

Byla C-281/06

Hans-Dieter Jundt ir Hedwig Jundt

prieš

Finanzamt Offenburg

(Bundesfinanzhof prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Laisvė teikti paslaugas – Antraeilė dėstyimo veikla – Švoka „užmokestis“ – Veiklos išlaidų atlyginimas – Atleidimas nuo mokesčio reglamentuojanti nuostata – Šlygos – Nacionalinio universiteto sumokėtas užmokestis“

Sprendimo santrauka

1. *Laisvė teikti paslaugas – Sutarties nuostatos – Taikymo sritis*

(EB 45 straipsnio pirmoji pastraipa, 49 ir 50 straipsniai)

2. *Laisvė teikti paslaugas – Apribojimai – Mokesčių teisės aktai*

(EB. 49 straipsnis)

1. Vienos valstybės narės mokesčio mokėtojo vykdoma dėstyimo veikla viešajame juridiniame asmenyje, pavyzdžiui, universitete, esančiame kitoje valstybėje narėje, patenka į EB 49 straipsnio taikymo sritį, net jei tai antraeilė beveik visuomeniniais pagrindais vykdoma veikla.

Iš tiesų lemiamas kriterijus, dėl kurio veiklai gali būti taikomos Sutarties nuostatos, susijusios su laisve teikti paslaugas, yra jos ekonominis pobūdis, t. y. veikla neturi būti vykdoma be atlygio. Tačiau šiuo atveju nebūtina, kad paslaugų teikėjas siektų pelno. Be to, aplinkybų, kad dėstyimo veikla buvo vykdoma universiteto, viešojo juridinio asmens, pavedimu neturi įtakos EB 49 straipsnio netaikymui suteiktai paslaugai, nes visuomeninė mokymo universitete veikla nepatenka į EB 45 straipsnio pirmojoje pastraipoje, skaitant ją kartu su EB 50 straipsniu, numatytos nukrypti leidžiančios nuostatos taikymo sritį, nes ji taikoma tik toms veiklos rūšims, kurios savaime yra tiesiogiai ir konkrečiai susijusios su viešosios valdžios funkcijų vykdymu.

(žr. 32–33, 35, 37–39 punktus ir rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Laisvės teikti paslaugas apribojimas, kurį sudaro tai, kad užmokesčiui, kurį kaip atlygą už antraeilę dėstyimo veiklą moka universitetas, viešasis juridinis asmuo, steigtas nacionalinėje teritorijoje, taikomas nacionalinės teisės aktuose numatytas atleidimas nuo pajamų mokesčio, ir jis netaikomas užmokesčiui, kurį sumoka kitoje valstybėje narėje steigtas universitetas, nėra pateisinamas imperatyviais bendrojo intereso pagrindais.

Iš esmės tokiu reglamentavimu, kuris vienodai taikomas tiek saviems piliečiams, tiek užsienio valstybių piliečiams, vykdančioms veiklą nacionaliniuose viešuosiuose juridiniuose asmenyse, tvirtina mažiau palanki kitose valstybėse narėse esantiems gavėjams teikiamų paslaugų traktavimą, palyginti su nacionalinėje teritorijoje teikiamų paslaugų traktavimu. Šis laisvės teikti paslaugas apribojimas negali būti pateisintas švietimo, tyrimų ir plėtros skatinimu tiek, kiek nuostata kelių grupių dėstytojų, vykdančių antraeilę veiklą, laisvei pasirinkti savo paslaugų

teikimo viet? Bendrijoje nenusta?ius, kad siekiant tariamo švietimo skatinimo tikslo b?tina pagrindin?je byloje nagrin?jam? atleidim? nuo mokes?io taikyti tik mokes?i? mok?tojams, kurie vykdo antraeil? d?stymo veikl? nacionalin?je teritorijoje esan?iuose universitetuose. Be to, šis apribojimas negali b?ti pateisintas b?tinybe užtikrinti mokes?i? sistemos darn?, nes mokes?i? sistemos poži?riu neegzistuoja tiesioginis ryšys tarp nacionalinio universiteto sumok?to veiklos išlaid? atlyginimo atleidimo nuo mokes?io ir šio pranašumo kompensavimo konkre?iu mokes?iu.

Be to, aplinkyb?, jog valstyb?s nar?s savo teritorijoje savarankiškai gali organizuoti švietimo sistem?, nepadaro min?to reglamentavimo, pagal kur? atleidimas nuo mokes?io taikomas tik tiems mokes?i? mok?tojams, kurie vykdo veikl? nacionaliniuose viešuosiuose universitetuose ar j? pavedimu, suderinamo su Bendrijos teise. Šis reglamentavimas yra ne priemon?, susijusi su mokymo turiniu ar švietimo sistemos organizavimu, bet visuotinai taikoma mokestin? priemon?, kuria suteikiamas mokestinis pranašumas tuo atveju, kai fizinis asmuo vykdo veikl? visuomen?s naudai. Net jei toks reglamentavimas yra su švietimo sistemos organizavimu susijusi priemon?, jis vis tiek yra nesuderinamas su Sutartimi, nes daro ?tak? d?stytojo, vykdan?io antraeil? veikl?, paslaug? teikimo vietos pasirinkimui.

(žr. 54, 56, 57, 61, 69, 71, 73, 83–85, 88, 89 punktus ir rezoliucin?s dalies 2 ir 3 punktus)

TEISINGUMO TEISMO (tre?ioji kolegija)

SPRENDIMAS

2007 m. gruodžio 18 d.(*)

„Laisv? teikti paslaugas – Antraeil? d?stymo veikla – S?voka „užmokestis“ – Veiklos išlaid? atlyginimas – Atleidim? nuo mokes?io reglamentuojanti nuostata – S?lygos – Nacionalinio universiteto sumok?tas užmokestis“

Byloje C?281/06

d?l *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2006 m. kovo 1 d. Sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2006 m. birželio 28 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Hans-Dieter Jundt,

Hedwig Jundt

prieš

Finanzamt Offenburg,

TEISINGUMO TEISMAS (tre?ioji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teis?jai J. N. Cunha Rodrigues, J. Klu?ka, P. Lindh ir A. Arabadjjev,

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,

kancleris R. Grass,

atsi?velg?s ? ra?ytin? proceso dal?,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- H.?D. ir H. Jundt, atstovaujant? advokato H.-D. Jundt,
- Vokietijos vyriausyb?s, atstovaujamos M. Lumma,
- Europos Bendrij? Komisijos, atstovaujamos E. Traversa ir W. Mölls,

susipa?in?s su 2007 m. spalio 10 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato i?vada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? yra susij?s su EEB sutarties 59 straipsnio (v?liau – EB sutarties 59 straipsnis, po pakeitimo – EB 49 straipsnis) ir EEB sutarties 128 straipsnio (po pakeitimo – EB sutarties 126 straipsnis, v?liau – EB 149 straipsnis) išai?kinimu.

