Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 19 listopada 2015 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Podatki — Umowa między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi z jednej strony a Konfederacją Szwajcarską z drugiej strony w sprawie swobodnego przepływu osób — Związek między tą umowa i dwustronnymi konwencjami zapobiegającymi podwójnemu opodatkowaniu — Równość traktowania — Dyskryminacja ze względu na przynależność państwową — Obywatel państwa członkowskiego Unii Europejskiej — Pracownicy przygraniczni — Podatek dochodowy — Podział kompetencji podatkowej — Miejsce opodatkowania — Obywatelstwo

W sprawie C-241/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Baden-Württemberg postanowieniem z dnia 19 grudnia 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 maja 2014 r., w postępowaniu:

**Roman Bukovansky**

przeciwko

**Finanzamt Lörrach,**

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: M. Ilešič, prezes drugiej izby, pełniący obowiązki prezesa trzeciej izby, C. Toader i C.G. Fernlund (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 26 lutego 2015 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu R. Bukovanskiego przez H. Hauswirtha, Rechtsanwalt,

— w imieniu Finanzamt Lörrach przez D. Gressa i S. Parodi-Neef, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego oraz B. Beutlera, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: niemiecki.

— w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, F. Sjövalla, L. Swedenborga oraz E. Karlssona, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez M. Holta, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez S. Ford, barrister,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz M. Wasmeiera, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 30 kwietnia 2015 r.,

wydaje następujący

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni umowy między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi z jednej strony a Konfederacją Szwajcarską z drugiej strony w sprawie swobodnego przepływu osób, podpisanej w Luksemburgu w dniu 21 czerwca 1999 r. (Dz.U. 2002, L 114, s. 6, zwanej dalej „umową w sprawie swobodnego przepływu osób").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy R. Bukovanskym, obywatelem Niemiec, a Finanzamt Lörrach (urzędem podatkowym w Lörrach), dotyczącego decyzji, na mocy której urząd ten opodatkował dochody uzyskane tytułem wynagrodzenia za pracę przez R. Bukovansky'ego w Niemczech za okres po przeniesieniu przez zainteresowanego miejsca zamieszkania z Niemiec do Szwajcarii.

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

3 Wspólnota Europejska i jej państwa członkowskie z jednej strony oraz Konfederacja Szwajcarska z drugiej strony podpisały w dniu 21 czerwca 1999 r. siedem umów, w tym umowę w sprawie swobodnego przepływu osób. Decyzją Rady i Komisji 2002/309/WE, Euratom z dnia 4 kwietnia 2002 r. (Dz.U. L 114, s. 1) umowy te zostały zatwierdzone w imieniu Wspólnoty Europejskiej i w dniu 1 czerwca 2002 r. weszły w życie.

4 Na mocy preambuły umowy w sprawie swobodnego przepływu osób umawiające się strony są „zdecydowane wprowadzić swobodny przepływ osób między sobą na podstawie postanowień stosowanych we Wspólnocie Europejskiej".

5 Zgodnie z art. 1 lit. a) i d) umowy w sprawie swobodnego przepływu osób jej celem jest przyznanie obywatelom państw członkowskich Unii Europejskiej i Konfederacji Szwajcarskiej 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, a także przyznanie takich samych warunków życia, zatrudnienia i pracy jak te przyznane własnym obywatelom.

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

„Obywatele jednej z umawiających się stron, którzy są legalnie rezydentami [legalnie przebywają] na terytorium innej umawiającej się strony, nie podlegają, przy stosowaniu postanowień załączników I, II i III do niniejszej umowy lub [i] zgodnie z nimi, jakiejkolwiek dyskryminacji ze względu na przynależność państwową”.

7 Artykuł 4 tej umowy, zatytułowany „Prawo pobytu i dostępu do działalności gospodarczej”, stanowi:

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

8 Zgodnie z art. 15 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób załączniki i protokoły do niej stanowią jej integralną część.

