# OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
# M. POIARESA MADURA
przedstawiona w dniu 10 października 2007 r. [1]

1. Niniejszy wniosek Bundesfinanzhof o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy w istocie określenia zakresu art. 49 WE, gwarantującego swobodę świadczenia usług oraz uzasadnień, na które mogą powoływać się państwa członkowskie w przypadkach, gdy wskutek ich przepisów dotyczących podatku dochodowego ograniczeniu ulega prawo jednostki do korzystania z tej swobody.

## I — Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

2. Okoliczności faktyczne niniejszej sprawy są całkiem jasne. Wnoszącym odwołanie w postępowaniu przed sądem krajowym (dalej zwanym „H.D. Jundtem") jest obywatel Niemiec, z zawodu prawnik, który mieszka i pracuje w Niemczech. W zakresie podatku dochodowego rozlicza się on wspólnie z żoną, co stanowi powód, dla którego ona również jest stroną w niniejszej sprawie. W 1991 r. podjął się on na zlecenie Uniwersytetu w Strasburgu nauczania na tym uniwersytecie w wymiarze szesnastu godzin w zamian za honorarium w wysokości 5 760 FRF; po potrąceniu składek na francuskie ubezpieczenie społeczne otrzymał on zapłatę w wysokości 4 814,79 FRF netto.

3. W następstwie opodatkowania przez Finanzamt (niemiecki urząd skarbowy) zapłaty brutto podatkiem dochodowym, H.D. Jundt wniósł odwołanie, podnosząc, że nie został uwzględniony § 3 pkt 26 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym, zwany dalej „§ 3 pkt 26 EStG"). Na mocy tego przepisu z podatku zwolniony jest każdy dochód nieprzekraczający kwoty 2 400 DEM (1 848 EUR) uzyskany z tytułu „zwrotu wydatków" poniesionych w związku z dodatkową działalnością zawodową prowadzoną w charakterze trenera, instruktora, wychowawcy lub w związku z porównywalną dodatkową działalnością zawodową, dodatkową działalnością artystyczną lub dodatkową działalnością związaną z opieką nad osobami starszymi, chorymi lub niepełnosprawnymi, wykonywaną na rzecz lub na zlecenie krajowej osoby prawnej prawa publicznego lub instytucji realizującej cele użyteczności publicznej, cele dobroczynne i kościelne.

4. Odwołanie to nie zostało uwzględnione, w następstwie czego H.D. Jundt wniósł skargę do Finanzgericht (sądu właściwego

1 — Język oryginału: angielski.

w sprawach finansowych), który orzekł na korzyść urzędu skarbowego. Bundesfinanzhof (federalny sąd właściwy w sprawach finansowych) zezwolił H.D. Jundtowi na zaskarżenie orzeczenia co do kwestii prawnych. H.D. Jundt podniósł jako główny zarzut, że odmowa organów podatkowych udzielenia zwolnienia z podatku jest sprzeczna z prawem wspólnotowym, gdyż dyskryminuje działalność wykonywaną na rzecz instytucji prawa publicznego w innych państwach członkowskich.

5. Bundesfinanzhof zawiesił postępowanie i zwrócił się do Trybunału o udzielenie odpowiedzi na trzy następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy wykładni art. 59 WE (obecnie art. 49 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 tę działalność pełnioną quasi honorowo otrzymywany jest jedynie zwrot związanych z nią wydatków?

2) W przypadku udzielenia twierdzącej odpowiedzi na pytanie pierwsze, czy ograniczenie swobody świadczenia usług polegające na tym, że ulgi podatkowe dotyczą jedynie takich zwrotów, które są dokonywane przez krajowe osoby prawne prawa publicznego (w niniejszym przypadku § 3 pkt 26 EStG), jest uzasadnione okolicznością, że ulga podatkowa przyznana przez państwo ma zastosowanie jedynie w przypadku działalności na rzecz krajowej osoby prawnej prawa publicznego?

3) W przypadku udzielenia przeczącej odpowiedzi na pytanie drugie, czy wykładni art. 126 WE (obecnie art. 149 WE) należy dokonywać w ten sposób, że przepis prawa podatkowego, który wspomaga organizację systemu edukacyjnego (tak jak w niniejszym przypadku § 3 pkt 26 EStG) jest dozwolony, biorąc pod uwagę, że państwa członkowskie nadal posiadają kompetencje w tym zakresie?”

