Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

21 септември 2016 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Споразумение между Европейската общност и нейните държави членки, от една страна, и Конфедерация Швейцария, от друга страна, относно свободното движение на хора — Равно третиране — Данък върху доходите — Освобождаване на доходи от упражняването на допълнителна преподавателска дейност в полза на публичноправно юридическо лице със седалище в държава — членка на Европейския съюз, или в държава, спрямо която се прилага Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г. — Законодателство на държава членка, което изключва от освобождаването доходите от такава дейност, упражнявана в полза на публичноправно юридическо лице със седалище в Швейцария“

По дело C-478/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Finanzgericht Baden-Württemberg (Съд по финансови дела Баден-Вюртемберг, Германия) с акт от 15 юли 2015 г., постъпил в Съда на 8 септември 2015 г., в рамките на производство по дело

**Peter Radgen,**

**Lilian Radgen**

срещу

**Finanzamt Ettlingen**

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: Ал. Арабаджиев, председател на състава, C. G. Fernlund (докладчик) и E. Regan, съдии,

генерален адвокат: M. Wathelet,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за германското правителство, от T. Henze и J. Möller, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от B.-R. Killmann и W. Roels, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

## Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на подписаното на 21 юни 1999 г. в Люксембург Споразумение между Европейската общност и нейните държави членки, от една страна, и Конфедерация Швейцария, от друга страна, относно свободното движение на хора (ОВ L 114, 2002 г., стр. 6; автентичен текст на български език в ОВ L 72, 18.3.2011 г., стр. 2, наричано по-нататък „Споразумението относно свободното движение на хора“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-н Peter Radgen и съпругата му, г-жа Lilian Radgen (наричани по-нататък заедно „съпрузите Radgen“), германски граждани, пребиваващи в Германия, и Finanzamt Ettlingen (Данъчна служба Етлинген, Германия, наричана по-нататък „данъчната администрация“) по повод отказа на тази администрация да вземе предвид като освободени от данъка върху доходите за финансовата 2009 г. доходите, получени от г-н Radgen в рамките на упражнявана от него допълнителна преподавателска дейност в публичноправна организация, установена в Швейцария.

### Правна уредба

*Правото на Съюза*

3 На 21 юни 1999 г. Европейската общност и нейните държави членки, от една страна, и Швейцарската конфедерация, от друга, подписват седем споразумения, сред които е и Споразумението относно свободното движение на хора. Тези споразумения са одобрени от името на Общността с Решение 2002/309/ЕО, Евратом на Съвета, а относно Споразумението за научно и технологично сътрудничество — и на Комисията, от 4 април 2002 година за сключване на седем споразумения с Конфедерация Швейцария (ОВ L 114, 2002 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 27, стр. 25 и поправки в ОВ L 353, 31.12.2009 г., стр. 71, ОВ L 19, 23.1.2010 г., стр. 11 и ОВ L 210, 7.8.2015 г., стр. 38) и влизат в сила на 1 юни 2002 г.

4 Съгласно преамбюла на Споразумението относно свободното движение на хора договарящите се страни са „решени да постигнат свободното движение на хора въз основа на правилата, прилагани в Европейската общност“.

5 Член 1 от това споразумение гласи:

„Целта на настоящото споразумение, в полза на гражданите на държавите — членки на Европейската общност и на Швейцария, е:

а) да предостави право на влизане, пребиваване, достъп до работа като заети лица, на установяване на основата на самостоятелна заетост и право на престой на територията на договарящите страни;

[…]

г) да предостави същите условия на живот, заетост и труд като тези, предоставени на местните граждани“.

6 Член 2 от посоченото споразумение, озаглавен „Недискриминация“, предвижда:

„Спрямо граждани на договаряща страна, които пребивават на законно основание на територията на друга договаряща страна, при прилагане на разпоредбите на приложения I, II и III към настоящото споразумение и в съответствие с тези разпоредби не се допуска дискриминация, основана на тяхното гражданство“.

