

Lieta C-281/06

Hans-Dieter Jundt un Hedwig Jundt

pret

Finanzamt Offenburg

(Bundesfinanzhof l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Pakalpojumu sniegšanas br?v?ba – Izgl?t?bas darb?ba k? papildu darbs – “Darba samaksas” j?dziens – Profesion?l?s darb?bas izmaksu atl?dz?ba – Tiesiskais regul?jums nodok?u atbr?vojumu jom? – Nosac?jumi – Valsts universit?tes p?rskait?tais atalgojums

Sprieduma kopsavilkums

1. *Pakalpojumu sniegšanas br?v?ba – L?guma noteikumi – Piem?rošanas joma*

(EKL 45. panta pirm? da?a, 49. un 50. pants)

2. *Pakalpojumu sniegšanas br?v?ba – Ierobe?ojumi – Nodok?u ties?bu akti*

(EKL 49. pants)

1. Izgl?t?bas darb?ba, ko ir veicis k?das dal?bvalsts nodok?u maks?t?js cit? dal?bvalst? esošas t?das publisko ties?bu juridiskas personas k? universit?te lab?, ietilpst EKL 49. panta piem?rošanas jom?, pat ja t? tiek veikta papildus un gandr?z bezatl?dz?bas darba l?men?.

Izš?irošais elements, kura d?? darb?ba ietilpst L?guma noteikumu par pakalpojumu sniegšanas br?v?bu piem?rošanas jom?, ir to saimnieciskais raksturs, proti, pakalpojums nevar tikt sniegts bez atl?dz?bas. Turpret? šaj? sakar? nav vajadz?gs, lai pakalpojumu sniedz?js v?l?tos g?t pe??u. Turkl?t tas, ka atalgota izgl?t?bas darb?ba tiek veikta universit?tes, publisko ties?bu juridiskas personas, v?rd?, nenoz?m?, ka pakalpojums neietilpst EKL 49. panta piem?rošanas jom?, jo priv?t? izgl?t?bas darb?ba universit?t?s neietilpst EKL 45. panta pirmaj? da??, ko skata kop? ar 50. pantu, paredz?t? iz??muma piem?rošanas jom?, kas ir piem?rojams tikai darb?b?m, kas k? t?das ir tieša un konkr?ta l?dzdal?ba valsts varas ?stenošan?.

(sal. ar 32., 33., 35., 37.–39. punktu un rezolut?v?s da?as 1. punktu)

2. Pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobe?ojums, kas rodas t?d??, ka valsts tiesiskais regul?jums paredz piem?rot ien?kuma nodok?a atbr?vojumu atalgojumam, ko par izgl?t?bas darb?bu k? papildu darbu p?rskait?jušas universit?tes, publisko ties?bu juridiskas personas, kas re?istr?tas valsts teritorij?, un to atteikt, ja šo atalgojumu p?rkaita universit?te, kas ir re?istr?ta cit? dal?bvalst?, nav pamatots ar prim?rajiem visp?r?jo interešu apsv?rumiem.

T?ds tiesiskais regul?jums, kas ir vien?di piem?rojams valsts pieder?gajiem un ?rzemniekiem, kuri veic darb?bu valsts publisko ties?bu juridisko personu lab?, paredz maz?k labv?l?gu attieksmi pret pakalpojumiem, kas sniegti cit? dal?bvalst? esošajiem sa??m?jiem, sal?dzinot ar attieksmi pret pakalpojumiem, kas sniegti valsts teritorij?. Min?tais pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobe?ojums nevar tikt pamatots ar izgl?t?bas, p?tniec?bas un att?st?bas veicin?šanu, jo tas apdraud pasniedz?ju, kas veic papildu darbu, br?v?bu izv?l?ties pakalpojumu sniegšanas vietu

Kopien?, neparedzot, ka, lai sasniegtu apgalvoto izglītības veicināšanas mērķi, ir jāattiecina pamata prāvā esošā nodokļu atbrīvojuma piemērošana tikai uz nodokļu maksātājiem, kas veic izglītības darbību kā papildu darbu valsts teritorijā esošajās universitātes. Turklāt šo ierobežojumu nepamato vajadzība nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņību, jo no nodokļu sistēmas aspekta nepastāv tieša saikne starp profesionāļus darbības izmaksu atlīdzības, ko pārskaita valsts universitātes, atbrīvošanu no nodokļiem un šā atvieglojuma kompensāciju ar noteiktu nodokļu atvilkumu.

Turklāt tas, ka dalībvalstis ir kompetentas patstāvīgi pieņemt lēmumus par savas izglītības sistēmas organizāšanu, nevar padarīt ar Kopienas tiesību saderīgu minēto tiesisko regulējumu, kas paredz nodokļu atbrīvojuma piemērošanu nodokļu maksātājiem, kuri veic darbības valsts publisko tiesību universitāšu labā un vārdā. Šis tiesiskais regulējums nav pasākums, kas attiecas uz izglītības saturu vai izglītības sistēmas organizāšanu, bet vispārīgs nodokļu pasākums, ar kuru piešķir nodokļu atvieglojumu, ja privātpersona veic darbības sabiedrības labā. Pat ja šāds tiesiskais regulējums ir pasākums, kas saistīts ar izglītības sistēmas organizāšanu, tas tomēr nav saderīgs ar Līgumu, ciktā tas ietekmē pasniedzēju, kas veic papildu darbu, pakalpojumu sniegšanas vietas izvēli.

(sal. ar 54., 56., 57., 61., 69., 71., 73., 83.–85., 88. un 89. punktu un rezolūcijas daļas 2. un 3. punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2007. gada 18. decembrī (*)

Pakalpojumu sniegšanas brīvība – Izglītības darbība kā papildu darbs – “Darba samaksas” jēdziens – Profesionāļu darbības izmaksu atlīdzība – Tiesiskais regulējums nodokļu atbrīvojumu jomā – Nosacījumi – Valsts universitātes pārskaitātais atalgojums

Lieta C-281/06

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2006. gada 1. martā un kas Tiesā reģistrēts 2006. gada 28. jūnijā, tiesvedībā

Hans-Dieter Jundt,

Hedwig Jundt

pret

Finanzamt Offenburg.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [A. Rosas], tiesneši H. N. Kunja Rodrigess [J. N. Cunha Rodrigues

], J. Klučka [J. Klučka], P. Linda [P. Lindh] un A. Arabadžijevs [A. Arabadžiev],

enerģadavokāts M. Pojarešs Maduru [M. Poiarés Maduro],

sekretārs R. Grass [R. Grass],

emotīvā rakstveida procesū,

emotīvā apsvērumus, ko sniedza:

– Jundas [Jundt] un Junda [Jundt] vārdā – H. D. Junds [H. D. Jundt], *Rechtsanwalt*,

– Vācijas valdības vārdā – M. Lumma [M. Lumma], pārstāvis,

– Eiropas Kopienu Komisijas vārdā – E. Traversa [E. Traversa] un V. Melss [W. Mölls], pārstāji,

noklausījies enerģadavokāta secinājumus 2007. gada 10. oktobra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecās uz EEK līguma 59. panta (jaunajā redakcijā – EK līguma 59. pants, pēc grozījumiem – EKL 49. pants) un EEK līguma 128. panta (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem – EK līguma 126. pants, jaunajā redakcijā – EKL 149. pants) interpretāciju.

