

**Sprawa C-281/06**

**Hans-Dieter Jundt i Hedwig Jundt**

**przeciwko**

**Finanzamt Offenburg**

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof)

Swoboda świadczenia usług – Działalność w zakresie nauczania jako działalność dodatkowa – Pojęcie „wynagrodzenie” – Zwrot wydatków związanych z działalnością zawodową – Uregulowania w dziedzinie zwolnienia podatkowego – Przesłanki – Wynagrodzenie wypłacone przez uniwersytet krajowy

Streszczenie wyroku

1. *Swoboda świadczenia usług – Postanowienia traktatu – Zakres stosowania*

*(art. 45 akapit pierwszy WE, art. 49 WE i art. 50 WE)*

2. *Swoboda świadczenia usług – Ograniczenia – Przepisy podatkowe*

*(art. 49 WE)*

1. Działalność w zakresie nauczania wykonywana przez podatnika z państwa członkowskiego na rzecz osoby prawnej prawa publicznego – w tym wypadku uniwersytetu, znajdujęcego się w innym państwie członkowskim – jest objęta zakresem stosowania art. 49 WE, nawet jeżeli jest ona wykonywana jako działalność dodatkowa i quasi-honorowa.

W istocie, decydującym czynnikiem, który sprawia, że dana działalność wchodzi w zakres przepisów traktatu dotyczących swobody świadczenia usług, jest jej gospodarczy charakter, co oznacza, że działalność ta nie może być wykonywana bez świadczenia wzajemnego. Nie jest natomiast konieczne w tym zakresie, aby podmiot świadczący usługi dążył do osiągnięcia zysku. Ponadto okoliczności, że działalność w zakresie nauczania za wynagrodzeniem jest wykonywana na zlecenie uniwersytetu, który jest osobą prawną prawa publicznego, nie wyłącza wykonanej usługi z zakresu stosowania art. 49 WE, jako że prywatna działalność w zakresie nauczania na uniwersytecie nie jest objęta zakresem stosowania odstępstwa przewidzianego w art. 45 akapit pierwszy WE, w związku z art. 50 WE, które jest ograniczone do działalności, która, rozpatrywana samodzielnie, jest w bezpośredni i szczególny sposób związana z wykonywaniem wady publicznej.

(por. pkt 32, 33, 35, 37–39; pkt 1 sentencji)

2. Ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług polegające na tym, że zgodnie z uregulowaniem krajowym zwolnienie od podatku dochodowego dotyczy jedynie wynagrodzeń za działalność w zakresie nauczania wykonywaną jako działalność dodatkową, które to wynagrodzenia są wypłacane przez uniwersytety, bądźce osobami prawnymi prawa publicznego i mające siedzibę na terytorium kraju, a nie dotyczy wynagrodzeń, które są wypłacane przez uniwersytet mający siedzibę w innym państwie członkowskim, nie jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego.

Takie uregulowanie, które jest tak samo stosowane do własnych obywateli, jak i do obywateli innych państw, którzy wykonują działalność u krajowych osób prawnych prawa publicznego, prowadzi bowiem do mniej korzystnego traktowania usług świadczonych na rzecz odbiorców usług znajdujących się w innych państwach członkowskich w porównaniu z traktowaniem usług wykonanych na terytorium krajowym. To ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług nie może być uzasadnione wspieraniem nauczania, badań naukowych i rozwoju, ponieważ narusza swobodę wyboru przez wykadów wykonujących swoją działalność jako działalność dodatkową miejsca świadczenia ich usług wewnątrz Wspólnoty. Nie zostało przy tym wykazane, że do osiągnięcia celu polegającego na wspieraniu nauczania konieczne jest zapewnienie korzystania ze zwolnienia podatkowego, będącego przedmiotem sporu przed sądem krajowym, jedynie podatnikom, którzy wykonują dodatkową działalność w uniwersytetach w zakresie nauczania na uniwersytetach znajdujących się na terytorium krajowym. Co więcej, ograniczenia tego nie można uzasadniać koniecznością zapewnienia spójności systemu podatkowego, gdyż z punktu widzenia tego systemu nie ma bezpośredniego związku między zwolnieniem podatkowym dotyczącym zwrotu wydatków związanych z działalnością zawodową dokonanym przez uniwersytety krajowe a wyrównaniem tej ulgi przez określone obciążenie podatkowe.

Poza tym istnienie kompetencji państw członkowskich do decydowania o organizacji swoich systemów edukacyjnych nie skutkuje tym, że omawiane uregulowanie, które zastrzega zwolnienie podatkowe podatnikom wykonującym działalność na rzecz lub na zlecenie krajowych uniwersytetów publicznych, jest zgodne z prawem wspólnotowym. Uregulowanie to nie jest przepisem odnoszącym się do treści nauczania lub organizacji systemu edukacyjnego, lecz rodzajem fiskalnym o charakterze generalnym, który przyznaje ulgę podatkową, w przypadku gdy dana jednostka zaangażowana jest w działalność przynoszącą korzyści społeczeństwu. Nawet jeśli takie uregulowanie jest przepisem związanym z organizacją systemu edukacyjnego, pozostaje ono niezgodne z traktatem, ponieważ wpływa na wybór miejsca świadczenia usług przez wykadów wykonujących działalność jako działalność dodatkową.

(por. pkt 54, 56, 57, 61, 69, 71, 73, 83–85, 88, 89; pkt 2, 3 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 18 grudnia 2007 r. (\*)

Swoboda świadczenia usług – Działalność w zakresie nauczania jako działalność dodatkowa – Pojęcie „wynagrodzenie” – Zwrot wydatków związanych z działalnością zawodową – Uregulowania w dziedzinie zwolnienia podatkowego – Przesłanki – Wynagrodzenie wypłacone

przez uniwersytet krajowy

W sprawie C-281/06

mając za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 1 marca 2006 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 czerwca 2006 r., w postępowaniu:

**Hans-Dieter Jundt,**

**Hedwig Jundt**

przeciwko

**Finanzamt Offenburg,**

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J.N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh i A. Arabadjiev, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,

sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważwszy uwagi przedstawione:

- w imieniu H.D. i H. Jundt przez adwokata H.D. Jundta,
- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lumma, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez E. Traversę oraz W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 10 października 2007 r.,

wydaje następujący

## **Wyrok**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 59 traktatu WE (po zmianie art. 59 WE, a obecnie art. 49 WE) i art. 128 traktatu EWG (po zmianie art. 126 traktatu WE, a obecnie art. 149 WE)

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między H.D. i H. Jundt (zwanymi dalej „małżonkami Jundt”), zamieszkałymi w Niemczech, a Finanzamt Offenburg w przedmiocie odmowy przez ten urząd zaliczenia na poczet przychodów wolnych podatku dochodowego za rok podatkowy 1991 r. zwrotu wydatków związanych z wykonywaniem jako działalnośc dodatkowej działalnośc zawodowej w zakresie nauczania na rzecz uniwersytetu mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, ponieważ prawo krajowe w zakresie podatku dochodowego przewiduje stosowanie tego zwolnienia wyłącznie do wynagrodzeń pochodzących od podmiotów niemieckiego prawa publicznego.

