

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

21. rujna 2016.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Sporazum između Europske zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Švicarske Konfederacije, s druge strane, o slobodnom kretanju osoba – Jednako postupanje – Porez na dohodak – Izuzimanje dohotka od obavljanja nastavničke djelatnosti kao sporedne djelatnosti u službi pravne osobe javnog prava sa sjedištem u državi članici Europske unije ili u državi u kojoj se primjenjuje Sporazum o Europskom gospodarskom prostoru od 2. svibnja 1992. – Propis države kojim se od tog izuzimanja isključuje dohodak od takve djelatnosti koja se obavlja u službi pravne osobe javnog prava sa sjedištem u Švicarskoj“

u predmetu C-478/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht Baden-Württemberg (Financijski sud u Baden-Wurtembergu, Njemačka), odlukom od 15. srpnja 2015., koju je Sud zaprimio 8. rujna 2015., u postupku

Peter Radgen,

Lilian Radgen

protiv

Finanzamt Ettlingen

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: A. Arabadjiev, predsjednik vijeća, C. G. Fernlund (izvjestitelj) i E. Regan, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za njemačku vladu, T. Henze i J. Möller, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, B.-R. Killmann i W. Roels, u svojstvu agenata,

odluživši, nakon saslušanja nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlučiti bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje Sporazuma između Europske zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Švicarske Konfederacije, s druge strane, o slobodnom kretanju osoba, potpisanog u Luxembourgu 21. lipnja 1999. (SL 2002., L 114, str. 6.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 60., str. 8.; u daljnjem tekstu:

Sporazum o slobodnom kretanju osoba).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Petera Radgena i njegove supruge Lilian Radgen (u daljnjem tekstu, zajedno : supružnici Radgen), njemačkih državljana s boravištem u Njemačkoj, i Finanzamta Ettlingen (porezni ured u Ettlingenu, Njemačka; u daljnjem tekstu: porezna uprava), u vezi s odbijanjem te uprave da kao dohodak izuzet od poreza na dohodak za poreznu godinu 2009. uzme u obzir dohodak Petera Radgena od nastavničke djelatnosti koju je potonji obavljao u kao sporednu djelatnost u ustanovi javnog prava sa sjedištem u Švicarskoj.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Europska zajednica i njezine države članice, s jedne strane, i Švicarska Konfederacija, s druge strane, potpisale su 21. lipnja 1999. sedam sporazuma, među kojima i Sporazum o slobodnom kretanju osoba. Odlukom Vijeća i Komisije 2002/309/EZ, Euratom o sporazumu o znanstvenoj i tehnološkoj suradnji od 4. travnja 2002. o sklapanju sedam sporazuma sa Švicarskom Konfederacijom (SL L 2002., L 114, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 60., str. 3.) ti su sporazumi odobreni u ime Zajednice, a stupili su na snagu 1. lipnja 2002.

4 Sukladno preambuli Sporazuma o slobodnom kretanju osoba, ugovorne stranke su „odlučile postići slobodno kretanje osoba između njih na temelju pravila koja se primjenjuju u Europskoj zajednici“.

5 Člankom 1. tog sporazuma određuje se sljedeće:

„Cilj je ovog Sporazuma, u korist državljana država članica Europske zajednice i Švicarske:

(a) odobriti pravo ulaska, boravišta, pristupa radu u svojstvu zaposlenih osoba, poslovnog nastana na temelju samostalnog zaposlenja i pravo na boravište na području ugovornih stranaka;

[...]

