

SODBA SODIŠČA (prvi senat)
z dne 8. septembra 2005*

V zadevi C-288/04,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložil Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Avstrija), z odločbo z dne 28. junija 2004, ki je prispela na Sodišče 6. julija 2004, v postopku

AB

proti

Finanzamt für den 6., 7. und 15. Bezirk,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, K. Lenaerts, K. Schieman, E. Juhász (poročevalec) in M. Ilešič, sodniki,

* Jezik postopka: nemščina.

generalni pravobranilec: L. A. Geelhoed,
sodni tajnik: R. Grass,

ob upoštevanju pisnih stališč, ki so jih predložili:

- za Republiko Avstrijo H. Dossi, zastopnik,
- za Francosko republiko G. de Bergues in C. Jurgensen-Mercier, zastopnika,
- za Portugalsko republiko L. Fernandes in M. Mesquita Palha, zastopnika,
- za Komisijo Evropskih skupnosti H. Krämer in C. Ladenburger, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi
28. aprila 2005

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 13 in 16 Protokola o privilegijih in imunitetah Evropskih skupnosti, ki je bil prvotno priložen

k Pogodbi o ustanovitvi enotnega Sveta in enotne Komisije Evropskih skupnosti, podpisani 8. aprila 1965, nato pa na podlagi Amsterdamske pogodbe k Pogodbi ES (v nadaljevanju: Protokol).

- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med tožečo stranko AB, lokalnim uslužbencem, zadolženim za zastopanje Komisije Evropske skupnosti na Dunaju (Avstrija), in Finanzamtom für den 6., 7. und 15. Bezirk (avstrijski pristojni davčni organ, v nadaljevanju: Finanzamt) zaradi podvrženja AB nacionalnemu davku od dohodka.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

- 3 Na podlagi člena 28(1) Pogodbe o ustanovitvi enotnega Sveta in enotne Komisije Evropskih skupnosti, dalje po začetku veljave Amsterdamske pogodbe, člena 291 ES, Evropske skupnosti na ozemljih držav članic uživajo v skladu s pogoji Protokola privilegije in imunitete, ki jih potrebujejo za opravljanje nalog.
- 4 V smislu člena 13 Protokola velja:

„Uradniki in drugi uslužbenci Skupnosti so dolžni plačevati davek v korist Skupnosti od plač, mezd in prejemkov, ki jih prejemajo od Skupnosti, v skladu s pogoji in postopki, ki jih določi Svet na predlog Komisije.

Oproščeni so nacionalnih davkov od plač, mezd in prejemkov, ki jih plačujejo Skupnosti.“

5 Člen 16 Protokola določa:

„Svet na predlog Komisije in po posvetovanju z drugimi zadevnimi institucijami določi kategorije uradnikov in drugih uslužbencev Skupnosti, za katere se v celoti ali delno uporabljajo določbe člena 12, drugega odstavka člena 13 in člena 14.

Vladam držav članic se redno sporočajo imena, službeni položaji in naslovi uradnikov in drugih uslužbencev, vključenih v take kategorije.“

6 Člen 18(1) Protokola določa, da se uradnikom in drugim uslužbencem Skupnosti priznajo privilegiji, imunitete in olajšave izključno v interesu Skupnosti.

7 Na podlagi člena 16 Protokola je Svet sprejel Uredbo Sveta (EURATOM, ESPJ, EGS) št. 549/69 z dne 25. marca 1969 o določitvi kategorij uradnikov in drugih uslužbencev Evropskih skupnosti, za katere se uporabljajo določbe člena 12, drugega odstavka členov 13 in 14 Protokola o posebnih pravicah in imunitetah Skupnosti (UL L 74, str. 1). Člen 2 te uredbe določa:

„Določbe drugega odstavka člena 13 Protokola o posebnih pravicah in imunitetah Skupnosti se uporabljajo za naslednje kategorije:

(a) osebe, za katere se uporabljajo kadrovski predpisi za uradnike ali pogoji za zaposlitev drugih uslužbencev Skupnosti, vključno s prejemniki nadomestil, predvidenih v primeru upokojitve v interesu delodajalca, razen za lokalno osebje.“

8 Člena 2 in 3 Uredbe Sveta (EURATOM, ESPJ, EGS) št. 259/68 z dne 29. februarja 1968 o Kadrovskih predpisih za uradnike in Pogojih pogodbe o zaposlitvi za druge uslužbenca Evropskih skupnosti in o posebnih ukrepih, ki se začasno uporabljajo za uradnike Komisije (UL L 56, str. 1), kot je v veljavi do 30. aprila 2004, urejata položaj (v nadaljevanju: status) funkcionarjev in pogoje pogodbe o zaposlitvi za druge uslužbenca Evropskih skupnosti (v nadaljevanju: PZDU).

