Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 21 września 2016 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 — Równe traktowanie — Podatek dochodowy — Zwolnienie dochodów uzyskanych z tytułu wykonywania dodatkowej działalności zawodowej w charakterze wykładowcy na rzecz osoby prawnej prawa publicznego z siedzibą w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w państwie, do którego ma zastosowanie Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. — Uregulowanie państwa członkowskiego wykluczające takie zwolnienie podatkowe dochodów uzyskanych z tytułu wykonywania rzeczonej działalności na rzecz osoby prawnej prawa publicznego z siedzibą w Szwajcarii

W sprawie C-478/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Baden-Württemberg (sąd finansowy dla Badenii-Wirtembergii, Niemcy) postanowieniem z dnia 15 lipca 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 8 września 2015 r., w postępowaniu:

Peter Radgen,

Lilian Radgen

przeciwko

Finanzamt Ettlingen,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes izby, C.G. Fernlund (sprawozdawca) i E. Regan, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego oraz J. Möllera, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: niemiecki.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez B.R. Killmanna oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

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 – wyd. spec. w jęz. polskim Dz.U. 2009, L 353, s. 71, zwanej dalej „umową w sprawie swobodnego przepływu osób").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Peterem Radgenem i jego małżonką, Lilian Radgen (zwanymi dalej razem „małżonkami Radgen"), obywatelami i rezydentami Niemiec, a Finanzamt Ettlingen (organem skarbowym w Ettlingen, Niemcy, zwanym dalej „administracją podatkową") w przedmiocie odmowy uwzględnienia przez administrację podatkową jako dochodów zwolnionych z podatku dochodowego za rok 2009 dochodów uzyskanych przez P. Radgena z tytułu dodatkowej działalności zawodowej wykonywanej w charakterze wykładowcy na rzecz podmiotu prawa publicznego z siedzibą w 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 dotyczącą współpracy naukowej i technologicznej z dnia 4 kwietnia 2002 r. w sprawie zawarcia siedmiu umów z Konfederacją Szwajcarską (Dz.U. 2002, L 114, s. 1) umowy te zostały zatwierdzone w imieniu Wspólnoty i weszły w życie w dniu 1 czerwca 2002 r.

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 Artykuł 1 tejże umowy stanowi:

„Celem niniejszej Umowy, dla dobra obywateli państw członkowskich Wspólnoty Europejskiej i Szwajcarii, jest:

a) przyznanie prawa wjazdu, pobytu, dostępu do pracy [działalności zarobkowej] w charakterze pracowników najemnych, podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej w charakterze osób pracujących na własny rachunek oraz prawa do pozostawania na terytorium umawiających się stron;

[…]

d) przyznanie tych samych warunków życia, zatrudnienia i pracy jak te przyznane własnym obywatelom".

6 Artykuł 2 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, 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 zgodnie z nimi, jakiejkolwiek dyskryminacji ze względu na przynależność państwową”.

7 Artykuł 4 tejże 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 Artykuł 11 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, zatytułowany „Postępowanie odwoławcze”, przyznaje w ust. 1 osobom objętym zakresem stosowania rzeczonej umowy prawo odwołania się do właściwych organów w kwestiach z zakresu stosowania postanowień owej umowy.

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

10 Artykuł 16 tej umowy, zatytułowany „Odniesienie do prawa wspólnotowego”, stanowi w ust. 2:

„Tak dalece jak stosowanie niniejszej umowy zawiera pojęcia prawa wspólnotowego [opiera się na pojęciach prawa wspólnotowego], należy wziąć pod uwagę stosowne orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich istniejące przed datą [na dzień] jej podpisania. Orzecznictwo po tej dacie zostanie [Orzeczenia wydane po tej dacie zostaną] podane do wiadomości Szwajcarii. W celu zapewnienia właściwego funkcjonowania umowy, Wspólny Komitet, na wniosek każdej umawiającej się strony, ustali wpływ takiego orzecznictwa”.

11 Artykuł 21 tejże 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 uniemożliwiające umawiającym się stronom rozróżnianie przy stosowaniu odpowiednich postanowień swojego ustawodawstwa podatkowego między podatnikami, których sytuacja nie jest porównywalna, szczególnie w odniesieniu do ich miejsca zamieszkania.

