

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

21. september 2016(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Euroopa Ühenduse ja selle liikmesriikide ning Šveitsi Konföderatsiooni vaheline isikute vaba liikumist käsitlev leping – Võrdne kohtlemine – Tulumaks – Maksuvabastus tuludele, mis on saadud õpetamisteenuse osutamisest kõrvalteenusena avalik-õiguslikule isikule, kelle asukoht on Euroopa Liidu liikmesriigis või riigis, millele kohaldatakse 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingut – Liikmesriigi õigusakt, mis välistab selle maksuvabastuse, kui tulu on saadud sellisest tegevusest, osutades teenust avalik-õiguslikule juriidilisele isikule, kelle asukoht on Šveitsis

Kohtuasjas C-478/15,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Baden-Württembergi (Baden-Württembergi maksukohus, Saksamaa) 15. juuli 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 8. septembril 2015, menetluses

Peter Radgen,

Lilian Radgen

versus

Finanzamt Ettlingen

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja president A. Arabadjiev, kohtunikud C. G. Fernlund (ettekandja) ja E. Regan,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja J. Möller,
- Euroopa Komisjon, esindajad: B. R. Killmann ja W. Roels,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada Euroopa Ühenduse ja selle liikmesriikide ning Šveitsi Konföderatsiooni vahelist lepingut isikute vaba liikumise kohta, mis allkirjastati 21. juunil 1999 Luxembourgis (EÜT 2002, L 114, lk 6; ELT eriväljaanne 11/41, lk 89,

edaspidi „isikute vaba liikumist käsitlev kokkulepe“).

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille pooled on ühelt poolt Peter Radgen ja tema abikaasa Lilian Radgen (edaspidi koos „abikaasad Radgenid“), Saksamaa kodanikud ja elanikud, ja teiselt poolt Finanzamt Ettlingen (Ettlingeni maksuamet, Saksamaa, edaspidi „maksuamet“), maksuameti keeldumise üle arvesse võtta 2009. majandusaasta tulu puhul maksuvaba tulu P. Radgeni sissetulekult kõrvaltegevusena osutatud õpetamisteenuse eest Šveitsis asuvas avalik-õiguslikus asutuses.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Euroopa Ühendus ja selle liikmesriigid ning Šveitsi Konföderatsioon allkirjastasid 21. juunil 1999 seitse lepingut, sealhulgas isikute vaba liikumist käsitleva lepingu. Nõukogu ja komisjoni 4. aprilli 2002. aasta otsusega 2002/309/EÜ, Euratom teadus- ja tehnoloogiakoostöö lepingu kohta (EÜT 2002, L 114, lk 1; ELT eriväljaanne 11/41, lk 89) kiideti need seitse lepingut ühenduse nimel heaks ning need jõustusid 1. juunil 2002.

4 Isikute vaba liikumist käsitleva lepingu preambuli kohaselt on lepinguosalisel „otsustanud oma territooriumide vahel sisse seada isikute vaba liikumise Euroopa Ühenduses kohaldatavate eeskirjade alusel“.

5 Lepingu artiklis 1 on sätestatud:

Käesoleva lepingu eesmärk on:

a) anda Euroopa Ühenduse ja Šveitsi kodanikele õigus siseneda lepinguosaliste territooriumidele, seal elada, saada palgatööd või tegutseda füüsilisest isikust ettevõtjana ning jääda lepinguosaliste territooriumile;

[...]

d) tagada Euroopa Ühenduse ja Šveitsi kodanikele samasugused elu- ja töötingimused kui lepinguosaliste oma kodanikel.“

6 Lepingu artiklis 2 „Diskrimineerimisest hoidumine“ on sätestatud:

„Ühe lepinguosalise kodanikke, kes elavad seaduslikult teise lepinguosalise territooriumil, ei diskrimineerita käesoleva lepingu kohaldamisel vastavalt I, II ja III lisale kodakondsuse alusel.“

7 Lepingu artiklis 4 „Elamis- ja majandustegevuses osalemise õigus“ on sätestatud:

„Elamis- ja majandustegevuses osalemise õigus tagatakse vastavalt lisa I sätetele [...]“

8 Isikute vaba liikumist käsitleva lepingu artikli 11 lõikes 1 „Kaebuste menetlemine“ on ette nähtud kaebeõigus selles lepingus viidatud isikutele seoses pädevate asutuste kohaldatavate lepingu sätetega.