2 Šis prašymas pateiktas byloje tarp H.?D. ir H. Jundt (toliau – sutuoktiniai Jundt), Vokietijos rezident?, ir *Finanzamt Offenburg* (Ofenburgo mokes?i? inspekcija) d?l pastarosios atsisakymo apskai?iuojant 1991 mokestiniais metais atleistas nuo mokes?io pajamas atsi?velgti ? veiklos išlaid? atlyginim?, gaut? vykdant antraeil? d?stymo veikt? kitoje valstyb?je nar?je ?steigtame universitete, nes nacionaliniai pajam? mokes? reglamentuojantys ?statymai numato šio atleidimo nuo mokes?io taikym? tik užmokes?iui, gautam iš Vokietijos viešosios teis?s reglamentuojam? subjekt?.

Nacionalin? teis?

3 Pajam? mokes?io ?statymo (Einkommensteuergesetz, toliau – EStG) redakcijos, galiojusios tuo metu, kai ?vyko šioje byloje nagrin?jami faktai, 1 straipsnio 1 dalies pirmame sakinyje nustatoma, kad fizini? asmen?, kuri? nuolatin? arba ?prastin? gyvenamoji vieta yra Vokietijoje, visos pajamos yra apmokestinamos pajam? mokes?iu.

4 Pagal EStG 2 straipsnio 2 dal? pajamas sudaro pelnas arba pajam? perviršis, t. y. skirtumas tarp pajam? ir veiklos išlaid?.

5 EStG 3 straipsnio 26 punktas, kuris yra šio ?statymo dalyje, skirtoje „nuo mokes?io atleistoms pajamoms“, yra toks:

„Nuo mokes?io yra atleistas:

<...>

26) antraeil?s veiklos išlaid? atlyginimas, pavyzdžiui, d?stytojo, mokymo instruktoriaus, aukl?tojo arba panašios antraeil?s veiklos, antraeil?s k?rybin?s veiklos arba sen?, ligot? ar

ne?gali? žmoni? antraeil? prieži?ros paslaug? arba nacionaliniame viešajame juridiniame asmenyje, arba jo ar Juridini? asmen? pelno mokes?io ?statymo (Körperschaftssteuergesetz) 5 straipsnio 1 dalies 9 punkte numatytos ?staigos pavedimu, nesiekiant pelno, labdaros ir bažnytini? tiksli? (1977 m. Mokes?i? kodekso (Abgabenordnung) 52–54 straipsniai). Veiklos išlaid? atlyginimui priskiriamos pajamos iš veiklos, apibr?žtos pirmajame sakinyje, kurios nesudaro daugiau nei 2 400 DM per metus <...>“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

6 Situoktiniai Jundt Vokietijoje kartu apmokestinami pajam? mokes?iu. H.?D. Jundt Vokietijoje, kur jis yra rezidentas, vykdo advokato veiki? – pagrindin? savo veiki?. 1991 m. H.-D. Jundt išd?st? 16 val. paskait? Strasb?ro universitete, už kurias jis gin?o metais gavo bruto 5 760 FRF (tai atitinka 1 612 DEM).

7 *Finanzamt Offenburg* 1991 mokestin? met? pranešime apie mokes?io apskai?iavim? nurod?, kad šiai bruto sumai pritaik? pajam? mokest?.

8 Situoktiniai Jundt tvirtino, kad ši suma turi b?ti atleista nuo pajam? mokes?io pagal EStG 3 straipsnio 26 punkt?. Jie tvirtino, kad šio reglamentavimo takymas tik Vokietijos viešosios teis?s reglamentuojamo subjekto mokamam užmokes?iui prieštarauja Bendrijos teisei.

9 Kai situoktini? Jundt prieštaravimas d?l *Finanzamt Offenburg* sprendimo ir ieškiny, pareikštas *Finanzgericht* (Finans? teismas), liko nepatenkinti, jie pateik? kasacin? skund? *Bundesfinanzhof* (Federalinis finans? teismas).

10 *Bundesfinanzhof* nurod?, kad H.-D. Jundt gal?jo pasinaudoti EStG 3 straipsnio 26 punkte numatytu atleidimu nuo mokes?io, jei b?t? savo veiki? vykds Vokietijos universitete, viešajame juridiniame asmenyje, o ne kitos valstyb?s nar?s universitete. Siekdamas nustatyti, ar toks teis?s aktas yra suderinamas su Bendrijos teise, reglamentuojan?ia laisv? teikti paslaugas, jis nusprend?, jog yra b?tina pateikti tris prejudicinius klausimus.

11 Pirmiausia jis svarsto, ar antraeil? veikla, pavyzdžiui, d?stymas universitete, patenka ? nuostat?, reglamentuojan?i? laisv? teikti paslaugas, taikymo srit?, atsižvelgiant ? tai, kad n?ra aišku, ar sumos, kurioms gali b?ti taikomas EStG 3 straipsnio 26 punkte numatytas atleidimas nuo mokes?io, yra tikrai užmokestis. Pagal ši? nuostat? nuo mokes?io atleidžiamos pajamos yra „veiklos išlaid? atlyginimas“, ir tai, atrodo, apima tik su numatyta veikla susijusi? išlaid? atlyginim?.

12 Be to, *Bundesfinanzhof* svarsto, ar esant reikalui laisv?s teikti paslaugas ribojimas, išplaukiantis iš EStG 3 straipsnio 26 punkto, gal?t? b?ti pateisintas. Jo nuomone, gal?t? egzistuoti teis?tas interesas suteikti mokestin? pranašum? tik veiklai, kuri atliekama Vokietijos viešuose juridiniuose asmenyse ar j? pavedimu.

13 *Bundesfinanzhof* teigimu, šis pateisinimas tur?t? b?ti nacionalin?s mokes?i? sistemos daroje, kaip tai pripažino Teisingumo Teismas 1992 m. sausio 28 d. Sprendimuose *Bachmann* (C?204/90, Rink. p. I?249) ir *Komisija prieš Belgij?* (C?300/90, Rink. p. I?305). Jis tvirtina, kad pagrindin?je byloje egzistuoja tiesioginis ryšys tarp d?stymo veiklos Vokietijos viešojo juridinio asmens naudai ir atleidimo nuo pajam? mokes?io. Šis mokestinis pranašumas suteikiamas tik tada, kai mokes?io mok?tojas suteikia konkre?i? paslaug? beveik visuomeniniais pagrindais bendruomenei, kuri taiko mokest?, ir kai jis j? išlaisvina nuo kai kuri? užduo?i?. Jei mokes?i? mok?tojas neteikt? šios paslaugos, mokes?i? administratorius teoriškai tur?t? padidinti mokest?, kad padengt? padid?jusias d?stymo išlaidas. *Bundesfinanzhof* teigimu, EStG 3 straipsnio 26 punktą pagr?stas abipusiu ryšiu tarp mokes?io netaikymo ir už tai teikiamos paslaugos.

