WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 18 grudnia 2007 r.*

W sprawie C-281/06

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

Hans-Dieter Jundt,

Hedwig Jundt

przeciwko

Finanzamt Offenburg,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

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

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu H.D. i H. Jundt przez adwokata H.D. Jundta,

— w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lumma, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez E. Traversę oraz W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

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

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

Krajowe ramy prawne

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

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

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

„Wolny od podatku jest:

[…]

26. zwrot wydatków związanych dodatkową działalnością zawodową w charakterze trenera, instruktora, wychowawcy lub w związku z porównywalną dodatkową działalnością zawodową, dodatkową działalnością artystyczną lub działalnością związaną z opieką nad osobami starszymi, chorymi lub niepełnosprawnymi, wykonywaną na rzecz lub na zlecenie krajowej osoby prawnej prawa publicznego lub instytucji, która realizuje cele użyteczności publicznej, cele dobroczynne i kościelne [§ 52–54 Abgabenordnung (ordynacji podatkowej)], która podlega § 5 ust. 1 pkt 9 Körperschaftssteuergesetz. Przychody uzyskane w związku z działalnością określoną w zdaniu pierwszym do maksymalnej wysokości 2 400 DEM rocznie należy uznać za zwrot wydatków związanych z działalnością zawodową […]".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

6 Małżonkowie Jundt są wspólnie opodatkowani podatkiem dochodowym od osób fizycznych w Niemczech. W ramach głównej działalności H.D. Jundt wykonuje zawód adwokata w Niemczech, gdzie ma również miejsce zamieszkania. W 1991 r. na zlecenie uniwersytetu w Strasburgu podjął się na tym uniwersytecie nauczania w wymiarze 16 godzin, za które otrzymał 5 760 FRF (brutto) (równowartość 1 612 DEM)

7 W decyzji podatkowej za rok podatkowy 1991 Finanzamt Offenburg opodatkował te kwotę brutto podatkiem dochodowym.

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

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

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

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

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

13 Według Bundesfinanzhof spójność krajowego systemu podatkowego może stanowić w tym wypadku uzasadnienie tego ograniczenia, tak jak stwierdził Trybunał w wyrokach z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. str. I-249,

i w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-305. Jego zdaniem w sprawie przed sądem krajowym istnieje bezpośredni związek pomiędzy z jednej strony działalnością wykładowczą na rzecz niemieckiej osoby prawnej prawa publicznego, a z drugiej strony zwolnieniem z podatku dochodowego. Ta ulga podatkowa jest przyznawana jedynie z takiego powodu, że podatnik świadczy określoną usługę tytułem quasi-honorowym na rzecz społeczności, która pobiera podatki, i tym samym uwalnia ją od niektórych jej zadań. Jeśliby podatnik nie świadczył tej usługi, fiskus powinien teoretycznie zwiększyć wymiar podatku dla sfinansowania wydatków związanych ze szkolnictwem, które byłyby wyższe. Zdaniem Bundesfinanzhof § 3 pkt 26 EStG jest oparty na relacji polegającej na rezygnacji z podatku w zamian za świadczenie usługi.

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

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

„1) Czy wykładni art. 59 WE […] należy dokonywać w ten sposób, że zakres tego przepisu obejmuje także dodatkową działalność zawodową w charakterze wykładowcy wykonywaną na rzecz lub na zlecenie osoby prawnej prawa publicznego (uniwersytetu), gdy za 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 przez okoliczność, 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 traktatu 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?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

16 Należy na wstępie stwierdzić, iż wykładnia, o którą zwraca się sąd krajowy, dotyczy faktycznie art. 59 i 128 traktatu EWG, a nie art. 59 i 126 traktatu WE, jako że okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu w sprawie głównej miały miejsce przed dniem 1 listopada 1993 r., czyli przed dniem wejścia w życie Traktatu o Unii Europejskiej, zawartego w Maastricht w dniu 7 lutego 1992 r.

17 Jak słusznie wskazała Komisja Wspólnot Europejskich w swoich pisemnych uwagach, ta okoliczność nie ma decydującego znaczenia dla odpowiedzi, jakiej należy udzielić sądowi krajowemu.

18 Z jednej strony treść zasady swobodnego świadczenia usług nie została zasadniczo zmieniona przez traktaty z Maastricht i Amsterdamu.