## Krajowe ramy prawne

3 Paragraf 1 ust. 1 zdanie pierwsze Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym, zwanej dalej „EStG”) w wersji obowiązującej w okresie ważnym dla okoliczności faktycznych sprawy przed sądem krajowym stanowi, że osoby fizyczne, które mają miejsce zamieszkania lub zwyczajowy pobyt w Niemczech, podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu od dochodów.

4 Zgodnie z § 2 ust. 2 EStG dochodem jest albo zysk, albo nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania.

5 Paragraf 3 pkt 26 EStG, który znajduje się w sekcji ustawy poświęconej „przychodom wolnym od podatku dochodowego”, brzmi następująco

„Wolny od podatku jest:

[...]

26. zwrot wydatków związanych z dodatkowymi działalnościami zawodowymi w charakterze trenera, instruktora, wychowawcy lub w związku z porównywalnymi dodatkowymi działalnościami zawodowymi, dodatkowymi działalnościami artystycznymi lub działalnościami związanymi z opieką nad osobami starszymi, chorymi lub niepełnosprawnymi, wykonywanymi na rzecz lub na zlecenie krajowej osoby prawnej prawa publicznego lub instytucji, która realizuje cele użyteczności publicznej, cele dobroczynne i kulturalne [§ 52–54 Abgabenordnung (ordynacji podatkowej)], która podlega § 5 ust. 1 pkt 9 Körperschaftsteuergesetz. Przychody uzyskane w związku z działalnościami określonymi w zdaniu pierwszym do maksymalnej wysokości 2400 DEM rocznie należy uznać za zwrot wydatków związanych z działalnościami zawodowymi [...]”.

## Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

6 Małżonkowie Jundt są wspólnie opodatkowani podatkiem dochodowym od osób fizycznych w Niemczech. W ramach głównej działalności H.D. Jundt wykonuje zawód adwokata w Niemczech, gdzie ma również miejsce zamieszkania. W 1991 r. na zlecenie uniwersytetu w Strasburgu podjął się na tym uniwersytecie nauczania w wymiarze 16 godzin, za które otrzymał 5760 FRF (brutto) (równowartość 1612 DEM)

7 W decyzji podatkowej za rok podatkowy 1991 Finanzamt Offenburg opodatkowała te kwoty brutto podatkiem dochodowym.

8 Małżonkowie Jundt podnieśli, że ta kwota powinna być wolna od podatku dochodowego zgodnie z § 3 pkt 26 EStG. Uważają, że zastosowanie tego zwolnienia do wynagrodzeń wypłaconych przez podmioty niemieckiego prawa publicznego jest sprzeczne z prawem europejskim.

9 Ponieważ odwołanie od decyzji Finanzamt Offenburg i skarga przed Finanzgericht nie przyniosły rezultatów, małżonkowie Jundt wnieśli rewizję do Bundesfinanzhof.

10 Bundesfinanzhof podkreśla, że H.D. Jundt mógłby skorzystać ze zwolnienia przewidzianego w § 3 pkt 26 EStG, gdyby wykonywał swój działo na uniwersytecie będącym osobą prawną niemieckiego prawa publicznego, a nie osobą prawną z innego państwa członkowskiego. Bundesfinanzhof uważa, że w celu określenia, czy takie przepisy są zgodne z przepisami prawa wspólnotowego dotyczącymi swobodnego świadczenia usług, konieczne jest zadanie trzech pytań prejudycjalnych.

11 Przede wszystkim zastanawia się on, czy dodatkowa działo w charakterze wykładowcy jest objęta zakresem stosowania przepisów w dziedzinie swobodnego świadczenia usług, ponieważ nie jest pewne, czy kwoty, które mogłyby być zwolnione na mocy § 3 pkt 26 EStG, stanowi prawdziwe wynagrodzenie. Zgodnie z tym przepisem przychody podlegające zwolnieniu mają charakter „zwrotu wydatków związanych z działalnością zawodową”, co wskazuje, że chodzi o kompensację wydatków związanych z omawianą działalnością.

12 Następnie Bundesfinanzhof zastanawia się, czy ewentualne ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług wynikające z § 3 pkt 26 EStG mogłoby być uzasadnione. Uważa on, że może istnieć uzasadniony interes w ograniczeniu ulgi podatkowej jedynie do działalności wykonywanej na rzecz lub na zlecenie niemieckich osób prawnych prawa publicznego.

13 Według Bundesfinanzhof spójność krajowego systemu podatkowego może stanowić w tym wypadku uzasadnienie tego ograniczenia, tak jak stwierdził Trybunał w wyrokach z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. str. I-249, i w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-305. Jego zdaniem w sprawie przed sądem krajowym istnieje bezpośredni związek pomiędzy z jednej strony działalnością wykładowczą na rzecz niemieckiej osoby prawnej prawa publicznego, a z drugiej strony zwolnieniem z podatku dochodowego. Ta ulga podatkowa jest przyznawana jedynie z takiego powodu, że podatnik świadczy określony tytułem quasi-honorarium na rzecz społecznośc, która pobiera podatki, i tym samym uwalnia ją od niektórych jej zadań. Jeżeliby podatnik nie świadczył tej usługi, fiskus powinien teoretycznie zwiększyć wymiar podatku dla sfinansowania wydatków związanych ze szkolnictwem, które byłoby wyższe. Zdaniem Bundesfinanzhof § 3 pkt 26 EStG jest oparty na relacji polegającej na rezygnacji z podatku w zamian za świadczenie usługi.

14 Wreszcie w zakresie, w jakim dotyczy to działalności wykładowczej, Bundesfinanzhof zastanawia się, czy takie uregulowanie jak to, które jest przedmiotem sporu przed sądem krajowym, nie wpisuje się w ramy swobody, która wyraźnie została pozostawiona państwom członkowskim przez traktat WE, w tym przypadku swobody kształtowania systemu edukacji na własną odpowiedzialność. Ponieważ ta swoboda obejmuje jego zdaniem nie tylko obowiązek finansowania krajowego systemu edukacji, ale także możliwość ograniczania przepisów podatkowych wspierających system edukacji do działalności „na poziomie krajowym”, nasuwałaby się wniosek, że swoboda świadczenia usług nie została naruszona. Pytanie trzecie Bundesfinanzhof dotyczy wpływu art. 126 traktatu WE na stwierdzenie nieuzasadnionego ograniczenia w swobodnym świadczeniu usług.

15 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy wykładni art. 59 WE [...] należy dokonywać w ten sposób, że zakres tego przepisu obejmuje także dodatkową działalność zawodową w charakterze wykładowcy wykonywaną na rzecz lub na zlecenie osoby prawnej prawa publicznego (uniwersytetu), gdy za tą działalność pełniący quasi-honorowo otrzymywany jest jedynie zwrot związanych z nią wydatków?

