Downloaded via the EU tax law app / web

WYROK TRYBUNA?U (trzecia izba)

z dnia 19 listopada 2015 r.(*)

Odes?anie prejudycjalne – Podatki – Umowa mi?dzy Wspólnot? Europejsk? i jej pa?stwami cz?onkowskimi z jednej strony a Konfederacj? Szwajcarsk? z drugiej strony w sprawie swobodnego przep?ywu osób – Zwi?zek mi?dzy t? umowa i dwustronnymi konwencjami zapobiegaj?cymi podwójnemu opodatkowaniu – Równo?? traktowania – Dyskryminacja ze wzgl?du na przynale?no?? pa?stwow? – Obywatel pa?stwa cz?onkowskiego Unii Europejskiej – Pracownicy przygraniczni – Podatek dochodowy – Podzia? kompetencji podatkowej – Miejsce opodatkowania – Przynale?no?? pa?stwowa

W sprawie C?241/14

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Finanzgericht Baden-Württemberg postanowieniem z dnia 19 grudnia 2013 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 16 maja 2014 r., w post?powaniu:

Roman Bukovansky

przeciwko

Finanzamt Lörrach,

TRYBUNA? (trzecia izba),

w sk?adzie: M. Ileši?, prezes drugiej izby, pe?ni?cy obowi?zki prezesa trzeciej izby, C. Toader i C.G. Fernlund (sprawozdawca), s?dziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 26 lutego 2015 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu R. Bukovansky’ego przez H. Hauswirtha, Rechtsanwalt,

– w imieniu Finanzamt Lörrach przez D. Gressa i S. Parodi-Neef, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

– w imieniu rz?du niemieckiego przez T. Henzego oraz B. Beutlera, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

– w imieniu rz?du szwedzkiego przez A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, F. Sjövalla, L. Swedenborga oraz E. Karlssona, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

– w imieniu rz?du Zjednoczonego Królestwa przez M. Holta, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika, wspieranego przez S. Ford, barrister,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz M. Wasmeiera, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 30 kwietnia 2015 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni umowy mi?dzy Wspólnot? Europejsk? i jej pa?stwami cz?onkowskimi z jednej strony a Konfederacj? Szwajcarsk? z drugiej strony w sprawie swobodnego przep?ywu osób, podpisanej w Luksemburgu w dniu 21 czerwca 1999 r. (Dz.U. 2002, L 114, s. 6, zwanej dalej „umow? w sprawie swobodnego przep?ywu osób”).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy R. Bukovanskym, obywatelem Niemiec, a Finanzamt Lörrach (urz?dem podatkowym w Lörrach), dotycz?cego decyzji, na mocy której urz?d ten opodatkowa? dochody uzyskane tytu?em wynagrodzenia za prac? przez R. Bukovansky’ego w Niemczech za okres po przeniesieniu przez zainteresowanego miejsca zamieszkania z Niemiec do Szwajcarii.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Wspólnota Europejska i jej pa?stwa cz?onkowskie z jednej strony oraz Konfederacja Szwajcarska z drugiej strony podpisa?y w dniu 21 czerwca 1999 r. siedem umów, w tym umow? w sprawie swobodnego przep?ywu osób. Decyzj? Rady i Komisji 2002/309/WE, Euratom z dnia 4 kwietnia 2002 r. (Dz.U. L 114, s. 1) umowy te zosta?y zatwierdzone w imieniu Wspólnoty Europejskiej i w dniu 1 czerwca 2002 r. wesz?y w ?ycie.

4 Na mocy preambu?y umowy w sprawie swobodnego przep?ywu osób umawiaj?ce si? strony s? „zdecydowane wprowadzi? swobodny przep?yw osób mi?dzy sob? na podstawie postanowie? stosowanych we Wspólnocie Europejskiej”.

5 Zgodnie z art. 1 lit. a) i d) umowy w sprawie swobodnego przep?ywu osób jej celem jest przyznanie obywatelom pa?stw cz?onkowskich Unii Europejskiej i Konfederacji Szwajcarskiej prawa wjazdu, pobytu, dost?pu do pracy w charakterze pracowników najemnych, podejmowania i prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej w charakterze osób pracuj?cych na w?asny rachunek oraz prawa do pozostania na terytorium umawiaj?cych si? stron, a tak?e przyznanie takich samych warunków ?ycia, zatrudnienia i pracy jak te przyznane w?asnym obywatelom.

6 Artyku? 2 tej?e umowy, zatytu?owany „Niedyskryminacja”, stanowi:

„Obywatele jednej z umawiaj?cych si? stron, którzy s? legalnie rezydentami [legalnie przebywaj?] na terytorium innej umawiaj?cej si? strony, nie podlegaj?, przy stosowaniu postanowie? za??czników I, II i III do niniejszej umowy lub [i] zgodnie z nimi, jakiejkolwiek dyskryminacji ze wzgl?du na przynale?no?? pa?stwow?”.

