

Zadeva C-281/06

Hans-Dieter Jundt in Hedwig Jundt

proti

Finanzamt Offenburg

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof)

„Svoboda opravljanja storitev – Poučevanje, ki se opravlja postransko – Pojem ‚plačilo‘ – Nadomestilo za poslovne stroške – Ureditev na področju davčnih oprostitev – Pogoji – Plačilo, ki ga izplača državna univerza“

Sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Poiaresa Madura, predstavljeni 10. oktobra 2007

Sodba Sodišča (tretji senat) z dne 18. decembra 2007

Povzetek sodbe

1. *Svoboda opravljanja storitev – Določbe Pogodbe – Področje uporabe*

(členi 45, prvi odstavek, ES, 49 ES in 50 ES)

2. *Svoboda opravljanja storitev – Omejitve – Davčna zakonodaja*

(člen 49 ES)

1. Za poučevanje, ki ga davčni zavezanec ene države članice opravlja v službi pri pravni osebi javnega prava, kot je univerza, iz druge države članice, se uporablja člen 49 ES, čeprav se opravlja kot postranska dejavnost in skoraj brezplačno.

Odločilni dejavnik za to, da je dejavnost zajeta v področje uporabe določb Pogodbe o svobodi opravljanja storitev, je njen gospodarski značaj: namreč, dejavnost se ne sme opravljati brez protidajatve. Vendar glede tega ni nujno, da tisti, ki opravlja storitev, sledi cilju ustvarjanja dobička. Poleg tega dejstvo, da se plačano poučevanje opravlja po naročilu univerze, ki je pravna oseba javnega prava, ne privede do tega, da se za opravljeno storitev ne uporablja člen 49 ES, ker se za civilno dejavnost poučevanja na univerzi ne uporablja izjema iz člena 45, prvi odstavek, ES v povezavi s členom 50 ES, ki je omejena na dejavnosti, ki same po sebi prispevajo k izvajanju javne oblasti.

(Glej točke 32, 33, 35 in od 37 do 39 ter točko 1 izreka.)

2. Omejitev svobode opravljanja storitev, ki je v tem, da nacionalna zakonodaja omeji uporabo oprostitve plačila dohodnine na plačila, ki jih v zameno za poučevanje, ki se opravlja kot postranska dejavnost, izplačajo univerze, ki so pravne osebe javnega prava s sedežem na nacionalnem ozemlju, in tako oprostitev zavrne, kadar ta plačila izplača univerza s sedežem v drugi državi članici, ni upravičena z nujnimi razlogi v splošnem interesu.

Taka zakonodaja, ki se na enak način uporablja za državljane in tujce, ki opravljajo dejavnosti pri pravni osebi nacionalnega javnega prava, pomeni manj ugodno obravnavanje storitev, ki se

opravljajo za stranke v drugih državah članicah, v primerjavi s storitvami, ki se opravljajo na nacionalnem ozemlju. Navedena omejitev svobodnega opravljanja storitev ne more biti objektivno utemeljena s pospeševanjem poučevanja, raziskav in razvoja, če posega v svobodo profesorjev, ki svojo dejavnost opravljajo postransko, da izberejo kraj opravljanja storitev v Skupnosti, ne da bi bilo dokazano, da je za izpolnitev zatrjevanega cilja pospeševanja poučevanja treba omejiti ugodnost zadevne davčne oprostitve v postopku v glavni stvari na davčne zavezance, ki opravljajo postransko dejavnost poučevanja na univerzah, ki so na nacionalnem ozemlju. Poleg tega ta omejitev ne bi mogla biti upravičena z nujnostjo zagotovitve doslednosti davčnega sistema, ker z vidika davčnega sistema ne obstaja neposredna zveza med oprostitvijo plačila davka od nadomestil za poslovne stroške, ki jih izplačajo nacionalne univerze, in kompenzacijo te ugodnosti z določenim davčnim odtegljajem.

Poleg tega dejstvo, da so države članice pristojne, da same odločajo o organizaciji svojega izobraževalnega sistema, ne more privedi do tega, da bi bila navedena zakonodaja, ki upravičenost do davčne oprostitve omeji na davčne zavezance, ki svoje dejavnosti opravljajo v službi pri nacionalnih javnih univerzah ali po njihovem naročilu, združljiva s pravom Skupnosti.

Ta ureditev ni ukrep, ki bi se nanašal na učno vsebino ali na organizacijo izobraževalnega sistema, temveč gre za splošen davčni ukrep, ki podeljuje davčno ugodnost, kadar zasebnik opravlja dejavnosti v skupno dobro. Čeprav bi bila taka ureditev ukrep, povezan z organizacijo izobraževalnega sistema, ne bi bila skladna s Pogodbo, ker ovira profesorje, ki svojo dejavnost opravljajo postransko, da izberejo kraj opravljanja svojih storitev.

(Glej točke 54, 56, 57, 61, 69, 71, 73, od 83 do 85, 88 in 89 ter točki 2 in 3 izreka.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

18. decembra 2007(*)

„Svobodno opravljanje storitev – Poučevanje, ki se opravlja postransko – Pojem ‚plačilo‘ – Nadomestilo za poslovne stroške – Ureditev na področju davčnih oprostitev – Pogoji – Plačilo, ki ga izplača državna univerza“

V zadevi C-281/06,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 1. marca 2006, ki je prispela na Sodišče 28. junija 2006, v postopku

Hans-Dieter Jundt,

Hedwig Jundt

proti

Finanzamt Offenburg,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas (poročevalec), predsednik senata, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, sodnika, P. Lindh, sodnica, in A. Arabadžiev, sodnik,

generalni pravobranilec: M. Poiares Maduro,

sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za H.-D. Jundt in H. Jundt H.-D. Jundt, odvetnik,
- za nemško vlado M. Lumma, zastopnik,
- za Komisijo Evropskih skupnosti E. Traversa in W. Mölls, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 10. oktobra 2007

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 59 Pogodbe EGS (postal člen 59 Pogodbe ES, po spremembi člen 49 ES) in 128 Pogodbe EGS (postal člen 126 Pogodbe ES, po spremembi člen 149 ES).

2 Ta predlog je bil vložen v sporu med H.-D. Jundt in H. Jundt (v nadaljevanju: zakonca Jundt), ki sta nemška rezidenta, ter Finanzamt Offenburg, ker slednji med prejemki, oproščenimi plačila dohodnine v davnem letu 1991, ni upošteval nadomestil za poslovne stroške, prejetih za poučevanje, ki se opravi kot stranska dejavnost, na univerzi, ki jo je ustanovila država članica, ker je nacionalna zakonodaja o dohodnini določila, da se ta oprostitev nanaša le na plačila, ki jih plačajo subjekti nemškega javnega prava.

