ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-Н POIARES MADURO
представено на 10 октомври 2007 година [1]

1. С настоящото преюдициално запитване Bundesfinanzhof (Германия) по същество пита Съда за обхвата на член 49 ЕО, който гарантира свободното предоставяне на услуги, и за мотивите, с които държава-членка може да се обоснове в случаи, когато в резултат на нейните правила относно данъчното облагане на доходите се ограничава правото на отделен субект да упражнява тази свобода.

I — Производството пред националния съд и преюдициалните въпроси

2. Фактите по главното производство не представляват особена сложност. Жалбоподателят по главното производство г-н Jundt, германски гражданин, е адвокат по професия и живее и работи в Германия. За целта на данъка върху дохода той и съпругата му са обложени съвместно, поради което тя също е страна по делото. През 1991 г. той провел 16 часа учебни занятия в Университета в Страсбург, за което получил брутна сума от 5 760 FRF [френски франка], като след приспадане на вноски за социално осигуряване във Франция получил чисто възнаграждение в размер на 4 814,79 FRF.

3. Когато Finanzamt Offenburg (данъчна администрация) облага с данък върху дохода брутната сума, жалбоподателят подава жалба, като твърди, че § 3, точка 26 от Einkommensteuergesetz (Закон за данъка върху дохода) (наричан по-нататък „§ 3, точка 26 от EStG“) не е бил приложен. Тази разпоредба освобождава от данък дохода до 2 400 DEM [германски марки] (1 848 EUR), получен като „обезщетение за професионални разходи“ за допълнителни дейности на преподавател, на обучаващ, на възпитател или за други сравними допълнителни дейности, за други допълнителни дейности от художествено естество или свързани с грижи за възрастни, болни или хора с увреждания, упражнявани към или за сметка на национално публичноправно юридическо лице или на институция с предмет насърчаване на обществено-полезни, милосърдни или църковни цели.

4. Тъй като жалбата е отхвърлена, жалбоподателят обжалва пред Finanzgericht (финансов съд), който се произнеся в

1 — Език на оригиналния текст: английски.

полза на данъчната администрация. Bundesfinanzhof (Федералният финансов съд) допуска обжалване, ограничено до правните въпроси. Основното правно основание за обжалването било, че отказът на данъчните органи да предоставят освобождаването бил несъвместим с общностното право, тъй като представлявал дискриминация по отношение на дейността, упражнявана към публичноправни институции в други държави-членки.

5. Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следните три преюдициални въпроса:

„1) Следва ли член 59 от Договора [за ЕИО (впоследствие член 59 от Договора за ЕО, понастоящем след изменението член 49 ЕО)] да се тълкува в смисъл, че неговото приложно поле обхваща също допълнителната дейност, упражнявана като преподавател към или за сметка на публичноправно юридическо лице (университет), когато за тази упражнявана на почти доброволчески начала дейност е изплатено само обезщетение за професионални разходи?

2) При утвърдителен отговор на първия въпрос оправдано ли е ограничението на свободното предоставяне на услуги, което се състои в това, че обезщетенията са освободени от данък само ако са платени от национални публичноправни юридически лица (в конкретния случай § 3, точка 26 от EStG), от факта, че националното данъчно предимство има за единствено основание обстоятелството, че дейността е упражнявана в полза на национално публичноправно юридическо лице?

3) При отрицателен отговор на втория въпрос следва ли член 126 от Договора [за ЕИО (след изменението член 126 от Договора за ЕО, понастоящем член 149 ЕО)] да се тълкува в смисъл, че допуска данъчноправна уредба, която (както в дадения случай § 3, точка 26 от EStG) подкрепя организацията на образованието, като я допълва с оглед на отговорността, която държавите-членки запазват в тази област?“

II — По първия въпрос относно приложното поле на член 49 ЕО

6. Между страните не се спори, че въпросното национално правило ограничава свободата на жалбоподателя, както е гарантирана от член 49 ЕО, да предоставя услугите си в друга държава-членка, доколкото го лишава от данъчно предимство, от което той щеше да се ползва, ако предоставяше същите услуги на получатели в собствената си страна. Ясно е, че ако жалбоподателят беше получил

същата сума за услугите си като преподавател на непълно работно време в германски публичен университет, щеше да се приложи § 3, точка 26 от EStG и г-н Jundt щеше да се ползва от данъчното освобождаване.

