Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 21. septembra 2016*

„Predhodno odločanje — Obdavčenje — Sporazum med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani in Švicarsko konfederacijo na drugi o prostem pretoku oseb — Enako obravnavanje — Davek od dohodka — Oprostitev plačila davka od dohodka iz postranske dejavnosti učitelja pri pravni osebi javnega prava s sedežem v državi članici Evropske unije ali v državi, za katero se uporablja Sporazum o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 — Zakonodaja države članice, ki iz te oprostitve izključuje dohodke iz take zaposlitve pri pravni osebi javnega prava v Švici“

V zadevi C-478/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Baden-Württemberg (finančno sodišče v Baden-Württembergu, Nemčija) z odločbo z dne 15. julija 2015, ki je prispela na Sodišče 8. septembra 2015, v postopku

Peter Radgen,

Lilian Radgen

proti

Finanzamt Ettlingen,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi A. Arabadjiev, predsednik senata, C. G. Fernlund (poročevalec) in E. Regan, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za nemško vlado T. Henze in J. Möller, agenta,

— za Evropsko komisijo B.-R. Killmann in W. Roels, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

* Jezik postopka: nemščina.

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Sporazuma med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani in Švicarsko konfederacijo na drugi o prostem pretoku oseb, ki je bil podpisan v Luxembourgu 21. junija 1999 (UL 2009, L 353, str. 71; v nadaljevanju: Sporazum o prostem pretoku oseb).

2 Ta vloga je bila vložena v okviru spora med Petrom Radgenom in njegovo ženo, Lilian Radgen, (v nadaljevanju: skupaj: zakonca Radgen), ki sta nemška državljana in nemška rezidenta, in Finanzamt Ettlingen (davčni urad v Ettlingenu, Nemčija, v nadaljevanju: davčna uprava), ker ta uprava dohodkov, ki jih je P. Radgen prejel v okviru postranske dejavnosti poučevanja v javni ustanovi s sedežem v Švici, ni upoštevala kot dohodkov, ki so v davčnem letu 2009 oproščeni plačila davka od dohodka.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Evropska skupnost in njene države članice na eni strani ter Švicarska konfederacija na drugi so 21. junija 1999 podpisale sedem sporazumov, med njimi tudi Sporazum o prostem pretoku oseb. S Sklepom Sveta in Komisije glede sporazuma o znanstvenem in tehnološkem sodelovanju z dne 4. aprila 2002 o sklenitvi sedmih sporazumov s Švicarsko konfederacijo (2002/309/ES, Euratom) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 41, str. 89) so bili ti sporazumi v imenu Skupnosti odobreni in so začeli veljati 1. junija 2002.

4 V preambuli Sporazuma o prostem pretoku oseb je navedeno, da so pogodbenice „odločene, da omogočijo prosti pretok oseb [med pogodbenicami] na podlagi pravil, ki veljajo v Evropski skupnosti“.

5 Člen 1 tega sporazuma določa:

„Cilj tega sporazuma je v korist državljanom držav članic Evropske skupnosti in Švice:

(a) priznati pravico do vstopa, prebivanja, dostopa do dela kot zaposlena oseba, do registracije dejavnosti na samozaposlitveni osnovi in pravico, da ostanejo na ozemlju pogodbenic;

[…]

(d) odobriti enake življenjske, zaposlitvene in delovne pogoje, kot so odobreni državljanom.“

6 Člen 2 tega sporazuma, naslovljen „Prepoved diskriminacije“, določa:

„Državljanov ene pogodbenice, ki zakonito prebivajo na ozemlju druge pogodbenice, se pri uporabi določb iz prilog I, II in III k temu sporazumu in v skladu z njimi na noben način ne diskriminira na podlagi državljanstva.“

7 Člen 4 tega sporazuma, naslovljen „Pravica do prebivanja in dostop do gospodarske dejavnosti“, določa:

„V skladu z določbami Priloge I se zagotovi pravica do prebivanja in dostop do gospodarske dejavnosti […].“

8 Člen 11(1) Sporazuma o prostem pretoku oseb, naslovljen „Obravnavanje pritožb“, daje osebam, ki jih ta sporazum zajema, pravico do pritožbe v zvezi z uporabo določb tega sporazuma pri pristojnih organih.