Nacionalni pravni okvir

3 Člen 1(1), prvi stavek, nemškega zakona o dohodnini v različici, ki je veljala v času dejstev postopka v glavni stvari (Einkommensteuergesetz, v nadaljevanju: EStG), določa, da so fizične osebe, ki imajo stalno ali občasno prebivališče v Nemčiji, v celoti zavezane za plačilo dohodnine.

4 V skladu s členom 2(2) EStG je dohodek sestavljen iz dobička ali presežka prejemkov za poslovne stroške.

5 Člen 3, točka 26, EStG, ki je umeščen v oddelek tega zakona, z naslovom „Prejemki, oproščeni plačila dohodnine“, določa:

„Plačila dohodnine so oproščeni:

[...]

26. nadomestilo za poslovne stroške za postranske dejavnosti trenerja, inštruktorja, vzgojitelja oziroma druge primerljive postranske dejavnosti, postranske umetniške dejavnosti ali postranske

dejavnosti oskrbe ostarelih, bolnih ali invalidnih oseb, ki se opravijo pri nacionalni pravni osebi javnega prava ali ustanovi iz ?lena 5(1), to?ka 9, zakona o davkih od dobi?ka pravnih oseb (Körperschaftssteuergesetz), katere namen je splošno koristen, dohodnina ali cerkven (?leni od 52 do 54 nemškega dav?nega zakonika (Abgabenordnung)), ali po njenem naro?ilu. Nadomestilo za poslovne stroške so prejemki za dejavnosti iz 1. stavka, ki ne presegajo zneska 2400 DEM na leto [...]"

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odlo?anje

6 Zakonca Jundt sta v Nem?iji skupaj zavezana za pla?ilo dohodnine. H.?D. Jundt, ki kot primarno dejavnost opravlja odvetništvo v Nem?iji, kjer prebiva, je leta 1991 ob tem opravil 16 ur predavanj na univerzi v Strasbourgu, za katera je prejel 5760 FRF bruto (kar ustreza 1612 DEM).

7 V odlo?bi o odmeri dohodnine za dav?no leto 1991 je Finanzamt Offenburg od tega zneska obra?unal dohodnino.

8 Zakonca Jundt sta trdila, da bi moral biti ta znesek oproš?en pla?ila dohodnine v skladu s ?lenom 3, to?ka 26, EStG. Menita, da je omejitev uporabe te oprostitve na pla?ila, ki jih izpla?ajo subjekti nemškega javnega prava, v nasprotju s pravom Skupnosti

9 Ker njun ugovor zoper odlo?bo Finanzamt Offenburg in njuna to?ba pri Finanzgericht nista bi uspešna, sta zakonca Jundt vložila revizijo pri Bundesfinanzhof.

10 Bundesfinanzhof je menilo, da bi H.?D. Jundt lahko bil upravi?en do oprostitve iz ?lena 3, to?ke 26, EStG, ?e bi dejavnost opravljal na nemški univerzi, pravni osebi javnega prava, in ne na univerzi druge države ?lanice. Da bi ugotovilo, ali je taka ureditev skladna z dolo?bami prava Skupnosti, ki se nanašajo na svobodno opravljanje storitev, je menil, da je treba zastaviti tri vprašanja za predhodno odlo?anje.

11 Najprej se je vprašalo, ali se za opravljanje postranske dejavnosti, kot je delo profesorja na univerzi, uporabljajo dolo?be o svobodnem opravljanju storitev, ker ni jasno, ali so zneski, za katere bi lahko veljala oprostitve iz ?lena 3, to?ka 26, EStG, prava pla?ila. V skladu s to dolo?bo so prejemki, oproš?eni pla?ila dohodnine, „nadomestila za poslovne stroške“, kar se zdi, da pomeni, da gre za navadno povra?ilo stroškov, ki so povezani z opravljanjem navedenih dejavnosti.

12 Nato se je Bundesfinanzhof vprašal, ?e bi bila lahko v tem primeru upravi?ena omejitev svobodnega opravljanja storitev, ki izhaja iz ?lena 3, to?ke 26, EStG. Menil je, da lahko obstaja legitimni interes za omejitev dav?nih ugodnosti le na dejavnosti, ki se opravljajo v službi pri pravnih osebah nemškega javnega prava ali po njihovem naro?ilu.

13 Po mnenju Bundesfinanzhof bi bilo to upravi?enje mogo?e najti v doslednosti nacionalnega dav?nega sistema, kot je to ugotovilo Sodiš?e v sodbah z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann (C-204/90, Recueil, str. I-249) in v zadevi Komisija proti Belgiji (C-300/90, Recueil, str. I-305). Bundesfinanzhof je menilo, da v zadevi v glavni stvari obstaja neposredna vez med pou?evanjem, ki se opravlja za pravno osebo nemškega javnega prava, in oprostitvijo pla?ila dohodnine. To dav?no ugodnost naj bi bilo mogo?e odobriti le, ?e dav?ni zavezanec skoraj brezpla?no opravlja dolo?eno dejavnost v korist skupnosti, ki pobira davke, in jo s tem razbremeni nekaterih nalog. ?e dav?ni zavezanec ne bi opravljal te storitve, bi morala dav?na uprava teoreti?no povišati davek, da bi financirala posledično pove?ane izdatke, povezane s pou?evanjem. Po mnenju Bundesfinanzhof temelji ?len 3, to?ka 26, EStG na vzajemnem razmerju, ki ga sestavlja odpoved dohodnini v zameno za opravljanje storitve.

14 Nazadnje se je Bundesfinanzhof glede poučevanja vprašalo, ali ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, ne spada v okvir svobode, ki naj bi jo Pogodba ES izrecno prepustila državam članicam, kar je v obravnavanem primeru svoboda organiziranja izobraževanja, ki je v njihovi pristojnosti. Ker po njegovem mnenju ta svoboda ne pomeni le obveznosti določitve financiranja nacionalnega izobraževalnega sistema, temveč tudi možnost, da se davčni ukrepi, namenjeni spodbujanju poučevanja, omejijo na „nacionalne“ dejavnosti, se je nagibalo k zaključku, da ne gre za kršitev svobode opravljanja storitev. Njegovo tretje vprašanje se nanaša na posledice člena 126 Pogodbe ES na ugotovitev obstoja neutemeljene omejitve svobode opravljanja storitev.