## II — Pierwsze pytanie: zakres art. 49 WE

6. Strony zgadzają się, że omawiany przepis krajowy ogranicza H.D. Jundtowi gwarantowaną art. 49 WE swobodę świadczenia usług w innym państwie członkowskim, ponieważ przepis ten pozbawia go ulgi podatkowej, z której mógłby skorzystać, gdyby te same usługi świadczył na rzecz odbiorców we własnym kraju. Niewątpliwie jeżeli H.D.

Jundt otrzymałaby taką samą kwotę pieniędzy za nauczanie w niepełnym wymiarze godzin na niemieckim uniwersytecie publicznym, zastosowanie miałby § 3 pkt 26 EStG, a tym samym przysługiwałby mu ulga podatkowa.

7. Bundesfinanzhof ma wątpliwości, czy prowadzona przez H.D. Jundta działalność objęta jest zakresem art. 49 WE, gdyż § 3 pkt 26 EStG dotyczy „zwrotu wydatków". Zgodnie z art. 50 WE „[u]sługami w rozumieniu niniejszego traktatu są świadczenia wykonywane zwykle za wynagrodzeniem […]". A zatem, aby dana działalność mogła zostać uznana za „usługę", a tym samym korzystać z ochrony przewidzianej w art. 49 WE, dana jednostka prowadząca tę działalność musi otrzymywać wynagrodzenie. Bundesfinanzhof zastanawia się, czy jeżeli usługodawca otrzymuje jedynie świadczenie pokrywające „wydatki" ponoszone w związku z prowadzoną przez niego działalnością, lecz nie osiąga zysków, to czy nadal mamy do czynienia z „usługami" w rozumieniu traktatu WE. Innymi słowy, czy „zwrot wydatków" stanowi „wynagrodzenie", tym samym poddając daną działalność zakresowi art. 49 i 50 WE?

8. Po pierwsze należy zauważyć, że na potrzeby traktatu Trybunał przyjął rozszerzającą wykładnię pojęcia „wynagrodzenie", koncentrując uwagę na gospodarczym charakterze danej działalności. W wyroku w sprawie Bond van Adverteerders [2], dotyczącym ponadgranicznych transmisji programów radiowych i telewizyjnych, Trybunał orzekł, że okoliczność, iż nadawcy w kraju nadawania nie płacili operatorom sieci kablowych w kraju odbierania za retransmisję ich programów nie oznacza, że usługi te nie były świadczone za „wynagrodzeniem", gdyż za usługi te płacili abonenci, a art. 60 EWG (obecnie art. 50 WE) nie wymaga, aby za daną usługę płaciły osoby, na rzecz których jest ona wykonywana.

9. W sprawie Steymann [3] strona skarżąca wykonywała różne prace fizyczne, na przykład hydrauliczne, oraz ogólne prace domowe na rzecz wspólnoty religijnej, której była członkiem, w zamian za co wspólnota ta pokrywała jej potrzeby materialne. Trybunał orzekł, że praca skarżącej, która stanowiła istotny wkład w uczestnictwo w tej wspólnocie, może stanowić „działalność gospodarczą", a świadczenia otrzymywane od tej wspólnoty „bezpośrednie świadczenie wzajemne" za jej pracę. Ze sprawy tej jasno wynika, że wynagrodzenie nie musi przyjmować postaci zapłaty pieniężnej, lecz może być świadczone w naturze i mieć jedynie *pośredni* związek ze świadczonymi usługami.

2 — Wyrok z dnia 26 kwietnia 1988 r. w sprawie 352/85, Rec. str. 2085, pkt 16. Zobacz także wyrok z dnia 11 kwietnia 2000 r. w sprawach połączonych C-51/96 i C-191/97 Deliège, Rec. str. I-2549.

3 — Wyrok z dnia 5 października 1988 r. w sprawie C-196/87, Rec. str. 6159.

10. Bardziej niedawno pojęcie „wynagrodzenia" stało się przedmiotem rozważań Trybunału w sprawie Geraets-Smits i Peerbooms [4] w kontekście świadczenia usług medycznych. Kilka państw członkowskich podniosło, że w przypadku, gdy pacjent korzysta z opieki medycznej w szpitalu nie pokrywając jej kosztów samodzielnie lub gdy koszty te są mu zwracane przez ubezpieczenie zdrowotne, nie może być mowy o wynagrodzeniu. Trybunał jednakże odrzucił ten pogląd i orzekł, że okoliczność, iż koszty leczenia pokrywane są bezpośrednio przez ubezpieczyciela w zryczałtowanej wysokości nie oznacza, że działalność ta jest wyłączona spod zakresu prawa wspólnotowego. Objaśniając prawidłowe podejście do pojęcia wynagrodzenia Trybunał powtórzył zasadę, że „podstawowa cecha wynagrodzenia związana jest z okolicznością, że stanowi ono świadczenie wzajemne za daną usługę" oraz stwierdził, że „płatności dokonywane przez kasy chorych […] nawet ustalane ryczałtowo, stanowią w rzeczywistości świadczenia wzajemne za usługi szpitalne i niewątpliwie stanowią wynagrodzenie dla szpitala, który płatności te otrzymuje i który prowadzi *działalność o charakterze gospodarczym*." (podkreślenie własne) [5].