(d) odobriti uvjete života, zapošljavanja i rada istovjetne onima koji su odobreni državljanima.“

6 U članku 2. navedenog sporazuma, pod nazivom „Nediskriminacija“, predviđeno je:

„Državljan jedne ugovorne stranke koji zakonito imaju boravište na području druge ugovorne stranke, primjenom i u skladu s odredbama priloga I., II. i III. ovom Sporazumu, ni na koji način ne smiju biti podvrgnuti diskriminaciji na temelju državljanstva.“

7 U članku 4. istog sporazuma, pod nazivom „Pravo boravišta i pristupa gospodarskoj djelatnosti“, propisano je:

„Pravo boravišta i pristupa gospodarskoj djelatnosti zajamčeno je [...] u skladu s odredbama Priloga I.“

8 Članak 11. stavak 1. Sporazuma o slobodnom kretanju osoba pod nazivom „Obrada žalbi“ osobama obuhvaćenima tim sporazumom daje pravo žalbe nadležnim tijelima u vezi s primjenom njegovih odredaba.

9 Sukladno članku 15. Sporazuma o slobodnom kretanju osoba, prilozi i protokoli uz potonji čine njegov sastavni dio.

10 Članak 16. stavak 2. tog sporazuma, pod nazivom „Upućivanje na pravo Zajednice“, glasi:

„U mjeri u kojoj primjena ovog Sporazuma uključuje pojmove prava Zajednice, vodi se računa o relevantnoj sudskoj praksi Suda Europskih zajednica prije dana njegova potpisivanja. Švicarskoj se pozornost skreće na sudsku praksu nakon tog datuma. Kako bi se osiguralo pravilno funkcioniranje Sporazuma, Zajednički odbor, na zahtjev jedne od ugovornih stranaka, određuje implikacije takve sudske prakse.“

11 Članak 21. navedenog sporazuma, pod nazivom „Odnos prema bilateralnim sporazumima o dvostrukom oporezivanju“, određuje:

„1. Odredbe ovog Sporazuma ne utječu na odredbe bilateralnih sporazuma izmeću Švicarske i država članica Europske zajednice o dvostrukom oporezivanju. Ponajprije, odredbe ovog Sporazuma ne utječu na definiciju ‚pograničnih radnika‘ iz ugovora o dvostrukom oporezivanju.

2. Nijedna odredba ovog Sporazuma ne može se tumačiti na takav način da sprečava ugovorne stranke da razlikuju pri primjeni relevantnih odredaba njihovog fiskalnog zakonodavstva izmeću poreznih obveznika čije situacije nisu usporedive, posebno s obzirom na njihovo mjesto boravišta.

[...]“

12 Prilog I. tom istom sporazumu posvećen je slobodnom kretanju osoba, a u njegovu Poglavlju II. sadržane su odredbe koje se odnose na zaposlene osobe.

13 Članak 6. stavak 1. tog istog priloga pod nazivom „Pravila u pogledu boravišta“ određuje da „[z]aposlena osoba koja je državljanin ugovorne stranke (dalje u tekstu ‚zaposlena osoba‘) i koju poslodavac u državi domaćinu zapošljava na razdoblje od jedne godine ili dulje dobiva dozvolu boravišta koja vrijedi najmanje pet godina od datuma izdavanja [...]“. Stavak 2. tog članka uređuje pitanje dozvole boravišta [boravka] koja se izdaje zaposlenim osobama zaposlenima na manje od godinu dana. Stavci 3. do 7. navedenog članka, pak, sadržavaju postupovne odredbe o pravu boravišta [boravka] zaposlenih osoba.

14 U skladu s člankom 7. stavkom 1. navedenog priloga „[z]aposleni pogranični radnik državljanin je ugovorne stranke koji ima boravište na području ugovorne stranke, a obavlja djelatnost u svojstvu zaposlene osobe na području druge ugovorne stranke, te se vraća u mjesto boravišta u pravilu svaki dan ili najmanje jednom tjedno.“

15 Članak 9. stavci 1. i 2. Priloga I. Sporazumu o slobodnom kretanju osoba pod nazivom „Jednako postupanje“ određuje:

„1. Sa zaposlenom osobom koja je državljanin ugovorne stranke ne može se, zbog njezinog državljanstva, postupati na drugačiji način na području druge ugovorne stranke nego što se postupi sa zaposlenim osobama koje su državljani s obzirom na uvjete zapošljavanja i uvjete rada, a posebno po pitanju plaće, otkaza ili ponovne uspostave ili ponovnog zapošljavanja u slučaju da osoba postane nezaposlena.