9 Artykuł 16 tej umowy, zatytułowany „Odesłanie do prawa wspólnotowego”, brzmi następująco:

„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 [Tam gdzie stosowanie niniejszej umowy wymaga zastosowania] 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”.

10 Artykuł 21 tejże umowy, zatytułowany „Stosunek do dwustronnych umów w sprawie podwójnego opodatkowania”, w ust. 1 przewiduje:

„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”.

11 Artykuł 7 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, zatytułowany „Zatrudnieni pracownicy przygraniczni”, stanowi w ust. 1:

„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”.

12 Artykuł 9 tegoż załącznika, zatytułowany „Równość traktowania”, w ust. 1 i 2 przewiduje:

„1. Pracownik najemny, który jest obywatelem umawiającej się strony, nie może z powodu jego [swego] 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 płacę, zwolnienie lub przywrócenie do pracy albo ponowne zatrudnienie, w przypadku kiedy staje się on bezrobotnym.

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

*Prawo konwencji*

13 Konwencja z dnia 11 sierpnia 1971 r. pomiędzy Konfederacją Szwajcarską a Republiką Federalną Niemiec (Bundesgesetzblatt 1972 II, s. 1022), zmieniona protokołem zmian z dnia 12 marca 2002 r. (Bundesgesetzblatt 2003 II, s. 67) (zwaną dalej „konwencją niemiecko-szwajcarską") jest dwustronną konwencją w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków dochodowych i majątkowych.

14 Artykuł 4 konwencji niemiecko-szwajcarskiej stanowi:

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

[…]

4. Jeżeli osoba fizyczna mająca miejsce zamieszkania w Szwajcarii nie posiada szwajcarskiego obywatelstwa i podlegała nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Republice Federalnej Niemiec w ciągu co najmniej pięciu lat ogółem, może w tym państwie w roku, w którym wygasł względem niej nieograniczony obowiązek podatkowy i w ciągu kolejnych pięciu lat zostać opodatkowana w odniesieniu do dochodów pochodzących z Republiki Federalnej Niemiec oraz składników majątku znajdujących się na terytorium Republiki Federalnej Niemiec niezależnie od innych przepisów niniejszej konwencji. Nie wpływa to na opodatkowanie tych dochodów lub tych składników majątku przez Szwajcarię zgodnie z przepisami niniejszej konwencji. Jednakże Republika Federalna Niemiec, stosując w drodze analogii przepisy niemieckiego ustawodawstwa dotyczące zaliczania zagranicznych podatków, zalicza szwajcarski podatek pobrany zgodnie z przepisami niniejszej konwencji od tych dochodów lub składników majątku w ramach niemieckiego podatku (z wyjątkiem podatku od osób prawnych) pobieranego na mocy niniejszego przepisu od tych dochodów lub składników majątku oprócz niemieckiego podatku, który zostałby nałożony zgodnie przepisami [art.] 6–22. Przepisów tego ustępu nie stosuje się w sytuacji, gdy osoba fizyczna zamieszkała w Szwajcarii w celu wykonywania w tym państwie określonej pracy najemnej na rzecz pracodawcy, z którym nie jest związana, niezależnie od stosunków służbowych, bezpośrednim lub pośrednim istotnym interesem gospodarczym w formie udziału lub w inny sposób.

5. Jeżeli dana osoba uważana jest za rezydenta umawiającego się państwa w rozumieniu niniejszego artykułu wyłącznie w odniesieniu do części roku podatkowego i jest uważana za rezydenta drugiego umawiającego się państwa w odniesieniu do pozostałych miesięcy tego roku (zmiana miejsca zamieszkania), każde państwo może pobrać podatki określone na podstawie nieograniczonego obowiązku podatkowego wyłącznie w części odpowiadającej okresowi, w którym była ona uważana za rezydenta tego państwa.

[…]".