9 V skladu s členom 1 se PZDU uporablja za vsakega uslužbenca, ki je zaposlen pri Skupnosti na podlagi pogodbe. Ti uslužbenci imajo položaj začasnega uslužbenca, pomožnega uslužbenca, lokalnega uslužbenca ali strokovnega svetovalca.

10 Člen 4 PZDU določa:

„V teh pogojih klasifikacija ‚lokalni uslužbenec‘ pomeni uslužbenca, ki je ustrezno lokalni praksi zaposlen za fizična in upravno-administrativna dela na delovnih mestih, ki niso na seznamu delovnih mest, priloženem delu proračuna za to

institucijo, in so plačana iz skupnih sredstev proračuna za ta namen. Kot izjema se za lokalne uslužbence lahko štejejo tudi tisti, ki so zaposleni za izvajanje izvršilnih nalog v tiskovnih in informacijskih uradih Komisije Evropskih skupnosti.

Za lokalne uslužbence se v krajih zaposlitve zunaj držav Skupnosti lahko štejejo uslužbenci, zaposleni za opravljanje dela, ki ni navedeno v prvem odstavku in ga zaradi interesa službe ne more opravljati uradnik ali uslužbenec na drugem položaju v smislu člena 1.“

11 Člen 79 PZDU določa:

„Ob upoštevanju določb tega naslova določa pogoje za zaposlovanje lokalnih uslužbencev zlasti:

(a) način zaposlovanja in prekinitvev pogodbe,

(b) dopust in

(c) osebne prejemke

vsaka institucija skladno z veljavnimi predpisi in prakso v kraju, v katerem opravljajo delo.“

12 V smislu člena 80 PZDU institucija plačuje, kar zadeva socialno varnost, prispevke delodajalcev po veljavnih predpisih v kraju, v katerem lokalni uslužbenci opravljajo delo.

13 Člen 81 PZDU določa:

„1. Vsi spori med institucijo in lokalnim uslužbencem, zaposlenim v državi članici, se rešujejo pred pristojnim sodiščem v skladu z veljavnimi zakoni države, v kateri uslužbenec opravlja delo.

2. Vsi spori med institucijo in lokalnim uslužbencem, zaposlenim v tretji državi, se predložijo arbitražni komisiji v skladu s pogoji, opredeljenimi v klavzuli o arbitraži iz uslužbenčeve pogodbe.“

14 Končno je v smislu člena 236 ES „Sodišče v mejah in pod pogoji, ki so določeni v kadrovskih predpisih ali v pogojih za zaposlitev, pristojno za vse spore med Skupnostjo in njenimi uslužbenci“.

Davčna zakonodaja in nacionalna sodna praksa

15 Bundesabgabenordnung (zvezni davčni zakonik) določa, da davčni organi nimajo pravice urejati davčnih zadev na podlagi formalnega upoštevanja dejstev, temveč v skladu z njihovo dejansko vsebino. Tako člen 21(1) tega zakonika določa, da je pri presoji vprašanj davčnega prava z gospodarskega stališča odločilna resnična gospodarska vsebina, in ne zunanja oblika zadeve.

- 16 Prav tako so davčni organi v skladu z ustaljeno sodno prakso Verwaltungsgerichtshofa (najvišja instanca v upravnih in davčnih zadevah) upravičeni, da samostojno kvalificirajo pogodbo o zaposlitvi na podlagi njene resnične vsebine.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 17 Iz dokumentacije izhaja, da je AB, zadevni v postopku v glavni stvari, ki je nemške narodnosti, zaposlen kot lokalni uslužbenec Komisije od leta 1982. Službo je nastopil na stalnem predstavništvu Komisije pri mednarodni organizaciji v Ženevi. Leta 1987 je bil premeščen v delegacijo Komisije na Dunaj in je od pristopa Avstrije Evropski skupnosti 1. januarja 1995 zaposlen na predstavništvu Komisije na Dunaju. S pogodbo z dne 1. julija 1994, ki je začela veljati 1. maja 1994, je bil zaposlen kot lokalni uslužbenec za nedoločen čas z nalogami predlaganja, planiranja in nadziranja kakovosti kot tiskovni ataše pri tem predstavništvu Komisije na Dunaju in je bil razvrščen v skupino I, plačilni razred 35.
- 18 Predložitveno sodišče meni, da je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari od januarja 1995 do marca 1998 opravljala dejavnosti, ki prekoračujejo tiste iz člena 4(1) PZDU za lokalne uslužbence, saj se tem ne sme zaupati dejavnosti iz skupin I in II, ki ustrezajo kategorijam A in B Kadrovske predpise. Iz dokumentacije prav tako izhaja, da je bila pogodba o zaposlitvi tožeče stranke spremenjena z dodatnim sporazumom z dne 4. julija 1997 z njegovim soglasjem in je bil ta uvrščen v skupino III, plačilni razred 35, ki ustreza kategoriji C Kadrovske predpise.

