

**Kohtuasi C-281/06**

**Hans-Dieter Jundt ja Hedwig Jundt**

*versus*

**Finanzamt Offenburg**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof)

Teenuste osutamise vabadus – Kõrvaltegevus õppejõuna – Mõiste „tasu” – Kuluhüvitis – Maksuvabastust käsitlevad õigusnormid – Tingimused – Tasu, mida maksab asjaomase liikmesriigi ülikool

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Teenuste osutamise vabadus – Asutamislepingu sätted – Kohaldamisala*

*(EÜ artikli 45 esimene lõik, EÜ artiklid 49 ja 50)*

2. *Teenuste osutamise vabadus – Piirangud – Maksuõigusnormid*

*(EÜ artikkel 49)*

1. Ühe liikmesriigi maksumaksja tegevus õppejõuna teises liikmesriigis asuva sellise avalik-õigusliku juriidilise isiku nagu ülikooli teenistuses kuulub EÜ artikli 49 kohaldamisalasse isegi juhul, kui see on missioonitundest ajendatud kõrvaltegevus.

Otsustav tegur, millest tulenevalt jääb tegevus teenuste osutamise vabadust käsitlevate asutamislepingu sätete kohaldamisalasse, on selle tegevuse majanduslik laad, st et teenus ei tohi olla osutatud tasuta. Samas ei ole selles osas vajalik, et teenuseosutajal oleks kasu saamise eesmärk. Lisaks, asjaolu, et tasustatud õppejõutegevus toimub avalik-õiguslikust juriidilisest isikust ülikooli käsundi alusel, ei vii osutatud teenust EÜ artikli 49 kohaldamisalast välja, sest õpetamistegevus ülikoolis ei kuulu EÜ artikli 45 esimeses lõigus koostoimes EÜ artikliga 50 ette nähtud erandi kohaldamisalasse, kuna see erand piirdub tegevusega, mis iseenesest on otseselt ja eriomaselt seotud avaliku võimu teostamisega.

(vt punktid 32 ja 33, 35, 37–39, resolutiivosa punkt 1)

2. Teenuste osutamise vabaduse piirang, mis seisneb selles, et siseriiklike õigusnormide kohaselt ei maksustata tulumaksuga tasu, mida vastusooritusena kõrvaltegevuse eest õppejõuna maksab oma riigi territooriumil asuv avalik-õiguslikust juriidilisest isikust ülikool, kuid seda maksuvabastust ei anta, kui seda tasu maksab teises liikmesriigis asuv ülikool, ei ole ülekaaluka üldise huvi tõttu õigustatud.

Sellised õigusnormid, mida kohaldatakse samamoodi oma riigi kodanikele ja välismaalastele, kes tegutsevad liikmesriigi avalik-õiguslike juriidiliste isikute juures, toovad kaasa teistes liikmesriikides asuvatele teenusesaajatele osutatud teenuste vähemsoodsa kohtlemise võrreldes nende teenuste kohtlemisega, mida osutatakse oma territooriumil. Nimetatud teenuste osutamise vabaduse piirangut ei saa õigustada hariduse ja teadusuuringute ning arendustegevuse edendamisega, kuna see rikub õppejõutööga kõrvaltegevusena tegelevate õppejõudude vabadust valida teenuste

osutamise asukohta ühenduses, ilma et oleks tuvastatud, et väidetava hariduse edendamise eesmärgi saavutamiseks on vaja põhikohtuasjas kõne all olevat maksusoodustust kohaldada vaid nende maksumaksjate suhtes, kes tegelevad õppejõutööga kõrvaltegevusena oma riigi territooriumil asuvates ülikoolides. Seda piirangut ei saa õigustada ka vajadusega tagada maksusüsteemi ühtsus, sest maksuõiguslikust vaatepunktist ei esine siseriiklike ülikoolide poolt tasutud kuluhüvitiste maksust vabastamise ja selle eelise konkreetse maksuga tasakaalustamise vahel otsest seost.

Asjaolu, et liikmesriigid on pädevad ise korraldama oma haridussüsteemi, ei muuda ühenduse õigusega kooskõlas olevaks nimetatud õigusnorme, mis võimaldavad maksusoodustust maksumaksjatele, kes on tegevad asjaomase liikmesriigi riiklike ülikoolide teenistuses või nende käsundi alusel. Need õigusnormid ei ole meede, mis käsitleb õpetuse sisu või haridussüsteemi korraldamist, vaid tegemist on üldise maksumeetmega, mis annab maksusoodustuse, kui isik tegutseb ühiskonna huvides. Isegi kui need õigusnormid kujutavad endast haridussüsteemi korraldamisega seotud meedet, on need normid siiski asutamislepinguga vastuolus selles osas, milles need mõjutavad õppejõutööd kõrvaltegevusena tegevate õppejõudude valikut koha suhtes, kus nad oma teenuseid osutavad.

(vt punktid 54, 56 ja 57, 61, 69, 71, 73, 83–85, 88 ja 89, resolutiivosa punktid 2 ja 3)

## EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

18. detsember 2007(\*)

Teenuste osutamise vabadus – Kõrvaltegevus õppejõuna – Mõiste „tasu” – Kuluhüvitis – Maksuvabastust käsitlevad õigusnormid – Tingimused – Tasu, mida maksab asjaomase liikmesriigi ülikool

Kohtuasjas C-281/06,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Bundesfinanzhof'i (Saksamaa) 1. märtsi 2006. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 28. juunil 2006, menetluses

**Hans-Dieter Jundt,**

**Hedwig Jundt**

*versus*

**Finanzamt Offenburg,**

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas (ettekandja), kohtunikud J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh ja A. Arabadjiev,

kohtujurist: M. Poiares Maduro,

kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- H. D. Jundt ja H. Jundt, esindaja: *Rechtsanwalt* H. D. Jundt,
- Saksamaa valitsus, esindaja: M. Lumma,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: E. Traversa ja W. Mölls,

olles 10. oktoobri 2007. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

### **otsuse**

1 Eelotsusetaotlus käsitleb EMÜ asutamislepingu artikli 59 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 59, muudetuna EÜ artikkel 49) ja EMÜ asutamislepingu artikli 128 (muudetuna EÜ asutamislepingu artikkel 126, nüüd EÜ artikkel 149) tõlgendamist.