9 Isikute vaba liikumist käsitleva lepingu artikli 15 kohaselt on lepingu lisad ja protokollid selle lahutamatu osa.

10 Lepingu artikli 16 lõige 2 „Viide ühenduse õigusele“ on sõnastatud järgmiselt:

„Niivõrd kui käesoleva lepingu kohaldamine on seotud Ühenduse õiguse põhimõtetega, tuleb

arvestada asjaomast Euroopa Ühenduste Kohtu pretsedendiõigust enne käesoleva lepingu allkirjastamist. Sellest kuupäevast hilisemast pretsedendiõigusest antakse Šveitsile teada. Lepingu nõuetekohase toimimise tagamiseks määrab ühiskomitee ühe lepinguosalise taotlusel kindlaks kõnealuse pretsedendiõiguse mõjud.“

11 Lepingu artiklis 21 „Seos topeltmaksustamist käsitlevate kahepoolsete kokkulepetega“ on sätestatud:

„1. Käesolev leping ei mõjuta topeltmaksustamist käsitlevate Šveitsi ja Euroopa Ühenduse liikmesriikide vaheliste kahepoolsete lepingute sätteid. Eelkõige ei mõjuta käesolev kokkulepe topeltmaksustamist käsitlevates kokkulepetes esitatud „piirialatöötaja“ mõistet.

2. Käesoleva lepingu sätteid ei tohi tõlgendada nii, nagu takistaksid need lepinguosalisi eristamast oma asjakohaste maksusätete kohaldamisel maksumaksjaid, kelle olukord ei ole võrreldav eeskätt elukoha poolest.

[...]“.

12 Lepingu I lisa käsitleb isikute vaba liikumist ja selle lisa II peatükk sisaldab palgatöötajaid puudutavaid sätteid.

13 Lisa artikli 6 „Elamist käsitlevad eeskirjad“ lõikes 1 on sätestatud, et „[p]algatöötaja, kes on lepinguosalise kodanik (edaspidi „töötaja“) ja kelle on tööle võtnud vastuvõtjariigi tööandja üheks aastaks või pikemaks ajaks, saab elamisloa, mis kehtib vähemalt viis aastat väljaandmise kuupäevast [...]“. Selle artikli lõikes 2 on reguleeritud nende töötajate elamisloa küsimus, kes on vastuvõtjariigis tööle võetud alla aasta kestvaks perioodiks. Sama artikli lõiked 3–7 sisaldavad töötajate elamisõigust puudutavaid menetlusnorme.

14 Nimetatud lisa artikli 7 lõike 1 tähenduses on „[p]iirialatöötaja lepinguosalise kodanik, kelle elukoht on lepinguosalise territooriumil ja kes töötab teise lepinguosalise territooriumil, naastes oma elukohta üldjuhul iga päev või vähemalt kord nädalas“.

15 Isikute vaba liikumist käsitleva lepingu I lisa artikli 9 „Võrdne kohtlemine“ lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Töötajat, kes on lepinguosalise kodanik, ei tohi teise lepinguosalise territooriumil tema kodakondsuse tõttu kohelda ükskõik milliste tööhõive- ja töötingimuste suhtes teisiti kui selle riigi kodanikest töötajaid, eelkõige seoses töötasu, vallandamise, töötuks jäämise puhul tööle ennistamise või uue töökoha andmisega.

2. Töötajal ja tema käesoleva lisa artiklis 3 nimetatud pereliikmetel on samad maksu- ja sotsiaalkindlustusalaused soodustused kui vastuvõtjariigi kodanikest töötajatel ja nende pereliikmetel.“

16 Lepingu I lisa III peatükk „Füüsilisest isikust ettevõtjad“ sisaldab sätteid, mis puudutavad füüsilisest isikust ettevõtjaid.

Saksa õigus

17 Tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz, *Bundesgesetzblatt* 2002 I, lk 4212) 19. detsembril 2008. aastal vastu võetud, 2009. aastal kehtinud maksuseadusega (*Bundesgesetzblatt* 2009 I, lk 2794) muudetud versiooni (edaspidi „EStG“) § 1 lõike 1 kohaselt on füüsilistel isikutel, kelle alaline või peamine elukoht on selles riigis, täieulatuslik tulumaksukohustus.