2) W przypadku udzielenia twierdzącej odpowiedzi na pytanie pierwsze – czy ograniczenie

swobody ?wiadczania us?ug polegaj?ce na tym, ?e ulgi podatkowe dotycz? jedynie takich zwrotów, które s? dokonywane przez krajowe osoby prawne prawa publicznego (w niniejszym przypadku § 3 pkt 26 EStG), jest uzasadnione przez okoliczno??, ?e ulga podatkowa przyznana przez pa?stwo ma zastosowanie jedynie w przypadku dzia?alno?ci na rzecz krajowej osoby prawnej prawa publicznego?

3) W przypadku udzielenia przecz?cej odpowiedzi na pytanie drugie – czy wyk?adni art. 126 traktatu WE [...] nale?y dokonywa? w ten sposób, ?e przepis prawa podatkowego, który wspomaga organizacj? systemu edukacyjnego (tak jak w niniejszym przypadku § 3 pkt 26 EStG) jest dozwolony, bior?c pod uwag?, ?e pa?stwa cz?onkowskie nadal posiadaj? kompetencje w tym zakresie?”.

### **W przedmiocie pyta? prejudycjalnych**

16 Nale?y na wst?pie stwierdzi?, i? wyk?adnia, o któr? zwraca si? s?d krajowy, dotyczy faktycznie art. 59 i 128 traktatu EWG, a nie art. 59 i 126 traktatu WE, jako ?e okoliczno?ci faktyczne le??ce u podstaw sporu w sprawie g?ównej mia?y miejsce przed dniem 1 listopada 1993 r., czyli przed dniem wej?cia w ?ycie Traktatu o Unii Europejskiej, zawartego w Maastricht w dniu 7 lutego 1992 r.

17 Jak s?uszenie wska?a Komisja Wspólnot Europejskich w swoich pisemnych uwagach, ta okoliczno?? nie ma decyduj?cego znaczenia dla odpowiedzi, jakiej nale?y udzieli? s?dowi krajowemu.

18 Z jednej strony tre?? zasady swobodnego ?wiadczania us?ug nie zosta?a zasadniczo zmieniona przez traktaty z Maastricht i Amsterdamu.

19 Z drugiej strony art. 128 traktatu EWG dotyczy kształcenia zawodowego, którego cz??ci? jest kształcenie uniwersyteckie (zob. wyroki z dnia 2 lutego 1988 r. w sprawie 24/86 Blaizot i in., Rec. str. 379, pkt 15–20, z dnia 30 maja 1989 r., w sprawie 242/87 Komisja przeciwko Radzie, Rec. str. 1425, pkt 25, z dnia 7 lipca 2005 r. w sprawie C?147/03 Komisja przeciwko Austrii, Rec. str. I?5969, pkt 33, oraz z dnia 11 stycznia 2007 r. w sprawie C?40/05 Lyyski, Rec. str. I?99, pkt 29). Poniewa? art. 126 traktatu WE zosta? zasadniczo przywo?any z powodu kompetencji pa?stw cz?onkowskich w zakresie tre?ci nauczania i organizacji systemu edukacyjnego oraz celów wspólnotowej polityki w sektorze nauczania, nale?y wska?a, ?e w okresie w?a?ciwym dla okoliczno?ci faktycznych sprawy przed s?dem krajowym pa?stwa cz?onkowskie mia?y kompetencje w zakresie organizacji edukacji i polityki nauczania, jak wynika z wyroku z dnia 13 lutego 1985 r. w sprawie 293/83 Gravier, Rec. str. 593, pkt 19.

20 Po u?ci?leniu tej kwestii w?a?ciwe przepisy traktatu zostan? okre?lone w brzmieniu obowi?zuj?cym po dniu 1 maja 1999 r.

### *W przedmiocie pytania pierwszego*

21 Za pomoc? pytania pierwszego s?d krajowy d??y do ustalenia, czy dzia?alno?? w zakresie nauczania wykonywana przez podatnika z pa?stwa cz?onkowskiego na rzecz osoby prawnej prawa publicznego – w tym wypadku uniwersytetu, znajduj?cego si? w innym pa?stwie cz?onkowskim – jest obj?ta zakresem stosowania art. 49 WE, nawet je?li jest ona wykonywana jako dzia?alno?? dodatkowa i quasi-honorowa.

### *Uwagi przed?o?one Trybuna?owi*

22 Ma??onkowie Jundt, rz?d niemiecki i Komisja uwa?aj?, ?e dzia?alno?? wykonywana

dodatkowo w charakterze wyk?adowcy na uniwersytecie stanowi ?wiadczenie us?ug w rozumieniu art. 50 WE, to jest dzia?alno?? gospodarcz? wykonywan? zwykle w zamian za wynagrodzenie.

23 Ma??onkowie Jundt twierdz?, ?e sam § 3 pkt 26 EStG definiuje „zwrot wydatków zwi?zanych z dodatkow? dzia?alno?ci? zawodow?” jako „przychody” i ?e w aktualnej wersji tego przepisu nie ma mowy o „zwrocie wydatków zwi?zanych z dodatkow? dzia?alno?ci? zawodow?”, lecz o „przychodach uzyskanych w zwi?zku z dodatkow? dzia?alno?ci? zawodow?”.

24 Zdaniem rz?du niemieckiego zakres stosowania art. 46 WE obejmuje tak?e dzia?alno?? wykonywan? jako dzia?alno?? dodatkow? i quasi-honorow? w charakterze wyk?adowcy na rzecz lub zlecenie osoby prawnej prawa publicznego takiej jak uniwersytet w zamian za zwrot wydatków zwi?zanych z t? dzia?alno?ci?. Szczególn? cech? tej dzia?alno?ci? gospodarczej nie jest d??enie do uzyskania zysków, ale jedynie potrzeba kompensacji poniesionych kosztów.

25 Komisja zaznacza, ?e w?tpliwo?ci Bundesfinanzhof dotycz?ce istnienia wynagrodzenia wynikaj? z u?ycia w przepisie krajowym, b?d?cym przedmiotem sporu przed s?dem krajowym, wyra?enia „zwrot wydatków zwi?zanych z dzia?alno?ci? zawodow?”, które sugeruje zap?at? kwoty nieprzekraczaj?cej poniesionych wydatków i brak zysku. Tymczasem, zdaniem Komisji, zap?ata nie traci swojego charakteru „wynagrodzenia” jedynie z tego powodu, ?e nie pozwala na osi?gni?cie zysku. Zgodnie z tre?ci? art. 50 WE dla wykazania istnienia dzia?alno?ci? gospodarczej wymagana jest jedynie zap?ata wynagrodzenia, a nie osi?gni?cie zysku.

26 Komisja utrzymuje, ?e w ka?dym razie sprawa przed s?dem krajowym i uregulowania b?d?ce przedmiotem sporu przed s?dem krajowym nie dotycz? wynagrodzenia, które ogranicza?oby si? do pokrycia poniesionych kosztów. Bowiem je?li zap?ata dokonana przez uniwersytet w Strasburgu by?aby zaw??ona jedynie do pokrycia wydatków poniesionych przez H.D. Jundta w zwi?zku z dzia?alno?ci? w zakresie nauczania, nie domaga?by si? on zwolnienia z podatku otrzymanych kwot na podstawie § 3 pkt 26 EStG, poniewa? stosowanie zwyk?ych przepisów EStG doprowadzi?oby do nieopodatkowania jego dzia?alno?ci.

