Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PAOLA MENGOZZIEGO
przedstawiona w dniu 30 kwietnia 2015 r. [1]

Sprawa C-241/14

Roman Bukovansky
przeciwko
Finanzamt Lörrach

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Finanzgericht Baden-Württemberg (Niemcy)]

Umowa między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony, a Konfederacją Szwajcarską, z drugiej strony, w sprawie swobodnego przepływu osób — Stosunek między taką umową i dwustronnymi umowami w sprawie podwójnego opodatkowania — Równość traktowania — Dyskryminacja ze względu na przynależność państwową — Obywatel państwa członkowskiego Unii — Dochody z pracy najemnej uzyskiwane w tym państwie członkowskim — Przeniesienie miejsca zamieszkania do Szwajcarii — Rozszerzony obowiązek podatkowy

1. W niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd odsyłający Finanzgericht Baden-Württemberg (Niemcy) stara się uzyskać od Trybunału interpretację niektórych postanowień Umowy między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony, a Konfederacją Szwajcarską, z drugiej strony, w sprawie swobodnego przepływu osób z dnia 21 czerwca 1999 r. [2] (zwanej dalej „Umową”) w związku z postanowieniem Konwencji dwustronnej między Republiką Federalną Niemiec a Konfederacją Szwajcarską o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z dnia 11 sierpnia 1971 r. (zwanej dalej „dwustronną konwencją Niemcy–Szwajcaria”) [3].

2. Rzeczony sąd zwraca się do Trybunału o ustalenie w istocie, czy Umowa stoi na przeszkodzie postanowieniu wspomnianej dwustronnej konwencji przewidującemu formę tak zwanego „rozszerzonego obowiązku podatkowego”, zgodnie z którym niemieckie organy podatkowe mogą przez określony czas, w dalszym ciągu opodatkowywać niemieckim podatkiem dochody uzyskiwane w Niemczech przez osobę fizyczną, która przeniosła swe miejsce zamieszkania do Szwajcarii, lecz nie ma obywatelstwa szwajcarskiego i ogółem przez co najmniej pięć lat podlegała w Niemczech nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

3. Oprócz kwestii związanych ze zgodnością takiego traktowania pod względem podatkowym z zasadami ustanowionymi w Umowie, w niniejszej sprawie występuje istotne zagadnienie wstępne o znaczeniu ogólnym, co do którego w toku postępowania zajmowane były bardzo różne stanowiska. Trybunał będzie bowiem musiał wypowiedzieć się co do zakresu postanowienia Umowy normującego

1 — Język oryginału: włoski.

2 — Dz.U. 2002, L 114, s. 6.

3 — *Bundesgesetzblatt* II z 1972 r., s. 1022 w brzmieniu wynikającym z najnowszego protokołu zmieniającego z dnia 12 marca 2002 r. (*Bundesgesetzblatt* z 2003, s. 68).

stosunki pomiędzy samą Umową a dwustronnymi konwencjami w sprawie podwójnego opodatkowania. W świetle tego postanowienia Trybunał będzie musiał określić, którym postanowieniom, w wypadku niezgodności postanowień Umowy i dwustronnej konwencji tego rodzaju, przysługuje pierwszeństwo.

I – **Ramy prawne**

A – *Umowa*

4. Zgodnie z art. 1 lit. a) i d) Umowy jej celem jest przyznanie obywatelom państw członkowskich Wspólnoty Europejskiej i Konfederacji Szwajcarskiej między innymi prawa wjazdu, pobytu, dostępu do wykonywania pracy najemnej, prawa prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek oraz przebywania na terytorium umawiających się stron, a także zapewnienie takich samych warunków życia, zatrudnienia i pracy jak w przypadku własnych obywateli.

5. Zgodnie z art. 2 tej umowy, zatytułowanym „Zakaz dyskryminacji", „obywatele jednej z umawiających się stron, którzy zgodnie z prawem przebywają na terytorium drugiej umawiającej się strony, nie mogą być, na podstawie niniejszej Umowy i zgodnie z przepisami załączników I, II i III do niej, dyskryminowani ze względu na swą przynależność państwową".

6. Artykuł 16 ust. 2 Umowy zatytułowany „Odniesienie do prawa wspólnotowego" ma następujące brzmienie:

„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".

7. Artykuł 21 ust. 1 i 2 Umowy zatytułowany „Stosunki z dwustronnymi umowami w sprawie podwójnego opodatkowania" przewiduje:

„1. Postanowienia niniejszej umowy pozostają bez uszczerbku dla postanowień umów dwustronnych pomiędzy Szwajcarią i państwami członkowskimi Wspólnoty Europejskiej w dziedzinie podwójnego opodatkowania. W szczególności przepisy niniejszej umowy nie mogą oddziaływać na definicję pracownika przygranicznego zawartą w umowach o podwójnym opodatkowaniu.

2. Żadne z postanowień niniejszej Umowy nie zabrania państwom członkowskim wprowadzać rozróżnień przy stosowaniu odpowiednich przepisów ich ustawodawstwa podatkowego, pomiędzy podatnikami, których sytuacja nie jest porównywalna, w szczególności jeżeli chodzi o miejsce zamieszkania".

8. Artykuł 22 Umowy normuje natomiast „Stosunki z umowami dwustronnymi w dziedzinach innych niż zabezpieczenie społeczne i podwójne opodatkowanie" i przewiduje:

„1. Z zastrzeżeniem art. 20 i 21 niniejsza Umowa nie ma wpływu na umowy pomiędzy Szwajcarią i jednym lub wieloma państwami członkowskimi Unii Europejskiej takimi jak przykładowo umowy dotyczące osób prywatnych, podmiotów gospodarczych, współpracy transgranicznej lub małego ruchu granicznego, o ile są one zgodne z niniejszą Umową.

2. Niniejsza Umowa ma pierwszeństwo w wypadku niezgodności z nią i takich umów

9. Załącznik I do Umowy poświęcony jest swobodnemu przepływowi osób a jego rozdział II zawiera przepisy dotyczące pracowników najemnych. Artykuł 7 ust. 1 rzeczonego załącznika zawiera definicję „przygranicznego pracownika najemnego". Zgodnie tym postanowieniem „przygraniczny pracownik najemny jest obywatelem państwa umawiającego się, który ma miejsce zamieszkania na terytorium umawiającej się strony i świadczy za wynagrodzeniem pracę na terytorium drugiej umawiającej się strony oraz powraca do swego miejsca zamieszkania zasadniczo codziennie lub przynamniej raz w tygodniu".

10. Artykuł 9 załącznika I zatytułowany „Równe traktowanie", stanowi:

„1. Pracownik najemny będący obywatelem umawiającej się strony nie może być, na terytorium innej umawiającej się strony, traktowany – ze względu na swą przynależność państwową – odmiennie niż krajowi pracownicy najemni pod względem warunków zatrudnienia i pracy, w szczególności warunków wynagrodzenia, zwolnienia oraz, w przypadku utraty pracy, powrotu do pracy lub ponownego zatrudnienia.

2. Pracownik najemny oraz członkowie jego rodziny wymienieni w artykule 3 niniejszego załącznika korzystają z tych samych przywilejów podatkowych oraz świadczeń socjalnych jak pracownicy najemni, będący obywatelami danego państwa i członkowie ich rodzin".