18 EStG § 3 punktis 26 on sätestatud, et tuludele kõrvaltegevusest kursusejuhina, koolitajana, õpetajana, juhendajana või muust kõrvaltegevusest sellise avalik-õigusliku juriidilise isiku teenistuses või käsundi alusel, kes asub Euroopa Liidu liikmesriigis või riigis, mille suhtes kohaldatakse 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingut (EÜT 1994, L 1, lk 3, edaspidi „EMP leping“), kehtib tulumaksuvabastus, kui nende kogusumma ei ületa 2100 eurot aastas.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

19 Euroopa Kohtule esitatud kohtutoimikust nähtub, et abikaasad Radgenid on Saksa kodanikud, kes elavad Saksamaal. Nad maksavad selles liikmesriigis tulumaksu ühiselt. Samuti nähtub kohtutoimikust, et P. Radgenil on selles liikmesriigis täieulatuslik maksukohustus

20 P. Radgen osutas 2009. aasta jooksul õppeteenust kõrvaltegevusena Šveitsis asuva avalik-õigusliku juriidilise isiku teenistuses. See tegevus oli P. Radgeni ja kõnealuse juriidilise isiku vahelise töölepingu ese. Nende kursuste andmiseks sõitis P. Radgen Šveitsi Zürichisse ja naasis pärast Saksamaale. Kõnealuse õppeteenuse osutamise eest sai ta 4095 Sveitsi franki (CHF) (umbes 2702 eurot). Abikaasad Radgenid arvasid, et neile tasudele kohaldatakse EStG § 3, punkti 26.

21 Oma maksuteates 2009. aasta kohta maksustas maksuamet selle tulu tulumaksuga, olles tasumisele kuuluvast summast maha arvanud selle maksu, mille pidas tekkekohas kinni Šveitsi maksuamet, s.o 121,44 eurot.

22 Abikaasad Radgenid esitasid kõnealuse maksuteate peale vaide. Maksuamet jättis vaide rahuldamata põhjendamata tõttu, kuna EStG § 3 punktis 26 sätestatud maksuvabastust mitte andes ei riiva ta lepingut isikute vaba liikumise kohta.

23 Abikaasad Radgenid pöördusid kaebusega eelotsusetaotluse esitanud kohtu, s.o Finanzgericht Baden-Württembergi (Baden-Württembergi maksukohus, Saksamaa) poole. Lugenud P. Radgeni „piirialatöötajaks“ isikute vaba liikumist käsitleva lepingu I lisa artikli 7 lõike 1 tähenduses, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas 18. detsembri 2007. aasta otsusest kohtuasjas Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816) tulenevaid põhimõtteid kohaldatakse ka selle lepingu raames.

24 Selles kontekstis rõhutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Saksa maksuõiguse seisukohast ei ole oluline, kas tegevus, mille puhul maksuvabastust taotletakse, on füüsilisest isikust ettevõtja või palgatöötaja tegevus. Ka leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kuigi 18. detsembri 2007. aasta kohtuotsus Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816) on tehtud hiljem kui allkirjastati kõnealune leping, selgitab see juba enne lepingu allkirjastamist eksisteerinud õiguslikku olukorda.

25 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergi maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas isikute vaba liikumist käsitlevat lepingut, eelkõige selle preambulit, artikleid 1, 2, 4, 11, 16 ja 21 ning I lisa artikleid 7, 9 ja 15 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt keelatakse asjaomase riigi kodanikul, kellel on selles riigis täieulatuslik maksukohustus, maha arvata maksuvaba tulu kõrvaltegevuse eest õppejõuna seetõttu, et tegevus ei toimunud sellise avalik-õigusliku juriidilise isiku teenistuses või käsundi alusel, kes asub Euroopa Liidu liikmesriigis või riigis, mille suhtes kohaldatakse EMP lepingut, vaid see toimus Šveitsi Konföderatsiooni territooriumil asuva avalik-õigusliku juriidilise isiku teenistuses või käsundi

alusel?”