15 Artykuł 15 tej konwencji stanowi:

„1. Z zastrzeżeniem [art.] 15a–19 pensje, pobory i inne analogiczne wynagrodzenia, które rezydent umawiającego się państwa otrzymuje z tytułu zatrudnienia, podlegają opodatkowaniu wyłącznie w tym państwie, chyba że praca wykonywana jest w drugim umawiającym się państwie. W tym wypadku wynagrodzenia otrzymywane na tej podstawie są opodatkowane w tym drugim państwie.

2. Niezależnie od przepisów [ust.] 1 wynagrodzenia, jakie otrzymuje rezydent umawiającego się państwa z tytułu zatrudnienia w drugim umawiającym się państwie, podlegają opodatkowaniu wyłącznie w pierwszym państwie, jeżeli:

a. uprawniony przebywa w drugim państwie przez okres nieprzekraczający ogółem 183 w danym roku kalendarzowym;

b. wynagrodzenia są wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który nie jest rezydentem drugiego państwa; oraz

c. ciężar związany z wypłatą wynagrodzeń nie obciąża stałego zakładu lub stałego oddziału, jaki pracodawca posiada w drugim państwie.

[…]

4. Z zastrzeżeniem [art.] 15a osoba fizyczna mająca miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie, lecz wykonująca działalność w charakterze członka zarządu, dyrektora, administratora lub prokurenta spółki kapitałowej będącej rezydentem drugiego umawiającego się państwa, podlega opodatkowaniu w tym drugim państwie w zakresie wynagrodzeń, jakie otrzymuje za taką działalność, pod warunkiem że działalność ta nie jest zdefiniowana w taki sposób, że obejmuje wyłącznie działania wywołujące skutki poza tym drugim państwem. Jeżeli w tym drugim państwie dochody te nie podlegają opodatkowaniu, to następuje to w państwie, w którym ta osoba fizyczna ma miejsca zamieszkania”.

16 Artykuł 15a tejże konwencji stanowi:

„1. Z zastrzeżeniem [art.] 15 pensje, pobory i inne analogiczne wynagrodzenia, jakie pracownik przygraniczny otrzymuje z tytułu zatrudnienia, podlegają opodatkowaniu w umawiającym się państwie, w którym ma on miejsce zamieszkania. Tytułem wyrównania umawiające się państwo, w którym wykonywana jest praca, może pobrać podatek od tych wynagrodzeń w drodze potrącenia u źródła. Podatek ten nie może przekraczać 4,5% kwoty wynagrodzenia brutto, jeżeli miejsce zamieszkania potwierdza urzędowe zaświadczenie właściwego organu podatkowego państwa umawiającego się, w którym podatnik jest rezydentem. Pozostaje to bez uszczerbku dla stosowania [art.] 4 ust. 4.

2. Pracownikiem przygranicznym w rozumieniu [ust.] 1 jest osoba mająca miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie, lecz której miejsce pracy znajduje się w drugim umawiającym się państwie, z którego powraca ona regularnie do miejsca swego zamieszkania. Jeżeli po zakończeniu pracy nie powraca ona regularnie do miejsca swego zamieszkania, traci ona status pracownika przygranicznego, wyłącznie jeżeli w odniesieniu do zatrudnienia w całym roku kalendarzowym nie powraca ona do miejsca swego zamieszkania przez ponad 60 dni roboczych w zależności od wykonywanej działalności.

3. Umawiające się państwo, w którym pracownik przygraniczny ma miejsce zamieszkania, niezależnie od przepisów [art.] 24, uwzględnia podatek pobrany zgodnie z przepisami [ust.] 1 zdanie trzecie w następujący sposób:

a. w Republice Federalnej Niemiec podatek jest zaliczany na poczet niemieckiego podatku dochodowego zgodnie z § 36 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym), z wyłączeniem przepisów § 34c tejże ustawy. Podatek jest uwzględniany również przy obliczaniu zaliczek na podatek dochodowy;

[…]”.