15 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 59 Pogodbe ES [...] razlagati tako, da se uporablja tudi za dejavnost profesorja, ki se opravi kot postranska dejavnost v službi pri pravni osebi javnega prava (univerze) ali po njenem naročilu, kadar se za to dejavnost, ki se opravi skoraj brezplačno, plača le nadomestilo za poslovne stroške?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali je omejitev svobode opravljanja storitev, ki je v tem, da so nadomestila oproščena plačila davka le, če jih plačajo pravne osebe nacionalnega javnega prava (v obravnavani zadevi člen 3, točka 26, EStG), upravičena s tem, da je edina podlaga za nacionalno davčno ugodnost v tem, da se dejavnost opravi v korist pravne osebe nacionalnega javnega prava?

3. Če je odgovor na drugo vprašanje nikalen: ali je treba člen 126 Pogodbe ES [...] razlagati tako, da dopušča davčno ureditev (kot je v obravnavani zadevi člen 3, točka 26, EStG), s katero se dodatno ureja izobraževanje, glede na to, da so pristojnost na tem področju obdržale države članice?“

Vprašanja za predhodno odločanje

16 Najprej je treba ugotoviti, da so okoliščine dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari nastale pred 1. novembrom 1993, torej preden je začela veljati Pogodba o Evropski uniji, podpisana 7. februarja 1992 v Maastrichtu. Razlaga, za katero je zaprosilo predložitveno sodišče, se zato nanaša na člena 59 in 128 Pogodbe EGS in ne na člena 59 in 126 Pogodbe ES.

17 Kot je pravilno navedla Komisija Evropskih skupnosti v pisnih stališčih, ta okoliščina ni odločilna za to, da se odgovori predložitvenemu sodišču.

18 Po eni strani Maastrichtska in Amsterdamska pogodba ne spreminjata vsebine načela svobodnega opravljanja storitev.

19 Po drugi strani se člen 128 Pogodbe EGS nanaša na poklicno usposabljanje, med katero spada univerzitetno izobraževanje (glej sodbe z dne 2. februarja 1988 v zadevi Blaizot in drugi, 24/86, Recueil, str. 379, točka od 15 do 20; z dne 30. maja 1989 v zadevi Komisija proti Svetu, 242/87, Recueil, str. 1425, točka 25; z dne 7. julija 2005 v zadevi Komisija proti Avstriji, C-147/03, ZOdl., str. I-5969, točka 33, in z dne 11. januarja 2007 v zadevi Lyyski, C-40/05, ZOdl., str. I-99, točka 29). Ker gre v bistvu za sklicevanje na člen 126 Pogodbe ES zaradi pristojnosti, ki jo imajo države članice za učno vsebino in organizacijo izobraževalnih sistemov ter cilje politike Skupnosti na področju izobraževanja, je treba poudariti, da so bile države članice v času dejstev spora o glavni stvari pristojne za organizacijo izobraževanja in politiko poučevanja, kot izhaja iz sodbe z dne 13. februarja 1985 v zadevi Gravier (293/83, Recueil, str. 593, točka 19), in da je že bil namen politike Skupnosti na področju izobraževanja olajšati mobilnost profesorjev.

20 Sedaj ko je bilo to pojasnjeno, bodo ustrezne določbe iz Pogodbe navedene v različici, ki je v veljavi od 1. maja 1999.

Prvo vprašanje

21 S prvim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali se za poučevanje, ki ga davčni zavezanec ene države članice opravi v službi pri pravni osebi javnega prava iz druge države članice, v obravnavanem primeru univerze, uporablja člen 49 ES, čeprav se opravlja kot postranska dejavnost in je skoraj brezplačna.

Stališča, predložena Sodišču

22 Zakonca Jundt, nemška vlada in Komisija menijo, da dejavnosti, ki jih profesor opravlja na univerzi kot postranske, pomenijo opravljanje storitev v smislu člena 50 ES, namreč gospodarsko dejavnost, ki se praviloma opravlja za plačilo.

23 Zakonca Jundt navajata, da člen 3, točka 26, EStG opredeljuje „nadomestila za poslovne stroške“ kot „prejemke“ in da veljavna različica te določbe ne vsebuje več „nadomestil za poslovne stroške“, temveč „prejemke za postranske poklicne dejavnosti“.

24 Po mnenju nemške vlade se člen 49 ES nanaša tudi na dejavnosti, ki se opravljajo postransko in skoraj brezplačno v vlogi profesorja v službi pri pravni osebi javnega prava, kot je univerza, ali po njenem naročilu za nadomestilo za poslovne stroške. Te gospodarske dejavnosti naj bi imele to posebnost, da nimajo namena ustvariti dobička, temveč samo pokriti izkazane izdatke.

25 Komisija opaža, da dvomi Bundesfinanzhof, ki se nanašajo na obstoj plačila, temeljijo na tem, da nacionalna določba v postopku v glavni stvari uporablja izraz „nadomestilo za poslovne stroške“, ki namiguje na plačilo, ki ne presega zneska nastalih stroškov in ne ustvari dobička. Po mnenju Komisije plačilo ne izgubi lastnosti „plačila“ samo zato, ker ne omogoča ustvarjanja dobička. Za potrditev obstoja gospodarske dejavnosti člen 50 ES zahteva le izplačilo plačila in ne obstoja dobička.

26 Komisija navaja, da se spor o glavni stvari in zadevna ureditev v postopku v glavni stvari v vsakem primeru ne nanašata na plačilo, ki bi bilo omejeno na pokritje nastalih stroškov. Če bi bilo plačilo, ki ga je izplačala univerza v Strasbourgu, omejeno na pokritje stroškov, ki so nastali H. D. Jundtu s poučevanjem, ta ne bi mogel zahtevati oprostitve plačila davka od prejetih zneskov na podlagi člena 3, točka 26, EStG, ker njegova dejavnost že na podlagi običajnih pravil EStG ne bi bila obdavčena.

27 Po mnenju Komisije daje člen 3, točka 26, EStG davčnemu zavezancu davčno ugodnost, kadar so prejemki višji od stroškov in mu torej ostane neto dohodek, torej „dobiček“.