B – *Konwencja dwustronna między Republiką Federalną Niemiec a Konfederacją Szwajcarską w sprawie podwójnego opodatkowania*

11. W dniu 11 sierpnia 1971 r. Konfederacja Szwajcarska i Republika Federalna Niemiec zawarły wspomnianą konwencję dwustronną Niemcy–Szwajcaria, która weszła w życie w dniu 29 grudnia 1972 r.

12. Artykuł 15a konwencji dwustronnej Niemcy–Szwajcaria dotyczy opodatkowania pracowników przygranicznych a jego ust. 1 przewiduje, że „pensje i inne analogiczne wynagrodzenia, jakie pracownik przygraniczny otrzymuje w zamian za pracę najemną, podlegają opodatkowaniu w państwie umawiającym się, w którym ma on miejsce zamieszkania. Tytułem wyrównania, państwo umawiające się, w którym jest świadczona praca, może potrącić podatek od tychże wynagrodzeń. Podatek ten nie może przekraczać 4,5 procent kwoty wynagrodzenia brutto, jeżeli miejsce zamieszkania potwierdza urzędowe zaświadczenie właściwego organu podatkowego państwa umawiającego się, w którym podatnik ma miejsce zamieszkania. Pozostaje to bez uszczerbku dla stosowania art. 4 ust. 4".

13. Artykuł 4 ust. 4 konwencji dwustronnej Niemcy–Szwajcaria przewiduje formę rozszerzonego obowiązku podatkowego na korzyść Republiki Federalnej Niemiec. Zgodnie tym przepisem, niezależnie od innych przepisów wspomnianej konwencji, Republika Federalna Niemiec może opodatkować osobę fizyczną zamieszkującą w Szwajcarii, lecz która nie ma obywatelstwa szwajcarskiego i podlegała w Niemczech nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu ogółem przez co najmniej pięć lat, w zakresie dochodów pochodzących z Republiki Federalnej Niemiec i składników majątku położonych na terytorium tego państwa członkowskiego. Rzeczone uprawnienie podatkowe może być wykonane w roku, w którym po raz ostatni zakończyło się nieograniczone zobowiązanie podatkowe i przez pięć kolejnych lat. Pozostaje to bez uszczerbku dla opodatkowania w Szwajcarii, zgodnie z rzeczoną konwencją dwustronną, dochodów lub składników majątku. Niemniej jednak Republika Federalna Niemiec, stosując analogicznie niemieckie przepisy dotyczące obliczania zagranicznych podatków, oblicza szwajcarski podatek pobrany od tych dochodów lub składników majątku zgodnie z dwustronną konwencją na niemieckiej części podatku pobranej od tychże dochodów i składników majątku.

C – *Przepisy niemieckie*

14. Zgodnie z § 1 ust. 1 i 4 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zwanej dalej „EStG”)[4] osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania lub pobytu w Niemczech podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego natomiast osoby fizyczne niemające miejsca zamieszkania lub pobytu na terytorium krajowym podlegają jedynie częściowo opodatkowaniu podatkiem dochodowym jeżeli uzyskują dochody krajowe w rozumieniu § 49 EStG.

15. Zgodnie z § 49 ust. 1 pkt 4 lit. a) EStG dochodami krajowymi są dochody z tytułu pracy najemnej wykonywanej w Niemczech.

II – **Okoliczności faktyczne, postępowanie główne i pytanie prejudycjalne**

16. R. Bukovansky, będący skarżącym w postępowaniu głównym posiada obywatelstwo niemieckie i czeskie.

17. W okresie przed 2006 r. R. Bukovansky pracował w Szwajcarii dla różnych spółek należących do szwajcarskiego koncernu farmaceutycznego. Skarżący zamieszkiwał jednak w Niemczech, gdzie podlegał podatkowi dochodowemu.

18. W marcu 2006 r. R. Bukowansky rozpoczął pracę w Niemczech dla niemieckiej spółki zależnej należącej do tego samego szwajcarskiego koncernu farmaceutycznego, a w czerwcu tego samego roku został delegowanym członkiem zarządu (Geschaftsführer).

19. W sierpniu 2008 r. R. Bukovansky zmienił miejsce zamieszkania na Bazyleę w Szwajcarii, kontynuując jednak zatrudnienie w rzeczonej zależnej spółce niemieckiej. Od tego dnia nie miał już więc ani miejsca zamieszkania, ani pobytu w Niemczech. Ustalone zostało, że R. Bukovansky regularnie powracał do swego miejsca zamieszkania w Szwajcarii ze swego miejsca pracy w Niemczech.

20. W swej deklaracji dochodów złożonej niemieckim organom podatkowym za 2008 r., R. Bukovansky wyszedł z założenia, że w okresie od sierpnia do grudnia tego roku, czyli po przeprowadzce do Szwajcarii należało uważać go za (tzw. powracającego) pracownika przygranicznego w rozumieniu art. 15a ust. 1 konwencji dwustronnej Niemcy–Szwajcaria. Uznał on więc, że zgodnie z tym postanowieniem od sierpnia 2008 r. jego dochody z tytułu świadczonej pracy podlegały opodatkowaniu w umawiającym się państwie będącym stroną tej konwencji, w którym miał on miejsce zamieszkania, czyli w Szwajcarii, biorąc pod uwagę, że jego pracodawca potrącał 4,5% jego pensji brutto płacone w Niemczech, zgodnie z tym samym postanowieniem wspomnianej konwencji dwustronnej.

21. Jednakże Finanzamt Lörrach [urząd skarbowy w Lörrach] w swej decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego nie zgodził się z tezą R. Bukovanskiego i opodatkował omawiane dochody niemieckim podatkiem za cały sporny rok. Niemieckie organy podatkowe uznały, że R. Bukovanskiego należy uważać za podmiot podlegający częściowo podatkowi dochodowemu na mocy § 1 ust. 4 i § 49 ust. 1 pkt 4 lit. a) EStG, lecz jego dochody powinny być opodatkowane niemieckim podatkiem dochodowym zgodnie z zasadą rozszerzonego obowiązku podatkowego, o której mowa w art. 4 ust. 4 konwencji dwustronnej Niemcy–Szwajcaria.

4 — W brzmieniu opublikowanym w dniu 19 października 2002 r. (BGB1. 2002 I, s. 4212) zmienionym w dniu 20 grudnia 2007 r. (BGB1. 2007 I, s. 3150).

22. W następstwie odwołania w trybie administracyjnym złożonego przez R. Bukovanskiego kwoty zapłacone przez niego szwajcarskim organom podatkowym tytułem podatku dochodowego zostały uwzględnione w ramach obliczania dochodu podlegającego opodatkowaniu w Niemczech.

23. W skardze wymienionej do sądu odsyłającego przeciwko Finanzamt Lörrach, R. Bukovansky twierdzi, że od sierpnia 2008 r. jego dochody z tytułu pracy najemnej powinny były być opodatkowane wyłącznie podatkiem dochodowym w Szwajcarii ze względu na jego status powracającego pracownika przygranicznego. Nie było natomiast przesłanek stosowania w stosunku do niego rozszerzonego obowiązku podatkowego w rozumieniu art. 4 ust. 4 konwencji dwustronnej Niemcy–Szwajcaria.