*Prawo niemieckie*

17 Na podstawie § 1 ust. 1 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym, zwanej dalej „EStG"), w brzmieniu nadanym jej w dniu 20 grudnia 2007 r. (*Bundesgesetzblatt* 2007 I, s. 3150), osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania lub miejsce stałego pobytu na terytorium kraju podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego.

18 Paragraf 1 ust. 4 EStG przewiduje:

„Osoby fizyczne niemające miejsca zamieszkania lub pobytu na terytorium kraju, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3 oraz § 1a, podlegają jedynie częściowo opodatkowaniu podatkiem dochodowym, jeżeli uzyskują dochody krajowe w rozumieniu § 49".

19 Paragraf 49 EStG, dotyczący dochodów podlegających częściowemu opodatkowaniu, ma następujące brzmienie:

„1. Dochodami krajowymi do celów częściowego opodatkowania podatkiem dochodowym (§ 1 ust. 4) są:

[…]

4) dochody z tytułu pracy najemnej (§ 19)

a) która jest wykonywana lub była wykonywana w Niemczech,

[…]

c) otrzymane tytułem wynagrodzenia za działalność w charakterze zarządcy, prokurenta lub członka zarządu spółki, której zarząd ma siedzibę w Niemczech,

[…]".

**Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne**

20 Roman Bukovansky, posiadający obywatelstwo niemieckie i czeskie, zamieszkiwał od 1969 r. do lipca 2008 r. w Niemczech. Od stycznia 1999 r. do lutego 2006 r. pracował on w Szwajcarii, gdzie był zatrudniony przez różne spółki grupy Novartis. Podlegał on podatkowi dochodowemu w państwie miejsca zamieszkania, to znaczy w Republice Federalnej Niemiec.

21 W marcu 2006 r. R. Bukovansky został przeniesiony przez swego szwajcarskiego pracodawcę w ramach umowy o przeniesieniu do spółki zależnej tej grupy, Novartis Pharma Productions GmbH (zwanej dalej „WGmbH"), z siedzibą w Niemczech. Początkowo praca wykonywana przez R. Bukovansky'ego w Niemczech miała obejmować okres dwóch lat, ale została następnie przedłużona do końca 2012 r.

22 W dniu 1 sierpnia 2008 r. R. Bukovansky, pracując nadal dla WGmbH w Niemczech, przeniósł miejsce zamieszkania do Szwajcarii. W swej deklaracji dochodów za rok 2008 zainteresowany uznał, że za okres w którym miał on miejsce zamieszkania w Szwajcarii, to znaczy od sierpnia do grudnia 2008 r., na mocy art. 15a ust. 1 konwencji niemiecko-szwajcarskiej, w zakresie dochodów uzyskanych tytułem zatrudnienia w WGmbH, powinien być opodatkowany w Szwajcarii jako „powrotny" pracownik przygraniczny.

23 Urząd podatkowy w Lörrach uznał jednak, że odnośne dochody powinny podlegać opodatkowaniu w Niemczech za cały rok podatkowy 2008. Urząd ten uznał, że w okresie od sierpnia do grudnia 2008 r. R. Bukovansky podlegał podatkowi dochodowemu w Niemczech na mocy § 1 ust. 4 i § 49 ust. 1 EStG, a ponadto że dochody z tytułu zatrudnienia wypłacone zainteresowanemu przez WGmbH, zgodnie z § 4 ust. 4 konwencji niemiecko-szwajcarskiej, powinny być opodatkowane w Niemczech.

24 W wyniku odwołania R. Bukovansky'ego, urząd podatkowy w Lörrach, po pierwsze, podtrzymał w mocy decyzję podatkową wydaną w związku z opodatkowaniem odnośnych dochodów, a po drugie, uwzględnił kwoty zapłacone przez niego szwajcarskim organom podatkowym tytułem podatku dochodowego od sierpnia 2008 r.