9 V skladu s členom 15 Sporazuma o prostem pretoku oseb so priloge in protokoli k temu sporazumu njegov sestavni del.

10 Člen 16 tega sporazuma, naslovljen „Sklicevanje na pravo Skupnosti“, v odstavku 2 določa:

„Kolikor izvajanje tega sporazuma vključuje institute prava Skupnosti, se upošteva ustrezna sodna praksa Sodišča Evropskih skupnosti, ki je obstajala pred dnem podpisa tega sporazuma. Švico se seznanja s sodno prakso, ki nastane po tem dnevu. Za zagotavljanje pravilnega delovanja Sporazuma Skupni odbor na zahtevo katere koli od pogodbenic določi posledice take sodne prakse.“

11 Člen 21 tega sporazuma, naslovljen „Razmerje do dvostranskih sporazumov o dvojni obdavčitvi“, določa:

„1. Določbe tega sporazuma ne vplivajo na določbe dvostranskih sporazumov med Švico in državami članicami Evropske skupnosti o dvojni obdavčitvi. Predvsem določbe tega sporazuma ne vplivajo na opredelitev pojma ‚obmejni delavci‘ iz sporazumov o dvojni obdavčitvi.

2. Nobena določba tega sporazuma se ne sme razlagati tako, da bi pogodbenicam pri izvajanju ustreznih določb njihove davčne zakonodaje preprečila razlikovanje med davčnimi zavezanci, katerih položajev ni mogoče primerjati, še zlasti glede na njihov kraj prebivališča.

[…]“

12 Priloga I k temu sporazumu se nanaša na prosto gibanje oseb, poglavje II te priloge pa vsebuje določbe o zaposlenih osebah.

13 Člen 6(1) te priloge, naslovljen „Pravila o prebivališču“, določa, da „[z]aposlena oseba z državljanstvom pogodbenice (v nadaljnjem besedilu ‚zaposlena oseba‘), ki jo delodajalec v državi gostiteljici zaposli za eno leto ali več, pridobi dovoljenje za prebivanje z veljavnostjo najmanj petih let od datuma izdaje. […]“. Odstavek 2 tega člena ureja vprašanje dovoljenja za prebivanje, ki se izda zaposlenim osebam, ki jo delodajalec zaposli za manj kot eno leto. Odstavki od 3 do 7 istega člena vsebujejo postopkovne določbe o pravici do prebivanja samozaposlenih delavcev.

14 Člen 7(1) te priloge določa: „Zaposleni obmejni delavec je državljan pogodbenice s prebivališčem na ozemlju pogodbenice, ki opravlja dejavnost kot zaposlena oseba na ozemlju druge pogodbenice in se praviloma vsak dan ali vsaj enkrat na teden vrača v kraj prebivališča.“

15 Člen 9 Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb, naslovljen „Enaka obravnava“, v odstavkih 1 in 2 določa:

„1. Zaposlena oseba z državljanstvom pogodbenice v zvezi z zaposlitvenimi in delovnimi pogoji, predvsem glede plače, odpusta ali glede vrnitve na delovno mesto ali ponovne zaposlitve, če bi postala brezposelna, na ozemlju druge pogodbenice zaradi svojega državljanstva ne sme biti obravnavana drugače kot domače zaposlene osebe.

2. Zaposlena oseba in njeni družinski člani iz člena 3 te priloge uživajo enake davčne in socialne ugodnosti kot domače zaposlene osebe in njihovi družinski člani.“

16 Poglavje III Priloge I k temu sporazumu, naslovljeno „Samozaposlene osebe“, vsebuje določbe, ki se nanašajo na samozaposlene osebe.

Nemško pravo

17 V skladu s členom 1(1) Einkommensteuergesetz (zakon o dohodnini, BGBl. 2002 I, str. 4212), kakor je bil spremenjen z letnim davčnim zakonom z dne 19. decembra 2008 za davčno leto 2009 (BGBl. 2009 I, str. 2794) (v nadaljevanju: EStG) imajo fizične osebe s stalnim ali začasnim prebivališčem na nacionalnem ozemlju neomejeno obveznost za plačilo davka od dohodka.