7. Bundesfinanzhof има съмнения по въпроса дали дейността на жалбоподателя попада в обхвата на член 49 ЕО, защото § 3, точка 26 от EStG се позовава на „обезщетения за професионални разходи“. Съгласно член 50 от Договора „[у]слугите се считат за „услуги“ по смисъла на настоящия Договор, ако те обикновено се предоставят срещу възнаграждение […]“. Следователно, за да се квалифицира дадена дейност като услуга и да се ползва от защитата по член 49, предоставящото услугата лице трябва да получава възнаграждение. Ако то получава само обезщетение за покриване на „професионалните разходи“, свързани с дейността му, но не реализира печалба, Bundesfinanzhof пита дали все още сме в рамките на понятието за „услуги“ по смисъла на Договора. Иначе казано, „възнаграждение“ ли е „обезщетението за професионални разходи“ и подчинена ли е въпросната дейност на членове 49 и 50 ЕО?

8. Най-напред следва да се припомни, че Съдът е възприел широко тълкуване на понятието „възнаграждение“ за целите на Договора, подчертавайки икономическото естество на разглежданата дейност. По дело Bond van Adverteerders и др.[2] относно трансграничното излъчване на радио и телевизионни програми, Съдът постановява, че фактът, че излъчвателите в излъчващата държава не плащат на операторите на кабелни мрежи в получаващата държава за това излъчване, не означава, че услугата не е предоставена срещу „възнаграждение“, тъй като последното се заплаща от техните абонати, и че член 60 от Договора за ЕИО (понастоящем член 50 ЕО) не изисква услугата да се заплаща от тези, които се ползват от нея.

9. В Решение по дело Steymann[3] жалбоподателят по главното производство извършвал различни видове физически труд, като например водопроводни и общи домакински работи, за религиозната общност, в която членувал, и която в замяна на това поемала разходите за задоволяване на неговите материални нужди. Съдът приема, че неговата работа, която представлявала съществена част от участието в тази общност, може да се счита за „икономическа дейност“, а услугите, които той получава от тази група — за „непряка насрещна престация“ за неговата работа. Решението показва ясно, че възнаграждението не трябва да приема формата на парично плащане, а може да бъде доставено в натура и да има само *непряка* връзка с предоставяната услуга.

2 — Решение от 26 април 1988 г. (352/85, Recueil, стр. 2085, точка 16). Вж. също Решение от по дело Deliège (C-51/96 и C-191/97, Recueil, стр. I-2549).

3 — Решение от 5 октомври 1988 г. (C-196/87, Recueil, стр. 6159).

10. Понятието за възнаграждение е разглеждано от Съда неотдавна в Решение по дело Smits и Peerbooms [4] във връзка с предоставянето на медицински услуги. Някои държави-членки твърдят, че не е налице възнаграждение, когато пациент получава медицински грижи в болница, без самият той да заплаща за тях, или когато разходите за тях са му възстановени съгласно схема за медицинска застраховка. Съдът обаче отхвърля тази позиция и постановява, че обстоятелството, че лечението е платено пряко от застрахователя, и то като глобално обезщетение, не означава, че то е извън обхвата на общностното право. Като обяснява правилния подход към понятието за възнаграждение, Съдът подчертава принципа, че „съществената характеристика на възнаграждението почива върху факта, че то представлява насрещната икономическа престация на въпросната услуга“, и прави извода, че „направените от здравните каси плащания […], макар и като глобално обезщетение, наистина съставляват насрещната икономическка престация на болничните услуги и несъмнено представляват възнаграждение за болничното заведение, което ги получава и което извършва вид *дейност с икономически характер*“ (курсивът е мой) [5].