19 Z drugiej strony art. 128 traktatu EWG dotyczy kształcenia zawodowego, którego częścią jest kształcenie uniwersyteckie (zob. wyroki z dnia 2 lutego 1988 r. w sprawie 24/86 Blaizot i in., Rec. str. 379, pkt 15–20, z dnia 30 maja 1989 r., w sprawie 242/87 Komisja przeciwko Radzie, Rec. str. 1425, pkt 25, z dnia 7 lipca 2005 r. w sprawie C-147/03 Komisja przeciwko Austrii, Zb.Orz. str. I-5969, pkt 33, oraz z dnia 11 stycznia 2007 r. w sprawie C-40/05 Lyyski, Zb.Orz. str. I-99, pkt 29). Ponieważ art. 126 traktatu WE został zasadniczo przywołany z powodu kompetencji państw członkowskich w zakresie treści nauczania i organizacji systemu edukacyjnego oraz celów wspólnotowej polityki w sektorze nauczania, należy wskazać, że w okresie właściwym dla okoliczności faktycznych sprawy przed sądem krajowym państwa członkowskie miały kompetencje w zakresie organizacji edukacji i polityki nauczania, jak wynika z wyroku z dnia 13 lutego 1985 r. w sprawie 293/83 Gravier, Rec. str. 593, pkt 19.

20 Po uściśleniu tej kwestii właściwe przepisy traktatu zostaną określone w brzmieniu obowiązującym po dniu 1 maja 1999 r.

W przedmiocie pytania pierwszego

21 Za pomocą pytania pierwszego sąd krajowy dąży do ustalenia, czy działalność w zakresie nauczania wykonywana przez podatnika z państwa członkowskiego na rzecz osoby prawnej prawa publicznego — w tym wypadku uniwersytetu, znajdującego się w innym państwie członkowskim — jest objęta zakresem stosowania art. 49 WE, nawet jeśli jest ona wykonywana jako działalność dodatkowa i quasi-honorowa.

Uwagi przedłożone Trybunałowi

22 Małżonkowie Jundt, rząd niemiecki i Komisja uważają, że działalność wykonywana dodatkowo w charakterze wykładowcy na uniwersytecie stanowi świadczenie usług w rozumieniu art. 50 WE, to jest działalność gospodarczą wykonywaną zwykle w zamian za wynagrodzenie.

23 Małżonkowie Jundt twierdzą, że sam § 3 pkt 26 EStG definiuje „zwrot wydatków związanych z dodatkową działalnością zawodową" jako „przychody" i że w aktualnej wersji tego przepisu nie ma mowy o „zwrocie wydatków związanych z dodatkową działalnością zawodową", lecz o „przychodach uzyskanych w związku z dodatkową działalnością zawodową".

24 Zdaniem rządu niemieckiego zakres stosowania art. 46 WE obejmuje także działalność wykonywaną jako działalność dodatkową i quasi-honorową w charakterze wykładowcy na rzecz lub zlecenie osoby prawnej prawa publicznego takiej jak uniwersytet w zamian za zwrot wydatków związanych z tą działalnością. Szczególną cechą tej działalności gospodarczej nie jest dążenie do uzyskania zysków, ale jedynie potrzeba kompensacji poniesionych kosztów.

25 Komisja zaznacza, że wątpliwości Bundesfinanzhof dotyczące istnienia wynagrodzenia wynikają z użycia w przepisie krajowym, będącym przedmiotem sporu przed sądem krajowym, wyrażenia „zwrot wydatków związanych z działalnością zawodową", które sugeruje zapłatę kwoty nieprzekraczającej poniesionych wydatków i brak zysku. Tymczasem, zdaniem Komisji, zapłata nie traci swojego charakteru „wynagrodzenia" jedynie z tego powodu, że nie pozwala na osiągnięcie zysku. Zgodnie z treścią art. 50 WE dla wykazania istnienia działalności gospodarczej wymagana jest jedynie zapłata wynagrodzenia, a nie osiągnięcie zysku.

26 Komisja utrzymuje, że w każdym razie sprawa przed sądem krajowym i uregulowania będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym nie dotyczą wynagrodzenia, które ograniczałoby się do pokrycia poniesionych kosztów. Bowiem jeśli zapłata dokonana przez uniwersytet w Strasburgu byłaby zawężona jedynie do pokrycia wydatków poniesionych przez H.D. Jundta w związku z działalnością w zakresie nauczania, nie domagałby się on zwolnienia z podatku otrzymanych kwot na podstawie § 3 pkt 26 EStG, ponieważ stosowanie zwykłych przepisów EStG doprowadziłoby do nieopodatkowania jego działalności.