11. Ponadto ani traktat, ani orzecznictwo Trybunału nie wskazują, że dana jednostka, w celu skorzystania z traktatowej ochrony swobody świadczenia usług, musi osiągać zyski. Komisja słusznie zauważyła w swoich uwagach, że „wynagrodzenie" i „zysk" to dwa odrębne pojęcia, a art. 50 WE odnosi się jedynie do tego pierwszego, który wskazuje na istnienie działalności gospodarczej. Pewne państwa członkowskie podniosły bowiem w sprawie Geraets-Smits i Peerbooms, że dana usługa wchodzi w zakres art. 50 WE jedynie, jeżeli świadczący ją podmiot nie wykonuje jej w celu zarobkowym; argument ten został jednakże odrzucony przez Trybunał. Jak stwierdził rzecznik generalny F.G. Jacobs „dana działalność niekoniecznie traci swój gospodarczy charakter jedynie dlatego, że nie towarzyszy jej cel zarobkowy" [6]. Brak celu zarobkowego sam w sobie nie wyklucza danej działalności z zakresu art. 50 WE.

12. Decydującym czynnikiem, który sprawia, że dana działalność wchodzi w zakres przepisów traktatu dotyczących swobody świadczenia usług, jest jej gospodarczy charakter: działalność ta nie może być wykonywana w zamian za nic, lecz nie jest konieczne, aby usługodawcy towarzyszył cel zarobkowy.

4 — Wyrok z dnia 12 lipca 2001 r. w sprawie C-157/99, Rec. str. I-5473.

5 — Ibidem, pkt 58.

6 — Opinia w sprawie C-5/05 Joustra, pkt 84 (wyrok z dnia 23 listopada 2006 r., Zb.Orz. str. I-11075). Kwestia ta stanowiła również przedmiot mojej analizy w opinii w sprawie C-205/03 FENIN (wyrok z dnia 11 lipca 2006 r., Zb.Orz. str. I-6295), dotyczącej definicji pojęcia „przedsiębiorca" na potrzeby prawa konkurencji. Jak zostało to przeze mnie wyjaśnione „[n]awet jeżeli brak jest jakiegokolwiek celu zarobkowego, może istnieć uczestnictwo w rynku, które może sprawić, że zagrożone zostaną reguły prawa konkurencji".

13. Komisja podnosi wreszcie, że w niniejszej sprawie płatności dokonywane przez Uniwersytet w Strasburgu na rzecz H.D. Jundta w żaden sposób nie ograniczały się do faktycznie poniesionych przez niego kosztów. Jest to kwestia dotycząca okoliczności faktycznych i jako taka należy do właściwości sądu krajowego. W każdym razie, biorąc pod uwagę wcześniejsze omówienie pojęcia „wynagrodzenie", odrębne badanie tej kwestii nie jest konieczne.

14. Proponuję, aby na pierwsze pytanie Trybunał udzielił następującej odpowiedzi:

„Artykuł 49 WE obejmuje swoim zakresem dodatkową działalność zawodową w charakterze wykładowcy wykonywaną na rzecz lub na zlecenie osoby prawnej prawa publicznego, za którą wykładowca ten otrzymuje zwrot kosztów związanych z tą działalnością".

## III — Drugie pytanie: uzasadnienia ograniczeń swobody świadczenia usług

15. Państwa członkowskie mają możliwość przyjmowana przepisów ograniczających swobodę świadczenia usług, jeżeli przepisy te uzasadnione są względami interesu ogólnego, a także proporcjonalne do zgodnych z prawem celów, których realizacji przepisy te służą [7]. Bundesfinanzhof zmierza do ustalenia, czy okoliczność, że omawiana ulga podatkowa ma zastosowanie jedynie jeżeli działalność świadczona jest na rzecz krajowej osoby prawnej prawa publicznego, może zostać uznana za taki powód. Analiza tego sądu skupia się przede wszystkim na potrzebie zapewnienia spójności systemu podatkowego. Rząd niemiecki podnosi ponadto, że omawiane ustawodawstwo krajowe może zostać uzasadnione okolicznością, iż stanowi ono środek wspierania kształcenia, badań naukowych i rozwoju w ramach niemieckich uniwersytetów publicznych.