11. Освен това нищо в Договора или в практиката на Съда не позволява да се направи извод, че дадено лице трябва да реализира печалба, за да може да се ползва от гаранцията по Договора в областта на свободното предоставяне на услуги. Комисията правилно отбелязва в становището си, че „възнаграждение“ и „печалба“ са две различни понятия и член 50 ЕО се отнася само за първото като показващо наличието на икономическа дейност. Всъщност някои държави-членки са поддържали по дело Smits и Peerbooms, посочено по-горе, че една услуга може да попадне в приложното поле на член 50 само ако предоставящото я лице прави това с цел реализирането на печалба, но този довод е бил отхвърлен от Съда. Както е заявил генералният адвокат Jacobs, „една дейност не престава непременно да бъде икономическа просто защото с нея не се преследва реализиране на печалба“ [6]. Липсата на намерение за реализиране на печалба сама по себе си не изважда дадена дейност от приложното поле на член 50.

12. Определящият фактор за включване на дадена дейност в приложното поле на разпоредбите на Договора, отнасящи се до свободното предоставяне на услуги, е нейният икономически характер. Дейността не трябва да бъде упражнявана безвъзмездно, но не е необходимо предоставящото я лице да цели реализирането на печалба.

4 — Решение от 12 юли 2001 г. (C-157/99, Recueil, стр. I-5473).

5 — Пак там (точка 58).

6 — Заключение от 1 декември 2005 г. по дело Joustra (Решение от 23 ноември 2006 г., C-5/05, Recueil, стр. I-11075, точка 84). Този въпрос съм разгледал и в заключението си от 10 ноември 2005 г. по дело FENIN/Комисия (Решение от 11 юли 2006 г., C-250/03 P, Recueil, стр. I-6295) относно дефинирането на понятието „предприятие“ за целите на конкурентното право. Както обяснявам по това дело, „дори да не се преследва никаква печалба, може да съществува участие на пазара, което е в състояние да постави под въпрос целите на конкурентното право“.

13. На последно място, Комисията поддържа, че по настоящото дело плащанията от университета в Страсбург в полза на жалбоподателя изобщо не са били ограничени до неговите професионални разходи. Това е фактически въпрос, който следва да бъде преценен от националния съд. При всички случаи, предвид предходната дискусия относно понятието за възнаграждение, не е нужно този въпрос да се разглежда отделно.

14. Предлагам на Съда да даде следния отговор на първия въпрос: „Член 49 ЕО включва в обхвата си преподавателска дейност, упражнявана като допълнителна към или за сметка на публичноправно юридическо лице, за която преподавателят получава обезщетение за професионални разходи“.

III — По втория въпрос относно мотивите за ограничаването на свободното предоставяне на услуги

15. Възможно е държава-членка да приеме мерки, ограничаващи свободното предоставяне на услуги, ако те са оправдани по съображения от обществен интерес и са пропорционални на преследваната легитимна цел [7]. Bundesfinanzhof пита дали фактът, че разглежданото по главното производство данъчно освобождаване се прилага само когато дейността е упражнявана в полза на национално публичноправно юридическо лице, представлява такова съображение. Неговият анализ е съсредоточен върху необходимостта от запазването на съгласуваността на данъчната система. По-нататък, германското правителство поддържа, че релевантното национално законодателство може да бъде обосновано като мярка за насърчаване на образованието, научните изследвания и развойната дейност в германските публични университети.

A — *Насърчаване на образованието, научните изследвания и развойната дейност*

16. Същността на изтъкнатия от германското правителство довод е, че целта на § 3, точка 26 от EStG е да насърчава образованието и научните изследвания и тази цел, както Съдът е постановил, може да представлява императивно съображение от обществен интерес [8]. Тази разпоредба позволява на публичните университети да привличат преподаватели, които приемат да преподават на непълно работно време срещу скромно възнаграждение, освободено от данък върху дохода. Следователно тя действа като мярка, насърчаваща квалифицираните лица да се включват в дейности като университетското

7 — Вж. по-конкретно Решение от 9 ноември 2006 г. по дело Комисия/Белгия (C-433/04, Recueil, стр. I-10653, точка 33 и цитираната съдебна практика).

8 — Решение от 10 март 2005 г. по дело Laboratoires Fournier (C-39/04, Recueil, стр. I-2057, точка 23).