14 Galiausiai tiek, kiek tai susiję su d?stymo veikla, *Bundesfinanzhof* svarsto, ar teis?s toks aktas, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, n?ra laisv?s savarankiškai organizuoti švietimo sistem?, kuri? EB sutartis aiškiai suteik? valstyb?ms nar?ms, dalis. Jo teigimu, ši sistema apima ne tik pareig? numatyti nacionalin?s švietimo sistemos finansavim?, bet taip pat ir galimyb? apriboti „nacionalinei veiklai“ taikomas mokestines priemones, skirtas skatinti švietim?, ir jis linksta prie nuomon?s, kad laisv? teikti paslaugas nebuvo pažeista. Jo tre?iasis klausimas yra susij?s su EB sutarties 126 straipsnio ?taka tvirtinimui, kad laisv? teikti paslaugas buvo nepateisinamai apribota.

15 Tokiomis aplinkyb?mis *Bundesfinanzhof* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir Teisingumo Teismui pateikti šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar EB sutarties 59 straipsnis <...> turi b?ti aiškinamas taip, kad ? jo taikymo srit? patenka ir antraeil? veikla, pavyzdžiui, d?stytojo darbas viešajame juridiniame asmenyje (universitete) ar jo pavedimu, kai už toki? veikl?, kaip veikl? beveik visuomeniniais pagrindais, yra mokamas tik išlaid? atlyginimas?

2. Jei ? pirm?j? klausim? atsakymas b?t? teigiamas, ar laisv?s teikti paslaugas apribojimas, kur? sudaro tai, kad išlaid? atlyginimas atleidžiamas nuo mokes?io tik tuo atveju, jei j? moka nacionaliniai viešieji juridiniai asmenys (šiuo atveju EStG 3 straipsnio 26 punktą), pateisintas tuo, kad nacionalinis mokestinis pranašumas yra leistinas tik vykdant veikl? nacionalinio viešojo juridinio asmens naudai?

3. Jei atsakymas ? antr?j? klausim? b?t? neigiamas, ar EB sutarties 126 straipsnis <...> turi b?ti aiškinamas taip, kad mokes?io teis?s nuostata, kuria remiantis yra organizuojama švietimo sistema (kaip šiuo atveju EStG 3 straipsnio 26 punktą), yra teis?ta, atsižvelgiant ? šiuo atžvilgiu tebeegzistuojan?i? valstybi? nari? atsakomyb??“

D?I prejudicini? klausim?

16 Pirmiausia reikia pažym?ti, jog atsižvelgiant ? tai, kad pagrindin?s bylos ?vykiai vyko iki 1993 m. lapkri?io 1 d., t. y. iki 1992 m. vasario 7 d. Maastrichte pasirašytos Europos Sąjungos sutarties ?sigaliojimo dienos, prašymo priimti prejudicin? sprendim? pateikusiai teismo prašymas susij?s su EEB sutarties 59 ir 128 straipsni?, o ne EB sutarties 59 ir 126 straipsni?, išaiškinimu.

17 Kaip teisingai savo pastabose nurod? Europos Bendrij? Komisija, ši aplinkyb? n?ra esmin? atsakant prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui.

18 Iš ties?, pirma, laisv?s teikti paslaugas principo turinys iš esm?s nebuvo pakeistas Maastrichto ir Amsterdamo sutartimis.

19 Antra, EEB sutarties 128 straipsnis yra susijęs su profesiniu mokymu, kuriam priskiriamas ir universitetinis mokslas (žr. 1988 m. vasario 2 d. Sprendimo *Blaizot ir kt.*, 24/86, Rink. p. 379, 15–20 punktus; 1989 m. gegužės 30 d. Sprendimo *Komisija prieš Tarybą*, 242/87, Rink. p. 1425, 25 punktą; 2005 m. liepos 7 d. Sprendimo *Komisija prieš Austriją*, C-147/03, Rink. p. I-5969, 33 punktą ir 2007 m. sausio 11 d. Sprendimo *Lyyski*, C-40/05, Rink. p. I-99, 29 punktą). Tiek, kiek EB 126 straipsniu iš esmės buvo remiamasi dėl valstybių narių kompetencijos, susijusios su mokymo turiniu bei švietimo sistemos organizavimu, ir atsižvelgiant į Bendrijos politiką švietimo sektoriuje, reikia priminti, kad tuo metu, kai įvyko pagrindinės bylos faktinės aplinkybės, valstybės narės turėjo kompetencijų švietimo organizavimo ir mokslo politikos srityje, kaip tai išplaukia iš 1985 m. vasario 13 d. Sprendimo *Gravier* (293/83, Rink. p. 593, 19 punktas), o Bendrijos politika švietimo sektoriuje jau numatė, kad reikia supaprastinti dalytojų judėjimą.

20 Tai pabrėžiant, yra svarbios po 1999 m. gegužės 1 d. galiojusios Sutarties nuostatų redakcijos.

Dėl pirmojo klausimo

21 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar vienos valstybės narės mokesčio mokėtojo vykdyta dalytojų veikla viešame juridiniame asmenyje, šiuo atveju universitete, esančiame kitoje valstybėje narėje, patenka į EB 49 straipsnio taikymo sritį, net jei tai buvo antraeilė beveik visuomeniniais pagrindais vykdyta veikla.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

22 Situotiniai Jundt, Vokietijos vyriausybė ir Komisija mano, kad antraeilė veikla, pavyzdžiui, dalytojų universitete, yra paslaugų teikimas EB 50 straipsnio prasme, t. y. ekonominė veikla, paprastai vykdoma už užmokestį.

23 Situotiniai Jundt pažymi, kad EStG 3 straipsnio 26 punktas pats apibrėžia „veiklos išlaidų atlyginimą“ kaip „pajamas“ ir galiojančioje šios nuostatos redakcijoje daugiau nėra „veiklos išlaidų atlyginimo“, bet yra „antraeilės veiklos pajamos“.

24 Vokietijos vyriausybės teigimu, į EB 49 straipsnio taikymo sritį taip pat patenka tokia antraeilė beveik visuomeniniais pagrindais vykdoma veikla kaip dalytojų viešame juridiniame asmenyje, pavyzdžiui, universitete, arba šio asmens pavedimu, gaunant už tai veiklos išlaidų atlyginimą. Šios ekonominės veiklos tikslas nėra pelno siekimas, bet tik turėtų išlaidų kompensavimas.

25 Komisija pažymi, kad *Bundesfinanzhof* abejojęs, susijusios su užmokesčio egzistavimu, pagrįstos nagrinėjamoje nacionalinėje nuostatoje esančia sąvoka „veiklos išlaidų atlyginimas“, kuri numato sumos, ne didesnės nei patirtos išlaidos, atlyginimą ir pelno nebuvimą. Tačiau, Komisijos teigimu, mokėjimas nepraranda „užmokesčio“ pobūdžio vien todėl, kad neleidžia atsirasti pelnui. Tam, kad būtų pripažinta ekonominė veikla, EB 50 straipsnis reikalauja tik užmokesčio sumokėjimo, o ne pelno egzistavimo.