2 See taotlus on esitatud H. D. Jundti ja H. Jundti, kelle elukoht on Saksamaal, ning Finanzamt Offenburgi vahelises vaidluses seoses viimati mainitu keeldumisega võtta maksustamisaastal 1991 tulumaksust vabastatud tuluna arvesse kuluhüvitist, mida maksti teises liikmesriigis asuvas ülikoolis kõrvaltegevusena õppejõuna töötamise eest, kuna tulumaksualased siseriiklikud õigusnormid lubavad seda maksuvabastust kohaldada tasule, mida maksavad Saksamaa avalik-õiguslikud asutused.

### **Siseriiklik õiguslik raamistik**

3 Einkommensteuergesetz'i (Saksa tulumaksuseadus, edaspidi „EStG”) § 1 lõike 1 esimene lause nägi põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtinud sõnastuses ette, et, Saksamaal alalist või peamist elukohta omavate, füüsiliste isikute tulu maksustatakse terves ulatuses tulumaksuga.

4 EStG § 2 lõike 2 kohaselt moodustub tulu kasust või tulust, mis ületab kutsealase tegevusega seotud kulusid.

5 EStG § 3 punkt 26, mis asub tulumaksuseaduse peatükis, mis käsitleb „maksuvaba tulu”, on sõnastatud järgmiselt:

„Tulumaksuga ei maksustata:

[...]

26. kuluhüvitist kõrvaltegevuse eest koolitajana, juhendajana või õppejõuna või sellega võrreldava kõrvaltegevuse eest, kõrvaltegevusena kunstilise tegevuse eest või kõrvaltegevuse korras vanurite, haigete või puuetega inimeste hooldamise eest avalik-õigusliku juriidilise isiku või Körperschaftssteuergesetz'i (juriidiliste isikute maksustamist käsitlev seadus) § 5 lõike 1 punktis 9 nimetatud institutsiooni teenistuses või käsundi alusel ja millega edendatakse üldise heaolu, heategevuse või kiriklike eesmärgi (Abgabenordnungi (maksuseadustik) §-d 52–54). Kuluhüvitisena käsitletakse esimeses lauses kirjeldatud tegevuste eest saadud sissetulekut, mis ei

ületa 2400 Saksa marka aastas [...]”.

## **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

- 6 H. D. Jundt ja H. Jundt on abikaasad ning maksavad Saksamaal tulumaksu ühiselt. H. D. Jundt, kes põhikohaga töötab Saksamaal advokaadina, andis 1991. aastal Strasbourg'i ülikoolis 16 tundi loenguid, mille eest talle maksti brutotasu 5760 Prantsuse franki (vastavalt 1612 Saksa marka).
- 7 1991. maksustamisaasta maksuteates maksustas Finanzamt Offenburg selle brutosumma tulumaksuga.
- 8 H. D. Jundt ja H. Jundt leidsid, et EStG § 3 punkti 26 kohaselt pidi see summa olema tulumaksust vabastatud. Nad on seisukohal, et selle maksuvabastuse kohaldamine üksnes Saksamaa avalik-õiguslike asutuste makstavale tasule on vastuolus ühenduse õigusega.
- 9 Kuna nende vaie Finanzamt Offenburgi otsuse peale ja kaebused, mille nad esitasid Finanzgerichtile, jäeti rahuldamata, esitasid H. D. Jundt ja H. Jundt Bundesfinanzhofile kassatsioonkaebuse.
- 10 Bundesfinanzhof märgib, et H. D. Jundtile oleks EStG § 3 punktis 26 ette nähtud maksuvabastust kohaldatud, kui ta oleks tegutsenud Saksamaa avalik-õiguslikus ülikoolis ja mitte mõne teise liikmesriigi omas. Selleks et teha kindlaks, kas kirjeldatud õigusnorm on teenuste osutamise vabadust käsitleva ühenduse õigusega vastuolus või mitte, peab ta vajalikuks esitada kolm eelotsuse küsimust.
- 11 Kõigepealt tõstatab ta küsimuse, kas ülikoolis kõrvaltegevusena õppejõuna tegutsemine kuulub teenuste osutamise vabadust käsitlevate sätete kohaldamisalasse, sest ta ei ole kindel, kas summad, mida võib EStG § 3 punkti 26 alusel maksust vabastada, kujutavad endast tegelikku tasu. Selle sätte kohaselt ei maksustata tulu, millel on „kuluhüvitise” iseloom, mis justkui viitaks, et tegemist on konkreetse tegevusega seonduvate kulude pelga hüvitamisega.
- 12 Järgmiseks ei ole Bundesfinanzhof kindel, kas EStG § 3 punktist 26 tuleneda võib teenuste osutamise vabaduse piirang võib olla põhjendatud. Ta leiab, et võib esineda õigustatud huvi piirata maksusoodustuse kohaldamist üksnes tegevusele, mis toimub Saksamaa avalik-õiguslike juriidiliste isikute teenistuses või nende käsundi alusel.
- 13 Bundesfinanzhof leiab, et see põhjendatus võib seisneda siseriikliku maksusüsteemi ühtsuses, mida Euroopa Kohus on tunnustanud 28. jaanuari 1992. aasta otsuses kohtuasjas C-204/90: Bachmann (EKL 1992, lk I-249) ja kohtuasjas C-300/90: komisjon vs. Belgia (EKL 1992, lk I-305). Ta on seisukohal, et põhikohtuasjas esineb otsene seos ühelt poolt Saksamaa avalik-õigusliku juriidilise isiku juures õppejõuna tegutsemise ja teiselt poolt tulumaksust vabastamise vahel. Seda maksusoodustust võimaldatakse üksnes seetõttu, et maksumaksja osutab kindlaksmääratud teenust peaaegu ainult missioonitundest ühiskonna huvides, kes võtab temalt maksukohustuse ja vabastab ta seeläbi teatud ülesannetest. Kui maksumaksja seda teenust ei osutaks, peaks maksuhaldur teoreetiliselt maksu tõstma, et katta õpetamisega seotud kulud, mis oleksid siis palju suuremad. Bundesfinanzhof leiab, et EStG § 3 punkt 26 põhineb vastastikusel seosel teenuse osutamise ja selle osutamise maksust vabastamise vahel.
- 14 Lõpuks tõstatab Bundesfinanzhof õppejõuna tegutsemise osas küsimuse, kas sellised õigusnormid nagu põhikohtuasjas ei kuulu EÜ asutamislepinguga otseselt liikmesriikidele jäetud vabaduse raamesse korraldada oma haridussüsteemi ise ja oma vastutusel. Ta leiab, et kuna see vabadus sisaldab lisaks riikliku haridussüsteemi rahastamise kohustusele ka võimalust piirata

õpetamist soodustavate maksumeetmete kohaldamist „siseriiklikele” tegevustele, kaldub ta pigem järeldama, et teenuste osutamise vabadust ei ole rikutud. Bundesfinanzhofi kolmas küsimus puudutab EÜ asutamislepingu artikli 126 mõju järeldusele, et teenuste osutamise vabaduse piirang ei ole põhjendatud.