- 19 Do konca leta 1994 zadevni zaradi svoje zaposlitve pri eni od „privilegiranih institucij“ v skladu z avstrijskim davčnim pravom ni bil zavezan za plačilo nacionalnega davka od dohodka. Vendar se je položaj spremenil s pristopom Avstrije Evropski skupnosti 1. januarja 1995. Finanzamt je 5. maja 2000 izdal davčno odločbo za leta od 1995 do 1998 in odločbo o obračunu davka od dohodka za leto 2000. Zadevni je izpodbijal to odločbo pred Unabhängig Finanzsenatom, in sicer je trdil, da dejavnosti, ki jih je dejansko izvajal, v resnici ne ustrezajo dejavnostim, ki jih pravo Skupnosti določa za lokalne uslužbenke.
- 20 Iz sklepa o predložitvi vprašanja v predhodno odločanje izhaja, da tožeča stranka trdi, da na podlagi dejavnosti, ki jih izvaja, ne bi smel biti uvrščen med lokalne uslužbenke, temveč med začasne ali pomožne uslužbenke, v smislu členov od 8 do 50(a) in od 51 do 78 PZDU, in bi morale zanj veljati določbe člena 13 Protokola, v skladu s katerimi je oproščen nacionalnega davka od plač, mezd in prejemkov, ki jih prejema od Skupnosti. V skladu z Bundesabgabenordnungom in sodno prakso Verwaltungsgerichtshofa bi moral Finanzamt preizkusiti resnično naravo njegovih dejavnosti in mu ne bi smel naložiti nacionalnega davka od dohodka, ker te dejavnosti ustrezajo tem iz kategorije A Kadrovske predpise, ki jih navadno izvajajo začasni ali pomožni uslužbenci, ki so podvrženi davku Skupnosti.
- 21 Finanzamt meni, da je zadevna institucija Skupnosti pristojna, da za svoje uslužbenke določi veljavne pogoje za zaposlitev. Enako meni Unabhängiger Finanzsenat, ki meni, da veljavni pogoji za zaposlitev za določenega uslužbenca izhajajo izključno iz njegove pogodbe o zaposlitvi. Tožeča stranka bi tako lahko oziroma bi morala zakonitost svoje pogodbe o zaposlitvi predložiti v preizkus Sodišču Evropske skupnosti.
- 22 Glede na to, da bi lahko zgoraj omenjena sodna praksa Verwaltungsgerichtshofa vodila do popolne davčne oprostitve zadevnega, tako na skupnostni kot na

nacionalni ravni, je Unabhängiger Finanzsenat prekinil odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložil ti vprašanji:

- „1. Ali člen 13(1) Protokola [...] nasprotuje obdavčitvi plač, mezd in drugih prejemkov, ki jih uradnikom in drugim uslužbencem plačuje Skupnost, v državah članicah le takrat, ko Skupnost izvršuje svojo pravico do obdavčitve?

2. Ali člen 16(2) Protokola o privilegijih in imunitetah Evropskih skupnosti nasprotuje obdavčitvi plač, mezd in drugih prejemkov, ki jih uradnikom in drugim uslužbencem plačuje Skupnost, v državah članicah le takrat, ko je uradnik ali drug uslužbenec naveden v sporočilu v smislu tega člena, in ali na podlagi tega člena poslano sporočilo samodejno upravičuje davčne organe držav članic, da uporabijo nacionalno davčno pravo glede uradnikov in drugih uslužbencev, ki niso navedeni v tem sporočilu, in torej tudi glede tistih uslužbencev, ki jih Skupnost obravnava kot lokalne uslužbence?“

Vprašanji za predhodno odločanje

- 23 Glede na to, da sta vprašanji med seboj tesno povezani, ju je treba preučiti skupaj.

- 24 Iz teh vprašanj, postavljenih v zgoraj navedeni pravni in dejanski okvir, izhaja, da predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je za namene uporabe členov 13 in 16

Protokola odloča institucije Skupnosti, ki določa status za enega od njenih uslužbencev in njegove pogoje za zaposlitev, zavezujoča za nacionalne upravne in sodne organe, tako da ti ne morejo neodvisno razvrstiti zadevnega delovnega razmerja.

