Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 30 maja 2024 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Umowa między Wspólnotą Europejską a Konfederacją Szwajcarską w sprawie swobodnego przepływu osób – Pracownik z danego państwa członkowskiego, który przeniósł swoje miejsce zamieszkania do Szwajcarii – Korzyści podatkowe – Podatek dochodowy – Mechanizm „rozliczenia podatku na wniosek” – Podatnicy będący beneficjentami korzyści – Ograniczenie do pracowników najemnych podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu mających miejsce zamieszkania w państwie członkowskim lub państwie będącym stroną Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym (EOG) – Równość traktowania

W sprawie C-627/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Köln (sąd ds. finansowych w Kolonii, Niemcy) postanowieniem z dnia 20 września 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 października 2022 r., w postępowaniu:

AB

przeciwko

Finanzamt Köln-Süd,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes izby, T. von Danwitz, P. G. Xuereb, A. Kumin i I. Ziemele (sprawozdawczyni), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller i R. Kanitz, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – B.-R. Killmann i W. Roels, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: niemiecki.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 16 listopada 2023 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), ostatnio dostosowanej Protokołem z dnia 4 marca 2016 r. dotyczącym udziału Republiki Chorwacji w charakterze umawiającej się strony w następstwie jej przystąpienia do Unii Europejskiej (Dz.U. 2017, L 31, s. 3) (zwanej dalej „umową w sprawie swobodnego przepływu osób").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy AB a Finanzamt Köln-Süd (urzędem skarbowym w Köln-Süd, Niemcy, zwanym dalej „organem podatkowym") w przedmiocie obliczenia podatku dochodowego za okres podatkowy 2017–2019 (zwany dalej „okresem rozpatrywanym w postępowaniu głównym").

Ramy prawne

Umowa w sprawie swobodnego przepływu osób

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 – w odniesieniu do Umowy w sprawie współpracy naukowej i technologicznej – Komisji 2002/309/WE, Euratom 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 Zgodnie z preambułą do 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 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób stanowi:

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

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

[…]

c) przyznanie prawa wjazdu i pobytu na terytorium umawiających się stron osobom niepodejmującym działalności gospodarczej w kraju przyjmującym;

d) przyznanie tych samych warunków życia, zatrudnienia i pracy [co] te przyznane własnym obywatelom”.

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

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

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

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

8 Paragraf 6 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób stanowi:

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

9 Zgodnie z art. 7 tej umowy, zatytułowanym „Inne prawa”:

„Umawiające się strony uwzględniają [regulują], zgodnie z załącznikiem I, następujące prawa w odniesieniu do swobodnego przepływu osób:

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

[…]”.

10 Artykuł 10 wspomnianej umowy, zatytułowany „Postanowienia przejściowe i rozwój umowy”, przewiduje w szczególności w ust. 1–1c prawo Konfederacji Szwajcarskiej i niektórych państw członkowskich do utrzymania limitów ilościowych w odniesieniu do dostępu do działalności gospodarczej dla niektórych kategorii pobytu i przez pewien okres, w ust. 2–2c, prawo umawiających się stron do utrzymania przez pewien okres kontroli priorytetu pracowników zintegrowanych z regularnym rynkiem pracy oraz kontroli wynagrodzeń i warunków pracy stosowanych do obywateli drugiej umawiającej się strony, oraz w ust. 3–3c prawo Konfederacji Szwajcarskiej do zastrzeżenia, w ramach swoich ogólnych limitów, minimalnej liczby wydawanych nowych zezwoleń na pobyt względem pracowników najemnych oraz osób pracujących na własny rachunek z Unii Europejskiej.

11 Artykuł 13 tej umowy, zatytułowany „Status quo”, stanowi:

„Umawiające się strony zobowiązują się nie stosować jakichkolwiek dalszych środków ograniczających w odniesieniu do swoich obywateli w dziedzinach objętych niniejszą umową”.

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

13 Artykuł 16 tej umowy, zatytułowany „Odniesienie do prawa wspólnotowego”, ma następujące brzmienie:

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

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

14 Artykuł 21 tej umowy przewiduje:

„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.