27 Zdaniem Komisji § 3 pkt 26 EStG przyznaje w?a?nie ulg? podatkow? podatnikowi, gdy przychody przekraczaj? wydatki i pozostaje mu dochód netto, czyli „zysk”.

Odpowied? Trybuna?u

28 W celu okre?lenia, czy dzia?alno?? taka jak dzia?alno?? b?d?ca przedmiotem sporu przed s?dem krajowym wchodzi w zakres zastosowania art. 49 WE, nale?y w pierwszej kolejno?ci przypomnie?, ?e poj?cie „us?ugi” w rozumieniu art. 50 akapit pierwszy WE oznacza, ?e chodzi o „?wiadczenia wykonywane zwykle za wynagrodzeniem” (wyrok z dnia 22 maja 2003 r. w sprawie C?355/00 Freskot, Rec. str. I?5263, pkt 54).

29 Trybuna? orzek? ju?, ?e w rozumieniu tego przepisu charakterystyczna cecha wynagrodzenia tkwi w okoliczno?ci, ?e stanowi ono gospodarcze ?wiadczenie wzajemne wobec spornego ?wiadczenia (zob. w szczególn?ci. wyroki z dnia 27 wrze?nia 1988 r. w sprawie 263/86 Humbel, Rec. str. 5365, pkt 17, z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C?422/01 Skandia i Ramstedt, Rec. str. I?6817, pkt 23, z dnia 11 wrze?nia 2007 r. w sprawie C?76/05 Schwarz i Gootjes-Schwarz, Zb.Orz. str. I?6849, pkt 38, oraz w sprawie C?318/05 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. str. I?6957, pkt 67).

30 W drugiej kolejno?ci nale?y wskaza?, ?e Trybuna? wykluczy? z poj?cia us?ug w rozumieniu art. 50 WE lekcje udzielane przez pewne instytucje, które stanowi? cz??? systemu szkolnictwa publicznego i które s? finansowane ca?kowicie lub w g?ównej mierze z funduszy publicznych (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Humbel, pkt 18, a tak?e wyrok z dnia 7 grudnia 1993 r. w

sprawie C-109/92 Wirth, Rec. str. I-6447, pkt 15 i 16). Trybuna stwierdziła również, że poprzez ustanowienie i utrzymanie takiego systemu szkolnictwa publicznego, finansowanego co do zasady z budżetu publicznego, a nie przez uczniów lub ich rodziców, nie można przyjmować, że państwo angażuje się w działalność prowadzoną za wynagrodzeniem, lecz że wykonuje swoje zadania z dziedziny społecznej, kulturalnej i edukacyjnej wobec jego mieszkańców (zob. ww. wyrok w sprawie Schwarz i Gootjes-Schwarz, pkt 39).

31 Jednak sprawa przed sądem krajowym nie dotyczy działalności w zakresie nauczania prowadzonej przez same uniwersytety, które są finansowane z budżetu państwowego. Wręcz przeciwnie, wspomniana sprawa, tak samo jak uregulowania krajowe będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym, dotyczy świadczeń w ramach działalności dodatkowej wykonywanych przez osoby fizyczne, do których uniwersytety zwracają się w celu wypełnienia swych zadań. Zapłata za te świadczenia może stanowić wynagrodzenie ze strony danego uniwersytetu.

32 Tak jak rzecznik generalny wskazał w pkt 12 opinii, decydującym czynnikiem, który sprawia, że dana działalność wchodzi w zakres przepisów traktatu dotyczących swobodnego świadczenia usług, jest jej gospodarczy charakter, czyli działalność ta nie może być wykonywana bez świadczenia wzajemnego.

33 Natomiast inaczej niż wydaje się sądzić sąd krajowy, nie jest konieczne w tym zakresie, aby podmiot świadczący usługi dążył do osiągnięcia zysku (zob. w szczególności wyrok z dnia 12 lipca 2001 r. w sprawie C-157/99 Smits i Peerbooms, Rec. str. I-5473, pkt 50 i 52).

34 Wynika z tego, że sprawa przed sądem krajowym, tak samo jak § 3 pkt 26 EStG, dotyczy usług świadczonych „za wynagrodzeniem”. Kwota, którą H.D. Jundt otrzymał od uniwersytetu za swoją działalność w charakterze wykładowcy, nawet zakładając, że wykonywał ją tytułem quasi-honorarium, stanowi wynagrodzenie w rozumieniu art. 50 WE, czyli świadczenie wzajemne za usługę, które wykonał.

35 Ostatecznie okoliczności, że działalność w zakresie nauczania jest wykonywana na zlecenie uniwersytetu, który jest osobą prawną prawa publicznego, nie wyłącza wykonanej usługi z zakresu zastosowania art. 49 WE.

36 Sąd krajowy wyraża wątpliwość, czy usługi wykonane na rzecz lub zlecenie instytucji prawa publicznego, które mogą wchodzić w zakres stosowania art. 45 WE, który również należy uwzględnić w ramach swobodnego świadczenia usług, stanowi świadczenie usług. W opinii sądu krajowego te świadczenia należy uznać za „w porównaniu publiczne” i należą do publicznieprawnego świadczenia państwa.

37 W tym względzie należy wskazać, że wprowadzając zgodnie z treścią art. 45 akapit pierwszy WE w związku z art. 50 WE swobodne świadczenie usług nie obejmuje działalności związanej w państwie członkowskim, nawet czasowo, z wykonywaniem władzy publicznej, jednak to odstępstwo winno być ograniczone do działalności, która, rozpatrywana samodzielnie, jest w bezpośredni i szczególny sposób związana z wykonywaniem władzy publicznej (zob. w szczególności wyroki z dnia 21 czerwca 1974 r. w sprawie 2/74 Reyners, Rec. str. 631, pkt 45, z dnia 31 maja 2001 r. w sprawie C-283/99 Komisja przeciwko Włochom, Rec. str. I-4363, pkt 20, i z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-451/03 Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, Rec. str. I-2941, pkt 46).

38 Tymczasem z orzecznictwa Trybunału dotyczącego art. 39 ust. 4 WE wynika, że prywatna działalność w zakresie nauczania na uniwersytecie nie jest objęta zakresem zastosowania tego odstępstwa (zob. podobnie wyroki z dnia 30 maja 1989 r. w sprawie 33/88 Allué i Coonan, Rec. str. 1591, pkt 7, i z dnia 2 lipca 1996 r. w sprawie C-290/94 Komisja przeciwko Grecji, Rec. str.



I?3285, pkt 34).

39 W konsekwencji nale?y odpowiedzie? na pytanie pierwsze w ten sposób, ?e dzia?alno?? w zakresie nauczania wykonywana przez podatnika z pa?stwa cz?onkowskiego na rzecz osoby prawnej prawa publicznego – w tym wypadku uniwersytetu, znajduj?cego si? w innym pa?stwie cz?onkowskim – jest obj?ta zakresem stosowania art. 49 WE, nawet je?li jest ona wykonywana jako dzia?alno?? dodatkowa i quasi-honorowa.