2 Šis līgums iesniegts saistībā ar tiesvedību starp Junda kungu un kundzi (turpmāk tekstā – “Iaul’tie Jundi”), kas dzīvo Vācijā, [no vienas puses], un *Finanzamt Offenburg* [Ofenburgas Finanšu pārvaldi], [no otras puses], par *Finanzamt Offenburg* atteikumu 1991. nodokļu maksāšanas gadā piemērot ienākuma nodokļa atbrīvojumu profesionāļs darbības izmaksu atlīdzībai, kas gūta, veicot papildu izglītības darbību universitātē, kura ir reģistrēta citā dalībvalstī, jo valsts tiesiskais regulējums ienākumu nodokļa jomā attiecina šo atbrīvojuma piemērošanu tikai uz atalgojumu, kas saņemts no Vācijas publisko tiesību iestādēm.

Atbilstošs valsts tiesību normas

3 *Einkommensteuergesetz* (Likums par ienākuma nodokli, turpmāk tekstā – “EStG”) 1. panta 1. punkta pirmais teikums redakcijā, kas bija piemērojama pamata prāvā izskatāmo faktū laikā, noteic, ka fiziskām personām, kuru dzīvesvieta vai pastāvīgā dzīvesvieta ir Vācijā, ir piemērojams ienākumu nodoklis pilnā apmērā.

4 Saskaņā ar EStG 2. panta 2. punktu ienākumi ir vai nu peļņa, vai ieņēmumu pārpalikums pēc izdevumu, kas saistīti ar profesionālo darbību, segšanas.

5 EStG 3. panta 26. punkts, kas iekļauts šajā likuma nodaļā “atbrīvojamie ieņēmumi”, ir formulēts šādi:

“Ar nodokli neaplied:

[..]

26) profesionāļs darbības izmaksu atlīdzību par izglītības darbību kā papildu darbu instruktora vai pasniedzēja amatā vai par citu līdzīgu papildu darbu, papildu mēksliniecisko darbu

vai papildu darbu vecu vai slimu cilvēku vai invalīdu aprūpe valsts publisko tiesību juridiskās personas vai iestādes, uz kurām attiecas *Körperschaftssteuergesetz* [Likuma par juridisko personu nodokļiem] 5. panta 1. punkta 9. apakšpunkts un kuru mērķis ir veicināt bezpeļņas, labdarības vai baznīcu darbību to labā vai vērā? [*Abgabenordnung* (Nodokļu kodekss) 52.– 54. pants]. Ar profesionāļu darbības izmaksu atlīdzību saprot iepriekš minēto no darbības, kas minētas pirmā punkta pirmajā teikumā, apmērā līdz DEM 2 400 gadā [..].”

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

6. Laulātajiem Jundiem kopā tika uzlikts ienākumu nodoklis Vācijā. Junda galvenā nodarbošanās ir advokāta darbība Vācijā, kur viņš dzīvo, un 1991. gadā viņš pasniedza 16 stundu mācību kursu Strasbūras Universitātē, par to saņemot FRF 5760 lielu bruto summu (kas atbilst DEM 1612).

7. Nodokļu paziņojumā par 1991. gada nodokļu maksāšanas gadu *Finanzamt Offenburg* piemēroja šai bruto summai ienākumu nodokli.

8. Laulātie Jundi apgalvoja, ka šī summa bija jāatbrīvo no ienākumu nodokļa saskaņā ar *EStG* 3. panta 26. punktu. Viņi uzskata, ka attiecināt šā atbrīvojuma piemērošanu tikai uz atalgojumu, ko pārskaita Vācijas publisko tiesību iestādes, ir pretrunā Kopienas tiesībām.

9. Tā kā viņu sūdzība par *Finanzamt Offenburg* lēmumu un prasība *Finanzgericht* [Finanšu tiesā] netika apmierināta, laulātie Jundi cēla kasācijas sūdzību *Bundesfinanzhof* [Federālajā Finanšu tiesā].

10. *Bundesfinanzhof* atzīmēja, ka Jundam varētu tikt piemērots *EStG* 3. panta 26. punkta paredzētais atbrīvojums, ja viņš būtu veicis savu darbību Vācijā, nevis citas dalībvalsts universitātē, kas ir publisko tiesību juridiskā persona. Tā uzskata, ka, lai noteiktu, vai šāds tiesiskais regulējums ir vai nav saderīgs ar Kopienas tiesību normu par pakalpojumu sniegšanas brīvību, ir jāuzdod trīs prejudiciālie jautājumi.

11. Vispirms, tai ir radies jautājums par to, vai papildu darbs pasniedzēja amatā universitātes labā ietilpst pakalpojumu sniegšanas brīvības jomā pieņemto tiesību normu piemērošanas jomā, jo nav skaidrs, ka summas, ko saskaņā ar *EStG* 3. panta 26. punktu var atbrīvot no nodokļa, patiešām ir atalgojums. Saskaņā ar šo tiesību normu no nodokļiem atbrīvojamajiem iepriekš minētiem ir “profesionāļu darbības izmaksu atlīdzības” pašas, kas, šķiet, norāda, ka runa vienkārši ir par to izmaksu atlīdzību, kas ir saistīta ar minēto darbu.

12. Vēl *Bundesfinanzhof* radies jautājums par to, vai vajadzības gadījumā pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums, kas izriet no *EStG* 3. panta 26. punkta, var tikt pamatots. Tā uzskata, ka varētu pastāvēt likumīgas intereses attiecināt nodokļu atvieglojumu tikai uz tām darbībām, kas tiek veiktas Vācijas publisko tiesību juridiskās personas labā vai vērā.

13. Pēc *Bundesfinanzhof* domām, valsts nodokļu sistēmas saskaņā ar var uzskatīt par šādu pamatojumu, kā Tiesa to atzina 1992. gada 28. janvāra spriedumos lietā C-204/90 *Bachmann* (*Recueil*, I-249. lpp.) un lietā C-300/90 Komisija/Belģija (*Recueil*, I-305. lpp.). Tā uzskata, ka pamata prāva pastāv tieša saikne starp izglītības darbību Vācijas publisko tiesību juridiskās personas labā, no vienas puses, un ienākumu atbrīvojumu no nodokļa, no otras puses. Šis nodokļu atvieglojums tiek piešķirts tikai tādēļ, ka nodokļu maksātājs sniedz noteiktus pakalpojumus gandrīz bezatlīdzības darba lēmē tās sabiedrības labā, kas uzliek nodokli, un ka tādējādi viņš to atbrīvo no dažādu uzdevumu veikšanas. Ja nodokļu maksātājs šādu pakalpojumu nesniegtu, nodokļu pārvaldei teorētiski būtu jāpalielina nodokli, lai segtu ar izglītību saistītos uzdevumus, kas tādējādi būtu lielāki. Pēc *Bundesfinanzhof* domām, *EStG* 3.

panta 26. punkts ir balstīts uz savstarpēju saikni, ko veido nodokļu neuzlikšana par noteiktu pakalpojumu sniegšanu.

14 Visbeidzot, attiecībā uz izglītības darbību *Bundesfinanzhof* ir radies jautājums par to, vai uz tūdu tiesisko regulējumu kā pamata prāvā neattiecas brīvība, kas EK līgumā ir skaidri atstāta dalībvalstu ziņā, šajā gadījumā – brīvība organizēt izglītības sistēmu. Tā kā šī brīvība, pēc tās domā, ietver ne tikai pienākumu paredzēt valsts izglītības sistēmas finansējumu, bet arī iespēju attiecināt nodokļu pasākumus izglītības veicināšanai tikai uz “valsts” darbībām, *Bundesfinanzhof* tiecas atzīt, ka pakalpojumu sniegšanas brīvība netiek apdraudēta. Tās trešais jautājums attiecas uz EK līguma 126. panta ietekmi uz atzinumu, ka pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums nav pamatots.