7 Член 4 от същото споразумение, озаглавен „Право на пребиваване и на достъп до икономическа дейност“, гласи:

„Гарантира се правото на пребиваване и на достъп до икономическа дейност […] в съответствие с разпоредбите на приложение I“.

8 Член 11, параграф 1 от Споразумението относно свободното движение на хора, озаглавен „Разглеждане на жалби“, предоставя на обхванатите от споразумението лица право на обжалване пред компетентните органи във връзка с прилагането на разпоредбите на това споразумение.

9 Съгласно член 15 от Споразумението относно свободното движение на хора приложенията и протоколите към това споразумение са неразделна част от него.

10 Член 16 от Споразумението, озаглавен „Позоваване на общностното право“, гласи следното в параграф 2:

„Доколкото прилагането на настоящото споразумение включва понятия от общностното право, взема се предвид приложимата съдебна практика на Съда на Европейските общности, предшестваща датата на неговото подписване. Последвалата подписването на настоящото споразумение съдебна практика се предоставя на вниманието на Швейцария. За да се гарантира правилното функциониране на споразумението, съвместният комитет, по искане на която и да е от договарящите страни, определя последиците от тази съдебна практика“.

11 Член 21 от Споразумението, озаглавен „Връзка с двустранните споразумения за избягване на двойното данъчно облагане“, гласи:

„1. Разпоредбите на двустранните споразумения между Швейцария и държавите — членки на Европейската общност за избягване на двойното данъчно облагане остават незасегнати от разпоредбите на настоящото споразумение. По-специално разпоредбите на настоящото споразумение не засягат определението за „погранични работници“ в споразуменията за избягване на двойното данъчно облагане.

2. Нито една от разпоредбите на настоящото споразумение не може да се тълкува по начин, който би попречил на договарящите страни при прилагането на съответните разпоредби на тяхното данъчно законодателство да правят разлика между данъкоплатците, чието положение не е съпоставимо, особено що се отнася до тяхното местопребиваване.

[…]“.

12 Приложение I към същото споразумение е посветено на свободното движение на хора, а раздел II от това приложение съдържа разпоредби, отнасящи се до заетите лица.

13 Член 6, параграф 1 от това приложение, озаглавен „Правила относно пребиваването“, гласи, че „[з]ето лице, което е гражданин на договаряща страна (наричано по-долу „заетото лице“) и е нето на работа за срок от една година или повече от работодател в приемащата държава, получава разрешение за пребиваване със срок на валидност не по-малко от пет години от

датата на издаването му […]“. Параграф 2 от този член урежда въпроса за разрешението за пребиваване, издавано на заетите лица, наети на работа за срок под една година. Параграфи 3—7 от същия член от своя страна съдържат процедурни разпоредби относно правото на пребиваване на заетите лица.

14 Съгласно член 7, параграф 1 от споменатото приложение „[з]ает пограничен работник е гражданин на една договаряща страна, който пребивава на територията на договаряща страна и упражнява дейност като заето лице на територията на другата договаряща страна, като по правило се завръща в своето място на пребиваване всеки ден или поне веднъж седмично“.

15 Член 9, параграфи 1 и 2 от приложение I към Споразумението относно свободното движение на хора, озаглавен „Равно третиране“, гласи:

„1. Заето лице, което е гражданин на договаряща страна, не може по причина на [неговото гражданство] да бъде третирано по различен начин на територията на другата договаряща страна в сравнение с местните заети лица по отношение на условията на наемане и условията на труд, особено по отношение на заплащане, уволнение или възстановяване на предишната работа, или наемане отново, в случай че остане без работа.

2. Заето лице и членовете на неговото семейство по член 3 от настоящото приложение се ползват от същите данъчни облекчения и социални обезщетения като тези за местните заети лица и членовете на техните семейства“.

16 Раздел III от приложение I към това споразумение, озаглавен „Самостоятелно заети лица“, съдържа разпоредби относно самостоятелно заетите лица.