25 W skardze wniesionej do Finanzgericht Baden-Württemberg (sądu podatkowego Badenii-Wintenbergii) R. Bukovansky podtrzymał swoje argumenty, że wynagrodzenie otrzymane z tytułu działalności wykonywanej przez niego na rzecz WGmbH w okresie od sierpnia do grudnia 2008 r. powinno być wolne od podatku w Niemczech i zostać opodatkowane wyłącznie w Szwajcarii. Urząd podatkowy w Lörrach wniósł o oddalenie skargi.

26 Sąd odsyłający zauważa, że zgodnie z art. 15a ust. 1 konwencji niemiecko-szwajcarskiej należy uznać, że Konfederacja Szwajcarska od sierpnia 2008 r. jest państwem miejsca zamieszkania R. Bukovansky'ego i ma ona prawo opodatkować dochody zainteresowanego uzyskane tytułem wynagrodzenia za pracę począwszy od tego miesiąca.

27 Jednakże ponieważ R. Bukovansky nie posiada szwajcarskiego obywatelstwa, podlegał on nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech ogółem przez co najmniej pięć lat oraz zachował miejsce zatrudnienia w Niemczech po przeprowadzce do Szwajcarii, art. 4 ust. 4 tej konwencji przewiduje również, że Republika Federalna Niemiec może opodatkować zainteresowanego w roku w którym wygasł względem niego nieograniczony obowiązek podatkowy i w ciągu kolejnych pięciu lat w odniesieniu do dochodów pochodzących z Republiki Federalnej Niemiec oraz składników majątku znajdujących się na terytorium tego państwa członkowskiego niezależnie od innych postanowień tejże konwencji, przy czym Republika Federalna Niemiec zalicza jednak szwajcarski podatek pobrany od odnośnych dochodów w ramach danej części niemieckiego podatku. W odniesieniu do tego okresu obciążenie podatkowe ponoszone przez R. Bukovansky'ego odpowiada poziomowi podatku nałożonego z tytułu niemieckich dochodów.

28 Sąd ten uważa jednak, że przewidziane w art. 4 ust. 4 konwencji niemiecko-szwajcarskiej opodatkowanie obciążające osoby nieposiadające obywatelstwa szwajcarskiego stanowi mniej korzystne traktowanie niż traktowanie zastrzeżone dla obywateli szwajcarskich. Prawo opodatkowania dochodów z tytułu zatrudnienia obywatela szwajcarskiego zamieszkującego w Niemczech, który opuszcza to państwo, zachowując w nim swoje zatrudnienie, przysługiwałoby bowiem wyłącznie Szwajcarii. W rezultacie pojawia się pytanie, czy to odmienne traktowanie jest zgodne z zasadą równego traktowania, przewidzianą w art. 9 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób i zakazem dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, o którym mowa w art. 2 tej umowy.

29 Zdaniem sądu odsyłającego art. 21 ust. 1 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób nie sprzeciwia się odejściu od stosowania przepisów konwencji niemiecko-szwajcarskiej dotyczących opodatkowania, zawartych w art. 4 ust. 4 tej konwencji w związku z jej art. 15a ust. 1 zdanie czwarte. Bez wątpienia na przepisy wskazanej konwencji nie mogą co do zasady wpływać przepisy umowy w sprawie swobodnego przepływu osób. Jednakże postanowienia konwencji w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu nie mogą sprzeciwiać się zakazom ustanowionym w prawie Unii w zakresie dyskryminacji. Stosowanie tych konwencji powinno następować z poszanowaniem zobowiązań wynikających z podstawowych swobód zawartych w tej umowie.

30 W tych okolicznościach Finanzgericht Baden-Württemberg postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy postanowienia umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, 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 pochodzący z Nieniec 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 niemiecko-szwajcarskiej, na podstawie art. 4 ust. 4 tejże konwencji w związku z jej art. 15a ust. 1 zdanie czwarte był objęty niemieckim opodatkowaniem?”.