18 Člen 3, točka 26, EStG določa, da se dohodki iz naslova postranske dejavnosti vaditelja, inštruktorja, vzgojitelja, trenerja ali drugih primerljivih postranskih dejavnosti, ki se opravljajo pri ali za račun pravne osebe javnega prava s sedežem v državi članici Evropske unije ali v državi, za katero se uporablja Sporazum o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL 1994, L 1, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum o EGP), do skupne letne višine 2100 EUR oprostijo plačila davka.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

19 Iz spisa, ki je bil predložen Sodišču, izhaja, da sta zakonca Radgen nemška državljana in da tam tudi stalno prebivata. V tej državi članici sta skupaj obdavčena z dohodnino. Iz tega spisa tudi izhaja, da ima P. Radgen v tej državi članici neomejeno davčno obveznost za plačilo davka od dohodka.

20 Leta 2009 je P. Radgen postransko opravljal dejavnost poučevanja v ustanovi javnega prava v Švici. O opravljanju te dejavnosti sta P. Radgen in ta ustanova sklenila pogodbo o zaposlitvi. P. Radgen se je na predavanja vozil v Zürich v Švico, nato se je vračal v Nemčijo. Za opravljanje te dejavnosti je dobil 4095 švicarskih frankov (CHF) (približno 2702 EUR). Zakonca Radgen sta menila, da bi bilo treba za ta znesek uporabiti oprostitev iz člena 3, točka 26, EStG.

21 V odmerni odločbi za plačilo dohodnine za leto 2009 je davčna uprava od tega zneska odmerila dohodnino po tem, ko je od zneska, dolgovanega na podlagi tega davka, odbila znesek, ki ga je švicarska davčna uprava odtegnila pri viru, v višini 121,44 EUR.

22 Zakonca Radgen sta zoper to odločbo vložila ugovor. Davčna uprava je ugovor zavrnila kot neutemeljen, z obrazložitvijo, da zavrnitev oprostitve iz člena 3, točka 26, EStG ne posega v Sporazum o prostem pretoku oseb.

23 Zakonca Radgen sta vložila tožbo na predložitveno sodišče, to je na Finanzgericht Baden-Württemberg (finančno sodišče v Baden-Württembergu, Nemčija). Predložitveno sodišče P. Radgena šteje za „zaposlenega obmejnega delavca“ v smislu člena 7(1) Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb in se sprašuje, ali se načela iz sodbe z dne 18. decembra 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), lahko uporabljajo tudi v okviru tega sporazuma.

24 V tem kontekstu to sodišče poudarja, da z vidika nemškega davčnega prava ni pomembno, ali dejavnost, za katero se uveljavlja oprostitev, opravlja samozaposlena ali zaposlena oseba. Poleg tega to sodišče meni, da je bila sodba z dne 18. decembra 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), sicer izdana po podpisu tega sporazuma, vendar ta sodba le pojasnjuje stanje prava, ki je obstajalo že pred podpisom tega sporazuma.

25 V teh okoliščinah je Finanzgericht Baden-Württemberg (finančno sodišče v Baden-Württembergu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba določbe Sporazuma o prostem pretoku oseb, zlasti njegovo preambulo, člene 1, 2, 4, 11, 16, 21 in Prilogo I, člene 7, 9 in 15, razlagati tako, da nasprotujejo predpisu države članice, ki neomejeno davčno zavezanim državljanom v tej državi ne priznava pravice do odbitka za postransko

dejavnost poučevanja, ker se ne opravlja v službi ali po naročilu pravne osebe javnega prava s sedežem v državi članici Evropske unije ali v državi, za katero se uporablja Sporazum o EGP, temveč v službi ali po naročilu pravne osebe javnega prava s sedežem na ozemlju Švicarske konfederacije?“

Vprašanje za predhodno odločanje

Dopustnost

26 Nemška vlada in Evropska komisija na prvem mestu navajata, da razlaga člena 11 Sporazuma o prostem pretoku oseb v zvezi z obravnavanjem pritožb in razlaga člena 15 Priloge I k temu sporazumu v zvezi s samozaposlenimi osebami za rešitev spora pred predložitvenim sodiščem nista potrebni.