3. Żadne postanowienie niniejszej umowy nie uniemożliwia umawiającym się stronom przyjęcia lub zastosowania środków w celu zapewnienia nałożenia, płatności oraz efektywnego odzyskiwania podatków lub w celu zwalczania uchylania się od zobowiązań podatkowych na mocy ich krajowego ustawodawstwa podatkowego lub umów mających na celu zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu między Szwajcarią, z jednej strony, a jednym lub więcej państwem członkowskim Wspólnoty Europejskiej, z drugiej strony, lub jakichkolwiek innych ustaleń podatkowych”.

15 Załącznik I do wskazanej umowy jest poświęcony swobodzie przepływu osób.

16 Artykuł 6 ust. 1 tego załącznika I stanowi:

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

17 Artykuł 7 ust. 1 owego załącznika I stanowi:

„Zatrudnionym pracownikiem przygranicznym jest obywatel umawiającej się strony, który posiada swoje stałe miejsce zamieszkania na terytorium umawiającej się strony oraz który wykonuje pracę najemną na terytorium drugiej umawiającej się strony, powracając do swojego miejsca zamieszkania zazwyczaj codziennie lub co najmniej raz w tygodniu”.

18 Artykuł 8 omawianego załącznika I przewiduje:

„1. Pracownicy najemni mają prawo do mobilności zawodowej i geograficznej na terytorium państwa przyjmującego.

2. Mobilność zawodowa obejmuje zmiany pracodawcy, zatrudnienia lub zawodu oraz zmiany ze statusu pracownika najemnego na osobę pracującą na własny rachunek. Mobilność geograficzna obejmuje zmiany miejsca pracy oraz pobytu".

19 Artykuł 9 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, zatytułowany „Równość traktowania", stanowi w ust. 1 i 2:

„1. Pracownik najemny, który jest obywatelem umawiającej się strony, nie może z powodu [swo]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 bezrobotnym.

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

20 Zgodnie z art. 24 do tego załącznika I:

„1. Osoba, która jest obywatelem umawiającej się strony, nieprowadząca działalności gospodarczej w państwie stałego zamieszkania oraz nieposiadająca prawa pobytu na mocy innych postanowień niniejszej umowy, otrzymuje zezwolenie na pobyt ważne na co najmniej pięć lat, pod warunkiem że udowodni właściwym organom krajowym, że posiada dla siebie oraz członków swojej rodziny:

a) wystarczające środki finansowe, tak aby nie musiała wnioskować o objęcie pomocą społeczną podczas swojego pobytu;

b) objęcie ubezpieczeniem chorobowym wszelkiego ryzyka.

[…]".

Prawo niemieckie

21 Einkommensteuergesetz (ustawa o podatku dochodowym), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (BGBl. 2009 I, s. 3366), (zwana dalej „EStG") stanowi w § 1 zatytułowanym „Opodatkowanie":

„1. Osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu w Niemczech podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego. […]

[…]

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

[…]”.

22 Paragraf 9 ust. 1 EStG ma następujące brzmienie:

„Koszty uzyskania przychodu stanowią wydatki poniesione na nabycie, zachowanie i ochronę przychodów. Odlicza się je od kategorii przychodów, w jakiej zostały wygenerowane. […]”.

23 Zgodnie z § 39a EStG, zatytułowanym „Kwota wolna od podatku i kwota doliczona”:

„1. Na wniosek pracownika podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego organ podatkowy oblicza całkowitą kwotę wolną od podatku, którą należy odliczyć od jego wynagrodzenia, sumując następujące kwoty:

1) Koszty uzyskania przychodu obciążające dochody z pracy najemnej, o ile przekraczają one ryczałt pracowników najemnych [§ 9a zdanie pierwsze pkt 1 lit. a)], […]

[…]

2. Pracownik składa wniosek, o którym mowa w ust. 1, na uprzednio wydrukowanym formularzu administracyjnym, który podpisuje własnoręcznie. Termin na złożenie takiego wniosku rozpoczyna bieg w dniu 1 października roku poprzedzającego rok, w którym należy zastosować kwotę wolną od podatku. Termin ten upływa w dniu 30 listopada roku kalendarzowego, w którym stosuje się kwotę wolną od podatku. […]

[…]

4. W odniesieniu do pracownika podlegającego ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego, do którego stosuje się § 50 ust. 1 zdanie czwarte, organ podatkowy ustala na wniosek kwotę wolną od podatku podlegającą odliczeniu od całkowitego wynagrodzenia na podstawie sumy następujących kwot:

1) koszty uzyskania przychodu poniesione w celu uzyskania dochodów z pracy najemnej, […]

[…].