## W przedmiocie pytania prejudycjalnego

31 Poprzez swe pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy zasady niedyskryminacji i równego traktowania, o których mowa w art. 2 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób i art. 9 załącznika I do tej umowy, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one dwustronnej konwencji w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, takiej jak konwencja niemiecko-szwajcarska, na mocy której prawo opodatkowania dochodów z tytułu wynagrodzenia niemieckiego podatnika, który nie posiada obywatelstwa szwajcarskiego, jakkolwiek przeniósł miejsce zamieszkania z Niemiec do Szwajcarii, zachowując przy tym miejsce zatrudnienia w pierwszym z tych państw, przysługuje państwu źródła tych dochodów, to znaczy Republice Federalnej Niemiec, podczas gdy prawo opodatkowania dochodów z tytułu wynagrodzenia obywatela szwajcarskiego w analogicznej sytuacji przysługuje nowemu państwu miejsca zamieszkania, w tym przypadku Konfederacji Szwajcarskiej.

32 Jeśli chodzi o okoliczności postępowania głównego i przepisy umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, które mogą znaleźć zastosowanie, należy stwierdzić, że zgodnie z treścią art. 7 ust. 1 załącznika I do tej umowy znajduje on zastosowanie w przypadku R. Bukovansky’ego. Jest on bowiem obywatelem „umawiającej się strony”, to znaczy Republiki Federalnej Niemiec, który zamieszkuje na terytorium państwa będącego „umawiającą się stroną”, w tym przypadku Konfederacji Szwajcarskiej, oraz wykonuje pracę najemną na terytorium państwa będącego „drugą umawiającą się stroną”, to znaczy Republiki Federalnej Niemiec.

33 Przepis ten wprowadza rozróżnienie między miejscem zamieszkania, znajdującym się na terytorium jednej z umawiających się stron, a miejscem wykonywania pracy najemnej, które powinno znajdować się na terytorium drugiej umawiającej się strony, bez względu na przynależność państwową zainteresowanego (zob. podobnie, wyrok Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, pkt 35). Na podstawie tego przepisu R. Bukovansky’ego należy uznać do celów stosowania umowy w sprawie swobodnego przepływu osób za „przygranicznego pracownika najemnego”, jako że jest ponadto bezsporne, że co do zasady powraca on codziennie, a co najmniej raz w tygodniu z miejsca pracy do miejsca zamieszkania.

34 Co się tyczy konwencji dwustronnych zapobiegających podwójnemu opodatkowaniu zawartych między Konfederacją Szwajcarii a państwami członkowskimi Unii należy zauważyć, że zgodnie z art. 21 ust. 1 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób przepisy tej umowy nie wpływają na przepisy tych konwencji.

35 Należy jednakże zbadać, czy ten przepis rzeczonej umowy umożliwia umawiającym się państwom odstąpienie od ogółu przepisów tejże umowy.

36 W tym względzie należy zauważyć, że art. 9 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, zatytułowany „Równość traktowania”, ustanawia w ust. 2 szczególną zasadę w celu umożliwienia pracownikom najemnym i członkom ich rodzin skorzystania z tych samych zwolnień podatkowych oraz świadczeń socjalnych, które przysługują krajowym pracownikom najemnym i członkom ich

rodzin. W tym kontekście należy przypomnieć, że Trybunał orzekł, iż w zakresie zwolnień podatkowych na zasadę równego traktowania przewidzianą w tym przepisie może powołać się również pracownik będący obywatelem umawiającej się strony, który skorzystał z prawa do swobodnego przepływu względem swego państwa pochodzenia (zob. podobnie wyrok Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo, a także pkt 42, 43).

37 Trybunał, do którego wniesione zostały wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w kwestii, czy konwencje w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu zawarte między państwami członkowskimi Unii muszą być zgodne z zasadą równego traktowania oraz ogólnie ze swobodami przepływu gwarantowanymi w prawie pierwotnym Unii, orzekł, że w ramach dwustronnych konwencji w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu państwa członkowskie mają swobodę ustalania łączników norm kolizyjnych w celu podziału kompetencji podatkowych, lecz są w ramach wykonywania kompetencji podatkowych poddanych rozdziałowi zobowiązane do zachowania tej zasady i tych swobód (zob. wyroki: Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, pkt 30, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566 pkt 48–51; a także Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, pkt 41, 42).