27 V zvezi je treba spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča za vprašanja v zvezi z razlago prava Unije, ki jih nacionalna sodišča zastavijo v pravnem in dejanskem okviru, ki so ga sama pristojna opredeliti in katerega pravilnosti Sodišče ne preizkuša, velja domneva upoštevnosti. Predlog nacionalnega sodišča Sodišče lahko zavrne, samo če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, da bi lahko na zastavljena vprašanja dalo koristne odgovore (sodba z dne 7. aprila 2016, KA Finanz, C-483/14, EU:C:2016:205, točka 41 in navedena sodna praksa).

28 V tem primeru, prvič, iz člena 11 Sporazuma o prostem pretoku oseb izhaja, da ta člen osebam, ki jih ta sporazum zajema, daje pravico do pritožbe v zvezi z uporabo določb tega sporazuma pri pristojnih organih. Iz spisa, predloženega Sodišču, pa ne izhaja, da bi bila ta pravica zakoncema Radgen kršena.

29 Drugič, ni sporno, da je P. Radgen dejavnost v Švici opravljal kot zaposlena oseba. Ker se člen 15 Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb uporablja za samozaposlene osebe, to je osebe, ki dejavnosti ne opravljajo kot zaposlene osebe, se ta člen za P. Radgena ne uporablja.

30 V teh okoliščinah je očitno, da razlaga člena 11 Sporazuma o prostem pretoku oseb in razlaga člena 15 Priloge I k temu sporazumu za rešitev spora pred predložitvenim sodiščem nista potrebni. Zato vprašanje za predhodno odločanje v delu, ki se nanaša na razlago teh določb ni dopustno.

31 Na drugem mestu nemška vlada meni, da P. Radgena ni mogoče šteti za „zaposlenega obmejnega delavca“ v smislu člena 7 Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb. Vendar pa ta vlada ne trdi, da P. Radgen pri opravljanju zadevne zaposlitve ni izkoristil svoje pravice do prostega gibanja.

32 Kot izhaja iz točke 27 te sodbe mora pravni in dejanski okvir predloženega mu spora opredeliti nacionalno sodišče. Ker je predložitveno sodišče P. Radgena jasno opredelilo za „zaposlenega obmejnega delavca“ v smislu člena 7 Priloge I k temu sporazumu, mora Sodišče domnevati, da ima P. Radgen tak status.

33 Vsekakor pa, ker ni sporno, da je P. Radgen pri zaposlitvi na ozemlju druge pogodbenice Sporazuma o prostem pretoku oseb, to je Švicarske konfederacije, izkoristil pravico do prostega gibanja oseb, zaprošena razlaga določb tega sporazuma, ki se nanašajo na enako obravnavanje zaposlenih oseb, ni hipotetična, tako da je vprašanje za predhodno odločanje v delu, v katerem se nanaša na to razlago, dopustno.

34 Sporazum o prostem pretoku oseb namreč zaposlene obmejne delavce posebej obravnava le v enem členu, to je v členu 7 Priloge I k tem sporazumu, in sicer s posebnim namenom, to je da se zanje določi, kot je razvidno iz tega člena 7 v povezavi s členom 6 te priloge, pogoje glede pravice do

prebivanja, ki so bolj ugodni od pogojev, ki so določeni za druge zaposlene osebe, za katere velja ta sporazum (v tem smislu glej sodbo z dne 22. decembra 2008, Stamm in Hauser, C-13/08, EU:C:2008:774, točka 39).

Vsebinska presoja

35 Predložitveno sodišče želi z vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba določbi Sporazuma o prostem pretoku oseb, ki se nanašata na enako obravnavanje zaposlenih oseb, razlagati tako, da nasprotujeta zakonodaji države članice, kakršna je v postopku v glavni stvari, ki državljanu rezidentu z neomejeno davčno obveznostjo za plačilo davka od dohodka, ki je izkoristil pravico do prostega gibanja da bi se postransko opravljal dejavnost poučevanja pri pravni osebi javnega prava s sedežem v Švici, ne omogoča oprostitve plačila davka od dohodka, prejetega iz te zaposlitve, čeprav bi bil do take oprostitve upravičen, če bi to dejavnost opravljal pri pravni osebi javnega prava s sedežem v tej državi članici, v drugi državi članici Unije ali v drugi državi, za katero velja Sporazum o EGP.

