CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
M. POIARES MADURO
prezentate la 10 octombrie 2007 [1]

1. Prin prezenta trimitere preliminară, Bundesfinanzhof (Germania) solicită, în esență, Curții să se pronunțe cu privire la domeniul de aplicare al articolului 49 CE care garantează libera prestare a serviciilor, precum și la justificările care pot fi invocate de un stat membru în cazul în care dreptul unui particular de a-și exercita această libertate este supus unei restricții ca urmare a legislației privind impozitul pe venit.

I — Procedura în fața instanței naționale și întrebările preliminare

2. Situația de fapt din acțiunea principală este destul de clară. Reclamantul din acțiunea principală, domnul Jundt, este un resortisant german, de profesie avocat, care locuiește și își exercită profesia în Germania. El și soția sa sunt supuși împreună la plata impozitului pe venit, acesta fiind motivul pentru care soția sa este parte în proces. În 1991, acesta a predat un curs de 16 ore la Universitatea din Strasbourg pentru care a încasat un onorariu în valoare de 5 760 FRF, primind după deducerea cotizațiilor de securitate socială franceze o remunerație netă de 4 814,79 FRF.

3. Atunci când Finanzamt Offenburg (Administrația Fiscală) a supus la plata impozitului pe venit suma brută, domnul Jundt a formulat contestație, argumentând că nu s-a făcut aplicarea articolului 3 punctul 26 din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz, denumită în continuare „EStG"). Această dispoziție scutește de la plata impozitului pe venit orice venit de până la 2 400 DEM (1 848 EUR) obținut cu titlu de „indemnizații pentru cheltuieli profesionale" pentru activități de formator, de instructor sau de educator exercitate cu titlu accesoriu sau pentru alte activități comparabile exercitate cu titlu accesoriu, pentru activități artistice exercitate cu titlu accesoriu sau pentru asistența persoanelor vârstnice, bolnave sau cu handicap, exercitate cu titlu accesoriu și exercitate în serviciul sau în numele unei persoane juridice naționale de drept public sau al unei instituții care vizează promovarea unor obiective de utilitate publică, filantropice sau ecleziastice.

4. Contestația a fost respinsă, iar domnul Jundt a introdus o acțiune la Finanzgericht (Tribunalul Fiscal) care s-a pronunțat în favoarea administrației fiscale.

1 — Limba originală: engleza.

Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a admis recursul numai cu privire la motivele de drept. Principalul motiv de recurs a fost cel privind incompatibilitatea cu dreptul comunitar al refuzului autorităților fiscale de a-i acorda scutirea, întrucât constituia o discriminare în ceea ce privește activitățile exercitate în favoarea organismelor de drept public din alte state membre.

5. Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 59 din Tratatul CE (devenit articolul 49 CE) trebuie interpretat în sensul că include în domeniul său de aplicare și activitatea exercitată cu titlu accesoriu în calitate de profesor în serviciul sau în numele unei persoane juridice de drept public (o universitate), atunci când pentru această activitate exercitată cvasibenevol se plătește doar o indemnizație pentru cheltuieli profesionale?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, restricția privind libera prestare a serviciilor care constă în faptul că indemnizațiile nu sunt scutite de impozit decât dacă sunt plătite de persoane juridice naționale de drept public [în speță, articolul 3 punctul 26 din Einkommensteuergesetz (Legea privind impozitul pe venit)], este justificată de faptul că avantajul fiscal național se întemeiază doar pe împrejurarea că activitatea este exercitată în favoarea unei persoane juridice naționale de drept public?

3) În cazul unui răspuns negativ la a doua întrebare, articolul 126 din Tratatul CE (devenit articolul 149 CE) trebuie interpretat în sensul că permite existența unei reglementări fiscale (precum, în speță, articolul 3 punctul 26 din Einkommensteuergesetz) care contribuie la completarea organizării învățământului, având în vedere responsabilitatea statelor membre în materie?”