15 Šīdos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai EK līguma 59. pants [...] ir jāinterpretē tādējādi, ka tā piemērošanas joma ietver arī izglītības darbību kā papildu darbu publisko tiesību juridiskās personas (universitātes) labā vai vārdā, ja, tā kā šī darbība tiek veikta gandrīz bezatlīdzības darba lēmē, tiek izmaksāta tikai profesionāļus darbības izmaksu atlīdzība?

2) Gadījumā, ja uz 1. jautājumu tiktu sniegta apstiprinoša atbilde: vai pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums (šajā gadījumā – *ESTG* 3. panta 26. punkts), kas rodas tādēļ, ka atlīdzība tiek atbrīvota no nodokļiem tikai tad, ja to maksā valsts publisko tiesību juridiska persona, ir pamatots tādēļ, ka valsts nodokļu atvieglojuma vienīgais pamatojums ir tas, ka darbība tiek veikta valsts publisko tiesību juridiskās personas labā?

3) Gadījumā, ja uz 2. jautājumu tiktu sniegta noraidoša atbilde: vai EK līguma 126. pants [...] ir interpretējams tādējādi, ka tas pieļauj nodokļu tiesisko regulējumu (kā šajā gadījumā – *ESTG* 3. panta 26. punkts), ar kura palīdzību papildus tiek organizēta izglītības sistēma, ņemot vērā dalībvalstu pastāvīgo atbildību šajā jomā?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

16 Iesūcuma jautājumā: tā kā pamata prāvā apskatāmie fakti radās pirms 1993. gada 1. novembra, kas ir laiks, pirms stāšanās spēkā 1992. gada 7. februārī Mēstrihtā parakstītais Līgums par Eiropas Savienību, iesniedzējtiesas lūgtā interpretācija faktiski attiecas uz EEK līguma 59. un 128. pantu, nevis uz EK līguma 59. un 126. pantu.

17 Kā savos rakstveida apsvērumos pamatoti norādīja Eiropas Kopienu Komisija, šīs apstākļos nav noteicošs, sniedzot atbildi iesniedzējtiesai.

18 Pirmkārt, Mēstrihtas un Amsterdamas līgumi nav mainījuši pakalpojumu sniegšanas brīvības principa nozīmi pēc būtības.

19 Otrkārt, EEK līguma 128. pants attiecas uz profesionālo izglītību, pie kuras pieder universitātes izglītība (skat. 1988. gada 2. februāra spriedumu lietā 24/86 *Blaizot u.c.*, *Recueil*, 379. lpp., 15.–20. punkts; 1989. gada 30. maija spriedumu lietā 242/87 Komisija/Padome, *Recueil*, 1425. lpp., 25. punkts; 2005. gada 7. jūlija spriedumu lietā C-147/03 Komisija/Austrija, Krājums, I-5969. lpp., 33. punkts, un 2007. gada 11. janvāra spriedumu lietā C-40/05 *Lyyski*, Krājums, I-99. lpp., 29. punkts). Attiecībā uz atsauci uz EK līguma 126. pantu [...], kas izdarīta tādēļ, ka dalībvalstu kompetencē ir noteikt izglītības saturu un organizēt izglītības sistēmu, kā arī Kopienu politisko mērķu dēļ izglītības nozarē, ir jāatzīmē, ka datumā, kurā notikuši pamata prāvā fakti, dalībvalstu kompetencē ietilpa izglītības sistēmas organizāšana un politikas

izstr?de, k? tas izriet no 1985. gada 13. febru?ra sprieduma liet? 293/83 *Gravier* (*Recueil*, 593. lpp., 19. punkts), un ka Kopienu politika izgl?t?bas nozar? jau bija paredz?ta pasniedz?ju p?rvietošan?s atvieglošanai.

20 No šiem preciz?jumiem izriet, ka atbilstošie L?guma noteikumi ir j?skata redakcij?, ka bija sp?k? p?c 1999. gada 1. maija.

Par pirmo jaut?jumu

21 Ar savu pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai izgl?t?bas darb?ba, ko veic dal?bvalsts nodok?u maks?t?js cit? dal?bvalst? esošas publisko ties?bu juridiskas personas, šaj? gad?jum? – universit?tes, lab?, ietilpst EKL 49. panta piem?rošanas jom?, pat ja to veic papildus un gandr?z bezatl?dz?bas darba l?men?.

Tiesai iesniegtie apsv?rumi

22 Laul?tie Jundi, V?cijas vald?ba un Komisija uzskata, ka papildu darb?ba pasniedz?ja amat? universit?t? ir uzskat?ma par pakalpojumu sniegšanu EKL 50. panta izpratn?, proti, saimniecisku darb?bu, ko parasti veic par atalgojumu.

23 Laul?tie Jundi atz?m?, ka *EStG* 3. panta 26. punkts pats defin? “profesion?l?s darb?bas izmaksu atl?dz?bu” k? “ie??mumus” un ka š?s ties?bu normas pašreiz?j? redakcij? vairs nav kvalifik?cijas “profesion?l?s darb?bas izmaksu atl?dz?ba”, bet ir “ie??mumi no nepilna darba laika profesion?l?s darb?bas”.

24 P?c V?cijas vald?bas dom?m, EKL 49. panta piem?rošanas joma attiecas ar? uz darb?bu, kas tiek veikta papildus un gandr?z bezatl?dz?bas darba l?men? pasniedz?ja amat? t?das publisko ties?bu juridiskas personas lab? k? universit?te, par to sa?emot profesion?l?s darb?bas izmaksu atl?dz?bu. Š?s saimniecisk?s darb?bas ?patn?ba ir m?r?is vienk?rši atl?dzin?t radušos izdevumus, nevis g?t pe??u.

25 Komisija atz?m?, ka *Bundesfinanzhof* šaubas par atalgojuma past?v?šanu ir balst?tas uz v?rdu savienojuma “profesion?l?s darb?bas izmaksu atl?dz?ba” lietošanu attiec?gaj? valsts ties?bu norm?, kas paredz samaksu, kura nep?rsniedz rad?to zaud?jumu summu un pe??as neesam?bu. Tom?r, p?c Komisijas dom?m, samaksa nezaud? savu “atalgojuma” raksturu tikai t?p?c, ka t? ne?auj g?t pe??u. EKL 50. panta noteikumi paredz tikai to, ka par saimnieciskas darb?bas esam?bu liecina atalgojuma p?rskait?šana, nevis pe??as esam?ba.

26 Komisija apgalvo, ka jebkur? gad?jum? pamata pr?va un attiec?gais tiesiskais regul?jums pamata pr?v? neattiecas uz atalgojumu, kas segtu tikai rad?t?s izmaksas. Proti, ja Strasb?ras Universit?tes veikt? samaksa segtu tikai izdevumus, kas Jundam rad?s, nodrošinot efekt?vu izgl?t?bas darb?bu, Junds neb?tu atsaucies uz *EStG* 3. panta 26. punktu, lai l?gtu atbr?vot no nodok?a sa?emt?s summas, jo jau parasto *EStG* noteikumu piem?rošanas rezult?t? vi?a darb?ba netiktu aplikta ar nodok?iem.