36 Kot izhaja iz preambule ter členov 1 in 16(2) Sporazuma o prostem pretoku oseb, je namen tega sporazuma, da se državljanom Unije in Švicarske konfederacije zagotovi prosto gibanje oseb na ozemlju pogodbenic tega sporazuma s sklicevanjem na veljavne določbe Unije, katerih pojme je treba razlagati v skladu s sodno prakso Sodišča (sodba z dne 19. novembra 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, točka 40).

37 V tem kontekstu je treba ugotoviti, da ta cilj v skladu s členom 1(a) in (d) tega sporazuma vključuje to, da se tem državljanom prizna, med drugim, pravico do vstopa, prebivanja in dostopa do dela kot zaposlenim osebam, ter zagotavlja enake življenjske, zaposlitvene in delovne pogoje, kot so zagotovljeni lastnim državljanom.

38 Člen 4 Sporazuma o prostem pretoku oseb tako zagotavlja dostop do gospodarske dejavnosti v skladu z določbami Priloge I k temu sporazumu, poglavje II te priloge pa vsebuje določbe o prostem pretoku zaposlenih oseb, in zlasti določbe o načelu enakega obravnavanja.

39 V tem kontekstu je treba spomniti, da člen 9 Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb, naslovljen „Enaka obravnava“, zagotavlja uporabo načela prepovedi diskriminacije iz člena 2 tega sporazuma v okviru prostega gibanja delavcev (sodba z dne 19. novembra 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, točka 47).

40 Ta člen 9 v odstavku 2 določa posebno pravilo, v skladu s katerim zaposlena oseba in njeni družinski člani uživajo enake davčne in socialne ugodnosti kot domače zaposlene osebe in njihovi družinski člani. V zvezi z davčnimi ugodnostmi je Sodišče že presodilo, da se na načelo enakega obravnavanja iz te določbe lahko sklicuje tudi delavec, ki je državljan pogodbenice in ki je uresničeval svojo pravico do prostega gibanja glede na svojo izvorno državo (sodba z dne 19. novembra 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, točka 36 in navedena sodna praksa).

41 V zvezi z zadevo v glavni stvari ni sporno, kot je navedeno v točki 33 te sodbe, da je P. Radgen, s tem ko se je zaposlil na ozemlju Švicarske konfederacije, izkoristil pravico do prostega gibanja. Iz tega izhaja, da se zanj uporablja poglavje II Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb in da se lahko zato nasproti svoji izvorni državi sklicuje na člen 9 poglavja II te priloge.

42 Zato je treba preizkusiti, ali je bil P. Radgen v primerjavi z drugimi nemškimi državljani, ki so rezidenti in opravljajo podobno zaposlitev kot on in ki v nasprotju z njim opravljajo to zaposlitev pri pravni osebi javnega prava s sedežem na nacionalnem ozemlju, v drugi državi članici Unije ali v drugi državi, za katero se uporablja Sporazum o EGP, z davčnega vidika neugodneje obravnavan.

43 V tej zadevi zadostuje ugotovitev, da nacionalna zakonodaja – s tem ko davčnim zavezancem, ki so nemški rezidenti in ki kot postransko dejavnost opravljajo dejavnost poučevanja pri pravni osebi javnega prava s sedežem v Švici, ne omogoča oprostitve davka od dohodka iz te zaposlitve, čeprav bi se taka oprostitev priznala, če bi se ta zaposlitev opravljala pri pravni osebi javnega prava s sedežem na domačem ozemlju, v drugi državi članici Unije ali v drugi državi, za katero velja Sporazum o EGP – povzroča različno davčno obravnavo davčnih zavezancev, ki so nemški rezidenti, glede na izvor njihovega dohodka.

44 To različno obravnavanje bi lahko davčne zavezance, ki so nemški rezidenti, odvračalo od tega, da bi z zaposlitvijo za učitelja na švicarskem ozemlju izkoristili pravico do prostega gibanja, pri čemer bi še vedno prebivali v državi, v kateri so rezidenti, zaradi česar gre za neenako obravnavanje, ki je načeloma v nasprotju s členom 9(2) Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb.