преподаване и научни изследвания, от които се ползва обществеността, като срещу тези услуги получават възнаграждение за покриване на професионалните си разходи. По този начин университетите могат да изпълняват своите функции, без да е необходимо да се конкурират помежду си за преподаватели с подходяща квалификация, използвайки ограничените си средства, за да им предлагат финансови стимули. По-нататък, Германия има правото да използва своята данъчна система, за да подкрепя националните си университети, но няма задължение да предлага подобна подкрепа на университетите в други държави-членки, като освобождава от данък върху дохода платените от тях възнаграждения на преподаватели, които подлежат на данъчно облагане в Германия. Това е последица от факта, че и прякото данъчно облагане, и организацията на образователната система са области, все още регулирани предимно от националното право, в които държавите-членки имат много широко право на преценка при приемане на релевантните национални правила.

17. Този довод трябва да бъде отхвърлен. Макар да е вярно, че държавите-членки могат да провеждат политика и да приемат мерки за насърчаване на образованието и научните изследвания в своите академични институции, те трябва да правят това по начин, съвместим с общностното право. Член 149, параграф 1 ЕО предвижда, че „Общността допринася за развитието на качествено обучение чрез насърчаване на сътрудничеството между държавите-членки и ако е необходимо — чрез подпомагане и допълване на техните действия“, а член 149, параграф 2 ЕО прогласява, че „действията на Общността целят […] насърчаване на мобилността на студенти и преподаватели“. Разглежданото национално законодателство е несъмнено в противоречие с тези цели, доколкото обезкуражава преподавателите да упражняват своята основна свобода да предлагат услугите си в държава-членка, различна от собствената им, като не им признава данъчно предимство, което щяха да получат, ако бяха останали в своята страна по произход. Очевидно е, че когато преподавател, който подлежи на данъчно облагане в Германия, е изправен пред избора дали да остане в Германия и да получава освободено от данък възнаграждение или да отиде във Франция и да плаща данък върху същото възнаграждение, той ще бъде склонен да остане в Германия. По дело Комисия/Австрия [9], засягащо мобилността на студентите и достъпа до висше образование, Съдът изразява неодобрението си към този вид национална мярка по следния начин: „Предлаганите от Договора възможности в областта на свободното движение не произвеждат своето пълно действие, ако дадено лице бива поставено в по-неблагоприятно положение поради самия факт, че ги упражнява. Това съображение е особено важно в областта на образованието, като се имат предвид преследваните от член 3, параграф 1, буква р) ЕО и член 149, параграф 2, второ тире ЕО цели, а именно насърчаването на мобилността на студентите и на преподавателите“ (точка 44). По настоящото дело разглежданата разпоредба на националното право би могла да бъде обоснована само с позоваване на императивни съображения от необходимост, които биха направили тази мярка абсолютно необходима за насърчаването на образованието и научните изследвания в германските университети. Същевременно постигането на тази цел изглежда е възможно чрез използването на алтернативни средства, които не накърняват изкуствено избора на преподавателите на мястото, където да предоставят

9 — Решение от 7 юли 2005 г. (C-147/03, Recueil, стр. I-5969).

услугите си, и германското правителство не представя доводи, които да показват, че преследваната легитимна цел не може да бъде постигната без прилагането на спорната мярка.

18. Съдът неотдавна е имал повод да разгледа действието на тази обосновка във връзка с изследователски институции по дело Laboratoires Fournier [10]. С разглежданата разпоредба на националното право се предоставял данъчен кредит на промишлени и търговски предприятия за разходи за научни изследвания, но само ако същите се извършвали във Франция. Един от мотивите, с които се обосновава френското правителство, е необходимостта от насърчаване на научните изследвания и развойната дейност. Признавайки, че това може да бъде легитимно съображение от обществен интерес, Съдът постановява, че то не може да оправдае въпросната мярка, тъй като тя е несъвместима с целите на общностната политика, прогласени в член 163 ЕО, който както член 149 ЕО в областта на образованието, подчертава необходимостта от сътрудничество между държавите-членки с оглед цялостно използване на потенциала на вътрешния пазар [11]. Германското правителство твърди, че настоящият случай следва да се разграничава от случая по дело Laboratoires Fournier, защото по него националното право засягало инвестиционни решения на предприятията, докато тук последицата от § 3, точка 26 от EStG е да предложи обективно предимство на германските университети, без да засяга по никакъв начин функционирането на чуждестранните университети, които биха желали да наемат германски преподаватели. По мое мнение това отразява неразбиране на предмета на настоящото дело. Както вече обясних, проблемът с разглежданата разпоредба на националното право е, че преследва цел, която по принцип е легитимна, като същевременно нарушава избора на преподавателите по начин, който не може да се счита за съвместим с Договора. Като упражнява влияние, подобно на това на разглежданото по дело Laboratoires Fournier национално законодателство, § 3, точка 26 от EStG засяга решенията на преподавателите относно мястото в Европейската общност, където да предоставят услугите си.