24. W odesłaniu prejudycjalnym Finanzgericht Baden-Württemberg zadaje pytanie dotyczące zgodności wspomnianego postanowienia konwencji dwustronnej Niemcy–Szwajcaria z niektórymi postanowieniami Umowy. Zdaniem sądu odsyłającego po pierwsze rozszerzony obowiązek podatkowy stanowi dyskryminujące traktowanie pod względem podatkowym niezgodne z zasadą równego traktowania przewidzianą w art. 9 załącznika I do Umowy i jako takie stanowi przeszkodę dla wykonywania swobody przepływu. Po drugie art. 4 ust. 4 konwencji dwustronnej Niemcy–Szwajcaria jest ponadto niezgodny z zakazem dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, o którym mowa w art. 2 Umowy.

25. Według sądu odsyłającego art. 21 ust. 1 Umowy nie stoi na przeszkodzie temu, aby odstąpić od stosowania przepisu konwencji dwustronnej Niemcy–Szwajcaria dotyczącego rozszerzonego obowiązku podatkowego. Pomimo bowiem tego postanowienia postanowienia umów w sprawie podwójnego opodatkowania nie mogą być sprzeczne z obowiązkami wynikającymi ze swobód podstawowych potwierdzonych w Umowie, takimi jak w szczególności zakaz dyskryminacji.

26. W świetle powyższych rozważań sąd odsyłający, postanowieniem z dnia 19 grudnia 2013 r., uznał za konieczne zawiesić toczące się przed nim postępowanie celem przedstawienia Trybunałowi następującego pytania prejudycjalnego:

„Czy postanowienia Umowy […], w szczególności jej preambułę, art. 1, 2, 21 oraz art. 7 i 9 załącznika I należy interpretować w ten sposób, że nie zezwalają one, aby pracownik najemny, który przeniósł się z kraju do Szwajcarii, nie posiada obywatelstwa szwajcarskiego i od czasu przeniesienia do Szwajcarii jest tzw. powracającym pracownikiem przygranicznym w rozumieniu art. 15a ust. 1 [konwencji dwustronnej Niemcy–Szwajcaria], na podstawie art. 4 ust. 4 [tejże konwencji] w związku z [jej] art. 15a ust. 1 zdanie czwarte, był objęty niemieckim opodatkowaniem?”.

III – **Postępowanie przed Trybunałem**

27. Postanowienie odsyłające wpłynęło do sekretariatu w dniu 16 maja 2014 r. Uwagi złożyli R. Bukovansky, Finanzamt Lörrach, rządy szwedzki, niemiecki i rząd Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja Europejska. W rozprawie w dniu 26 lutego 2015 r. udział wzięli R. Bukovansky, Finanzamt Lörrach, rząd niemiecki oraz Komisja.

IV – **Analiza prawna**

28. Poprzez swe pytanie prejudycjalne sąd odsyłający stara się w istocie ustalić czy odpowiednie postanowienia Umowy należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie postanowieniu konwencji dwustronnej w sprawie podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy Konfederacją Szwajcarską i jednym z państw członkowskich, przewidującemu formę rozszerzonego obowiązku podatkowego, zgodnie z którym dochody uzyskiwane w tym państwie członkowskim przez pracownika najemnego, którego można zakwalifikować jako tzw. „powracającego” pracownika przygranicznego w rozumieniu samej Umowy, który przeprowadził się do Szwajcarii lecz nie ma obywatelstwa

szwajcarskiego i podlegał przez ogółem co najmniej pięć lat przed przeprowadzką do Szwajcarii podatkowi dochodowemu w danym państwie członkowskim, mogą nadal podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym tego państwa członkowskiego w roku przeprowadzki i przez pięć następnych lat.

A – *Uwagi ogólne*

29. Jakkolwiek Trybunał bezspornie [5] ma kompetencję, aby interpretować Umowę, odpowiedź na pytanie zadane przez sąd odsyłający wymaga, aby Umowa miała zastosowanie do sytuacji takiej jak sytuacja R. Bukovanskiego.

30. W tym względzie należy zauważyć, że okoliczność, iż R. Bukovansky ma obywatelstwo niemieckie i powołuje się na wynikające z przysługującej mu swobody przepływu prawa względem państwa członkowskiego jego pochodzenia, czyli Niemiec, nie uniemożliwia stosowania Umowy. Niezależnie bowiem od okoliczności, iż R. Bukovansky posiada również obywatelstwo czeskie, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że obywatele umawiającego się państwa mogą powoływać się na prawa ustanowione w Umowie również w stosunku do ich własnego państwa, w pewnych okolicznościach i przy uwzględnieniu mających zastosowanie przepisów [6].

31. Jeżeli chodzi okoliczności postępowania głównego i postanowienia Umowy mające zastosowanie w niniejszym przypadku należy zaznaczyć, że w świetle ich brzmienia, zarówno art. 2 Umowy jak też art. 7 ust. 1 załącznika I do Umowy mają zastosowanie do sytuacji R. Bukovanskiego.

32. Co się tyczy bowiem po pierwsze stosowania art. 2 Umowy należy podkreślić, iż R. Bukovansky jest obywatelem „umawiającej się strony", a mianowicie Republiki Federalnej Niemiec i legalnie przebywa na terytorium drugiej umawiającej się strony, a mianowicie Republiki Szwajcarii. Zgodnie z tym postanowieniem nie może on być więc dyskryminowany w żaden sposób ze względu na przynależność państwową.

33. Po drugie, jeżeli chodzi o stosowanie art. 7 ust. 1 załącznika I do Umowy, należy zaznaczyć, że R. Bukovansky „ma miejsce zamieszkania na terytorium umawiającej się strony", w niniejszym przypadku Konfederacji Szwajcarskiej i świadczy [pracę za wynagrodzeniem na terytorium drugiej umawiającej się strony, a mianowicie Republiki Federalnej Niemiec. Jako że bezsporne jest, iż w spornym okresie R. Bukovansky regularnie powracał z miejsca świadczenia pracy do miejsca zamieszkania, należy uznać go w konsekwencji za „najemnego pracownika przygranicznego" w rozumieniu art. 7 ust. 1 załącznika I do Umowy [7].

34. W świetle tych uwag należy stwierdzić, że sytuacja R. Bukovanskiego jest objęta zakresem stosowania Umowy.

5 — Zobacz przykładowo wyroki: Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839); Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121).

6 — Zobacz wyroki: Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, pkt 27–34); Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, pkt 33).

7 — Zobacz podobnie w odniesieniu do stosowania pojęcia osoby prowadzącej działalność na własny rachunek na terenach przygranicznych, o którym mowa w art. 13 załącznika I do Umowy, wyrok Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, pkt 34–40).