2. Zaposlena osoba i članovi njezine obitelji iz članka 3. ovog Priloga uživaju iste porezne olakšice i socijalna davanja kao i zaposlene osobe koje su državljani i članovi njihovih obitelji.“

16 Poglavlje III. Priloga I. tom sporazumu pod nazivom „Samozaposlene osobe“ sadržava odredbe o samozaposlenim osobama.

Njemačko pravo

17 U skladu s člankom 1. stavkom 1. Einkommensteuergesetza (Zakon o porezu na dohodak, BGBl. 2002 I, str. 4212.), u njegovoj verziji koja proizlazi iz Godišnjeg poreznog zakona od 19. prosinca 2008., za poreznu godinu 2009. (BGBl. 2009 I, str. 2794.) (u daljnjem tekstu: EStG), fizičke osobe s prebivalištem ili uobičajenim boravištem na nacionalnom državnom području neograničeni su porezni obveznici poreza na dohodak.

18 Člankom 3. točkom 26. EStG-a propisano je da je dohodak od djelatnosti koje se obavljaju kao sporedne djelatnosti u svojstvu predavača, voditelja osposobljavanja, odgajatelja, instruktora ili druge usporedive djelatnosti koje se obavljaju kao sporedne djelatnosti u službi ili po nalogu pravne osobe javnoga prava sa sjedištem u državi članici Europske unije ili u državi na koju se primjenjuje Sporazum o Europskom gospodarskom prostoru od 2. svibnja 1992. (SL 1994 L 1, str. 3.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 106., str. 3.; u daljnjem tekstu: Sporazum o EGP-u) izuzet od poreza do ukupnog iznosa od 2 100 eura po godini.

Glavni postupak i prethodno pitanje

19 Iz spisa dostavljenog Sudu proizlazi da su supružnici Radgen njemački državljani s boravištem u Njemačkoj. Oni se kao obveznici poreza na dohodak u toj državi članici zajednički oporezuju. Iz tog spisa također proizlazi da je Peter Radgen neograničeni porezni obveznik poreza na dohodak u navedenoj državi članici.

20 Tijekom 2009. Peter Radgen je obavljao nastavničku djelatnost kao sporednu djelatnost u ustanovi javnog prava u Švicarskoj. Obavljanje te djelatnosti bilo je regulirano ugovorom o radu između P. Radgena i te ustanove. Radi svojih predavanja P. Radgen je putovao u Zurich, u Švicarsku, te se potom vraćao u Njemačku. Za navedenu mu je djelatnost isplaćen iznos od 4 095 švicarskih franaka (CHF) (otprilike 2 702 eura). Supružnici Radgen su smatrali da se izuzeće propisano člankom 3. točkom 26. EStG-a primjenjuje na te prihode.

21 U svojem poreznom rješenju o porezu na dohodak za 2009. porezna uprava je na taj iznos naplatila porez na dohodak nakon što je od iznosa koji se plaća na temelju tog poreza odbila iznos koji je švicarska porezna uprava naplatila na izvoru, u visini od 121,44 eura.

22 Supružnici Radgen su protiv tog rješenja podnijeli prigovor. Porezna uprava je taj prigovor odbila kao neosnovan, s obrazloženjem da odbijanje odobrenja izuzeća propisanog člankom 3. točkom 26. EStG-a ne predstavlja prepreku Sporazumu o slobodnom kretanju osoba.

23 Supružnici Radgen su sudu koji je uputio zahtjev, Finanzgerichtu Baden-Württemberg (Financijski sud u Baden-Württembergu, Njemačka), podnijeli tužbu. Kvalificiravši P. Radgena kao „zaposlenog pograničnog radnika“, u smislu članka 7. stavka 1. Priloga I. Sporazumu o slobodnom kretanju osoba, sud koji je uputio zahtjev pita mogu li se na njela utvrditi presudom od 18. prosinca 2007., Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), primijeniti i u okviru tog sporazuma.

