

Downloaded via the EU tax law app / web

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŹU (wielka izba)

z dnia 26 lutego 2019 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Umowa między Wspólnotą Europejską a Konfederacją Szwajcarską w sprawie swobodnego przepływu osób – Przeniesienie miejsca zamieszkania osoby fizycznej z państwa członkowskiego do Szwajcarii – Opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych z tytułu udziałów w spółce – Podatki bezpośrednio – Swobodny przepływ osób prowadzących działalność na własny rachunek – Równostę traktowania

W sprawie C-581/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Baden-Württemberg (sąd ds. finansowych w Badenii-Wirtembergii, Niemcy) postanowieniem z dnia 14 czerwca 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 października 2017 r., w postępowaniu:

Martin Wächtler

przeciwko

Finanzamt Konstanz,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes, R. Silva de Lapuerta, wiceprezes, J.C. Bonichot, A. Prechal, M. Vilaras, K. Jürimäe i C. Lycourgos, prezesi izb, A. Rosas, M. Ilešić, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby i C.G. Fernlund (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 2 lipca 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu M. Wächtlera przez R. Bocka, Rechtsanwalt,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego i R. Kanitza, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez S. Jiménez Garcíę i V. Ester Casas, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu austriackiego przez C. Pesendorfer, działającego w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Wasmeiera, B.R. Killmanna, M. Šimerdov? i N. Gossement, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 27 wrze?nia 2018 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” lub „umow?”).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu tocz?cego si? pomi?dzy Martinem Wächtlerem a Finanzamt Konstanz (urz?dem skarbowym w Konstancji, Niemcy) w przedmiocie decyzji tego organu w sprawie opodatkowania jeszcze niezrealizowanych zysków kapita?owych z tytu?u udzia?ów w spółce z siedzib? w Szwajcarii posiadanych przez M. Wächtlera, w której ponadto sprawuje on funkcj? cz?onka zarz?du, w zwi?zku z przeniesieniem jego miejsca zamieszkania z Niemiec do Szwajcarii.

Ramy prawne

Umowa w sprawie swobodnego przep?ywu osób

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 – w odniesieniu do Umowy w sprawie wspó?pracy naukowej i technologicznej – Komisji 2002/309/WE, Euratom, z dnia 4 kwietnia 2002 r. w sprawie zawarcia siedmiu umów z Konfederacj? Szwajcarsk? (Dz.U. 2002, L 114, s. 1) umowy te zosta?y zatwierdzone w imieniu Wspólnoty i wesz?y w ?ycie w dniu 1 czerwca 2002 r.

4 Zgodnie z preambu?? do 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 Artyku? 1 tej umowy stanowi:

„Celem niniejszej Umowy, dla dobra obywateli pa?stw cz?onkowskich Wspólnoty Europejskiej i Szwajcarii, jest:

a) przyznanie 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;

[...]

c) przyznanie prawa wjazdu i pobytu na terytorium Umawiaj?cych si? Stron osobom niepodejmuj?cym dzia?alno?ci gospodarczej w kraju przyjmuj?cym;

d) przyznanie tych samych warunków życia, zatrudnienia i pracy jak te przyznane w państwach członkowskich państwom trzecim.

6 Artykuł 2 umowy, zatytułowany „Niedyskryminacja”, stanowi:

„Obywatele jednej z Umawiających się Stron, którzy są legalnie rezydentami na terytorium innej Umawiającej się Strony, nie podlegają, przy stosowaniu postanowień załączników I, II i III do niniejszej Umowy lub zgodnie z nimi, jakiegokolwiek dyskryminacji ze względu na przynależność państwową”.

7 Artykuł 4 umowy, zatytułowany „Prawo pobytu i dostępu do działalności gospodarczej”, ma następujące brzmienie:

„Prawo pobytu i dostępu do działalności gospodarczej jest zagwarantowane [...] zgodnie z postanowieniami załącznika I”.

8 Artykuł 6 umowy stanowi:

„Prawo pobytu na terytorium Umawiającej się Strony gwarantuje się osobom nieprowadzącym działalności gospodarczej zgodnie z postanowieniami załącznika I odnoszącymi się do osób nieaktywnych”.

9 Artykuł 7 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, zatytułowany „Inne prawa”, stanowi:

„Umawiające się Strony uwzględniają, zgodnie z załącznikiem I, następujące prawa w odniesieniu do swobodnego przepływu osób:

a) prawo do równego traktowania z obywatelami w odniesieniu do dostępu oraz prowadzenia działalności gospodarczej, jak również warunków życia, zatrudnienia i pracy;

b) prawo do mobilności zawodowej i geograficznej, które umożliwia obywatelom Umawiających się Stron swobodne przemieszczanie się na terytorium kraju przyjmującego oraz wykonywanie zawodu według własnego wyboru;

c) prawo pozostania na terytorium Umawiającej się Strony po zakończeniu działalności gospodarczej;

[...]”.

10 Zgodnie z art. 15 tej umowy załączniki oraz protokoły do niej stanowią jej integralną część.

11 Artykuł 16 umowy, zatytułowany „Odniesienie do prawa wspólnotowego”, stanowi:

„1. Do osiągnięcia celów niniejszej Umowy Umawiające się Strony podejmują wszelkie środki niezbędne dla zapewnienia, aby prawa i obowiązki równoważne tym zawartym w aktach prawnych Wspólnoty Europejskiej, do których odniesienia zawiera niniejsza Umowa, były stosowane w stosunkach między nimi.

2. Tak dalece jak stosowanie niniejszej Umowy zawiera pojęcia prawa wspólnotowego, należy wziąć pod uwagę stosowne orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich istniejące przed datą jej podpisania. Orzecznictwo po tej dacie zostanie podane do wiadomości Szwajcarii. W celu zapewnienia właściwego funkcjonowania Umowy Wspólny Komitet, na wniosek każdej Umawiającej się Strony, ustali wpływ takiego orzecznictwa”.