Wniosek można złożyć wyłącznie na formularzu określonym przez administrację do końca roku kalendarzowego, w którym stosuje się dane szczegółowe do celów poboru u źródła podatku od wynagrodzeń”.

24 Paragraf 46 ust. 2 pkt 4 i 8 oraz art. 46 ust. 4 EStG mają następujące brzmienie:

„2. W przypadku gdy dochód składa się w całości lub w części z dochodów z pracy najemnej potrąconych u źródła, opodatkowanie następuje tylko wtedy, gdy:

[…]

4) dla danego podatnika ustalono kwotę wolną od podatku w rozumieniu § 39a ust. 1 zdanie pierwsze pkt 1–3, 5 lub 6 EStG, a całkowite wynagrodzenie otrzymane w roku kalendarzowym przekracza 11 600 EUR [11 200 EUR w 2017 r. i 11 400 EUR w 2018 r.], […]; ta sama zasada ma zastosowanie do podatników należących do kategorii osób zdefiniowanej w § 1 ust. 2 lub do pracowników najemnych podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego, jeżeli takie rejestracje znajdują się w zaświadczeniu podatkowym wydanym do celów poboru u źródła (§ 39 ust. 3 zdanie pierwsze);

[…]

8) wniesiono o opodatkowanie, w szczególności w celu zaliczenia podatku od wynagrodzenia na poczet podatku dochodowego. Z wnioskiem tym należy wystąpić poprzez złożenie deklaracji podatku dochodowego;

[…].

4. Jeżeli system opodatkowania na podstawie ust. 2 jest wyłączony, podatek dochodowy należny z tytułu dochodów z pracy najemnej uznaje się za zapłacony przez podatnika poprzez potrącenie u źródła z tytułu podatku od wynagrodzenia, pod warunkiem że podatek ten nie może zostać wykorzystany w celu skompensowania niższej kwoty podatku od wynagrodzenia. […]”.

25 Paragraf 49 ust. 1 EStG, zatytułowany „Dochody podlegające częściowemu opodatkowaniu”. stanowi:

„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,

[…]

[…]”.

26 Paragraf 50 EStG, ustanawiający przepisy szczególne dotyczące podatników podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, przewiduje:

„1. Osoby podlegające ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego mają możliwość odliczenia kosztów podlegających odliczeniu, o których mowa w § 4 ust. 4–8, lub kosztów uzyskania przychodu, o których mowa w § 9, jedynie w zakresie, w jakim te koszty pozostają w gospodarczym związku z dochodami krajowymi. […]

2. Podatek dochodowy mający zastosowanie do dochodów podlegających pobraniu u źródła od wynagrodzenia […] uważa się w odniesieniu do podatników podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu za uiszczony poprzez pobranie u źródła. Zdanie pierwsze nie znajduje zastosowania:

[…]

4) do dochodów z pracy najemnej w rozumieniu § 49 ust. 1 pkt 4:

a) w przypadku ustanowienia kwoty wolnej od podatku jako danych szczegółowych do celów poboru u źródła podatku od wynagrodzeń zgodnie z § 39a ust. 4, lub

b) w przypadku wniosku o opodatkowanie dochodu (art. 46 ust. 2 pkt 8);

[…].

[…] Zdanie drugie pkt 4 lit. b) [stosuje się] wyłącznie do obywateli państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa, 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«)], którzy mają stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu na terytorium jednego z tych państw. […]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

27 W okresie, którego dotyczy postępowanie główne, AB, obywatel niemiecki, pracował jako zarządzający na rzecz spółki niemieckiej z siedzibą w Z (Niemcy) i z tego zatrudnienia czerpał dochody z pracy najemnej, mając jednocześnie miejsce zamieszkania i miejsce stałego pobytu w Szwajcarii. AB wykonywał tę działalność na zasadzie telepracy z miejsca zamieszkania w Szwajcarii oraz w ramach podróży służbowych do Niemiec.