B – *W przedmiocie stosunków pomiędzy Umową i dwustronnymi konwencjami w sprawie podwójnego opodatkowania*

35. Przed zbadaniem wątpliwości sądu odsyłającego w odniesieniu do zgodności art. 4 ust. 4 konwencji dwustronnej Niemcy–Szwajcaria z mającymi znaczenie postanowieniami Umowy należy zająć się mającą charakter wstępny kwestią stosunków pomiędzy samą umową a dwustronnymi konwencjami w sprawie podwójnego opodatkowania. W tym celu konieczne jest ustalenie zakresu art. 21 ust. 1 Umowy, zgodnie z którym jej postanowienia „pozostają bez uszczerbku dla" postanowień umów dwustronnych pomiędzy Szwajcarią i państwami członkowskimi Unii Europejskiej w sprawie podwójnego opodatkowania.

36. Stanowiska zaprezentowane w odniesieniu do tej kwestii, którą to wedle mojej wiedzy Trybunał nie miał dotychczas możliwości się zająć, są bardzo różne.

37. Z jednej strony sąd odsyłający twierdzi, że pomimo brzmienia art. 21 ust. 1 Umowy, w wypadku niezgodności pomiędzy postanowieniami dwustronnej konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania i postanowieniami Umowy, pierwszeństwo przysługuje Umowie. W szczególności postanowienia takich konwencji nie mogą być sprzeczne z zakazem dyskryminacji ustanowionym w prawie Unii.

38. Podobnie Komisja podnosi, że art. 21 ust. 1 Umowy nie stoi na przeszkodzie kontroli zgodności konwencji dwustronnej Niemcy–Szwajcaria z postanowieniami Umowy. Zdaniem tej instytucji postanowienie to poprzestaje na uściśleniu, że do państw umawiających się ramach dwustronnej konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania należy decyzja co do zakresu i rozgraniczenia ich władztwa podatkowego. Niemniej jednak zgodnie z orzecznictwem Trybunału, państwa członkowskie przy określaniu zasad opodatkowania są zobowiązane przestrzegać swobód przepływu przewidzianych w Umowie [8]. Artykuł 21 ust. 1 Umowy nie zwalnia ich z tego obowiązku [9].

39. Ponadto na rozprawie Komisja podniosła, że gdyby wyjątek przewidziany w art. 21 ust. 1 Umowy intepretować w ten sposób, iż państwo członkowskie może swobodnie wprowadzać do dwustronnej konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania postanowienie stanowiące jawną dyskryminację lub oczywiste naruszenie swobód zagwarantowanych przez Umowę, sama Umowa zostałaby zupełnie pozbawiona znaczenia. Komisja uważa zatem, że ratio legis i interpretacja systemowa art. 21 ust. 1 Umowy sprzeciwiają się interpretacji, według której przepis taki przewiduje ogólny wyjątek od stosowania Umowy dla wszystkich postanowień zawartych w dwustronnych konwencjach w sprawie podwójnego opodatkowania.

40. Z drugiej strony stanowisko bronione przez rząd szwedzki, wyraźnie popierane na rozprawie przez rząd niemiecki, jest całkowicie przeciwne. Według wspomnianych rządów art. 21 ust. 1 Umowy ustanawia bezwarunkowy wyjątek od jej stosowania. Wynika z tego, że w ramach stosowania tego wyjątku nie mają zastosowania postanowienia Umowy ani prawa i obowiązki wynikające z prawa Unii. Innymi słowy postanowienia dwustronnych konwencji dotyczących podwójnego opodatkowania mają zastosowanie jak gdyby Umowa nie istniała. W konsekwencji prawa i obowiązki wynikające z niej nie mogą mieć żadnego wpływu na postanowienia zawarte w tychże dwustronnych konwencjach.

41. W praktyce dwie proponowane interpretacje w odniesieniu do zakresu art. 21 ust. 1 Umowy mogą prowadzić w niniejszej sprawie do różnych konsekwencji. W wypadku bowiem przyjęcia interpretacji proponowanej przez sąd odsyłający i Komisję, konieczne byłoby dokonanie analizy zgodności postanowienia dwustronnej konwencji Niemcy–Szwajcaria, które przewiduje rozszerzony obowiązek

8 — Komisja odwołuje się do utrwalonego orzecznictwa przywołanego w pkt 50 i 51 wyroku Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566).

9 — Wydaje się, że taką interpretację art. 21 ust. 1 Umowy przyjął również szwajcarski sąd federalny. Zobacz wyrok z dnia 26 stycznia 2010 r. w sprawach 2C_319/2009 i 2C_321/2000, pkt 12.1. Wyrok znajduje się pod poniższym adresem internetowym: http://www.servat.unibe.ch/dfr//bger/100126_2C_319–2009.html (adres odwiedzony ostatnio w dniu 26 marca 2015 r.)

podatkowy z istotnymi postanowieniami Umowy. Natomiast w wypadku przyjęcia interpretacji proponowanej przez rządy szwedzki i niemiecki analiza taka nie byłaby potrzebna i – również w razie niezgodności spornego postanowienia konwencji dwustronnej Niemcy–Szwajcaria z Umową – byłoby to bez uszczerbku dla stosowania tego postanowienia.

42. Tymczasem należy przypomnieć na wstępie, że Umowa jako traktat międzynarodowy powinna być interpretowana zgodnie z art. 31 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów [10] w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w niej wyrazom w ich kontekście oraz w świetle jej przedmiotu i celu [11].

43. Z punktu widzenia analizy brzmienia art. 21 ust. 1 zdanie pierwsze Umowy wydaje mi się niewątpliwe, że poprzez wykorzystanie wyrażenia „pozostają bez uszczerbku dla" postanowienie to przewiduje wyraźnie wyjątek od stosowania samej Umowy w przypadku postanowień dwustronnych konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania zawartych pomiędzy Szwajcarią i państwami członkowskimi Unii. Z brzmienia tego postanowienia wynika, że wyjątek jest ogólny i bezwarunkowy w znaczeniu, iż nie jest zależny od spełnienia żadnego dalszego wymogu, poza wymogiem, iż musi chodzić o postanowienie dotyczące podwójnego opodatkowania. Zdanie drugie tegoż ustępu dotyczy szczególnej kwestii „pracownika przygranicznego", lecz stanowi jedynie przykładową ilustrację wyjątku przewidzianego w zdaniu pierwszym i nie ma wpływu na jego ogólny zakres, co wynika w oczywisty sposób z faktu wykorzystania wyrażenia „w szczególności".

44. Z punktu widzenia analizy kontekstu należy zauważyć, że po art. 21 Umowy zatytułowanym „Stosunki z dwustronnymi umowami w sprawie podwójnego opodatkowania" następuje art., 22 który również stanowi postanowienie o charakterze ogólnym dotyczące „stosunków z umowami dwustronnymi w sektorach innych niż zabezpieczenie społeczne i podwójne opodatkowanie" [12]. Tymczasem, w odróżnieniu od art. 21 ust. 1 Umowy, jej art. 22 przewiduje, że sama Umowa pozostaje bez uszczerbku dla dwustronnych umów w dziedzinie *innej niż* podwójne opodatkowanie jedynie wtedy, „gdy są one zgodne z Umową". Ponadto art. 22 ust. 2 wyraźnie precyzuje, że „Umowa ma pierwszeństwo w wypadku niezgodności z nią takich umów".