7 Artyku? 4 tej umowy, zatytu?owany „Prawo pobytu i dost?pu do dzia?alno?ci gospodarczej”, stanowi:

„Prawo pobytu i dost?pu do dzia?alno?ci gospodarczej jest zagwarantowane […] zgodnie z

postanowieniami za??cznika I”.

8 Zgodnie z art. 15 umowy w sprawie swobodnego przep?ywu osób za??czniki i protoko?y do niej stanowi? jej integraln? cz???.

9 Artyku? 16 tej umowy, zatytu?owany „Odes?anie do prawa wspólnotowego”, brzmi nast?puj?co:

„1. Do osi?gni?cia celów niniejszej umowy umawiaj?ce si? strony podejmuj? wszelkie ?rodki niezb?dne dla zapewnienia, aby prawa i obowi?zki równowa?ne tym zawartym w aktach prawnych Wspólnoty Europejskiej, do których odniesienia zawiera niniejsza umowa, by?y stosowane w stosunkach mi?dzy nimi.

2. Tak dalece, jak stosowanie niniejszej umowy zawiera [Tam gdzie stosowanie niniejszej umowy wymaga zastosowania] poj?cia prawa wspólnotowego, nale?y wzi?? pod uwag? stosowne orzecznictwo Trybuna?u Sprawiedliwo?ci Wspólnot Europejskich istniej?ce przed dat? jej podpisania. Orzecznictwo po tej dacie zostanie podane do wiadomo?ci Szwajcarii. W celu zapewnienia w?a?ciwego funkcjonowania umowy wspólny komitet, na wniosek ka?dej umawiaj?cej si? strony, ustali wp?yw takiego orzecznictwa”.

10 Artyku? 21 tej?e umowy, zatytu?owany „Stosunek do dwustronnych umów w sprawie podwójnego opodatkowania”, w ust. 1 przewiduje:

„Postanowienia niniejszej umowy nie wp?ywaj? na postanowienia dwustronnych umów mi?dzy Szwajcari? a pa?stwami cz?onkowskimi Wspólnoty Europejskiej w sprawie podwójnego opodatkowania. W szczególno?ci postanowienia niniejszej umowy nie maj? wp?ywu na definicj? »pracowników przygranicznych« zawart? w umowach w sprawie podwójnego opodatkowania”.

11 Artyku? 7 za??cznika I do umowy w sprawie swobodnego przep?ywu osób, zatytu?owany „Zatrudnieni pracownicy przygraniczni”, stanowi w ust. 1:

„Zatrudnionym pracownikiem przygranicznym jest obywatel umawiaj?cej si? strony, który posiada swoje sta?e miejsce zamieszkania na terytorium umawiaj?cej si? strony oraz który prowadzi dzia?alno?? w charakterze pracownika najemnego na terytorium drugiej umawiaj?cej si? strony, powracaj?c do swojego miejsca zamieszkania zazwyczaj codziennie lub co najmniej raz w tygodniu”.

12 Artyku? 9 tego? za??cznika, zatytu?owany „Równo?? traktowania”, w ust. 1 i 2 przewiduje:

„1. Pracownik najemny, który jest obywatelem umawiaj?cej si? strony, nie mo?e z powodu jego [swego] obywatelstwa by? traktowany inaczej na terytorium drugiej umawiaj?cej si? strony ni? pracownicy najemni b?d?cy jej obywatelami w zakresie warunków zatrudnienia i warunków pracy, szczególnie gdy chodzi o p?ac?, zwolnienie lub przywrócenie do pracy albo ponowne zatrudnienie, w przypadku kiedy staje si? on bezrobotnym.

2. Pracownik najemny oraz cz?onkowie jego rodziny wymienieni w artykule 3 niniejszego za??cznika korzystaj? z tych samych zwolnie? [przywilejów] podatkowych oraz ?wiadcze? socjalnych jak [co] pracownicy najemni b?d?cy obywatelami danego pa?stwa i cz?onkowie ich rodzin”.

Prawo konwencji

13 Konwencja z dnia 11 sierpnia 1971 r. pomi?dzy Konfederacj? Szwajcarsk? a Republik? Federaln? Niemiec (Bundesgesetzblatt 1972 II, s. 1022), zmieniona protoko?em zmian z dnia 12

marca 2002 r. (Bundesgesetzblatt 2003 II, s. 67) (zwan? dalej „konwencj? niemiecko-szwajcarsk?”) jest dwustronn? konwencj? w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków dochodowych i maj?tkowych.

14 Artyku? 4 konwencji niemiecko-szwajcarskiej stanowi:

„1. W rozumieniu niniejszej konwencji wyra?enie »rezydent umawiaj?cego si? pa?stwa« oznacza ka?d? osob?, która na mocy przepisów tego? pa?stwa podlega nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w tym pa?stwie.