27 P?c Komisijas dom?m, *EStG* 3. panta 26. punkts pieš?ir nodok?u atvieglojumu nodok?u maks?t?jam tieši tad, ja ie??mumi p?rsniedz izmaksas un ja vi?am paliek neto ien?kumi, proti “pe??a”.

Tiesas atbilde

28 Lai noteiktu, vai t?da darb?ba k? pamata pr?v? ietilpst EKL 49. panta piem?rošanas jom?, ir pirmk?rt, j?atg?dina, ka j?dziens “pakalpojumi” EKL 50. panta pirm?s da?as izpratn? noz?m?, ka runa ir par “[pakalpojumiem, ko] parasti sniedz par atl?dz?bu” (2003. gada 22. maija spriedums

liet? C?355/00 *Freskot, Recueil*, I?5263. lpp., 54. punkts).

29 Šaj? sakar? jau ir atz?ts, ka š?s ties?bu normas noz?m? atl?dz?bas b?tiska paz?me ir t?, ka t? ir kompens?cija par attiec?go pakalpojumu (skat. tostarp 1988. gada 27. septembra spriedumu liet? 263/86 *Humbel, Recueil*, 5365. lpp., 17. punkts; 2003. gada 26. j?nija spriedumu liet? C?422/01 *Skandia un Ramstedt, Recueil*, I?6817. lpp., 23. punkts; 2007. gada 11. septembra spriedumus liet? C?76/05 *Schwarz un Gootjes?Schwarz*, Kr?jums, I?6849. lpp., 38. punkts, un liet? C?318/05 Komisija/V?cija, Kr?jums, I?6957. lpp., 67. punkts).

30 Otrk?rt, ir j?atz?m?, ka Tiesa ir izsl?gusi no pakalpojumu j?dziena EKL 50. panta noz?m? m?c?bas, ko organiz? noteiktas iest?des, kas ir valsts izgl?t?bas sist?mas da?a un ko piln?b? vai galvenok?rt finans? ar valsts l?dzek?iem (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Humbel*, 18. punkts, k? ar? 1993. gada 7. decembra spriedumu liet? C?109/92 *Wirth, Recueil*, I?6447. lpp., 15. un 16. punkts). T?d?j?di Tiesa ir preciz?jusi, ka, izveidojot un uzturot š?du valsts izgl?t?bas sist?mu, kas finans?jumu galvenok?rt sa?em no valsts budžeta, nevis skol?niem vai vi?u vec?kiem, valsts nev?las iesaist?ties dar?jumos par atl?dz?bu, bet ?steno savus pien?kumus pret iedz?vot?jiem soci?laj?, kult?ras un izgl?t?bas jom? (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Schwarz un Gootjes?Schwarz*, 39. punkts).

31 Tom?r pamata pr?va nav saist?ta ar pašas universit?tes, ko finans? no valsts budžeta, izgl?t?bas darb?bu. Tieši otr?di – min?t? pr?va – t?pat k? pamata pr?v? apstr?d?tais valsts tiesiskais regul?jums – attiecas uz pakalpojumiem, ko papildus sniedz fiziskas personas, kuras universit?tes uzaicina, lai t?d?j?di izpild?tu savus pien?kumus. Samaksa par šiem pakalpojumiem var b?t attiec?g?s universit?tes izmaks?tais atalgojums.

32 K? ?ener?ladvok?ts atz?m?ja savu secin?jumu 12. punkt?, izš?irošais elements, kura d?? darb?ba ietilpst L?guma noteikumam par pakalpojumu sniegšanas br?v?bu piem?rošanas jom?, ir to saimnieciskais raksturs, proti, pakalpojums nevar tikt sniegts bez atl?dz?bas.

33 Turpret? pret?ji tam, ko, š?iet, uzskata iesniedz?jtiesa, šaj? sakar? nav vajadz?gs, lai pakalpojumu sniedz?js v?l?tos g?t pe??u (skat. *inter alia* 2001. gada 12. j?lija spriedumu liet? C?157/99 *Smits un Peerbooms, Recueil*, I?5473. lpp., 50. un 52. punkts).

34 No iepriekš min?t? izriet, ka pamata pr?va, t?pat k? *EStG* 3. panta 26. punkts, attiecas uz pakalpojumiem, kas tiek sniegti par “atalgojumu”. Summa, ko Junds sa??ma no universit?tes par izgl?t?bas darb?bu, pat pie?emot, ka tas ir ticis veikts gandr?z bezatl?dz?bas darba l?men?, ir atalgojums EKL 50. panta izpratn?, proti, atl?dz?ba par vi?a sniegto pakalpojumu.

35 Visbeidzot, tas, ka izgl?t?bas darb?ba tiek veikta universit?tes, publisko ties?bu juridiskas personas, v?rd?, nenoz?m?, ka pakalpojums neietilpst EKL 49. panta piem?rošanas jom?.

36 Iesniedz?jtiesa izsaka šaubas šaj? sakar?, jaut?jot, vai pakalpojumi, kas sniegti publisko ties?bu juridiskas personas lab? vai v?rd? un kas var attiekties uz EKL 45. panta piem?rošanas jomu, kas ar? ir j??em v?r? pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ietvaros, var veidot pakalpojumu sniegšanu. P?c iesniedz?jtiesas dom?m, šie pakalpojumi ir uzskat?mi par “pa pusei valsts pakalpojumiem” un tie attiecas uz valsts publisko ties?bu darb?b?m.

37 Šaj? sakar? ir j?nor?da, ka, kaut ar? saska?? ar EKL 45. panta pirmo da?u, ko skata kop? ar 50. pantu, pakalpojumu sniegšanas br?v?ba neattiecas uz dal?bvalsts darb?b?m, ar kur?m – pat ja tikai laiku pa laikam – ?steno valsts varu, min?tais iz??mums tom?r ir piem?rojams tikai darb?b?m, kas k? t?das ir tieša un konkr?ta l?dzdal?ba valsts varas ?stenošan? (skat. *inter alia* 1974. gada 21. j?nija spriedumu liet? 2/74 *Reyners, Recueil*, 631. lpp., 45. punkts, 2001. gada 31. maija spriedumu liet? C?283/99 Komisija/It?lija, *Recueil*, I?4363. lpp., 20. punkts, un 2006. gada

30. marta spriedumu liet? C?451/03 *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti*, Kr?jums, I?2941. lpp., 46. punkts).

38 Tom?r no Tiesas judikat?ras par EKL 39. panta 4. punktu izriet, ka priv?ta izgl?t?bas darb?ba universit?t?s neietilpst š? iz??muma piem?rošanas jom? (šaj? sakar? skat. 1989. gada 30. maija spriedumu liet? 33/88 *Allué un Coonan, Recueil*, 1591. lpp., 7. punkts, k? ar? 1996. gada 2. j?lija spriedumu liet? C?290/94 Komisija/Grie?ija, *Recueil*, I?3285. lpp., 34. punkts).

39 L?dz ar to uz pirmo uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka izgl?t?bas darb?ba, ko ir veicis k?das dal?bvalsts nodok?u maks?t?js cit? dal?bvalst? esošas publisko ties?bu juridiskas personas, šaj? gad?jum? – universit?tes, lab?, ietilpst EKL 49. panta piem?rošanas jom?, pat ja t? tiek veikta papildus un gandr?z bezatl?dz?bas darba l?men?.