27 Zdaniem Komisji § 3 pkt 26 EStG przyznaje właśnie ulgę podatkową podatnikowi, gdy przychody przekraczają wydatki i pozostaje mu dochód netto, czyli „zysk".

Odpowiedź Trybunału

28 W celu określenia, czy działalność taka jak działalność będąca przedmiotem sporu przed sądem krajowym wchodzi w zakres zastosowania art. 49 WE, należy w pierwszej kolejności przypomnieć, że pojęcie „usługi" w rozumieniu art. 50 akapit pierwszy WE oznacza, że chodzi o „świadczenia wykonywane zwykle za wynagrodzeniem" (wyrok z dnia 22 maja 2003 r. w sprawie C-355/00 Freskot, Rec. str. I-5263, pkt 54).

29 Trybunał orzekł już, że w rozumieniu tego przepisu charakterystyczna cecha wynagrodzenia tkwi w okoliczności, że stanowi ono gospodarcze świadczenie wzajemne wobec spornego świadczenia (zob. w szczególności. wyroki z dnia 27 września 1988 r. w sprawie 263/86 Humbel, Rec. str. 5365, pkt 17, z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-422/01 Skandia i Ramstedt, Rec. str. I-6817, pkt 23, z dnia 11 września 2007 r. w sprawie C-76/05 Schwarz i Gootjes-Schwarz, Zb.Orz. str. I-6849, pkt 38, oraz w sprawie C-318/05 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. str. I-6957, pkt 67).

30 W drugiej kolejności należy wskazać, że Trybunał wykluczył z pojęcia usług w rozumieniu art. 50 WE lekcje udzielane przez pewne instytucje, które stanowią część systemu szkolnictwa publicznego i które są finansowane całkowicie lub w głównej mierze z funduszy publicznych (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Humbel, pkt 18, a także wyrok z dnia 7 grudnia 1993 r. w sprawie C-109/92 Wirth, Rec. str. I-6447, pkt 15 i 16). Trybunał stwierdził również, że poprzez ustanowienie i utrzymanie takiego systemu szkolnictwa publicznego, finansowanego co do zasady z budżetu publicznego, a nie przez uczniów lub ich rodziców, nie można przyjmować, że państwo angażuje się w działalność prowadzoną za wynagrodzeniem, lecz że wykonuje swoje zadania z dziedziny społecznej, kulturalnej i edukacyjnej wobec jego mieszkańców (zob. ww. wyrok w sprawie Schwarz i Gootjes-Schwarz, pkt 39).

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

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

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

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

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

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

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

38 Tymczasem z orzecznictwa Trybunału dotyczącego art. 39 ust. 4 WE wynika, że prywatna działalność w zakresie nauczania na uniwersytecie nie jest objęta zakresem zastosowania tego odstępstwa (zob. podobnie wyroki z dnia 30 maja 1989 r. w sprawie 33/88 Allué i Coonan, Rec. str. 1591, pkt 7, i z dnia 2 lipca 1996 r. w sprawie C-290/94 Komisja przeciwko Grecji, Rec. str. I-3285, pkt 34).

39 W konsekwencji należy odpowiedzieć na pytanie pierwsze w ten sposób, że działalność w zakresie nauczania wykonywana przez podatnika z państwa członkowskiego na rzecz osoby prawnej prawa publicznego — w tym wypadku uniwersytetu, znajdującego się w innym państwie członkowskim — jest objęta zakresem stosowania art. 49 WE, nawet jeśli jest ona wykonywana jako działalność dodatkowa i quasi-honorowa.

W przedmiocie pytania drugiego

40 Za pomocą pytania drugiego sąd krajowy dąży do ustalenia, czy ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług polegające na tym, że zgodnie z uregulowaniem krajowym zwolnienie od podatku dochodowego dotyczy jedynie wynagrodzeń za działalność w zakresie nauczania wykonywaną jako działalność dodatkową wypłaconych przez uniwersytety będące osobami prawnymi prawa publicznego i mające siedzibę na terytorium kraju, a nie dotyczy wynagrodzeń, które są wypłacane przez uniwersytet mający siedzibę w innym państwie członkowskim, jest uzasadnione przez nadrzędne względy interesu ogólnego. Sąd krajowy ma tu w szczególności na myśli okoliczność, że ta ulga podatkowa przyznana przez państwo ma zastosowanie jedynie w przypadku działalności na rzecz krajowej osoby prawnej prawa publicznego.