15 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas EÜ asutamislepingu artiklit 59 [...] tuleb tõlgendada nii, et selle kohaldamisalasse kuulub ka kõrvaltegevus õppejõuna avalik-õigusliku juriidilise isiku (ülikooli) teenistuses või käsundi alusel, kui sellise missioonitundest ajendatud tegevuse eest makstakse ainult kuluhüvitist?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas teenuste osutamise vabaduse piirangut, mille kohaselt kehtib maksusoodustus kuluhüvitiste suhtes üksnes siis, kui neid maksavad asjaomase riigi avalik-õiguslikud juriidilised isikud (käesoleval juhul EStG § 3 punkt 26), õigustab see, et riiklikku maksusoodustust antakse üksnes asjaomase riigi avalik-õigusliku juriidilise isiku heaks tegutsemise eest?

3. Kui vastus teisele küsimusele on eitav, siis kas EÜ asutamislepingu artiklit 126 [...] tuleb tõlgendada nii, et selle kohaselt on õiguspärane maksuõiguse säte, mille eesmärk on täiendada haridussüsteemi korraldamist (nagu käesoleval juhul EStG § 3 punkt 26), arvestades, et liikmesriikidel lasub selles suhtes jätkuvalt vastutus?”

### **Eelotsuse küsimused**

16 Kõigepealt tuleb märkida, et arvestades seda, et põhikohtuasja aluseks olevad asjaolud toimusid enne 1. novembrit 1993, st enne 7. veebruaril 1992 Maastrichtis sõlmitud Euroopa Liidu lepingu jõustumist, puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu taotlus EMÜ asutamislepingu artiklite 59 ja 128, mitte aga EÜ asutamislepingu artiklite 59 ja 126 tõlgendamist.

17 Nagu Euroopa Ühenduste Komisjon kohtule esitatud dokumentides õigesti märkis, ei oma see asjaolu eelotsusetaotluse esitanud kohtule vastuse andmisel määravat tähtsust.

18 Esiteks ei muudetud Maastrichti ja Amsterdami lepingutega teenuste osutamise vabaduse põhimõtte sisu.

19 Teiseks käsitleb EMÜ asutamislepingu artikkel 128 kutseõpet, mis hõlmab ülikooliharidust (vt 2. veebruari 1988. aasta otsus kohtuasjas 24/86: Blaizot jt, EKL 1988, lk 379, punktid 15–20; 30. mai 1989. aasta otsus kohtuasjas 242/87: komisjon vs. nõukogu, EKL 1989, lk 1425, punkt 25; 7. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-147/03: komisjon vs. Austria, EKL 2005, lk I-5969, punkt 33, ja 11. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-40/05: Lyyski, EKL 2007, lk I-99, punkt 29). Osas, milles EÜ asutamislepingu artiklile 126 tugineti pädevuse tõttu, mis liikmesriikidel on seoses õpetuse sisu ja haridussüsteemide korraldamisega ning ühenduse hariduspoliitika eesmärkidega, tuleb tõdeda, et põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal oli liikmesriikidel pädevus õpetuse korraldamises ja hariduspoliitikas, nagu nähtub 13. veebruari 1985. aasta otsusest kohtuasjas 293/83: Gravier (EKL 1985, lk 593, punkt 19) ning et ühenduse hariduspoliitika eesmärk oli juba õpetajate liikuvuse hõlbustamine.

20 Sellest selgitusest lähtuvalt viidatakse asutamislepingu asjakohastele sätetele redaktsioonis, mis kehtis pärast 1. maid 1999.

### *Esimene küsimus*

21 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ühe

liikmesriigi maksumaksja tegevus õppejõuna teises liikmesriigis asuva avalik-õigusliku juriidilise isiku, antud juhul ülikooli, teenistuses kuulub EÜ artikli 49 kohaldamisalasse isegi juhul, kui see on missioonitundest ajendatud kõrvaltegevus.

#### Euroopa Kohtule esitatud märkused

22 H. D. Jundt, H. Jundt, Saksamaa valitsus ja komisjon leiavad, et ülikooli juures kõrvaltegevusena õppejõuna tegutsemine kujutab endast teenuse osutamist EÜ artikli 50 tähenduses, st majandustegevust, mida üldjuhul teostatakse tasu eest.

23 H. D. Jundt ja H. Jundt märgivad, et EStG § 3 punkt 26 ise määratleb „kuluhüvitise” „tuluna” ja et selle sätte hetkel kehtivas redaktsioonis ei esine „kuluhüvitise” kvalifikatsiooni, vaid „tulu kutsealase kõrvaltegevuse eest”.

24 Saksamaa valitsus leiab, et EÜ artikli 49 kohaldamisala hõlmab ka kõrvaltegevusena ja missioonitundest ajendatud tegutsemist õppejõuna avalik-õigusliku juriidilise isiku nagu ülikooli teenistuses või käsundi alusel, saades vastutasuks kuluhüvitist. Sellise majandustegevuse eripära on eesmärk mitte saada kasu, vaid pelka hüvitist kantud kulude katteks.

25 Komisjon märgib, et Bundesfinanzhofi kahtlused, mis on seotud tasu olemasoluga, tulenevad põhikohtuasjas kõne all olevates sätetes kasutatud väljendist „kuluhüvitis”, mis viitab kantud kulude summat mitte ületavale maksele ja kasu puudumisele. Komisjon on seisukohal, et makse ei kaota „tasu” iseloomu üksnes seetõttu, et see ei võimalda saada kasu. Majandustegevuse olemasoluks nõuab EÜ artikkel 50 üksnes tasu maksmist ja mitte kasu saamist.

26 Komisjon rõhutab, et igal juhul ei käsitle põhikohtuasi ja selles kõne all olevad õigusnormid tasu, mis piirdub kantud kulude katmisega. Kui Strasbourg'i ülikooli makse oleks piirdunud H. D. Jundti kulude katmisega, et ta saaks oma õppejõutegevust edukalt läbi viia, ei oleks H. D. Jundt tuginenud EStG § 3 punktile 26, et taotlema saadud summadele maksuvabastust, sest EStG tavanormide kohaldamisel ei oleks tema tegevust niikuinii maksustatud.