Par otro jaut?jumu

40 Ar savu otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobežojums, kas rodas t?d??, ka valsts tiesiskais regul?jums paredz piem?rot atbr?vojumu no ien?kumu nodok?a tikai ien?kumiem no atalgojuma, ko valsts teritorij? re?istr?ta universit?te, publisko ties?bu juridiska persona, p?rskaita par izgl?t?bas darb?bu k? papildu darbu, un šo atbr?vojumu atteikt, ja šo atalgojumu p?rskaita cit? dal?bvalst? re?istr?ta universit?te, ir pamatots ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem. Iesniedz?jtiesa šaj? sakar? ?paši atsaucas uz to, ka š? nodok?u atvieglojuma vien?gais pamatojums ir tas, ka š? darb?ba tiek veikta valsts publisko ties?bu juridiskas personas lab?.

Tiesai iesniegtie apsv?rumi

41 P?c laul?to Jundu un Komisijas dom?m, tas, ka min?tais atalgojums tiek atbr?vots no nodok?iem tikai tad, ja to p?rskaita valsts teritorij? esoša valsts universit?te, un ka tam to nepiem?ro, ja šo atalgojumu p?rskaita cit? dal?bvalst? re?istr?ta valsts universit?te, ir uzskat?ms par pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobežojumu, ko nepamato le?it?mas sabiedrisk?s intereses.

42 Pirmk?rt, attiec?g? tiesisk? regul?juma pamata pr?v? rad?tais ierobežojums nevar tikt pamatots ar savu m?r?i nodrošin?t pasniedz?ju pieejam?bu, lai veiktu savu darb?bu papildu k?rt? un t?d? veid? atbalst?tu apm?c?bas vai izgl?t?bas nozari.

43 Šaj? sakar? laul?tie Jundi uzskata, ka ir ?emams v?r? 2005. gada 10. marta spriedums liet? C?39/04 *Laboratoires Fournier* (Kr?jums, I?2057. lpp.). Š? sprieduma 23. punkt? Tiesa nosprieda, ka p?tniec?bas un att?st?bas darba veicin?šana nevar pamatot valsts pas?kumu, kas neparedz nodok?a atvieglojumu par jebk?du p?tniec?bas darbu, kas netiek veikts šaj? konkr?taj? dal?bvalst?. Š?ds pas?kums ir tieš? pretrun? Kopienas politikas m?r?im p?tniec?bas un tehnolo?ijas att?st?bas jom?, kas noteikts EKL 163. panta 2. punkt?.

44 T?pat Eiropas Kopienas m?r?iem apm?c?bas jom? b?tu pretrun? tas, ja pasniedz?jam, kas veic savu darb?bu papildu k?rt?, liegtu nodok?u atvieglojumus, kas var?tu veicin?t vi?a pieejam?bu. Saska?? ar EKL 149. pantu ir j?veicina dal?bvalstu sadarb?ba izgl?t?bas jom? un studentu un m?c?bsp?ku mobilit?te. Atteikums pieš?irt attiec?go pamata pr?v? min?to nodok?u atbr?vojumu netieši sekm?tu to, ka pasniedz?js, kas veic [izgl?t?bas darb?bu k? papildu darbu], to veiks tikai [savas] valsts universit?t?s.

45 Otrkārt, pretī tam, kā, šīet, uzskata iesniedzējtiesa, tās attiecīgais tiesiskais regulējums kā pamata prāvā nevarētu tikt pamatots ar Vācijas nodokļu sistēmas saskaņā ar apsvērumiem, jo attiecīgais nodokļu atvieglojums palielinātu valsts universitāšu izglītības piedāvājumu.

46 Tiesas judikatūra faktiski apstiprina, ka pamatojums, kas balstīts uz vajadzību saglabāt valsts nodokļu sistēmas saskaņā ar, kas tika pieņemts iepriekš minētajos spriedumos lietās *Bachmann* un Komisija/Belģija, ir jāinterpretē šauri. Tomēr nosacījumi, kas noteikti judikatūrā un izriet no minētā sprieduma lietā *Bachmann*, netika izpildīti šajā gadījumā, jo attiecīgais nodokļu atvieglojums pamata prāvā, proti, "profesionāls darbības izmaksu atlīdzības" atbrīvojums no nodokļiem, netiek līdzsvarots ar noteiktu nodokļu maksājumu. Tas, ka profesionāls darbības izmaksu atlīdzības atbrīvojums no nodokļiem var netieši radīt priekšrocības Vācijas valstij, neapņauj izveidot valsts nodokļu sistēmas saskaņā ar un tādējādi nevar pamatot tās tiesisko regulējumu kā pamata prāvā.

47 Pēc Vācijas valdības domām, pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums, protams, var rasties tādēļ, ka pasniedzējam, kurš par profesionāls darbības izmaksu atlīdzību savu darbību veic papildu kārtā universitātē, kas reģistrēta citā dalībvalstī, netiek piešķirts attiecīgais pamata prāvā minētais nodokļu atvieglojums. Tomēr šis ierobežojums esot pamatots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, kas ir saistīti ar izglītības, pētniecības un attīstības veicināšanu.

48 Šī valdība šajā sakarā apgalvo, ka *EStG* 3. panta 26. punkts sekmē to, ka pasniedzēji, kas veic papildu darbu, sniedz savus pakalpojumus gandrīz bezatlīdzības darba līmenī šajā tiesību normā minētajām iestādēm, par to saņemot niecīgu atalgojumu atlīdzības par profesionāls darbības izmaksām formā.

49 Tādējādi minētās tiesību normas mērķis esot, piemērojot nodokļu atbrīvojumus pilsoņiem, kuri veic papildu profesionālo darbību, atbalstīt tajā uzskaitītās publisko tiesību juridiskās personas, šajā gadījumā – universitātes. Tās mērķis un sekas esot nodrošināt universitāšu pasniedzēju pieejamību par izdevīgu cenu. Šī tiesību norma esot pamatota ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, proti, izglītības, pētniecības un attīstības veicināšanu. Šī tiesību norma esot piemērota un vajadzīga vīlam mērķa sasniegšanai.

50 Katrā ziņā Vācijas valdība uzskata, ka Vācijas Federatīvajai Republikai nav nekāda pienākuma atbalstīt citu dalībvalstu universitātes. Tā kā izglītības sistēmas organizācija – tāpat kā tiešie nodokļi – joprojām ietilpst dalībvalstu kompetencē, katrai dalībvalstij šajās jomās būtu jābūt iespējai saglabāt rīcības brīvību attiecībā uz tās valsts noteikumu saturu.

51 EKL 149. panta 1. punkts skaidri noteic, ka Kopiena veic savu darbību izglītības jomā, veicinot dalībvalstu sadarbību, "pilnīgi respektējot dalībvalstu atbildību par mērķu saturu un izglītības sistēmu organizāciju". Vācijas valdība no tā secina, ka dalībvalstis savā teritorijā var autonomi izstrādāt savas izglītības sistēmas organizāciju un līdz ar to – arī izglītības darbību savās universitātes. Tā kā Vācijas Federatīvajai Republikai ir maza ietekme uz izglītības iestāžu organizāciju citās dalībvalstīs, tai nevar likt subsidēt to darbību, atsakoties no nodokļu maksātāja naudas, kas tai pienākas.