### A — *Wspieranie kształcenia, badań naukowych i rozwoju*

16. Główny argument rządu niemieckiego polega na tym, że celem § 3 pkt 26 EStG jest wspieranie kształcenia i badań naukowych, które, jak orzekł Trybunał Sprawiedliwości, mogą stanowić nadrzędny wzgląd interesu ogólnego [8]. Przepis ten umożliwia uniwersytetom publicznym zatrudnianie wykładowców, którzy zgadzają się nauczać w niepełnym wymiarze godzin w zamian za niewielkie honorarium zwolnione z podatku dochodowego. Przepis ten funkcjonuje zatem jako zachęta dla wykwalifikowanych osób, aby zaangażowały się w taką działalność jak

7 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 9 listopada 2006 r. w sprawie C-433/04 Komisja przeciwko Belgii, Zb.Orz. str. I-10653, pkt 33 oraz przywołane tam orzecznictwo.

8 — Wyrok z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C-39/04 Laboratoires Fournier, Zb.Orz. str. I-2057, pkt 23.

nauczanie i prowadzenie badań naukowych na uniwersytecie, które przynoszą korzyści społeczeństwu, otrzymując w zamian honorarium pokrywające poniesione przez nie w związku z prowadzeniem tej działalności koszty. W ten sposób uniwersytety mogą prowadzić swoją działalność, bez potrzeby konkurowania między sobą o odpowiednio wykwalifikowanych wykładowców i wykorzystywania swoich ograniczonych zasobów na zachęty ekonomiczne dla nich. Niemcy, argumentuje dalej rząd niemiecki, mają prawo wykorzystywać swój system podatkowy w celu wspierania swoich krajowych uniwersytetów, lecz nie mają żadnego obowiązku oferować podobnego wsparcia uniwersytetom z innych państw członkowskich poprzez zwalnianie z podatku dochodowego wynagrodzeń wypłaconych przez te uniwersytety wykładowcom rozliczającym się z podatku z Niemczech. Wynika to z okoliczności, że zarówno podatki bezpośrednie, jak i organizacja systemu edukacyjnego są dziedzinami, które są nadal regulowane przede wszystkim przez prawo krajowe, oraz w odniesieniu do których państwa członkowskie uchwalając odpowiednie przepisy krajowe dysponują bardzo szerokim zakresem uznania.

17. Argument ten należy odrzucić. Chociaż państwa członkowskie mogą przyjmować polityki i środki wspierające kształcenie i badania naukowe w ramach swoich instytucji naukowych, działania takie muszą być podejmowane w sposób zgodny z prawem wspólnotowym. Artykuł 149 ust. 1 WE stanowi, że „Wspólnota przyczynia się do rozwoju edukacji o wysokiej jakości, poprzez zachęcanie do współpracy między państwami członkowskimi oraz, jeśli jest to niezbędne poprzez wspieranie i uzupełnianie ich działalności […]", natomiast art. 149 ust. 2 WE stanowi, że „[d]ziałanie Wspólnoty zmierza do […] sprzyjania mobilności studentów i nauczycieli". Omawiane ustawodawstwo krajowe jest niewątpliwie sprzeczne z tymi celami, gdyż zniechęca nauczycieli do korzystania z przysługującej im podstawowej swobody oferowania swoich usług w innym państwie członkowskim niż własne, poprzez odmowę przyznania im ulgi podatkowej, która przysługiwałaby im, gdyby pozostali w kraju swojego pochodzenia. Niewątpliwie jeżeli wykładowca, który rozlicza się z podatku w Niemczech ma do wyboru pozostanie w Niemczech i otrzymywanie nieopodatkowanego wynagrodzenia lub wyjazd do Francji i obowiązek zapłaty podatku od tego samego wynagrodzenia, osoba taka skłonna będzie pozostać w Niemczech. W sprawie Komisja przeciwko Austrii [9], dotyczącej mobilności studentów i dostępu do szkolnictwa wyższego, Trybunał skrytykował tego typu przepis krajowy uzasadniając to w następujący sposób: „[t]ymczasem uprawnienia przyznane przez traktat w dziedzinie swobodnego przepływu nie są w pełni skuteczne, gdy osoba chcąca je zrealizować jest z samego tylko tego powodu stawiana w mniej korzystnej sytuacji. Stwierdzenie to jest przy tym szczególnie ważne w dziedzinie edukacji, wziąwszy 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" (pkt 44). W niniejszej sprawie omawiany przepis prawa krajowego mógłby być uzasadniony jedynie przez powołanie się na względy nadrzędne, co oznaczałoby, że bez tego szczególnego przepisu niemożliwe byłby wspieranie kształcenia i badań naukowych na niemieckich uniwersytetach. Wydaje się jednakże, że osiągnięcie tego celu możliwe jest za pomocą innych środków, które sztucznie nie ograniczają wyboru nauczycieli co do miejsca, gdzie powinni oni świadczyć swoje usługi; rząd niemiecki ponadto nie przedstawił żadnych argumentów w celu wykazania, że o ile nie zezwoli się na istnienie