II — Cu privire la prima întrebare referitoare la domeniul de aplicare al articolului 49 CE

6. Părțile sunt de acord că norma națională în litigiu restrânge libera prestare a serviciilor în privința domnului Jundt, astfel cum este garantată prin articolul 49 din tratat, de a presta servicii în alt stat membru, în măsura în care îl privează de avantajul fiscal de care ar fi beneficiat dacă ar fi oferit aceleași servicii unor clienți stabiliți în Germania. În mod evident, dacă domnul Jundt ar fi încasat

aceeași sumă ca profesor cu fracțiune de normă la o universitate publică germană, articolul 3 punctul 26 din EStG s-ar fi aplicat și domnul Jundt ar fi beneficiat de scutirea fiscală.

7. Bundesfinanzhof are rezerve cu privire la aspectul dacă activitatea domnului Jundt intră în domeniul de aplicare al articolului 49 CE, deoarece articolul 3 punctul 26 din EStG se referă la „indemnizațiile pentru cheltuieli profesionale". Potrivit articolului 50 CE, „[î]n înțelesul prezentului tratat, sunt considerate servicii prestațiile furnizate în mod obișnuit în schimbul unei remunerații […]". În consecință, pentru ca o activitate să fie considerată „serviciu" și să beneficieze de protecția articolului 49 CE, persoana care prestează acest serviciu trebuie să încaseze o remunerație. Dacă furnizorul serviciului primește doar o indemnizație care să acopere „cheltuielile" legate de aceste activități, dar nu obține niciun câștig, Bundesfinanzhof solicită să se stabilească dacă noțiunea „servicii" în sensul tratatului mai este aplicabilă. Or, altfel spus, dacă „indemnizația pentru cheltuieli profesionale" constituie o „remunerație", determinând astfel ca activitatea respectivă să intre în domeniul de aplicare al articolelor 49 CE și 50 CE.

8. În primul rând, Curtea a adoptat o interpretare largă cu privire la ceea ce constituie „remunerație" în sensul tratatului, concentrându-și atenția asupra aspectului economic al activității în cauză. În Hotărârea Bon van Adverteerders și alții [2], care privește transmisiunile transfrontaliere de programe de radio și de televiziune, Curtea s-a pronunțat în sensul că împrejurarea că neplata societăților de rețele de cablu din statul de recepție de către organismele de radiodifuziune din statul de emitere pentru transmisia programelor acestora nu însemna că serviciul nu era prestat în schimbul unei „remunerații", din moment ce remunerația era plătită de către abonații acestora, iar articolul 60 din Tratatul CEE (devenit articolul 50 CE) nu impune ca plata serviciului să fie efectuată de către persoanele în favoarea cărora este prestat serviciul.

9. În Hotărârea Steymann [3], reclamantul a desfășurat diferite activități manuale, precum cea de instalator și de lucrări casnice cu caracter general pentru comunitatea eclezi-astică din care făcea parte, care, în schimb, i-a pus la dispoziție materialele necesare. Curtea s-a pronunțat în sensul că aceste lucrări, care constituiau un element esențial al participării la comunitatea respectivă, ar putea constitui o „activitate economică", iar prestațiile de care a beneficiat de la acest grup ar putea constitui o „contraprestație indirectă" pentru lucrările efectuate. Hotărârea demonstrează în mod clar că remunerația nu trebuie să fie una pecuniară, ci poate fi o remunerație în natură și poate avea doar o legătură *indirectă* cu serviciul prestat.

2 — Hotărârea din 26 aprilie 1988 (352/85, Rec., p. 2085, punctul 16). A se vedea și Hotărârea din 11 aprilie 2000, Deliège (C-51/96 și C-191/97, Rec., p. I-2549).

3 — Hotărârea din 5 octombrie 1988 (C-196/87, Rec., p. 6159).