[…]

4. Je?eli osoba fizyczna maj?ca miejsce zamieszkania w Szwajcarii nie posiada szwajcarskiego obywatelstwa i podlega?a nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w Republice Federalnej Niemiec w ci?gu co najmniej pi?ciu lat ogó?em, mo?e w tym pa?stwie w roku, w którym wygas? wzgl?dem niej nieograniczony obowi?zek podatkowy i w ci?gu kolejnych pi?ciu lat zosta? opodatkowana w odniesieniu do dochodów pochodz?cych z Republiki Federalnej Niemiec oraz sk?adników maj?tku znajduj?cych si? na terytorium Republiki Federalnej Niemiec niezale?nie od innych przepisów niniejszej konwencji. Nie wp?ywa to na opodatkowanie tych dochodów lub tych sk?adników maj?tku przez Szwajcari? zgodnie z przepisami niniejszej konwencji. Jednak?e Republika Federalna Niemiec, stosuj?c w drodze analogii przepisy niemieckiego ustawodawstwa dotycz?ce zaliczania zagranicznych podatków, zalicza szwajcarski podatek pobrany zgodnie z przepisami niniejszej konwencji od tych dochodów lub sk?adników maj?tku w ramach niemieckiego podatku (z wyj?tkiem podatku od osób prawnych) pobieranego na mocy niniejszego przepisu od tych dochodów lub sk?adników maj?tku oprócz niemieckiego podatku, który zosta?by na?o?ony zgodnie przepisami [art.] 6–22. Przepisów tego ust?pu nie stosuje si? w sytuacji, gdy osoba fizyczna zamieszka?a w Szwajcarii w celu wykonywania w tym pa?stwie okre?lonej pracy najemnej na rzecz pracodawcy, z którym nie jest zwi?zana, niezale?nie od stosunków s?u?bowych, bezpo?rednim lub po?rednim istotnym interesem gospodarczym w formie udzia?u lub w inny sposób.

5. Je?eli dana osoba uwa?ana jest za rezydenta umawiaj?cego si? pa?stwa w rozumieniu niniejszego artyku?u wy??cznie w odniesieniu do cz??ci roku podatkowego i jest uwa?ana za rezydenta drugiego umawiaj?cego si? pa?stwa w odniesieniu do pozosta?ych miesi?cy tego roku (zmiana miejsca zamieszkania), ka?de pa?stwo mo?e pobra? podatki okre?lone na podstawie nieograniczonego obowi?zku podatkowego wy??cznie w cz??ci odpowiadaj?cej okresowi, w którym by?a ona uwa?ana za rezydenta tego pa?stwa.

[…]”.

15 Artyku? 15 tej konwencji stanowi:

„1. Z zastrze?eniem [art.] 15a–19 pensje, pobory i inne analogiczne wynagrodzenia, które rezydent umawiaj?cego si? pa?stwa otrzymuje z tytu?u zatrudnienia, podlegaj? opodatkowaniu wy??cznie w tym pa?stwie, chyba ?e praca wykonywana jest w drugim umawiaj?cym si? pa?stwie. W tym wypadku wynagrodzenia otrzymywane na tej podstawie s? opodatkowane w tym drugim pa?stwie.

2. Niezale?nie od przepisów [ust.] 1 wynagrodzenia, jakie otrzymuje rezydent umawiaj?cego si? pa?stwa z tytu?u zatrudnienia w drugim umawiaj?cym si? pa?stwie, podlegaj? opodatkowaniu wy??cznie w pierwszym pa?stwie, je?eli:

a. uprawniony przebywa w drugim pa?stwie przez okres nieprzekraczaj?cy ogó?em 183 w

danym roku kalendarzowym;

b. wynagrodzenia s? wyp?acane przez pracodawc? lub w imieniu pracodawcy, który nie jest rezydentem drugiego pa?stwa; oraz

c. ci??ar zwi?zany z wyp?at? wynagrodze? nie obci??a sta?ego zak?adu lub sta?ego oddzia?u, jaki pracodawca posiada w drugim pa?stwie.

[…]

4. Z zastrze?eniem [art.] 15a osoba fizyczna maj?ca miejsce zamieszkania w umawiaj?cym si? pa?stwie, lecz wykonuj?ca dzia?alno?? w charakterze cz?onka zarz?du, dyrektora, administratora lub prokurenta spó?ki kapita?owej b?d?cej rezydentem drugiego umawiaj?cego si? pa?stwa, podlega opodatkowaniu w tym drugim pa?stwie w zakresie wynagrodze?, jakie otrzymuje za tak? dzia?alno??, pod warunkiem ?e dzia?alno?? ta nie jest zdefiniowana w taki sposób, ?e obejmuje wy??cznie dzia?ania wywo?uj?ce skutki poza tym drugim pa?stwem. Je?eli w tym drugim pa?stwie dochody te nie podlegaj? opodatkowaniu, to nast?puje to w pa?stwie, w którym ta osoba fizyczna ma miejsca zamieszkania”.

16 Artyku? 15a tej?e konwencji stanowi:

„1. Z zastrze?eniem [art.] 15 pensje, pobory i inne analogiczne wynagrodzenia, jakie pracownik przygraniczny otrzymuje z tytu?u zatrudnienia, podlegaj? opodatkowaniu w umawiaj?cym si? pa?stwie, w którym ma on miejsce zamieszkania. Tytu?em wyrównania umawiaj?ce si? pa?stwo, w którym wykonywana jest praca, mo?e pobra? podatek od tych wynagrodze? w drodze potr?cenia u ?ród?a. Podatek ten nie mo?e przekracza? 4,5% kwoty wynagrodzenia brutto, je?eli miejsce zamieszkania potwierdza urz?dowe za?wiadczenie w?a?ciwego organu podatkowego pa?stwa umawiaj?cego si?, w którym podatnik jest rezydentem. Pozostaje to bez uszczerbku dla stosowania [art.] 4 ust. 4.