19. Накрая следва да се отбележи, че германското правителство с право смята, че никоя държава-членка няма задължение да субсидира академичните или други учебни заведения на друга държава-членка. Това обаче не е валидна причина за намеса в упражняването на основните свободи, гарантирани от Договора. Едно е държава-членка да няма задължение да субсидира някои дейности в друга държава-членка, а съвсем друго — да отказва определени финансови предимства на своите граждани или на гражданите на друга държава-членка само поради факта че те са упражнили правата си на свободно движение. В начинание като Европейския съюз и особено като

10 — Посочено по-горе в бележка под линия 8.

11 — Член 163, параграф 1 ЕО предвижда, че „Общността има за цел да укрепва научния и технологичен потенциал на промишлеността в Общността“, а член 163, параграф 2 ЕО гласи, че „[з]а тази цел тя поощрява в рамките на цялата Общност предприятията, […] научноизследователските центрове и университети в техните дейности в областта на научните изследвания и технологичното развитие, които са от високо качество; тя подкрепя усилията им да си сътрудничат помежду си, като има за цел най-вече да осигури възможност на предприятията да използват изцяло потенциала на вътрешния пазар, в частност посредством […] отстраняването на правните и данъчните пречки пред това сътрудничество.“

последица от упражняването на правата, произтичащи от разпоредбите на Договора в областта на свободното движение, е неизбежно някои финансови ресурси на държави-членки да се ползват и от граждани или институции на други държави-членки. Както Съдът обяснява в Решение по дело Grzelczyk, трябва да има „известна степен на финансова солидарност между гражданите на приемащата държава-членка и тези на останалите държави-членки“ [12]. Идеята, която стои в основата на този подход, е, че макар националните правителства да запазват изключителната компетентност да уреждат области като социалното осигуряване или образователната политика, те не могат да ограничават упражняването на гарантираните от Договора права, с цел да гарантират, че само техните собствени граждани се ползват от съответните финансови средства и ресурси [13].

Б — *Съгласуваността на данъчната система*

20. В Решение по дело Bachmann [14] Съдът разглежда съвместимостта с разпоредбите относно свободното движение на работници на национален закон, който позволява приспадането на пенсионни и животоосигурителни вноски от облагаемия доход, ако същите са били платени в Белгия, но не и ако са били платени в друга държава-членка. Съдът постановява, че подобна разпоредба може да бъде обоснована с необходимостта от гарантиране на съгласуваността на данъчната система, като се има предвид, че съществува пряка връзка между възможността за приспадане на вноските и данъчното облагане на сумите, дължими от застрахователите, тъй като загубата на приходи, произтичаща от приспадането на застрахователните вноски от целия облагаем доход, се компенсира с данъчното облагане на пенсиите, рентите или капиталите, платени от застрахователите.

21. Последващи решения ясно показват, че изискването за наличие на пряка връзка между разглеждания данъчен кредит и неговото компенсиране с конкретно данъчно облагане е доста тежко условие, което не може да се изпълни лесно. Държавите-членки многократно са се позовавали на необходимостта от запазване на данъчна съгласуваност, но Съдът е отхвърлял този довод, приемайки, че не е налице такава пряка връзка [15]. Дори в много редките случаи, когато Съдът е приемал, че връзка по принцип би могла да съществува, той е отхвърлял изтъкваната обосновка, защото ответните правителства не са доказвали, че националната мярка е била необходима [16].

12 — Решение от 20 септември 2001 г. (C-184/99, Recueil, стр. I-6193, точка 44). Вж. също Решение от 15 март 2005 г. по дело Bidar (C-209/03, Recueil, стр. I-2119, точка 56), както и точка 53 от заключението на генералния адвокат Jacobs по дело Комисия/Австрия, посочено по-горе в бележка под линия 9.