10. Mai recent, noțiunea de remunerație a fost analizată de Curte în Hotărârea Smits și Peerbooms [4] în corelație cu problema prestării de servicii medicale. Unele state membre au considerat că nu există remunerație atunci când un pacient primește îngrijiri medicale într-un spital fără a le plăti el însuși sau când suma plătită îi este rambursată în baza unei asigurări medicale. Cu toate acestea, Curtea a respins această teză și s-a pronunțat în sensul că faptul că tratamentul este plătit în mod direct și forfetar de către asigurator nu înseamnă că acesta iese din domeniul de aplicare al dreptului comunitar. Pentru a explica abordarea corectă a noțiunii de remunerație, Curtea a amintit principiul potrivit căruia „caracteristica esențială a remunerației constă în faptul că aceasta reprezintă contraprestația economică a prestației în cauză" și a concluzionat că „plățile efectuate de casele de asigurări de sănătate […], fie și forfetar, constituie într-adevăr contraprestația economică a serviciilor spitalicești și au în mod indubitabil caracter de remunerație în privința spitalului care le primește și care este implicat *într-o activitate de tip economic*" (sublinierea noastră) [5].

11. Mai mult, nici din tratat, nici din jurisprudența Curții nu rezultă că un particular trebuie să obțină un câștig pentru a beneficia de garanția conferită de tratat privind libera prestare a serviciilor. Comisia subliniază corect în observațiile sale că „remunerația" și „câștigul" sunt două noțiuni diferite, iar articolul 50 CE se referă numai la faptul că noțiunea „câștig" relevă existența unei activități economice. De fapt, unele state membre au susținut, în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Smits și Peerbooms, că un serviciu poate intra în domeniul de aplicare al articolului 50 CE numai dacă persoana care îl prestează acționează în acest fel pentru a realiza un câștig, dar Curtea a respins acest argument. După cum a susținut avocatul general Jacobs, „o activitate nu își pierde caracterul economic numai pentru că nu se urmărește obținerea unui câștig" [6]. Lipsa intenției de a realiza un câștig nu este suficientă în sine pentru a scoate o activitate din domeniul de aplicare al articolului 50 CE.

12. Factorul decisiv care determină includerea unei activități în domeniul de aplicare al dispozițiilor tratatului privind libera prestare a serviciilor este caracterul său economic: activitatea nu trebuie realizată fără o contraprestație, dar nu este obligatoriu ca furnizorul să urmărească obținerea unui câștig.

4 — Hotărârea din 12 iulie 2001 (C-157/99, Rec., p. I-5473).

5 — *Ibidem* (punctul 58).

6 — Concluziile prezentate la 1 decembrie 2005 în cauza Joustra (Hotărârea din 23 noiembrie 2006, C-5/05, Rec., p. I-11075, punctul 84). Am analizat de asemenea această problemă în Concluziile noastre prezentate la 10 noiembrie 2005 în cauza FENIN/Comisia (Hotărârea din 11 iulie 2006, C-205/03 P, Rec., p. I-6295), care privea definiția noțiunii „întreprindere" în sensul dreptului concurenței. Astfel cum am explicat în acea cauză, „chiar dacă nu se desfășoară o activitate cu scop lucrativ, poate să existe o participare pe piață capabilă să submineze obiectivele dreptului concurenței".

13. În sfârșit, Comisia susține că, în prezenta cauză, plățile efectuate de Universitatea din Strasbourg către reclamant nu erau în niciun fel limitate la cheltuielile sale efective. Aceasta este o problemă de fapt pe care instanța de trimitere trebuie să o stabilească. În orice caz, având în vedere discuția anterioară referitoare la noțiunea „remunerație", nu este necesară analizarea separată a acestui aspect.

14. Propunem Curții să răspundă la prima întrebare astfel:

„Domeniul de aplicare al articolului 49 CE vizează și activitățile exercitate cu fracțiune de normă în calitate de profesor în serviciul sau în numele unei persoane juridice de drept public, pentru care profesorul încasează o indemnizație pentru cheltuieli profesionale."