27 Komisjon on seisukohal, et EStG § 3 punkt 26 annab maksumaksjale maksuvabastuse just siis, kui ta sissetulek ületab kulu ja kui tal tekkib seega netotulu ehk teisisõnu „kasu”.

#### Euroopa Kohu vastus

28 Selleks, et teha kindlaks, kas niisugune tegevus, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kuulub EÜ artikli 49 kohaldamisalasse, tuleb esiteks meenutada, et „teenuste” mõiste EÜ artikli 50 esimese lõigu mõttes tähendab „tavaliselt tasulist tegevust” (22. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C?355/00: Freskot, EKL 2003, lk I?5263, punkt 54).

29 Selle sätte kohta on kohus juba leidnud, et viimati nimetatud sätte tähenduses seisneb tasulisuse olemuslik tunnus selles, et tasu on majanduslik vastusooritus kõnealuse teenuse eest (vt eelkõige 27. septembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 263/86: Humbel, EKL 1988, lk 5365, punkt 17; 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C?422/01: Skandia ja Ramstedt, EKL 2003, lk I?6817, punkt 23; 11. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C?76/05: Schwarz ja Gootjes-Schwarz, EKL 2007, lk I?6849, punkt 38, ning otsus kohtuasjas C?318/05: komisjon vs. Saksamaa, EKL 2007, lk I?6957, punkt 67).

30 Teiseks tuleb märkida, et Euroopa Kohus on jätnud EÜ artiklis 50 sätestatud teenuste mõiste alt välja koolituse, mida pakuvad riiklikku haridussüsteemi kuuluvad teatud asutused, keda täielikult või peamiselt rahastatakse riigi vahenditest (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus

Humbel, punkt 18, samuti 7. detsembri 1993. aasta otsus kohtuasjas C-109/92: Wirth, EKL 1993, lk I-6447, punktid 15 ja 16). Euroopa Kohus on seega täpsustanud, et riigil ei olnud üldreeglina riigieelarvest ja mitte õppijate või nende vanemate poolt rahastatava riikliku haridussüsteemi loomisel ja ülalpidamisel kavatsust arendada tasulist tegevust, vaid ta täitis oma sotsiaalseid, kultuurilisi ja haridusalaseid ülesandeid oma elanike suhtes (vt eespool viidatud kohtuotsus Schwarz ja Gootjes-Schwarz, punkt 39).

31 Samas ei käsitle põhikohtuasi aga õpetustegevust, mida teostavad riiklikust eelarvest rahastatavad ülikoolid ise. Vastupidi, see kohtuasi nagu ka selles kõne all olevad siseriiklikud õigusnormid, puudutab teenuseid, mida osutavad kõrvaltegevusena füüsilised isikud, keda ülikoolid selleks enda juurde kutsuvad, et täita oma missiooni. Nende teenuste eest maksmine võib seiseda tasus, mida asjaomane ülikool maksab.

32 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 12 on märkinud, on otsustav tegur, millest tulenevalt jääb tegevus teenuste osutamise vabadust käsitlevate asutamislepingu sätete kohaldamisalasse, selle tegevuse majanduslik laad, st et teenus ei tohi olla osutatud tasuta.

33 Vastupidi aga sellele, mida tundub leidvat eelotsusetaotluse esitanud kohus, ei ole selles osas vajalik, et teenuseosutajal oleks kasu saamise eesmärk (vt eelkõige 12. juuli 2001. aasta otsus kohtuasjas C-157/99: Smits ja Peerbooms, EKL 2001, lk I-5473, punktid 50 ja 52).

34 Sellest tuleneb, et põhikohtuasi nagu ka EStG § 3 punkt 26 käsitleb „tasu” eest osutatavaid teenuseid. Summa, mille H. D. Jundt ülikoolilt oma õppejõutegevuse eest sai, isegi eeldusel, et ta tegi seda vaid missioonitundest, kujutab endast tasu EÜ artikli 50 tähenduses, ehk teisisõnu vastusooritust osutatud teenuse eest.

35 Viimaseks, asjaolu, et õppejõutegevus toimub avalik-õiguslikust juriidilisest isikust ülikooli käsundi alusel, ei vii osutatud teenust EÜ artikli 49 kohaldamisalast välja.

36 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on selles osas kahtlusi, tõstatades küsimuse, kas teenused, mida osutatakse avalik-õigusliku institutsiooni teenistuses või käsundi alusel ja mis võivad kuuluda EÜ artikli 45 kohaldamisalasse, mida tuleb teenuste osutamise vabaduse raames samuti arvesse võtta, kujutavad endast teenuste osutamist. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et selliseid teenuseid tuleb pidada „poolavalikeks” ja need kuuluvad riigi avalik-õigusliku tegevuse hulka.

37 Selle kohta tuleb märkida, et kuigi EÜ artikli 45 esimese lõigu sõnastuse kohaselt koostoimes EÜ artikliga 50 ei hõlma teenuste osutamine tegevusi, mis kasvõi juhuslikult seonduvad liikmesriigis avaliku võimu teostamisega, peab see erand piirduma tegevusega, mis iseenesest on otseselt ja eriomaselt seotud avaliku võimu teostamisega (vt eelkõige 21. juuni 1974. aasta otsus kohtuasjas 2/74: Reyners, EKL 1974, lk 631, punkt 45; 31. mai 2001. aasta otsus kohtuasjas C-283/99; komisjon vs. Itaalia, EKL 2001, lk I-4363, punkt 20, ja 30. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-451/03: Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, EKL 2006, lk I-2941, punkt 46).

38 Euroopa Kohtu praktikast, mis käsitleb EÜ artikli 39 lõiget 4, tuleneb, et õpetamistegevus ülikoolis ei kuulu selle erandi kohaldamisalasse (vt selle kohta 30. mai 1989. aasta otsus kohtuasjas 33/88: Allué ja Coonan, EKL 1989, lk 1591, punkt 7, ning 2. juuli 1996. aasta otsus kohtuasjas C-290/94: komisjon vs. Kreeka, EKL 1996, lk I-3285, punkt 34).

39 Seega tuleb esimesele küsimusele vastata, et ühe liikmesriigi maksumaksja tegevus õppejõuna teises liikmesriigis asuva avalik-õigusliku juriidilise isiku, antud juhul ülikooli teenistuses kuulub EÜ artikli 49 kohaldamisalasse isegi juhul, kui see on missioonitundest ajendatud

kõrvaltegevus.

