tom, ako Súdny dvor pripomenul, že možnosti, ktoré Zmluva otvára v oblasti voľného pohybu občanov Únie, by nemohli mať plný účinok, ak by štátneho príslušníka členského štátu mohli od ich využitia odradiť prekážky pre jeho pobyt v inom členskom štáte vytvorené právnou úpravou jeho štátu pôvodu, ktorá penalizuje skutočnosť, že tieto možnosti realizoval, totiž uviedol, že toto 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 najmä na podporu mobility študentov a učiteľov (pozri rozsudok z 23. októbra 2007, Morgan a Bucher, C-11/06 a C-12/06, Zb. s. I-9161, body 26 a 27, ako aj citovanú judikatúru).

63 Právna úprava členského štátu, akou je právna úprava sporná vo veci samej, narúša tým, že má podobný účinok ako vnútroštátna právna úprava sporná vo veci, o ktorej sa rozhodlo už citovaným rozsudkom Laboratoires Fournier, slobodu vyučujúcich vykonávajúcich svoju činnosť vo vedľajšom pracovnom pomere vybrať si miesto poskytovania svojej služby v rámci Spoločenstva bez toho, aby bolo preukázané, že na dosiahnutie uvádzaného cieľa podpory vzdelávania je nevyhnutné vyhradiť poskytnutie daňového oslobodenia sporného vo veci samej iba daňovníkom, ktorí vykonávajú pedagogickú činnosť vo vedľajšom pracovnom pomere na univerzitách umiestnených na vnútroštátnom území.

64 Treba totiž uviesť, že nemecká vláda nepredložila nijaké tvrdenie umožňujúce preukázať, že cieľ uvedený v predchádzajúcom bode nemožno dosiahnuť bez spornej právnej úpravy a to prostredníctvom alternatívnych prostriedkov, ktoré by nemali

vplyv na voľbu vyučujúcich vykonávajúcich svoju činnosť vo vedľajšom pracovnom pomere, pokiaľ ide o miesto, kde chcú ponúknuť svoje služby.

65 Po druhé treba preskúmať, či obmedzenie sporné vo veci samej možno odôvodniť potrebou zachovania koherentnosti nemeckého daňového systému, ako to predpokladá vnútroštátny súd.

66 Podľa vnútroštátneho súdu je účelom § 3 bodu 26 EStG jednak oslobodenie Nemecka od niektorých povinností, ktoré má, a to prostredníctvom daňového opatrenia, keďže vyučujúci vo vedľajšom pracovnom pomere majú nárok na daňové oslobodenie, ak vyučujú na vnútroštátnych verejných univerzitách, a jednak Nemecku z toho vyplýva recipročná výhoda, pretože môže zabezpečovať pedagogické a výskumné úlohy týchto univerzít so zníženými nákladmi. Vnútroštátny súd sa teda pýta, či neexistuje vo veci samej priamy vzťah medzi daňovým oslobodením priznaným daňovníkovi vo vzťahu k jeho pedagogickej činnosti vo vedľajšom pracovnom pomere a skutočnosťou, že táto pedagogická činnosť sa vykonáva v prospech vnútroštátnej verejnoprávnej právnickej osoby. V tejto súvislosti sa jednak predpokladá, že služba daňovníka podporovaná daňovou výhodou slúži spoločného záujmu, a jednak, že táto „výhoda“ v prospech spoločného záujmu kompenzuje nevýhodu, ktorú predstavuje vzdanie sa nároku na daň.

67 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že Súdny dvor síce v bode 28 už citovaného rozsudku Bachmann a v bode 21 už citovaného rozsudku z 28. januára 1992, Komisia/Belgicko pripustil, že nevyhnutnosť zachovania koherentnosti daňového systému môže odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou.

68 Podľa ustálenej judikatúry však na to, aby argument založený na takom odôvodnení mohol obstáť, je potrebné preukázať existenciu priameho vzťahu medzi predmetnou

daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody prostredníctvom určitého daňového odvodu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 23. februára 2006, Keller Holding, C-471/04, Zb. s. I-2107, bod 40; z 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Zb. s. I-2647, bod 62, a z 11. októbra 2007, Hollmann, C-443/06, Zb. s. I-8491, bod 56).

69 Z hľadiska daňového systému však neexistuje priamy vzťah medzi daňovým oslobodením náhrad za výdavky poskytnutých nemeckými univerzitami a kompenzáciou tejto výhody prostredníctvom určitého daňového odvodu.

70 Ako uviedol generálny advokát v bode 23 svojich návrhov, vo veci samej 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 judikatúry vyplývajúcich z už citovaného rozsudku Bachmann.