III — Cu privire la a doua întrebare referitoare la justificările restricției privind libera prestare a serviciilor

15. Un stat membru poate adopta măsuri care restrâng libera prestare a serviciilor dacă aceste măsuri sunt justificate de motive de interes general și sunt proporționale cu obiectivul legitim urmărit [7]. Bundesfinanzhof solicită să se stabilească dacă faptul că scutirea de taxă în discuție în acțiunea principală se aplică numai atunci când o persoană juridică națională de drept public beneficiază de activitate constituie un astfel de motiv. Analiza acestuia se concentrează asupra necesității de a asigura coerența sistemului fiscal. Mai mult, guvernul german susține că legislația națională aplicabilă poate fi justificată ca fiind o măsură de promovare a educației, a cercetării și a dezvoltării în universitățile publice germane.

A — *Susținerea educației, a cercetării și a dezvoltării*

16. Esența argumentului invocat de guvernul german este că obiectivul articolului 3 punctul 26 din EStG este de a promova educația și cercetarea, iar acest obiectiv poate constitui, astfel cum s-a pronunțat Curtea, un motiv imperativ de interes general [8]. Această dispoziție permite universităților publice germane să atragă profesori care acceptă să predea cu fracțiune de normă pentru un onorariu redus scutit de impozitul pe venit. Astfel, dispoziția funcționează ca o facilitate pentru persoanele calificate pentru a se implica în activități, precum învățământul universitar și cercetarea, de care beneficiază

7 — A se vedea în special Hotărârea din 9 noiembrie 2006, Comisia/Belgia (C-433/04, Rec., p. I-10653, punctul 33 și jurisprudența citată).

8 — Hotărârea din 10 martie 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Rec., p. I-2057, punctul 23).

publicul larg, primind drept contraprestație pentru serviciile lor un onorariu pentru a-și acoperi cheltuielile profesionale. În acest fel, universitățile își pot îndeplini funcțiile fără a concura între ele pentru a obține profesori calificați, utilizându-și resursele limitate pentru a le oferi facilități fiscale. Guvernul adaugă că Germania are dreptul să își utilizeze sistemul fiscal pentru a susține propriile universități naționale, dar nu este obligată în niciun fel să ofere o susținere similară universităților din alte state membre scutind de impozitul pe venit onorariile plătite de aceste universități profesorilor impozitați în Germania. Aceasta este o consecință a faptului că atât impozitele directe, cât și organizarea sistemului educațional sunt domenii încă reglementate în principal de legislația națională și în raport cu care statele membre dispun de o marjă largă de apreciere în adoptarea normelor naționale aplicabile.

17. Acest argument trebuie respins. Deși statele membre pot adopta politici și măsuri de promovare a educației și a cercetării în instituțiile lor academice, acestea trebuie acționeze în conformitate cu dreptul comunitar. Articolul 149 alineatul (1) CE prevede: „Comunitatea contribuie la dezvoltarea unei educații de calitate, prin încurajarea cooperării dintre statele membre și, în cazul în care este necesar, prin sprijinirea și completarea acțiunii acestora […]”, iar articolul 149 alineatul (2) CE prevede: „[a]cțiunea Uniunii urmărește […] să favorizeze mobilitatea studenților și a profesorilor”. Legislația națională în cauză contravine în mod clar acestor obiective întrucât îi descurajează pe profesori să își exercite libertatea fundamentală de a-și oferi serviciile într-un stat membru, altul decât cel de origine, prin refuzul de a li se acorda un avantaj fiscal de care ar fi beneficiat dacă ar fi rămas în statul lor de origine. În mod evident, atunci când un profesor impozitat în Germania trebuie să opteze între a rămâne în Germania încasând onorarii neimpozabile și a merge în Franța unde plătește impozite pe aceleași onorarii, acesta va prefera să rămână în Germania. În cauza Comisia/Austria [9], o cauză referitoare la mobilitatea studenților și la accesul în învățământul superior, Curtea și-a exprimat dezacordul față de acest tip de măsură națională în termenii următori: „[o]portunitățile conferite de tratat în materie de liberă circulație nu își produc pe deplin efectul în condițiile în care o persoană este sancționată doar pentru faptul că le-a exercitat. Această apreciere are o importanță specială în domeniul educației, ținând cont de obiectivele urmărite de articolul 3 alineatul (1) litera (q) CE și de articolul 149 alineatul (2) a doua liniuță CE, respectiv de a favoriza mobilitatea studenților și a profesorilor” (punctul 44). În prezenta cauză, dispoziția de drept național în discuție ar putea fi justificată numai prin referire la motive imperativ necesare care ar face ca această măsură să fie indispensabilă pentru promovarea educației și a cercetării în universitățile germane. Cu toate acestea, se pare că atingerea acestui obiectiv este posibilă prin utilizarea de mijloace alternative care să nu denatureze în mod artificial alegerea făcută de profesori în privința locului unde și-ar putea oferi serviciile, iar guvernul german nu a furnizat niciun argument care să demonstreze că obiectivul legitim urmărit nu ar putea fi realizat decât prin admiterea măsurii în litigiu.