Uwagi przedłożone Trybunałowi

41 Zdaniem małżonków Jundt i Komisji okoliczność, że wspomniane wynagrodzenia są zwolnione z podatku jedynie wtedy, gdy są wypłacane przez uniwersytety publiczne znajdujące się na terytorium kraju, i nie korzystają z tego zwolnienia, jeśli wypłacane są przez uniwersytety publiczne mające siedzibę w innych państwach członkowskich, stanowi ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług, które nie jest uzasadnione interesem publicznym.

42 W pierwszej kolejności uważają oni, że ograniczenie wprowadzone przez sporne uregulowanie nie może być uzasadnione przez jego cel, którym jest zapewnienie gotowości wykładowców do wykonywania działalności jako działalności dodatkowej i wspieranie w ten sposób sektora kształcenia lub nauczania.

43 Małżonkowie Jundt są zdania, że w tym zakresie istotne znaczenie ma wyrok z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C-39/04 Laboratoires Fourier, Zb.Orz. str. I-2057. W pkt 23 tego wyroku Trybunał orzekł, że wspieranie badań naukowych i rozwoju nie może uzasadniać przepisu krajowego, który odmawia prawa do ulgi podatkowej na badania naukowe wszystkim projektom badawczym, które nie są przeprowadzane w danym państwie członkowskim. Tego rodzaju regulacja stoi bowiem w bezpośredniej sprzeczności z celami polityki wspólnotowej w zakresie badań i rozwoju technologicznego określonymi w art. 163 ust. 2 WE.

44 Podobnie według nich odmowa przyznania wykładowcy wykonującemu swoją działalność tytułem dodatkowym ulg podatkowych, które mogą wspierać jego dyspozycyjność, jest sprzeczna z celami Wspólnoty Europejskiej. Bowiem zgodnie z art. 149 WE należy wspierać współpracę między państwami członkowskimi w zakresie kształcenia i mobilności studentów i nauczycieli. Pośrednio odmowa przyznania zwolnienia podatkowego będącego przedmiotem sporu przed sądem krajowym zachęca wykładowcę wykonującego działalność tytułem dodatkowym do nauczania jedynie na uniwersytetach krajowych.

45 W drugiej kolejności twierdzą oni, że uregulowanie takie jak uregulowanie będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym nie może — w przeciwieństwie do tego, co zdaje się utrzymywać sąd krajowy — być uzasadnione, w oparciu o spójność niemieckiego systemu podatkowego, faktem, że sporna ulga podatkowa ma pozytywny wpływ na ofertę uniwersytetów krajowych w zakresie nauczania.

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

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

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

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

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

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

Odpowiedź Trybunału

52 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 49 WE stoi na przeszkodzie stosowaniu wszelkich przepisów krajowych, które świadczenie usług między państwami

członkowskimi czynią trudniejszym niż świadczenie usług wyłącznie wewnątrz jednego państwa członkowskiego (zob. wyroki z dnia 5 października 1994 r. w sprawie C-381/93 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-5145, pkt 17, z dnia 28 kwietnia 1998 r. w sprawie C-158/96 Kohll, Rec. str. I-1931, pkt 33, ww. w pkt 61 wyrok w sprawie Smits i Peerbooms, pkt 61, wyrok z dnia 3 października 2002 r. w sprawie C-136/00 Danner, Rec. str. I-8147, pkt 29, i wyrok z dnia 8 września 2005 r. w sprawach połączonych C-544/03 i C-545/03 Mobistar i Belgacom Mobile, Zb.Orz. str. I-7723, pkt 30).

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

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

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

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

57 Nie można zgodzić się z tym argumentem.

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

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

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

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

62 Trybunał podkreślił już wagę tych celów w kontekście art. 18 WE. Na początku przypomniał, że ułatwienia zapewnione przez traktat w dziedzinie swobodnego przemieszczania się obywateli Unii nie są w pełni skuteczne, jeżeli obywatel państwa członkowskiego może zostać powstrzymany od korzystania z nich przez przeszkody dotyczące jego pobytu w innym państwie członkowskim ustanowione przez przepisy prawne państwa członkowskiego jego pochodzenia, które powodują zaistnienie niekorzystnej dla niego sytuacji, jeżeli z nich skorzysta. Następnie Trybunał wskazał, że stwierdzenie to jest 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 (zob. wyrok z dnia 23 października 2007 r. w sprawach połączonych C-11/06 i C-12/06 Morgan i Bucher, Zb.Orz. str. I-9161, pkt 26 i 27 oraz przywołane tam orzecznictwo).