Eelotsuse küsimuse analüüs

Vastuvõetavus

- 26 Kõigepealt väidavad Saksamaa valitsus ja Euroopa Komisjon, et isikute vaba liikumist käsitleva lepingu artikli 11 kaebuste menetlemise kohta ja selle lepingu I lisa artikli 15 füüsilisest isikust ettevõtja kohta tõlgendamine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses olevas põhikohtuasjas otsuse tegemise seisukohast ebaoluline.
- 27 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt eeldatakse, et liidu õiguse tõlgendamist puudutavad küsimused, mis liikmesriigi kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille paikapidavuse kontrollimine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne, on asjakohased. Euroopa Kohus võib liikmesriigi kohtu esitatud eelotsusetaotlusele vastamast keelduda vaid siis, kui on ilmne, et taotletav liidu õiguse tõlgendus ei ole seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi ja õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (kohtuotsus, 7.4.2016, KA Finanz, C?483/14, EU:C:2016:205, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 28 Antud juhul on ühelt poolt selge, et isikute vaba liikumist käsitleva lepingu artiklist 11 tuleneb, et selle artikliga tagatakse lepingu kohaldamisalasse kuuluvatele inimestele õigus pöörduda kõnealuse lepingu sätete kohaldamise küsimuses pädeva asutuse poole. Euroopa Kohtule esitatud toimikust ei ilmne aga, et abikaasadele Radgenitele ei oleks seda õigust tagatud.
- 29 Teiselt poolt on selge, et P. Radgeni tegevus Šveitsis oli palgatöö. P. Radgen ei jää isikute vaba liikumist käsitleva lepingu I lisa artikli 15 kohaldamisalasse, sest seda kohaldatakse füüsilisest isikust ettevõtjatele, st isikutele, kes ei tee palgatööd.
- 30 Neil asjaoludel ilmneb selgelt, et isikute vaba liikumist käsitleva lepingu artikli 11 ja I lisa artikli 15 tõlgendamine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses olevas põhikohtuasjas otsuse tegemise seisukohast ebaoluline. Seetõttu tuleb lugeda, et eelotsuse küsimus ei ole nende sätete tõlgendamise osas vastuvõetav.
- 31 Teiseks leiab Saksamaa valitsus, et P. Radgenit ei saa käsitada kui „piirialatöötajat“ isikute vaba liikumist käsitleva lepingu I lisa artikli 7 tähenduses. Teisalt ei arva valitsus, et P. Radgen ei oleks asjaomaseks töötamiseks kasutanud oma õigust vabalt liikuda.
- 32 Nagu nähtub ka käesoleva kohtuotsuse punktist 27, on liikmesriigi kohtu ülesanne määratleda tema menetluses oleva kohtuasja õiguslikud ja faktilised asjaolud. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus on sõnaselgelt leidnud, et P. Radgeni puhul on tegemist „piirialatöötajaga“ isikute vaba liikumist käsitleva lepingu I lisa artikli 7 tähenduses, siis tuleb Euroopa kohtul lähtuda eeldusest, et P. Radgen on „piirialatöötaja“.
- 33 Igal juhul, kui on kindel, et P. Radgen on kasutanud oma õigust vabalt liikuda, et töötada isikute vaba liikumist käsitleva lepingu teise lepinguosalise, st Šveitsi Konföderatsiooni, territooriumil, siis ei ole selle lepingu töötajate võrdset kohtlemist käsitlevate sätete tõlgendamise taotlus hüpoteetiline, mistõttu on eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud küsimus selle tõlgenduse osas vastuvõetav.
- 34 Tegelikult eristatakse isikute vaba liikumist käsitlevas lepingus piirialatöötajaid ainult ühes artiklis, antud juhul I lisa artiklis 7 ja seda konkreetsel eesmärgil kehtestada, nagu nähtub artiklist

7, koostoimes sama lisa artikliga 6, elamisõiguse soodsamad tingimused võrreldes teiste selle lepingu kohaldamisalasse jäävate töötajatega (vt selle kohta kohtuotsus, 22.12.2008, Stamm ja Hauser, C?13/08, EU:C:2008:774, punkt 39).

Sisulised küsimused

35 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt selgitust, kas isikute vaba liikumist käsitleva lepingu sätteid, mis käsitlevad töötajate võrdset kohtlemist, tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi sellised õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis ei anna asjaomase riigi kodanikule, kellel on selles riigis täieulatuslik maksukohustus, kes on kasutanud oma õigust vabalt liikuda selleks, et osutada kõrvaltegevusena õpetamisteenust avalik-õiguslikule juriidilisele isikule Šveitsis, maksuvabastust sellest tööst saadud tulult, kuigi selline maksuvabastus oleks antud, kui tegevus oleks toimunud sellise avalik-õigusliku juriidilise isiku teenistuses või käsundi alusel, kes asub Euroopa Liidu liikmesriigis või riigis, mille suhtes kohaldatakse EMP lepingut.