38 W rezultacie w sytuacji gdy w konwencji w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu zawartej miedzy państwami członkowskimi kryterium przynależności państwowej występuje w przepisie, którego celem jest rozdział kompetencji podatkowych, takie zróżnicowanie oparte na przynależności państwowej nie może być uznane za stanowiące zakazaną dyskryminację (wyrok Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, pkt 30). Jeśli chodzi natomiast o wykonywanie kompetencji podatkowej przyznanej w takim przepisie, państwo członkowskie, któremu przysługuje taka kompetencja, musi zachować zasadę równego traktowania.

39 To orzecznictwo dotyczące związku między pierwotnym prawem Unii a konwencjami w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu zawartymi między państwami członkowskimi musi być stosowane w drodze analogii w odniesieniu do związku między umową w sprawie swobodnego przepływu osób a konwencjami w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu zawartymi między państwami członkowskimi a Konfederacją Szwajcarską.

40 Jak wynika bowiem z preambuły, art. 1 lit. d) i art. 16 ust. 2 tej umowy, ma ona na celu wprowadzenie na rzecz obywateli Unii i obywateli Konfederacji Szwajcarskiej swobodnego przepływu osób na terytoriach umawiających się stron tej umowy w oparciu o przepisy obowiązujące w Unii, których treść powinna być interpretowana zgodnie z orzecznictwem Trybunału.

41 Bez wątpienia art. 21 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób stanowi, że jej przepisy nie wpływają na konwencje w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu zawarte między państwami członkowskimi Unii i Konfederacją Szwajcarską. Jednakże zakres tego artykułu nie może pozostawać w sprzeczności z zasadami będącymi u podstaw umowy, której część stanowi (zob. analogicznie wyrok TNT Express Nederland, C-533/08, EU:C:2010:243, pkt 51). Artykuł ten nie może być zatem rozumiany w ten sposób, że pozwala państwom członkowskim Unii i Konfederacji Szwajcarskiej na uniemożliwienie realizacji swobodnego przepływu osób, pozbawiając skuteczności art. 9 załącznika I do rzeczonej umowy w ramach wykonywania kompetencji podatkowych, których rozdział został ustalony w ich dwustronnych konwencjach w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu.

42 Jeśli chodzi o postępowanie główne należy zauważyć, że nie ulega wątpliwości, iż R. Bukovansky nawet po przeniesieniu miejsca zamieszkania z Niemiec do Szwajcarii jest traktowany pod względem podatkowym w taki sam sposób przez państwo będące źródłem dochodów z tytułu zatrudnienia, w niniejszym przypadku Republikę Federalną Niemiec, jak podatnik pracujący i zamieszkujący w tym państwie.

43 Roman Bukovansky twierdzi, że doświadczył nierównego traktowania w porównaniu z obywatelem Szwajcarii, który tak jak on przeniósł miejsce zamieszkania z Niemiec do Szwajcarii, zachowując miejsce swego zatrudnienia w pierwszym z tych państw, zważywszy, że kompetencja podatkowa w zakresie opodatkowania dochodów z tytułu zatrudnienia przysługuje państwu miejsca zamieszkania tego ostatniego, to znaczy Konfederacji Szwajcarskiej, a nie jak w jego przypadku państwu źródła dochodów z tytułu zatrudnienia, czyli Republice Federalnej Niemiec.

44 W tym względzie należy zauważyć, że konwencja w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, taka jak konwencja niemiecko-szwajcarska, ma na celu uniknięcie tego, aby ten sam dochód został opodatkowany przez każdą z dwóch umawiających się stron, a nie zagwarantowanie, że opodatkowanie, któremu podlega podatnik w państwie będącym umawiającą się stroną, nie było wyższe aniżeli byłoby ono w państwie będącym drugą umawiającą się stroną (wyrok Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, pkt 46).