26 Komisija tvirtina, kad bet kuriuo atveju pagrindinė byla ir joje nagrinjamas reglamentavimas nėra susijęs su užmokesčiu, kuris padengia tik patirtas išlaidas. Iš tiesų, jei Strasbūro universiteto sumokėta suma padengtų tik H. D. Jundt patirtas gerai dalytojų veiklai reikalingas išlaidas, pastarasis, prašydamas atleisti nuo mokesčio gautas sumas, nesiremtų EStG 3 straipsnio 26 punktu, nes įprastos EStG taisyklės jau leistų neapmokestinti jo veiklos.

27 Komisijos teigimu, EStG 3 straipsnio 26 punktas aiškiai suteikia mokesčių pranašumą

mokės?i? mok?tojui, kai pajamos yra didesn?s nei išlaidos ir jam lieka neto pajamos, t. y. „pelnas“.

Teisingumo Teismo atsakymas

28 Siekiant nustatyti, ar veikla, kaip antai nagrin?jama pagrindin?je byloje, patenka ? EB 49 straipsnio taikymo srit?, reikia pirmiausia priminti, kad s?voka „paslaugos“ EB 50 straipsnio pirmosios pastraipos prasme reiškia „paslaugas, kurios paprastai teikiamos už užmokest?“ (2003 m. geguž?s 22 d. Sprendimo *Freskot*, C?355/00, Rink. p. I?5263, 54 punktas).

29 D?l pastarosios nuostatos jau buvo nuspr?sta, jog pagrindin? užmokes?io ypatyb? yra ta, kad jis yra ekonominis atlygis už atitinkam? paslaug? (žr. b?tent 1988 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Humbel*, 263/86, Rink. p. 5365, 17 punkt?; 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *Skandia ir Ramstedt*, C?422/01, Rink. p. I?6817, 23 punkt?; 2007 m. rugs?jo 11 d. Sprendimo *Schwarz ir Gootjes-Schwarz*, C?76/05, Rink. p. I?0000, 38 punkt?, taip pat sprendimo *Komisija prieš Vokietij?*, C?318/05, Rink. p. I?0000, 67 punkt?).

30 Antra, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas nusprend?, jog ? „paslaug?“ s?vok? EB 50 straipsnio prasme nepatenka kai kuri? viešojo mokymo sistemai priklausan?i? ir visiškai ar daugiausia iš vieš?j? fond? finansuojam? ?staig? d?stomos pamokos (žr. šiuo klausimu min?to sprendimo *Humbel* 18 punkt?, taip pat 1993 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *Wirth*, C?109/92, Rink. p. I?6447, 15 ir 16 punktus). Teisingumo Teismas taip pat patikslino, kad nustatydamas ir išlaikydama toki? viešojo švietimo sistem?, kuri paprastai finansuojama iš valstyb?s biudžeto, o ne mokini? ar j? t?v?, valstyb? neketina verstis veikla už užmokest?, o atlieka socialin?, kult?rin? ir švietimo funkcij? savo visuomenei (žr. min?to sprendimo *Schwarz ir Gootjes-Schwarz* 39 punkt?).

31 Ta?iau pagrindin? byla n?ra susijusi su pa?iu universitetiniu mokslu, finansuojamu iš valstyb?s biudžeto. Atvirkš?iai, min?ta byla, kaip ir joje nagrin?jama nacionalin?s teis?s nuostata, yra susijusi su fizini? asmen? antraeilium paslaug? teikimu, kur? prašo atlikti universitetai, siekdami ?vykdyti savo misij?. Ši? paslaug? apmok?jimas gali b?ti atitinkam? universitet? užmokestis.

32 Kaip generalinis advokatas pažym?jo išvados 12 punkte, lemiamas kriterijus, d?l kurio veiklai gali b?ti taikomos Sutarties nuostatos, susijusios su laisve teikti paslaugas, yra jos ekonominis pob?dis, t. y. veikla neturi b?ti vykdoma be atlygio.

33 Kita vertus, priešingai nei, atrodo, teigia prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, šiuo atveju neb?tina, kad paslaugos teik?jas siekt? pelno (žr. b?tent 2001 m. liepos 12 d. Sprendimo *Smits ir Peerbooms*, C?157/99, Rink. p. I?5473, 50 ir 52 punktus).

34 Iš to išplaukia, kad pagrindin? byla, kaip ir EStG 3 straipsnio 26 punktas, yra susijusi su už „užmokest?“ teikiamomis paslaugomis. Suma, kuri? gavo H.?D. Jundt iš universiteto už savo d?stymo veikl?, yra užmokestis EB 50 straipsnio tikslais, t. y. atlygis už suteikt? paslaug?, net jei ši? veikl? jis b?t? vykds beveik visuomeniniais pagrindais.

35 Galiausiai aplinkyb?, kad d?stymo veikla buvo vykdoma universiteto, viešojo juridinio asmens, pavedimu neturi ?takos EB 49 straipsnio netaikymui suteiktai paslaugai.

36 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas šiuo klausimu išreišk? abejoni?, svarstydamas, ar paslaugos, suteiktos viešojoje institucijoje ar jos pavedimu, kurioms gali b?ti taikomas EB 45 straipsnis, ? kur? taip pat reikia atsižvelgti kalbant apie laisv? teikti paslaugas, yra paslaug? teikimas. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nuomone, šios paslaugos turi b?ti laikomos „pusiau viešomis“ ir priskiriamos viešajai valstyb?s veiklai.

37 Šiuo klausimu svarbu pažym?ti, kad jei pagal EB 45 straipsnio pirm?j? pastraip? laisv? teikti

paslaugas netaikoma veiklai, kuri valstybėje narėje yra susijusi, nors ir laikinai, su viešosios valdžios institucijų vykdymu, tai ši nukrypti leidžianti nuostata turi apsiriboti veikla, kuri savaime yra tiesiogiai ir konkrečiai susijusi su viešosios valdžios funkcijų vykdymu (žr. bėtent 1974 m. birželio 21 d. Sprendimo *Reyners*, 2/74, Rink. p. 631, 45 punktų; 2001 m. gegužės 31 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-283/99, Rink. p. I-4363, 20 punktų ir 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti*, C-451/03, Rink. p. I-2941, 46 punktų).

38 Tačiau iš Teisingumo Teismo praktikos, susijusios su EB 39 straipsnio 4 dalimi, išplaukia, kad visuomeninei universitetinio mokymo veiklai ši nukrypti leidžianti nuostata netaikoma (žr. šiuo klausimu 1989 m. gegužės 30 d. Sprendimo *Allué ir Coonan*, 33/88, Rink. p. 1591, 7 punktų, taip pat 1996 m. liepos 2 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikiją*, C-290/94, Rink. p. I-3285, 34 punktų).