Tiesas atbilde

52 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru EKL 49. pants neapņauj piemērot jebkādu valsts tiesisko regulējumu, kas pakalpojumu sniegšanu starp dalībvalstīm padara sarežģītāku nekā pakalpojumu sniegšanu tikai dalībvalsts teritorijā (1994. gada 5. oktobra spriedums lietā Komisija/Francija, C-381/93, *Recueil*, I-5145. lpp., 17. punkts; 1998. gada 28. aprīļa spriedums

liet? C?158/96 *Kohll, Recueil*, l?1931. lpp., 33. punkts; iepriekš min?tais spriedums liet? *Smits un Peerbooms*, 61. punkts; 2002. gada 3. oktobra spriedums liet? C?136/00 *Danner, Recueil*, l?8147. lpp., 29. punkts, k? ar? 2005. gada 8. septembra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?544/03 un C?545/03 *Mobistar un Belgacom Mobile, Kr?jums*, l?7723. lpp., 30. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

53 Šaj? sakar? Ties? netika apstr?d?ts, ka, ja pamata pr?v? esošajai l?dzv?rt?ga izgl?t?bas darb?ba k? papildu darbs ietilpst L?guma noteikumu par pakalpojumu sniegšanas br?v?bu piem?rošanas jom?, t?ds valsts tiesiskais regul?jums k? *EStG* 3. panta 26. punkts Jundam ierobežo EKL 49. pant? garant?to br?v?bu sniegt savus pakalpojumus cit? dal?bvalst?, jo šai izgl?t?bas darb?bai netiek piem?rots nodok?u atvieglojums, kurš tai tiktu piem?rots, ja Junds pied?v?tu pakalpojumus sav? dal?bvalst?.

54 Turkl?t iesniedz?jtiesa pati apgalvo, ka attiec?gais valsts tiesiskais regul?jums pamata pr?v?, kas ir vien?di piem?rojams valsts pieder?gajiem un ?rzemniekiem, kuri veic darb?bu valsts publisko ties?bu juridisko personu lab?, paredz maz?k labv?l?gu attieksmi pret pakalpojumiem, kas sniegti cit? dal?bvalst? esošajiem sa??m?jiem, sal?dzinot ar attieksmi pret pakalpojumiem, kas sniegti valsts teritorij?, un ir uzskat?ms par pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobežojumu.

55 Ir j?izv?rt?, vai š?ds pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobežojums var tikt objekt?vi pamatots.

56 Šaj? kontekst? vispirms ir j?izv?rt?, vai, k? apgalvo V?cijas vald?ba, valsts tiesiskaj? regul?jum? paredz?tais ierobežojums ir pamatots ar prim?rajiem visp?r?jo interešu apsv?rumiem, kas ir izgl?t?bas, p?tniec?bas un att?st?bas veicin?šana.

57 Š?dam argumentam nevar piekrist.

58 Pat pie?emot, ka izgl?t?bas veicin?šana ir uzskat?ma par prim?ru visp?r?jo interešu apsv?rumu, tom?r, lai pas?kums, ar ko ierobežo L?gum? garant?t?s pamatbr?v?bas, b?tu pamatots, ar to vienalga ir j?iev?ro sam?r?guma princips t?d? noz?m?, ka š?dam pas?kumam j?b?t piem?rotam paredz?t? m?r?a sasniegšanai un tas nevar p?rsniegt m?r?a sasniegšanai nepieciešamo (2000. gada 26. septembra spriedums liet? C?478/98 Komisija/Be??ija, *Recueil*, l?7587. lpp., 41. punkts, un 2004. gada 4. marta spriedums liet? C?334/02 Komisija/Francija, *Recueil*, l?2229. lpp., 28. punkts).

59 Iepriekš min?t? sprieduma liet? *Laboratoires Fournier* 23. punkt? Tiesa tieš?m nosprieda, ka nav izsl?dzams, ka p?tniec?bas un att?st?bas veicin?šana ir uzskat?ma par prim?ru visp?r?jo interešu apsv?rumu. Tom?r t? noraid?ja argumentu, saska?? ar kuru dal?bvalstij nevar likt veicin?t p?tniec?bu cit? dal?bvalst?, un uzskat?ja, ka valsts tiesiskais regul?jums, kas paredz nodok?a atlaidi tikai tam p?tnieciskajam darbam, kas tiek veikts attiec?gaj? dal?bvalst?, ir uzskat?ms par pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobežojumu. Tiesa nosprieda, ka š?ds tiesiskais regul?jums ir tieš? pretrun? Kopienas politikas m?r?im p?tniec?bas un tehnolo?ijas att?st?bas jom?, kas saska?? ar EKL 163. panta 2. punktu ir ?paši paredz?ts sadarb?bas p?tniec?bas jom? nodok?u š??rš?u nov?ršanai.

60 Pamata pr?vas ietvaros ir j?atg?dina, ka EKL 149. pants paredz: "Veicinot dal?bvalstu sadarb?bu un vajadz?bas gad?jum? atbalstot un papildinot to r?c?bu, Kopiena sekm? pilnv?rt?g?s izgl?t?bas att?st?bu", bet EKL 149. panta 2. punkts noteic, ka "Kopienas r?c?bas m?r?i ir [...] veicin?t studentu un m?c?bsp?ku mobilit?ti".

61 T?ds dal?bvalsts tiesiskais regul?jums k? pamata pr?v? ir pretrun? šiem m?r?iem, jo tas attur pasniedz?jus, kas savu darb?bu veic papildus, no savu pamatbr?v?bu pied?v?t

pakalpojumu cit? dal?bvalst? izmantošanas, vi?iem nepiem?rojot nodok?u atvieglojumu, ko vi?i b?tu sa??muši, ja šos pašus pakalpojumus sniegtu savas valsts teritorij?.

62 Tiesa jau ir uzsv?rusi šo m?r?u noz?m?gumu EKL 18. panta kontekst?. Atg?dinot, ka iesp?jas, ko pied?v? L?gums saist?b? ar Savien?bas pilso?u br?vu p?rvietošanas, nevar?tu efekt?vi izmantot, ja dal?bvalsts pilsonis var?tu tikt attur?ts no to izmantošanas to š??rš?u d??, kurus dz?vošanai cit? dal?bvalst? rada vi?a izcelsmes valsts tiesiskais regul?jums, vi?u sodot par šo ties?bu izmantošanu, Tiesa nor?d?ja, ka šis apsv?rums ir ?paši noz?m?gs izgl?t?bas jom?, ?emot v?r? EKL 3. panta 1. punkta q) apakšpunkta un 149. panta 2. punkta otr? ievilkuma m?r?us, proti, *inter alia* veicin?t audz?k?u un m?c?bsp?ku mobilit?ti (skat. 2007. gada 23. oktobra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?11/06 un C?12/06 *Morgan* un *Bucher*, Kr?jums, I?9161. lpp., 26. un 27. punkts un tajos min?t? judikat?ra).

63 T?ds tiesiskais regul?jums k? pamata pr?v?, kuram ir l?dz?ga ietekme k? valsts ties?bu aktiem iepriekš min?taj? liet? *Laboratoires Fournier*, apdraud pasniedz?ju, kas veic papildu darbu, br?v?bu izv?l?ties pakalpojumu sniegšanas vietu Kopien?, neparedzot, ka, lai sasniegtu apgalvoto izgl?t?bas veicin?šanas m?r?i, ir j?attiecina pamata pr?v? esoš? nodok?u atbr?vojuma piem?rošana tikai uz nodok?u maks?t?jiem, kas veic izgl?t?bas darb?bu k? papildu darbu valsts teritorij? esošaj?s universit?t?s.