- 25 Člen 11 Kadrovskih predpisov in PZDU, v različah v veljavi pred 1. majem 2004 in po njem (datum, ko so začeli veljati novi kadrovske predpisi za uslužbence Evropskih skupnosti), določa, da uradnik ali uslužbenec opravlja svoje naloge in se vede „izključno v interesu Skupnosti; ne prosi za navodila niti jih ne sprejema od nobene vlade, organa, organizacije ali osebe zunaj njegove institucije“.
- 26 Člen 2 Kadrovskih predpisov in člen 6 PZDU, v različah, veljavnih pred 1. majem 2004 in po njem, vsebujeta med drugim načelo neodvisnega delovanja institucij Skupnosti, kar zadeva njihovo izbiro uradnikov in uslužbencev, pod pogojem, da mora vsaka institucija določiti organe, ki v njej izvajajo pristojnosti, ki jih Kadrovske predpisi dodelijo imenovanemu organu, oziroma ki so pooblašteni za sklepanje pogodb o zaposlitvi z drugimi uslužbenci.
- 27 Ta institucionalna in delovna neodvisnost je med drugim zagotovljena z dodelitvijo imunitet in privilegijev, potrebnih za opravljanje nalog institucij Skupnosti, na podlagi določb višjega ranga, in sicer teh iz Protokola. Tako je v Protokolu določeno, da so določene kategorije uradnikov in drugih uslužbencev institucij, ki jih določi Svet sam na predlog Komisije in po posvetovanju z drugimi zadevnimi institucijami, v korist Skupnosti podvržene davku od plač, mezd in prejemkov, ki jih prejemajo od Skupnosti in so hkrati oproščene nacionalnih davkov od plač, mezd in prejemkov (člena 13 in 16 Protokola).

- 28 Iz teh načel in iz zgornjega pravnega okvira izhaja, da imajo institucije Skupnosti v okviru določb Kadrovskih predpisov in PZDU ter v skladu z razpoložljivim proračunom široko prosto presojo in so neodvisne, kar zadeva ustvarjanje delovnih mest za uradnike, izbiro uradnika ali uslužbenca, ki zapolni ustvarjeno delovno mesto, in kar zadeva naravo delovnega razmerja med institucijo in uslužbencem.
- 29 Enako je, kot je pojasnil generalni pravobranilec v točki 16 sklepnih predlogov, Svet sam pristojen, na podlagi člena 16 Protokola, da določi obseg *ratione personae*, za katere velja davčni sistem iz člena 13 istega Protokola.
- 30 Neodvisnost institucij Skupnosti poudarja tudi dejstvo, da v skladu s členom 79 PZDU pogoje za zaposlitev lokalnih uslužbencev, zlasti podrobnosti o njihovih obveznostih, določi zadevna institucija Skupnosti. Glede na to, da besede „podrobnosti o njihovih obveznostih“ v zadevni določbi vključujejo določitev pogojev za zaposlitev zadevnih uslužbencev, je namen obravnavanega besedila preprečiti določitev teh pogojev s strani organa, ki ni skupnostni.
- 31 Ta sklep je potrjen s sodno prakso Sodišča, v skladu s katero lahko dodelitev statusa uradnika ali uslužbenca temelji le na uradni listini zadevne institucije in ne more izvirati iz odločbe nacionalnega pravnega ali sodnega organa. To bi v bistvu pomenilo poseg v neodvisnost institucij Skupnosti (sodbi z dne 11. marca 1975 v zadevi Porrini, 65/74, Recueil, str. 319, točka 15 in točka 2 izreka, in z dne 3. oktobra 1985, Tordeur, 232/84, Recueil, str. 3223, točki 27 in 28).