*Германското право*

17 Съгласно член 1, параграф 1 от Einkommensteuergesetz (Закон за данъка върху доходите, BGBl. 2002 I, стр. 4212) в редакцията му след приемането на Закона за годишното данъчно облагане от 19 декември 2008 г. за данъчната 2009 г. (BGBl. 2009 I, стр. 2794) (наричан по-нататък „EStG“) физическите лица с местожителство или обичайно пребиваване на територията на страната са неограничено задължени там за данъка върху доходите.

18 Член 3, точка 26 от EStG предвижда, че доходите, получени от допълнителни дейности като преподавател, обучител, възпитател, инструктор или други подобни допълнителни дейности, упражнявани в полза на или по възлагане от публичноправно юридическо лице, установено в държава — членка на Европейския съюз или в държава, спрямо която се прилага Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г. (ОВ L 1, 1994 г., стр. 3; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 53, стр. 4, наричано по-нататък „Споразумението за ЕИП“), са освободени от данъчно облагане в общ размер до 2 100 EUR на година.

**Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос**

19 От представената на Съда преписка следва, че съпрузите Radgen са германски граждани, които пребивават в Германия. Те са обложени съвместно с данък върху доходите в тази държава членка. От преписката личи също, че г-н Radgen е неограничено задължен за данъка върху доходите в посочената държава членка.

20 През 2009 г. г-н Radgen упражнява допълнителна дейност като преподавател в публичноправна организация в Швейцария. За упражняването на тази дейност е сключен трудов договор между г-н Radgen и тази организация. За да провежда курсовете, г-н Radgen пътува до Цюрих в Швейцария, след това се връща в Германия. За посочената дейност той получава сума в размер на 4 095 CHF (швейцарски франка) (около 2 702 EUR). Съпрузите Radgen считат, че към това възнаграждение следва да се приложи освобождаването по член 3, точка 26 от EStG.

21 В акта за установяване на данъка върху доходите за 2009 г. данъчната администрация облага посочената сума с данък върху доходите, след като приспада от плащането, дължимо на основание на този данък, плащането, удържано при източника от швейцарската данъчна администрация, възлизащо на 121,44 EUR.

22 Съпрузите Radgen подават жалба по административен ред срещу този акт. Данъчната администрация отхвърля жалбата като неоснователна с мотива, че отказът да се предостави освобождаването, предвидено в член 3, точка 26 от EStG, не представлява пречка за свободното движение на хора.

23 Съпрузите Radgen подават жалба пред запитващата юрисдикция — Finanzgericht Baden-Württemberg (Съд по финансови дела Баден-Вюртемберг, Германия). Квалифицирайки г-н Radgen като „зает пограничен работник“ по смисъла на член 7, параграф 1 от приложение I към Споразумението относно свободното движение на хора, запитващата юрисдикция си поставя въпроса дали принципите, изведени с решение от 18 декември 2007 г., Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), могат да се приложат и в рамките на това споразумение.

24 В този контекст посочената юрисдикция подчертава, че от гледна точка на германското данъчно право е без значение дали дейността, за която се иска освобождаването, се упражнява като самостоятелно зает или нает по трудов договор лице. Освен това според посочената юрисдикция, макар решение от 18 декември 2007 г., Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), да е постановено след подписването на споменатото споразумение, това решение само пояснява вече съществуващия преди подписването на същото правен режим.

25 При тези обстоятелства Finanzgericht Baden-Württemberg (Съд по финансови дела Баден-Вюртемберг) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Следва ли разпоредбите на Споразумението относно свободното движение на хора и по-специално неговият преамбюл, членове 1, 2, 4, 11, 16 и 21 и членове 7, 9 и 15 от приложение I към него да се тълкуват в смисъл, че не допускат уредба на държава членка, която забранява на неограничено данъчнозадължен гражданин на тази държава да приспада освободената от облагане сума за упражняване на допълнителна преподавателска дейност, тъй като тази дейност е упражнявана не в изпълнение на задължения в полза на или по възлагане от публичноправно юридическо лице със седалище в държава — членка на Съюза, или в друга държава, спрямо която се прилага Споразумението за ЕИП, а в изпълнение на задължения в полза на или по възлагане от публичноправно юридическо лице със седалище на територията на Конфедерация Швейцария?“.