64 Ir j?atz?st, ka V?cijas vald?ba nav izvirz?jusi nek?dus argumentus, kas ?autu pier?d?t, ka š? sprieduma iepriekš?j? punkt? min?tais m?r?is nevar?tu tikt sasniegts bez str?d?g? tiesisk? regul?juma un ka to nevar?tu sasniegt, izmantojot citus l?dzek?us, kas neietekm?tu pasniedz?ju, kas veic papildu darbu, izv?li attiec?b? uz pakalpojumu sniegšanas vietu.

65 Otrk?rt, ir j?izv?rt?, vai attiec?gais ierobežojums pamata pr?v? var tikt pamatots ar vajadz?bu nodrošin?t V?cijas nodok?u sist?mas saskan?bu, k? to paredz?ja iesniedz?jtiesa.

66 P?c iesniedz?jtiesas dom?m, EStG 3. panta 26. punkta m?r?is ir atbr?vot V?ciju no konkr?tu pien?kumu, kas tai tiek uzlikti ar nodok?u pas?kumu, ?stenošanas, jo, pirmk?rt, pasniedz?ji, kas veic pagaidu darbu, sa?em nodok?u atbr?vojumu, ja vi?i pasniedz valsts publisko ties?bu universit?t?s, un, otrk?rt, V?cija g?st ar to saist?tu labumu, jo t? var nodrošin?t š?m universit?t?m izgl?t?bas un p?tniec?bas organiz?šanas pien?kumu par samazin?tu cenu. L?dz ar to iesniedz?jtiesai radies jaut?jums par to, vai pamata pr?v? nav tiešas saiknes starp nodok?u atbr?vojumu, kas nodok?u maks?t?jam tiek pieš?irts par izgl?t?bas darb?bu k? papildu darbu, un to, ka š? izgl?t?bas darb?ba tiek veikta valsts publisko ties?bu juridiskas personas lab?. Attiec?b? uz š?du gad?jumu t? pie??ma, pirmk?rt, ka nodok?u maks?t?ja pakalpojumu sniegšana, ko atbalsta nodok?u atvieglojums, ir kop?j?s intereses un, otrk?rt, ka šis "atvieglojums", no kura labumu g?st kop?j?s intereses, kompens? nelabv?l?gos apst?k?us, ko rada atteikšan?s no nodok?iem.

67 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka iepriekš min?taj? spriedum? liet? *Bachmann* – 28. punkt? – un 1992. gada 28. janv?ra spriedum? liet? Komisija/Be??ija – 21. punkt? – Tiesa pie??va, ka vajadz?ba saglab?t nodok?u sist?mas saskan?bu var pamatot L?gum? garant?to pamatbr?v?bu ?stenošanas ierobežošanu.

68 Tom?r saska?? ar past?v?go judikat?ru, lai arguments, kurš balst?ts uz š?du pamatojumu, b?tu atbalst?ms, ir j?pier?da, ka past?v tieša saikne starp attiec?go nodok?u atvieglojumu un š?s priekšroc?bas l?dzsvarošanu ar noteiktu nodok?a maks?jumu (šaj? sakar? skat. 2006. gada 23. febru?ra spriedumu liet? C?471/04 *Keller Holding*, Kr?jums, I?2107. lpp., 40. punkts; 2007. gada 29. marta spriedumu liet? C?347/04 *Rewe Zentralfinanz*, Kr?jums, I?2647. lpp., 62. punkts, un 2007. gada 11. oktobra spriedumu liet? C?443/06 *Hollmann*, Kr?jums, I?8491. lpp., 56. punkts).

69 Tomēr no nodokļu sistēmas aspekta nepastāv tieša saikne starp profesionāļu darbu izmaksu atlīdzību, ko pārskaita Vācijas universitātes, atbrīvošanu no nodokļiem un šā atvieglojuma kompensāciju ar noteiktu nodokļu atvilkumu.

70 Kā enerģētiskās atzīmējamā savu secinājumu 23. punktā, pamata priekšrocība, ka iekšējās nodokļa atbrīvojumu kompensācija priekšrocība, ko Vācija gūst, pasniedzot papildus kārtējo darbojoties izglītības un pētniecības jomā. Tomēr tik vispārīga, neskaidra un attīlīta saikne starp nodokļu atvieglojumu privātpersonai un valsts labumu neatbilst no sprieduma lietā *Bachmann* izrietošajiem nosacījumiem.

71 Tādējādi nevar pieņemt argumentu, saskaņā ar kuru pakalpojumu sniegšanas brīvības principa ierobežojumu pamato vajadzība nodrošināt Vācijas nodokļu sistēmas saskaņību.

72 Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, tas, ka valsts nodokļu atvieglojumi tiek piemēroti tikai tad, ja darbu tiek veikta valsts publisko tiesību juridiskās personas labā, nevar pamatot pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumus.

73 Līdz ar to uz otro uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums, kas rodas tādēļ, ka valsts tiesiskais regulējums paredz piemērot iekšējās nodokļa atbrīvojumu atalgojumam, ko par izglītības darbu kā papildu darbu pārskaitējušas universitātes, publisko tiesību juridiskās personas, kas reģistrētas valsts teritorijā, un to atteikt, ja šo atalgojumu pārskaita universitāte, kas ir reģistrēta citā dalībvalstī, nav pamatots ar primārajiem vispārīgajiem interešu apsvērumiem.

Par trešo jautājumu

Tiesai iesniegtie apsvērumi

74 Tā kā iesniedzējtiesa ir uzdevusi jautājumu gadījumam, ja tiek sniegta noraidošā atbilde uz otro jautājumu, un, pēc Vācijas valdības domām, uz otro jautājumu ir jāatbild apstiprinoši, Vācijas valdība uzskata, ka uz trešo jautājumu nav jāatbild.

75 Pēc laulāto Jundu domām, nevar apgalvot, ka nepamatots pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums tomēr ir saderīgs ar Kopienas tiesību sistēmas atbildības dēļ, ko dalībvalstis saglabā izglītības sistēmas organizēšanas jomā saskaņā ar EKL 149. pantu. Vācijai ir pienākums veicināt sadarbību dalībvalstu starpā, nevis to traucēt ar savas labā pieņemto tiesisko regulējumu.

76 Komisija uzskata, ka EStG 3. panta 26. punkts netiek izslēgts no pakalpojumu sniegšanas brīvības piemērošanas jomas tādēļ, ka dalībvalstis saglabā kompetenci savu izglītības sistēmu organizēšanā. EKL 149. pants neizslēdz no pakalpojumu sniegšanas brīvības piemērošanas jomas šādu nodokļu sistēmu, kas piemērota universitātes izglītības darbam.

77 Turklāt Komisija uzskata, ka EStG 3. panta 26. punkts neattiecas nedz uz izglītības organizāciju, nedz uz izglītības politiku. Tas vienkārši paredz atkāpi nodokļu jautājumā, lai vispārīgi atbalstītu papildu profesionāļu darbu kopīgās intereses, un tam nav konkrētas saiknes ar izglītības sistēmu.

78 Komisija arī uzskata, ka EEK līguma 128. pants un atvasinātās tiesību normas, kas pieņemtas uz tā pamata, netieši atspoguļo *Bundesfinanzhof* viedokli, ka pamata priekšrocība apstrīdētā atkāpe no pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojuma, kas pamatots ar "politikas un izglītības" aspektu. Šīs tiesību normas liecina, ka mēs vispārīgi šķēršļi pasniedzēju mobilitātei ir pretrunā Kopienas politiku mērķiem profesionāļu izglītības jomā un ka tāda situācija jau bija pamata priekšrocības notikumu laikā. Turklāt "veicināt studentu un mācībspēku mobilitāti" noteikti ir to

Kopienu m?r?u da?a, kas nostiprin?ti L?gum?, k? tas izriet no EKL 149. panta.