13 — Вж. Giubboni, S., „Free Movement of Persons and European Solidarity“, *European Law Journal*, Vol. 13 (2007), issue 3, p. 360—379.

14 — Решение от 28 януари 1992 г. (C-204/90, Recueil, стр. 249). Вж. също Решение от 28 януари 1992 г. по дело Комисия/Белгия (C-300/90, Recueil, стр. I-305).

15 — Вж. по-конкретно Решение от 14 септември 2006 г. по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Recueil, стр. I-8203, точка 53 и цитираната съдебна практика) и Решение от 29 март 2007 г. по дело Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Сборник, стр. I-2647, точки 62—64).

16 — Решение от 14 февруари 1995 г. по дело Schumacker (C-279/93, Recueil, стр. I-225), Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen (C-319/02, Recueil, стр. I-7477) и Решение от 6 март 2007 г. по дело Meilicke и др. (C-292/04, Recueil, стр. I-1835).

22. В преюдициалното запитване по настоящото дело Bundesfinanzhof твърди, че целта на § 3, точка 26 от EStG е посредством данъчна мярка да освободи германската държава от определени отговорности, които тежат върху нея: от една страна, преподавателите се ползват от освобождаване от данъци, ако преподават в публични университети, а от друга страна, германската държава извлича съответна печалба, тъй като може да гарантира мисиите на образование и на научни изследвания на тези университети на по-ниска цена. Вследствие на това препращащата юрисдикция прави извода, че съществува пряка връзка между освобождаването от данъци и преподавателската дейност, упражнявана в полза на държавно учреждение.

23. Не виждам обаче как в настоящия случай това би могло да бъде така в светлината на съдебната практика след Решение по дело Bachmann. При разглеждането на национално законодателство, представляващо намеса в упражняването на основните свободи, Съдът последователно поддържа, че трябва да е налице ясна и недвусмислена връзка между данъчното предимство и всяко особено данъчно облагане, целящо неговото компенсиране. В настоящото дело се предлага просто освобождаването от данък върху дохода да бъде компенсирано с предимството, произтичащо за германската държава от факта, че преподавателските и научноизследователските дейности са упражнявани от преподаватели на непълно работно време. При това положение съществуването на толкова обща, непряка и далечна връзка между предимството за лицето и печалбата за държавата не е достатъчно предвид изискванията на съдебна практика, произтичащата от Решение по дело Bachmann, посочено по-горе [17].

24. В съответствие с гореизложеното намирам, че § 3, точка 26 от EStG не може да бъде обоснован с позоваване на необходимостта от гарантиране на съгласуваността на данъчната система.

25. Предлагам на Съда да отговори на втория въпрос по следния начин: „Фактът, че национално данъчно предимство се прилага само когато разглежданата дейност се упражнява в полза на национално публичноправно юридическо лице, не може да оправдае ограничаването на свободното предоставяне на услуги.“

17 — В заключението си от 7 април 2005 г. по дело Marks & Spencer (Решение от 13 декември 2005 г., C-446/03, Recueil, стр. I-10837) съм предложил смекчаване на твърде строгия тест Bachmann, за да се превърне целта на националния закон в критерий за приемане на обосновката относно съгласуваността на данъчната система. Генералният адвокат Kokott също е направила подобно предложение в заключението си по дело Manninen, посочено по-горе. Съдът обаче не отстъпва от възприетото в Решение по дело Bachmann становище. При всички случаи § 3, точка 26 от EStG не би могъл да издържи дори и този по-малко взискателен тест, понеже дори по принцип да е прието, че неговата цел и логика са съвместими с общностното право, не е доказано, че намесата в правото на жалбоподателя да предоставя услугите си в друга държава-членка е необходима за постигането на тази цел.