[…]”.

12 Załącznik I do tejże umowy jest poświęcony swobodnemu przepływowi osób, a rozdział II tego załącznika zawiera postanowienia dotyczące pracowników najemnych.

13 Artykuł 6 rzeczonego załącznika, zatytułowany „Zasady dotyczące pobytu”, stanowi w ust. 1, że „[p]racownik najemny, który jest obywatelem umawiającej się strony (zwany dalej »pracownikiem najemnym«) oraz jest zatrudniony na okres jednego roku lub okres dłuższy przez pracodawcę w państwie przyjmującym, otrzymuje zezwolenie na pobyt, które jest ważne co najmniej pięć lat od daty jego wydania […]”. Artykuł 6 ust. 2 reguluje kwestię zezwolenia na pobyt dla pracowników najemnych zatrudnionych na okres krótszy niż rok. Ustępy 3–7 tego artykułu zawierają z kolei przepisy proceduralne dotyczące prawa pobytu pracowników najemnych.

14 Zgodnie z art. 7 ust. 1 rzeczonego załącznika „[z]atrudnionym 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 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, zatytułowany „Równość traktowania", stanowi w ust. 1 i 2:

„1. Pracownik najemny będący 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 płacę, zwolnienie lub przywrócenie do pracy, albo ponowne zatrudnienie, w przypadku kiedy staje się on bezrobotny.

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

16 Rozdział III załącznika I do tejże umowy, zatytułowany „Osoby pracujące na własny rachunek", zawiera postanowienia dotyczące osób prowadzących działalność na własny rachunek.

Prawo niemieckie

17 Zgodnie z § 1 ust. 1 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym, BGBl. 2002 I, s. 4212), w brzmieniu wynikającym z dorocznej ustawy podatkowej z dnia 19 grudnia 2008 r., obowiązującej w roku podatkowym 2009 (BGBl. 2009 I, s. 2794) (zwanej dalej „EStG"), osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania lub stałe miejsce pobytu na terytorium Niemiec podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

18 Paragraf 3 pkt 26 EStG przewiduje, że dochody z dodatkowej działalności zawodowej wykonywanej w charakterze wykładowcy, nauczyciela, edukatora, monitora lub innej porównywalnej działalności na rzecz lub na zlecenie osoby prawnej prawa publicznego z siedzibą w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w państwie, do którego ma zastosowanie Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwane dalej „porozumieniem EOG"), są zwolnione z podatku do łącznej kwoty 2100 EUR rocznie.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

19 Z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi wynika, że małżonkowie Radgen są obywatelami niemieckimi zamieszkującymi w Niemczech. Podlegają oni wspólnemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym w tymże państwie członkowskim. Z akt sprawy wynika również, że w zakresie podatku dochodowego P. Radgen podlega w Niemczech nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

20 W 2009 r. P. Radgen wykonywał dodatkową działalnością zawodową w charakterze wykładowcy na rzecz podmiotu prawa publicznego z siedzibą w Szwajcarii. Wykonywanie rzeczonej działalności stanowiło przedmiot umowy o pracę zawartej przez P. Radgena ze wskazanym podmiotem prawa. Na potrzeby prowadzenia zajęć P. Radgen dojeżdżał do Zurichu w Szwajcarii, a następnie wracał do Niemiec. Za tę działalność otrzymał wynagrodzenie w wysokości 4095 franków szwajcarskich (CHF) (około 2702 EUR). Małżonkowie Radgen uznali, że zwolnienie przewidziane w § 3 pkt 26 EStG ma zastosowanie do owych dochodów.

21 W decyzji podatkowej za rok 2009 administracja podatkowa opodatkowała wspomnianą powyżej kwotę podatkiem dochodowym – po odliczeniu kwoty należnej z tytułu podatku pobranej u źródła przez szwajcarską administrację podatkową – w wysokości 121,44 EUR.

22 Małżonkowie Radgen wnieśli odwołanie od tej decyzji. Administracja podatkowa oddaliła owo odwołanie jako bezzasadne w oparciu o uzasadnienie, iż odmowa przyznania zwolnienia w rozumieniu § 3 pkt 26 EStG nie stanowi przeszkody w wykonaniu umowy w sprawie swobodnego przepływu osób.