9 — Hotărârea din 7 iulie 2005 (C-147/03, Rec., p. I-5969).

18. Recent, Curtea a avut ocazia să analizeze efectele acestei justificări legat de instituțiile de cercetare în cauza Laboratoires Fournier [10]. Legislația națională relevantă acorda un credit fiscal întreprinderilor industriale și comerciale pentru cheltuielile de cercetare, însă numai dacă cercetarea avea loc în Franța. Una dintre justificările pe care s-a întemeiat guvernul francez a fost necesitatea de a promova cercetarea și dezvoltarea. Curtea, deși a recunoscut că aceasta ar putea fi un motiv legitim de interes general, a apreciat că măsura în cauză nu putea fi justificată întrucât era incompatibilă cu obiectivele politicii comunitare prevăzute la articolul 163 CE care, similar articolului 149 CE în materie de educație, subliniază necesitatea cooperării între statele membre pentru exploatarea deplină a potențialului pieței interne [11]. Guvernul german a afirmat că prezenta cauză trebuie deosebită de cauza Laboratoires Fournier deoarece, în aceasta din urmă, dreptul național a adus atingere deciziilor întreprinderilor privind investițiile, în timp ce în prezenta cauză efectul articolului 3 punctul 26 din EStG este de a oferi un avantaj obiectiv universităților germane fără a aduce în niciun fel atingere modului de funcționare al universităților străine care doresc să angajeze profesori germani. În opinia noastră, acest fapt reflectă o neînțelegere a obiectului prezentei cauze. După cum am explicat deja, problema în ceea ce privește dispoziția de drept național în litigiu este că aceasta urmărește un obiectiv, care este în principiu legitim, aducând atingere alegerii făcute de profesori într-un mod care nu poate fi în conformitate cu tratatul. Exercitând o influență similară cu cea avută de legislația națională în discuție în cauza Laboratoires Fournier, articolul 3 punctul 26 din EStG afectează deciziile profesorilor privind alegerea locului în care să își presteze serviciile în cadrul Comunității.

19. În sfârșit, trebuie arătat că guvernul german apreciază în mod corect că niciun stat membru nu are obligația de a subvenționa universitățile sau alte instituții de învățământ din alt stat membru. Totuși, aceasta nu constituie un motiv legal pentru a interveni în ceea ce privește exercitarea libertăților fundamentale garantate prin tratat. Există o diferență între faptul că un stat membru nu are obligația de a subvenționa unele activități în alt stat membru și refuzul de a recunoaște anumite avantaje fiscale proprii resortisanți sau resortisanților dintr-un alt stat membru numai pentru simplul fapt că aceștia și-au exercitat drepturile la liberă circulație. Într-un proiect precum cel al Uniunii Europene și în special ca urmare a exercitării drepturilor în temeiul dispozițiilor privind libera circulație din tratat, este inevitabil că de unele dintre resursele statelor membre vor profita și particularii sau instituțiile din alte state membre. Astfel cum a explicat Curtea în Hotărârea Grzelczyk, ar trebui să existe „un anumit grad de solidaritate financiară între resortisanții [statului gazdă] și cei din alte state membre” [12]. Ideea

10 — Citată la nota de subsol 8.