IV — По третия въпрос относно организацията на образователната система

26. Член 149, параграф 1 ЕО гласи, че „Общността допринася за развитието на качествено обучение чрез насърчаване на сътрудничеството между държавите-членки и ако е необходимо — чрез подпомагане и допълване на техните действия, като напълно зачита отговорностите на държавите-членки за съдържанието на учебния процес и организацията на образователните системи и тяхното културно и езиково разнообразие“. Bundesfinanzhof пита дали § 3, точка 26 от EStG може да бъде схващан като израз на компетентността на държавите-членки да решават сами организацията на своята образователна система. Bundesfinanzhof счита, че това правомощие включва свободата да се ограничи едно данъчно освобождаване до дейности, упражнявани към или за сметка на национален публичен университет. Според Bundesfinanzhof целта на § 3, точка 26 от EStG не е да ограничи свободното предоставяне на услуги, а да насърчи хората да допринасят на доброволчески начала за образователните услуги, предлагани от публични учреждения.

27. Само две точки трябва да се подчертаят във връзка с този въпрос. Първо, както Комисията правилно отбелязва, § 3, точка 26 от EStG не е мярка, която се отнася до съдържанието на преподаването или до организацията на образователната система. Той е по-скоро данъчна мярка с общ характер, която предоставя данъчно предимство, когато едно лице се посвещава на обществено-полезна дейност. Разбира се, преподаването и научните изследвания, от които се ползват публичните учебни заведения, несъмнено попадат в приложното поле на тази разпоредба; същото обаче важи и за ред други дейности (от участието в артистични проекти до грижа за възрастни хора) и институции (от благотворителни дейности до църковни организации). Ясно е, че такава разпоредба не е израз на компетентността на държава-членка да организира своята образователна система; в противен случай всеки национален закон, който би могъл да има връзка с образованието, би попаднал в обхвата на член 149 ЕО.

28. Второ, ноторен факт е, че макар и държава-членка да урежда материя, която попада в нейната изключителна компетентност, тя трябва да прави това в съответствие с Договора и особено с основните свободи [18]. Съдът неотдавна има повод да препотвърди този принцип във връзка с организацията на образователната система в Решение по дело Комисия/Австрия [19]. Вече обясних в моя анализ на втория въпрос,

18 — Вж. по-конкретно Решение по дело Manninen, посочено по-горе в бележка под линия 16 (пряко данъчно облагане), Решение от 15 януари 2002 г. по дело Gottardo (C-55/00, Recueil, стр. I-413 (социално осигуряване) и Решение от 7 декември 2000 г. по дело Teleaustria и Telefonadress (C-324/98, Recueil, стр. I-10745 (договори за възлагане на обществени поръчки, попадащи извън обхвата на директивите в областта на обществените поръчки).

19 — Посочено по-горе в бележка под линия 9.

че разглежданата разпоредба на националното право налага изкуствени пречки във връзка с избора, който имат преподавателите, на мястото, където да предлагат своите услуги. Следователно дори ако тази разпоредба беше мярка, свързана с организацията на образователната система, тя пак щеше да е несъвместима с Договора.

29. Предлагам на Съда да отговори на третия въпрос както следва: „Член 149 ЕО, който предвижда, че държавите-членки запазват отговорността си за организацията на своята образователна система, не може да се тълкува в смисъл, че § 3, точка 26 от EStG попада извън обхвата на разпоредбите на Договора в областта на свободното предоставяне на услуги или че отказът да се предостави разглежданото данъчно предимство на преподавателите, които предлагат услугите си в университетите на други държави-членки е законосъобразен“.

V — Заключение

30. Поради изложените причини предлагам на Съда да даде следните отговори на въпросите, поставени от Bundesfinanzhof:

„1) Член 49 ЕО включва в обхвата си преподавателската дейност, упражнявана като допълнителна към или за сметка на национално публичноправно юридическо лице, за която преподавателят получава обезщетение за професионални разходи.

2) Фактът, че национално данъчно предимство се прилага само когато разглежданата дейност се упражнява в полза на национално публичноправно юридическо лице, не може да оправдае ограничаването на свободното предоставяне на услуги.

3) Член 149 ЕО, който предвижда, че държавите-членки запазват отговорността си за организацията на своята образователна система, не може да се тълкува в смисъл, че § 3, точка 26 от Закона за данъка върху дохода (Einkommensteuergesetz) попада извън обхвата на разпоредбите на Договора в областта на свободното предоставяне на услуги, нито в смисъл, че отказът да се предостави разглежданото данъчно предимство на преподавателите, които предлагат услугите си в университетите на други държави-членки, е законосъобразен.“