12 Artykuł 21 tej umowy, zatytułowany „Stosunek do dwustronnych umów w sprawie podwójnego opodatkowania”, stanowi:

„1. Postanowienia niniejszej Umowy nie wpływają na postanowienia dwustronnych umów między Szwajcarią a państwami członkowskimi Wspólnoty Europejskiej w sprawie podwójnego opodatkowania. W szczególności postanowienia niniejszej Umowy nie mają wpływu na definicję »pracowników przygranicznych« zawartą w umowach w sprawie podwójnego opodatkowania.

2. Żadne postanowienie niniejszej Umowy nie może być interpretowane jako uniemożliwiająca Umawiającym się Stronom rozróżnienie przy stosowaniu odpowiednich postanowień swojego ustawodawstwa podatkowego między podatnikami, których sytuacja nie jest porównywalna, szczególnie w odniesieniu do ich miejsca zamieszkania.

3. Żadne postanowienie niniejszej Umowy nie uniemożliwia Umawiającym się Stronom przyjęcia lub zastosowania środków w celu zapewnienia należytego, pełnego oraz efektywnego odzyskiwania podatków lub w celu zwalczania uchylania się od zobowiązań podatkowych na mocy ich krajowego ustawodawstwa podatkowego lub umów mających na celu zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu między Szwajcarią, z jednej strony, a jednym lub więcej państwami członkowskimi Wspólnoty Europejskiej, z drugiej strony, lub jakichkolwiek innych ustaleń podatkowych”.

13 Załącznik I do umowy jest poświęcony swobodzie przepływu osób. Artykuł 6 ust. 1 tego załącznika stanowi:

„Pracownik najemny, który jest obywatelem Umawiającej się Strony (zwany dalej »pracownikiem najemnym«) oraz jest zatrudniony na okres jednego roku lub [dłuższy] przez pracodawcę w państwie przyjmującym, otrzymuje zezwolenie na pobyt, które jest ważne co najmniej pięć lat od daty jego wydania [...]”.

14 Artykuł 7 ust. 1 tego załącznika stanowi:

„Zatrudnionym pracownikiem przygranicznym jest obywatel Umawiającej się Strony, który posiada swoje stałe miejsce zamieszkania na terytorium Umawiającej się Strony oraz który prowadzi działalność w charakterze pracownika najemnego na terytorium drugiej Umawiającej się Strony, powracając do swojego miejsca zamieszkania zazwyczaj codziennie lub co najmniej raz w tygodniu”.

15 Artykuł 9 tego załącznika, zatytułowany „Równoległe traktowania”, w ust. 1 i 2 stanowi:

„1. Pracownik najemny, który jest obywatelem Umawiającej się Strony, nie może z powodu jego obywatelstwa być traktowany inaczej na terytorium drugiej Umawiającej się Strony niż pracownicy najemni, będący jej obywatelami w zakresie warunków zatrudnienia i warunków pracy, szczególnie gdy chodzi o pracę, zwolnienie lub przywrócenie do pracy, albo ponowne zatrudnienie, w przypadku kiedy staje się on bezrobotnym.

2. Pracownik najemny oraz członkowie jego rodziny [...] korzystają z tych samych zwolnień podatkowych oraz świadczeń socjalnych jak pracownicy najemni, będący obywatelami danego

państwa i członkowie ich rodzin”.

16 Rozdział III załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, poświadczony osobom pracującym na własny rachunek, zawiera art. 12–16 tego załącznika. Artykuł 12 tego rozdziału, zatytułowany „Zasady dotyczące pobytu”, stanowi w ust. 1:

„Obywatel Umawiającej się Strony, zamierzający osiedlić się na terytorium innej Umawiającej się Strony w celu prowadzenia działalności w charakterze osoby pracującej na własny rachunek (zwanej dalej »osobą pracującą na własny rachunek«), otrzymuje zezwolenie na pobyt ważne na okres co najmniej pięciu lat od daty jego wydania, pod warunkiem że przedstawi przed właściwymi organami krajowymi dowód, że osiedlić się lub zamierza się osiedlić.

[...]”.

17 Artykuł 13 wspomnianego załącznika, zatytułowany „Pracownik przygraniczny pracujący na własny rachunek”, stanowi w ust. 1:

„Pracownik przygraniczny pracujący na własny rachunek jest obywatelem Umawiającej się Strony, który mieszka na terytorium Umawiającej się Strony oraz który prowadzi działalność w charakterze osoby pracującej na własny rachunek na terytorium drugiej Umawiającej się Strony, powracając do swojego miejsca zamieszkania zazwyczaj codziennie lub co najmniej raz w tygodniu”.

18 Artykuł 15 omawianego załącznika, zatytułowany „Równość traktowania”, stanowi:

„1. W odniesieniu do dostępu do działalności osoby pracującej na własny rachunek oraz jej prowadzenia osobie pracującej na własny rachunek przyznaje się nie mniej preferencyjne traktowanie w państwie przyjmującym niż to przyznane swoim własnym obywatelom.

2. Postanowienia artykułu 9 niniejszego załącznika stosuje się *mutatis mutandis* do osób pracujących na własny rachunek określonych w niniejszym rozdziale”.

Konwencja między Konfederacją Szwajcarską a Republiką Federalną Niemiec

19 Konwencja dwustronna między Konfederacją Szwajcarską a Republiką Federalną Niemiec o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z dnia 11 sierpnia 1971 r. (BGBl. 1972 II, s. 1022), zmieniona protokołem z dnia 27 października 2010 r. (BGBl. 2011 I, s. 1092) (zwana dalej »konwencją między Konfederacją Szwajcarską a Republiką Federalną Niemiec»), stanowi w art. 1:

„Konwencja ma zastosowanie do osób będących rezydentami jednego z umawiających się państw lub obu tych państw”.