39 Todėl pateiktą pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad vienos valstybės narės mokesčio mokėtojo vykdoma dėstymo veikla viešame juridiniame asmenyje, šiuo atveju universitete, esančiame kitoje valstybėje narėje, patenka į EB 49 straipsnio taikymo sritį, net jei tai antraeilė beveik visuomeniniais pagrindais vykdoma veikla.

Dėl antrojo klausimo

40 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar laisvės teikti paslaugas apribojimas, kurį sudaro tai, kad užmokesčiui, kurį kaip atlygą už antraeilę dėstymo veiklą sumoka universitetas, viešas juridinis asmuo, įsteigtas nacionalinėje teritorijoje, taikomas nacionaliniame teisės akte numatytas atleidimas nuo mokesčio ir jis netaikomas užmokesčiui, kurį sumoka kitoje valstybėje narėje įsteigtas universitetas, pateisintas imperatyviais bendrojo intereso pagrindais. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad šis mokestinis pranašumas taikomas, tik jei ši veikla vykdoma nacionalinio viešojo juridinio asmens naudai.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

41 Situotini Jundt ir Komisijos teigimu, aplinkybų, kad minėtas užmokestis atleidžiamas nuo mokesčio, tik jei jį sumoka viešieji universitetai, esantys nacionalinėje teritorijoje, o šis atleidimas nuo mokesčio netaikomas, jei jį sumoka viešieji universitetai, įsteigti kitoje valstybėje narėje, riboja laisvę teikti paslaugas, o to nepateisina teisėtas viešasis interesas.

42 Pirma, pagrindinėje byloje reglamentavime tvirtintas apribojimas negali būti pateisintas jo tikslu, kuris yra užtikrinti, kad būtų dėstytojų, galinčių vykdyti savo veiklą kaip antraeilę ir taip paremti mokymo sektorių.

43 Situotiniai Jundt mano, kad šiuo klausimu yra svarbus 2005 m. kovo 10 d. Sprendimas *Laboratoires Fournier* (C-39/04, Rink. p. I-2057). Šio sprendimo 23 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad mokslo tyrimų ir plėtros skatinimas negali pateisinti nacionalinės priemonės, kuria atsisakoma suteikti mokestinį pranašumą visiems mokslo tyrimams, kurie nėra vykdomi atitinkamoje valstybėje narėje. Tokios priemonės tiesiogiai prieštarautų Bendrijos politikos mokslo tyrimų ir technologijų plėtros srityje tikslui, apibrėžtam EB 163 straipsnio 2 dalyje.

44 Taip pat Europos bendrijos tikslams švietimo srityje prieštarautų atsisakymas suteikti dėstytojui, vykdančiam antraeilę veiklą, mokestinį pranašumą, kuris galėtų skatinti galvį jį juo disponuoti. Iš tiesų pagal EB 149 straipsnį valstybių narių bendradarbiavimas švietimo ir studentų bei dėstytojų judėjimo srityje turi būti skatinamas. Atsisakymas atleisti nuo mokesčio pagrindinėje byloje netiesiogiai skatina dėstytojų antraeilę dėstymo veiklą vykdyti tik nacionaliniuose universitetuose.

45 Antra, reglamentavimas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, priešingai nei teigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikus teismas, atsižvelgiant į Vokietijos mokesčių sistemos darną, neturėtų būti pateisintas tuo, kad nagrinėjamas mokestinis pranašumas turėtų teigiamą įtaką nacionalinio universitetinio mokslo pasiūlai.

46 Iš tiesų Teisingumo Teismo praktika patvirtina, kad pateisinimas, kylantis iš būtinumo išlaikyti nacionalinės mokesčių sistemos darną, įtvirtintas minėtuose sprendimuose *Bachmann* ir *Komisija prieš Belgiją*, turi būti aiškinamas siauriai. Tačiau šiuo atveju Teisingumo Teismo praktikoje, kylantioje iš minėto sprendimo *Bachmann*, numatytos sąlygos nebuvo vykdytos, nes pagrindinėje byloje nagrinėjamas mokestinis pranašumas, t. y. „veiklos išlaidų atlyginimo“ atleidimas nuo mokesčių, nebuvo kompensuotas konkrečiu mokesčiu. Aplinkybės, kad veiklos išlaidų atlyginimo atleidimas nuo mokesčių netiesiogiai gali suteikti pranašumą Vokietijos valstybei, neleidžia nustatyti nacionalinės mokesčių sistemos darnos ir todėl neturėtų pateisinti tokios reglamentavimo, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje.

47 Vokietijos vyriausybės teigimu, aišku, kad laisvės teikti paslaugas apribojimas gali atsirasti dėl aplinkybės, jog darytojas, vykdamas antraeilę veiklą kitoje valstybėje narėje susiteigusiame universitete ir už ją gaunantis išlaidų atlyginimą, negali pasinaudoti pagrindinėje byloje nagrinėjamo mokestiniu pranašumu. Tačiau šis ribojimas buvo pateisintas imperatyviais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su švietimo, mokslo tyrimų ir plėtros skatinimu.

48 Ši vyriausybė tuo klausimu teigė, kad EStG 3 straipsnio 26 punktą skatina darytojus, vykdančius antraeilę veiklą, siūlyti savo paslaugas beveik visuomeniniais pagrindais šioje nuostatoje nurodytoms institucijoms už nedidelį užmokestį, kurio forma būtų veiklos išlaidų atlyginimas.

49 Šios nuostatos tikslas buvo taikant atleidimą nuo mokesčių piliečių papildomai veiklai paremti išvardytus viešuosius juridinius asmenis, šiuo atveju universitetus. Jos tikslas ir taktika turėjo būti darytojų turėjimas už nedidelį kainą. Ji buvo pateisinta imperatyviais bendrojo intereso pagrindais, t. y. švietimo, mokslo tyrimų ir plėtros skatinimu. Ji buvo tinkama ir būtina siekiant nustatyto tikslo.

50 Be kuriuo atveju Vokietijos vyriausybė mano, kad Vokietijos Federacinė Respublika neturi pareigos paremti kitą valstybę nari universitetą. Kadangi tiek švietimo organizavimas, tiek tiesioginis apmokestinimas ir toliau priklauso valstybei nari kompetencijai, kiekviena valstybė narė turi galėti šiose srityse išlaikyti kompetenciją, susijusią su šio nacionalinio taisyklių turiniu.

51 EB 149 straipsnio 1 dalis aiškiai išreiškė, kad Bendrija prie švietimo prisideda „visiškai pripažindama valstybei nari atsakomybę už mokymo turinį ir švietimo sistemų organizavimą“. Vokietijos vyriausybė iš to daro išvadą, kad valstybės narės savo teritorijoje savarankiškai gali nusistatyti švietimo sistemos organizavimą ir kartu darymo veiklos organizavimą savo universitetuose. Kadangi Vokietijos Federacinė Respublika daro mažą įtaką kitą valstybei nari švietimo institucijų organizavimui, ji neturėtų subsidijuoti jį veiklos atsisakydama iš mokesčių mokėtojų gautų pinigų.