**По преюдициалния въпрос**

*По допустимостта*

26 На първо място, германското правителство и Европейската комисия поддържат, че тълкуването на член 11 от Споразумението относно свободното движение на хора, който се отнася до разглеждането на жалби, и тълкуването на член 15 от приложение I към това споразумение, който се отнася до самостоятелно заетите лица, са без значение за решаването на висящия пред запитващата юрисдикция спор.

27 В тази насока съгласно постоянната практика на Съда въпросите, които са свързани с тълкуването на правото на Съюза и са поставени от националния съд в нормативния и фактически контекст, който той определя съгласно своите правомощия, и проверката на чиято точност не е задача на Съда, се ползват с презумпция за релевантност. Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция запитване само ако е очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или още когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (решение от 7 април 2016 г., KA Finanz, C-483/14, EU:C:2016:205, т. 41 и цитираната съдебна практика).

28 В настоящия случай, от една страна, от член 11 от Споразумението относно свободното движение на хора следва, че тази разпоредба гарантира на обхванатите от това споразумение лица право на жалба пред компетентните органи във връзка с прилагането на разпоредбите на посоченото споразумение. От представената на Съда преписка обаче не следва, че подобно право е било отказано на съпрузите Radgen.

29 От друга страна, не се спори, че упражняваната от г-н Radgen дейност в Швейцария е дейност като заето лице. След като член 15 от приложение I към Споразумението относно свободното движение на хора се прилага за самостоятелно заетите лица, а именно лицата, които осъществяват самостоятелна заетост, г-н Radgen не попада в обхвата на този член.

30 При тези условия е съвсем очевидно, че тълкуването на член 11 от Споразумението относно свободното движение на хора и тълкуването на член 15 от приложение I към това споразумение са без значение за решаването на висящия пред запитващата юрисдикция спор. Поради това преюдициалният въпрос в частта му относно тълкуването на тези разпоредби е недопустим.

31 На второ място, германското правителство счита, че г-н Radgen не може да се квалифицира като „зает пограничен работник“ по смисъла на член 7 от приложение I към Споразумението относно свободното движение на хора. Това правителство обаче не поддържа, че за осъществяването на съответната дейност като заето лице г-н Radgen не е ползвал своето право на свободно движение.

32 Както следва от точка 27 от настоящото съдебно решение, отговорност на националния съд е да определи нормативния и фактически контекст на отнесения до него спор. След като запитващата юрисдикция квалифицира недвусмислено г-н Radgen като „зает пограничен работник“ по смисъла на член 7 от приложение I към посоченото споразумение, Съдът следва да се основе на схващането, че г-н Radgen има такъв статус.

33 Във всеки случай, щом е безспорно, че г-н Radgen е използвал правото си на свободно движение, за да упражнява дейност като заето лице на територията на друга договаряща страна по Споразумението относно свободното движение на хора, а именно Конфедерация Швейцария,

искането тълкуване на разпоредбите на това споразумение, отнасящи се до равното третиране на заетите лица, не изглежда от хипотетично естество, поради което преюдициалният въпрос е допустим в частта му относно посоченото тълкуване.

34 Всъщност Споразумението относно свободното движение на хора отграничава заетите погранични работници само в един член — в случая член 7 от приложение I към споразумението — и с оглед на специални цели, а именно за да се определят, както следва от този член 7 във връзка с член 6 от посоченото приложение, по-благоприятни за тях правила в областта на правото на пребиваване, отколкото правилата, определени за други заети погранични работници, които попадат в приложното поле на това споразумение (вж. в този смисъл решение от 22 декември 2008 г., Stamm и Hauser, C-13/08, EU:C:2008:774, т. 39).