11 — Articolul 163 alineatul (1) CE prevede: „Comunitatea are ca obiectiv consolidarea bazelor științifice și tehnologice ale industriei Comunității”, iar articolul 163 alineatul (2) CE prevede: „[i]n acest scop, aceasta încurajează în întreaga Comunitate întreprinderile, […], centrele de cercetare și universitățile, în eforturile lor de cercetare și dezvoltare tehnologică de înaltă calitate; aceasta susține eforturile de cooperare ale acestora, urmărind, în special, să permită întreprinderilor exploatarea deplină a potențialului pieței interne, îndeosebi prin […] eliminarea obstacolelor juridice și fiscale din calea acestei cooperări”.

12 — Hotărârea din 20 septembrie 2001 (C-184/99, Rec., p. I-6193, punctul 44). A se vedea și Hotărârea din 15 martie 2005, Bidar (C-209/03, Rec., p. I-2119, punctul 56), precum și punctul 53 din Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Comisia/Austria, citată la nota de subsol 9.

care stă la baza acestei abordări este că, deși guvernele naționale păstrează competența exclusivă de reglementare în materii precum securitatea socială sau politica privind educația, acestea nu pot restrânge exercitarea drepturilor garantate prin tratat pentru a asigura că numai propriii resortisanți naționali beneficiază de fondurile și de resursele financiare relevante [13].

B — *Coerența sistemului fiscal*

20. În Hotărârea Bachmann [14], Curtea a analizat compatibilitatea cu dispozițiile privind libera circulație a lucrătorilor a unei legislații naționale care permitea deducerea cotizațiilor de pensie și de asigurare de viață din venitul impozabil dacă erau plătite în Belgia, dar nu și în cazul în care erau plătite în alt stat membru. Curtea s-a pronunțat în sensul că dispoziția putea fi justificată de necesitatea de a asigura coerența sistemului fiscal, dat fiind că exista o legătură directă între deductibilitatea cotizațiilor și impozitatea sumelor datorate de asiguratori, în măsura în care pierderea venitului rezultând din deducerea cotizațiilor de asigurare din venitul total impozabil se compensa cu impozitarea pensiilor, a rentelor sau a capitalurilor plătite de către asiguratori.

21. În cauze ulterioare s-a arătat în mod clar că cerința unei legături directe între creditul fiscal în discuție și compensarea sa printr-o impozitare specifică este o condiție destul de oneroasă, care nu poate fi îndeplinită cu ușurință. Statele membre au invocat în mai multe rânduri necesitatea de a asigura coerența sistemului fiscal, dar Curtea a respins acest argument stabilind că nu exista o astfel de legătură directă [15]. Chiar și în cazurile rare în care Curtea a statuat că în principiu ar putea exista o legătură, aceasta a respins pretinsa justificare deoarece guvernele în cauză nu demonstraseră că măsura națională era necesară [16].

13 — A se vedea Giubboni, S., „Free Movement of Persons and European Solidarity", în *European Law Journal*, vol. 13 (2007), fascicula 3, p. 360-379.

14 — Hotărârea din 28 ianuarie 1992 (C-204/90, Rec., p. 249). A se vedea și Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Comisia/Belgia (C-300/90, Rec., p. I-305).

15 — A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Rec., p. I-8203, punctul 53 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Rep., p. I-2647, punctele 62-64).

16 — Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, Rec., p. I-225), Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen (C-319/02, Rec., p. I-7477), și Hotărârea din 6 martie 2007, Meilicke și alții (C-292/04, Rep., p. I-1835).