45. Tymczasem należy stwierdzić, że w art. 21 Umowy brak jest jakiegokolwiek postanowienia w tym względzie przyznającego wyraźnie pierwszeństwo Umowie względem umów dwustronnych w sprawie podwójnego opodatkowania.

46. W świetle brzmienia art. 21 ust. 1 zdanie pierwsze Umowy oraz oczywistej różnicy brzmienia pomiędzy tymże postanowieniem a jej art. 22 uważam, że można zasadnie uznać, że gdyby zamiarem stron umawiających się Umowy było zapewnienie pierwszeństwa Umowie względem postanowień konwencji dwustronnych w sprawie podwójnego opodatkowania, to dałyby one temu wyraz, tak jak uczyniły to w art. 22 tejże Umowy dla innych rodzajów umów dwustronnych. Jako że nie wprowadziły takiej klauzuli, można uznać, że ich zamiarem było przewidzenie ogólnego i bezwarunkowego wyjątku od zakresu stosowania Umowy dla postanowień zawartych w umowach dwustronnych w sprawie podwójnego opodatkowania [13].

10 — Konwencja podpisana w Wiedniu w dniu 23 maja 1969 r., *Recueil des traités des Nations unies*, vol. 1155, s. 331.

11 — Zobacz wyrok Hengartner i Gasser (C-70/09, EU:C:2010:430, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

12 — Stosunki z innymi dwustronnymi umowami w dziedzinie bezpieczeństwa socjalnego uregulowane są w art. 20 Umowy, który przewiduje, że ulegają one zawieszeniu od dnia wejścia w życie Umowy, jeżeli Umowa te normuje tę samą dziedzinę.

13 — Należy zaznaczyć że z brzmienia art. 21 ust. 1 zdanie pierwsze Umowy wynika że zakres czasowy tego wyjątku nie jest ograniczony do dwustronnych konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania które obowiązywały w dniu wejścia w życie Umowy lecz obejmuje również konwencje zawarte później.

47. Taką interpretację art. 21 ust. 1 Umowy należy ponadto oceniać w świetle innych istotnych jej postanowień. W szczególności na rozprawie Komisja pomimo przyznania, iż między brzmieniem art. 21 i art. 22 Umowy występują różnice instytucja ta podniosła, że w wypadku przyjęcia interpretacji jej art. 21 ust. 2 przedstawionej w pkt 46 powyżej zachodziłoby ryzyko pozbawienia tegoż postanowienia jego sensu.

48. Tymczasem zgodnie z art. 21 ust. 2 Umowy żadne z jej postanowień nie może być interpretowane w sposób zabraniający umawiającym się stronom wprowadzania, przy stosowaniu odpowiednich przepisów ich własnego ustawodawstwa podatkowego, rozróżnień między podatnikami, których sytuacje nie są porównywalne, w szczególności jeżeli chodzi o ich miejsce zamieszkania. W tym względzie we wspomnianym wyroku Ettwein Trybunał wyjaśnił, że postanowienie to pozwala na odmienne traktowanie w dziedzinie podatkowej podatników będących rezydentami i podatników niebędących rezydentami, ale jedynie wówczas, gdy nie znajdują się oni w porównywalnej sytuacji [14].

49. W przeciwieństwie do Komisji nie uważam ponadto, że art. 21 ust. 2 Umowy precyzuje ust. 1 tego postanowienia. W tym względzie należy stwierdzić, że art. 21 ust. 2 odnosi się do krajowego ustawodawstwa podatkowego umawiających się stron natomiast ust. 1 tego postanowienia do dwustronnych umów zawartych pomiędzy Konfederacją Szwajcarską i państwami członkowskimi Unii.

50. W tym względzie należy wyjaśnić, że wyjątek przewidziany w art. 21 ust. 1 Umowy nie zezwala państwu członkowskiemu lub Konfederacji Szwajcarskiej na jednostronne przyjmowanie w ich ustawodawstwach krajowych dyskryminujących środków niezgodnych z postanowieniami Umowy. Postanowienie to przewiduje jedynie, że Umowa pozostaje bez uszczerbku dla możliwości *uzgodnienia* w drodze umowy dwustronnej w sprawie podwójnego opodatkowania zawartej przez państwo członkowskie i Konfederację Szwajcarską, środków podatkowych niezgodnych z Umową. Ewentualne postanowienie niezgodne z Umową będzie musiało zatem zawsze być wynikiem ewentualnej umowy pomiędzy państwem członkowskim i Konfederacją Szwajcarską.

51. To z tego punktu widzenia nie podzielam argumentu Komisji, wedle którego, gdyby przyjąć interpretację art. 21 ust. 1 Umowy przedstawioną w pkt 46 powyżej, Umowa utraciłaby całkowicie swe znaczenie. Jak bowiem wyjaśniono w poprzednim punkcie, zakres stosowania wyjątku, który jako taki należy interpretować zawężająco [15], ogranicza się wyłącznie do uzgodnionych postanowień mających charakter podatkowy zawartych w dwustronnych umowach w sprawie podwójnego opodatkowania. Utrzymuje on natomiast w pełni swą moc w wypadku postanowienia każdego innego rodzaju.

52. W tym względzie można ponadto zauważyć, że chociaż z jednej strony prawdą jest iż, jak wynika ze zdania drugiego preambuły Umowy, strony umawiające się postanowiły „wdrożyć swobodę przepływu osób pomiędzy nimi opierając się na przepisach stosowanych w [Unii] Europejskiej” [16], to z drugiej jednak strony Trybunał podkreślił, iż wola usprawnienia swobody przepływu osób pomiędzy Unią i Konfederacją Szwajcarską nie pokrywa się z duchem i celem swobód przepływu przewidzianych w traktatach w zakresie rynku wewnętrznego ustanowionego pomiędzy państwami członkowskimi Unii. Umowa ma zatem na celu zacieśnienie więzi między umawiającymi się stronami, bez woli rozszerzenia stosowania swobód podstawowych in toto na Konfederację Szwajcarską [17].

14 — Zobacz wyrok Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, pkt 45).

15 — Zobacz podobnie wyroki Honyvem Informazioni Commerciali (C-465/04, EU:C:2006:199, pkt 24); Pfeiffer i in. (C-397/01, EU:C:2004:584, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo).

16 — Zobacz wyrok Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, pkt 27).

17 — Zobacz podobnie wyrok Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, pkt 26–29).

53. To w świetle takiej charakterystyki Umowy, wyjaśnionej przez Trybunał, można zrozumieć ograniczenie zakresu orzecznictwa przywołanego przez Komisję i wspomnianego w pkt 38 powyżej, zgodnie z którym państwa członkowskie, przy określaniu zasad opodatkowania są zobowiązane przestrzegać swobód przepływu przewidzianych w traktacie FUE [18]. Rzeczona zasada prawa Unii obowiązuje w ramach stosowania Umowy, jednak istnieje od niej wyjątek, wówczas gdy umawiające się strony postanowiły, że Umowa nie ma zastosowania, czyli w wypadku postanowień umów w sprawie podwójnego opodatkowania.