20 Artykuł 4 ust. 1 konwencji między Konfederacją Szwajcarską a Republiką Federalną Niemiec stanowi:

„W rozumieniu niniejszej konwencji wyrażenie »rezydent umawiającego się państwa« oznacza każdą osobę, która na mocy przepisów tego państwa podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie”.

21 Artykuł 13 tej konwencji stanowi:

„1. Zyski pochodzące ze zbycia nieruchomości zdefiniowanych w art. 6 ust. 2 podlegają opodatkowaniu w umawiającym się państwie, w którym nieruchomości te są położone.

2. Zyski pochodzące ze zbycia rzeczy ruchomych stanowiących część majątku stałego zakładu, który przedsiębiorstwo jednego umawiającego się państwa posiada w drugim umawiającym się państwie, lub ze zbycia rzeczy ruchomych, należących do stałej placówki, którymi osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie dysponuje w drugim umawiającym się państwie w celu wykonywania wolnego zawodu, w tym tego rodzaju zyski pochodzące ze zbycia takiego stałego zakładu (odrębnie lub z przedsiębiorstwem w całości) lub takiej stałej placówki, podlegają opodatkowaniu w tym drugim państwie. [...]

3. Zyski ze zbycia majątku innego niż wymieniony w ust. 1 i 2 powyżej podlegają opodatkowaniu tylko w tym umawiającym się państwie, w którym siedzibę ma podmiot zbywający.

[...]

5. Jeżeli umawiające się państwo, przy wyjeździe osoby fizycznej, która jest w tym państwie rezydentem, opodatkowuje zyski kapitałowe z istotnego udziału w spółce, która jest w tym państwie rezydentem, to drugie państwo, gdy opodatkowuje zyski pochodzące z dalszego zbycia udziału, zgodnie z ust. 3, określa ten zysk kapitałowy przy uwzględnieniu kosztów nabycia, za podstawę mając kwotę określoną przez pierwsze państwo w momencie wyjazdu”.

22 Artykuł 27 ust. 1 tej konwencji stanowi:

„Ważliwe w sprawie umawiających się państw będą wymieniały informacje, które mogą mieć istotne znaczenie dla stosowania postanowień niniejszej konwencji lub stosowania lub egzekwowania przepisów krajowych dotyczących wszelkiego rodzaju podatków niezależnie od ich nazwy, pobieranych na rzecz umawiających się państw lub ich »Länder«, kantonów, powiatów, okręgów, gmin lub związków gmin w zakresie, w jakim przewidziane przez te przepisy opodatkowanie nie jest sprzeczne z niniejszą konwencją. Wymiany informacji nie ograniczają art. 1 i 2”.

Prawo niemieckie

23 Einkommensteuergesetz (ustawa o podatku dochodowym), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu górnym (BGBl. 2009 I, s. 3366, zwana dalej „EStG”), stanowi w § 1 ust. 1:

„Osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu na terytorium krajowym podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego. [...]”.

24 Paragraf 17 ust. 1 i 2 EStG stanowi:

„1. Dochód z działalności zawodowej stanowi również zysk kapitałowy ze zbycia udziałów w spółce kapitałowej, jeżeli w ciągu ostatnich pięciu lat zbywca posiadał – bezpośrednio lub pośrednio – udział w kapitale zakładowym o wartości co najmniej 1%. [...]”

2. Zysk kapitałowy w rozumieniu ust. 1 stanowi różnica, po odliczeniu kosztów zbycia, między ceną sprzedaży a kosztami nabycia. [...]”.

25 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (ustawa o opodatkowaniu w przypadku relacji z zagranicą) z dnia 8 września 1972 r. (BGBl. 1972 I, s. 1713) w brzmieniu

mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwana dalej „AStG”) stanowi w § 6:

„1. W odniesieniu do osoby fizycznej, podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w rozumieniu § 1 ust. 1 [EStG] przez określony okres co najmniej 10 lat, której nieograniczony obowiązek podatkowy wygasa w związku z przeniesieniem miejsca zamieszkania lub miejsca zwykłego pobytu, w odniesieniu do udziałów wymienionych w § 17 ust. 1 zdanie pierwsze [EStG], z momentem wygaśnięcia nieograniczonego obowiązku podatkowego zastosowanie znajduje § 17, także w sytuacji, w której nie doszło do zbycia udziałów, o ile w dacie wygaśnięcia przewidziane w tym przepisie przesłanki będą spełnione.

[...]

4. Z zastrzeżeniem ust. 5, zapłata podatku dochodowego naliczonego zgodnie z ust. 1, na żądany wniosek, musi podlegać odroczeniu w formie rat, płatnych w regularnych odstępach czasu, na okres maksymalnie pięciu lat od daty wymagalności pierwszej płatności, pod warunkiem wniesienia zabezpieczenia, gdy natychmiastowe pokrycie należności może powodować skutki trudne do poniesienia dla podatnika. Odroczenie może zostać cofnięte, jeżeli w wyznaczonym okresie odroczenia udziały zostaną zbyte lub będą stanowiły przedmiot ukrytego aportu do spółki w rozumieniu § 17 ust. 1 [EStG], lub gdy zaistnieje jedna z sytuacji wymienionych w § 17 ust. 4 [EStG]. [...]

5. Jeżeli podatnik znajdujący się w sytuacji, o której mowa w ust. 1 zdanie pierwsze, jest obywatelem państwa członkowskiego [...] lub innego państwa, do którego stosuje się Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym [z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwane dalej „porozumieniem EOG”), i jeżeli podlega on, po wygaśnięciu nieograniczonego obowiązku podatkowego, w jednym z tych państw (państwie przyjmującym) opodatkowaniu porównywalnemu z niemieckim obowiązkiem podatkowym w zakresie podatku dochodowego, zapłata podatku należącego na mocy ust. 1 musi zostać odroczone bez oprocentowania i konieczności wniesienia zabezpieczenia. Powyższy paragraf może zostać zastosowany pod warunkiem zapewnienia pomocy administracyjnej i wzajemnej w przedmiocie poboru podatku pomiędzy Republiką Federalną Niemiec oraz tym państwem. [...]