*По същество*

35 С въпроса си запитващата юрисдикция иска да се установи по същество дали разпоредбите на Споразумението относно свободното движение на хора, отнасящи се до равното третиране на заетите лица, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат законодателство на държава членка като разглежданото в главното производство, което не предоставя на неограничено задължен за данъка върху доходите гражданин — местно лице, упражнил правото си на свободно движение, за да осъществява допълнителна преподавателска дейност като заето лице в полза на публичноправно юридическо лице, установено в Швейцария, възможност за освобождаване от данъка във връзка с доходите, получени от тази дейност като заето лице, докато такова освобождаване щеше да бъде предоставено, ако посочената дейност бе извършвана в полза на публичноправно юридическо лице, установено в тази държава членка, в друга държава членка или в друга държава, спрямо която се прилага Споразумението за ЕИП.

36 Както следва от преамбюла, от член 1 и от член 16, параграф 2 от Споразумението относно свободното движение на хора, целта на последното е да направи възможно на практика — в полза на гражданите на Съюза и на тези на Конфедерация Швейцария — свободното движение на хора на територията на договарящите страни по въпросното споразумение, основавайки се на действащите в Съюза разпоредби, понятията на които трябва да се тълкуват в съзвучие с практиката на Съда (решение от 19 ноември 2015 г., Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, т. 40).

37 В този контекст следва да се отбележи, че посочената цел обхваща, по силата на член 1, букви а) и г) от това споразумение, целта за предоставяне на споменатите граждани по-конкретно на право на влизане, пребиваване, достъп до работа като заети лица, както и на същите условия на живот, заетост и труд като тези, предоставени на местните граждани.

38 Така член 4 от Споразумението относно свободното движение на хора гарантира правото на достъп до икономическа дейност в съответствие с разпоредбите на приложение I от това споразумение, като раздел II от това приложение съдържа разпоредби относно свободното движение на заетите лица и в частност такива относно принципа на равно третиране.

39 В този контекст следва да се припомни, че член 9 от приложение I към Споразумението относно свободното движение на хора, озаглавен „Равно третиране“, гарантира прилагането на принципа на недопускане на дискриминация, прогласен в член 2 от това споразумение в рамките на свободното движение на работници (решение от 19 ноември 2015 г., Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, т. 47).

40 Този член 9 предвижда в параграф 2 особено правило, което цели да предостави на заетото лице и на членовете на неговото семейство същите данъчни облекчения и социални обезщетения като тези, с които разполагат местните заети лица и членовете на техните семейства. В областта на данъчните предимства Съдът вече е постановил, че принципът на равно третиране, предвиден в

тази разпоредба, може да бъде изтъкнат и от работник, който е упражнил правото си на свободно движение и е гражданин на една договаряща страна, спрямо държавата му на произход (решение от 19 ноември 2015 г., C-241/14, EU:C:2015:766, т. 36 и цитираната съдебна практика).

41 Що се отнася до главното производство, както е посочено в точка 33 от настоящото съдебно решение, безспорно е, че г-н Radgen е използвал правото си на свободно движение, упражнявайки дейност като заето лице на територията на Конфедерация Швейцария. Поради това той попада в приложното поле на раздел II от приложение I към Споразумението относно свободното движение на хора и следователно може да се позове на член 9 от раздел II на това приложение спрямо държавата си на произход.

42 Ето защо следва да се провери дали г-н Radgen е поставен в по-неблагоприятно данъчно положение от други германски граждани, пребиваващи в Германия, които упражняват подобна на неговата дейност като заети лица и които, за разлика от него, упражняват тази дейност в полза на публичноправно юридическо лице, установено на територията на страната, в друга държава — членка на Съюза, или в друга държава, спрямо която се прилага Споразумението за ЕИП.

43 В настоящия случай е достатъчно да се констатира, че като отказва на местните за Германия данъчнозадължени лица, осъществяващи допълнителна преподавателска дейност в полза на публичноправно юридическо лице, установено в Швейцария, да ползват освобождаване от данъка върху доходите във връзка с доходите, получени от тази дейност като заето лице, докато такова освобождаване щеше да бъде предоставено, ако посочената дейност бе извършвана в полза на публичноправно юридическо лице, установено на територията на страната, в друга държава — членка на Съюза, или в друга държава, спрямо която се прилага Споразумението за ЕИП, националното законодателство, разглеждано в главното производство, води до разлика в данъчното третиране между местните за Германия данъчнозадължени лица в зависимост от произхода на техните доходи.