36 Nimelt, nagu nähtub viidatud lepingu preambulist, artiklist 1 ja artikli 16 lõikest 2, on selle lepingu eesmärk sisse seada liidu ja Šveitsi Konföderatsiooni kodanikele vaba liikumine lepinguosaliste territooriumidel liidus kehtivate sätete alusel, milles toodud mõisteid tuleb tõlgendada kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga (kohtuotsus, 19.11.2015, Bukovansky, C?241/14, EU:C:2015:766, punkt 40).

37 Selles kontekstis tuleb märkida, et see eesmärk hõlmab kõnealuse lepingu artikli 1 punktide a ja b kohaselt seda, et neile kodanikele antakse muu hulgas õigus siseneda kokkuleppeosaliste territooriumidele, seal elada, saada palgatööd ning neile tagatakse samasugused elu- ja töötingimused kui lepinguosaliste oma kodanikele.

38 Ka isikute vaba liikumist käsitleva lepingu artikkel 4 tagab õiguse töötada vastavalt lepingu I lisa sätetele, selle lisa II peatükis sisalduvatele sätetele töötajate vaba liikumise kohta, eriti sätetele võrdse kohtlemise põhimõtte kohta.

39 Selles kontekstis tuleb meelde tuletada, et isikute vaba liikumist käsitleva lepingu I lisa artikliga 9 „Võrdne kohtlemine“ tagatakse diskrimineerimiskeelu põhimõtte rakendamine, nagu on määratletud selle lepingu artiklis 2 töötajate vaba liikumise kohta (kohtuotsus, 19.11.2015, Bukovansky, C?241/14, EU:C:2015:766, punkt 47).

40 Artikli 9 lõikes 2 on sätestatud erinorm, mille eesmärk on anda töötajale ja tema pereliikmetele samad maksu- ja sotsiaalsoodustused, kui on vastuvõtjariigi kodanikest töötajatel ja nende pereliikmetel. Sellises olukorras tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on seoses maksusoodustuste andmisega otsustanud, et ühe lepinguosalise kodanikust töötaja, kes on kasutanud enda õigust vabalt liikuda, saab tugineda selles sättes ette nähtud võrdse kohtlemise põhimõttele ka suhetes enda päritoluriigiga (kohtuotsus, 19.11.2015, Bukovansky, C?241/14, EU:C:2015:766, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Põhikohtuasjas on selge, et nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 33, kasutas P. Radgen Šveitsi Konföderatsiooni territooriumil töötades oma õigust vabalt liikuda. Sellest järeldub, et ta kuulub isikute vaba liikumist käsitleva lepingu I lisa II peatüki kohaldamisalasse ja saab järelikult tugineda selle lisa II peatüki artiklile 9 ka suhetes oma päritoluriigiga.

42 Seega on vaja kindlaks teha, kas P. Radgen sattus ebasoodsamasse maksustamisolukorda võrreldes teiste Saksa kodanikest elanikega, kes tegid sarnast palgatööd, kuid erinevalt temast, sellise avalik-õigusliku juriidilise isiku teenistuses, mis asub samas riigis, mõnes teises Euroopa Liidu liikmesriigis või riigis, mille suhtes kohaldatakse EMP lepingut.

43 Antud juhul piisab tõdemusest, et põhikohtuasjas käsitletud liikmesriigi õigusnormid, mis ei anna Saksa kodanikule, kellel on selles riigis täieulatuslik maksukohustus, kes on kasutanud oma õigust vabalt liikuda selleks, et osutada kõrvaltegevusena õpetamisteenust avalik-õiguslikule juriidilisele isikule Šveitsis, maksuvabastust sellest tööst saadud tulult, kuigi selline maksuvabastus oleks antud, kui tegevus oleks toimunud sellise avalik-õigusliku juriidilise isiku teenistuses või käsundi alusel, kes asub Euroopa Liidu liikmesriigis või riigis, mille suhtes kohaldatakse EMP lepingut, põhjustavad Saksa maksukohustuslastest kodanike erinevat maksustamisalast kohtlemist sõltuvalt nende tulude päritolust.