- 32 Pravna položaja uradnikov in začasnih ter pomožnih uslužbencev na eni strani in lokalnih uslužbencev na drugi strani se temeljno razlikujeta. Medtem ko zaposlovanje uradnikov, začasnih in pomožnih uslužbencev ureja izključno pravo Skupnosti in spadajo spori, ki lahko nastanejo v teh razmerjih, v izključno pristojnost skupnostnih sodišč, so delovna razmerja lokalnih uslužbencev podvržena mešani ureditvi, ki jo sestavljajo skupnostni in nacionalni viri, spori, do katerih lahko pride v teh razmerjih, pa spadajo v pristojnost nacionalnih sodišč. Končno lokalni uslužbenci niso oproščeni nacionalnega davka od plač, mezd in prejemkov, ki jih prejemajo od Skupnosti.
- 33 Pogoji za zaposlitev začasne in pomožne uslužbence so v večji meri podobni tistim za uradnike. Takočasni kot pomožni uslužbenci so podvrženi istim zahtevam, kar zadeva pogoje za njihovo zaposlitev, imajo enake pravice in obveznosti, kot so določene za uradnike v členih od 11 do 25 Kadrovskih predpisov, so podvrženi isti ureditvi, kar zadeva trajanje in urnik dela, uživajo v bistvu enake pravice, povezane z dopustom, in končno, zaradi dejstva, da za njih veljajo ista pravila, lahko uporabijo enaka pravna sredstva pred skupnostnimi sodišči.
- 34 Glede na neskladnost med pogoji za zaposlitev uradnikov, začasnih in pomožnih uslužbencev na eni strani in pogoji za zaposlitev lokalnih uslužbencev na drugi strani bo v skladu s sodno prakso Sodišča prehod z delovnega mesta lokalnega uslužbenca na delovno mesto uradnika, začasnega ali pomožnega uslužbenca samodejno prekinil prejšnje delovno razmerje in obratno, bo ponoven začetek prejšnjih dejavnosti pomenil novo zaposlitev, in ne nadaljevanje prejšnjega delovnega razmerja (sodba z dne 25. junija 1981, 105/80, Desmedt, Recueil, str. 1701, točka 15 in izrek). Tako pod premiso, da bi delovno razmerje tožeče stranke v postopku v glavni stvari lahko obravnavali kot delovno razmerje začasnega ali pomožnega uslužbenca, bi morali to delovno razmerje kvalificirati kot novo zaposlitev, kar bi, v skladu z navedenima sodbama Porrini in Tordeur, izključilo možnost, da bi taka nova zaposlitev nastala na podlagi dejanja organa, ki ni organ Skupnosti.

- 35 Zato se klasifikacija „lokalni uslužbenec“, ki jo osebi dodeli pristojni organ institucije Skupnosti, in narava delovnega razmerja, določena v pogodbi o zaposlitvi zadevnega uslužbenca, ne moreta izpodbijati na podlagi neodvisne presoje nacionalnega upravnega ali sodnega organa. S priznanjem take pravice bi nacionalnemu organu dejansko dali pooblastilo, da se vmeša na področje neodvisnosti institucij Skupnosti in določi naravo pogodbe o zaposlitvi za enega od njenih uslužbencev, kar bi pomenilo poseg v smislu sodne prakse, navedene v točki 31 te sodbe.
- 36 V smislu učinkovitega pravnega varstva, ki ga uživa zadevni uslužbenec, mora biti temu seveda omogočeno, da izpodbija določitev njegovih pogojev za zaposlitev po določbah PZDU. Vendar taka pristojnost spada izključno pod skupnostna sodišča, saj preizkus zakonitosti odločbe pristojnega organa institucije Skupnosti, ki podeli status uradnika ali uslužbenca in določi, s sklenitvijo zadevne pogodbe, naravo delovnega razmerja, ne more spadati v pristojnost nacionalnega sodišča.
- 37 Nacionalna sodišča v skladu s členom 81 PZDU obdržijo pristojnost obravnavanja sporov glede pogojev o zaposlitvi lokalnih uslužbencev, kot določa člen PZDU. Vendar se dejanja institucije Skupnosti, ki določi pogoje za zaposlitev za enega od njenih uslužbencev, ne more izpodbijati pred temi sodišči.
- 38 Končno je treba opomniti, da je sistem, kot ga je vzpostavil Protokol, v skladu s katerim so v korist Skupnosti njeni uradniki in nekateri uslužbenci podvrženi le davku Skupnosti, oblikovan le z namenom okrepitve neodvisnosti institucij Skupnosti in ne more spodbujati niti ni njegova posledica oprostitev drugih uslužbencev od davka, ki ga določa davčno pravo v kraju zaposlitve.

- 39 Na podlagi premislekov je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, za namene uporabe členov 13 in 16 Protokola, da je odločba institucije Skupnosti, ki določa status enega od njenih uslužbencev in njegove pogoje za zaposlitev, zavezujoča za nacionalne sodne in upravne organe, tako da ti ne morejo neodvisno opredeliti zadevnega delovnega razmerja.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Za namene uporabe členov 13 in 16 Protokola o posebnih pravicah in imunitetah Skupnosti je odločba institucije Skupnosti, ki določa status enega od njenih uslužbencev in določa njegove pogoje za zaposlitev, zavezujoča za nacionalne sodne in upravne organe, tako da ti ne morejo neodvisno opredeliti zadevnega delovnega razmerja.

Podpisi