Teisingumo Teismo atsakymas

52 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką EB 49 straipsnis draudžia taikyti bet kokį nacionalinės teisės aktą, kuris paslaugų teikimą tarp valstybių narių padaro sunkesnę už paslaugų teikimą vienos valstybės narės viduje (1994 m. spalio 5 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-381/93, Rink. p. I-5145, 17 punktas; 1998 m. balandžio 28 d. Sprendimo *Kohll*, C-158/96, Rink. p. I-1931, 33 punktas; minėto sprendimo *Smits ir Peerbooms* 61 punktas; 2002 m. spalio 3 d.

Sprendimo *Danner*, C?136/00, Rink. p. I?8147, 29 punktas, taip pat 2005 m. rugs?jo 8 d. Sprendimo *Mobistar ir Belgacom Mobile*, C?544/03 ir C?545/03, Rink. p. I?7723, 30 punktas).

53 Šiuo atveju Teisingumo Teisme nebuvo gin?ijama, kad jei antraeil? d?stymo veikla, kaip antai nagrin?jama pagrindin?je byloje, patenka ? Sutarties nuostat?, susijusi? su laisve teikti paslaugas, taikymo srit?, tai toks nacionalinis reglamentavimas kaip EStG 3 straipsnio 26 punktas riboja H.?D. Jundt laisv?, kuri? u?tikrina EB 49 straipsnis, teikti paslaugas kitoje valstyb?je nar?je tiek, kiek jam netaikomas mokestinis pranašumas, kuriuo jis gal?t? pasinaudoti, jei si?lyt? tas pa?ias paslaugas savo valstyb?je nar?je.

54 Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas paaiškina, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamas reglamentavimas, kuris vienodai taikomas tiek saviems pilie?iams, tiek užsienio valstybi? pilie?iams, vykdan?iems veikt? nacionaliniuose viešuose juridiniuose asmenyse, ?tvirtina mažiau palank? kitose valstyb?se nar?se esantiems gav?jams teikiam? paslaug? traktavim?, palyginti su nacionalin?je teritorijoje teikiam? paslaug? traktavimu, ir yra laisv?s teikti paslaugas apribojimas.

55 Reikia išnagrin?ti, ar panašus laisv?s teikti paslaugas apribojimas gali b?ti objektyviai pateisintas.

56 Šiame kontekste reikia pirmiausia išnagrin?ti, ar, kaip teigia Vokietijos vyriausyb?, nacionaliniame reglamentavime numatytas apribojimas yra pateisintas imperatyviais bendrojo intereso pagrindais, t. y. švietimo, mokslo tyrim? ir pl?tros skatinimu.

57 ? š? argument? netur?t? b?ti atsižvelgiama.

58 Teigiant, jog mokslo skatinimas yra imperatyviais bendrojo intereso pagrindas, svarbu, kad ribojanti priemon? gali b?ti pateisinama, tik jei laikomasi proporcingumo principo, tam b?tina, kad tokia priemon? b?t? tinkama pasiekti numatyt? tiksl? ir neviršyt? to, kas b?tina jam pasiekti (2000 m. rugs?jo 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgij?*, C?478/98, Rink. p. I?7587, 41 punktas ir 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C?334/02, Rink. p. I?2229, 28 punktas).

59 Min?to sprendimo *Laboratoires Fournier* 23 punkte Teisingumo Teismas nusprend?, kad negalima paneigti, jog mokslo tyrim? ir pl?tros skatinimas gali b?ti laikomas imperatyviu bendrojo intereso pagrindu. Ta?iau jis atmet? argument?, jog valstyb? nar? netur?t? skatinti tyrim? kitoje valstyb?je nar?je, ir nusprend?, kad nacionalin? nuostata, kuria mokes?io kreditas suteikiamas tik atitinkamoje valstyb?je nar?je vykdomiems mokslo tyrimams, yra laisv?s teikti paslaugas ribojimas. Teisingumo Teismas nusprend?, kad tokios nuostatos tiesiogiai prieštarauja Bendrijos politikos tikslui mokslo tyrim? ir technologij? pl?tros srityje, kuris pagal EB 163 straipsnio 2 dal? numato b?tent fiskalin? kli?i? bendradarbiavimo tyrim? srityje pašalinim?.

60 Kalbant apie pagrindin? byl? svarbu priminti, kad EB 149 straipsnio 1 dalis numato, jog „Bendrija prie geros kokyb?s švietimo pl?tojimo prisideda skatindama valstybi? nari? bendradarbiavim? ir prireikus paremdama bei papildydama j? veiksmus“, o to paties straipsnio 2 dalis numato, kad „Bendrija savo veiksmis siekia <...> skatinti student? ir d?stytojų jud?jim?“.

61 Tokia valstyb?s nar?s reglamentavimas, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, prieštarauja šiems tikslams tiek, kiek ji neskatina d?stytojų, vykdan?i? antraeil? veikt?, pasinaudoti savo pagrindin?mis laisv?mis ir pasi?lyti savo paslaugas kitoje valstyb?je nar?je, nes jie prarast? mokestin? pranašum?, kur? gaut?, jei tas pa?ias paslaugas teikt? nacionalin?je teritorijoje.

62 Teisingumo Teismas jau pabr?ž? ši? tiksl? svarb? kalb?damas apie EB 18 straipsn?. Primin?s, kad Sutartyje numatytos galimyb?s S?jungos pilie?i? laisvo jud?jimo srityje neb?t?

visiškai veiksmingos, jei valstybės narės pilietis nuo pasinaudojimo jomis būtų galima atgrasyti sudarant kliūtį? jam apsigyventi kitoje valstybėje narėje jo kilmės valstybės teisės aktais, nubaudžiančiais jį vien dėl to, kad pasinaudojo minėtomis galimybėmis, Teisingumo Teismas nurodė, kad šios išvados yra ypač svarbios švietimo srityje, atsižvelgiant į EB 3 straipsnio 1 dalies 4 punktą ir 149 straipsnio 2 dalies antros pastraikos siekiamus tikslus, t. y., be kita ko, studentų ir dėstytojų judėjimo skatinimą (žr. 2007 m. spalio 23 d. Sprendimo *Morgan ir Bucher*, C-11/06 ir C-12/06, Rink. p. I-0000, 26 ir 27 punktus, taip pat jame cituotą teismo praktiką).

63 Reglamentavimas, kaip antai nagrinjamas pagrindinėje byloje, turinti panašią taktiką kaip ir nacionalinės teisės aktai, nagrinėti byloje, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas *Laboratoires Fournier*, kelių grėsmių dėstytojų, vykdančių antraeilę veiklą, laisvei pasirinkti savo paslaugų teikimo vietą Bendrijoje nenustatius, kad siekiant tariamo mokslo skatinimo tikslo būtina pagrindinėje byloje nagrinjamam atleidimui nuo mokesčių taikyti tik mokesčių mokėtojams, kurie vykdo antraeilę dėstytojų veiklą nacionalinėje teritorijoje esančiuose universitetuose.