28 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że AB przeprowadził się z Niemiec do Szwajcarii w kwietniu 2016 r. ze względów rodzinnych związanych z podjęciem pracy w tym państwie przez jego małżonkę i że jego osiedlenie się w Szwajcarii zostało przeprowadzone w należytej formie w ramach zezwolenia na pobyt.

29 W okresie, którego dotyczy postępowanie główne, AB podlegał w Niemczech ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu zgodnie z § 1 ust. 4 EStG. Całość jego wynagrodzenia była przedmiotem podatku od wynagrodzeń, którego pobór u źródła i zwrot organom podatkowym zostały dokonane przez pracodawcę AB.

30 W ramach przejazdów służbowych AB używał pojazdu samochodowego nabytego w ramach leasingu, który nie został dostarczony przez pracodawcę, i poniósł w szczególności własne koszty związane z tym pojazdem, a także inne koszty podróży. W okresie, którego dotyczy postępowanie główne, nie dokonał on żadnego zgłoszenia kwoty wolnej od podatku w organie podatkowym.

31 Oprócz przychodów z pracy najemnej AB osiągał przychody z najmu i dzierżawy dwóch nieruchomości położonych w Niemczech.

32 W złożonych do organu podatkowego deklaracjach podatku dochodowego za okres, którego dotyczy postępowanie główne, AB zgłosił, poza dochodami z najmu i dzierżawy, dochody z pracy najemnej. W odniesieniu do roku podatkowego 2017 wskazał on, że z dochodów brutto pochodzących z pracy najemnej w łącznej kwocie 113 299,41 EUR wynagrodzenie brutto w wysokości 63 651 EUR odpowiada działalności wykonywanej w Niemczech i podlega tam opodatkowaniu. Co się tyczy roku podatkowego 2018, z tytułu dochodów brutto pochodzących z pracy najemnej w łącznej kwocie 115 498,41 EUR, wynagrodzenie brutto w wysokości 60 932 EUR odpowiadało działalności wykonywanej w Niemczech, a w odniesieniu do roku podatkowego 2019 z tytułu dochodów brutto pochodzących z pracy najemnej w łącznej kwocie 115 314,91 EUR wynagrodzenie brutto w wysokości 57 429 EUR odpowiadało działalności wykonywanej w Niemczech.

33 W deklaracjach tych AB wskazał, jako koszty przyczyniające się do obniżenia kwoty podatku, koszty uzyskania przychodu, a mianowicie wydatki związane z działalnością podlegającą opodatkowaniu w Niemczech, i złożył wniosek o opodatkowanie dochodu zgodnie z § 50 ust. 2 zdanie drugie pkt 4 lit. b) w związku z § 50 ust. 2 zdanie siódme EStG (zwane dalej „opodatkowaniem na wniosek”).

34 W decyzjach podatkowych dotyczących okresu rozpatrywanego w postępowaniu głównym organ podatkowy oparł się przy obliczaniu podatku dochodowego wyłącznie na dochodach z najmu i dzierżawy, uznawszy, że podatek od wynagrodzeń został już zapłacony poprzez pobór u źródła zgodnie z § 50 ust. 2 zdanie pierwsze EStG. W konsekwencji nie doszło również do zaliczenia uiszczonego już niemieckiego podatku od wynagrodzeń ani dopłaty solidarnościowej na poczet obliczonej kwoty niemieckiego podatku dochodowego. Organ podatkowy odmówił opodatkowania na wniosek ze względu na to, że było ono ograniczone do pracowników mających stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w państwie członkowskim Unii lub w państwie będącym stroną porozumienia EOG.

35 Ponieważ odwołania AB od tych decyzji podatkowych zostały oddalone decyzjami z dnia 25 lutego 2020 r. i z dnia 15 listopada 2021 r., AB wniósł skargę do Finanzgericht Köln (sądu ds. finansowych w Kolonii, Niemcy), będącego sądem odsyłającym, w celu uzyskania opodatkowania na wniosek z podziałem wynagrodzenia, różniącego się od poboru u źródła podatku od wynagrodzeń, między Republikę Federalną Niemiec a Konfederację Szwajcarską i uwzględnienia kosztów uzyskania przychodu.