Odroczenie może zostać cofnięte w następujących przypadkach:

- 1) jeżeli podatnik lub jego następca prawny w rozumieniu zdania trzeciego pkt 1 dokona zbycia udziałów lub udziały te będą stanowiły przedmiot ukrytego aportu do spółki w rozumieniu § 17 ust. 1 zdanie pierwsze [EStG], lub gdy zaistnieje jedna z sytuacji wymienionych w § 17 ust. 4 [EStG];
- 2) jeżeli udziały zostały zbyte na rzecz osoby niepodlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu ani niepoddanej opodatkowaniu podobnemu do niemieckiego nieograniczonego obowiązku podatkowego w zakresie podatku dochodowego w państwie członkowskim [...] lub w państwie będącym stroną porozumienia o EOG;
- 3) jeżeli udziały stanowią przedmiot opłaty wyrównawczej lub innej transakcji prowadzonej z mocy prawa krajowego do uwzględnienia wartości czystej lub wartości rynkowej;
- 4) jeżeli podatnik lub jego następca prawny w rozumieniu zdania trzeciego pkt 1 nie jest już poddany obowiązkowi w rozumieniu zdania pierwszego w związku z przeniesieniem miejsca zamieszkania lub miejsca zwykłego pobytu”.

Spór w postępowaniu głównym i pytanie prejudycjalne

26 Martin Wächtler jest obywatelem Niemiec, który od dnia 1 lutego 2008 r. zarządza spółką prawa szwajcarskiego prowadząc działalność z zakresu doradztwa informatycznego, w której posiada 50% udziałów.

27 W dniu 1 marca 2011 r. M. Wächtler przeniósł swoje miejsce zamieszkania z Niemiec do Szwajcarii. W następstwie tego przeniesienia urząd skarbowy w Konstancji opodatkował zgodnie z § 6 AStG i § 17 EStG jeszcze niezrealizowany zysk kapitałowy z tytułu udziałów we wspomnianej spółce podatkiem dochodowym.

28 Martin Wächtler stwierdził, że opodatkowanie wywołane przez sam fakt przeniesienia miejsca zamieszkania do Szwajcarii nie jest zgodne z umową w sprawie swobodnego przepływu osób, a konkretnie z ustanowionym w umowie prawem do podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej, wystąpił więc ze skargą do Finanzgericht Baden-Württemberg (sądu ds. finansowych w Badenii-Wirtembergii, Niemcy).

29 Sąd ten ma wątpliwości co do zgodności z preambułą, art. 1, 2, 4, 6, 7, 16 i 21 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób oraz art. 9 załącznika I do tej umowy rozpatrywanego systemu podatkowego, który przewiduje opodatkowanie niezrealizowanych zysków związanych z udziałami w kapitale spółek bez odroczenia płatności należnego podatku w przypadku przeniesienia przez obywatela danego państwa członkowskiego jego miejsca zamieszkania do Szwajcarii, podczas gdy w przypadku przeniesienia przez takiego obywatela miejsca zamieszkania do państwa członkowskiego innego niż Republika Federalna Niemiec lub do państwa trzeciego brzożonego stron porozumienia EOG ten system opodatkowania pozwala na odroczenie, bez odsetek i obowiązku ustanowienia zabezpieczenia, zapłaty tego podatku do chwili rzeczywistego zbycia udziałów, pod warunkiem, po pierwsze, że państwo przyjmujące udziela Republice Federalnej Niemiec pomocy i wsparcia w zakresie poboru podatku, a po drugie, że podatnik podlega w państwie przyjmującym opodatkowaniu porównywalnemu do niemieckiego podatku dochodowego.

30 Sąd ten wskazuje, że odroczenie w tym ostatnim przypadku przeniesienia miejsca zamieszkania zostało wprowadzone w § 6 ust. 5 AStG przez ustawodawcę krajowego z tego powodu, że w braku możliwości odroczenia zapłaty rozpatrywanego podatku dany system opodatkowania byłby sprzeczny ze swobodą przedsiębiorczości gwarantowaną przez prawo Unii, gdyby obywatel niemiecki zachowujący miejsce zamieszkania na terytorium kraju zostaje opodatkowany dopiero w chwili zrealizowania zysku od rozpatrywanych udziałów. Zgodność z prawem Unii nowelizacji tego przepisu w zakresie odroczenia pobrania podatku została ponadto potwierdzona wyrokiem z dnia 11 marca 2004 r., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138).

31 Na wypadek gdyby sporny system opodatkowania stanowił ograniczenie prawa do podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, sąd ten zastanawia się, czy ograniczenie to mogłoby uzasadniać nadrzędne względnie interesu ogólnego związane z zachowaniem podziału kompetencji podatkowych między umawiającymi się stronami, skuteczność kontroli podatkowych i konieczność zapewnienia skuteczności poboru podatku w celu zapobieżenia utracie wpływów z podatków, a jeżeli tak, to czy to ograniczenie jest odpowiednie, by zagwarantować osiągnięcie zamierzonego celu, i czy nie wykracza poza to, co niezbędne do jego osiągnięcia.