44 Тази разлика в третирането може да обезкуражи местните за Германия данъчнозадължени лица да упражнят правото си на свободно движение, осъществявайки преподавателска дейност като заети лица на швейцарска територия, като същевременно продължат да пребиват в държавата си на пребиваване, и следователно представлява неравно третиране, което по правило противоречи на член 9, параграф 2 от приложение I към Споразумението относно свободното движение на хора.

45 Следва обаче да се вземе предвид още, на първо място, член 21, параграф 2 от това споразумение, който позволява, в областта на данъчното облагане, различно третиране на данъчнозадължените лица, които не се намират в съпоставимо положение, особено що се отнася до тяхното местопребиваване.

46 На второ място, когато данъчнозадължените лица се намират в съпоставимо положение, от постоянната практика на Съда относно гарантираната от Договора свобода на движение следва, че разлика в третирането може да бъде обоснована и от императивни съображения от общ интерес. Освен това в подобен случай тя трябва да може да гарантира осъществяването на преследваната от нея цел и да не надхвърля това, което е необходимо за постигането ѝ (вж. по-конкретно решения от 31 март 1993 г., Kraus, C-19/92, EU:C:1993:125, т. 32 и цитираната съдебна практика, и от 16 март 2010 г., Olympique Lyonnais, C-325/08, EU:C:2010:143, т. 38 и цитираната съдебна практика).

47 Тъй като принципът на равно третиране е правно понятие на Съюза (решение от 6 октомври 2011 г., Graf и Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, т. 26), за да се определи наличието на евентуално неравно третиране в контекста на Споразумението относно свободното движение на хора, е

необходимо, видно от точка 36 от настоящото съдебно решение, да се направи позоваване по аналогия на принципите, изведени от посочената в предходната точка на настоящото решение съдебна практика.

48 В настоящия случай следва да се констатира, че не са изложени твърдения, че местните за Германия данъчнозадължени лица, осъществяващи допълнителна преподавателска дейност като заети лица на швейцарска територия, не се намират, що се отнася до данъка върху доходите, в положение, съпоставимо с това на местните за Германия данъчнозадължени лица, на които е предоставено освобождаването, разглеждано в главното производство.

49 Поради това обосновката на неравното третиране може да включва само императивни съображения от общ интерес. Освен това в подобен случай то трябва да може да гарантира осъществяването на преследваната от него цел и да не надхвърля това, което е необходимо за постигането ѝ.

50 В тази насока следва да се отбележи, че в решение от 18 декември 2007 г., Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), Съдът е трябвало да разгледа — във връзка с физически лица, които са използвали свободата си на движение, упражнявайки допълнителна преподавателска дейност като самостоятелно заети лица в университет, установен в друга държава членка, като същевременно са продължили да пребивават в държавата си на пребиваване — дали произтичащата от член 3, точка 26 от EStG забранена разлика в третирането между тези лица и лицата, които упражняват подобна дейност на територията на страната, е можело да бъде обоснована от императивни съображения от общ интерес.

51 Съдът приема в точки 63 и 64 от решение от 18 декември 2007 г., Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), че такава разлика в третирането не може да бъде обоснована със съображението от общ интерес, свързано с насърчаването на образованието, на научните изследвания и на развойната дейност, тъй като подобна разлика накърнява свободата на преподавателите, упражняващи своята дейност като допълнителна, да изберат мястото на предоставяне на услугите си в рамките на Съюза, без да е установено, че за постигане на твърдяната цел да се насърчава образованието, е необходимо да се запази ползването на съответното освобождаване от данъци единствено за данъкоплатците, които упражняват подобна дейност в университети, разположени на националната територия.

52 Съдът също отхвърля в точки 69—71 от това съдебно решение основана на съображение от общ интерес обосновка, свързана с необходимостта да се гарантира съгласуваността на германската данъчна система, щом от гледна точка на данъчния режим липсва пряка връзка между освобождаването от данъци на обезщетенията за професионални разходи, изплатени от национални университети, и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение.