23 Małżonkowie Radgen wnieśli skargę do sądu odsyłającego, Finanzgericht Baden-Württemberg (sądu finansowego dla Badenii-Wirtembergii, Niemcy). Uznawszy P. Radgena za „zatrudnionego pracownika przygranicznego" w rozumieniu art. 7 ust. 1 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, sąd odsyłający zastanawia się, czy zasady wynikające z wyroku z dnia 18 grudnia 2007 r., Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), mogą znaleźć zastosowanie również w ramach tejże umowy.

24 W tym kontekście sąd odsyłający podkreśla, że z punktu widzenia niemieckiego prawa podatkowego nie ma znaczenia fakt, że działalność, w stosunku do której żąda się zwolnienia z podatku, jest wykonywana w charakterze pracownika najemnego czy też osoby prowadzącej działalność na własny rachunek. Ponadto sąd ów uważa, że nawet jeśli wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r., Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), został wydany po podpisaniu rzeczonej umowy, wyrok ten jedynie precyzuje stan prawny istniejący już przed jej podpisaniem.

25 W tych okolicznościach Finanzgericht Baden-Württemberg (sąd finansowy dla Badenii-Wirtembergii) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przepisy umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, w szczególności jej preambułę, art. 1, 2, 4, 11, 16, 21 oraz art. 7, 9 i 15 załącznika I należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie regulacji państwa członkowskiego, wedle której obywatelowi podlegającemu w tym państwie nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu odmawia się możliwości odliczenia kwoty wolnej od podatku w związku z wykonywaniem dodatkowej działalności zawodowej w charakterze wykładowcy z tego względu, że nie jest ona wykonywana na rzecz lub na zlecenie osoby prawnej prawa publicznego z siedzibą w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w państwie, do którego zastosowanie ma porozumienie EOG, lecz na rzecz lub na zlecenie osoby prawnej prawa publicznego z siedzibą w Konfederacji Szwajcarskiej?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

W przedmiocie dopuszczalności

26 Po pierwsze, rząd niemiecki i Komisja Europejska twierdzą, że wykładnia art. 11 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, dotyczącego postępowania odwoławczego, oraz wykładnia art. 15 załącznika I do tejże umowy, dotyczącego osób prowadzących działalność na własny rachunek, są pozbawione znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu zawisłego przed sądem odsyłającym.

27 Jeśli chodzi o podniesioną kwestię to z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, iż pytania dotyczące wykładni prawa Unii, z którymi zwrócił się do Trybunału sąd krajowy w ramach stanu prawnego i faktycznego, za których ustalenie jest on odpowiedzialny, przy czym prawidłowość tych ustaleń nie podlega ocenie Trybunału, korzystają z domniemania, iż mają one znaczenie dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w trybie prejudycjalnym, o które wnioskował sąd krajowy, jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą się do niego zwrócono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami

w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania, które zostały mu zadane (wyrok z dnia 7 kwietnia 2016 r., KA Finanz, C-483/14, EU:C:2016:205, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 W rozpatrywanej sprawie, po pierwsze, z art. 11 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób wynika, że postanowienie to przyznaje osobom objętym zakresem stosowania rzeczonej umowy prawo odwołania się do właściwych organów w zakresie stosowania postanowień owej umowy. Z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi nie wynika jednak, by małżonkom Radgen odmówiono skorzystania z takiego prawa.

29 Po drugie, bezsporne jest, że P. Radgen wykonuje w Szwajcarii działalność w charakterze pracownika najemnego. Jako że art. 15 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób ma zastosowanie do osób prowadzących działalność na własny rachunek, a więc do osób, które nie wykonują działalności w charakterze pracownika najemnego, P. Radgen nie jest objęty zakresem jego stosowania.

30 W tej sytuacji jest oczywiste, że wykładnia art. 11 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób oraz wykładnia art. 15 załącznika I do tejże umowy są pozbawione znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu zawisłego przed sądem odsyłającym. Z tego względu pytanie prejudycjalne – w zakresie, w jakim dotyczy ono wykładni przywołanych postanowień umowy – jest niedopuszczalne.