### *Teine küsimus*

40 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ülekaaluka üldise huvi tõttu on õigustatud teenuste osutamise vabaduse piirang, mis seisneb selles, et siseriiklike õigusnormide kohaselt ei maksustata tulumaksuga tasu, mida vastusooritusena kõrvaltegevuse eest õppejõuna maksab oma riigi territooriumil asuv avalik-õiguslikust juriidilisest isikust ülikool, kuid seda maksuvabastust ei anta, kui seda tasu maksab teises liikmesriigis asuv ülikool. Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab selles osas eelkõige tõsiasjale, et selle maksusoodustuse ainuke alus on asjaolu, et õpetamistegevus toimub liikmesriigi avalik-õigusliku juriidilise isiku heaks.

### Euroopa Kohtule esitatud märkused

41 H. D. Jundt, H. Jundt ja komisjon on seisukohal, et asjaolu, et nimetatud tasu ei maksustata, kui seda maksab selle liikmesriigi territooriumil asuv riiklik ülikool ja maksustatakse, kui seda maksab teises liikmesriigis asuv riiklik ülikool, kujutab endast teenuste osutamise vabaduse piirangut, mida ei põhjenda üldine õigustatud huvi.

42 Esiteks ei saa põhikohtuasjas kõne all olevate õigusnormidega kehtestatud piirangut õigustada selle eesmärk, mis seisneb selles, et tagada kõrvaltegevusena õpetavate õppejõudude kättesaadavus ja soodustada seeläbi koolitus- ja haridussektorit.

43 H. D. Jundt ja H. Jundt peavad selles suhtes asjakohaseks 10. märtsi 2005. aasta otsust kohtuasjas C-39/04: Laboratoires Fournier (EKL 2005, lk I-2057). Kõnealuse kohtuotsuse punktis 23 leidis Euroopa Kohus, et teadusuuringute ja arendustegevuse edendamine ei õigusta siseriiklikku meetet, millega ei anta maksusoodustust seoses uurimistööga, mida ei tehta asjaomases liikmesriigis. Seega on niisugused õigusnormid otseselt vastuolus teadusuuringute ja tehnoloogia arendamise ühenduse poliitikaga, mille eesmärk on määratletud EÜ artikli 163 lõikes 2.

44 Samal moel on see vastuolus Euroopa Ühenduse eesmärkidega koolituse valdkonnas, mis seisnevad maksusoodustuse – mis võib soodustada tema kättesaadavust – mittevõimaldamises õppejõule, kes tegeleb õppejõutööga kõrvaltegevusena. Vastavalt EÜ artiklile 149 tuleb liikmesriikidevahelist koostööd õpilaste ja õpetajate koolitamise ja liikuvuse valdkonnas soodustada. Kaudselt sunnib põhikohtuasjas kõne all olevast maksusoodustusest keeldumine kõrvaltegevusena õppejõuna töötavat õpetajat õpetama üksnes oma liikmesriigi ülikoolides.

45 Teiseks ei saa selliseid õigusnorme, nagu on kõne all põhikohtuasjas, vastupidi sellele, mida tundub väitvat eelotsusetaotluse esitanud kohus, õigustada Saksamaa maksusüsteemi ühtsuse alusel asjaoluga, et kõnealune maksusoodustus mõjutab positiivselt liikmesriigi ülikoolide õpetamispakkumust.

46 Euroopa Kohtu praktika kinnitab, et siseriikliku maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusel põhinevat õigustust, mis loeti lubatavaks eespool viidatud kohtuotsustes Bachmann ja komisjon vs. Belgia, tuleb tõlgendada kitsalt. Bachmanni kohtuotsusest tulenevas kohtupraktikas kindlaksmääratud tingimused ei ole käesolevas asjas täidetud, sest põhikohtuasjas kõne all olevat maksusoodustust, st „kuluhüvitise” maksust vabastamist ei tasakaalusta kindlaksmääratud maks. Asjaolu, et kuluhüvitise maksust vabastamine võib kaudselt anda Saksa riigile eeliseid, ei võimalda tuvastada siseriikliku maksusüsteemi ühtsust ja ei saa seega õigustada selliseid õigusnorme, nagu on kõne all põhikohtuasjas.



47 Saksamaa valitsus leiab, et teenuste osutamise vabaduse piirang võib tuleneda asjaolust, et õppejõud, kes tegeleb teises liikmesriigis asuvas ülikoolis õppejõutööga kõrvaltegevusena kuluhüvitise eest, ei saa põhikohtuasjas kõne all olevat maksusoodustust. Samas on see piirang õigustatud ülekaaluka üldise huvi tõttu, mis on seotud hariduse ja teadusuuringute ning arendustegevuse edendamisega.

48 Saksamaa valitsus märgib selles osas, et EStG § 3 punkt 26 julgustab õppejõutööga kõrvaltegevusena tegelevaid õppejõude pakkuma oma teenuseid missioonitundest ajendatuna selles sättes nimetatud institutsioonides tagasihoidliku tasu eest, mis esineb kuluhüvitise kujul.

49 Nimetatud sätte eesmärk on niisiis läbi maksuvabastuse, mida antakse oma põhikutseala kõrvalt tegelevatele kodanikele, toetada selles loetletud avalik-õiguslikke juriidilisi isikuid, antud juhul ülikoole. Selle eesmärk ja tagajärg on teha ülikoolidele kättesaadavaks madala tasuga õppejõude. Seda õigustab ülekaalukas üldine huvi, st hariduse ja teadusuuringute ning arendustegevuse edendamine. See on taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ja vajalik.

50 Igal juhul leiab Saksamaa valitsus, et Saksamaa Liitvabariigil ei ole mingit kohustust toetada teiste liikmesriikide ülikoole. Kuna haridussüsteemi korraldamine nagu ka otsene maksustamine on jätkuvalt liikmesriikide pädevuses, peaks igal liikmesriigil olema võimalik nendes valdkondades säilitada siseriiklike eeskirjade sisu osas kaalutusõigus.

51 EÜ artikli 149 lõige 1 väljendab selgelt asjaolu, et ühendus tegutseb hariduse valdkonnas, „respekterides [täiel määral] liikmesriikide vastutust õpetuse sisu ja haridussüsteemide korralduse eest”. Saksamaa valitsus järeldeb sellest, et liikmesriigid võivad oma territooriumil autonoomselt korraldada oma haridussüsteemi ja seega õpetustegevust enda ülikoolides. Kuna Saksamaa Liitvabariigil on vähe mõju teiste liikmesriikide haridusasutuste korralduse üle, ei saa teda kohustada toetama nende tegevust, loobudes maksumaksja rahast, mida ta saab.