36 Zdaniem AB odmowa opodatkowania na wniosek w przypadku miejsca zamieszkania w Szwajcarii jest sprzeczna z umową w sprawie swobodnego przepływu osób, biorąc pod uwagę w szczególności wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., Wächtler (C-581/17, EU:C:2019:138), narusza prawo do równego traktowania w zakresie korzyści podatkowych przewidziane w art. 9 ust. 2 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób i nie może być uzasadniona. Nie można również powoływać się na klauzulę „status quo” przewidzianą w art. 13 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób. Możliwość dokonania wyboru rejestracji kwoty wolnej od podatku jako danych szczegółowych do celów poboru u źródła podatku od wynagrodzeń (zwanej dalej „rejestracją kwoty wolnej od podatku”) nie eliminuje nierównego traktowania ani nie stanowi uzasadnienia. O dokonanie takiego wpisu należy wystąpić przed końcem okresu rozliczeniowego, nie wiedząc dokładnie, czy i w jakim zakresie byłoby to korzystne i wymagałoby obligatoryjnego złożenia deklaracji podatkowej w określonym terminie, podczas gdy w przypadku opodatkowania na wniosek istniałby jedynie czteroletni termin na rozliczenie.

37 Organ podatkowy podniósł przede wszystkim, że przy założeniu, iż AB jest objęty podmiotowym zakresem stosowania umowy w sprawie swobodnego przepływu osób i załącznika I do niej, co organ ten podaje w wątpliwość, prawa uzgodnione w umowie w sprawie swobodnego przepływu osób nie są zbieżne z podstawowymi swobodami zagwarantowanymi w traktacie FUE. Następnie z klauzuli „status quo" przewidzianej w art. 13 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób wynika prawo do utrzymania wszystkich ograniczeń istniejących w dniu podpisania tej umowy. Tymczasem skutek zwalniający poboru u źródła podatku od wynagrodzeń przewidziany przez EStG w odniesieniu do dochodów z pracy najemnej w odniesieniu do osób podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu zgodnie z § 50 ust. 2 zdanie pierwsze EStG obowiązywał już w tym dniu.

38 Wreszcie ewentualne nierówne traktowanie pod względem podatkowym jest uzasadnione zgodnie z art. 21 ust. 2 i 3 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób. Możliwość uwzględnienia w ramach procedury opodatkowania wynagrodzeń kosztów uzyskania przychodu i innych elementów przyczyniających się do obniżenia podatku poprzez rejestrację kwoty wolnej od podatku przemawia przeciwko istnieniu dyskryminacji. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału istnienie różnych postępowań podatkowych nie stanowi naruszenia podstawowych swobód (wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r., Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762) i w przeciwieństwie do sytuacji rozpatrywanej w sprawie, w której wydano wyrok z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 53, 54), procedura uwzględnienia kwoty wolnej od podatku odliczenia w ramach podatku od wynagrodzenia i późniejsza procedura obowiązkowego opodatkowania pozwoliłyby w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym na dokonanie odliczenia kosztów uzyskania przychodu.

39 Sąd odsyłający wyjaśnił, że zgodnie z § 49 ust. 1 pkt 4 lit. a) EStG dochody z pracy najemnej, która jest lub była wykonywana na terytorium krajowym, czyli w Niemczech, stanowią dochody krajowe do celów ograniczonego obowiązku podatkowego, i że w sprawie w postępowaniu głównym bezsporne jest, iż jedynie wynagrodzenie odpowiadające działalności wykonywanej w Niemczech, na podstawie podziału na dni pracy, podlega podatkowi dochodowemu w Niemczech.

40 Sąd ten wskazał, że zgodnie z § 50 ust. 2 zdanie pierwsze EStG podatek od dochodów z wynagrodzenia uważa się co do zasady za zapłacony przez pobór u źródła podatku od wynagrodzenia. Poboru tego dokonuje się, co do zasady, w zależności od wynagrodzenia brutto i, w stosownych przypadkach, od ryczałtowych kwot poboru. Jednakże zgodnie z EStG niższy pobór podatku od wynagrodzeń jest możliwy poprzez rejestrację kwoty wolnej od podatku, o którą może ubiegać się każdy pracownik podlegający ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego, w tym mający miejsce zamieszkania w Szwajcarii, przy użyciu formularza wymaganego przez organ podatkowy, złożonego we właściwym czasie przed końcem roku kalendarzowego.