2. Pracownikiem przygranicznym w rozumieniu [ust.] 1 jest osoba maj?ca miejsce zamieszkania w umawiaj?cym si? pa?stwie, lecz której miejsce pracy znajduje si? w drugim umawiaj?cym si? pa?stwie, z którego powraca ona regularnie do miejsca swego zamieszkania. Je?eli po zako?czeniu pracy nie powraca ona regularnie do miejsca swego zamieszkania, traci ona status pracownika przygranicznego, wy??cznie je?eli w odniesieniu do zatrudnienia w ca?ym roku kalendarzowym nie powraca ona do miejsca swego zamieszkania przez ponad 60 dni roboczych w zale?no?ci od wykonywanej dzia?alno?ci.

3. Umawiaj?ce si? pa?stwo, w którym pracownik przygraniczny ma miejsce zamieszkania, niezale?nie od przepisów [art.] 24, uwzgl?dnia podatek pobrany zgodnie z przepisami [ust.] 1 zdanie trzecie w nast?puj?cy sposób:

a. w Republice Federalnej Niemiec podatek jest zaliczany na poczet niemieckiego podatku dochodowego zgodnie z § 36 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym), z wy??czeniem przepisów § 34c tej?e ustawy. Podatek jest uwzgl?dniany równie? przy obliczaniu zaliczek na podatek dochodowy;

[…]”.

Prawo niemieckie

17 Na podstawie § 1 ust. 1 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym, zwanej dalej „EStG”), w brzmieniu nadanym jej w dniu 20 grudnia 2007 r. (*Bundesgesetzblatt* 2007 I, s. 3150), osoby fizyczne maj?ce miejsce zamieszkania lub miejsce sta?ego pobytu na terytorium

kraju podlegaj? nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego.

18 Paragraf 1 ust. 4 EStG przewiduje:

„Osoby fizyczne niemaj?ce miejsca zamieszkania lub pobytu na terytorium kraju, z zastrze?eniem ust. 2 i 3 oraz § 1a, podlegaj? jedynie cz??ciowo opodatkowaniu podatkiem dochodowym, je?eli uzyskuj? dochody krajowe w rozumieniu § 49”.

19 Paragraf 49 EStG, dotycz?cy dochodów podlegaj?cych cz??ciowemu opodatkowaniu, ma nast?puj?ce brzmienie:

„1. Dochodami krajowymi do celów cz??ciowego opodatkowania podatkiem dochodowym (§ 1 ust. 4) s?:

[…]

4) dochody z tytu?u pracy najemnej (§ 19)

a) która jest wykonywana lub by?a wykonywana w Niemczech,

[…]

c) otrzymane tytu?em wynagrodzenia za dzia?alno?? w charakterze zarz?dcy, prokurenta lub cz?onka zarz?du spó?ki, której zarz?d ma siedzib? w Niemczech,

[…]”.

Post?powanie g?ówne i pytanie prejudycjalne

20 Roman Bukovansky, posiadaj?cy obywatelstwo niemieckie i czeskie, zamieszkiwa? od 1969 r. do lipca 2008 r. w Niemczech. Od stycznia 1999 r. do lutego 2006 r. pracowa? on w Szwajcarii, gdzie by? zatrudniony przez ró?ne spó?ki grupy Novartis. Podlega? on podatkowi dochodowemu w pa?stwie miejsca zamieszkania, to znaczy w Republice Federalnej Niemiec.

21 W marcu 2006 r. R. Bukovansky zosta? przeniesiony przez swego szwajcarskiego pracodawc? w ramach umowy o przeniesieniu do spó?ki zale?nej tej grupy, Novartis Pharma Productions GmbH (zwanej dalej „WGmbH”), z siedzib? w Niemczech. Pocz?tkowo praca wykonywana przez R. Bukovansky’ego w Niemczech mia?a obejmowa? okres dwóch lat, ale zosta?a nast?pnie przed?u?ona do ko?ca 2012 r.

22 W dniu 1 sierpnia 2008 r. R. Bukovansky, pracuj?c nadal dla WGmbH w Niemczech, przeniós? miejsce zamieszkania do Szwajcarii. W swej deklaracji dochodów za rok 2008 zainteresowany uzna?, ?e za okres w którym mia? on miejsce zamieszkania w Szwajcarii, to znaczy od sierpnia do grudnia 2008 r., na mocy art. 15a ust. 1 konwencji niemiecko-szwajcarskiej, w zakresie dochodów uzyskanych tytu?em zatrudnienia w WGmbH, powinien by? opodatkowany w Szwajcarii jako „powrotny” pracownik przygraniczny.