31 Po drugie, rząd niemiecki uważa, że P. Radgen nie może zostać uznany za „zatrudnionego pracownika przygranicznego" w rozumieniu art. 7 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób. Rząd ten nie twierdzi natomiast, jakoby P. Radgen nie korzystał w ramach wykonywania rzeczonej działalności w charakterze pracownika najemnego z przysługującego mu prawa do swobodnego przemieszczania się.

32 Jak wynika bowiem z pkt 27 niniejszego wyroku, na sądzie krajowym spoczywa odpowiedzialność za ustalenie stanu prawnego i faktycznego dla zawisłego przed nim sporu. Jako że sąd odsyłający zaklasyfikował P. Radgena jako „zatrudnionego pracownika przygranicznego" w rozumieniu art. 7 załącznika I do rzeczonej umowy, Trybunał musi oprzeć się na założeniu, iż P. Radgen tenże przymiot posiada.

33 W każdym razie, jako że bezsporne jest, iż P. Radgen skorzystał z przysługującego mu prawa do swobodnego przemieszczania się w celu wykonywania działalności w charakterze pracownika najemnego na terytorium drugiej umawiającej się strony umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, mianowicie Konfederacji Szwajcarskiej, wykładnia postanowień tejże umowy dotyczących równego traktowania pracowników najemnych, o którą się zwrócono, nie wydaje się być natury hipotetycznej, tak że pytanie prejudycjalne – w zakresie, w jakim dotyczy ono rzeczonej wykładni – jest dopuszczalne.

34 Umowa w sprawie swobodnego przepływu osób wyróżnia zatrudnionych pracowników przygranicznych tylko w jednym artykule, mianowicie w art. 7 załącznika I do tejże umowy, i to w szczególnym celu, a mianowicie w celu ustalenia – jak wynika z art. 7 w związku z art. 6 owego załącznika – korzystniejszych zasad dotyczących ich prawa pobytu w porównaniu z zasadami obowiązującymi dla pozostałych pracowników najemnych objętych zakresem stosowania owej umowy (zob. podobnie wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r., Stamm i Hauser, C-13/18, EU:C:2008:774, pkt 39).

Co do istoty

35 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający pragnie w istocie ustalić, czy postanowienia umowy w sprawie swobodnego przepływu osób dotyczące równego traktowania pracowników najemnych należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego,

takiego jak uregulowanie będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, które obywatelowi tego państwa mającemu status jego rezydenta podlegającego w zakresie podatku dochodowego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, który skorzystał z przysługującego mu prawa do swobodnego przemieszczania się w celu wykonywania w charakterze pracownika najemnego dodatkowej działalności wykładowcy na rzecz osoby prawnej prawa publicznego z siedzibą w Szwajcarii, nie przyznaje możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku w odniesieniu do dochodu uzyskanego z tytułu wykonywania rzeczonej działalności w charakterze pracownika najemnego, podczas gdy zwolnienie takie zostałoby przyznane, gdyby działalność taka była wykonywana na rzecz osoby prawnej prawa publicznego mającej siedzibę w tymże państwie członkowskim, w innym państwie członkowskim Unii lub w innym państwie, do którego ma zastosowanie porozumienie EOG.

36 Jak wynika bowiem z preambuły, z art. 1 i z art. 16 ust. 2 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, umowa ta ma 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 (wyrok z dnia 19 listopada 2015 r., Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, pkt 40).

37 W tym kontekście należy stwierdzić, że zgodnie z art. 1 lit. a) i d) owej umowy cel ten obejmuje przyznanie tymże obywatelom między innymi prawa wjazdu, pobytu, dostępu do pracy w charakterze pracowników najemnych oraz tych samych warunków życia, zatrudnienia i pracy jak te przyznane własnym obywatelom.

38 Artykuł 4 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób gwarantuje prawo dostępu do działalności gospodarczej zgodnie z postanowieniami załącznika I do tejże umowy, przy czym rozdział II owego załącznika zawiera postanowienia regulujące swobodę przepływu pracowników najemnych, w szczególności te dotyczące zasady równego traktowania.