32 W tych okolicznościach Finanzgericht Baden-Württemberg (sąd ds. finansowych w Badenii-Wirtembergii) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy postanowienia [umowy w sprawie swobodnego przepływu osób], a w szczególności jej preambuły i art. 1, 2, 4, 6, 7, 16 i 21 tej umowy oraz art. 9 jej załącznika I, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uregulowaniu państwa czonkowskiego, zgodnie z którym, aby nie pominięć żadnego przedmiotu opodatkowania, opodatkowaniu (bez odroczenia) podlegają jeszcze niezrealizowane zyski kapitałowe z tytułu udziałów w spółce, jeżeli obywatel państwa czonkowskiego podlegający najpierw nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym kraju przenosi swoje miejsce zamieszkania z tego państwa do Szwajcarii, a nie do państwa czonkowskiego [...] lub do państwa, do którego zastosowanie znajduje porozumienie EOG?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

33 Jak zostało wskazane w pkt 30 niniejszego wyroku, możliwość odroczenia płatności podatku dotyczącego niezrealizowanych zysków kapitałowych z udziałów w spółce w razie przeniesienia przez obywatela niemieckiego jego miejsca zamieszkania do państwa czonkowskiego innego niż Republika Federalna Niemiec lub do państwa trzeciego będącego stroną porozumienia EOG została wprowadzona przez ustawodawcę krajowego do niemieckiego systemu podatkowego zgodnie z prawem Unii dotyczącym swobodnego przepływu osób, ponieważ obywatel niemiecki, który zachowuje miejsce zamieszkania na terytorium kraju, podlega opodatkowaniu od zysków kapitałowych związanych z udziałami w spółce dopiero w momencie ich realizacji.

34 Należy zatem rozumieć, że w przedłożonym pytaniu sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy postanowienia umowy w sprawie swobodnego przepływu osób należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one obowiązywaniu systemu opodatkowania państwa czonkowskiego, który w sytuacji, gdy obywatel państwa czonkowskiego – osoba fizyczna -, prowadzący działalność gospodarczą na terytorium Szwajcarii, przenosi swoje miejsce zamieszkania z państwa czonkowskiego, którego system podatkowy jest rozpatrywany, do Konfederacji Szwajcarskiej, przewiduje pobranie w chwili tego przeniesienia podatku należnego od niezrealizowanych zysków związanych z udziałami posiadanymi przez tego obywatela, podczas gdy w przypadku zachowania miejsca zamieszkania w tym samym państwie czonkowskim pobór podatku następuje dopiero w chwili zrealizowania zysków kapitałowych, czyli przy zbyciu danych udziałów.

35 Na wstępie należy zauważyć, że umowa w sprawie swobodnego przepływu osób jest umową międzynarodową, należy ją więc interpretować, w myśl art. 31 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów z dnia 23 maja 1969 r. (*Recueil des traités des Nations unies*, vol. 1155, s. 331), w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisać użytym w niej wyrazom w ich kontekście oraz w świetle jej przedmiotu i celu (wyroki: z dnia 2 marca 1999 r., Eddline El-Yassini, C-416/96, EU:C:1999:107, pkt 47; z dnia 24 listopada 2016 r., SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, pkt 94 i przytoczone tam orzecznictwo). Ponadto z postanowienia tego wynika, że specjalne znaczenie należy przypisywać wyrazowi wówczas, gdy ustalono, że taki był zamiar stron (zob. podobnie wyrok z dnia 27 lutego 2018 r., Western Sahara Campaign UK, C-266/16, EU:C:2018:118, pkt 70).

36 Na tym tle należy wskazać w pierwszej kolejności, że umowa w sprawie swobodnego przepływu osób mieści się w szerszych ramach stosunków Unii Europejskiej z Konfederacją Szwajcarską. Choć Konfederacja Szwajcarska nie uczestniczy w EOG i w rynku wewnętrznym Unii, to jednak jest ona związana z Unią licznymi dwustronnymi umowami, obejmującymi obszerne dziedziny i wprowadzającymi szczególne prawa i obowiązki, pod pewnymi względami analogiczne do tych, które są ustanowione w traktacie. Ogólnym celem tych umów, w tym również umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, jest zacieśnienie więzi gospodarczych między Unią a Konfederacją Szwajcarską (wyrok z dnia 6 października 2011 r., Graf i Engel, C-506/10,

EU:C:2011:643, pkt 33).

37 Skoro jednak Konfederacja Szwajcarska nie przystąpiła do rynku wewnętrznego Unii, istniejąca wykładnia przepisów prawa Unii dotyczących tego rynku nie może w sposób automatyczny przekładać się na wykładnię umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, chyba że tak stanowi wyrażone postanowienia zawarte w tym celu w samej umowie (wyrok z dnia 15 marca 2018 r., Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, pkt 29).

38 W drugiej kolejności, jeżeli chodzi o cel umowy w sprawie swobodnego przepływu osób i interpretację jej brzmienia, z preambuły, art. 1 i art. 16 ust. 2 tej umowy wynika, że ma ona na celu wprowadzenie na rzecz obywateli – osób fizycznych – Unii i obywateli Konfederacji Szwajcarskiej swobodnego przepływu osób na terytoriach stron w oparciu o przepisy obowiązujące w Unii, za pomocą tej umowy należy interpretować, biorąc pod uwagę stosowne orzecznictwo Trybunału istniejące przed datą podpisania tej umowy.

39 W odniesieniu do orzecznictwa przyjętego po tej dacie należy wskazać, że art. 16 ust. 2 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób stanowi, po pierwsze, że powinno ono być podane do wiadomości Konfederacji Szwajcarskiej, a po drugie, że w celu zapewnienia właściwego funkcjonowania umowy, na wniosek umawiających się strony, wspólny komitet, o którym mowa w art. 14 tej umowy, ustali wpływ takiego orzecznictwa. Nawet w braku decyzji tego komitetu należy przy tym, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 71 i 72 opinii, również uwzględnić to orzecznictwo, jeżeli doprecyzowuje ono lub podtrzymuje jedynie zasady ustalone w orzecznictwie już istniejącym w momencie podpisania umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, dotyczącym pojęć prawa Unii, na których ta umowa się wzoruje.

40 To właśnie w świetle tych rozważań należy zbadać zakres stosowania i zapisy umowy w sprawie swobodnego przepływu osób.

41 Zgodnie z preambułą, a także art. 1 lit. a) i c) umowy w sprawie swobodnego przepływu osób zakres stosowania tej umowy obejmuje zarówno osoby fizyczne wykonujące działalność gospodarczą, jak i osoby nieprowadzące takiej działalności.