71 Tvrdeniu zameranému na odôvodnenie obmedzenia zásady slobodného poskytovania služieb potrebou zachovania koherentnosti nemeckého daňového systému nemožno vyhovieť.

72 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy nemôže skutočnosť, že vnútroštátna daňová výhoda sa uplatňuje iba vtedy, ak sa predmetná činnosť vykonáva v prospech vnútroštátnej verejnoprávnej právnickej osoby, odôvodniť obmedzenie slobodného poskytovania služieb.

73 Na druhú položenú otázku treba teda odpovedať, že obmedzenie slobodného poskytovania služieb, ktoré spočíva v tom, že vnútroštátna právna úprava vyhradzuje uplatnenie oslobodenia od dane z príjmov iba na odmeny za pedagogickú činnosť vo vedľajšom pracovnom pomere vyplatené univerzitami, verejnoprávnymi právnickými osobami, usadenými na vnútroštátnom území a znemožňuje jeho uplatnenie, ak odmeny poskytne univerzita usadená v inom členskom štáte, nie je odôvodnené dôvodmi naliehavého všeobecného záujmu.

O tretej otázke

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

74 Nemecká vláda sa domnieva, že nie je potrebné odpovedať na tretiu otázku, pretože vnútroštátny súd ju položil za predpokladu, že odpoveď na druhú otázku bude záporná, a podľa nej sa má na ňu odpovedať kladne.

75 Podľa manželov Jundtovcov nemožno tvrdiť, že neodôvodnené obmedzenie slobodného poskytovania služieb je zlučiteľné s právom Spoločenstva z dôvodu zodpovednosti, ktorú si podľa článku 149 ES zachovávajú členské štáty v oblasti organizácie vzdelávacieho systému. Nemecko je povinné podporovať spoluprácu medzi členskými štátmi a nie jej brániť prostredníctvom právnych úprav prijatých vo svoj prospech.

76 Pre Komisiu zo skutočnosti, že si členské štáty zachovali právomoc upraviť svoje vzdelávacie systémy, nevyplýva, že § 3 bod 26 EStG nepatrí do pôsobnosti slobodného poskytovania služieb. Článok 149 ES nevylučuje taký daňový systém uplatňovaný na vysokoškolskú pedagogickú činnosť z pôsobnosti slobodného poskytovania služieb.

77 Komisia sa okrem toho domnieva, že § 3 bod 26 EStG sa netýka ani organizácie vzdelávania, ani politiky vzdelávania. Zavádza iba daňovú výnimku zameranú na všeobecnú podporu činností vykonávaných vo vedľajšom pracovnom pomere v spoločnom záujme a to bez toho, aby mala osobitný vzťah k vzdelávaciemu systému.

78 Podľa Komisie článok 128 Zmluvy EHS a ustanovenia sekundárneho práva prijaté na jeho základe nepriamo vyvracajú názor Bundesfinanzhofu, podľa ktorého je vo veci samej sporná výnimka z pravidiel slobodného poskytovania služieb odôvodnená aspektom „politiky vzdelávania“. Tieto ustanovenia totiž preukazujú, že umelé prekážky mobility učiteľov sú v rozpore s cieľmi politiky Spoločenstva v oblasti odborného vzdelávania a že to tak bolo aj v čase skutkových okolností veci samej. Okrem toho „podpora mobility študentov a učiteľov“ je už výslovne súčasťou cieľov Spoločenstva zakotvených v Zmluve, ako to vyplýva z článku 149 ES.

Odpoveď Súdneho dvora

79 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či môže skutočnosť, že členské štáty majú právomoc sami rozhodnúť o organizácii svojho vzdelávacieho systému, spôsobiť zlučiteľnosť vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá vyhradzuje

poskytnutie daňového oslobodenia daňovníkom vykonávajúcim činnosť v prospech alebo z poverenia vnútroštátnych verejných univerzít, s právom Spoločenstva.

80 Podľa vnútroštátneho súdu možno § 3 bod 26 EStG chápať ako výraz právomoci členských štátov samostatne rozhodnúť o spôsobe, akým sa má organizovať ich vzdelávací systém, pričom z tejto právomoci vyplýva sloboda obmedziť poskytnutie daňovej výhody na daňovníkov vykonávajúcich služby v prospech alebo z poverenia vnútroštátnej verejnej univerzity.

81 V tejto súvislosti treba uviesť, že z článku 149 ods. 1 ES vyplýva, 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".

82 Aj keď právomoc a zodpovednosť členských štátov v týchto oblastiach nie sú uvedené v článku 128 Zmluvy EHS, ktorý je relevantným ustanovením v čase skutkových okolností veci samej, z bodu 19 už citovaného rozsudku Gravier vyplýva, že v čase skutkových okolností veci samej neboli organizácia vzdelávania a politika vzdelávania ako také súčasťou oblastí, ktoré zaradila Zmluva EHS do rámca právomoci inštitúcií Spoločenstva.