9 — Wyrok z dnia 7 lipca 2005 r. w sprawie C-147/03, Zb.Orz. str. I-5969.

omawianego przepisu podatkowego, osiągnięcie uzasadnionego celu, któremu przepis ten służy, będzie niemożliwe.

18. Trybunał miał niedawno okazję wypowiedzieć się w przedmiocie skutków tego rodzaju uzasadnienia w odniesieniu do instytucji badawczych w sprawie Laboratoires Fournier [10]. Na podstawie istotnego dla tej sprawy przepisu krajowego przedsiębiorstwom przemysłowym i handlowym przysługiwała ulga podatkowa z tytułu wydatków na badania naukowe, jednakże jedynie, gdy badania te przeprowadzane były we Francji. Jednym z uzasadnień, na które powoływał się rząd francuski, była potrzeba wspierana badań naukowych i rozwoju. Trybunał, przyznawszy że argument ten mógłby stanowić uzasadniony wzgląd interesu ogólnego, orzekł, że w sprawie tej nie może on uzasadniać omawianego przepisu, gdyż jest on sprzeczny z celami polityki wspólnotowej wyrażonymi w art. 163 WE, który, podobnie jak art. 149 WE w dziedzinie edukacji, podkreśla konieczność współpracy państw członkowskich w celu wykorzystania pełnego potencjału rynku wewnętrznego [11]. Rząd niemiecki podniósł, że niniejsza sprawa różni się od sprawy Laboratoires Fournier, ponieważ w tej ostatniej sprawie przepis krajowy wywierał wpływ na decyzje inwestycyjne przedsiębiorstw, podczas gdy w niniejszej sprawie § 3 pkt 26 EStG skutkuje przyznaniem niemieckim uniwersytetom obiektywnej korzyści, bez wywierania jakiegokolwiek wpływu na funkcjonowanie zagranicznych uniwersytetów chcących zatrudnić niemieckich wykładowców. W mojej opinii rząd niemiecki wykazuje w ten sposób niezrozumienie, czego dotyczy niniejsza sprawa. Jak zostało to już przeze mnie wyjaśnione, problem związany z omawianym przepisem prawa krajowego polega na tym, że służy on osiągnięciu uzasadnionego co do zasady celu za pomocą wypaczenia możliwości wyboru wykładowców w sposób, którego nie można pogodzić z traktatem. Poprzez wywieranie wpływu podobnego do tego, który wywierało ustawodawstwo krajowe będące przedmiotem sprawy Laboratoires Fournier, § 3 pkt 26 EStG wpływa na decyzje wykładowców co do wyboru tej części Wspólnoty Europejskiej, w której mają oni świadczyć swoje usługi.

19. Należy wreszcie zauważyć, że rząd niemiecki słusznie podnosi, iż na żadnym z państw członkowskich nie ciąży obowiązek subwencjonowania instytucji akademickich lub innych instytucji oświatowych w innym państwie członkowskim. Jednakże nie stanowi to żadnego zgodnego z prawem powodu ingerowania w korzystanie z podstawowych swobód gwarantowanych przez traktat. Brak po stronie państwa członkowskiego obowiązku subwencjonowania pewnych rodzajów działalności w innym państwie członkowskim jest czymś odmiennym od odmowy przyznania pewnych korzyści finansowych własnemu obywatelowi lub obywatelom innych państw

10 — Wyżej wymieniony wyrok w przyp. 8.