22. În prezenta trimitere preliminară, Bundesfinanzhof afirmă că obiectul articolului 3 punctul 26 din EStG este de a degreva statul german de anumite responsibilități care îi incumbă, printr-o măsură fiscală: pe de o parte, profesorii beneficiază de o scutire fiscală dacă predau la universități publice, iar pe de altă parte, statul german se bucură de un câștig corelativ deoarece poate să asigure necesitățile de predare și de cercetare ale acestor universități la un preț redus. Astfel, instanța de trimitere concluzionează că există o legătură directă între scutire și activitatea de învățământ desfășurată în favoarea unei instituții de stat.

23. Cu toate acestea, nu considerăm că aceasta ar putea fi situația, având în vedere jurisprudența ulterioară Hotărârii Bachmann. În cadrul examinării legislației naționale care aduce atingere exercitării libertăților fundamentale, Curtea s-a pronunțat în mod constant în sensul că trebuie să existe o legătură clară și neechivocă între avantajul fiscal și orice impozitare specifică care îl compensează. În prezenta cauză, se sugerează că scutirea de impozitul pe venit este compensată de avantajul statului german rezultând din activitățile de predare și de cercetare desfășurate de profesori cu fracțiune de normă. Cu toate acestea, o astfel de legătură atât de generală, de vagă și de îndepărtată între avantajul în favoarea unui particular și beneficiul statului este departe de pragul stabilit prin Hotărârea Bachmann [17].

24. În consecință, apreciem că articolul 3 punctul 26 din EStG nu poate fi justificat prin referirea la necesitatea de a asigura coerența sistemului fiscal.

25. Propunem Curții să răspundă la a doua întrebare după cum urmează:

„Faptul că avantajul fiscal național se aplică numai atunci când activitatea se desfășoară în favoarea unei persoane juridice naționale de drept public nu poate justifica o restricție privind libera prestare a serviciilor.”

17 — În Concluziile noastre prezentate la 7 aprilie 2005 în cauza Marks & Spencer (Hotărârea din 13 decembrie 2005, C-446/03, Rec., p. I-10837) am sugerat faptul că testul Bachmann este prea strict și că ar trebui ajustat pentru ca obiectivul unei legislații naționale să devină criteriul de acceptare a justificării bazate pe coerența fiscală. Avocatul general Kokott a făcut o sugestie similară în Concluziile prezentate în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Manninen, citată anterior. Cu toate acestea, Curtea nu s-a îndepărtat de punctul său de vedere adoptat în Hotărârea Bachmann. În orice caz, articolul 3 punctul 26 din EStG nu poate îndeplini nici măcar condițiile unui test mai puțin exigent întrucât, chiar dacă se acceptă în principiu că obiectivul și logica acestei dispoziții sunt compatibile cu dreptul comunitar, nu s-a demonstrat că încălcarea dreptului reclamantului de a-și oferi serviciile în alt stat membru este necesară pentru atingerea acestui obiectiv.

IV — Cu privire la a treia întrebare referitoare la organizarea sistemului educațional

26. Articolul 149 alineatul (1) CE prevede: „Comunitatea contribuie la dezvoltarea unei educații de calitate, prin încurajarea cooperării dintre statele membre și, în cazul în care este necesar, prin sprijinirea și completarea acțiunii acestora, respectând pe deplin responsabilitatea statelor membre față de conținutul învățământului și de organizarea sistemului educațional, precum și diversitatea lor culturală și lingvistică". Bundesfinanzhof solicită să se stabilească dacă articolul 3 punctul 26 din EStG poate fi interpretat ca fiind o expresie a competenței statelor membre de a decide ele însele cu privire la modul în care ar trebui organizate sistemele lor educaționale. Bundesfinanzhof apreciază că acest drept atrage după sine libertatea de a limita un avantaj fiscal la activitățile exercitate în serviciul sau în numele unei universități publice naționale. În opinia Bundesfinanzhof, obiectivul articolului 3 punctul 26 din EStG nu este acela de a restrânge libera prestare a serviciilor, ci de a încuraja persoanele fizice să contribuie în mod benevol la serviciile educaționale oferite de instituțiile publice.