41 W przypadku takiego wpisu skutek zwalniający poboru u źródła byłby wykluczony na mocy § 50 ust. 2 zdanie drugie pkt 4 lit. a) EStG, a podatnik musiałby przeprowadzić procedurę opodatkowania (opodatkowania obowiązkowego), w ramach której dochody byłyby obliczane niezależnie od wartości przyjętych w procedurze opodatkowania wynagrodzeń, a podatek dochodowy byłby obliczany w szczególności poprzez zaliczenie już zapłaconego podatku od wynagrodzeń. Rejestracja zbyt wysokiej kwoty wolnej od podatku mogłaby prowadzić do wezwania do zapłaty podatku, które organ podatkowy powinien następnie przedstawić podatnikowi będącemu rezydentem za granicą. Jednakże w przypadku wyższych kosztów uzyskania przychodu niż kwota wolna od podatku, o którą wniesiono w ramach procedury opodatkowania, lub na przykład w przypadku dochodów, które podlegają jedynie częściowemu

opodatkowaniu, może również istnieć prawo do zwrotu. Podatnik jest również zobowiązany do złożenia deklaracji podatkowej, a w przeciwnym razie może mieć miejsce obliczenie z urzędu przy szacunkowym określeniu podstaw opodatkowania, określenie odsetek za zwłokę lub zagrożenie nałożeniem kary pieniężnej z określeniem jej kwoty.

42 Poza rejestracją kwoty wolnej od podatku obywatele państwa członkowskiego Unii lub innego państwa będącego stroną porozumienia EOG, którzy mają miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu na terytorium jednego z tych państw, mogą wybrać opodatkowanie na wniosek na podstawie § 50 ust. 2 zdanie drugie pkt 4 lit. b) i § 46 ust. 2 pkt 8 EStG. Złożenie deklaracji podatkowej jest równoznaczne ze skorzystaniem z prawa wyboru, a podatnik może swobodnie zdecydować, w czteroletnim terminie na rozliczenie, czy zamierza złożyć deklarację podatku dochodowego, co zdaniem sądu odsyłającego czyniłby tylko wówczas, gdy zapłacony podatek od wynagrodzeń byłby wyższy niż obliczony podatek dochodowy.

43 Sąd ten wyjaśnia, że § 46 EStG dotyczący opodatkowania na wniosek pracowników krajowych obowiązuje od dziesięcioleci, podczas gdy prawo do opodatkowania na wniosek obywateli państw członkowskich i innych państw będących stronami porozumienia EOG zamieszkujących w tych państwach obowiązuje od dnia 1 stycznia 1997 r. i zostało wprowadzone w odpowiedzi na wyrok z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

44 Sąd odsyłający wskazuje, że gdyby umowę w sprawie swobodnego przepływu osób należało interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie ograniczeniu opodatkowania na wniosek do podatników mających miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim lub w innym państwie będącym stroną porozumienia EOG, należałoby dokonać opodatkowania na wniosek za okres rozpatrywany w postępowaniu głównym, co skutkowałoby uwzględnieniem kosztów uzyskania przychodu na rzecz skarżącego w postępowaniu głównym i zaliczeniem niemieckiego podatku od wynagrodzeń. Skutkowałoby to znacznym zwrotem podatku na rzecz AB.

45 W tych okolicznościach Finanzgericht Köln (sąd ds. finansowych w Kolonii) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy postanowienia umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, w szczególności jej art. 7 i 15 w związku z art. 9 ust. 2 załącznika I do tejże umowy (prawo do równego traktowania), należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisowi krajowemu, zgodnie z którym pracownicy będący obywatelami państwa członkowskiego Unii lub [państwa będącego stroną porozumienia EOG] (w tym Republiki Federalnej Niemiec) i zamieszkujący w Niemczech, w państwie członkowskim Unii lub [w państwie będącym stroną porozumienia EOG] (jako kraju ich miejsca zamieszkania lub miejsca ich zwykłego pobytu) mogą wprawdzie dobrowolnie złożyć wniosek o opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych (zwane dalej »rozliczeniem podatku na wniosek«) przychodów z pracy najemnej, które podlegają w Niemczech opodatkowaniu, w szczególności w celu uzyskania zwrotu nadpłaconego podatku dochodowego od osób fizycznych dzięki uwzględnieniu wydatków (kosztów uzyskania przychodu) i odliczeniu niemieckiego podatku od wynagrodzeń, potrąconego w ramach procedury poboru podatku u źródła, ale prawa tego odmawia się obywatelom niemieckim i szwajcarskim zamieszkałym w Szwajcarii?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