23 Urz?d podatkowy w Lörrach uzna? jednak, ?e odno?ne dochody powinny podlega? opodatkowaniu w Niemczech za ca?y rok podatkowy 2008. Urz?d ten uzna?, ?e w okresie od sierpnia do grudnia 2008 r. R. Bukovansky podlega? podatkowi dochodowemu w Niemczech na mocy § 1 ust. 4 i § 49 ust. 1 EStG, a ponadto ?e dochody z tytu?u zatrudnienia wyp?acone zainteresowanemu przez WGmbH, zgodnie z § 4 ust. 4 konwencji niemiecko-szwajcarskiej, powinny by? opodatkowane w Niemczech.

24 W wyniku odwo?ania R. Bukovansky’ego, urz?d podatkowy w Lörrach, po pierwsze, podtrzyma? w mocy decyzj? podatkow? wydan? w zwi?zku z opodatkowaniem odno?nych dochodów, a po drugie, uwzgl?dni? kwoty zap?acone przez niego szwajcarskim organom podatkowym tytu?em podatku dochodowego od sierpnia 2008 r.

25 W skardze wniesionej do Finanzgericht Baden-Württemberg (s?du podatkowego Badenii-Wintenbergii) R. Bukovansky podtrzyma? swoje argumenty, ?e wynagrodzenie otrzymane z tytu?u dzia?alno?ci wykonywanej przez niego na rzecz WGmbH w okresie od sierpnia do grudnia 2008 r. powinno by? wolne od podatku w Niemczech i zosta? opodatkowane wy??cznie w Szwajcarii. Urz?d podatkowy w Lörrach wniós? o oddalenie skargi.

26 S?d odsy?aj?cy zauwa?a, ?e zgodnie z art. 15a ust. 1 konwencji niemiecko?szwajcarskiej nale?y uzna?, ?e Konfederacja Szwajcarska od sierpnia 2008 r. jest pa?stwem miejsca zamieszkania R. Bukovansky’ego i ma ona prawo opodatkowa? dochody zainteresowanego uzyskane tytu?em wynagrodzenia za prac? pocz?wszy od tego miesi?ca.

27 Jednak?e poniewa? R. Bukovansky nie posiada szwajcarskiego obywatelstwa, podlega? on nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w Niemczech ogó?em przez co najmniej pi?? lat oraz zachowa? miejsce zatrudnienia w Niemczech po przeprowadzce do Szwajcarii, art. 4 ust. 4 tej konwencji przewiduje równie?, ?e Republika Federalna Niemiec mo?e opodatkowa? zainteresowanego w roku w którym wygas? wzgl?dem niego nieograniczony obowi?zek podatkowy i w ci?gu kolejnych pi?ciu lat w odniesieniu do dochodów pochodz?cych z Republiki Federalnej Niemiec oraz sk?adników maj?tku znajduj?cych si? na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego niezale?nie od innych postanowie? tej?e konwencji, przy czym Republika Federalna Niemiec zalicza jednak szwajcarski podatek pobrany od odno?nych dochodów w ramach danej cz??ci niemieckiego podatku. W odniesieniu do tego okresu obci??enie podatkowe ponoszone przez R. Bukovansky’ego odpowiada poziomowi podatku na?o?onego z tytu?u niemieckich dochodów.

28 S?d ten uwa?a jednak, ?e przewidziane w art. 4 ust. 4 konwencji niemiecko-szwajcarskiej opodatkowanie obci??aj?ce osoby nieposiadaj?ce obywatelstwa szwajcarskiego stanowi mniej korzystne traktowanie ni? traktowanie zastrze?one dla obywateli szwajcarskich. Prawo opodatkowania dochodów z tytu?u zatrudnienia obywatela szwajcarskiego zamieszkuj?cego w Niemczech, który opuszcza to pa?stwo, zachowuj?c w nim swoje zatrudnienie, przys?ugiwa?oby bowiem wy??cznie Szwajcarii. W rezultacie pojawia si? pytanie, czy to odmienne traktowanie jest zgodne z zasad? równego traktowania, przewidzian? w art. 9 za??cznika I do umowy w sprawie swobodnego przep?ywu osób i zakazem dyskryminacji ze wzgl?du na przynale?no?? pa?stwow?, o którym mowa w art. 2 tej umowy.

29 Zdaniem s?du odsy?aj?cego art. 21 ust. 1 umowy w sprawie swobodnego przep?ywu osób nie sprzeciwia si? odej?ciu od stosowania przepisów konwencji niemiecko-szwajcarskiej dotycz?cych opodatkowania, zawartych w art. 4 ust. 4 tej konwencji w zwi?zku z jej art. 15a ust. 1 zdanie czwarte. Bez w?tpienia na przepisy wskazanej konwencji nie mog? co do zasady wp?ywa? przepisy umowy w sprawie swobodnego przep?ywu osób. Jednak?e postanowienia konwencji w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu nie mog? sprzeciwia? si? zakazom ustanowionym w prawie Unii w zakresie dyskryminacji. Stosowanie tych konwencji powinno nast?powa? z poszanowaniem zobowi?za? wynikaj?cych z podstawowych swobód zawartych w tej umowie.