64 Iš tiesų reikia konstatuoti, kad Vokietijos vyriausybė nepateikė jokio argumento, rodančio, jog pirmesniame punkte minėtas tikslas negali būti pasiektas be ginčijamos reglamentavimo ar alternatyvių priemonių, kurios neturėtų taktikos dėstytojų, vykdančių antraeilę veiklą, paslaugų teikimo vietos pasirinkimui.

65 Antra, reikia išnagrinėti, ar pagrindinėje byloje nagrinjamas apribojimas gali būti pateisintas būtinybe užtikrinti Vokietijos mokesčių sistemos darną, kaip tai numato prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

66 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, EStG 3 straipsnio 26 punkto tikslas yra atleisti Vokietijos valstybę nuo tam tikrų sąsipaigojimų, kurie jai nustatyti kaip mokesčių priemonės, tiek, kiek, pirma, dėstytojams, vykdančiams antraeilę veiklą, taikomas atleidimas nuo mokesčių, jei jie dėsto nacionaliniuose viešuose universitetuose, ir, antra, valstybės narė taip pat gauna naudą, nes gali užtikrinti šio universiteto švietimo ir tyrimų misijos įgyvendinimą mažą kainą. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas svarsto, ar pagrindinėje byloje neegzistuoja tiesioginis ryšys tarp antraeilę veiklą vykdančiam dėstytojui suteikto atleidimo nuo mokesčių ir to, kad ši dėstytojų veikla vykdoma nacionalinio viešojo juridinio asmens naudai. Šiuo atžvilgiu teigtina, kad mokesčių mokėtojo paslaugos, kurioms taikomas mokesčių pranašumas, tarnauja bendram interesui, o šis „pranašumas“, naudingas bendrajam interesui, kompensuoja nuostolius, atsiradusius dėl neapmokestinimo.

67 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad minėto sprendimo *Bachmann* ir 1992 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgiją* atitinkamai 28 ir 21 punktuose Teisingumo Teismas pripažino, jog būtinybė apsaugoti mokesčių sistemos darną gali pateisinti naudojimosi Sutartimi garantuojamomis pagrindinėmis laisvėmis apribojimą.

68 Tačiau pagal nusistovėjusią teismo praktiką, kad tokiu pateisinimu grindžiamam argumentui būtų pritarta, turi būti nustatytas tiesioginis ryšys tarp atitinkamo mokesčių pranašumo ir jo kompensavimo konkrečiu mokesčiu (šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Keller Holding*, C-471/04, Rink. p. I-2107, 40 punktą; 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, Rink. p. I-2647, 62 punktą ir 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *Hollmann*, C-443/06, Rink. p. I-0000, 56 punktą).

69 Tačiau mokesčių sistemos požiriu neegzistuoja tiesioginis ryšys tarp Vokietijos universiteto sumokėto veiklos išlaidų atlyginimo atleidimo nuo mokesčių ir šio pranašumo kompensavimo konkrečiu mokesčiu.

70 Kaip generalinis advokatas teigė išvados 23 punkte, pagrindinėje byloje nurodoma, kad

atleidim? nuo pajam? mokes?io kompensuoja tik Vokietijos valstyb?s pranašumas, gautas iš to, jog mokymo ir mokslo tyrim? veikl? vykdo d?stytojai, vykdotys antraeil? veikl?. Egzistuojan?io bendro ir netiesioginio ryšio tarp mokestinio pranašumo mokes?io mok?tojui ir tariamos naudos valstybei narei nepakanka atsižvelgiant ? teismo praktikoje, išplaukian?ioje iš min?to sprendimo *Bachmann*, reikalavimus.

71 ? argument?, kuriuo siekiama pateisinti laisv?s teikti paslaugas principo apribojim? b?tinybe užtikrinti Vokietijos mokes?i? sistemos darn?, neturi b?ti atsižvelgiama.

72 Atsižvelgiant ? min?tus svarstymus aplinkyb?, kad nacionalinis mokestinis pranašumas taikomas tik veiklai, vykdomai nacionalinio viešojo juridinio asmens naudai, negali pateisinti laisv?s teikti paslaugas apribojimo.

73 Tod?l ? antr?j? pateikt? klausim? reikia atsakyti taip, kad laisv?s teikti paslaugas apribojimas, kur? sudaro tai, jog užmokes?iui, kur? kaip atlyg? už antraeil? d?stymo veikl? moka universitetas, viešasis juridinis asmuo, ?steigtas nacionalin?je teritorijoje, taikomas nacionalin?s teis?s aktuose numatytas atleidimas nuo pajam? mokes?io, ir jis netaikomas užmokes?iui, kur? sumoka kitoje valstyb?je nar?je ?steigtas universitetas, n?ra pateisintas imperatyviais bendrojo intereso pagrindais.

D?l tre?iojo klausimo

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

74 Kadangi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas tre?i?j? klausim? pateikt? tam atvejui, jei b?t? neigiamai atsakyta ? antr?j? klausim?, o Vokietijos vyriausyb?s nuomone, ? j? turi b?ti atsakyta teigiamai, ji mano, kad ? tre?i?j? klausim? nereikia atsakyti.

75 Situoktini? Jundt nuomone, negalima sutikti, kad apribojimas, nepateisintas laisve teikti paslaugas, vis tiek yra suderinamas su Bendrijos teise, nes valstyb?s nar?s išlaiko kompetencij? švietimo sistemos organizavimo srityje pagal EB 149 straipsn?. Vokietijos valstyb? turi skatinti bendradarbiavim? tarp valstybi? nari?, o ne jam kliudyti priimdama sau naudingas nuostatas.

76 Komisijos nuomone, EStG 3 straipsnio 26 punktas patenka ? laisv?s teikti paslaugas taikymo srit?, nes valstyb?s nar?s išlaiko kompetencij? organizuoti savo švietimo sistemas. EB 149 straipsnis nepašalina tokios mokes?io schemos, taikomos d?stymo universitete veiklai, iš laisv?s teikti paslaugas taikymo srities.

77 Taip pat Komisija mano, kad EStG 3 straipsnio 26 punktas nesusij?s nei su švietimo organizavimu, nei su švietimo politika. Jis nustato tik mokestin? nukrypti leidžian?i? nuostat?, iš esm?s palanki? antraeilei veiklai, vykdomai d?l bendrojo intereso, specialiai nesusijusiai su švietimo sistema.