83 Napriek tomu, ako správne tvrdí Komisia, právna úprava, akou je § 3 bod 26 EStG, nie je opatrením, ktoré sa vzťahuje na obsah vzdelávania alebo na organizáciu vzdelávacieho systému. Ide o daňové opatrenie všeobecnej povahy, ktoré priznáva daňovú výhodu vtedy, ak sa jednotlivec venuje činnostiam v prospech spoločnosti.

84 Do pôsobnosti právnej úpravy spornej vo veci samej patria totiž nielen náhrady výdavkov, ktoré poskytnú verejné vzdelávacie a výskumné inštitúcie za pedagogickú činnosť, ale aj náhrady za iné činnosti poskytnuté inými inštitúciami. Taká právna úprava teda sama osebe nepredstavuje výraz právomoci členského štátu organizovať svoj vzdelávací systém.

85 V každom prípade sa na vnútroštátnu právnu úpravu, akou je právna úprava sporná vo veci samej, a to nezávisle od skutočných alebo údajných vzťahov s oblasťami právomocí vyhradených členským štátom, uplatní pôsobnosť zásady slobodného poskytovania služieb.

86 Pri výkone svojich výlučných právomoci musia totiž členské štáty dodržiavať právo Spoločenstva, najmä ustanovenia o slobodnom poskytovaní služieb. Súdny dvor takto rozhodol vo viacerých oblastiach vrátane priamych daní a vzdelávania (pozri najmä rozsudky Schwarz a Gootjes-Schwarz, už citovaný, body 69 a 70, ako aj Komisia/Nemecko, už citovaný, body 85 a 86).

87 Právomoc a zodpovednosť, ktorú majú členské štáty vo vzťahu k organizácii svojho vzdelávacieho systému, nemôžu mať za následok ani to, že na daňovú právnu úpravu, akou je právna úprava sporná vo veci samej, sa nebude vzťahovať pôsobnosť ustanovení Zmluvy o slobodnom poskytovaní služieb, a ani spôsobiť zlučiteľnosť s právom Spoločenstva odmietnuť priznať príslušné daňové výhody vyučujúcim, ktorí ponúkajú svoje služby univerzitám v iných členských štátoch.

88 Ako vyplýva z bodov 61 až 63 tohto rozsudku o neexistencii odôvodnenia právnej úpravy, akou je právna úprava sporná vo veci samej, dôvodom naliehavého

všeobecného záujmu, aj keď taká právna úprava predstavuje opatrenie súvisiace s organizáciou vzdelávacieho systému, táto je nezlučiteľná so Zmluvou, keďže má vplyv na voľbu vyučujúcich vykonávajúcich svoju činnosť vo vedľajšom pracovnom pomere, pokiaľ ide o miesto, kde chcú ponúknuť svoje služby.

89 Na tretiu položenú otázku teda treba odpovedať, že skutočnosť, že členské štáty majú právomoc sami rozhodnúť o organizácii svojho vzdelávacieho systému, nemôže spôsobiť zlučiteľnosť vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá vyhradzuje poskytnutie daňového oslobodenia daňovníkom vykonávajúcim činnosť v prospech alebo z poverenia vnútroštátnych verejných univerzít, s právom Spoločenstva.

O trovách

90 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 (tretia komora) rozhodol takto:

1. **Na pedagogickú činnosť vykonávanú daňovníkom členského štátu v prospech verejnoprávnej právnickej osoby, v tomto prípade univerzity, umiestnenej v inom členskom štáte, sa vzťahuje pôsobnosť článku 49 ES aj vtedy, keď je táto činnosť vykonávaná vo vedľajšom pracovnom pomere a je takmer bezodplatná.**

2. **Obmedzenie slobodného poskytovania služieb, ktoré spočíva v tom, že vnútroštátna právna úprava vyhradzuje uplatnenie oslobodenia od dane z príjmov iba na odmeny za pedagogickú činnosť vo vedľajšom pracovnom pomere vyplatené univerzitami, verejnoprávnymi právnickými osobami, usadenými na vnútroštátnom území a znemožňuje jeho uplatnenie, ak odmeny poskytne univerzita usadená v inom členskom štáte, nie je odôvodnené dôvodmi naliehavého všeobecného záujmu.**

3. **Skutočnosť, že členské štáty majú právomoc sami rozhodnúť o organizácii svojho vzdelávacieho systému, nemôže spôsobiť zlučiteľnosť vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá vyhradzuje poskytnutie daňového oslobodenia daňovníkom vykonávajúcim činnosť v prospech alebo z poverenia vnútroštátnych verejných univerzít, s právom Spoločenstva.**

Podpisy