42 Z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że M. Wächtler prowadzi działalność gospodarczą, w tym przypadku doradcy informatycznego w ramach spółki z siedzibą w Szwajcarii, której zarządza.

43 W odniesieniu konkretnie do takiej osoby z brzmienia art. 1 lit. a) omawianej umowy wynika, że ma ona na celu przyznanie prawa wjazdu, pobytu, dostępu do pracy w charakterze pracowników najemnych, podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej w charakterze osób pracujących na własny rachunek oraz prawa do pozostania na terytorium umawiających się stron. W tym celu art. 4 umowy stanowi, że prawo pobytu i dostępu do działalności gospodarczej jest zagwarantowane zgodnie z postanowieniami załącznika I.

44 Jeżeli chodzi o status, jaki ma wykonywanie rozpatrywanej działalności gospodarczej, z porównania art. 6 i 7 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób oraz art. 12 i 13 tego załącznika wynika, że rozróżnienie między pracownikiem najemnym a osobą prowadzącą działalność na własny rachunek związane jest z tym, czy dana działalność gospodarcza należy uznać za „pracę najemną” czy za „działalność na własny rachunek”.

45 Na tym tle należy przypomnieć, że pojęcie „pracownika najemnego” jest pojęciem prawa Unii (wyrok z dnia 19 marca 1964 r., Unger, 75/63, EU:C:1964:19, s. 363), które istniało już w chwili zawarcia tej umowy. Zasadniczym cechem stosunku pracy najemnej jest okoliczność, że dana osoba przez określony czas wykonuje na rzecz innej osoby i pod jej kierownictwem świadczenia,

za które otrzymuje wynagrodzenie. Natomiast za „działalność na własny rachunek” należy uznać działalność wykonywaną bez stosunku podporządkowania (zob. analogicznie wyroki: z dnia 27 czerwca 1996 r., Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, pkt 25, 26; z dnia 20 listopada 2001 r., Jany i in., C-268/99, EU:C:2001:616, pkt 34).

46 Martin Wächtler prowadzi działalność doradcy informatycznego w ramach spółki, której zarządza i w której ma 50% udziałów, zatem w jego przypadku brak jest stosunku podporządkowania, który charakteryzuje pracę najemną, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 38 i 39 opinii. Wynika z tego, że M. Wächtler prowadzi działalność gospodarczą na własny rachunek, a zatem pracuje na własny rachunek w rozumieniu umowy w sprawie swobodnego przepływu osób.

47 W odniesieniu do zakresu stosowania *ratione personae* pojęcia „na własny rachunek” w rozumieniu umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, Trybuna wskazała już, że jest on określony w art. 12 i 13 załącznika I do tej umowy (wyrok z dnia 15 marca 2018 r., Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, pkt 18).

48 Z art. 12 ust. 1 tego załącznika wynika, że przepis ten ma zastosowanie do obywateli - osób fizycznych - umawiającej się strony, osiedlających się na terytorium innej umawiającej się strony i prowadzących działalność na własny rachunek na tym terytorium (zob. podobnie wyrok z dnia 15 marca 2018 r., Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, pkt 22, 23).

49 Martin Wächtler znajduje się za w sytuacji obywatela jednej ze stron umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, czyli Republiki Federalnej Niemiec, który osiedla się na terytorium drugiej strony, czyli Konfederacji Szwajcarskiej, aby prowadzić tam w ramach spółki działalność na własny rachunek. Sytuacja ta objęta jest zatem zakresem stosowania art. 12 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób.

50 Fakt, że M. Wächtler posiada 50% udziałów w spółce, w ramach której prowadzi rozpatrywaną działalność na własny rachunek, nie podważa tego stwierdzenia. Jak bowiem wskazał w istocie rzecznik generalny w pkt 43–56 opinii, prawo do podejmowania i prowadzenia działalności na własny rachunek w rozumieniu umowy w sprawie swobodnego przepływu osób obejmuje, z wyjątkiem świadczenia usług, każdą działalność gospodarczą czy zarobkową osoby fizycznej, niemieszczącej się w pojęciu „pracownika najemnego”. Ponadto skuteczne korzystanie z tego prawa wymaga możliwości wyboru odpowiedniej dla tego celu formy prawnej.

51 W odniesieniu do możliwości powoływania się przez obywatela strony umowy w sprawie swobodnego przepływu osób na prawa wywodzące się z tej umowy wobec swojego państwa pochodzenia, należy wskazać, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału istniejącym już w chwili zawarcia tej umowy swoboda przedsiębiorczości w rozumieniu prawa Unii zmierza nie tylko do zapewnienia korzystania z traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim, lecz również przeciwdziałania ograniczeniom nakładanym przez państwo członkowskie pochodzenia danego obywatela (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 1988 r., Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, pkt 16).

52 Tym samym – w niektórych okolicznościach i w zależności od mających zastosowanie przepisów – obywatel strony umowy w sprawie swobodnego przepływu osób może powołać się na prawa przyznane tej umowie nie tylko wobec państwa, do którego udaje się, korzystając ze swego prawa swobodnego przepływu, lecz również wobec swego państwa pochodzenia (wyrok z dnia 15 marca 2018 r., Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).

53 Wprowadzona umowa w sprawie swobodnego przepływu osób swoboda napotykałaby bowiem przeszkodę, gdyby obywatel jednej z umawiających się stron ponosił w swoim państwie

pochodzenia niekorzystne skutki tylko z racji skorzystania z prawa do swobodnego przepływu (wyrok z dnia 15 grudnia 2011 r., Bergström, C-257/10, EU:C:2011:839, pkt 28).

54 Z tego wynika, że osoba pracująca na własny rachunek objęta zakresem umowy w sprawie swobodnego przepływu osób może powołać się na zasadę równego traktowania zapisaną w art. 15 ust. 2 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób w związku z art. 9 tego załącznika wobec swojego państwa pochodzenia.