54. Reasumując, z powyższych uwag wynika moim zdaniem, że na zadane przez sąd odsyłający pytanie należy odpowiedzieć, iż w świetle art. 21 ust. 1 Umowy, nie stoi ona na przeszkodzie postanowieniu takiemu jak art. 4 ust. 4 konwencji dwustronnej Niemcy–Szwajcaria.

55. W konsekwencji dalsze uwagi przedstawiam jedynie na wypadek, gdyby Trybunał nie zgodził się z proponowaną przeze mnie interpretacją Umowy i uznał za konieczne dokonać analizy zgodności art. 4 ust. 4 konwencji dwustronnej Niemcy–Szwajcaria ze stosownymi postanowieniami Umowy.

C – W przedmiocie zgodności z Umową postanowienia przewidującego rozszerzony obowiązek podatkowy

56. Sąd odsyłający podnosi dwa możliwe powody niezgodności z umową rozszerzonego obowiązku podatkowego przewidzianego w art. 4 ust. 4 dwustronnej konwencji Niemcy–Szwajcaria.

57. Po pierwsze, zdaniem sądu odsyłającego rozszerzony obowiązek podatkowy stanowi dyskryminacyjne traktowanie pod względem podatkowym niezgodne z art. 9 załącznika I do Umowy. R. Bukovansky znajduje się wobec Republiki Federalnej Niemiec w sytuacji równoważnej do sytuacji pracownika mającego obywatelstwo szwajcarskie, który świadczy pracę na terytorium Niemiec i przeprowadza się do Szwajcarii. Mógłby on więc powołać się na art. 9 ust. 2 załącznika I do Umowy, aby domagać się uzyskania takich samych przywilejów podatkowych, z jakich korzysta szwajcarski pracownik będący w jego sytuacji, wymagając zatem, aby nie obejmował go rozszerzony obowiązek podatkowy. Takie dyskryminujące traktowanie pod względem podatkowym stanowi przeszkodę dla swobodnego przepływu, albowiem czyni mniej atrakcyjną przeprowadzkę do Szwajcarii pracowników najemnych niemających obywatelstwa szwajcarskiego, niwecząc w ten sposób cel Umowy polegający na ciągłej realizacji swobodnego przepływu.

58. Po drugie, sąd odsyłający uważa, że art. 4 ust. 4 dwustronnej konwencji Niemcy–Szwajcaria jest ponadto sprzeczny z zakazem dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, o którym mowa w art. 2 Umowy. Sąd ten zauważa, że rozszerzenie obowiązku podatkowego na dochody na szczeblu niemieckim nie ma zastosowania, jeżeli osoba przenosząca się do Szwajcarii ma szwajcarskie obywatelstwo. Gdyby R. Bukovansky posiadał obywatelstwo tego państwa, to w niniejszym przypadku nie podlegałby rozszerzonemu obowiązkowi podatkowemu, i to również gdyby prowadził takie samo życie prywatne i zawodowe.

59. Aby móc rozwiać wątpliwości sądu odsyłającego, uważam za celowe streścić niektóre zasady wyrażone przez Trybunał w odniesieniu do stosunku pomiędzy konwencjami w sprawie podwójnego opodatkowania i swobodami podstawowymi zagwarantowanymi w traktacie UE.

18 — Zobacz także pkt 63 poniżej.

60. W tym celu należy przypomnieć przede wszystkim, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem państwa członkowskie zachowują kompetencję do określania w drodze umów lub jednostronnie, kryteriów rozdzielenia ich władztwa podatkowego, w szczególności w celu wyeliminowania, w razie potrzeby w drodze umów, podwójnego opodatkowania [19]. To do państw członkowskich należy przyjęcie przepisów koniecznych dla unikania przypadków podwójnego opodatkowania, w szczególności przy wykorzystaniu kryteriów, które zostały przyjęte w międzynarodowej praktyce podatkowej [20].

61. W tym kontekście w ramach konwencji dwustronnych mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania państwa członkowskie mają swobodę ustalania łączników norm kolizyjnych w celu rozdziału kompetencji podatkowych [21]. Wybór przez umawiające się państwa dwustronnej umowy w sprawie podwójnego opodatkowania takich kryteriów łącznika nie stanowi sam przez się dyskryminacji sprzecznej ze swobodami podstawowymi przewidzianymi w traktacie FUE [22]

62. Ponadto z orzecznictwa wynika po pierwsze, że państwa członkowskie mogą porozumieć się co do tego, iż podatnik będzie podlegać opodatkowaniu w obydwu państwach członkowskich i po drugie, że niekorzystne skutki, które mogłyby wynikać z równoległego wykonywania przez różne państwa członkowskie kompetencji podatkowej, jeżeli wykonywanie tej kompetencji nie stanowi dyskryminacji, nie stanowią ograniczeń zabronionych przez traktat FUE [23]. Wynika z tego, że państwo członkowskie nie jest zobowiązane, na podstawie prawa Unii, przeciwdziałać niekorzystnym skutkom, które mogłyby wynikać z równoległego wykonywania kompetencji podatkowej [24].

63. Z utrwalonego orzecznictwa wynika jednak również, że rozdział kompetencji podatkowej pomiędzy państwa członkowskie nie zezwala im na stosowanie przepisów sprzecznych ze swobodami przepływu zagwarantowanymi przez traktat FUE [25]. W szczególności przy wykonywaniu władztwa podatkowego rozdzielonego w ten sposób w ramach dwustronnych konwencji zapobiegających podwójnemu opodatkowaniu, państwa członkowskie są zobowiązane do przestrzegania zasad Unii, a w szczególności do przestrzegania zasady krajowego traktowania w odniesieniu do obywateli innych państw członkowskich oraz własnych obywateli, którzy skorzystali z wolności zagwarantowanych przez traktat [26].

64. Wątpliwości sądu odsyłającego należy analizować w świetle tych wszystkich zasad wynikających bezpośrednio lub pośrednio z orzecznictwa poprzedzającego wejście w życie Umowy [27].

19 — Zobacz w szczególności wyroki: Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, pkt 57); de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, pkt 93); Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, pkt 49); Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, pkt 48); Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, pkt 32).

20 — Wyrok Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 — Zobacz m. in. wyroki: de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, pkt 94); Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, pkt 48); Imfeld i Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, pkt 42).

22 — Zobacz wyrok Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, pkt 53).

23 — Wyrok Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, pkt 27, 34).

24 — Wyroki: Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, pkt 34) ; CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, pkt 27, 28); Österreichische Salinen (C-437/08, EU:C:2009:17, pkt 170).

25 — Zobacz wyrok Imfeld i Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 — Zobacz wyroki: de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, pkt 94); Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, pkt 51).

27 — Zobacz art. 16 ust. 2 Umowy i pkt 6 powyżej.

1. W przedmiocie naruszenia art. 9 załącznika do Umowy i w przedmiocie przeszkody dla swobodnego przepływu

65. Sąd odsyłający opiera wyraźnie swą analizę na orzecznictwie Trybunału, zgodnie z którym swoboda przepływu osób, którą zgodnie z drugim zdaniem preambuły Umowy umawiające się strony zdecydowały się wprowadzić między sobą na podstawie postanowień stosowanych w Unii, napotykałaby przeszkodę, gdyby obywatel jednej z umawiających się stron ponosił w swoim państwie pochodzenia niekorzystne skutki tego, że skorzystał z prawa do swobodnego przepływu [28].