39 W tym kontekście należy przypomnieć, że art. 9 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, zatytułowany „Równość traktowania”, gwarantuje stosowanie zasady niedyskryminacji ustanowionej w art. 2 tejże umowy w kontekście swobodnego przepływu pracowników (wyrok z dnia 19 listopada 2015 r., Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, pkt 47).

40 Ów art. 9 ustanawia w swoim ust. 2 szczególną zasadę w celu umożliwienia pracownikom najemnym i członkom ich rodzin skorzystania z tych samych ulg podatkowych oraz świadczeń socjalnych, które przysługują krajowym pracownikom najemnym i członkom ich rodzin. W odniesieniu do ulg podatkowych Trybunał orzekł już, iż 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 (wyrok z dnia 19 listopada 2015 r., Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 W przypadku postępowania głównego, co wskazano w pkt 33 niniejszego wyroku, bezsporne jest, że P. Radgen, wykonując działalność w charakterze pracownika najemnego na terytorium Konfederacji Szwajcarskiej, korzysta z przysługującego mu prawa do swobodnego przemieszczania się. Z tego wynika, że jest on objęty zakresem stosowania rozdziału II załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób i w związku z tym może powoływać się na art. 9 z rozdziału II owego załącznika wobec państwa swojego pochodzenia.

42 Należy zatem zbadać, czy P. Radgen znalazł się w niekorzystnej sytuacji podatkowej w porównaniu z innymi rezydentami niemieckimi wykonującymi analogiczną działalność w charakterze pracownika najemnego, którzy – inaczej aniżeli on – wykonują wspomnianą działalność na rzecz osoby prawnej prawa publicznego z siedzibą na terytorium krajowym, w innym państwie członkowskim Unii lub w innym państwie, do którego ma zastosowanie porozumienie EOG.

43 W niniejszej sprawie wystarczy stwierdzić, że uregulowanie krajowe sporne w postępowaniu głównym, odmawiające podatnikom będącym rezydentami Niemiec, wykonującym w charakterze pracownika najemnego dodatkową działalność jako wykładowca na rzecz osoby prawnej prawa publicznego z siedzibą w Szwajcarii, możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego dochodu uzyskanego z tytułu wykonywania rzeczonej działalności w charakterze pracownika najemnego, podczas gdy zwolnienie takie zostałoby przyznane, gdyby działalność ta była wykonywana na rzecz osoby prawnej prawa publicznego mającej siedzibę w tymże państwie członkowskim, w innym państwie członkowskim lub w innym państwie, do którego ma zastosowanie porozumienie EOG, ustanawia odmienność traktowania pod względem podatkowym pomiędzy podatnikami będącymi rezydentami Niemiec stosownie do miejsca, z którego pochodzą ich dochody.

44 Ta odmienność traktowania może zniechęcić podatników będących rezydentami Niemiec do korzystania z przysługującego im prawa do swobodnego przemieszczania się poprzez wykonywanie jako wykładowca działalności w charakterze pracownika najemnego na terytorium Konfederacji Szwajcarskiej przy jednoczesnym dalszym zamieszkiwaniu na terytorium państwa, którego są oni rezydentami, i w związku z tym stanowi przejaw nierównego traktowania, który co do zasady jest niezgodny z art. 9 ust. 2 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób.

45 Niemniej jednak należy również mieć na uwadze, po pierwsze, art. 21 ust. 2 owej umowy, który zezwala na zróżnicowane traktowanie podatkowe podatników, których sytuacja nie jest porównywalna, szczególnie stosownie do ich miejsca zamieszkania.

46 Po drugie, gdy podatnicy znajdują się w porównywalnej sytuacji, z utrwalonego orzecznictwa Trybunału dotyczącego gwarantowanej przez traktat swobody przemieszczania się wynika, że odmienność traktowania może również zostać uzasadniona nadrzędnymi względami interesu ogólnego. W takiej sytuacji konieczne jest, by była ona właściwa dla zapewnienia realizacji tego celu i by nie wykraczała poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia (zob. między innymi wyroki: z dnia 31 marca 1993 r., Kraus, C-19/92, EU:C:1993:125, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 16 marca 2010 r., Olympique Lyonnais, C-325/08, EU:C:2010:143, pkt 38 i przywołane tam orzecznictwo).