45 W niniejszym przypadku należy stwierdzić, że różnica w traktowaniu, jakiej doświadczył, jak twierdzi, R. Bukovansky, wynika z rozdziału kompetencji podatkowych między stronami odnośnej konwencji i jest skutkiem różnic występujących między systemami podatkowymi tych stron. Tymczasem jak zostało wyjaśnione w pkt 37 i 38 niniejszego wyroku, wybór przez te umawiające się strony w ramach podziału kompetencji podatkowych poszczególnych łączników norm kolizyjnych nie prowadzi jako taki do wystąpienia zakazanej dyskryminacji.

46 W związku z tym, ponieważ w stosunku do podatników mających miejsce zamieszkania w Niemczech R. Bukovansky nie znajduje się w niekorzystnej sytuacji podatkowej, nie można stwierdzić, że ma miejsce dyskryminacja wynikająca z nierównego traktowania niezgodnego z art. 9 ust. 2 załącznika I do rzeczonej umowy.

47 Jeśli chodzi o zasadę niedyskryminacji wyrażoną w art. 2 tej umowy należy zauważyć, że artykuł ten zakazuje w ogólny sposób wszelkiej dyskryminacji w oparciu o przynależność państwową. Ponieważ art. 9 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób gwarantuje w dziedzinie swobodnego przepływu pracowników stosowanie tejże zasady, nie stwierdza się również wystąpienia dyskryminacji niezgodnej ze wskazanym art. 2 (zob. podobnie wyrok Werner, C-112/91, EU:C:1993:27, pkt 19, 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 W świetle ogółu powyższych uwag na przedłożone Trybunałowi pytanie należy odpowiedzieć, że zasady niedyskryminacji i równego traktowania, o których mowa w art. 2 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób oraz art. 9 załącznika I do niej należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie dwustronnej konwencji w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, takiej jak konwencja niemiecko-szwajcarska, na mocy której kompetencja w zakresie opodatkowania dochodów z tytułu zatrudnienia niemieckiego podatnika, który nie posiada obywatelstwa szwajcarskiego, mimo iż przeniósł on miejsce zamieszkania z Niemiec do Szwajcarii, zachowując przy tym miejsce zatrudnienia w tym pierwszym państwie, przysługuje państwu źródła tych dochodów, to znaczy Republice Federalnej Niemiec, w sytuacji gdy kompetencja w zakresie opodatkowania dochodów z tytułu zatrudnienia obywatela szwajcarskiego będącego w analogicznej sytuacji przysługuje państwu nowego miejsca zamieszkania, w tym przypadku Konfederacji Szwajcarii.

## W przedmiocie kosztów

49 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

**Zasady niedyskryminacji i równego traktowania, o których mowa w art. 2 umowy między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi z jednej strony a Konfederacją Szwajcarską z drugiej strony w sprawie swobodnego przepływu osób, podpisanej w Luksemburgu w dniu 21 czerwca 1999 r., oraz art. 9 załącznika I do niej należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie dwustronnej konwencji w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, takiej jak konwencja z dnia 11 sierpnia 1971 r. pomiędzy Konfederacją Szwajcarską a Republiką Federalną Niemiec, zmieniona protokołem zmian z dnia 12 marca 2002 r., na mocy której kompetencja w zakresie opodatkowania dochodów z tytułu zatrudnienia niemieckiego podatnika, który nie posiada obywatelstwa szwajcarskiego, mimo iż przeniósł on miejsce zamieszkania z Niemiec do Szwajcarii, zachowując przy tym miejsce zatrudnienia w tym pierwszym państwie, przysługuje państwu źródła tych dochodów, to znaczy Republice Federalnej Niemiec, w sytuacji gdy kompetencja w zakresie opodatkowania dochodów z tytułu zatrudnienia obywatela szwajcarskiego będącego w analogicznej sytuacji przysługuje państwu nowego miejsca zamieszkania, w tym przypadku Konfederacji Szwajcarii.**

Podpisy