46 Poprzez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 7 i 15 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób w związku z art. 9 ust. 2 załącznika I do tej umowy należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom danego państwa członkowskiego, które zastrzegają dla podatników będących obywatelami tego państwa członkowskiego, innego państwa członkowskiego lub państwa będącego stroną porozumienia EOG, mających miejsce zamieszkania na terytorium jednego z tych państw, prawo wyboru procedury opodatkowania na wniosek dochodów z pracy najemnej w celu uwzględnienia wydatków takich jak koszty uzyskania przychodu i zaliczenia podatku od wynagrodzeń pobranego w ramach procedury poboru u źródła, co może prowadzić do zwrotu podatku dochodowego, i nie przyznają takiego prawa wyboru w szczególności obywatelowi tego danego państwa członkowskiego, zamieszkałemu w Szwajcarii i uzyskującemu dochody z pracy najemnej w tym państwie członkowskim.

Uwagi wstępne

47 Na wstępie należy przypomnieć, że ponieważ umowa w sprawie swobodnego przepływu osób jest umową międzynarodową, należy ją interpretować, w myśl art. 31 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów z dnia 23 maja 1969 r. (*Recueil des traités des Nations unie*s, vol. 1155, s. 331), w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisać użytym w niej wyrazom w ich kontekście oraz w świetle jej przedmiotu i celu. Ponadto zgodnie z tym postanowieniem specjalne znaczenie należy przypisywać wyrazowi wówczas, gdy ustalono, że taki był zamiar stron (wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 Na tym tle należy wskazać w pierwszej kolejności, że umowa w sprawie swobodnego przepływu osób mieści się w szerszych ramach stosunków Unii Europejskiej z Konfederacją Szwajcarską. Choć Konfederacja Szwajcarska nie uczestniczy w Europejskim Obszarze Gospodarczym i w rynku wewnętrznym Unii, to jednak jest ona związana z Unią licznymi umowami, obejmującymi obszerne dziedziny i wprowadzającymi szczególne prawa i obowiązki, pod pewnymi względami analogiczne do tych, które są ustanowione w traktacie. Ogólnym celem tych umów, w tym również umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, jest zacieśnienie więzi gospodarczych między Unią a Konfederacją Szwajcarską (wyroki: z dnia 6 października 2011 r., Graf i Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, pkt 33; z dnia 26 lutego 2019 r., Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, pkt 36).

49 Jednakże, skoro Konfederacja Szwajcarska nie przystąpiła do rynku wewnętrznego Unii, istniejąca wykładnia przepisów prawa Unii dotyczących tego rynku nie może w sposób automatyczny przekładać się na wykładnię umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, chyba że tak stanowią wyraźne postanowienia zawarte w tym celu w samej umowie (wyroki: z dnia 15 marca 2018 r., Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, pkt 29; z dnia 26 lutego 2019 r., Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, pkt 37).

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

orzecznictwa przyjętego po tej dacie należy wskazać, że art. 16 ust. 2 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób stanowi, po pierwsze, że powinno ono być podane do wiadomości Konfederacji Szwajcarskiej, a po drugie, że w celu zapewnienia właściwego funkcjonowania umowy, na wniosek umawiającej się strony, wspólny komitet, o którym mowa w art. 14 tej umowy, ustali wpływ takiego orzecznictwa. Niemniej jednak, nawet w braku decyzji tego komitetu należy również uwzględnić to orzecznictwo, jeżeli doprecyzowuje ono lub podtrzymuje jedynie zasady ustalone w orzecznictwie już istniejącym w momencie podpisania umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, dotyczącym pojęć prawa Unii, na których ta umowa się wzoruje (wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, pkt 38, 39).