Odgovor Sodišča

28 Da bi ugotovili, ali se za dejavnost, kot je ta v postopku v glavni stvari, uporablja člen 49 ES, je treba, prvič, opozoriti na to, da pojem „storitev“ v smislu člena 50, prvi odstavek, ES pomeni, da gre za „[storitve, ki] se praviloma opravljajo za plačilo“ (sodba z dne 22. maja 2003 v zadevi Freskot, C-355/00, Recueil, str. I-5263, točka 54).

29 V zvezi s tem je bilo že odločeno, da je v smislu slednje določbe bistvena značilnost plačila v tem, da ta pomeni ekonomsko protidajatev za zadevno storitev (glej zlasti sodbe z dne 27. septembra 1988 v zadevi Humbel, 263/86, Recueil, str. 5365, točka 17; z dne 26. junija 2003 v zadevi Skandia in Ramstedt, C-422/01, Recueil, str. I-6817, točka 23; z dne 11. septembra 2007 v zadevi Schwarz in Gootjes-Schwarz, C-76/05, ZOdl., str. I-6849, točka 38, ter v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-318/05, ZOdl., str. I-6957, točka 67).

30 Drugič, treba je opozoriti, da je Sodišče iz pojma storitev v smislu člena 50 ES izključilo pouk, ki so ga izvajale določene ustanove, ki so del javnega izobraževalnega sistema in se v celoti oziroma pretežno financirajo iz javnih sredstev (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Humbel, točka 18, in sodbo z dne 7. decembra 1993 v zadevi Wirth, C-109/92, Recueil, str. I-6447, točki 15 in 16). Sodišče je tako pojasnilo, da država, s tem da je vzpostavila in vzdrževala tak sistem javnega izobraževanja, ki se na celoma financira iz javnega proračuna in ne iz prispevkov učencev ali njihovih staršev, ni imela namena sodelovati v pridobitnih dejavnostih, temveč je izpolnjevala naloge, ki jih ima do svojih prebivalcev na socialnem, kulturnem in izobraževalnem področju (glej zgoraj navedeno sodbo Schwarz in Gootjes-Schwarz, točka 39).

31 Vendar pa se postopek v glavni stvari ne nanaša na poučevanje, ki ga opravljajo univerze, ki se financirajo iz javnega proračuna. Nasprotno, navedena zadeva, tako kot zadevna nacionalna zakonodaja v postopku v glavni stvari, se nanaša na storitve, ki jih fizične osebe, ki jih univerze pritegnejo zato, da bi izpolnile svojo nalogo, opravijo kot postransko dejavnost. Plačilo teh storitev je lahko plačilo s strani zadevne univerze.

32 Kot je navedel generalni pravobranilec v točki 12 sklepnih predlogov, je odločilni dejavnik za to, da je dejavnost zajeta na področju uporabe določb Pogodbe o svobodi opravljanja storitev, njen gospodarski značaj: dejavnost se namreč ne sme opravljati brez protidajatve.

33 Vendar v nasprotju s tem, kar naj bi menilo predložitveno sodišče, glede tega ni nujno, da tisti, ki opravlja storitev, sledi cilju ustvarjanja dobička (glej zlasti sodbo z dne 12. julija 2001 v zadevi Smits in Peerbooms, C-157/99, Recueil, str. I-5473, točki 50 in 52).

34 Iz tega sledi, da se spor o glavni stvari, tako kot člen 3, točka 26, EStG, nanaša na storitve, ki se opravijo za „plačilo“. Znesek, ki ga je H. D. Jundt prejel od univerze za poučevanje, čeprav ga je opravljal skoraj brezplačno, je plačilo v smislu člena 50 ES, torej protidajatev za storitev, ki jo je opravil.

35 Zadnjič, dejstvo, da se poučevanje opravlja po naročilu univerze, ki je pravna oseba javnega prava, ne privede do tega, da se za opravljeno storitev ne uporablja člen 49 ES.

36 Predložitveno sodišče ima v zvezi s tem dvome in se sprašuje, ali so storitve, opravljene v službi pri ustanovi javnega prava ali po njenem naročilu, za katere se lahko uporablja člen 45 ES, ki ga je treba prav tako upoštevati v zvezi s svobodnim opravljanjem storitev, storitve. Po mnenju

predložitvenega sodišča veljajo te storitve za „poljavne“ in spadajo med storitve javnega prava države.

37 V zvezi s tem je treba poudariti, da se v skladu s členom 45, prvi odstavek, ES, v povezavi s členom 50 ES, svobodno opravljanje storitev ne nanaša na storitve, ki v državi članici, čeprav občasno, prispevajo k izvajanju javne oblasti, mora biti ta izjema kljub temu omejena na dejavnosti, ki same po sebi prispevajo k izvajanju javne oblasti (glej zlasti sodbe z dne 21. junija 1974 v zadevi *Reyners*, 2/74, Recueil, str. 631, točka 45; z dne 31. maja 2001 v zadevi *Komisija proti Italiji*, C-283/99, Recueil, str. I-4363, točka 20, in z dne 30. marca 2006 v zadevi *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti*, C-451/03, ZOdl., str. I-2941, točka 46).

38 Iz sodne prakse Sodišča v zvezi s členom 39(4) ES izhaja, da se ta izjema ne uporablja za civilno dejavnost poučevanja na univerzi (glej v tem smislu sodbi z dne 30. maja 1989 v zadevi *Allué in Coonan*, 33/88, Recueil, str. 1591, točka 7, ter z dne 2. julija 1996 v zadevi *Komisija proti Grčiji*, C-290/94, Recueil, str. I-3285, točka 34).

39 Na prvo zastavljeno vprašanje je zato treba odgovoriti, da se za poučevanje, ki ga davčni zavezanec ene države članice opravlja v službi pri pravni osebi javnega prava iz druge države članice, v obravnavanem primeru univerzi, uporablja člen 49 ES, čeprav se opravlja kot postranska dejavnost in skoraj brezplačno.

Drugo vprašanje

40 Z drugim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je omejitev svobode opravljanja storitev, ki je v tem, da nacionalna zakonodaja omeji uporabo oprostitve plačila dohodnine na plačila, ki jih v zameno za poučevanje, ki se opravlja kot postranska dejavnost, izplačajo univerze, ki so pravne osebe javnega prava, s sedežem na nacionalnem ozemlju, in tako oprostitve zavrne, kadar ta plačila izplača univerza s sedežem v drugi državi članici, upravičena z nujnimi razlogi v splošnem interesu. Predložitveno sodišče v zvezi s tem omenja predvsem dejstvo, da ta davčna ugodnost temelji le na okoliščinah, da se ta dejavnosti opravlja za pravno osebo nacionalnega javnega prava.