45 Ne glede na to je treba upoštevati tudi, prvič, člen 21(2) tega sporazuma, ki z davčnega vidika omogoča različno uporabo za davčne zavezance, ki niso v primerljivem položaju, še zlasti glede na njihov kraj prebivališča.

46 Drugič, kadar so davčni zavezanci v primerljivem položaju iz ustaljene sodne prakse Sodišča v zvezi s svobodo gibanja, ki jo zagotavlja Pogodba, izhaja, da mora biti neenako obravnavanje upravičeno z nujnimi razlogi v splošnem interesu. Poleg tega mora biti v tem primeru omejitev tudi primerna, da zagotovi uresničitev zastavljenega cilja, in ne sme presegati tistega, kar je potrebno za uresničitev tega cilja (med drugim glej sodbi z dne 31. marca 1993, Kraus, C-19/92, EU:C:1993:125, točka 32 in navedena sodna praksa, ter z dne 16. marca 2010, Olympique Lyonnais, C-325/08, EU:C:2010:143, točka 38 in navedena sodna praksa).

47 Ker je načelo enakega obravnavanja pojem prava Unije (sodba z dne 6. oktobra 2011, Graf in Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, točka 26) je treba za ugotovitev obstoja morebitnega neenakega obravnavanja v okviru Sporazuma o prostem pretoku oseb, kot izhaja iz točke 36 te sodbe, po analogiji uporabiti v prejšnji točki te sodbe navedena načela, ki izhajajo iz sodne prakse Sodišča.

48 V tej zadevi je treba ugotoviti, da se ni zatrjevalo, da davčni zavezanci, ki so nemški rezidenti in so postransko zaposleni kot učitelji na švicarskem ozemlju, z vidika davka na dohodek niso v primerljivem položaju kot davčni zavezanci, ki so nemški rezidenti in ki jim je priznana oprostitev iz postopka v glavni stvari.

49 Zato se lahko neenako obravnavanje utemelji le z nujnimi razlogi v splošnem interesu. Poleg tega mora biti v tem primeru omejitev tudi primerna, da zagotovi uresničitev zastavljenega cilja, in ne sme presegati tistega, kar je za njegovo uresničitev potrebno.

50 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je Sodišče v sodbi z dne 18. decembra 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), v zvezi s fizičnimi osebami, ki so izkoristile svobodo gibanja tako, da so kot samozaposlene pri univerzi s sedežem v drugi državi članici postransko poučevale, pri čemer so še naprej prebivale v svoji državi rezidentstva, že preučilo, ali je mogoče prepovedano različno obravnavanje med temi osebami in osebami, ki opravljajo tako dejavnost na nacionalnem ozemlju, ki izhaja iz člena 3, točka 26, EStG upravičiti z nujnimi razlogi v splošnem interesu.

51 Sodišče je v točkah 63 in 64 sodbe z dne 18. decembra 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), ugotovilo, da tako različno obravnavanje ne more biti upravičeno z nujnimi razlogi v splošnem interesu, povezanimi s spodbujanjem poučevanja, raziskav in razvoja, glede na to da tako razlikovanje posega v svobodo profesorjev, ki svojo dejavnost opravljajo postransko, da izberejo kraj opravljanja storitev v Uniji, in da ni dokazano, da je treba za izpolnitev zatrjevanega cilja spodbujanja poučevanja omejiti ugodnost zadevne davčne oprostitve na davčne zavezance, ki opravljajo podobno dejavnost na univerzah s sedežem na nacionalnem ozemlju.

52 Sodišče je v točkah od 69 do 71 te sodbe zavrnilo tudi utemeljitev na podlagi nujnega razloga v splošnem interesu, povezanega z nujnostjo zagotavljanja doslednosti nemškega davčnega sistema, ker z vidika davčnega sistema ne obstaja neposredna zveza med oprostitvijo plačila davka od nadomestil za poslovne stroške, ki jih izplačajo nacionalne univerze, in kompenzacijo te ugodnosti z določenim davčnim odtegljajem.