24 U tom kontekstu, taj sud naglašava da je, sa stajališta njemačkog poreznog prava, nebitno obavlja li se djelatnost za koju se zahtijeva izuzeće kao samozaposlena ili zaposlena osoba. Osim toga, navedeni sud smatra da, iako je presuda od 18. prosinca 2007., Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), donesena nakon potpisivanja navedenog sporazuma, njome se samo precizira pravno stanje koje je već postojalo prije potpisivanja tog istog sporazuma.

25 U tim je okolnostima Finanzgericht Baden-Württemberg (Financijski sud u Baden-Württembergu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li odredbe Sporazuma o slobodnom kretanju osoba, a osobito njegovu preambulu, članke 1., 2., 4., 11., 16., 21. i Prilog I. članke 7., 9. i 15. tumačiti na način da im se protivi pravilo države članice prema kojem se državljaninu koji je neograničeni porezni obveznik u toj državi odbije porezni odbitak za nastavničku djelatnost kao sporednu djelatnost jer ta djelatnost nije obavljana u službi ili po nalogu pravne osobe javnoga prava koja ima sjedište u državi članici Europske unije ili državi na koju se primjenjuje Sporazum o EGP-u, nego u službi ili po nalogu pravne osobe javnoga prava koja ima sjedište na državnom području Švicarske Konfederacije?“

O prethodnom pitanju

Dopuštenost

26 Kao prvo, njemačka vlada i Europska komisija tvrde da je tumačenje članka 11. Sporazuma o slobodnom kretanju osoba o obradi žalbi i članka 15. Priloga I. tom sporazumu o samozaposlenoj osobi nebitno za rješenje spora koji je u tijeku pred sudom koji je uputio zahtjev.

27 U tom pogledu, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pitanja o tumačenju prava Unije koja uputi nacionalni sud unutar pravnog i činjeničnog okvira koji utvrđuje pod vlastitom odgovornošću i čiju točnost Sud nije dužan provjeravati uživaju presumpciju relevantnosti. Sud može odbiti odlučivati o zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio nacionalni sud samo ako je očito da zatraženo tumačenje prava Unije nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili predmetom spora u glavnom postupku ako je problem hipotetski ili ako Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi se mogao dati koristan odgovor na upućena pitanja (presuda od 7. travnja 2016., KA Finanz, C-483/14, EU:C:2016:205, t. 41. i navedena sudska praksa).

28 U ovom slučaju, s jedne strane, iz članka 11. Sporazuma o slobodnom kretanju osoba proizlazi da se tim člankom osobama obuhvaćenima tim sporazumom daje pravo žalbe nadležnim tijelima u vezi s primjenom njegovih odredaba. Međutim, iz spisa dostavljenog Sudu ne proizlazi da je takvo pravo bilo odbijeno supružnicima Radgen.

29 S druge strane, nesporno je da je djelatnost koju P. Radgen obavlja u Švicarskoj djelatnost koju obavlja kao zaposlena osoba. Budući da se članak 15. Priloga I. Sporazumu o slobodnom kretanju osoba primjenjuje na samozaposlene osobe, to jest na osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost, P. Radgen nije obuhvaćen područjem primjene tog članka.

30 U tim okolnostima očito je da je tumačenje članka 11. Sporazuma o slobodnom kretanju osoba i ono članka 15. Priloga I. tom sporazumu nebitno za rješenje spora koji je u tijeku pred sudom koji je uputio zahtjev. Stoga je prethodno pitanje nedopušteno u dijelu u kojem se odnosi na tumačenje tih odredbi.

31 Kao drugo, njemačka vlada smatra da se P. Radgena ne može kvalificirati kao „zaposlenog pograničnog radnika“ u smislu članka 7. Priloga I. Sporazumu o slobodnom kretanju osoba. S druge strane, ta vlada ne tvrdi da se P. Radgen, radi obavljanja predmetne djelatnosti kao

zaposlena osoba, nije koristio svojim pravom na slobodno kretanje.