66. Należy jednak stwierdzić, że – jak zauważyli różni interwenienci – w rzeczywistości żaden z dokumentów zawartych w aktach sprawy nie wskazuje, że postanowienie przewidujące rozszerzony obowiązek podatkowy pociąga za sobą bardziej niekorzystne traktowanie pod względem podatkowym w państwie pochodzenia, czyli w Niemczech, osoby takiej jak R. Bukovansky, która wykonała swe prawo przepływu przeprowadzając się do Szwajcarii. Dla osoby będącej w sytuacji R. Bukovanskiego zastosowanie rozszerzonego obowiązku podatkowego oznacza po prostu stosowanie w bieżącym roku i przez okres pięciu lat po przeprowadzce, tej samej stawki opodatkowania, co stosowana do pracownika będącego w sytuacji takiej samej jak on i mającego miejsce zamieszkania w Niemczech. Innymi słowy, zgodnie z tym postanowieniem, w następstwie przeprowadzki do Szwajcarii, R. Bukovansky nie jest traktowany w Szwajcarii korzystniej pod względem podatkowym, lecz pozostaje opodatkowany stawką podatku, której podlegał w Niemczech.

67. Tymczasem moim zdaniem postanowienie takie jak art. 4 ust. 4 konwencji dwustronnej Niemcy–Szwajcaria odzwierciedla jedynie brzmienie porozumienia zawartego przez Republikę Federalną Niemiec i Konfederację Szwajcarską w zakresie rozdzielenia kompetencji podatkowej między tymi państwami. Z brzmienia art. 15a tej konwencji wynika bowiem, że wspomniane dwa państwa uzgodniły, iż w wypadku powracającego pracownika przygranicznego, takiego jak R. Bukovansky, kompetencja podatkowa należy do państwa miejsca zamieszkania, czyli w okolicznościach niniejszej sprawy do Szwajcarii. Jednakże zgodnie z art. 4 ust. 4 rzeczonej konwencji, w wypadku osoby niemającej obywatelstwa szwajcarskiego, która podlegała nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, przez co najmniej pięć lat w Niemczech i nadal uzyskuje dochody w Niemczech, Republika Federalna Niemiec utrzymuje kompetencję podatkową przez wyznaczony okres według stawki opodatkowania przewidzianej dla podatku dochodowego.

68. W tym względzie kryterium wcześniejszego [29] miejsca zamieszkania, które w rozumieniu spornego przepisu usprawiedliwia zastosowanie rozszerzonego obowiązku podatkowego, stanowi uzasadniony łącznik dla celów rozdzielenia kompetencji podatkowych państw członkowskich.

69. Po drugie z orzecznictwa przytoczonego w pkt 61 i 63 powyżej wynika, że chociaż przy stosowaniu takich kryteriów państwa członkowskie muszą zagwarantować poszanowanie zasady traktowania krajowego na rzecz ich własnych obywateli, którzy powołali się na swobody zagwarantowane w traktacie – co, jak wynika z pkt 66 powyżej, wydaje się mieć miejsce w niniejszej sprawie – to jednak nie muszą one, zgodnie z prawem Unii, przeciwdziałać niekorzystnym skutkom, które mogłyby wynikać z równoległego wykonywania kompetencji podatkowej.

70. Wręcz przeciwnie, w wyroku Weigel [30] Trybunał stwierdził właśnie dokładnie, że prawo Unii nie gwarantuje pracownikowi, że przeniesienie jego pracy do państwa członkowskiego innego od tego, w którym miał wcześniej miejsce zamieszkania będzie neutralne pod względem podatkowym. Mając na uwadze różnice między przepisami podatkowymi państw członkowskich, przeniesienie pracy może być dla danego pracownika mniej lub bardziej korzystne lub niekorzystne, w zależności od przypadku.

28 — Zobacz wyroki: Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, pkt 27, 28); Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, pkt 51).

29 — Zobacz w prawie niemieckim kryterium miejsca zamieszkania usprawiedliwia opodatkowanie podatkiem dochodowym w nieograniczonym zakresie. Zobacz pkt 14 powyżej.

30 — Zobacz wyrok Weigel (C-387/01, EU:C:2004:256).

Wynika z tego, że co do zasady ewentualna niekorzystna sytuacja w porównaniu do tej, w jakiej pracownik ten wykonywał swoją pracę przed przeniesieniem, nie jest sprzeczna z art. 45 TFUE; pod warunkiem jednak, że wspomniane przepisy nie stawiają tego pracownika w niekorzystnej sytuacji w porównaniu z tymi pracownikami, którzy podlegali już wcześniej takiemu opodatkowaniu [31].

71. Z orzecznictwa tego wynika więc, że wbrew twierdzeniom sądu odsyłającego, Republika Federalna Niemiec nie ma obowiązku zagwarantować pracownikowi będącemu w sytuacji R. Bukovanskiego traktowania takie samego jak przewidziane dla pracownika mającego obywatelstwo szwajcarskie, który świadczy pracę na terytorium Niemiec i przenosi swe miejsce zamieszkania do Szwajcarii oraz zgodnie z konwencją podlega opodatkowaniu w Szwajcarii. Różnica w traktowaniu takiego pracownika i R. Bukovanskiego jest jedynie rezultatem rozdzielnia kompetencji podatkowej pomiędzy umawiającymi się państwami. Jako że brak jest dowodów wskazujących, iż rozszerzony obowiązek podatkowy wynika z traktowania odmiennego aniżeli w wypadku pracownika mającego miejsce zamieszkania w Niemczech i tamże podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym w nieograniczonym zakresie, należy stwierdzić, że takie traktowanie pod względem podatkowym nie stanowi przeszkody dla swobodnego przepływu [32].

72. Jeżeli chodzi w szczególności o art. 9 załącznika I do Umowy, na który powołał się sąd odsyłający, należy po pierwsze przypomnieć, że Trybunał wyjaśnił, iż ustęp 1 tego postanowienia dotyczy jedynie sytuacji dyskryminacji ze względu na przynależność państwową w stosunku do obywatela umawiającej się strony na terytorium drugiej umawiającej się strony [33].

73. Tymczasem z okoliczności faktycznych przedłożonych Trybunałowi wynika, że R. Bukovansky jest obywatelem niemieckim, który świadczył w spornym roku 2008 swą pracę w Niemczech na rzecz niemieckiej spółki. Okoliczność, że chodzi o spółkę zależną szwajcarskiego koncernu, nie ma w tym zakresie znaczenia. Nie może więc chodzić w niniejszej sprawie o dyskryminację, której dopuściły się władze umawiającej się strony w stosunku do obywatela drugiej umawiającej się strony, przez co omawiane postanowienie nie może znaleźć zastosowania.

74. Co się tyczy po drugie art. 9 ust. 2 załącznika I, należy przypomnieć, że postanowienie to przewiduje, iż pracownik najemny oraz członkowie jego rodziny korzystają z tych samych przywilejów podatkowych oraz świadczeń socjalnych jak pracownicy najemni, będący obywatelami danego państwa i członkowie ich rodzin. Uważam jednak, że również to postanowienie, podobnie jak art. 9 ust. 1 załącznika I, dotyczy dyskryminacji ze względu na przynależność państwową w stosunku do obywatela umawiającej się strony na terytorium drugiej umawiającej się strony, który to przypadek – jak wskazano w poprzednim punkcie – nie ma zastosowania w niniejszej sprawie.