27. Referitor la această întrebare, trebuie subliniate doar două aspecte. În primul rând, după cum Comisia invocă în mod corect, articolul 3 punctul 26 din EStG nu este o măsură care privește conținutul învățământului sau organizarea sistemului educațional. Acesta este mai curând o măsură fiscală cu caracter general care conferă un avantaj fiscal atunci când un particular desfășoară activități de care beneficiază publicul larg. Desigur, învățământul și cercetarea de care beneficiază instituții publice de educație intră în mod clar în domeniul de aplicare al dispoziției menționate, aceeași situație este aplicabilă și în cazul multor altor activități (de la participarea la proiecte artistice la îngrijirea persoanelor vârstnice) și instituții (de la organizații filantropice la organizații ecleziastice). Cu certitudine, o astfel de dispoziție nu este expresia competenței unui stat membru de a-și organiza sistemul educațional; de altfel, fiecare legislație națională care ar putea avea o legătură oarecare cu educația ar intra în domeniul de aplicare al articolului 149 CE.

28. În al doilea rând, este de notorietate faptul că și atunci când un stat membru reglementează un domeniu care intră în competența sa exclusivă, acesta trebuie să procedeze în conformitate cu tratatul și în special cu libertățile fundamentale [18]. Curtea a avut recent ocazia să reafirme acest principiu în legătură cu organizarea sistemului educațional în Hotărârea Comisia/Austria [19]. În analiza noastră referitoare la cea de a doua întrebare am explicat deja că dispoziția prevăzută în legislația națională în discuție impune

18 — A se vedea, de exemplu, Hotărârea Manninen, citată la nota de subsol 16 (impozitare directă), Hotărârea din 15 ianuarie 2002, Gottardo (C-55/00, Rec., p. I-413) (securitate socială), și Hotărârea din 7 decembrie 2000, Teleaustria și Telefonadress (C-324/98, Rec., p. I-10745) (contracte de achiziții publice care nu intră în domeniul de aplicare al directivelor privind achizițiile publice).

19 — Citată la nota de subsol 9.

obstacole artificiale în raport cu posibilitățile deschise profesorilor cu privire la locul unde să își ofere serviciile. Prin urmare, chiar dacă această dispoziție ar fi o măsură legată de organizarea sistemului educațional, ar fi în egală măsură incompatibilă cu tratatul.

„Articolul 149 CE, care prevede că statele membre au responsabilitatea privind organizarea sistemelor lor educaționale, nu poate fi interpretat în sensul că articolul 3 punctul 26 din EStG iese din domeniul de aplicare al dispozițiilor tratatului privind libera prestare a serviciilor sau că este legal să se refuze acordarea avantajului fiscal în discuție profesorilor care predau în universități din alte state membre."

29. Propunem Curții să răspundă la a treia întrebare după cum urmează:

V — Concluzie

30. Pentru aceste motive, propunem Curții să răspundă la întrebările formulate de Bundesfinanzhof astfel:

„1) Domeniul de aplicare al articolului 49 CE vizează și activitățile exercitate cu fracțiune de normă în calitate de profesor în serviciul sau în numele unei persoane juridice de drept public, pentru care profesorul încasează o indemnizație pentru cheltuieli profesionale.

2) Faptul că avantajul fiscal național se aplică numai atunci când activitatea se desfășoară în favoarea unei persoane juridice naționale de drept public nu poate justifica o restricție privind libera prestare a serviciilor.

3) Articolul 149 CE, care prevede că statele membre au responsabilitatea privind organizarea sistemului educațional, nu poate fi interpretat în sensul că articolul 3 punctul 26 din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz) iese din domeniul de aplicare al dispozițiilor privind libera prestare a serviciilor sau că este legal să se refuze acordarea avantajului fiscal în discuție profesorilor care predau în universități din alte state membre."