*W przedmiocie pytania drugiego*

40 Za pomoc? pytania drugiego s?d krajowy d??y do ustalenia, czy ograniczenie w swobodnym ?wiadzczeniu us?ug polegaj?ce na tym, ?e zgodnie z uregulowaniem krajowym zwolnienie od podatku dochodowego dotyczy jedynie wynagrodze? za dzia?alno?? w zakresie nauczania wykonywan? jako dzia?alno?? dodatkow? wyp?aconych przez uniwersytety b?d?ce osobami prawnymi prawa publicznego i maj?ce siedzib? na terytorium kraju, a nie dotyczy wynagrodze?, które s? wyp?acane przez uniwersytet maj?cy siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, jest uzasadnione przez nadrz?dne wzgl?dy interesu ogólnego. S?d krajowy ma tu w szczególno?ci na my?li okoliczno??. ?e ta ulga podatkowa przyznana przez pa?stwo ma zastosowanie jedynie w przypadku dzia?alno?ci na rzecz krajowej osoby prawnej prawa publicznego.

Uwagi przed?o?one Trybuna?owi

41 Zdaniem ma??onków Jundt i Komisji okoliczno??. ?e wspomniane wynagrodzenia s? zwolnione z podatku jedynie wtedy, gdy s? wyp?acane przez uniwersytety publiczne znajduj?ce si? na terytorium kraju, i nie korzystaj? z tego zwolnienia, je?li wyp?acane s? przez uniwersytety publiczne maj?ce siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich, stanowi ograniczenie w swobodnym ?wiadzczeniu us?ug, które nie jest uzasadnione interesem publicznym.

42 W pierwszej kolejno?ci uwa?aj? oni, ?e ograniczenie wprowadzone przez sporne uregulowanie nie mo?e by? uzasadnione przez jego cel, którym jest zapewnienie gotowo?ci wyk?adowców do wykonywania dzia?alno?ci jako dzia?alno?ci dodatkowej i wspieranie w ten sposób sektora kszt?cenia lub nauczania.

43 Ma??onkowie Jundt s? zdania, ?e w tym zakresie istotne znaczenie ma wyrok z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C?39/04 Laboratoires Fourier, Rec. str. I?2057. W pkt 23 tego wyroku Trybuna? orzek?, ?e wspieranie bada? naukowych i rozwoju nie mo?e uzasadnia? przepisu krajowego, który odmawia prawa do ulgi podatkowej na badania naukowe wszystkim projektom badawczym, które nie s? przeprowadzane w danym pa?stwie cz?onkowskim. Tego rodzaju regulacja stoi bowiem w bezpo?redniej sprzeczno?ci z celami polityki wspólnotowej w zakresie bada? i rozwoju technologicznego okre?lonymi w art. 163 ust. 2 WE.

44 Podobnie wed?ug nich odmowa przyznania wyk?adowcy wykonuj?cemu swoj? dzia?alno?? tytu?em dodatkowym ulg podatkowych, które mog? wspiera? jego dyspozycyjno??. jest sprzeczna z celami Wspólnoty Europejskiej. Bowiem zgodnie z art. 149 WE nale?y wspiera? wspó?prac? mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi w zakresie kszt?cenia i mobilno?ci studentów i nauczycieli. Po?rednio odmowa przyznania zwolnienia podatkowego b?d?cego przedmiotem sporu przed s?dem krajowym zach?ca wyk?adowc? wykonuj?cego dzia?alno?? tytu?em dodatkowym do nauczania jedynie na uniwersytetach krajowych.

45 W drugiej kolejno?ci twierdz? oni, ?e uregulowanie takie jak uregulowanie b?d?ce przedmiotem sporu przed s?dem krajowym nie mo?e – w przeciwie?stwie do tego, co zdaje si? utrzymywa? s?d krajowy – by? uzasadnione, w oparciu o spójno?? niemieckiego systemu

podatkowego, faktem, że sporna ulga podatkowa ma pozytywny wpływ na ofertę uniwersytetów krajowych w zakresie nauczania.

46 Utrzymują oni, że faktycznie orzecznictwo Trybunału potwierdza, że uzasadnienie oparte na konieczności zachowania spójności krajowego systemu podatkowego, które zostało dopuszczone w ww. wyrokach w sprawie Bachmann oraz Komisja przeciwko Belgii, musi być ściśle interpretowane. Tymczasem przesłanki określone przez orzecznictwo wynikające ze wspomnianego wyroku w sprawie Bachmann nie zostały spełnione w niniejszym przypadku, ponieważ uldze podatkowej będącej przedmiotem sporu przed sądem krajowym, to jest zwolnieniu z podatku „zwrotu wydatków związanych z działalnością zawodową”, nie odpowiada żadne określone obciążenie podatkowe. Okoliczności, że zwolnienie z podatku zwrotu wydatków związanych z działalnością zawodową może przysporzyć pośrednio korzyści państwu niemieckiemu, nie stanowi elementu stanowiącego o spójności krajowego systemu podatkowego i nie może uzasadniać uregulowania takiego jak uregulowanie będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym.

47 Zdaniem rzędu niemieckiego ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług może z pewnością wynikać z okoliczności, że wykładowca, który wykonuje swoją działalność jako dodatkowy na uniwersytecie mającym siedzibę w innym państwie członkowskim w zamian za zwrot wydatków związanych z działalnością zawodową nie korzysta z ulgi podatkowej będącej przedmiotem sporu przed sądem krajowym. Jednak takie ograniczenie jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego związanymi ze wspieraniem nauczania, badań naukowych i rozwoju.

48 Ten rząd podnosi, że § 3 pkt 26 EStG zachęca wykładowców wykonujących swą działalność jako dodatkowy do oferowania swoich usług instytucjom, o których mowa w tym przepisie, na quasi-honorowych zasadach w zamian za drobne wynagrodzenie w formie zwrotu wydatków związanych z działalnością zawodową.

49 Według rzędu niemieckiego wspomniany przepis ma zatem na celu wspieranie osób prawnych prawa publicznego wymienionych w tym przepisie, a w tym wypadku uniwersytetów, za pośrednictwem zwolnień podatkowych przyznanych obywatelom wykonującym działalność pozazawodową. Ma on na celu i skutkuje udostępnieniem uniwersytetom wykładowców po korzystnej cenie. Jest on uzasadniony nadrzędnym względem interesu ogólnego, to jest wspieraniem nauczania, badań naukowych i rozwoju. Jest on proporcjonalny i konieczny do osiągnięcia określonego celu.

50 W każdym wypadku rząd niemiecki uważa, że na Republice Federalnej Niemiec nie ciąży żadne zobowiązanie wspierania uniwersytetów z innych państw członkowskich. Organizacja systemu nauczania, jak również bezpośrednie opodatkowanie, nadal należy do kompetencji państw członkowskich, tak że każdemu państwu członkowskiemu musi być pozostawiony w tych dziedzinach pewien zakres swobodnego uznania co do treści przepisów krajowych.