32 Kao što proizlazi iz točke 27. ove presude, nacionalni sud je odgovoran za utvrđivanje pravnog i činjeničnog okvira spora koji je pred njim u tijeku. Budući da je sud koji je uputio zahtjev P. Radgena nedvosmisleno kvalificirao kao „zaposlenog pograničnog radnika“ u smislu članka 7. Priloga I. navedenom sporazumu, Sud se mora osloniti na pretpostavku da P. Radgen ima to svojstvo.

33 U svakom slučaju, budući da je nesporno da se P. Radgen koristio svojim pravom na slobodno kretanje radi obavljanja djelatnosti kao zaposlena osoba na području druge države ugovorne stranke Sporazuma o slobodnom kretanju osoba, to jest Švicarske Konfederacije, ne čini se da je zatraženo tumačenje odredaba tog sporazuma o jednakom postupanju prema zaposlenim osobama hipotetsko, tako da je prethodno pitanje dopušteno utoliko što se odnosi na to tumačenje.

34 Naime, Sporazum o slobodnom kretanju osoba navodi zaposlene pogranične radnike samo u jednom članku, u ovom slučaju članku 7. njegova Priloga I., i to u posebnu svrhu, to jest utvrđivanja, kao što proizlazi iz tog članka 7. u vezi s člankom 6. tog priloga, za njih povoljnijih uvjeta, kad je riječ o pravu boravka, od onih koji su utvrđeni za druge zaposlene osobe obuhvaćene područjem primjene tog sporazuma (vidjeti, u tom smislu, presudu od 22. prosinca 2008., Stamm i Hauser, C-13/08, EU:C:2008:774, t. 39.).

Meritum

35 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi saznati treba li odredbe Sporazuma o slobodnom kretanju osoba o jednakom postupanju prema zaposlenim osobama tumačiti na način da im se protivi propis države članice, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, koji državljana rezidenta, neograničenog poreznog obveznika poreza na dohodak, koji se koristio svojim pravom na slobodno kretanje radi obavljanja nastavničke djelatnosti kao sporedne kao zaposlena osoba u službi pravne osobe javnog prava sa sjedištem u Švicarskoj ne izuzima od plaćanja poreza na dohodak od djelatnosti koju obavlja kao zaposlena osoba, dok bi takvo izuzeće bilo odobreno da se navedena djelatnost obavljala u službi pravne osobe javnog prava sa sjedištem u toj državi članici, u drugoj državi članici ili u drugoj državi na koju se primjenjuje Sporazum o EGP-u.

36 Kao što to proizlazi iz preambule, članka 1. i članka 16. stavka 2. Sporazuma o slobodnom kretanju osoba, njegov je cilj da se u korist državljana Unije i Švicarske Konfederacije ostvari slobodno kretanje osoba na područjima država ugovornica tog sporazuma na temelju odredbi koje su u primjeni u Uniji, čiji se pojmovi moraju tumačiti sukladno sudskoj praksi Suda (presuda od 19. studenoga 2015., Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, t. 40.).

37 U tom kontekstu treba istaknuti da taj cilj, na temelju članka 1. točka (a) i (d) navedenog sporazuma, uključuje odobravanje tim državljanima, među ostalim, prava ulaska, boravka, pristupa radu u svojstvu zaposlenih osoba kao i istih uvjeta života, zapošljavanja i rada istovjetnih onima koja su odobrena vlastitim državljanima.

38 Tako članak 4. Sporazuma o slobodnom kretanju osoba jamči pravo pristupa gospodarskoj djelatnosti u skladu s odredbama Priloga I. tom sporazumu, poglavlja II. tog priloga koje sadržava odredbe o slobodnom kretanju zaposlenih osoba, i osobito onih o načelu jednakog postupanja.