30 W tych okoliczno?ciach Finanzgericht Baden-Württemberg postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy postanowienia umowy w sprawie swobodnego przep?ywu osób, w szczególno?ci jej preambu??, art. 1, 2, 21 oraz art. 7 i 9 za??cznika I nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie zezwalaj? one, aby pochodz?cy z Nieniec pracownik najemny, który przeniós? si? z kraju do Szwajcarii, nie posiada obywatelstwa szwajcarskiego i od czasu przeniesienia do Szwajcarii jest tzw. powracaj?cym pracownikiem przygranicznym w rozumieniu art. 15a ust. 1 konwencji niemiecko-szwajcarskiej, na podstawie art. 4 ust. 4 tej?e konwencji w zwi?zku z jej art. 15a ust. 1 zdanie czwarte by? obj?ty niemieckim opodatkowaniem?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

31 Poprzez swe pytanie s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy zasady niedyskryminacji i równego traktowania, o których mowa w art. 2 umowy w sprawie swobodnego przep?ywu osób i art. 9 za??cznika I do tej umowy, nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one dwustronnej konwencji w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, takiej jak konwencja niemiecko-szwajcarska, na mocy której prawo opodatkowania dochodów z tytu?u wynagrodzenia niemieckiego podatnika, który nie posiada obywatelstwa szwajcarskiego, jakkolwiek przeniós? miejsce zamieszkania z Niemiec do Szwajcarii, zachowuj?c przy tym miejsce zatrudnienia w pierwszym z tych pa?stw, przys?uguje pa?stwu ?ród?a tych dochodów, to znaczy Republice Federalnej Niemiec, podczas gdy prawo opodatkowania dochodów z tytu?u wynagrodzenia obywatela szwajcarskiego w analogicznej sytuacji przys?uguje nowemu pa?stwu miejsca zamieszkania, w tym przypadku Konfederacji Szwajcarskiej.

32 Je?li chodzi o okoliczno?ci post?powania g?ównego i przepisy umowy w sprawie swobodnego przep?ywu osób, które mog? znale?? zastosowanie, nale?y stwierdzi?, ?e zgodnie z tre?ci? art. 7 ust. 1 za??cznika I do tej umowy znajduje on zastosowanie w przypadku R. Bukovansky’ego. Jest on bowiem obywatelem „umawiaj?cej si? strony”, to znaczy Republiki Federalnej Niemiec, który zamieszkuje na terytorium pa?stwa b?d?cego „umawiaj?c? si? stron?”, w tym przypadku Konfederacji Szwajcarskiej, oraz wykonuje prac? najemn? na terytorium pa?stwa b?d?cego „drug? umawiaj?c? si? stron?”, to znaczy Republiki Federalnej Niemiec.

33 Przepis ten wprowadza rozró?nienie mi?dzy miejscem zamieszkania, znajduj?cym si? na terytorium jednej z umawiaj?cych si? stron, a miejscem wykonywania pracy najemnej, które powinno znajdowa? si? na terytorium drugiej umawiaj?cej si? strony, bez wzgl?du na przynale?no?? pa?stwow? zainteresowanego (zob. podobnie, wyrok Ettwein, C?425/11, EU:C:2013:121, pkt 35). Na podstawie tego przepisu R. Bukovansky’ego nale?y uzna? do celów stosowania umowy w sprawie swobodnego przep?ywu osób za „przygranicznego pracownika najemnego”, jako ?e jest ponadto bezsporne, ?e co do zasady powraca on codziennie, a co najmniej raz w tygodniu z miejsca pracy do miejsca zamieszkania.

34 Co si? tyczy konwencji dwustronnych zapobiegaj?cych podwójnemu opodatkowaniu zawartych mi?dzy Konfederacj? Szwajcarii a pa?stwami cz?onkowskimi Unii nale?y zauwa?y?, ?e zgodnie z art. 21 ust. 1 umowy w sprawie swobodnego przep?ywu osób przepisy tej umowy nie wp?ywaj? na przepisy tych konwencji.

35 Nale?y jednak?e zbada?, czy ten przepis rzeczonej umowy umo?liwia umawiaj?cym si? pa?stwom odst?pienie od ogó?u przepisów tej?e umowy.

36 W tym wzgl?dzie nale?y zauwa?y?, ?e art. 9 za??cznika I do umowy w sprawie swobodnego przep?ywu osób, zatytu?owany „Równo?? traktowania”, ustanawia w ust. 2 szczególn? zasad? w celu umo?liwienia pracownikom najemnym i cz?onkom ich rodzin skorzystania z tych samych zwolnie? podatkowych oraz ?wiadcze? socjalnych, które przys?uguj? krajowym pracownikom najemnym i cz?onkom ich rodzin. W tym kontek?cie nale?y przypomnie?,

?e Trybuna? orzek?, i? w zakresie zwolnie? podatkowych na zasad? równego traktowania przewidzian? w tym przepisie mo?e powo?a? si? równie? pracownik b?d?cy obywatelem umawiaj?cej si? strony, który skorzysta? z prawa do swobodnego przep?ywu wzgl?dem swego pa?stwa pochodzenia (zob. podobnie wyrok Ettwein, C?425/11, EU:C:2013:121, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo, a tak?e pkt 42, 43).