Stališča, predložena Sodišču

41 Po mnenju zakoncev Jundt in Komisije pomeni dejstvo, da so navedena plačila oproščena le, če jih izplačajo javne univerze s sedežem na nacionalnem ozemlju, niso pa oproščena, če jih izplačajo javne univerze s sedežem v drugih državah članicah, omejitev svobode opravljanja storitev, ki ni utemeljena z legitimnim javnim interesom.

42 Prvič, omejitev, ki jo določa zadevna ureditev v postopku v glavni stvari, ne more biti upravičena z njenim ciljem, ki naj bi bil zagotavljanje pripravljenosti profesorjev, da bi postransko opravljali svojo dejavnost, in na ta način spodbujati sektor usposabljanja ali izobraževanja.

43 Zakonca Jundt menita, da je v zvezi s tem umestna sodba z dne 10. marca 2005 v zadevi *Laboratoires Fournier* (C-39/04, ZOdl., str. I-2057). V točki 23 te sodbe je Sodišče odločilo, da pospeševanje raziskav in razvoja ne more utemeljiti nacionalnega ukrepa, ki zavrne davčno ugodnost vsem raziskovalnim dejavnostim, ki se ne izvedejo v zadevni državi članici. Tak ukrep bi namreč neposredno nasprotoval cilju politike Skupnosti na področju raziskav in tehnološkega razvoja, ki je določen v členu 163(2) ES.

44 Prav tako bi bilo v nasprotju s cilji Evropske skupnosti na področju usposabljanja, če bi se profesorju, ki opravlja svojo dejavnost postransko, zavrnile davčne ugodnosti, ki bi lahko spodbujale njegovo razpoložljivost. V skladu s členom 149 ES bi bilo treba spodbujati sodelovanje

med državami članicami v zvezi z usposabljanjem in mobilnostjo študentov in profesorjev. Zavrnitev odobritve davčne ugodnosti v postopku v glavni stvari bi posredno spodbujalo profesorja, ki svojo dejavnost opravlja postransko, naj ne poučuje na nacionalnih univerzah.

45 Drugi, ureditve, kot je v postopku v glavni stvari, v nasprotju s tem, kar naj bi menilo predložitveno sodišče, glede na doslednost nemškega davčnega sistema ne bi moglo upravičevati dejstvo, da bi sporna davčna ugodnost imela pozitivne učinke na ponudbo poučevanja s strani nacionalnih univerz.

46 Sodna praksa Sodišča naj bi potrdila, da je treba utemeljitev na podlagi nujnosti ohranitve doslednosti nacionalnega davčnega sistema, ki je bila sprejeta v zgoraj navedenih sodbah Bachmann in Komisija proti Belgiji, razlagati ozko. Pogoji, ki jih je določila sodna praksa, ki izhaja iz zadeve Bachmann, naj v obravnavanem primeru ne bi bili izpolnjeni, saj določen davčni odtegljaj naj ne bi odtehtal davčne ugodnosti v postopku v glavni stvari, namreč oprostitev plačila dohodnine od „nadomestila za poslovne stroške“. Okoliščina, da lahko oprostitev, ki velja za nadomestila za poslovne stroške, posredno podeli ugodnosti nemški državi, naj ne bi omogočila vzpostavitve doslednosti nacionalnega davčnega sistema in naj torej bi ne mogla upravičiti ureditve, kot je ta v postopku v glavni stvari.

47 Po mnenju nemške vlade je lahko omejitev svobode opravljanja storitev posledica dejstva, da profesor, ki svojo dejavnost opravlja postransko na univerzi, ki ima sedež v drugi državi članici, in sicer za nadomestilo za poslovne stroške, ni upravičen do davčne ugodnosti v postopku v glavni stvari. Vendar pa bi bila ta omejitev upravičena z nujnimi razlogi v splošnem interesu, ki so povezani s pospeševanjem izobraževanja, raziskav in razvoja.

48 Ta vlada v zvezi s tem navaja, da člen 3, točka 26, EStG spodbuja profesorje, ki svojo dejavnost opravljajo postransko, da institucijam, ki jih našteva ta člen, svoje storitve ponujajo skoraj brezplačno, tj. za skromno plačilo v obliki nadomestila za poslovne stroške.

49 Cilj omenjene določbe naj bi bil torej podpirati pravne osebe javnega prava, ki jih našteva, v obravnavanem primeru univerze, s tem da državljanke, ki opravljajo nepoklicne dejavnosti, oprosti plačila davka. Njen cilj in učinek naj bi bil zagotoviti univerzam profesorje po ugodnih cenah. Utemeljena naj bi bila z nujnim razlogom v splošnem interesu, namreč s pospeševanjem izobraževanja, raziskav in razvoja. Ta določba naj bi bila primerna in nujna za dosego zastavljenega cilja.

50 Nemška vlada v vsakem primeru meni, da za Zvezno republiko Nemčijo ne obstaja nobena obveznost podpiranja univerz drugih držav članic. Glede na to, da organizacija izobraževanja in neposredni davki ostajajo v pristojnosti držav članic, bi morala vsaka država članica imeti možnost, da na teh področjih obdrži diskrecijsko pravico glede vsebine nacionalnih pravil.

51 Člen 149(1) ES jasno določa, da Skupnost izvršuje svoje delo na področju izobraževanja, „pri čemer v celoti upošteva odgovornost držav članic za učno vsebino in organizacijo izobraževalnih sistemov“. Nemška vlada iz tega sklepa, da lahko države članice na svojem ozemlju samostojno urejajo organizacijo svojega izobraževalnega sistema in torej organizacijo dejavnosti poučevanja na svojih univerzah. Ker ima Zvezna republika Nemčija malo vpliva na organizacijo izobraževalnih ustanov drugih držav članic, se od nje ne more zahtevati, da bo subvencionirala njihovo delovanje, s tem da se bo odpovedala denarju davčnega zavezanca, ki ji pripada.