39 U tom kontekstu, treba podsjetiti da se člankom 9. Priloga I. Sporazumu o slobodnom kretanju osoba, pod nazivom „Jednako postupanje“, jamči primjena načela nediskriminacije iz članka 2. tog sporazuma u okviru slobodnog kretanja radnika (presuda od 19. studenoga 2015.,

40 Taj članak 9. u svojem stavku 2. predviđa posebno pravilo prema kojemu zaposlena osoba i članovi njezine obitelji uživaju iste porezne olakšice i socijalna davanja kao i zaposlene osobe koje su državljani i članovi njihovih obitelji. U području poreznih olakšica Sud je već presudio da se na načelo jednakog postupanja koje je uređeno tom odredbom može pozvati radnik državljanin države ugovornice koji se koristio svojim pravom na slobodu kretanja u odnosu na državu svojeg podrijetla (presuda od 19. studenoga 2015., Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, t. 36. i navedena sudska praksa).

41 Kad je riječ o glavnom predmetu, kao što je navedeno u točki 33. ove presude, nesporno je da se P. Radgen koristio svojim pravom na slobodno kretanje obavljanjem djelatnosti kao zaposlena osoba na području Švicarske Konfederacije. Iz toga slijedi da je on obuhvaćen područjem primjene poglavlja II. Priloga I. Sporazumu o slobodnom kretanju osoba pa se stoga može pozvati na članak 9. poglavlja II. tog priloga u odnosu na državu svojeg podrijetla.

42 Stoga treba provjeriti je li P. Radgen bio u porezno nepovoljnijem položaju u odnosu na druge državljane s boravištem u Njemačkoj koji obavljaju djelatnost kao zaposlena osoba sliče njegovoj i koji, za razliku od njega, tu djelatnost obavljaju u službi pravne osobe javnog prava sa sjedištem na nacionalnom državnom području, u drugoj državi članici Unije ili u drugoj državi na koju se primjenjuje Sporazum o EGP-u.

43 U ovom slučaju dovoljno je utvrditi da nacionalni propis, o kojem je riječ u glavnom postupku, odbijanjem izuzimanja od poreza na dohodak od te djelatnosti obavljane kao zaposlena osoba poreznim obveznicima s boravištem u Njemačkoj koji kao sporednu djelatnost obavljaju nastavničku djelatnost u službi pravne osobe javnog prava sa sjedištem u Švicarskoj, dok bi takvo izuzeće bilo odobreno da se navedena djelatnost obavljala u službi pravne osobe javnog prava sa sjedištem na nacionalnom državnom području, u drugoj državi članici Unije ili u drugoj državi na koju se primjenjuje Sporazum o EGP-u, dovodi do različitog poreznog tretmana njemačkih poreznih obveznika s boravištem u Njemačkoj ovisno o podrijetlu njihovog dohotka.

44 Taj različit tretman može odvratiti njemačke porezne obveznike s boravištem u Njemačkoj od ostvarivanja njihova prava na slobodno kretanje obavljanjem nastavničke djelatnosti kao zaposlena osoba na državnom području Švicarske Konfederacije koji istodobno i dalje borave u svojoj državi boravišta pa stoga predstavlja nejednako postupanje koje je načelno protivno članku 9. stavku 2. Priloga I. Sporazumu o slobodnom kretanju osoba.

45 Međutim, kao prvo, također treba uzeti u obzir članak 21. stavak 2. tog sporazuma kojim se dopušta primjena različitog tretmana u poreznim pitanjima prema poreznim obveznicima čije situacije nisu usporedive posebno s obzirom na njihovo mjesto boravišta.

46 Kao drugo, kad je situacija poreznih obveznika usporediva, iz ustaljene sudske prakse Suda o slobodi kretanja zajamčenoj Ugovorom proizlazi da različit tretman može biti opravdan važnim razlozima u općem interesu. Pod tom pretpostavkom, potrebno je još i da je takav tretman prikladan za osiguranje ostvarenja cilja i da ne nadilazi ono što je nužno za njegovo ostvarenje (vidjeti, među ostalim, presude od 31. ožujka 1993., Kraus, C-19/92, EU:C:1993:125, t. 32. i navedenu sudsku praksu, i od 16. ožujka 2010., Olympique Lyonnais, C-325/08, EU:C:2010:143, t. 38. i navedenu sudsku praksu).