51 Artykuł 149 ust. 1 WE wyraźnie stanowi, że Wspólnota działa w dziedzinie edukacji „poprzez wspieranie i uzupełnianie działalności [państw członkowskich], w pełni szanując [ich] odpowiedzialność za treści nauczania i organizację systemów edukacyjnych”. Rząd niemiecki wyprowadza na tej podstawie wniosek, że państwa członkowskie mogą regulować na swoim terytorium w sposób niezależny organizację swojego systemu edukacyjnego i w konsekwencji działalności w zakresie nauczania na swoich uniwersytetach. Ponieważ Republika Federalna Niemiec ma niewielki wpływ na organizację instytucji szkolnictwa w innych państwach członkowskich, nie może być zobowiązana do subwencjonowania ich funkcjonowania poprzez rezygnację z pieniędzy pochodzących od podatników, które jej się należy.

## Odpowiedź Trybunału

52 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 49 WE stoi na przeszkodzie stosowaniu wszelkich przepisów krajowych, które świadczą o wyjątku między państwami członkowskimi czyni trudniejszym niż świadczą o wyjątku wewnątrz jednego państwa członkowskiego (zob. wyroki z dnia 5 października 1994 r. w sprawie C-381/93 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-5145, pkt 17, z dnia 28 kwietnia 1998 r. w sprawie C-158/96 Kohll, Rec. str. I-1931, pkt 33, ww. w pkt 61 wyrok w sprawie Smits i Peerbooms, pkt 61, wyrok z dnia 3 października 2002 r. w sprawie C-136/00 Danner, Rec. str. I-8147, pkt 29, i wyrok z dnia 8 września 2005 r. w sprawach połączonych C-544/03 i C-545/03 Mobistar i Belgacom Mobile, Zb.Orz. str. I-7723, pkt 30).

53 W tym zakresie nie zostało zakwestionowane przed Trybunałem, że jeśli działalność w zakresie nauczania wykonywana jako działalność dodatkowa, tak jak działalność budowa przedmiotem sporu przed sądem krajowym, jest objęta zakresem stosowania postanowień traktatu dotyczących swobodnego świadczenia usług, to uregulowanie krajowe takie jak § 3 pkt 26 EStG ogranicza swobodę H.D. Jundta w świadczeniu usług w innym państwie członkowskim, który zapewnia art. 49 WE, ponieważ odmawia mu ono ulgi podatkowej, z której skorzystałby on, jeźliby oferował takie same usługi w swoim własnym państwie członkowskim.

54 Sąd krajowy sam zresztą podkreśla, że budowa przedmiotem sporu przed sądem krajowym uregulowanie krajowe, które jest jednakowo stosowane względem własnych obywateli i obywateli innych państw, którzy wykonują działalność u krajowych osób prawnych prawa publicznego, prowadzi do mniej korzystnego traktowania usług świadczonych na rzecz odbiorców usług znajdujących się w innych państwach członkowskich w porównaniu z usługami świadczonymi na terytorium krajowym i stanowi ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług.

55 Należy zbadać, czy takie ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług może być obiektywnie uzasadnione.

56 W tym kontekście należy w pierwszej kolejności zbadać, tak jak utrzymuje rząd niemiecki, czy ograniczenie przewidziane w uregulowaniu krajowym jest uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego polegającym na wspieraniu nauczania, badań naukowych i rozwoju.

57 Nie można zgodzić się z tym argumentem.

58 Nawet jeśli przyjąć, że cel polegający na wspieraniu nauczania może należeć do nadrzędnych względów interesu ogólnego, to jednak przepis wprowadzający ograniczenie może być uzasadniony wówczas, gdy jest zgodny z zasadą proporcjonalności, to jest przepis ten musi być właściwy do zapewnienia realizacji celu, któremu służy, oraz nie może wykraczać poza to, co jest konieczne do jego zrealizowania (wyroki z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-478/98 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-7587, pkt 41, i z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-2229, pkt 28).

59 Wprawdzie w ww. w pkt 23 wyroku w sprawie Laboratoires Fournier Trybunał orzekł, że nie można zaprzeczyć temu, iż wspieranie badań naukowych i rozwoju stanowi jeden z nadrzędnych względów interesu ogólnego, to jednak odrzucił argument, że państwo członkowskie nie może być zobowiązane do wspierania badań naukowych w innym państwie członkowskim, i stwierdził, że uregulowanie krajowe, które zastrzega prawo do ulgi podatkowej jedynie projektom badawczym, które są przeprowadzane w danym państwie członkowskim, stanowi ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług. Trybunał orzekł, że tego rodzaju uregulowanie stoi w bezpośredniej sprzeczności z celami polityki wspólnotowej w zakresie badań i rozwoju technologicznego, które w myśl art. 163 ust. 2 WE polegają na usuwaniu przeszkód

fiskalnych współpracy w dziedzinie badań naukowych.

60 W ramach sprawy przed sądem krajowym należy przypomnieć, że art. 149 ust. 1 WE stanowi, że „Wspólnota przyczynia się do rozwoju edukacji o wysokiej jakości, poprzez zachęcanie do współpracy między państwami członkowskimi oraz, jeżeli jest to niezbędne, poprzez wspieranie i uzupełnianie ich działań”, podczas gdy art. 149 ust. 2 WE stanowi, że „działanie Wspólnoty zmierza do [...] sprzyjania mobilności studentów i nauczycieli [...]”.

61 Uregulowanie państwa członkowskiego takie jak będzie przedmiotem sporu przed sądem krajowym jest sprzeczne z jego celami, ponieważ zniechęca wykadów wykonujących działania jako działania dodatkowego do korzystania ze swych podstawowych swobód w celu oferowania usług w innym państwie członkowskim, odmawiając im ulgi podatkowej, z której korzystaliby, gdyby świadczyli te same usługi na terytorium krajowym.

62 Trybuna podkreśliła wagę tych celów w kontekście art. 18 WE. Na początku przypomina, że uatwienia zapewnione przez traktat w dziedzinie swobodnego przemieszczania się obywateli Unii nie są w pełni skuteczne, jeżeli obywatel państwa członkowskiego może zostać powstrzymany od korzystania z nich przez przeszkody dotyczące jego pobytu w innym państwie członkowskim ustanowione przez przepisy prawne państwa członkowskiego jego pochodzenia, które powodują zaistnienie niekorzystnej dla niego sytuacji, jeżeli z nich skorzysta. Następnie Trybuna wskazała, że stwierdzenie to jest szczególnie ważne w dziedzinie edukacji, wzięwszy pod uwagę cele realizowane przez art. 3 ust. 1 lit. q) WE oraz przez art. 149 ust. 2 tiret drugie WE, a mianowicie sprzyjanie mobilności studentów i nauczycieli (zob. wyrok z dnia 23 października 2007 r. w sprawach połączonych C-11/06 i C-12/06 Morgan i Bucher, Zb.Orz. str. I-9161, pkt 26 i 27 oraz przywołane tam orzecznictwo).