78 Komisijos nuomone, EEB sutarties 128 straipsnis ir jo pagrindu priimtos antrin?s teis?s nuostatos netiesiogiai paneigia *Bundesfinanzhof* nuomon?, kad pagrindin?je byloje kyla klausimas d?l leidžian?ios nukrypti nuostatos nuo laisv?s teikti paslaugas taisykli?, pateisintos „švietimo politika“. Iš ties? šios nuostatos ?rodo, kad tokios dirbtin?s d?stytoj? jud?jimo kli?tys prieštarauja Bendrijos politikos tikslams profesinio mokymo srityje ir kad taip jau buvo pagrindinei bylai reikšmingu laikotarpiu. Be to, „student? ir d?stytoj? jud?jimo skatinimas“ yra aiškiai vienas iš Bendrijos tiksl?, nustatyt? Sutartyje, kuris išplaukia iš EB 149 straipsnio.

Teisingumo Teismo atsakymas

79 Tre?iuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas iš esm?s

klausia, ar dėl to, kad valstybės narės savo teritorijoje savarankiškai gali organizuoti švietimo sistemą, nacionalinis reglamentavimas, pagal kurį atleidimas nuo mokesčių taikomas mokesčių mokėtojams, vykdančioms veiklą nacionaliniuose viešuose universitetuose ar jų pavedimu, prieštarauja Bendrijos teisei.

80 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, EStG 3 straipsnio 26 punktą gali būti suprantamas kaip išreiškiantis valstybės narės kompetencijų savarankiškai nusistatyti švietimo sistemos organizavimą būdą, ir ši teisė apima laisvę atleisti nuo mokesčių tik mokesčių mokėtojus, kurie vykdo veiklą nacionaliniuose viešuose universitetuose ar jų pavedimu.

81 Šiuo klausimu svarbu priminti, kad EB 149 straipsnis numato: „Bendrija prie geros kokybės švietimo plėtojimo prisideda skatindama valstybių narių bendradarbiavimą ir prirėikus paremdama bei papildydama jų veiksmus, kartu visiškai pripažindama valstybių narių atsakomybę už mokymo turinį ir švietimo sistemos organizavimą bei gerbdama jų kultūrą ir kalbų vairovą“.

82 Kadangi valstybių narių kompetencija ir atsakomybė šioje srityje nėra paminėtos EEB sutarties 128 straipsnyje, nuostatoje, kuri galiojo pagrindinės bylos vykių metu, iš minėto sprendimo *Gravier* 19 punkto išplaukia, kad pagrindinės bylos vykių metu švietimo organizavimas ir švietimo politika nebuvo traukti į sritis, kurias EEB sutartis priskyrė Bendrijos institucijų kompetencijai.

83 Todėl, kaip teisingai pažymėjo Komisija, tokia nuostata kaip EStG 3 straipsnio 26 punktą nėra priemonė, susijusi su mokymo turiniu ar švietimo sistemos organizavimu. Tai yra bendro pobūdžio mokesčių priemonė, suteikianti mokesčių pranašumą, kai fizinis asmuo vykdo veiklą visuomenės naudai.

84 Iš tiesų pagrindinėje byloje nagrinėjamos reglamentavimo taikymo sritį patenka ne tik veiklos išlaidų atlyginimas, kurį sumoka viešosios švietimo ir tyrimų institucijos už dėstytojų veiklą, bet ir tas, kurį sumoka kitos institucijos ir už kitokią veiklą. Todėl toks reglamentavimas neišreiškia valstybės narės kompetencijos organizuoti savo švietimo sistemą.

85 Bet kuriuo atveju, neatsižvelgiant į realius ar tariamus ryšius su valstybei narei skirtos kompetencijos sritimis, nacionalinis reglamentavimas, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, išlieka laisvės teikti paslaugas principo taikymo srityje.

86 Valstybės narės turi naudotis suteikta kompetencija, laikydamosi Bendrijos teisės, būtent nuostatą, susijusį su laisve teikti paslaugas. Teisingumo Teismas taip nusprendė kelių sričių, tarp kurių buvo tiesioginiai mokesčiai ir švietimas, atžvilgiu (žr. būtent minėto sprendimo *Schwarz ir Gootjes-Schwarz* 69 ir 70 punktus, taip pat minėto sprendimo *Komisija prieš Vokietiją* 85 ir 86 punktus).

87 Todėl valstybių narių kompetencija ir atsakomybė švietimo sistemos organizavimo srityje negali pašalinti tokių mokesčių teisės nuostatą, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, iš Sutarties nuostatą, susijusį su laisve teikti paslaugas, taikymo srities, ar padaryti suderinamo su Bendrijos teise atsisakymo suteikti atitinkamą mokesčių pranašumą dėstytojams, siūlantiesiems savo paslaugas kitų valstybių narių universitetuose.

88 Kaip išplaukia iš šio sprendimo 61–63 punktų, kiek tai susiję su reglamentavimo, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, pateisinimo imperatyviais bendrojo intereso pagrindais nebuvimu, net jei toks reglamentavimas yra su švietimo sistemos organizavimu susijusi priemonė, jis vis tiek yra nesuderinamas su Sutartimi, nes daro tokį dėstytojo, vykdančio antraeilę veiklą, paslaugų teikimo vietos pasirinkimui.

89 Tod?l ? tre?i?j? pateikt? klausim? reikia atsakyti taip, kad d?l aplinkyb?s, jog valstyb?s nar?s savo teritorijoje savarankiškai gali nusistatyti švietimo sistemos organizavim?, nacionalinis reglamentavimas, pagal kur? atleidimas nuo mokes?io taikomas mokes?i? mok?tojams, vykdančioms veikt? nacionaliniuose viešuose universitetuose ar j? pavedimu, netampa suderinamas su Bendrijos teise.

D?l bylin?jimosi išlaid?

90 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiai teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

- 1. Vienos valstyb?s nar?s mokes?io mok?tojo vykdoma d?stymo veikla viešajame juridiniame asmenyje, šiuo atveju universitete, esan?iame kitoje valstyb?je nar?je, patenka ? EB 49 straipsnio taikymo srit?, net jei tai antraeil? beveik visuomeniniais pagrindais vykdoma veikla.**
- 2. Laisv?s teikti paslaugas apribojimas, kur? sudaro tai, kad užmokes?iui, kur? kaip atlyg? už antraeil? d?stymo veikt? moka universitetas, viešasis juridinis asmuo, ?steigtas nacionalin?je teritorijoje, taikomas nacionalin?s teis?s aktuose numatytas atleidimas nuo pajam? mokes?io, ir jis netaikomas užmokes?iui, kur? sumoka kitoje valstyb?je nar?je ?steigtas universitetas, n?ra pateisintas imperatyviais bendrojo intereso pagrindais.**
- 3. Aplinkyb?, jog valstyb?s nar?s savo teritorijoje savarankiškai gali organizuoti švietimo sistem?, nepadaro nacionalinio reglamentavimo, pagal kur? atleidimas nuo mokes?io taikomas tik mokes?i? mok?tojams, vykdančioms veikt? nacionaliniuose viešuose universitetuose ar j? pavedimu, suderinamo su Bendrijos teise.**

Parašai.

* Proceso kalba: vokie?i?.