44 See erinev kohtlemine võib panna Saksamaa maksukohustuslastest elanikke loobuma kasutamast oma vaba liikumise õigust, et osutada õpetamisteenust Šveitsi territooriumil, jätkates elamist oma elukohariigis, ning kujutab endast seetõttu ebavõrdset kohtlemist, mis on põhimõtteliselt vastuolus isikute vaba liikumist käsitleva lepingu I lisa artikli 9 lõikega 2.

45 Siis tuleb arvestada ka esiteks sellega, et selle lepingu artikli 21 lõike 2 kohaselt on lubatud eristada asjakohaste maksusätete kohaldamisel maksukohustuslasi, kelle olukord ei ole sarnane eeskätt elukoha poolest.

46 Teiseks, kui maksukohustuslased on sarnases olukorras, siis Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt, mis käsitleb vaba liikumist, võib erinev kohtlemine olla põhjendatud ülekaalukast üldisest huvist tuleneva vajadusega. Veel peab erinev kohtlemine niisugusel juhul olema ka sellega taotletava eesmärgi elluviimise tagamiseks sobiv ega või minna kaugemale sellest, mis on taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt muu hulgas kohtuotsused, 31.3.1993, Kraus, C-19/92, EU:C:1993:125, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 16.3.2010, Olympique Lyonnais, C-325/08, EU:C:2010:143, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

47 Kuna võrdse kohtlemise põhimõtte puhul on tegemist liidu õiguse mõistega (kohtuotsus, 6.10.2011, Graf ja Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, punkt 26), siis tuleb võimaliku ebavõrdse kohtlemise kindlaks määramiseks isikute vaba liikumist käsitleva lepingu raames, nagu tuleneb ka käesoleva kohtuotsuse punktist 36, viidata analoogia alusel antud otsuse eelmises punktis osundatud Euroopa Kohtu kohtupraktikas välja kujunenud põhimõtetele.

48 Antud juhul tuleb tõdeda, et ei ole väidetud, et Šveitsi territooriumil õpetamisteenust osutavad Saksamaa maksukohustuslastest elanikud ei oleks olukorras, mis on tulumaksu osas sarnane nende Saksamaa kodanike olukorraga, kellele on antud maksuvabastus, millest on juttu põhikohtuasjas.

49 Ebavõrdse kohtlemise põhjendamisel võib seega arvesse võtta üksnes üldisest huvist tulenevaid ülekaalukaid põhjuseid. Lisaks peab ebavõrdne kohtlemine olema kõnealuse eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale kui taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik.

50 Sellega seoses tuleb märkida, et seoses füüsiliste isikutega, kes kasutasid oma õigust vabalt liikuda, osutades füüsilisest isikust ettevõtjana õpetamisteenust ühes liikmesriigis asuvas ülikoolis, jätkates elamist oma elukohariigis, on Euroopa Kohus oma 18. detsembri 2007. aasta otsuses Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816) hinnanud, kas nende isikute ja oma elukohariigis töötavate isikute erinev kohtlemine, mis on EStG § 3 punktist 26 tulenevalt keelatud, võib olla

põhjendatud üldisest huvist tuleneva ülekaaluka vajadusega.

51 Euroopa Kohus on oma 18. detsembri 2007. aasta otsuse Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816) punktides 63 ja 64 märkinud, et nimetatud teenuste osutamise vabaduse piirangut ei saa põhjendada hariduse ja teadusuuringute ning arendustegevuse edendamise, kuna see rikub õpetamisteenust kõrvaltegevusena osutavate õppejõudude vabadust valida teenuste osutamise asukohta ühenduses, ilma et oleks tuvastatud, et väidetava hariduse edendamise eesmärgi saavutamiseks on vaja põhikohtuasjas kõne all olevat maksusoodustust kohaldada vaid nende maksukohustuslaste suhtes, kes osutavad õpetamisteenust kõrvaltegevusena oma riigi territooriumil asuvates ülikoolides.

52 Viidatud otsuse punktides 69–71 lükkas kohus tagasi ka väite, et seda piirangut saab põhjendada üldisest huvist tuleneva ülekaaluka vajadusega tagada maksusüsteemi ühtsus, sest maksuõiguslikust vaatepunktist ei ole otsest seost siseriiklike ülikoolide poolt tasutud kuluhüvitiste maksust vabastamise ja selle eelise konkreetse maksuga tasakaalustamise vahel.