11 — Artykuł 163 ust. 1 WE stanowi, że „Wspólnota ma na celu wzmacnianie azy naukowej i technologicznej przemysłu Wspólnoty.”, a art. 163 ust. 2 WE stanowi, że „[w] tym celu sprzyja ona przedsiębiorcom, […] ośrodkom badawczym i uniwersytetom w ich wysiłkach badawczych i rozwoju technologicznym wysokiej jakości; wspiera ich wysiłki w zakresie wzajemnej współpracy, zmierzając w szczególności do umożliwienia przedsiębiorcom pełnego wykorzystania potencjału rynku wewnętrznego, zwłaszcza poprzez […] usuwanie przeszkód prawnych i fiskalnych tej współpracy”.

członkowskich z powodu okoliczności, że skorzystali oni z przysługujących im uprawnień do swobodnego przepływu. W przedsięwzięciu, jakim jest Unia Europejska oraz, w szczególności, w następstwie korzystania z uprawnień przysługujących na mocy traktatowych przepisów o swobodnym przepływie, nie do uniknięcia jest okoliczność, że z niektórych zasobów danego państwa członkowskiego będą korzystać jednostki lub instytucje z innego państwa członkowskiego. Jak zostało to wyjaśnione przez Trybunał w sprawie C-184/99 Grzelczyk, powinien istnieć „pewien stopień finansowej solidarności pomiędzy obywatelami przyjmującego państwa członkowskiego i obywatelami innego państwa członkowskiego" [12]. Tego rodzaju podejście oparte jest na założeniu, że choć rządy krajowe zachowują wyłączną kompetencję do regulowania sfer takich jak ubezpieczenia społeczne czy polityka oświatowa, to nie mogą one ograniczać korzystania z uprawnień gwarantowanych przez traktat, w celu zapewnienia, że z odpowiednich funduszy i zasobów korzystają jedynie ich obywatele [13].

B — *Spójność systemu podatkowego*

20. W sprawie Bachmann [14] Trybunał rozpatrywał kwestię zgodności z postanowieniami dotyczącymi swobody przepływu pracowników przepisu krajowego, zezwalającego na odliczenie od podstawy podatku dochodowego składek emerytalnych i ubezpieczenia na życie, jeżeli zostały one opłacone w Belgii, lecz już nie w przypadku, gdy zostały one opłacone w innym państwie członkowskim. Trybunał uznał, że przepis ten mógł być uzasadniony koniecznością zapewnienia spójności systemu podatkowego, biorąc pod uwagę, że istniał bezpośredni związek między odliczaniem składek a opodatkowaniem kwot wypłacanych przez ubezpieczycieli, gdyż utrata dochodów spowodowana odliczaniem składek ubezpieczeniowych od całości podstawy opodatkowania była równoważona opodatkowaniem emerytur, rent oraz całkowitych kwot wypłacanych przez ubezpieczycieli.

21. Kolejne sprawy wyjaśniły, że wymóg istnienia bezpośredniego związku między daną ulgą podatkową a jej wyrównaniem przez określone obciążenie podatkowe jest raczej uciążliwym warunkiem, trudnym do spełnienia. Państwa członkowskie wielokrotnie powoływały się na konieczność zachowania spójności podatkowej, lecz Trybunał odrzucał ten argument uznając, że nie istnieje taki bezpośredni związek [15]. Nawet w tych nielicznych sprawach, w których Trybunał uznał, że tego rodzaju związek mógłby co do zasady istnieć, odrzucił on przywołane uzasadnienie, gdyż pozwane rządy nie udowodniły, iż dany przepis krajowy był niezbędny [16].

12 — Wyrok z dnia 20 września 2001 r. w sprawie C-184/99, Rec. str. I-6193, pkt 44. Zobacz także wyrok z dnia 15 marca 2005 r. w sprawie C-209/03 Bidar, Zb.Orz. str. I-2119, pkt 56, a także pkt 53 opinii rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w ww. w przyp. 9 sprawie Komisja przeciwko Austrii.

13 — Zobacz S. Giubboni „Free Movement of Persons and European Solidarity", *European Law Journal*, tom 13 (2007), nr 3, str. 360–379.

14 — Wyrok z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90, Rec. str. I-249. Zobacz także wyrok z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-305.

15 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer, Zb.Orz. str. I-8203, pkt 53; wyrok z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 Rewe Zentralfinanz, Zb.Orz. str. I-2647, pkt 62–64 oraz przywołane tam orzecznictwo.

16 — Wyrok z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225; wyrok z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. str. I-7477 oraz wyrok z dnia 6 marca 2007 r. w sprawie C-292/04 Meilicke i in., Zb.Orz. str. I-1835.