Tiesas atbilde

79 Ar savu trešo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai tas, ka dal?bvalstis ir kompetentas patst?v?gi pie?emt l?mumus par savas izgl?t?bas sist?mas organiz?šanu, var padar?t ar Kopienu ties?b?m sader?gu t?du valsts tiesisko regul?jumu, kas paredz, ka nodok?u atbr?vojums ir piem?rojams tikai nodok?u maks?t?jiem, kuri veic darb?bu valsts publisko ties?bu universit?šu lab? vai v?rd?.

80 P?c iesniedz?jtiesas domam, EStG 3. panta 26. punkts var tikt saprasts k? izpausme dal?bvalstu kompetencei paš?m izlemt, k?d? veid? ir j?organiz? vi?u izgl?t?bas sist?ma, un š?s pilnvaras ietver br?v?bu noteikt, ka nodok?u atbr?vojums ir piem?rojams tikai tiem nodok?u maks?t?jiem, kas veic darb?bas k?das valsts publisko ties?bu universit?tes lab? vai v?rd?.

81 Šaj? sakar? ir j?atz?m?, ka no EKL 149. panta 1. punkta tieš?m izriet, ka, "veicinot dal?bvalstu sadarb?bu un vajadz?bas gad?jum? atbalstot un papildinot to r?c?bu, Kopiena sekm? pilnv?rt?g?s izgl?t?bas att?st?bu, piln?gi respekt?jot dal?bvalstu atbild?bu par m?c?bu saturu un izgl?t?bas sist?mu organiz?ciju, k? ar? kult?ru un valodu daž?d?bu".

82 Kaut ar? dal?bvalstu kompetence un atbild?ba šaj?s jom?s nav min?ta EEK l?guma 128. pant?, kas pamata pr?vas notikumu laik? bija piem?rojam? ties?bu norma, no iepriekš min?t? sprieduma liet? *Gravier* 19. punkta izriet, ka pamata pr?vas notikumu laik? izgl?t?bas organiz?šana un politika k? t?da nebija joma, kuru EEK l?gums attiecin?ja uz Kopienu iest?žu kompetenci.

83 L?dz ar to, k? Komisija pamatoti apgalvo, t?ds tiesiskais regul?jums k? EStG 3. panta 26. punkts nav pas?kums, kas attiecas uz izgl?t?bas saturu vai izgl?t?bas sist?mas organiz?šanu. Runa ir par visp?r?gu nodok?u pas?kumu, ar kuru pieš?ir nodok?u atvieglojumu, ja priv?tpersona veic darb?bas sabiedr?bas lab?.

84 Attiec?g? tiesisk? regul?juma pamata pr?v? piem?rošanas jom? ietilpst ne tikai profesion?l?s darb?bas izmaksu atl?dz?ba, ko par izgl?t?bas darb?bu p?rskaita valsts izgl?t?bas un p?tniec?bas iest?des, bet ar? t? atl?dz?ba, kas tiek p?rskait?ta par cit?m darb?b?m un no cit?m iest?d?m. T?d?j?di š?ds tiesiskais regul?jums k? t?ds nav uzskat?ms par dal?bvalsts pilnvaru organiz?t savu izgl?t?bas sist?mu izpausmi.

85 Katr? zi?? neatkar?gi no t?da valsts tiesisk? regul?juma k? pamata pr?v? faktisk?s vai apgalvot?s saiknes ar jom?m, kur?s kompetence ir paredz?ta tikai dal?bvalst?m, šis tiesiskais regul?jums nav atbr?vojams no pakalpojumu sniegšanas br?v?bas principa iev?rošanas.

86 Dal?bvalst?m t?m paredz?t?s kompetences ir j??steno, iev?rojot Kopienu ties?bas un *inter alia* ties?bu normas par pakalpojumu sniegšanas br?v?bu. Tiesa to ir nospriedusi vair?k?s jom?s, *inter alia* attiec?b? uz tiešajiem nodok?iem un izgl?t?bu (skat. *inter alia* iepriekš min?tos spriedumus liet?s *Schwarz* un *Gootjes/Schwarz*, 69. un 70. punkts, k? ar? Komisija/V?cija, 85. un 86. punkts).

87 L?dz ar to kompetence un atbild?ba, kas dal?bvalst?m ir savas izgl?t?bas sist?mas organiz?šan?, nevar izsl?gt t?du tiesisko regul?jumu nodok?u jom? k? pamata pr?v? no L?guma noteikumu par pakalpojumu sniegšanas br?v?bu piem?rošanas jomas, ne ar? padar?t ar Kopienu ties?b?m sader?gu atteikumu pieš?irt atbilstošos nodok?u atvieglojumus pasniedz?jiem, kas savus pakalpojumus sniedz citu dal?bvalstu universit?t?s.

88 K? izriet no š? sprieduma 61.–63. punkta, kas attiecas uz t?da tiesisk? regul?juma k? pamata pr?v? pamatojuma prim?ru visp?r?jo interešu apsv?rumu d?? neesam?bu, pat ja š?ds tiesiskais regul?jums ir pas?kums, kas saist?ts ar izgl?t?bas sist?mas organiz?šanu, tas tom?r nav sader?gs ar L?gumu, cikt?l tas ietekm? pasniedz?ju, kas veic papildu darbu, pakalpojumu sniegšanas vietas izv?li.

89 L?dz ar to uz trešo uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka tas, ka dal?bvalstis ir kompetentas patst?v?gi pie?emt l?mumus par savas izgl?t?bas sist?mas organiz?šanu, nevar padar?t ar Kopienu ties?b?m sader?gu valsts tiesisko regul?jumu, kas paredz nodok?u atbr?vojuma piem?rošanu nodok?u maks?t?jiem, kuri veic darb?bas valsts publisko ties?bu universit?šu lab? un v?rd?.

Par ties?šan?s izdevumiem

90 Attiec?b? uz pamata lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

- 1) **izgl?t?bas darb?ba, ko ir veicis k?das dal?bvalsts nodok?u maks?t?js cit? dal?bvalst? esošas publisko ties?bu juridiskas personas, šaj? gad?jum? – universit?tes, lab?, ietilpst EKL 49. panta piem?rošanas jom?, pat ja t? tiek veikta papildus un gandr?z bezatl?dz?bas darba l?men?;**
- 2) **pakalpojumu sniegšanas br?v?bas ierobežojums, kas rodas t?d??, ka valsts tiesiskais regul?jums paredz piem?rot ien?kuma nodok?a atbr?vojumu atalgojumam, ko par izgl?t?bas darb?bu k? papildu darbu p?rskait?jušas universit?tes, publisko ties?bu juridiskas personas, kas re?istr?tas valsts teritorij?, un to atteikt, ja šo atalgojumu p?rkaita universit?te, kas ir re?istr?ta cit? dal?bvalst?, nav pamatots ar prim?rajiem visp?r?jo interešu apsv?rumiem;**
- 3) **tas, ka dal?bvalstis ir kompetentas patst?v?gi pie?emt l?mumus par savas izgl?t?bas sist?mas organiz?šanu, nevar padar?t ar Kopienu ties?b?m sader?gu valsts tiesisko regul?jumu, kas paredz nodok?u atbr?vojuma piem?rošanu nodok?u maks?t?jiem, kuri veic darb?bas valsts publisko ties?bu universit?šu lab? un v?rd?.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – v?cu.