Odgovor Sodišča

52 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da člen 49 ES nasprotuje uporabi katerega koli

nacionalnega predpisa, katerega posledica je, da opravljanje storitev med državami članicami postane težavnejše od opravljanja storitev znotraj države članice (sodbi z dne 5. oktobra 1994 v zadevi Komisija proti Franciji, C-381/93, Recueil, str. I-5145, točka 17, in z dne 28. aprila 1998 v zadevi Kohll, C-158/96, Recueil, str. I-1931, točka 33, zgoraj navedena sodba Smits in Peerbooms, točka 61, sodbi z dne 3. oktobra 2002 v zadevi Danner, C-136/00, Recueil, str. I-8147, točka 29, ter z dne 8. septembra 2005 v zadevi Mobistar in Belgacom Mobile, C-544/03 in C-545/03, ZOdl., str. I-7723, točka 30).

53 V zvezi s tem pred Sodiščem ni bilo sporno, da se za dejavnost poučevanja, ki se opravlja postransko, kot v postopku v glavni stvari, uporabljajo določbe Pogodbe o svobodnem opravljanju storitev, nacionalna zakonodaja, kot je člen 3, točka 26, EStG, omejuje svobodo H. D. Jundta, kot jo varuje člen 49 ES, da opravlja svoje storitve v drugi državi članici, če ga prikrajša za davčno ugodnost, do katere bi bil upravičen, če bi svoje storitve ponujal v svoji državi članici.

54 Predložitveno sodišče med drugim samo navaja, da se z uporabo zadevne nacionalne zakonodaje, ki se na enak način uporablja za državljane in tujce, ki opravljajo dejavnosti pri pravni osebi nacionalnega javnega prava, manj ugodno obravnavajo storitve, ki se opravljajo za stranke v drugih državah članicah, v primerjavi s storitvami, ki se opravljajo na nacionalnem ozemlju, kar pomeni omejitev svobode opravljanja storitev.

55 Treba je preučiti, ali je lahko taka omejitev svobodnega opravljanja storitev objektivno utemeljena.

56 V teh okoliščinah je treba najprej ugotoviti, ali je omejitev, določena v nacionalni zakonodaji, kot zatrjuje nemška vlada, upravičena z nujnim razlogom v splošnem interesu, ki bi bil pospeševanje poučevanja, raziskav in razvoja.

57 Te trditve ni mogoče sprejeti.

58 Čeprav domnevamo, da je namen pospeševanja poučevanja nujen razlog v splošnem interesu, ostaja dejstvo, da je za upravičene omejitvenega ukrepa nujno, da spoštuje načelo sorazmernosti, tako da mora biti omejitveni ukrep primeren za zagotovitev uresnitve svojega zastavljenega cilja in ne sme preseči tega, kar je potrebno, da se ga doseže (sodbi z dne 26. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Belgiji, C-478/98, Recueil, str. I-7587, točka 41, in z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji, C-334/02, Recueil, str. I-2229, točka 28).

59 V točki 23 zgoraj navedene sodbe Laboratoires Fournier je Sodišče res razsodilo, da ni bilo mogoče izključiti, da je pospeševanje raziskav in razvoja višji razlog v splošnem interesu. Zavrnilo pa je trditve, da se od države članice ne more zahtevati pospeševanja raziskav v drugi državi članici, in odločilo, da nacionalna zakonodaja, ki upravičenost do davčnega dobropisa omeji le na raziskovalno dejavnost, ki se izvaja v zadevni državi članici, omejuje svobodno opravljanje storitev. Sodišče je razsodilo, da taka ureditev neposredno nasprotuje cilju politike Skupnosti na področju raziskav in tehnološkega razvoja, katere namen je v skladu s členom 163(2) ES zlasti odprava davčnih ovir za sodelovanje na področju raziskovanja.

60 V okviru spora o glavni stvari je treba opozoriti, da člen 149(1) ES določa, da „Skupnost prispeva k razvoju kakovostnega izobraževanja s spodbujanjem sodelovanja med državami članicami po potrebi s podpiranjem in dopolnjevanjem njihovih dejavnosti“, medtem ko člen 149(2) ES določa, da „[je cilj] dejavnosti Skupnosti [...] spodbujanje mobilnosti študentov in profesorjev [...]“

61 Ureditev države članice, kot je ta v postopku v glavni stvari, nasprotuje tem ciljem, če odvrača profesorje, ki svojo dejavnost opravljajo postransko, da bi s ponudbo svojih storitev v

drugih državah?lanicah uživali temeljne svoboš?ine, tako da jim zavrne dav?no ugodnost, do katere bi bili upravi?eni, ?e bi enake storitve opravljali na nacionalnem ozemlju.

62 Sodiš?e je že poudarilo pomembnost teh ciljev v zvezi s ?lenom 18 ES. Potem ko je opozorilo, da ugodnosti, ki jih daje Pogodba na podro?ju gibanja državljanov Unije, ne bi polno u?inkovale, ?e bi državljana neke države ?lanice od njihove uporabe lahko odvrnile ovire, ki jih njegovemu za?asnemu bivanju v drugi državi ?lanici postavlja pravna ureditev njegove države izvora, ki ga kaznuje le zato, ker jih je uporabil, je Sodiš?e v bistvu navedlo, da je ta preudarek z vidika ciljev, ki jih zasledujeta ?len 3(1)(q) ES in ?len 149(2), druga alineja, ES, med katerimi je spodbujanje mobilnosti študentov in profesorjev, zlasti pomemben na podro?ju izobraževanja (glej sodbo z dne 23. oktobra 2007 v zadevi Morgan in Bucher, C?11/06 in C?12/06, še neobjavljena v ZOdl., to?ki 26 in 27 ter navedena sodna praksa).

63 Ureditev, kot je v postopku v glavni stvari, s tem da izvaja vpliv, ki je podoben vplivu zadevne nacionalne zakonodaje v zadevi, v kateri je bila izre?ena zgoraj navedena sodba Laboratoires Fournier, posega v svobodo profesorjev, ki svojo dejavnost opravljajo postransko, da izberejo kraj opravljanja storitev v Skupnosti, ne da bi bilo dokazano, da je za izpolnitev zatrjevanega cilja pospeševanja pou?evanja treba omejiti ugodnost zadevne dav?ne oprostitve v postopku v glavni stvari na dav?ne zavezance, ki opravljajo postransko dejavnost pou?evanja na univerzah, ki so na nacionalnem ozemlju.

64 Treba je ugotoviti, da nemška vlada ni navedla nobene trditve, ki bi lahko dokazala, da cilja iz prejšnje to?ke ne bi bilo mogo?e dose?i brez sporne ureditve in da tega ni mogo?e storiti z alternativnimi sredstvi, ki ne bi ovirala profesorjev, ki svojo dejavnost opravljajo postransko, da izberejo kraj, v katerem bi lahko ponujali svoje storitve.