37 Trybuna?, do którego wniesione zosta?y wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w kwestii, czy konwencje w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu zawarte mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi Unii musz? by? zgodne z zasad? równego traktowania oraz ogólnie ze swobodami przep?ywu gwarantowanymi w prawie pierwotnym Unii, orzek?, ?e w ramach dwustronnych konwencji w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu pa?stwa cz?onkowskie maj? swobod? ustalania ??czników norm kolizyjnych w celu podzia?u kompetencji podatkowych, lecz s? w ramach wykonywania kompetencji podatkowych poddanych rozdzia?owi zobowi?zane do zachowania tej zasady i tych swobód (zob. wyroki: Gilly, C?336/96, EU:C:1998:221, pkt 30, Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566 pkt 48–51; a tak?e Imfeld i Garcet, C?303/12, EU:C:2013:822, pkt 41, 42).

38 W rezultacie w sytuacji gdy w konwencji w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu zawartej miedzy pa?stwami cz?onkowskimi kryterium przynale?no?ci pa?stwowej wyst?puje w przepisie, którego celem jest rozdzia? kompetencji podatkowych, takie zró?nicowanie oparte na przynale?no?ci pa?stwowej nie mo?e by? uznane za stanowi?ce zakazan? dyskryminacj? (wyrok Gilly, C?336/96, EU:C:1998:221, pkt 30). Je?li chodzi natomiast o wykonywanie kompetencji podatkowej przyznanej w takim przepisie, pa?stwo cz?onkowskie, któremu przys?uguje taka kompetencja, musi zachowa? zasad? równego traktowania.

39 To orzecznictwo dotycz?ce zwi?zku mi?dzy pierwotnym prawem Unii a konwencjami w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu zawartymi mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi musi by? stosowane w drodze analogii w odniesieniu do zwi?zku mi?dzy umow? w sprawie swobodnego przep?ywu osób a konwencjami w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu zawartymi mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi a Konfederacj? Szwajcarsk?.

40 Jak wynika bowiem z preambu?y, art. 1 lit. d) i art. 16 ust. 2 tej umowy, ma ona na celu wprowadzenie na rzecz obywateli Unii i obywateli Konfederacji Szwajcarskiej swobodnego przep?ywu osób na terytoriach umawiaj?cych si? stron tej umowy w oparciu o przepisy obowi?zuj?ce w Unii, których tre?? powinna by? interpretowana zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u.

41 Bez w?tpienia art. 21 umowy w sprawie swobodnego przep?ywu osób stanowi, ?e jej przepisy nie wp?ywaj? na konwencje w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu zawarte mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi Unii i Konfederacj? Szwajcarsk?. Jednak?e zakres tego artyku?u nie mo?e pozostawa? w sprzeczno?ci z zasadami b?d?cymi u podstaw umowy, której cz??? stanowi (zob. analogicznie wyrok TNT Express Nederland, C?533/08, EU:C:2010:243, pkt 51). Artyku? ten nie mo?e by? zatem rozumiany w ten sposób, ?e pozwala pa?stwom cz?onkowskim Unii i Konfederacji Szwajcarskiej na uniemo?liwienie realizacji swobodnego przep?ywu osób, pozbawiaj?c skuteczno?ci art. 9 za??cznika I do rzeczonej umowy w ramach wykonywania kompetencji podatkowych, których rozdzia? zosta? ustalony w ich dwustronnych konwencjach w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu.

42 Je?li chodzi o post?powanie g?ówne nale?y zauwa?y?, ?e nie ulega w?tpliwo?ci, i? R. Bukovansky nawet po przeniesieniu miejsca zamieszkania z Niemiec do Szwajcarii jest traktowany pod wzgl?dem podatkowym w taki sam sposób przez pa?stwo b?d?ce ?ród?em dochodów z tytu?u zatrudnienia, w niniejszym przypadku Republik? Federaln? Niemiec, jak podatnik pracuj?cy i zamieszkuj?cy w tym pa?stwie.

43 Roman Bukovansky twierdzi, ?e do?wiadczy? nierównego traktowania w porównaniu z obywatelem Szwajcarii, który tak jak on przeniós? miejsce zamieszkania z Niemiec do Szwajcarii, zachowuj?c miejsce swego zatrudnienia w pierwszym z tych pa?stw, zwa?ywszy, ?e kompetencja podatkowa w zakresie opodatkowania dochodów z tytu?u zatrudnienia przys?uguje pa?stwu miejsca zamieszkania tego ostatniego, to znaczy Konfederacji Szwajcarskiej, a nie jak w jego przypadku pa?stwu ?ród?a dochodów z tytu?u zatrudnienia, czyli Republice Federalnej Niemiec.