22. W postępowaniu odsyłającym w niniejszej sprawie Bundesfinanzhof podnosi, że celem § 3 pkt 26 EStG jest zdjęcie z państwa niemieckiego pewnych obowiązków za pomocą środków o charakterze fiskalnym: z jednej strony wykładowcom przysługuje ulga podatkowa, jeżeli wykładają oni na publicznych uniwersytetach, z drugiej strony państwo niemieckie odnosi z tego powodu korzyść, ponieważ może zaspokoić potrzeby tych uniwersytetów w zakresie nauczania i badań naukowych po niskiej cenie. Tym samym, jak podsumowuje sąd krajowy, między ulgą podatkową a nauczaniem istnieje bezpośredni związek, z którego korzyść odnosi instytucja państwowa.

23. Jednakże nie dostrzegam w jaki sposób uzasadnienie to może mieć zastosowanie w niniejszej sprawie w świetle orzecznictwa, które nastąpiło po wyroku w sprawie Bachmann. Podczas rozpatrywania przepisów krajowych, które stanowiły przeszkodę dla korzystania z podstawowych swobód, Trybunał konsekwentnie orzekał, że między ulgą podatkową a jakimkolwiek obciążeniem podatkowym ją równoważącym musi istnieć jasny i niewątpliwy związek. W niniejszej sprawie zostało zasugerowane, że zwolnienie z podatku dochodowego jest równoważone przez korzyść, jaką odnosi państwo niemieckie z nauczania i działalności badawczej wykładowców zatrudnionych w niepełnym wymiarze godzin. Jednakże tego rodzaju ogólny, niejasny i odległy związek między ulgą przysługującą jednostce i korzyścią państwa daleki jest od spełnienia kryterium ustalonego w sprawie Bachmann [17].

24. W związku z powyższym uważam, że § 3 pkt 26 EStG nie można uzasadnić powołując się na konieczność zapewnienia spójności systemu podatkowego.

25. Proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytanie drugie w następujący sposób:

„Okoliczność, że ulga podatkowa przyznana przez państwo jest dozwolona jedynie w przypadku działalności na rzecz krajowej osoby prawnej prawa publicznego nie może uzasadniać ograniczenia swobody świadczenia usług".

17 — W opinii w sprawie C-446/03 Marks & Spencer (wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r., Zb.Orz. str. I-10837) zasugerowałem, że kryterium ustalone w sprawie Bachmann jest zbyt surowe i powinno zostać złagodzone, aby cel, którego osiągnięciu służy przepis krajowy, stał się kryterium akceptacji uzasadnienia dotyczącego spójności systemu podatkowego. Rzecznik generalny J. Kokott w opinii w ww. sprawie Manninen zaproponowała podobne rozwiązanie. Trybunał nie odszedł jednakże od podejścia przyjętego w sprawie Bachmann. W każdym razie § 3 pkt 26 EStG nie może spełnić nawet tego mniej wymagającego kryterium, gdyż nawet jeżeli co do zasady zaakceptować można, że cel i logika tego przepisu są zgodne z prawem wspólnotowym, nie zostało wykazane, iż ingerencja w przysługujące H.D. Jundtowi prawo do świadczenia swoich usług w innym państwie członkowskim jest niezbędna, aby osiągnąć ten cel.

## IV — Trzecie pytanie: organizacja systemu edukacyjnego

26. Artykuł 149 ust. 1 WE stanowi, że „Wspólnota przyczynia się do rozwoju edukacji o wysokiej jakości, poprzez zachęcanie do współpracy między państwami członkowskimi oraz, jeśli jest to niezbędne poprzez wspieranie i uzupełnianie ich działań, w pełni szanując odpowiedzialność państw członkowskich za treść nauczania i organizację systemów edukacyjnych, jak również ich różnorodność kulturową i językową". Bundesfinanzhof pragnie się dowiedzieć, czy § 3 pkt 26 EStG może zostać zachowany jako wyraz kompetencji państw członkowskich do decydowania o organizacji swoich systemów edukacyjnych. Bundesfinanzhof uważa, że kompetencja ta obejmuje swobodę ograniczania przyznawanych ulg podatkowych do działalności wykonywanej na rzecz lub na zlecenie krajowego uniwersytetu publicznego. Według Bundesfinanzhof celem § 3 pkt 26 EStG nie jest ograniczenie swobody świadczenia usług, lecz zachęcanie osób do tego, by miały swój honorowy wkład w usługi edukacyjne oferowane przez instytucje publiczne.