75. Interpretację tę potwierdza z punktu widzenia brzmienia postanowienia, sposób sformułowania niektórych jego wersji językowych zawierających wyraźne odniesienie do „terytorium innej umawiającej się strony" wspomnianego w ust. 1 tego artykułu [34]. Ponadto jest ona zgodna z zasadą orzecznictwa wspomnianą w pkt 63 powyżej, wedle której państwo członkowskie ma obowiązek przestrzegać zasady traktowania krajowego, jeżeli chodzi o obywateli innych państw członkowskich, którzy skorzystali ze swobodnego przepływu.

31 — Zobacz wyrok Weigel (C-387/01, EU:C:2004:256, pkt 55). Dla stosowania przewidzianej w tej sprawie zasady nie ma znaczenia, że dotyczyła ona podatków pośrednich, a mianowicie podatku z tytułu rejestracji pojazdu samochodowego.

32 — W niniejszej sprawie nie ma zastosowania również zasada wyrażona w pkt 49 wyroku Groot (C-385/00, EU:C:2002:750) wedle której postanowienia dotyczące swobody przepływu pracowników stoją na przeszkodzie temu aby państwo członkowskie utrudniało swobodne przyjmowanie i wykonywanie pracy przez jednego ze swych obywateli w innym państwie członkowskim. R. Bukovansky nie wykonuje bowiem żadnej pracy w Szwajcarii.

33 — Zobacz wyrok Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, pkt 47, 48).

34 — Tak na przykład w wersji francuskiej («Le travailleur salarié et les membres de sa famille visés […] y bénéficient des mêmes avantages fiscaux et sociaux que les travailleurs salariés nationaux et les membres de leur famille») termin „y" niewątpliwie odnosi sie do terytorium drugiej umawiającej się strony. Podobnie jest w przypadku terminu „dort" w niemickiej wersji językowej („Ein Arbeitnehmer und seine […] Familienangehörigen genießen dort die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen").

76. Z tego samego orzecznictwa wynika ponadto, iż państwo członkowskie ma obowiązek stosować zasadę traktowania krajowego również do swych własnych obywateli, którzy skorzystali ze swobody przepływu. Trybunał zgodnie z tym orzecznictwem odwołał się w wyroku Ettwein między innymi do art. 9 ust. 2 załącznika I do Umowy, aby ustanowić zasadę, iż umawiające się strony nie mogą odmówić przyznania korzyści podatkowej podatnikowi jedynie ze względu na fakt, iż jego miejsce zamieszkania znajduje się na terytorium drugiej umawiającej się strony [35]. Niemniej jednak orzecznictwo to nie ma zastosowania w niniejszej sprawie albowiem nie dotyczy ona przyznania korzyści podatkowej w Niemczech na rzecz niemieckiego pracownika mającego miejsce zamieszkania w Szwajcarii, ale pracującego w Niemczech, lecz raczej przyznania uprzywilejowanego – w porównaniu z niemieckim pracownikiem/podatnikiem mającym miejsce zamieszkania w Niemczech i podlegającym podatkowi dochodowemu w tymże państwie członkowskim – szwajcarskiego traktowania pod względem podatkowym z powodu posiadania miejsca zamieszkania w Szwajcarii.

77. Z powyższego wynika, że art. 4 ust. 4 konwencji dwustronnej Niemcy–Szwajcaria – w wypadku gdyby Trybunał postanowił dokonać jego analizy w świetle Umowy – nie stanowi naruszenia art. 9 załącznika do Umowy ani przeszkody dla swobodnego przepływu pracowników.

2. W przedmiocie naruszenia art. 2 Umowy

78. Sąd odsyłający ponadto twierdzi, że rozszerzony obowiązek podatkowy stanowi obowiązek sprzeczny z zakazem dyskryminacji ze względu na przynależność państwową naruszający art. 2 Umowy. Rzeczywiście, ze względu na fakt, iż takie traktowanie pod względem podatkowym nie ma zastosowania do obywateli Szwajcarii, którzy przeprowadzają się do tego państwa, stosowanie art. 4 ust. 4 konwencji dwustronnej Niemcy–Szwajcaria powoduje, iż obciążenie podatkowe dla obywatela państwa innego niż Szwajcaria, który przeprowadza się do tego państwa jest większe niż w przypadku obywatela Szwajcarii.

79. Niemniej jednak, jak wyjaśniono już w pkt 67 powyżej, omawiane postanowienie stanowi uzgodnienie w przedmiocie rozdziału kompetencji podatkowej między umawiające się państwa konwencji dwustronnej.

80. Tymczasem w tym względzie należy zauważyć po pierwsze, że z orzecznictw Trybunału wynika, że kryterium obywatelstwa może być wykorzystane, jako kryterium rozdziału kompetencji podatkowej i jako takiego nie należy uważać go za dyskryminację ze względu na przynależność państwową [36].

81. Po drugie Trybunał orzekł już w wyroku Van Hilten [37], że nie można uważać, iż przepis krajowy przewidujący rozszerzony obowiązek podatkowy, w okolicznościach owej sprawy w dziedzinie podatków od spadkobrania, i który wykorzystuje jako kryterium łącznik obywatelstwa celu rozdzielenia kompetencji podatkowej, wprowadza dyskryminację zabronioną przez traktat [38].

82. W świetle powyższych uwag należy zatem moim zdaniem uznać, że sporne postanowienie nie prowadzi do żadnej formy dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, sprzecznej z art. art. 2 Umowy.

35 — Zobacz wyrok Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, pkt 48, 49, 52).

36 — Zobacz wyrok Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, pkt 30, 53).

37 — Wyrok van Hilten (C-513/03, EU:C:2006:131).

38 — Ibidem, pkt 47.

V – **Wnioski**

83. W świetle powyższych rozważań proponuję, by Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne postawione przez Finanzgericht Baden-Württemberg:

„Umowę między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony, a Konfederacją Szwajcarską, z drugiej strony, w sprawie swobodnego przepływu osób należy interpretować w ten sposób, iż na mocy jej art. 21 ust. 1, nie stoi ona na przeszkodzie postanowieniu konwencji dwustronnej w sprawie podwójnego opodatkowania zawartej przez Konfederację Szwajcarską i jedno z państw członkowskich przewidującemu formę rozszerzonego obowiązku podatkowego, zgodnie z którym dochody uzyskiwane w tym państwie członkowskim przez pracownika najemnego, którego można zakwalifikować jako tzw. »powracającego« pracownika przygranicznego w rozumieniu samej Umowy, który przeprowadził się do Szwajcarii lecz nie ma obywatelstwa szwajcarskiego i podlegał przez ogółem co najmniej pięć lat przed przeprowadzką do Szwajcarii podatkowi dochodowemu w danym państwie członkowskim, mogą nadal podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym tego państwa członkowskiego w roku przeprowadzki i przez pięć następnych lat”.