44 W tym wzgl?dzie nale?y zauwa?y?, ?e konwencja w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, taka jak konwencja niemiecko-szwajcarska, ma na celu unikni?cie tego, aby ten sam dochód zosta? opodatkowany przez ka?d? z dwóch umawiaj?cych si? stron, a nie zagwarantowanie, ?e opodatkowanie, któremu podlega podatnik w pa?stwie b?d?cym umawiaj?c? si? stron?, nie by?o wy?sze ani?eli by?oby ono w pa?stwie b?d?cym drug? umawiaj?c? si? stron? (wyrok Gilly, C?336/96, EU:C:1998:221, pkt 46).

45 W niniejszym przypadku nale?y stwierdzi?, ?e ró?nica w traktowaniu, jakiej do?wiadczy?, jak twierdzi, R. Bukovansky, wynika z rozdzia?u kompetencji podatkowych mi?dzy stronami odno?nej konwencji i jest skutkiem ró?nic wyst?puj?cych mi?dzy systemami podatkowymi tych stron. Tymczasem jak zosta?o wyja?nione w pkt 37 i 38 niniejszego wyroku, wybór przez te umawiaj?ce si? strony w ramach podzia?u kompetencji podatkowych poszczególnych ??czników norm kolizyjnych nie prowadzi jako taki do wyst?pienia zakazanej dyskryminacji.

46 W zwi?zku z tym, poniewa? w stosunku do podatników maj?cych miejsce zamieszkania w Niemczech R. Bukovansky nie znajduje si? w niekorzystnej sytuacji podatkowej, nie mo?na stwierdzi?, ?e ma miejsce dyskryminacja wynikaj?ca z nierównego traktowania niezgodnego z art. 9 ust. 2 za??cznika I do rzeczonej umowy.

47 Je?li chodzi o zasad? niedyskryminacji wyra?on? w art. 2 tej umowy nale?y zauwa?y?, ?e artyku? ten zakazuje w ogólny sposób wszelkiej dyskryminacji w oparciu o przynale?no?? pa?stwow?. Poniewa? art. 9 za??cznika I do umowy w sprawie swobodnego przep?ywu osób gwarantuje w dziedzinie swobodnego przep?ywu pracowników stosowanie tej?e zasady, nie stwierdza si? równie? wyst?pienia dyskryminacji niezgodnej ze wskazanym art. 2 (zob. podobnie wyrok Werner, C?112/91, EU:C:1993:27, pkt 19, 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 W ?wietle ogó?u powy?szych uwag na przed?o?one Trybuna?owi pytanie nale?y odpowiedzie?, ?e zasady niedyskryminacji i równego traktowania, o których mowa w art. 2 umowy w sprawie swobodnego przep?ywu osób oraz art. 9 za??cznika I do niej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie stoj? one na przeszkodzie dwustronnej konwencji w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, takiej jak konwencja niemiecko-szwajcarska, na mocy której kompetencja w zakresie opodatkowania dochodów z tytu?u zatrudnienia niemieckiego podatnika, który nie posiada obywatelstwa szwajcarskiego, mimo i? przeniós? on miejsce zamieszkania z Niemiec do Szwajcarii, zachowuj?c przy tym miejsce zatrudnienia w tym pierwszym pa?stwie, przys?uguje pa?stwu ?ród?a tych dochodów, to znaczy Republice Federalnej Niemiec, w sytuacji gdy kompetencja w zakresie opodatkowania dochodów z tytu?u zatrudnienia obywatela szwajcarskiego b?d?cego w analogicznej sytuacji przys?uguje pa?stwu nowego miejsca zamieszkania, w tym przypadku Konfederacji Szwajcarii.

W przedmiocie kosztów

49 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (trzecia izba) orzeka, co nast?puje:

Zasady niedyskryminacji i równego traktowania, o których mowa w art. 2 umowy mi?dzy Wspólnot? Europejsk? i jej pa?stwami cz?onkowskimi z jednej strony a Konfederacj? Szwajcarsk? z drugiej strony w sprawie swobodnego przep?ywu osób, podpisanej w Luksemburgu w dniu 21 czerwca 1999 r., oraz art. 9 za??cznika I do niej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie stoj? one na przeszkodzie dwustronnej konwencji w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, takiej jak konwencja z dnia 11 sierpnia 1971 r. pomi?dzy Konfederacj? Szwajcarsk? a Republik? Federaln? Niemiec, zmieniona protoko?em zmian z dnia 12 marca 2002 r., na mocy której kompetencja w zakresie opodatkowania dochodów z tytu?u zatrudnienia niemieckiego podatnika, który nie posiada obywatelstwa szwajcarskiego, mimo i? przeniós? on miejsce zamieszkania z Niemiec do Szwajcarii, zachowuj?c przy tym miejsce zatrudnienia w tym pierwszym pa?stwie, przys?uguje pa?stwu ?ród?a tych dochodów, to znaczy Republice Federalnej Niemiec, w sytuacji gdy kompetencja w zakresie opodatkowania dochodów z tytu?u zatrudnienia obywatela szwajcarskiego b?d?cego w analogicznej sytuacji przys?uguje pa?stwu nowego miejsca zamieszkania, w tym przypadku Konfederacji Szwajcarii.

Podpisy

* J?zyk post?powania: niemiecki.