53 Lõpuks täpsustas Euroopa Kohus kõnealuse otsuse punktides 83–88, et ühelt poolt EStG § 3 punktis 26 ette nähtud maksuvabastus ei ole meede, mis käsitleb õpetuse sisu või haridussüsteemi korraldamist, vaid tegemist on üldise maksumeetmega, mis annab maksusoodustuse, kui isik tegutseb ühiskonna huvides. Teiselt poolt peavad liikmesriigid igal juhul oma haridussüsteemi korraldamise pädevust ja vastutust teostades täitma isikute vaba liikumist käsitleva lepingu sätteid. Isegi kui need, põhikohtuasjas käsitletud, liikmesriigi õigusnormid kujutavad endast haridussüsteemi korraldamisega seotud meedet, on need normid siiski asutamislepinguga vastuolus selles osas, milles need mõjutavad õpetamisteenust kõrvaltegevusena osutavate õppejõudude teenuse osutamise koha valikut.

54 Neid kaalutlusi saab põhikohtuasja olukorrale üle kanda. Asjaolu, kas tegutseti füüsilisest isikust ettevõtjana, nagu kohtuasjas Jundt, milles tehti otsus 18. detsembril 2007 (C-281/06, EU:C:2007:816), või palgatöötajana, nagu põhikohtuasjas, ei ole määrav. Mõlemal juhul avaldavad kõnealused maksuõigusnormid, lähtudes EStG § 3 punktist 26, mõju maksukohustuslastest kodanike koha valikule, kus nad kõrvaltegevusena õpetamisteenust osutavad.

55 Kõnealused kaalutlused on kooskõlas ka isikute vaba liikumist käsitleva lepingu eesmärgiga, mis on, nagu tuleneb ka selle preambulist, teha liidus kehtivate õigusnormide alusel võimalikuks nii liidu kui ka Šveitsi Konföderatsiooni kodanike vaba liikumine lepinguosaliste territooriumil.

56 Seega on põhikohtuasjas käsitatavad liikmesriigi maksuõiguse alased õigusnormid, mis ei anna maksukohustuslasest kodanikule, kes on kasutanud oma õigust vabalt liikuda selleks, et osutada kõrvaltegevusena õpetamisteenust avalik-õiguslikule juriidilisele isikule Šveitsis, maksuvabastust sellest tööst saadud tulult, tingituna selle tegevuse toimumise kohast, põhjendamatu ebavõrdse kohtlemisena vastuolus isikute vaba liikumist käsitleva lepingu I lisa artikli 9 lõikega 2.

57 Neil asjaoludel tuleb vastata esitatud küsimusele, et isikute vaba liikumist käsitleva lepingu sätteid, mis käsitlevad töötajate võrdset kohtlemist, tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi sellised õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis ei anna asjaomase riigi kodanikule, kellel on selles riigis täieulatuslik maksukohustus, kes on kasutanud oma õigust vabalt liikuda selleks, et osutada kõrvaltegevusena õpetamisteenust avalik-õiguslikule juriidilisele isikule Šveitsis, maksuvabastust sellest tööst saadud tulult, kuigi selline maksuvabastus oleks antud, kui tegevus oleks toimunud sellise avalik-õigusliku juriidilise isiku teenistuses või käsundi alusel, kes asub Euroopa Liidu liikmesriigis või riigis, mille suhtes kohaldatakse EMP lepingut.

Kohtukulud

58 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kuues koda) otsustab:

Euroopa Ühenduse ja selle liikmesriikide ning Šveitsi Konföderatsiooni vahelise 21. juuni 1999. aasta isikute vaba liikumist käsitleva lepingu sätteid, mis käsitlevad töötajate võrdset kohtlemist, tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi sellised õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis ei anna asjaomase riigi kodanikule, kellel on selles riigis täieulatuslik maksukohustus, kes on kasutanud oma õigust vabalt liikuda selleks, et osutada kõrvaltegevusena õpetamisteenust avalik-õiguslikule juriidilisele isikule Šveitsis, maksuvabastust sellest tööst saadud tulult, kuigi selline maksuvabastus oleks antud, kui tegevus oleks toimunud sellise avalik-õigusliku juriidilise isiku teenistuses või käsundi alusel, kes asub Euroopa Liidu liikmesriigis või riigis, mille suhtes kohaldatakse 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingut.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.