47 Budući da je načelo jednakog postupanja pojam iz prava Unije (presuda od 6. listopada 2011., Graf i Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, t. 26.), potrebno je, radi utvrđivanja eventualnog nejednakog postupanja u okviru Sporazuma o slobodnom kretanju osoba, kao što proizlazi iz točke 36. ove presude, pozvati se, po analogiji, na načela utvrđena sudskom praksom Suda iz

prethodne točke ove presude.

48 U ovom slučaju treba utvrditi da se nije tvrdilo da se njemački porezni obveznici s boravištem u Njemačkoj koji kao sporednu djelatnost obavljaju nastavničku djelatnost kao zaposlena osoba na državnom području Švicarske Konfederacije ne nalaze u situaciji usporedivoj s onom njemačkih poreznih obveznika s boravištem u Njemačkoj kojima je odobreno izuzeće o kojem je riječ u glavnom postupku.

49 Nejednako postupanje stoga se može opravdati samo važnim razlozima u općem interesu. Pod tom pretpostavkom, potrebno je još i da je to ono prikladno za osiguranje ostvarenja cilja i da ne nadilazi ono što je nužno za njegovo ostvarenje.

50 U tom pogledu, treba istaknuti da je Sud u svojoj presudi od 18. prosinca 2007., Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), u pogledu fizičkih osoba koje su se koristile svojom slobodom kretanja obavljajući samostalno nastavničku djelatnost kao sporednu djelatnost na sveučilištu sa sjedištem u drugoj državi članici istodobno i dalje boraveći u svojoj državi boravišta, već ispitao je li se zabranjeni različit tretman izmeću tih osoba i onih koje takvu djelatnost obavljaju na nacionalnom državnom području, koji proizlazi iz članka 3. točke 26. EStG-a, mogao opravdati važnim razlozima u općem interesu.

51 Sud je u točkama 63. i 64. presude od 18. prosinca 2007., Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), smatrao da takav različit tretman ne može biti opravdan razlogom u općem interesu povezanom s promicanjem obrazovanja, istraživanja i razvoja, s obzirom na to da on ugrožava slobodu nastavnika koji svoju djelatnost obavljaju kao sporednu djelatnost da odaberu mjesto pružanja svojih usluga u Uniji a da nije utvrđeno da je za ostvarenje navodnog cilja promicanja obrazovanja predmetno porezno izuzeće potrebno primijeniti samo na porezne obveznike koji sliče djelatnost obavljaju na sveučilištima sa sjedištem na nacionalnom državnom području.

52 Sud je u točkama 69. do 71. te presude također odbio opravdanje utemeljeno na važnom razlogu u općem interesu povezano s potrebom jamčenja koherentnosti njemačkog poreznog sustava, u nedostatku izravne veze, sa stajališta poreznog sustava, izmeću poreznog izuzeća a naknade troškova rada koju su isplatila nacionalna sveučilišta i konkretnog poreza.

53 Naposljetku, Sud je u točkama 83. do 88. navedene presude pojasnio, s jedne strane, da porezno izuzeće propisano člankom 3. točkom 26. EStG-a nije mjera koja se odnosi na obrazovni sadržaj ili na uređenje obrazovnog sustava, nego opća porezna mjera kojom se dodjeljuje porezna olakšica kada pojedinac obavlja djelatnosti od interesa za zajednicu. S druge strane, države članice u svakom slučaju moraju, prilikom izvršavanja nadležnosti i odgovornosti kojima raspolažu radi uređenja svojeg obrazovnog sustava, poštovati odredbe ugovora koje se odnose na slobodu kretanja. Iz toga slijedi da čak i ako nacionalni propis predstavlja mjeru koja se odnosi na takvo uređenje, on unatoč tomu nije u skladu s Ugovorom utoliko što utječe na izbor mjesta pružanja usluga nastavnika koji svoju djelatnost obavljaju kao sporednu.