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

64 Należy stwierdzić, że rząd niemiecki nie przedstawił żadnego argumentu, który dowodziłby, że cel wymieniony w poprzednim punkcie nie mógłby zostać osiągnięty bez spornego uregulowania, z wykorzystaniem alternatywnych środków, które nie

miałyby wpływu na wybór przez wykładowców wykonujących swoją działalność jako działalność dodatkową miejsca, w którym mogliby oferować swoje usługi.

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

66 Według sądu krajowego celem § 3 pkt 26 EStG jest zdjęcie z państwa niemieckiego pewnych obowiązków za pomocą środków o charakterze fiskalnym: z jednej strony wykładowcom przysługuje zwolnienie podatkowe, jeżeli wykładają w ramach działalności dodatkowej na publicznych uniwersytetach w kraju, z drugiej strony państwo niemieckie czerpie z tego powodu odpowiednią korzyść, ponieważ może zapewnić realizację przez te uniwersytety zadań w zakresie nauczania i badań naukowych po niskiej cenie. W konsekwencji sąd krajowy zastanawia się, czy nie istnieje bezpośredni związek między zwolnieniem podatkowym przyznanym podatnikowi z tytułu prowadzenia dodatkowej działalności w zakresie nauczania a wykonywaniem tej działalności w zakresie nauczania na rzecz krajowej osoby prawnej prawa publicznego. W tym ujęciu zakłada się z jednej strony, że świadczenie podatnika, korzystające z ulgi podatkowej, służy wspólnemu interesowi, a z drugiej strony, że ta „ulga", która działałaby we wspólnym interesie, wyrównywałaby niekorzyść, jaką stanowi rezygnacja z podatku.

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

68 Jednak zgodnie z utrwalonym orzecznictwem aby teza oparta na takim uzasadnieniu została przyjęta, należy wykazać istnienie bezpośredniego związku między daną ulgą

podatkową a wyrównaniem tej ulgi za pomocą określonego obciążenia podatkowego (zob. podobnie wyroki z dnia 23 lutego 2006 r. sprawie C-471/04 Keller Holding, Zb.Orz. str. I-2107, pkt 40, z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 Rewe Zentralfinanz, Zb.Orz. str. I-2647, pkt 62, i z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-443/06 Hollmann, Zb.Orz. str. I-8491, pkt 56).

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

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

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

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

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

W przedmiocie pytania trzeciego

Uwagi przedłożone Trybunałowi

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

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

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

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

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

Odpowiedź Trybunału

79 Za pomocą pytania trzeciego sąd krajowy dąży do ustalenia, czy istnienie kompetencji państw członkowskich do decydowania o organizacji swoich systemów edukacyjnych skutkuje tym, że uregulowanie krajowe, które zastrzega zwolnienie podat-

kowe podatnikom wykonującym działalność na rzecz lub na zlecenie krajowych uniwersytetów publicznych, jest zgodne z prawem wspólnotowym.

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

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

82 Wprawdzie kompetencje i odpowiedzialność państw członkowskich w tych dziedzinach nie są wymienione w art. 128 traktatu WE, który był właściwym postanowieniem w okresie właściwym dla okoliczności faktycznych sprawy przed sądem krajowym, jednak z pkt 19 ww. wyroku w sprawie Gravier wynika, że w okresie, w którym miały miejsce okoliczności faktyczne sprawy przed sądem krajowym, organizacja edukacji i polityka nauczania jako takie nie stanowiły dziedzin, które traktat EWG zastrzegał kompetencji instytucji wspólnotowych.

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

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

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

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

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

88 W ten sposób, jak wynika z pkt 61–63 niniejszego wyroku, dotyczących braku uzasadnienia takiego uregulowania jak uregulowanie będące przedmiotem sporu

przed sądem krajowym przez jeden z nadrzędnych względów interesu ogólnego, nawet jeśli takie uregulowanie jest przepisem związanym z organizacją systemu edukacyjnego, pozostaje ono niezgodne z traktatem, ponieważ wpływa na wybór miejsca świadczenia usług przez wykładowców wykonujących swą działalność jako działalność dodatkową.

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

W przedmiocie kosztów

90 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

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

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

3) **Istnienie kompetencji państw członkowskich do decydowania o organizacji swoich systemów edukacyjnych nie skutkuje tym, że uregulowanie krajowe, które zastrzega zwolnienie podatkowe podatnikom wykonującym działalność na rzecz lub na zlecenie krajowych uniwersytetów publicznych, jest zgodne z prawem wspólnotowym.**

Podpisy