53 Накрая, Съдът пояснява в точки 83—88 от посоченото съдебно решение, от една страна, че предвиденото в член 3, точка 26 от EStG освобождаване от данъци не е мярка, отнасяща се до съдържанието на учебния процес или до организацията на образователната система, а е данъчна мярка с общ характер, която предоставя данъчно предимство, когато един частноправен субект се посвещава на дейности в полза на общността. От друга страна, държавите членки във всеки случай трябва при упражняването на компетентността и на отговорността, с която разполагат за организацията на своята образователна система, да спазват разпоредбите на Договора относно свободното движение. Следователно дори ако дадено национално законодателство представлява мярка, свързана с подобна организация, то остава не по-малко несъвместимо с Договора, доколкото засяга избора на преподавателите, упражняващи своята дейност като допълнителна, що се отнася до мястото на предоставяне на техните услуги.

54 Тези съображения са относими и към положение като разглежданото в главното производство. Всъщност фактът, че съответната дейност се упражнява като самостоятелна заетост, както в делото, по което е постановено решение от 18 декември 2007 г., Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), или като наемен труд, както в главното производство, не е определящ. В замяна на това, разглежданото данъчно законодателство, в конкретния случай член 3, точка 26 от EStG, и в двата случая може да се отрази на избора на местните данъчнозадължени лица, осъществяващи допълнителна преподавателска дейност, по отношение на мястото на упражняване на тази дейност.

55 Посочените съображения съответстват и на целта на Споразумението относно свободното движение на хора, която, както следва от преамбюла на последното, е да направи възможно на практика — в полза на гражданите на Съюза и на тези на Конфедерация Швейцария — свободното движение на хора на територията на договарящите страни по въпросното споразумение, основавайки се на действащите в Съюза разпоредби.

56 От това следва, че национално данъчно законодателство като разглежданото в главното производство, което изключва предоставянето на освобождаване на местните данъчнозадължени лица, използвали правото си на свободно движение, осъществявайки допълнителна преподавателска дейност като заети лица в полза на юридическо лице, установено на швейцарска територия, поради мястото на упражняване на посочената дейност, установява необосновано неравно третиране и следователно противоречи на член 9, параграф 2 от приложение I към Споразумението относно свободното движение на хора.

57 При това положение на поставения въпрос следва да се отговори, че разпоредбите на Споразумението относно свободното движение на хора, отнасящи се до равното третиране на заетите лица, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат законодателство на държава членка като разглежданото в главното производство, което не предоставя на неограничено задължен за данъка върху доходите гражданин — местно лице, упражнил правото си на свободно движение, за да осъществява допълнителна преподавателска дейност като заето лице в полза на публичноправно юридическо лице, установено в Швейцария, възможност за освобождаване от данъка във връзка с доходите, получени от тази дейност като заето лице, докато такова освобождаване щеше да бъде предоставено, ако посочената дейност бе извършвана в полза на публичноправно юридическо лице, установено в тази държава членка, в друга държава — членка на Съюза, или в друга държава, спрямо която се прилага Споразумението за ЕИП.

## По съдебните разноски

58 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (шести състав) реши:

**Разпоредбите на Споразумението между Европейската общност и нейните държави членки, от една страна, и Конфедерация Швейцария, от друга страна, относно свободното движение на хора, подписано на 21 юни 1999 г. в Люксембург, отнасящи се до равното третиране на заетите лица, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат законодателство на държава членка като разглежданото в главното производство, което не предоставя на неограничено задължен за данъка върху доходите гражданин — местно лице, упражнил правото си на свободно движение, за да осъществява допълнителна преподавателска дейност като заето**

**лице в полза на публичноправно юридическо лице, установено в Швейцария, възможност за освобождаване от данъка във връзка с доходите, получени от тази дейност като заето лице, докато такова освобождаване щеше да бъде предоставено, ако посочената дейност бе извършвана в полза на публичноправно юридическо лице, установено в тази държава членка, в друга държава — членка на Европейския съюз, или в друга държава, спрямо която се прилага Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г.**

Подписи