53 Nazadnje je Sodišče v točkah od 83 do 88 te sodbe pojasnilo, prvič, da davčna oprostitev iz člena 3, točka 26, EStG ni ukrep, ki bi se nanašal na učno vsebino ali na organizacijo izobraževalnega sistema, temveč splošni davčni ukrep, ki podeljuje davčno ugodnost, kadar zasebnik opravlja dejavnosti v skupno dobro. Drugič, države članice morajo pri izvrševanju pristojnosti in odgovornosti za organizacijo njihovega izobraževalnega sistema vsekakor spoštovati določbe Pogodbe o prostem pretoku. Iz tega izhaja, da nacionalna zakonodaja, tudi če bi vsebovala ukrep, povezan s tako organizacijo, še vedno ne bi bila v skladu s Pogodbo, ker ovira učitelje, ki svojo dejavnost opravljajo postransko, da izberejo kraj opravljanja svojih storitev.

54 Te ugotovitve je mogoče prenesti na položaj, kakršen je v postopku v glavni stvari. Okoliščina, da se zadevna dejavnost opravlja kot samozaposlitev, kot v zadevi, v kateri je bila izrečena sodba z dne 18. decembra 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), ali kot zaposlitev, kot je v postopku v glavni stvari, namreč ni odločilna. V obeh primerih lahko namreč zadevna davčna zakonodaja, v tem primeru člen 3, točka 26, EStG, pri davčnih zavezancih rezidentih, ki opravljajo postransko dejavnost poučevanja, vpliva na izbiro kraja opravljanja te dejavnosti.

55 Te ugotovitve so v skladu tudi s ciljem Sporazuma o prostem pretoku oseb, ki je – kot izhaja iz njegove preambule – da se v korist državljanov Unije in Švicarske konfederacije omogoči prosto gibanje oseb na ozemlju pogodbenic tega sporazuma, na podlagi pravil, ki se uporabljajo v Uniji.

56 Iz tega izhaja, da nemška nacionalna davčna zakonodaja, kakršna je v postopku v glavni stvari, ki davčnim zavezancem rezidentom, ki so z opravljanjem postranske dejavnosti poučevanja pri pravni osebi javnega prava s sedežem na švicarskem ozemlju izkoristili pravico do prostega pretoka, zaradi kraja opravljanja te zaposlitve ne omogoča oprostitve plačila davka, ustvarja neupravičeno neenako obravnavanje in je zato v nasprotju s členom 9(2) Priloge I k Sporazumu o prostem pretoku oseb.

57 V teh okoliščinah je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba določbe Sporazuma o prostem pretoku oseb, ki se nanašajo na enako obravnavanje zaposlenih oseb, razlagati tako, da nasprotujejo zakonodaji države članice, kakršna je v postopku v glavni stvari, ki državljanu rezidentu z neomejeno davčno obveznostjo za plačilo davka od dohodka, ki je izkoristil pravico do prostega gibanja s tem, da je opravljal postransko dejavnost poučevanja pri pravni osebi javnega prava s sedežem v Švici, ne omogoča oprostitve plačila davka od dohodka, prejetega iz te dejavnosti, čeprav bi bil do take oprostitve upravičen, če bi to dejavnost opravljal pri pravni osebi javnega prava s sedežem v tej državi članici, v drugi državi članici Unije ali v drugi državi, za katero velja Sporazum o EGP.

Stroški

58 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

Določbe Sporazuma med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani in Švicarsko konfederacijo na drugi o prostem pretoku oseb, podpisanega v Luxembourgu 21. junija 1999, ki se nanašajo na enako obravnavanje zaposlenih oseb, je treba razlagati tako, da

nasprotujejo zakonodaji države članice, kakršna je v postopku v glavni stvari, ki državljanu rezidentu z neomejeno davčno obveznostjo za plačilo davka od dohodka, ki je izkoristil pravico do prostega gibanja s tem, da je opravljal postransko dejavnost poučevanja pri pravni osebi javnega prava s sedežem v Švici, ne omogoča oprostitve plačila davka od dohodka, prejetega iz te dejavnosti, čeprav bi bil do take oprostitve upravičen, če bi to dejavnost opravljal pri pravni osebi javnega prava s sedežem v tej državi članici, v drugi državi članici Evropske unije ali v drugi državi, za katero velja Sporazum o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992.

Podpisi