#### Euroopa Kohtu vastus

52 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on EÜ artikliga 49 vastuolus selliste siseriiklike õigusnormide kohaldamine, mille toime muutub teenuste osutamine liikmesriikide vahel raskemaks kui teenuste osutamine ainult ühe liikmesriigi piires (5. oktoobri 1994. aasta otsus kohtuasjas C-381/93: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 1994, lk I-5145, punkt 17; 28. aprilli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-158/96: Kohll, EKL 1998, lk I-1931, punkt 33; eespool viidatud kohtuotsus Smits ja Peerbooms, punkt 61; 3. oktoobri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-136/00: Danner, EKL 2002, lk I-8147, punkt 29, ning 8. septembri 2005. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-544/03 ja C-545/03: Mobistar ja Belgacom Mobile, EKL 2005, lk I-7723, punkt 30).

53 Selles osas ei ole Euroopa Kohtus vaidlustatud seda, et kui õppejõuna tegutsemine kõrvaltegevusena, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kuulub teenuste osutamise vabadust käsitlevate asutamislepingu sätete kohaldamisalasse, siis siseriiklikud õigusnormid nagu EStG § 3 punkt 26 piiravad H. D. Jundti EÜ artikliga 49 tagatud vabadust osutada teenuseid teises liikmesriigis selles osas, milles talle ei võimaldata maksusoodustust, mida ta saaks, kui ta osutaks samu teenuseid enda liikmesriigis.

54 Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab muu hulgas ka ise, et põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid, mida kohaldatakse samamoodi Saksamaa kodanikele ja välismaalastele, kes tegutsevad liikmesriigi avalik-õiguslike juriidiliste isikute juures, toovad kaasa teistes liikmesriikides asuvatele teenusesaajatele osutatud teenuste vähemsoodsa kohtlemise võrreldes nende teenuste kohtlemisega, mida osutatakse oma territooriumil, ja kujutab endast teenuste osutamise vabaduse piirangut.

55 Tuleb uurida, kas selline teenuste osutamise vabaduse piirang võib olla objektiivselt põhjendatud.

56 Neil asjaoludel peab esiteks selgeks tegema, kas – nagu seda väidab Saksamaa valitsus – siseriiklikes õigusnormides ettenähtud piirang on õigustatud ülekaaluka üldise huvi tõttu, mis seisneb hariduse ja teadusuuringute ning arendustegevuse edendamises.

57 Sellise argumentatsiooniga ei saa nõustuda.

58 Isegi, kui eeldada, et hariduse edendamise eesmärk kujutab endast ülekaalukat üldist huvi, võib piirav meede olla õigustatud üksnes siis, kui ta järgib proportsionaalsuse põhimõtet, mis tähendab, et ta peab olema taotletava eesmärgi saavutamise tagamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale, kui on vajalik eesmärgi saavutamiseks (26. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C?478/98: komisjon vs. Belgia, EKL 2000, lk I?7587, punkt 41, ja 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C?334/02: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2004, lk I?2229, punkt 28).

59 Eespool viidatud kohtuotsuse Laboratoires Fournier punktis 23 leidis Euroopa Kohus, et ei saa välistada, et teadusuuringute ja arendustegevuse edendamine kujutab endast ülekaalukat üldist huvi. Samas ei nõustunud Euroopa Kohus väitega, mille kohaselt ei saa liikmesriiki kohustada edendama uurimistegevust teises liikmesriigis, ja kohus leidis, et siseriiklikud õigusnormid, millega antakse teadusuuringute ja arendustegevusega seotud mahaarvamiste tegemise õigus üksnes seoses sellise uurimistööga, mida tehakse asjaomases liikmesriigis, kujutavad endast teenuste osutamise vabaduse piirangut. Euroopa Kohus leidis, et sellised õigusnormid on otseselt vastuolus teadusuuringute ja tehnoloogia arendamise ühenduse poliitikaga, mille eesmärk vastavalt EÜ artikli 163 lõikele 2 on teadusuuringute alast koostööd takistavate fiskaaltõkete kõrvaldamine.

60 Põhikohtuasja raames tuleb meenutada, et EÜ artikli 149 lõige 1 sätestab, et „ühendus aitab kaasa kvaliteetse hariduse arendamisele, soodustades koostööd liikmesriikide vahel ning vajaduse korral toetades ja täiendades nende tegevust”, samas kui EÜ artikli 149 lõige 2 sätestab, et „[ü]henduse tegevusega püütakse [...] ergutada õppijate ja õpetajate liikuvust”.

61 Sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, on vastuolus nende eesmärkidega selles osas, milles need heidutavad õppejõutööd kõrvaltegevusena tegevaid õppejõude kasutamast oma põhivabadusi, et pakkuda oma teenuseid teises liikmesriigis, kuna neile keeldutakse andmast maksusoodustust, mida nad oleks saanud, kui nad oleksid samu teenuseid osutanud oma riigi territooriumil.

62 Euroopa Kohus on nende eesmärkide olulisust EÜ artikli 18 raames juba rõhutanud. Olles meenutanud, et asutamislepinguga liidu kodanike liikumisvabaduse valdkonnas kehtestatud võimalused ei pääseks täielikult mõjule, kui takistused, mis liikmesriigi kodaniku päritoluriigi õigusnormid on seadnud tema elamisele teises liikmesriigis ja mis karistavad teda selle eest, et ta on neid võimalusi kasutanud, võiksid liikmesriigi kodanikku sundida nende võimaluste kasutamisest loobuma, märkis Euroopa Kohus, et see kaalutlus on eriti tähtis hariduse valdkonnas, arvestades EÜ artikli 3 lõike 1 punktiga q ja EÜ artikli 149 lõike 2 teise taandega

taotletavaid eesmäärke, milleks on eelkõige õppijate ja õpetajate liikuvuse ergutamine (vt 23. oktoobri 2007. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?11/06 ja C?12/06: Morgan ja Bucher, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punktid 26 ja 27 ning viidatud kohtupraktika).

63 Sellised õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, evivad samasugust toimet nagu eespool viidatud kohtuotsuse Laboratoires Fournier aluseks olnud siseriiklikud õigusnormid ja rikuvad õppejõutööga kõrvaltegevusena tegelevate õppejõudude vabadust valida teenuste osutamise asukohta ühenduses, ilma et oleks tuvastatud, et väidetava hariduse edendamise eesmärgi saavutamiseks on vaja põhikohtuasjas kõne all olevat maksusoodustust kohaldada vaid nende maksumaksjate suhtes, kes tegelevad õppejõutööga kõrvaltegevusena oma riigi territooriumil asuvates ülikoolides.