27. W odniesieniu do tego pytania należy uczynić jedynie dwa spostrzeżenia. Po pierwsze, jak słusznie zauważyła Komisja, § 3 pkt 26 EStG nie jest środkiem odnoszącym się do treści nauczania lub organizacji systemu edukacyjnego. Przepis ten jest raczej środkiem fiskalnym o charakterze generalnym, który przyznaje ulgę podatkową w przypadku, gdy dana jednostka zaangażowana jest w działalność przynoszącą korzyści społeczeństwu. Jest oczywiste, że zakres tego przepisu niewątpliwie obejmuje nauczanie i badania naukowe, z których korzyści odnoszą publiczne instytucje oświatowe; jednakże podobnie ma się rzecz w przypadku wielu innych rodzajów działalności (od uczestnictwa w przedsięwzięciach artystycznych do opieki nad osobami starszymi) oraz instytucji (od organizacji charytatywnych do organizacji kościelnych). Niewątpliwie tego rodzaju przepis nie stanowi wyrazu kompetencji państw członkowskich do organizacji swojego systemu edukacyjnego; w przeciwnym wypadku każde prawo krajowe, o którym można by powiedzieć, że w pewnym stopniu odnosi się do edukacji, objęte byłoby zakresem art. 149 WE.

28. Po drugie, jakkolwiek jest to stwierdzenie banalne, nawet jeżeli państwo członkowskie reguluje sferę należącą do swojej wyłącznej kompetencji, musi tego dokonywać w sposób zgodny z traktatem, a w szczególności z podstawowymi swobodami [18]. Trybunał miał ostatnio okazję potwierdzić tę zasadę w związku z organizacją systemu edukacyjnego w wyroku w sprawie Komisja przeciwko Austrii [19]. Jak już zostało to przeze

18 — Zobacz na przykład ww. w przyp. 16 wyrok w sprawie Manninen (podatki bezpośrednie); wyrok z dnia 7 grudnia 2000 r. w sprawie C-324/98 Teleaustria, Rec. str. I-10745 (zamówienia publiczne nieobjęte zakresem dyrektyw w sprawie zamówień publicznych) oraz wyrok z dnia 15 stycznia 2002 r. w sprawie C-55/02 Gottardo, Rec. str. I-413 (ubezpieczenia społeczne).

19 — Wyżej wymieniony w przyp. 9.

mnie wyjaśnione w mojej analizie pytania drugiego, omawiany przepis prawa krajowego w sztuczny sposób ogranicza wykładowcom ich wolny wybór co do miejsca oferowania swoich usług. A zatem nawet jeżeli uznać, że przepis ten stanowi środek odnoszący się organizacji systemu edukacyjnego, to nadal byłby on sprzeczny z traktatem.

29. Proponuję, aby Trybunał odpowiedział na trzecie pytanie w następujący sposób: „Wykładni art. 149 WE, który stanowi, że państwa członkowskie nadal posiadają kompetencje w zakresie organizacji swoich systemów edukacyjnych, nie należy dokonywać w ten sposób, że § 3 pkt 26 EStG nie jest objęty zakresem przepisów traktatu dotyczących swobody świadczenia usług, ani że odmowa przyznania odpowiedniej ulgi podatkowej wykładowcom nauczającym na uniwersytetach w innych państwach członkowskich jest prawnie uzasadniona".

## V — Wnioski

30. Wobec powyższego proponuję, aby na pytania zadane przez Bundesfinanzhof Trybunał udzielił następujących odpowiedzi:

1) Artykuł 49 WE obejmuje swoim zakresem dodatkową działalność zawodową w charakterze wykładowcy wykonywaną na rzecz lub na zlecenie osoby prawnej prawa publicznego, za którą wykładowca ten otrzymuje zwrot kosztów związanych z tą działalnością.

2) Okoliczność, że ulga podatkowa przyznana przez państwo jest dozwolona jedynie w przypadku działalności na rzecz krajowej osoby prawnej prawa publicznego, nie może uzasadniać ograniczenia swobody świadczenia usług.

3) Wykładni art. 149 WE, który stanowi, że państwa członkowskie nadal posiadają kompetencje w zakresie organizacji swoich systemów edukacji, nie należy dokonywać w ten sposób, że § 3 pkt 26 Einkommensteuergesetz nie jest objęty zakresem przepisów traktatu dotyczących swobody świadczenia usług, ani że odmowa przyznania odpowiedniej ulgi podatkowej wykładowcom nauczającym na uniwersytetach w innych państwach członkowskich jest prawnie uzasadniona.