47 Jako że zasada równego traktowania stanowi pojęcie prawa Unii (wyrok z dnia 6 października 2011 r., Graf i Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, pkt 26), dla celów ustalenia występowania ewentualnej nierówności traktowania w ramach stosowania umowy w sprawie swobodnego przepływu osób należy, jak wynika z pkt 36 niniejszego wyroku, odwołać się – w drodze analogii – do zasad wynikających z orzecznictwa Trybunału, o którym mowa w poprzednim punkcie niniejszego wyroku.

48 W rozpatrywanej sprawie należy stwierdzić, że nie było podnoszone, jakoby podatnicy będący rezydentami Niemiec, wykonujący jako wykładowcy dodatkową działalność w charakterze pracy najemnej na terytorium szwajcarskim, nie znajdowali się – w kontekście podatku dochodowego – w sytuacji porównywalnej do sytuacji rezydentów Niemiec, którym sporne w postępowaniu głównym zwolnienie zostało przyznane.

49 Uzasadnienie nierównego traktowania może być w związku z tym związane tylko i wyłącznie z nadrzędnymi względami interesu ogólnego. W takiej sytuacji powinno ono ponadto być właściwe dla zapewnienia realizacji celu, do którego osiągnięcia dąży, i nie powinno wykraczać poza to, co jest konieczne dla jego osiągnięcia.

50 W związku z tym należy podnieść, że w swoim wyroku z dnia 18 grudnia 2007 r., Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), Trybunał musiał zbadać – w odniesieniu do osób fizycznych, które skorzystały z przysługującej im swobody do przemieszczania się, wykonując dodatkową działalność w charakterze wykładowcy i prowadząc działalność na własny rachunek na rzecz uniwersytetu położonego w innym państwie członkowskim, będąc nadal rezydentami państwa swojego miejsca zamieszkania – czy

wynikający z § 3 ust. 26 EStG zakaz odmiennego traktowania tych osób względem osób wykonujących taką działalność na terytorium krajowym może być uzasadniony nadrzędnymi względami interesu ogólnego.

51 W pkt 63 i 64 wyroku z dnia 18 grudnia 2007 r., Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), Trybunał uznał, że owo odmienne traktowanie nie może być uzasadniane nadrzędnym względem interesu ogólnego związanym ze wspieraniem nauczania, badań naukowych i rozwoju, ponieważ narusza ono swobodę wyboru przez wykładowców wykonujących swoją działalność jako działalność dodatkową miejsca świadczenia ich usług wewnątrz Unii, przy czym nie zostało wykazane, że do osiągnięcia celu polegającego na wspieraniu nauczania konieczne jest zapewnienie korzystania ze zwolnienia podatkowego jedynie podatnikom, którzy wykonują podobną działalność na uniwersytetach mających siedzibę na terytorium krajowym.

52 Uzasadnienie oparte na nadrzędnych względach interesu ogólnego i związane z koniecznością zagwarantowania spójności niemieckiego systemu podatkowego, wobec braku bezpośredniego związku – z punktu widzenia systemu podatkowego – pomiędzy zwolnieniem z podatku zwrotu wydatków związanych z działalnością zawodową dokonanym przez uniwersytety krajowe a wyrównaniem tej ulgi przez określone obciążenie podatkowe, zostało również odrzucone przez Trybunał w pkt 69–71 owego wyroku.

53 W końcu, w pkt 83–88 rzeczonego wyroku Trybunał uściślił, po pierwsze, że uregulowanie takie jak § 3 pkt 26 EStG nie jest przepisem odnoszącym się do treści nauczania lub organizacji systemu edukacyjnego, lecz jest ono raczej środkiem fiskalnym o charakterze generalnym, który przyznaje ulgę podatkową, w przypadku gdy dana osoba jest zaangażowana w działalność przynoszącą korzyści społeczeństwu. Po drugie, wykonując swoją kompetencję do organizacji swojego systemu edukacyjnego i ponosząc za to również odpowiedzialność, państwa członkowskie muszą w każdym razie przestrzegać postanowień traktatu dotyczących swobody przemieszczania się. Z tego wynika, że nawet jeśli takie uregulowanie jest przepisem związanym z organizacją systemu edukacyjnego, pozostaje ono niezgodne z traktatem, ponieważ wpływa na wybór miejsca świadczenia usług przez wykładowców wykonujących działalność dodatkową.