63 Uregulowanie takie jak uregulowanie będzie przedmiotem sporu przed sądem krajowym, które ma podobny wpływ do wpływu, jaki miało prawo krajowe, które było przedmiotem sporu w ww. sprawie Laboratoires Fourier, narusza swobodę wyboru przez wykadów wykonujących swój działania jako działania dodatkowego miejsca świadczenia ich usług wewnątrz Wspólnoty. Nie zostało przy tym wykazane, że do osiągnięcia celu polegającego na wspieraniu nauczania konieczne jest zapewnienie korzystania ze zwolnienia podatkowego będzie przedmiotem sporu przed sądem krajowym jedynie podatnikom, którzy wykonują działania w zakresie nauczania na uniwersytetach znajdujących się na terytorium krajowym.

64 Należy stwierdzić, że rzęd niemiecki nie przedstawił żadnego argumentu, który dowodziłby, że cel wymieniony w poprzednim punkcie nie mógłby zostać osiągnięty bez spornego uregulowania, z wykorzystaniem alternatywnych środków, które nie miałyby wpływu na wybór przez wykadów wykonujących swój działania jako działania dodatkowego miejsca, w którym mogliby oferować swoje usługi.

65 W drugiej kolejności należy zbadać, czy ograniczenie będzie przedmiotem sporu przed sądem krajowym może być uzasadnione konieczności zapewnienia spójności niemieckiego systemu podatkowego, tak jak wskazał sąd krajowy.

66 Według sądu krajowego celem § 3 pkt 26 EStG jest zdjęcie z państwa niemieckiego pewnych obowiązków za pomocą środków o charakterze fiskalnym: z jednej strony wykadom przysuguje zwolnienie podatkowe, jeżeli wykadają w ramach działania dodatkowego na publicznych uniwersytetach w kraju, z drugiej strony państwo niemieckie czerpie z tego powodu odpowiedni korzyść, ponieważ może zapewnić realizację przez te uniwersytety zadań w zakresie nauczania i badań naukowych po niskiej cenie. W konsekwencji sąd krajowy zastanawia się, czy nie istnieje bezpośredni związek między zwolnieniem podatkowym przyznanym podatnikowi z tytułu prowadzenia dodatkowego działania w zakresie nauczania a

wykonywaniem tej działalności w zakresie nauczania na rzecz krajowej osoby prawnej prawa publicznego. W tym ujęciu zakłada się z jednej strony, że świadczenie podatnika, korzystające z ulgi podatkowej, służy wspólnemu interesowi, a z drugiej strony, że ta „ulga”, która działałaby we wspólnym interesie, wyrównywałaby niekorzyść, jaką stanowi rezygnacja z podatku.

67 Należy w tym miejscu przypomnieć, że w pkt 28 i 21 ww. wyroków odpowiednio w sprawie Bachmann i z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie Komisja przeciwko Belgii Trybunał przyznał, iż konieczność ochrony spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie wykonywania podstawowych swobód zagwarantowanych przez traktat.

68 Jednak zgodnie z utrwalonym orzecznictwem aby teza oparta na takim uzasadnieniu została przyjęta, należy wykazać istnienie bezpośredniego związku między daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi za pomocą określonego obciążenia podatkowego (zob. podobnie wyroki z dnia 23 lutego 2006 r. sprawie C-471/04 Keller Holding, Zb.Orz. str. I-2107, pkt 40, z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 Rewe Zentralfinanz, Zb.Orz. str. I-2647, pkt 62, i z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-443/06 Hollmann, Zb.Orz. str. I-8491, pkt 56).

69 Tymczasem z punktu widzenia systemu podatkowego nie ma bezpośredniego związku między zwolnieniem podatkowym dotyczącym zwrotu wydatków związanych z działalnością zawodową dokonanych przez uniwersytety niemieckie a wyrównaniem tej ulgi przez określone obciążenie podatkowe.

70 Jak wskazał rzecznik generalny w pkt 23 opinii, w sprawie przed sądem krajowym zasugerowano jedynie, że zwolnienie z podatku dochodowego jest równoważone przez korzyść, jaką odnosi państwo niemieckie z nauczania i działalności badawczej wykładowców wykonywanych jako działalność dodatkowa. Występowanie tego rodzaju ogólnego i pośredniego związku między ulgą przysługującą podatnikowi i korzyścią państwa nie jest wystarczające w świetle wymogów ustalonych przez orzecznictwo w ww. wyroku w sprawie Bachmann.

71 Argument mający na celu uzasadnienie ograniczenia zasady swobodnego świadczenia usług konieczności zapewnienia spójności niemieckiego systemu podatkowego nie może zostać uwzględniony.

72 W świetle powyższych rozważań okoliczności, że krajowa ulga podatkowa jest stosowana jedynie w przypadku, gdy omawiana działalność jest wykonywana na rzecz krajowej osoby prawnej prawa publicznego, nie może uzasadniać ograniczenia w swobodnym świadczeniu usług.

73 W konsekwencji należy odpowiedzieć na pytanie drugie w ten sposób, że ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług polegające na tym, że zgodnie z uregulowaniem krajowym zwolnienie od podatku dochodowego dotyczy jedynie wynagrodzeń za działalność w charakterze wykładowcy wykonywaną jako działalność dodatkowa, które to wynagrodzenia są wypłacane przez uniwersytety bądźże osobami prawnymi prawa publicznego i mające siedzibę na terytorium kraju, a nie dotyczy wynagrodzeń, które są wypłacane przez uniwersytet mający siedzibę w innym państwie członkowskim, nie jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego.

*W przedmiocie pytania trzeciego*

Uwagi przedłożone Trybunałowi

74 Ponieważ sąd krajowy zada pytanie trzecie na wypadek udzielenia negatywnej odpowiedzi na pytanie drugie, które jego zdaniem wymaga udzielenia odpowiedzi twierdzącej, rzecznik niemiecki uważa, że nie ma potrzeby odpowiadać na pytanie trzecie.

75 Zdaniem magistrów Jundt nie można podnosić, że nieuzasadnione ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług jest zgodne z prawem wspólnotowym ze względu na odpowiedzialność państw członkowskich w dziedzinie organizacji systemu edukacyjnego na mocy art. 149 WE. Państwo niemieckie jest zobowiązane wspierać współpracę między państwami członkowskimi, a nie utrudniać ją przez wydawanie uregulowań na swoją korzyść.

76 W opinii Komisji § 3 pkt 26 EStG nie wykracza poza zakres zastosowania swobodnego przepływu usług ze względu na kompetencje państw członkowskich do organizacji ich systemów edukacyjnych. Artykuł 149 WE nie wyklucza takiego systemu podatkowego, stosowanego do działalności wykładowczej na uniwersytecie, z zakresu zastosowania swobodnego świadczenia usług.

77 Komisja uważa ponadto, że § 3 pkt 26 EStG nie dotyczy ani organizacji edukacji, ani polityki nauczania. Wprowadza on jedynie wyjątek podatkowy służący wspieraniu w ogólny sposób dodatkowej działalności zawodowej wykonywanej we wspólnym interesie i nie ma szczególnego związku z systemem edukacyjnym.