55 Zasada równego traktowania stanowi pojęcie prawa Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 19 października 1977 r., Ruckdeschel i in., 117/76 i 16/77, EU:C:1977:160, pkt 7; z dnia 6 października 2011 r., Graf i Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo), które istniało w chwili zawarcia umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, należy więc, jak wynika z pkt 38 i 39 niniejszego wyroku, brać pod uwagę zasady wypracowane w orzecznictwie Trybunału dotyczącym równego traktowania w celu ustalenia, czy istnieje nierówne traktowanie zakazane w umowie w sprawie swobodnego przepływu osób (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 października 2011 r., Graf i Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, pkt 26; z dnia 21 września 2016 r., Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, pkt 47).

56 W niniejszym przypadku należy stwierdzić, że obywatel Niemiec, taki jak M. Wächtler, który skorzystał ze swego prawa do podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek na podstawie umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, jest w mniej korzystnym położeniu podatkowym niż inni niemieccy obywatele, wykonujący tak jak on działalność gospodarczą na własny rachunek w ramach spółki, w której posiadają udziały, lecz w odróżnieniu od niego zachowują miejsce zamieszkania w Niemczech. Ci drudzy muszą bowiem zapłacić podatek od zysków związanych z danymi udziałami dopiero wówczas, gdy te zyski zostaną zrealizowane, czyli przy zbyciu tych udziałów, natomiast obywatel taki jak M. Wächtler musi zapłacić sporny podatek od niezrealizowanych zysków z takich udziałów w chwili przeniesienia swojego miejsca zamieszkania do Szwajcarii, nie mogąc przy tym skorzystać z odroczenia zapłaty do czasu ich zbycia.

57 Takie odmienne traktowanie, które wywołuje niekorzystne skutki w zakresie płynności finansowej dla obywatela niemieckiego takiego jak M. Wächtler, może zniechęcić go do faktycznego skorzystania z przysługującej mu swobody przedsiębiorczości wywodzącej się z umowy w sprawie swobodnego przepływu osób. Wynika z tego, że rozpatrywany w postępowaniu głównym system opodatkowania może stanowić przeszkodę dla prawa do podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek, gwarantowanej przez tę umowę.

58 Niemniej jednak należy również wskazać, że art. 21 ust. 2 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób zezwala na zróżnicowane traktowanie podatkowe podatników, których sytuacja nie jest porównywalna, szczególnie pod względem ich miejsca zamieszkania (wyrok z dnia 21 września 2016 r., Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, pkt 45).

59 W tym względzie należy wskazać, że zgodnie z § 6 AStG Republika Federalna Niemiec zdecydowała się na wykonywanie swojej kompetencji w zakresie podatków od zysków z udziałów w spółkach posiadanych przez niemieckiego obywatela, które powstaną w okresie, gdy podlega on w Niemczech nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu jako rezydent podatkowy w Niemczech, bez względu na to, na którym terytorium te zyski zostały wygenerowane.

60 Zważywszy na cel tych przepisów, polegających na opodatkowaniu zysków z udziałów, które powstały w ramach kompetencji podatkowej Republiki Federalnej Niemiec, położenie obywatela państwa członkowskiego, który przenosi swoje miejsce zamieszkania z Niemiec do Szwajcarii, jest porównywalne z sytuacją obywatela państwa członkowskiego, który zachowuje swe miejsce zamieszkania w Niemczech. W obu tych przypadkach uprawnienie do opodatkowania zysków

przypada bowiem Republice Federalnej Niemiec, gdy na podstawie jej krajowego ustawodawstwa jest ono związane z rezydencją podatku danego obywatela na jej terytorium w okresie, gdy owe zyski powstały, bez względu na miejsce, w którym się pojawiły.

61 Powstaje zatem pytanie, czy odmienne traktowanie opisane w pkt 56 i 57 niniejszego wyroku mogły uzasadniać nadrzędne względy interesu ogólnego podniesione przez sąd odsyłający i przedstawione w pkt 31 niniejszego wyroku, czyli zachowanie podziału kompetencji podatkowych między stronami umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, skuteczność kontroli podatkowych i konieczność zapewnienia skuteczności poboru podatku w celu zapobieżenia utracie wpływów z podatków.

62 W tym względzie art. 21 ust. 3 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób stanowi, że żadne postanowienie tej umowy nie uniemożliwia umawiającym się stronom przyjęcia lub zastosowania środków w celu zapewnienia należytego, płatności oraz efektywnego odzyskiwania podatków lub w celu zwalczania uchylania się od zobowiązań podatkowych na mocy ich krajowego ustawodawstwa podatkowego lub umów mających na celu zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu między Konfederacją Szwajcarską, z jednej strony, a jednym lub więcej państwem członkowskim, z drugiej strony, lub jakichkolwiek innych ustaleń podatkowych.

63 Jednak takie środki, które odpowiadają w myśli orzecznictwa Trybunału z dziedziny swobodnego przepływu osób wewnątrz Unii nadrędnym względem interesu ogólnego (zob. m.in. wyroki: z dnia 15 maja 1997 r., Futura Participations i Singer, C-250/95, EU:C:1997:239, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 3 października 2006 r., FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, pkt 36; z dnia 11 grudnia 2014 r., Komisja/Hiszpania, C-678/11, EU:C:2014:2434, pkt 45, 46), powinny w każdym razie być zgodne z zasadą proporcjonalności, czyli powinny być odpowiednie do osiągnięcia tych celów i nie mogły wykraczać poza to, co niezbędne do ich osiągnięcia.

64 W niniejszym przypadku należy wskazać, że o ile ustalenie kwoty rozpatrywanego podatku w chwili przeniesienia miejsca zamieszkania do Szwajcarii jest środkiem, który jest w stanie zapewnić zrealizowanie celu zachowania podziału kompetencji podatkowych między tym państwem a Republiką Federalną Niemiec, o tyle cel ten nie może uzasadniać braku możliwości odroczenia płatności tego podatku. Odroczenie takie nie oznacza bowiem, że Republika Federalna Niemiec rezygnuje na rzecz Konfederacji Szwajcarskiej ze swej kompetencji podatkowej w zakresie zysków powstałych w okresie nieograniczonego obowiązkowego posiadacza udziałów, których dotyczy niemiecki podatek.