65 Drugi?, treba je preu?iti, ali se zadevna omejitev v postopku v glavni stvari lahko utemelji z nujnostjo zagotavljanja doslednosti nemškega dav?nega sistema, kot to meni predložitveno sodiš?e.

66 Po mnenju predložitvenega sodiš?a je namen ?lena 3, to?ka 26, EStG, da se nemška država z dav?nim ukrepom razbremeni dolo?enih naloženih obveznosti, ker se po eni strani profesorjem, ki so to postransko, odobri dav?na oprostitvev, ?e pou?ujejo na javnih nacionalnih univerzah, po drugi strani pa ima nemška država od tega ustrezno korist, ker lahko po skromni ceni krije izobraževalne in raziskovalne naloge teh univerz. Predložitveno sodiš?e se zato sprašuje, ali ne obstaja v sporu o glavni stvari neposredna zveza med dav?no oprostitvijo, ki se odobri dav?nemu zavezancu za njegovo postransko dejavnost pou?evanja, in dejstvom, da se ta dejavnost pou?evanja opravlja v korist pravne osebe nacionalnega javnega prava. S tega vidika se domneva, da storitev dav?nega zavezanca, ki jo spodbuja dav?na ugodnost, služi skupnemu interesu, hkrati pa naj bi ta „ugodnost“, od katere naj bi imel korist skupni interes, odtehtala izgubo, ki bi jo predstavljala odpustitev davkov.

67 V zvezi s tem je treba spomniti, da je Sodiš?e v to?kah 28 oziroma 21 zgoraj navedene sodbe Bachmann in Komisija proti Belgiji z dne 28. januarja 1992 res potrdilo, da lahko nujnost zagotovitve doslednosti dav?nega sistema upravi?i omejitev izvrševanja temeljnih svoboš?in, ki jih zagotavlja Pogodba.

68 Vendar lahko v skladu z ustaljeno sodno prakso trditev, ki temelji na taki utemeljitvi, velja samo, če je ugotovljen obstoj neposredne zveze med zadevno davčno ugodnostjo in nadomestitvijo te ugodnosti z določenim davčnim odtegljajem (glej v tem smislu sodbe z dne 23. februarja 2006 v zadevi Keller Holding, C-471/04, ZOdl., str. I-2107, točka 40; z dne 29. marca 2007 v zadevi Rewe Zentralfinanz, C-347/04, ZOdl., str. I-2647, točka 62, in z dne 11. oktobra 2007 v zadevi Hollmann, C-443/06, še neobjavljena v ZOdl., točka 56).

69 Z vidika davčnega sistema ne obstaja neposredna zveza med oprostitvijo plačila davka od nadomestil za poslovne stroške, ki jih izplačajo nemške univerze, in kompenzacijo te ugodnosti z določenim davčnim odtegljajem.

70 Kot je navedel generalni pravobranilec v točki 23 sklepnih predlogov, se v sporu o glavni stvari preprosto predlaga, da naj bi se oprostitvev plačila dohodnine izravnala s koristjo, ki jo ima nemška država od dejavnosti poučevanja in raziskovanja profesorjev, ki to dejavnost opravljajo postransko. Obstoj tako splošne in posredne zveze med davčno ugodnostjo za davčnega zavezanca ter domnevno koristjo države članice ne zadostuje glede na zahteve, ki jih določa sodna praksa, ki je posledica zgoraj navedene sodbe Bachmann.

71 Trditve, da naj bi se omejitev načela svobodnega opravljanja storitev upravičila z nujnostjo zagotovitve doslednosti nemškega davčnega sistema, torej ni mogoče sprejeti.

72 Glede na navedeno omejitev svobode opravljanja storitev ni mogoče upravičiti s tem, da se nacionalna davčna ugodnost uporabi le, če se dejavnost izvaja v korist pravne osebe nacionalnega javnega prava.

73 Na drugo zastavljeno vprašanje je zato treba odgovoriti, da omejitev svobode opravljanja storitev, ki je v tem, da nacionalna zakonodaja omeji uporabo oprostitve plačila dohodnine na plačila, ki jih v zameno za poučevanje, ki se opravlja kot stranska dejavnost, izplačajo univerze, ki so pravne osebe javnega prava s sedežem na nacionalnem ozemlju, in tako oprostitvev zavrne, kadar ta plačila izplača univerza s sedežem v drugi državi članici, ni upravičena z nujnimi razlogi v splošnem interesu.

Tretje vprašanje

Stališča, predložena Sodišču

74 Nemška vlada meni, da na tretje vprašanje ni treba odgovoriti, ker ga je predložitveno sodišče zastavilo, če bi bil odgovor na drugo vprašanje nikalen, po njenem mnenju pa bi bilo treba na to vprašanje odgovoriti pritrdilno.

75 Po mnenju zakoncev Jundt ni mogoče trditi, da je neutemeljena omejitev svobode opravljanja storitev kljub temu skladna s pravom Skupnosti zaradi odgovornosti, ki jo države članice ohranijo na področju organizacije izobraževalnega sistema v skladu s členom 149 ES. Nemčija mora pospeševati sodelovanje med državami članicami in ne sme ovirati predpisov, sprejetih v ta namen.

76 Po mnenju Komisije se svoboda opravljanja storitev nanaša na člen 3, točka 26, EStG, ker so države članice ohranile pristojnost za organizacijo svojih izobraževalnih sistemov. Člen 149 ES takega davčnega sistema, ki se uporablja za univerzitetno poučevanje, ne izloča iz uporabe svobodnega opravljanja storitev.

77 Komisija poleg tega meni, da se člen 3, točka 26, EStG ne nanaša na organizacijo izobraževanja ne na politiko poučevanja. Uvajal naj bi le davčno izjemo, ki je namenjena temu, da

na splošno spodbuja postranske dejavnosti, ki so v splošnem interesu, ne da bi imela posebno zvezo s sistemom izobraževanja.

78 Člen 128 Pogodbe EGS in določbe sekundarne zakonodaje, sprejete na tej podlagi, po mnenju Komisije posredno zavračajo stališče Bundesfinanzhof, v skladu s katerim naj bi spor o glavni stvari izpodbijal izjemo od pravil o svobodi opravljanja storitev, ki je utemeljena s stališčem „politike poučevanja“. Te določbe namreč dokazujejo, da umetne ovire za mobilnost profesorjev nasprotujejo ciljem skupnostne politike na področju poklicnega izobraževanja in da je to veljalo že v času spora o glavni stvari. Sicer pa naj bi bilo „spodbujanje mobilnosti študentov in profesorjev“ odslej izrecno del ciljev Skupnosti, ki so zasidrani v Pogodbi, kot izhaja iz člena 149 ES.