78 Według Komisji art. 128 traktatu EWG i przepisy prawa wtórnego wydane na tej podstawie przeczą pośrednio opinii Bundesfinanzhof, że sprawa przed sądem krajowym podważa wyjątek od reguły dotyczących swobodnego świadczenia usług uzasadniony względami „polityki nauczania”. Te przepisy świadczą bowiem o tym, że sztuczne przeszkody w mobilności nauczycieli są sprzeczne z celami wspólnotowej polityki w dziedzinie nauczania zawodowego i że było tak już w okresie sporu przed sądem krajowym. Ponadto „sprzyjanie mobilności studentów i nauczycieli” stanowi teraz wyrażenie jednego z celów Wspólnoty ugruntowanych w traktacie, tak jak wynika to z art. 149 WE.

Odpowiedź Trybunału

79 Za pomocą pytania trzeciego sąd krajowy dąży do ustalenia, czy istnienie kompetencji państw członkowskich do decydowania o organizacji swoich systemów edukacyjnych skutkuje tym, że uregulowanie krajowe, które zastrzega zwolnienie podatkowe podatnikom wykonującym działalność na rzecz lub na zlecenie krajowych uniwersytetów publicznych, jest zgodne z prawem wspólnotowym.

80 Zdaniem sądu krajowego § 3 pkt 26 EStG może być rozumiany jako wyrażenie kompetencji państw członkowskich do decydowania o sposobie, w jaki ma być zorganizowany ich system edukacyjny, i to uprawnienie skutkuje swobodą ograniczania zwolnienia podatkowego do podatników wykonujących działalność na rzecz lub zlecenie krajowego uniwersytetu publicznego.

81 W tym względzie należy wskazać, że art. 149 ust. 1 WE stanowi, że „Wspólnota przyczynia się do rozwoju edukacji o wysokiej jakości, poprzez zachęcanie do współpracy między państwami członkowskimi oraz, jeżeli jest to niezbędne, poprzez wspieranie i uzupełnianie ich działalności, w pełni szanując odpowiedzialność państw członkowskich za treść nauczania i organizacji systemów edukacyjnych, jak również ich różnorodność kulturową i językową”.

82 Wprowadzenie kompetencji i odpowiedzialności państw członkowskich w tych dziedzinach nie są wymienione w art. 128 traktatu WE, który był wariantywnym postanowieniem w okresie wariantywnym dla okoliczności faktycznych sprawy przed sądem krajowym, jednak z pkt 19 ww.

wyroku w sprawie Gravier wynika, że w okresie, w którym miały miejsce okoliczności faktyczne sprawy przed sądem krajowym, organizacja edukacji i polityka nauczania jako takie nie stanowiły dziedzin, które traktat EWG zastrzega kompetencji instytucji wspólnotowych.

83 Dlatego Komisja słusznie podnosi, że uregulowanie takie jak § 3 pkt 26 EStG nie jest przepisem odnoszącym się do treści nauczania lub organizacji systemu edukacyjnego. Przepis ten jest raczej rodzkiem fiskalnym o charakterze generalnym, który przyznaje ulgę podatkową, w przypadku gdy dana jednostka zaangażowana jest w działalność przynoszącą korzyści społecznej.

84 Bowiem nie tylko zwroty wydatków związanych z działalnością zawodową, które są dokonywane za działalność w zakresie nauczania przez publiczne instytucje nauczania i badania naukowych, ale także zwroty wydatków, które są wypłacane z tytułu innej działalności i przez inne instytucje, są objęte zakresem uregulowania będących przedmiotem sporu przed sądem krajowym. Tego rodzaju uregulowanie nie stanowi wyrazu kompetencji państw członkowskich do organizacji swojego systemu edukacyjnego.

85 W każdym razie niezależnie od faktycznych lub domniemyanych związków z dziedzinami kompetencji zastrzeżonych państwom członkowskim uregulowanie krajowe takie jak uregulowanie będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym nie jest wyłączone z zakresu zastosowania zasady swobodnego świadczenia usług.

86 Państwa członkowskie są zobowiązane przy wykonywaniu zastrzeżonych im kompetencji do przestrzegania prawa wspólnotowego, w szczególności za postanowienie dotyczących swobodnego świadczenia usług. Trybunał orzekł w ten sposób w odniesieniu do wielu dziedzin, w tym w odniesieniu do bezpośredniego opodatkowania i nauczania (zob. w szczególności ww. wyroki w sprawie Schwarz i Gootjes-Schwarz, pkt 69 i 70, oraz Komisja przeciwko Niemcom, pkt 85 i 86).

87 W konsekwencji kompetencja i odpowiedzialność państw członkowskich w zakresie organizacji ich systemów edukacyjnych nie mogą skutkować wyłączeniem uregulowania podatkowego takiego jak uregulowanie będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym z zakresu zastosowania postanowienia traktatu dotyczących swobodnego świadczenia usług ani zgodnie z prawem wspólnotowym odmowy przyznania odpowiednich ulg podatkowych wykładowcom oferującym swoje usługi na uniwersytetach w innych państwach członkowskich.

88 W ten sposób, jak wynika z pkt 61–63 niniejszego wyroku, dotyczących braku uzasadnienia takiego uregulowania jak uregulowanie będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym przez jeden z nadrzędnych względów interesu ogólnego, nawet jeżeli takie uregulowanie jest przepisem związanym z organizacją systemu edukacyjnego, pozostaje ono niezgodne z traktatem, ponieważ wpływa na wybór miejsca świadczenia usług przez wykładowców wykonujących swą działalność jako działalność dodatkową.

89 W konsekwencji na trzecie pytanie należy odpowiedzieć w ten sposób, że istnienie kompetencji państw członkowskich do decydowania o organizacji swoich systemów edukacyjnych nie skutkuje tym, że uregulowanie krajowe, które zastrzega zwolnienie podatkowe podatnikom wykonującym działalność na rzecz lub na zlecenie krajowych uniwersytetów publicznych, jest zgodne z prawem wspólnotowym.

### **W przedmiocie kosztów**

90 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy

rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Działalność w zakresie nauczania wykonywana przez podatnika z państwa członkowskiego na rzecz osoby prawnej prawa publicznego – w tym wypadku uniwersytetu znajdującego się w innym państwie członkowskim – jest objęta zakresem stosowania art. 49 WE, nawet jeżeli jest ona wykonywana jako działalność dodatkowa i quasi-honorowa**
- 2) **Ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług polegające na tym, że zgodnie z uregulowaniem krajowym zwolnienie od podatku dochodowego dotyczy jedynie wynagrodzeń za działalność w zakresie nauczania wykonywaną jako działalność dodatkową, które to wynagrodzenia są wypłacane przez uniwersytety będące osobami prawnymi prawa publicznego i mające siedzibę na terytorium kraju, a nie dotyczy wynagrodzeń, które są wypłacane przez uniwersytet mający siedzibę w innym państwie członkowskim, nie jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego.**
- 3) **Istnienie kompetencji państw członkowskich do decydowania o organizacji swoich systemów edukacyjnych nie skutkuje tym, że uregulowanie krajowe, które zastrzega zwolnienie podatkowe podatnikom wykonującym działalność na rzecz lub na zlecenie krajowych uniwersytetów publicznych, jest zgodne z prawem wspólnotowym.**

Podpisy

\* Język postępowania: niemiecki.