65 W odniesieniu do celu skuteczności kontroli podatkowych konwencja między Konfederacją Szwajcarską a Republiką Federalną Niemiec przewiduje możliwość wymiany informacji w dziedzinie podatków między stronami, a więc Republika Federalna Niemiec mogłaby uzyskać od właściwych organów szwajcarskich niezbędne informacje dotyczące zbycia przez zainteresowanego obywatela, który wcześniej przeniósł swoje miejsce zamieszkania do Szwajcarii, udziałów, z którymi związane są rozpatrywane niezrealizowane zyski kapitałowe. W konsekwencji brak możliwości odroczenia zapłaty podatku rozpatrywanego w postępowaniu głównym jest środkiem, który w każdym razie wykracza poza to, co niezbędne do osiągnięcia tego celu.

66 W odniesieniu do celu, jakim jest konieczność zapewnienia skuteczności poboru podatku w celu zapobieżenia utracie wpływów z podatków, należy stwierdzić, że natychmiastowe pobranie spornego podatku w chwili przeniesienia miejsca zamieszkania podatnika może, co do zasady, być uzasadnione koniecznością zapewnienia skutecznego poboru należności podatkowych. Jak jednak zauważył rzecznik generalny w pkt 103–105 opinii, środek ten wykracza poza to, co niezbędne do osiągnięcia tego celu, a zatem należy go uznać za nieproporcjonalny. W sytuacji,

gdy istnieje ryzyko braku ?ci?galno?ci nale?nego podatku, w szczeg?lno?ci z powodu braku mechanizmu wzajemnej pomocy w dziedzinie poboru nale?no?ci podatkowych, odroczenie poboru tego podatku mo?e bowiem by? poddane wymogowi ustanowienia zabezpieczenia (zob. analogicznie wyroki: z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, pkt 73, 74; z dnia 23 stycznia 2014 r., DMC, C?164/12, EU:C:2014:20, pkt 65–67).

67 W tych okoliczno?ciach nale?y wysnu? wniosek, ?e rozpatrywany w post?powaniu g?ównym system opodatkowania stanowi nieuzasadnione ograniczenie prawa do podejmowania i prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej przewidzianego w umowie w sprawie swobodnego przep?ywu os?b.

68 Wniosku tego nie podwa?a fakt, ?e w razie gdyby natychmiastowy pob?r nale?nego podatku rodzi? skutki trudne do poniesienia dla podatnika, omawiany system opodatkowania przewiduje mo?liwo?? roz?o?enia p?atno?ci podatku na raty. Poza tym bowiem, ?e taki ?rodek w postaci roz?o?enia na raty jest mo?liwy jedynie w tym szczególnym przypadku, nie mo?e on usun?? w takim przypadku niekorzystnych skutków w zakresie p?ynno?ci finansowej, jakie stanowi obowi?zek zap?acenia przez podatnika w chwili przeniesienia jego miejsca zamieszkania do Szwajcarii cz??ci podatku nale?nego od niezrealizowanych zysków z danych udzia?ów. Ponadto jest on nadal bardziej uci??liwy dla podatnika ni? ?rodek w postaci ustanowienia odroczenia p?atno?ci nale?nego podatku do chwili zbycia tych udzia?ów.

69 Maj?c na wzgl?dzie ca?o?? powy?szych rozwa?a?, nale?y odpowiedzie? na zadane pytanie, ?e postanowienia umowy w sprawie swobodnego przep?ywu os?b nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one obowi?zywaniu systemu opodatkowania pa?stwa cz?onkowskiego, który w sytuacji, gdy obywatel pa?stwa cz?onkowskiego – osoba fizyczna - prowadz?cy dzia?alno?? gospodarcz? na terytorium Szwajcarii, przenosi swoje miejsce zamieszkania z pa?stwa cz?onkowskiego, którego system podatkowy jest rozpatrywany, do Konfederacji Szwajcarskiej, przewiduje pobranie w chwili tego przeniesienia podatku nale?nego od niezrealizowanych zysków zwi?zanych z udzia?ami w sp??ce posiadanyimi przez tego obywatela, podczas gdy w przypadku zachowania miejsca zamieszkania w tym samym pa?stwie cz?onkowskim pob?r podatku nast?puje dopiero w chwili zrealizowania zysków kapita?owych, czyli przy zbyciu danych udzia?ów.

Koszty

70 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? (wielka izba) orzeka, co nast?puje:

Postanowienia umowy mi?dzy Wsp?lnot? Europejsk? i jej pa?stwami cz?onkowskimi, z jednej strony, a Konfederacj? Szwajcarsk?, z drugiej strony, w sprawie swobodnego przep?ywu os?b, podpisanej w Luksemburgu w dniu 21 czerwca 1999 r., nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one obowi?zywaniu systemu opodatkowania pa?stwa cz?onkowskiego, który w sytuacji, gdy obywatel pa?stwa cz?onkowskiego – osoba fizyczna - prowadz?cy dzia?alno?? gospodarcz? na terytorium Szwajcarii, przenosi swoje miejsce zamieszkania z pa?stwa cz?onkowskiego, którego system podatkowy jest rozpatrywany, do Konfederacji Szwajcarskiej, przewiduje pobranie w chwili tego przeniesienia podatku nale?nego od niezrealizowanych zysków zwi?zanych z udzia?ami w sp??ce posiadanyimi przez tego obywatela, podczas gdy w przypadku zachowania miejsca zamieszkania w tym samym pa?stwie cz?onkowskim pob?r podatku nast?puje dopiero w chwili zrealizowania zysków kapita?owych, czyli przy zbyciu danych

udzia?ów.

Podpisy

* J?zyk post?powania: niemiecki.