54 Powyższe rozważania znajdują również zastosowanie w przypadku stanowiącym przedmiot postępowania głównego. Okoliczność, że analizowana działalność jest wykonywana w ramach prowadzenia działalności na własny rachunek, jak to miało miejsce w sprawie, w której wydany został wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r., Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), czy też w ramach prowadzenia działalności w charakterze pracy najemnej, jak ma to miejsce w postępowaniu głównym, nie ma bowiem decydującego znaczenia. Zarówno w pierwszym, jak i w drugim z opisanych przypadków sporne uregulowanie podatkowe, w tym wypadku § 3 pkt 26 EStG, może natomiast wpłynąć na wybór miejsca wykonywania działalności dokonywany przez podatnika będącego rezydentem danego państwa i wykonującego dodatkową działalność w charakterze wykładowcy.

55 Powyższe rozważania są również zgodne z celem umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, który – jak wynika z preambuły tej umowy – polega na realizowaniu na rzecz obywateli Unii i Konfederacji Szwajcarskiej swobodnego przepływu osób na terytoriach umawiających się państw w oparciu o postanowienia stosowane w Unii.

56 Z tego wynika, że krajowe uregulowanie podatkowe, takie jak sporne w postępowaniu głównym, odmawiające przyznania zwolnienia podatnikom o statusie rezydenta, którzy skorzystali z przysługującego im prawa do swobodnego przemieszczania się w celu wykonywania w charakterze pracownika najemnego dodatkowej działalności jako wykładowca na rzecz osoby prawnej prawa publicznego z siedzibą na terytorium szwajcarskim, z powodu miejsca wykonywania danej działalności, stanowi nieuzasadniony przejaw nierównego traktowania i w związku z tym jest niezgodne z art. 9 ust. 2 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób.

57 W tej sytuacji na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, że postanowienia umowy w sprawie swobodnego przepływu osób dotyczące równego traktowania pracowników najemnych należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, takiemu jak będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, które obywatelowi tego państwa mającemu status jego rezydenta podlegającego w zakresie podatku dochodowego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, który skorzystał z przysługującego mu prawa do swobodnego przemieszczania się w celu wykonywania w charakterze pracownika najemnego dodatkowej działalności jako wykładowca na rzecz osoby prawnej prawa publicznego z siedzibą w Szwajcarii, nie przyznaje możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku w odniesieniu do dochodu uzyskanego z tytułu wykonywania rzeczonej działalności w charakterze pracownika najemnego, podczas gdy zwolnienie takie zostałoby przyznane, gdyby działalność taka była wykonywana na rzecz osoby prawnej prawa publicznego mającej siedzibę w tymże państwie członkowskim, w innym państwie członkowskim Unii lub w innym państwie, do którego ma zastosowanie porozumienie EOG.

W przedmiocie kosztów

58 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 (szósta izba) orzeka, co następuje:

Postanowienia 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., dotyczące równego traktowania pracowników najemnych, należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, takiemu jak to będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, które obywatelowi tego państwa mającemu status jego rezydenta podlegającego w zakresie podatku dochodowego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, który skorzystał z przysługującego mu prawa do swobodnego przemieszczania się w celu wykonywania w charakterze pracownika najemnego dodatkowej działalności jako wykładowca na rzecz osoby prawnej prawa publicznego z siedzibą w Szwajcarii, nie przyznaje możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku w odniesieniu do dochodu uzyskanego z tytułu wykonywania rzeczonej działalności w charakterze pracownika najemnego, podczas gdy zwolnienie takie zostałoby przyznane, gdyby działalność taka była wykonywana na rzecz osoby prawnej prawa publicznego mającej siedzibę w tymże państwie członkowskim, w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie, do którego ma zastosowanie porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r.

Podpisy