Odgovor Sodišča

79 S tretjim zastavljenim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali lahko dejstvo, da so države članice pristojne, da odločajo o organizaciji svojega izobraževalnega sistema, povzroči, da je nacionalna zakonodaja, ki upravičenost do davčne oprostitve omeji na davčne zavezance, ki svoje dejavnosti opravljajo v službi pri nacionalnih javnih univerzah ali po njihovem naročilu, združljiva s pravom Skupnosti.

80 Po mnenju predložitvenega sodišča je člen 3, točka 26, EStG mogoče razumeti kot izraz pristojnosti držav članic, da same odločajo o tem, na kakšen način bodo organizirani njihovi izobraževalni sistemi, in da naj bi ta pristojnost vsebovala pravico, da se davčna oprostitve omeji na davčne zavezance, ki opravljajo dejavnosti v službi pri nacionalni javni univerzi ali po njenem naročilu.

81 V zvezi s tem je treba opozoriti, da iz člena 149(1) ES res izhaja, da „Skupnost prispeva k razvoju kakovostnega izobraževanja s spodbujanjem sodelovanja med državami članicami po potrebi s podpiranjem in dopolnjevanjem njihovih dejavnosti, pri čemer v celoti upošteva odgovornost držav članic za učno vsebino in organizacijo izobraževalnih sistemov, pa tudi njihovo kulturno in jezikovno raznolikost“.

82 Če pristojnost in odgovornost držav članic na teh področjih nista navedeni v členu 128 EGS, ki je bila ustrezna določba v času dejstev postopka v glavni stvari, iz točke 19 zgoraj navedene sodbe Gravier izhaja, da v času dejstev postopka v glavni stvari organizacija izobraževanja in politika poučevanja nista bili del področij, za katera je Pogodba EGS določila, da so v pristojnosti institucij Skupnosti.

83 Kot pravilno navaja Komisija, ta ureditev, kot je člen 3, točka 26, EStG, ni ukrep, ki bi se nanašal na učno vsebino ali na organizacijo izobraževalnega sistema. Gre za splošni davčni ukrep, ki podeljuje davčno ugodnost, kadar zasebnik opravlja dejavnosti v skupno dobro.

84 Zadevna ureditev v postopku v glavni stvari se ne uporablja le za nadomestila za poslovne stroške, ki jih javne izobraževalne in raziskovalne ustanove izplačajo za dejavnosti poučevanja, temveč tudi za tiste, ki so izplačani za druge dejavnosti in jih izplačajo druge ustanove. Taka ureditev torej sama po sebi ni izraz pristojnosti države članice, da sama uredi svoj izobraževalni sistem.

85 V vsakem primeru se nacionalna ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, ne izmakne uporabi načela svobodnega opravljanja storitev, neodvisno od dejanskih ali zatrjevanih povezav s pristojnostmi, pridržanimi državam članicam.

86 Države članice morajo namreč izvrševati pristojnosti, ki so jim pridržane, ob upoštevanju prava Skupnosti in predvsem določb o svobodnem opravljanju storitev. Sodišče je tako razsodilo

na ve? podro?jih, med katerimi so neposredni davki in izobraževanje (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Schwarz in Gootjes/Schwarz, to?ki 69 in 70, ter Komisija proti Nem?iji, to?ki 85 in 86).

87 Pristojnost in odgovornost, ki ju imajo države ?lanice, da organizirajo svoj izobraževalni sistem, zato ne moreta povzro?iti, da se za ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvar, ne bi uporabile dolo?be Pogodbe o svobodnem opravljanju storitev, kot tudi ne, da bi zavrnitev odobritve dav?nih ugodnosti profesorjem, ki svoje storitve ponujajo na univerzah drugih držav ?lanic, bila skladna s pravom Skupnosti.

88 Kot izhaja iz to?k od 61 do 63 te sodbe glede upravi?enosti ureditve, kot je ta v postopku v glavni stvari, iz nujnega razloga v splošnem interesu, ?eprav bi bila taka ureditev ukrep, povezan z organizacijo izobraževalnega sistema, ne bi bila skladna s Pogodbo, ker ovira profesorje, ki svojo dejavnost opravljajo postransko, da izberejo kraj opravljanja svojih storitev.

89 Na tretje zastavljeno vprašanje je treba torej odgovoriti, da dejstvo, da so države ?lanice pristojne, da odlo?ajo o organizaciji svojega izobraževalnega sistema, ne more privedi do tega, da bi bila nacionalna zakonodaja, ki upravi?enost do dav?ne oprostitve omeji na dav?ne zavezance, ki svoje dejavnosti opravljajo v službi pri nacionalnih javnih univerzah ali po njihovem naro?ilu, združljiva s pravom Skupnosti.

Stroški

90 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (tretji senat) razsodilo:

- 1) **Za pou?evanje, ki ga dav?ni zavezanec ene države ?lanice opravlja v službi pri pravni osebi javnega prava iz druge države ?lanice, v obravnavanem primeru univerzi, se uporablja ?len 49 ES, ?eprav se opravlja kot postranska dejavnost in skoraj brezpla?no.**
- 2) **Omejitev svobode opravljanja storitev, ki je v tem, da nacionalna zakonodaja omeji uporabo oprostitve pla?ila dohodnine na pla?ila, ki jih v zameno za pou?evanje, ki se opravlja kot postranska dejavnost, izpla?ajo univerze, ki so pravne osebe javnega prava s sedežem na nacionalnem ozemlju, in tako oprostitve zavrne, kadar ta pla?ila izpla?a univerza s sedežem v drugi državi ?lanici, ni upravi?ena z nujnimi razlogi v splošnem interesu.**
- 3) **Dejstvo, da so države ?lanice pristojne, da odlo?ajo o organizaciji svojega izobraževalnega sistema, ne more privedi do tega, da bi bila nacionalna zakonodaja, ki upravi?enost do dav?ne oprostitve omeji na dav?ne zavezance, ki svoje dejavnosti opravljajo v službi pri nacionalnih javnih univerzah ali po njihovem naro?ilu, združljiva s pravom Skupnosti.**

Podpisi

* Jezik postopka: nemš?ina.