64 Tuleb tõdeda, et Saksamaa valitsus ei ole esitanud ühtegi argumenti, mis võimaldaks tõendada, et eelmises punktis märgitud eesmärki ei saa saavutada ilma vaidlusaluste õigusnormideta ja kasutades teisi meetmeid, mis ei mõjuta õppejõutööd kõrvaltegevusena tegelevate õppejõudude valikut koha suhtes, kus nad oma teenuseid võiksid osutada.

65 Teiseks tuleb selgeks teha, kas põhikohtuasjas kõne all olevat piirangut võib õigustada vajadusega tagada Saksamaa maksusüsteemi ühtsus, millele viitas eelotsusetaotluse esitanud kohus.

66 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et EStG § 3 punkti 26 eesmärk on kergendada fiskaalmeetme abil teatavaid Saksamaal lasuvaid kohustusi: ühelt poolt võimaldatakse õppejõududele maksuvabastus, kui nad õpetavad avalik-õiguslikes ülikoolides; teiselt poolt saab vastavat kasu ka Saksa riik, sest ta saab täita nende ülikoolide õpetamis- ja uurimisvajadused mõõduka hinnaga. Niisiis tõstatab eelotsusetaotluse esitanud kohus küsimuse seoses sellega, kas põhikohtuasjas on olemas otsene seos maksumaksjale kõrvaltegevusena õppejõuna tegelemise alusel antava maksuvabastuse ja asjaolu vahel, et õppejõuna tegutsetakse liikmesriigi avalik-õigusliku juriidilise isiku heaks. See vaatenurk põhineb esiteks eeldusel, et maksumaksja teenus, mida ergutatakse maksusoodustusega, teenib ühist huvi ja teiseks, et see „kasu”, mida üldsus saab, kompenseerib maksumaksjast loobumisega tekitatud ebasoodsa asjaolu.

67 Selles osas tuleb meenutada, et eespool viidatud kohtuotsuse Bachmann, punktis 28 ja 28. jaanuari 1992. aasta kohtuotsuse komisjon vs. Belgia punktis 21 möönis Euroopa Kohus, et asutamislepinguga tagatud põhivabaduste teostamise piirangut võib õigustada maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusega.

68 Samas tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et selleks, et niisugusel õigustusel põhinev argument oleks põhjendatud, peab igal juhul olema tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahel (vt selle kohta 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C?471/04: Keller Holding, EKL 2006, lk I?2107, punkt 40; 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C?347/04: Rewe Zentralfinanz, EKL 2007, lk I?2647, punkt 62, ja 11. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C?443/06: Hollmann, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 56).

69 Maksusüsteemi seisukohast ei esine Saksamaa ülikoolide poolt tasutud kuluhüvitiste maksust vabastamise ja selle eelise konkreetse maksuga tasakaalustamise vahel otsest seost.

70 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 23 märkis, on põhikohtuasjas pakutud üksnes, et tulumaksuvabastust tasakaalustab kõrvaltegevusena õppejõutööga tegelevate õppejõudude õpetamis? ja uurimistegevusest Saksa riigile tekkiv kasu. Niivõrd üldine ja kaudne seos maksumaksja maksusoodustuse ja väidetava riigile tekkiva kasu vahel ei ole eespool viidatud kohtuotsusest Bachmann tuleneva kohtupraktika nõudeid arvestades piisav.

71 Argumendiga, millega soovitakse õigustada teenuste osutamise vabaduse piirangut vajadusega tagada Saksamaa maksusüsteemi ühtsus, ei saa nõustuda.

72 Eeltoodud kaalutlusi arvestades ei saa asjaolu, et riiklikku maksusoodustust kohaldatakse üksnes siis, kui tegutsetakse asjaomase riigi avalik-õigusliku juriidilise isiku heaks, õigustada teenuste osutamise vabaduse piiramist.

73 Seega tuleb teisele küsimusele vastata, et teenuste osutamise vabaduse piirang, mis seisneb selles, et siseriiklike õigusnormide kohaselt ei maksustata tulumaksuga tasu, mida vastusooritusena kõrvaltegevuse eest õppejõuna maksab oma riigi territooriumil asuv avalik-õiguslikust juriidilisest isikust ülikool, kuid seda maksuvabastust ei anta, kui seda tasu maksab teises liikmesriigis asuv ülikool, ei ole ülekaaluka üldise huvi tõttu õigustatud.

### **Kolmas küsimus**

Euroopa Kohtule esitatud märkused

74 Arvestades, et eelotsusetaotluse esitanud kohus esitas kolmanda küsimuse eeldusel, et vastus teisele küsimusele on eitav ja pidades silmas, et tema arvates tuleb teisele küsimusele vastata jaatavalt, leiab Saksamaa valitsus, et kolmandale küsimusele ei ole vaja vastata.

75 H. D. Jundt ja H. Jundt ei ole nõus sellega, et põhjendamatu teenuste osutamise vabaduse piirang on siiski kooskõlas ühenduse õigusega seetõttu, et liikmesriikidel on vastutus haridussüsteemi korraldamises vastavalt EÜ artiklile 149. Saksamaa on kohustatud edendama liikmesriikidevahelist koostööd, mitte aga takistama seda enda kasuks vastuvõetud õigusnormidega.

76 Komisjoni arvates ei jää EStG § 3 punkt 26 väljapoole teenuste osutamise vabaduse kohaldamisala seetõttu, et liikmesriikidel on pädevus korraldada oma haridussüsteemi. Artikkel 149 ei välista teenuste osutamise vabaduse kohaldamisalast sellist maksusüsteemi, mida kohaldatakse ülikooli õpetustegevuse suhtes.

77 Lisaks leiab komisjon, et EStG § 3 punkt 26 ei puuduta haridussüsteemi korraldamist ega hariduspoliitikat. See kehtestab vaid maksuerandi, mis üldisel moel soosib ühise huvi eesmärgil kutsealast kõrvaltegevust, omamata konkreetset seost haridussüsteemiga.