54 Ta su razmatranja primjenjiva na situaciju poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku. Naime, činjenica da se djelatnost o kojoj je riječ obavlja samostalno, kao što je slučaj u predmetu u kojem je donesena presuda od 18. prosinca 2007., Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), ili u svojstvu zaposlene osobe, kao što je to slučaj u glavnom predmetu, nije od odlučujuće važnosti. S druge strane, u oba slučaja porezni propis o kojem je riječ, u ovom slučaju članak 3. točka 26. EStG-a može utjecati na izbor rezidentnih poreznih obveznika koji kao sporednu obavljaju nastavničku djelatnost kad je riječ o mjestu obavljanja te djelatnosti.

55 Navedena razmatranja su također u skladu s ciljem sporazuma o slobodnom kretanju osoba

koji se sastoji u, kao što proizlazi iz njegove preambule, ostvarivanju slobodnog kretanja osoba u korist građana Unije i državljana Švicarske Konfederacije na područjima ugovornih stranaka tog sporazuma, na temelju pravila koja se primjenjuju u Uniji.

56 Iz toga slijedi da se nacionalnim propisom, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, kojim se odbija dodjeljivanje izuzeća rezidentnim poreznim obveznicima koji su se koristili svojim pravom na slobodno kretanje obavljanjem kao sporedne nastavničke djelatnosti u svojstvu zaposlene osobe u službi pravne osobe sa sjedištem na državnom području Švicarske Konfederacije, zbog mjesta obavljanja te djelatnosti uspostavlja neopravdano nejednako postupanje pa je on stoga protivan članku 9. stavku 2. Priloga I. Sporazumu o slobodnom kretanju osoba.

57 U tim okolnostima na postavljeno pitanje treba odgovoriti tako da odredbe Sporazuma o slobodnom kretanju osoba o jednakom postupanju prema zaposlenim osobama treba tumačiti na način da im se protivi propis države članice, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, koji državljanina rezidenta, neograničenog poreznog obveznika poreza na dohodak koji se koristio svojim pravom na slobodno kretanje radi obavljanja nastavničke djelatnosti kao sporedne djelatnosti kao zaposlena osoba u službi pravne osobe javnog prava sa sjedištem u Švicarskoj, ne izuzima od plaćanja poreza na dohodak od djelatnosti koju obavlja kao zaposlena osoba, dok bi takvo izuzeće bilo odobreno da se navedena djelatnost obavljala u službi pravne osobe javnog prava sa sjedištem u toj državi članici, u drugoj državi članici Unije ili u drugoj državi na koju se primjenjuje Sporazum o EGP-u.

Troškovi

58 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (šesto vijeće) odlučuje:

Odredbe Sporazuma između Europske zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Švicarske Konfederacije, s druge strane, o slobodnom kretanju osoba, potpisanog u Luxembourgu 21. lipnja 1999., o jednakom postupanju prema zaposlenim osobama treba tumačiti na način da im se protivi propis države članice, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, koji državljanina rezidenta, neograničenog poreznog obveznika poreza na dohodak koji se koristio svojim pravom na slobodno kretanje radi obavljanja nastavničke djelatnosti kao sporedne djelatnosti kao zaposlena osoba u službi pravne osobe javnog prava sa sjedištem u Švicarskoj, ne izuzima od plaćanja poreza na dohodak od djelatnosti koju obavlja kao zaposlena osoba, dok bi takvo izuzeće bilo odobreno da se navedena djelatnost obavljala u službi pravne osobe javnog prava sa sjedištem u toj državi članici, u drugoj državi članici Europske unije ili u drugoj državi na koju se primjenjuje Sporazum o Europskom gospodarskom prostoru od 2. svibnja 1992.

Potpisi

* Jezik postupka: njemački