78 Komisjon leiab, et EMÜ asutamislepingu artikkel 128 ja selle alusel vastu võetud teise õiguse sätted lükkavad kaudselt ümber Bundesfinanzhofi seisukoha, et põhikohtuasi käsitleb erandit teenuste osutamise vabadusest, mida õigustab „hariduspoliitika” aspekt. Need sätted kinnitavad, et õpetajate liikuvusele seatud kunstlikud takistused on vastuolus ühenduse poliitika eesmärkidega kutseõppe valdkonnas ja et selline oli olukord juba põhikohtuasja ajal. „Ergutada õppijate ja õpetajate liikuvust” on nüüdsest otseselt osa ühenduse eesmärkidest, mis on paika pandud asutamislepinguga, nagu nähtub EÜ artiklist 149.

Euroopa Kohtu vastus

79 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas

asjaolu, et liikmesriigid on pädevad ise korraldama oma haridussüsteemi, muudab ühenduse õigusega kooskõlas olevaks siseriiklikud õigusnormid, mis võimaldavad maksusoodustust maksumaksjatele, kes on tegevad asjaomase liikmesriigi riiklike ülikoolide teenistuses või nende käsundi alusel.

80 Eelotsusetaotluse esitanud kohus on seisukohal, et EStG § 3 punkti 26 võib mõista sellisena, mis väljendab liikmesriikide pädevust ise otsustada oma haridussüsteemi korraldamise üle ja see pädevus hõlmab vabadust anda maksusoodustust üksnes neile maksumaksjatele, kes tegutsevad asjaomase liikmesriigi riikliku ülikooli teenistuses või käsundi alusel.

81 Selles osas tuleb märkida, et EÜ artikli 149 lõige 1 sätestab, et „[ü]hendus aitab kaasa kvaliteetse hariduse arendamisele, soodustades koostööd liikmesriikide vahel ning vajaduse korral toetades ja täiendades nende tegevust, samal ajal täiel määral respektierides liikmesriikide vastutust õpetuse sisu ja haridussüsteemide korralduse eest ning nende kultuurilist ja keelelist mitmekesisust”.

82 Kuigi liikmesriikide pädevust ja vastutust neis valdkondades ei ole mainitud EMÜ artiklis 128, mis oli põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal asjakohane säte, tuleneb eespool viidatud kohtuotsuse Gravier punktist 19, et põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal ei kuulunud hariduse korraldamine ja hariduspoliitika kui sellised valdkondade hulka, mille EMÜ asutamisleping oli andnud ühenduse institutsioonide pädevusse.

83 Seda arvesse võttes, nagu ka komisjon õigesti märgib, ei ole selline õigusnorm nagu EStG § 3 punkt 26 meede, mis käsitleb õpetuse sisu või haridussüsteemi korraldamist. Tegemist on üldise maksumeetmega, mis annab maksusoodustuse, kui isik tegutseb ühiskonna huvides.

84 Põhikohtuasjas kõne all olevate õigusnormide kohaldamisalasse ei kuulu mitte ainult see kuluhüvitis, mida õpetustegevuse eest maksavad riiklikud haridus- ja teadusuuringute asutused, vaid ka kuluhüvitised, mida makstakse muu tegevuse eest ja mida maksavad teised institutsioonid. Järelikult ei väljendu sellistes õigusnormides liikmesriigi pädevus korraldada oma haridussüsteemi.

85 Igal juhul, sõltumata nende tegelikest või väidetavatest seostest liikmesriikide pädevusvaldkondadega, jäävad sellised õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, teenuste osutamise vabaduse põhimõtte kohaldamisalasse.

86 Liikmesriigid on neile jäetud pädevuse teostamisel kohustatud järgima ühenduse õigust ja eelkõige teenuste osutamise vabadust käsitlevaid sätteid. Euroopa Kohus on nii leidnud mitmes valdkonnas, mille hulgas on ka otsene maksustamine ja haridus (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Schwarz ja Gootjes-Schwarz, punktid 69 ja 70, ning komisjon vs. Saksamaa, punktid 85 ja 86).

87 Järelikult, pädevus ja vastutus, mis on liikmesriikidel oma haridussüsteemi korraldamisel, ei saa selliseid siseriiklikke maksuõigusnorme, nagu on kõne all põhikohtuasjas, asutamislepingu teenuste osutamise vabadust käsitlevate sätete kohaldamisalast välja viia ega muuta ühenduse õigusega kooskõlas olevaks keeldumist võimaldada asjaomaseid maksusoodustusi õppejõududele, kes osutavad oma teenuseid teiste liikmesriikide ülikoolides.

88 Nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktidest 61–63, mis käsitlevad põhikohtuasjas kõne all olevate õigusnormide õigustamatust ülekaaluka üldise huvi tõttu, isegi kui need õigusnormid kujutavad endast haridussüsteemi korraldamisega seotud meedet, on need normid siiski asutamislepinguga vastuolus selles osas, milles need mõjutavad õppejõutööd kõrvaltegevusena tegevate õppejõudude valikut koha suhtes, kus nad oma teenuseid osutavad.

89 Seega tuleb kolmandale küsimusele vastata, et asjaolu, et liikmesriigid on pädevad ise korraldama oma haridussüsteemi, ei muuda ühenduse õigusega kooskõlas olevaks siseriiklike õigusnorme, mis võimaldavad maksusoodustust maksumaksjatele, kes on tegevad asjaomase liikmesriigi riiklike ülikoolide teenistuses või nende käsundi alusel.

## **Kohtukulud**

90 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

- 1. Ühe liikmesriigi maksumaksja tegevus õppejõuna teises liikmesriigis asuva avalik-õigusliku juriidilise isiku, antud juhul ülikooli teenistuses kuulub EÜ artikli 49 kohaldamisalasse isegi juhul, kui see on missioonitundest ajendatud kõrvaltegevus.**
- 2. Teenuste osutamise vabaduse piirang, mis seisneb selles, et siseriiklike õigusnormide kohaselt ei maksustata tulumaksuga tasu, mida vastusooritusena kõrvaltegevuse eest õppejõuna maksab oma riigi territooriumil asuv avalik-õiguslikust juriidilisest isikust ülikool, kuid seda maksuvabastust ei anta, kui seda tasu maksab teises liikmesriigis asuv ülikool, ei ole ülekaaluka üldise huvi tõttu õigustatud.**
- 3. Asjaolu, et liikmesriigid on pädevad ise korraldama oma haridussüsteemi, ei muuda ühenduse õigusega kooskõlas olevaks siseriiklike õigusnorme, mis võimaldavad maksusoodustust maksumaksjatele, kes on tegevad asjaomase liikmesriigi riiklike ülikoolide teenistuses või nende käsundi alusel.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: saksa.