51 To zgodnie z tymi zasadami i w świetle tych rozważań należy dokonać wykładni postanowień umowy w sprawie swobodnego przepływu osób w celu ustalenia w pierwszej kolejności, czy sytuacja taka jak rozpatrywana w postępowaniu głównym jest objęta zakresem stosowania tej umowy, a jeśli tak, to w drugiej kolejności, czy stoją one na przeszkodzie uregulowaniu takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu głównym.

W przedmiocie możliwości zastosowania umowy w sprawie swobodnego przepływu osób

52 Należy przede wszystkim zauważyć, że zgodnie z preambułą oraz z art. 1 lit. a) i c) umowy w sprawie swobodnego przepływu osób zakresem stosowania tej umowy są objęte osoby fizyczne będące obywatelami państw członkowskich Unii i Konfederacji Szwajcarskiej zarówno wykonujące działalność gospodarczą, jak i nieprowadzące takiej działalności (zob. podobnie wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, pkt 41).

53 Następnie z brzmienia art. 1 lit. a), c) i d) umowy w sprawie swobodnego przepływu osób wynika, że umowa ta ma na celu przyznanie tym obywatelom w szczególności prawa wjazdu, pobytu, dostępu do pracy w charakterze pracowników najemnych oraz takich samych warunków życia, zatrudnienia i pracy jak te przyznane własnym obywatelom (wyrok z dnia 21 września 2016 r., Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, pkt 37).

54 W tym względzie Trybunał wskazał już, że umowa w sprawie swobodnego przepływu osób gwarantuje w art. 4 prawo dostępu do działalności gospodarczej zgodnie z postanowieniami załącznika I do tejże umowy, przy czym rozdział II owego załącznika I zawiera postanowienia regulujące swobodę przepływu pracowników najemnych, w szczególności te dotyczące zasady równego traktowania (wyrok z dnia 21 września 2016 r., Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, pkt 38). Ponadto art. 7 lit. a) umowy w sprawie swobodnego przepływu osób przewiduje, że umawiające się strony regulują, zgodnie z załącznikiem I, w szczególności prawo do równego traktowania z obywatelami danego państwa w odniesieniu do dostępu do działalności gospodarczej i jej wykonywania, jak również warunków życia, zatrudnienia i pracy.

55 Wreszcie art. 2 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób przewiduje, że obywatele jednej z umawiających się stron, którzy są legalnie rezydentami na terytorium innej umawiającej się strony, nie podlegają, przy stosowaniu postanowień załączników I, II i III do tej umowy lub zgodnie z nimi, jakiejkolwiek dyskryminacji ze względu na przynależność państwową. Zasada niedyskryminacji wyrażona w owym art. 2 ma zastosowanie w zakresie, w jakim sytuacja tych obywateli jest objęta przedmiotowym zakresem stosowania postanowień załączników I–III do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób (zob. podobnie wyrok z dnia 15 lipca 2010 r., Hengartner i Gasser, C-70/09, EU:C:2010:430, pkt 39).

56 W niniejszej sprawie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że w okresie, którego dotyczy postępowanie główne, AB wykonywał działalność na rzecz pracodawcy mającego siedzibę w Niemczech w ramach telepracy z jego miejsca zamieszkania w Szwajcarii, a także w ramach podróży służbowych do Niemiec, i z tego zatrudnienia uzyskiwał dochody z pracy najemnej. Kwestionuje on traktowanie tych dochodów pod względem podatkowym przez to państwo członkowskie.

57 Z informacji przekazanych przez sąd odsyłający wynika również, że opodatkowanie w Niemczech dotyczy jedynie wynagrodzenia odpowiadającego działalności wykonywanej w Niemczech na podstawie podziału na dni pracy.

58 Tak więc AB, jako obywatel niemiecki przebywający legalnie na terytorium Szwajcarii, należy do kategorii osób, o których mowa w art. 1 i 2 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób. Należy jeszcze zbadać, czy sytuacja AB jest objęta przedmiotowym zakresem stosowania załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, który zgodnie z art. 15 tej umowy stanowi jej integralną część i który zawiera postanowienia dotyczące swobodnego przepływu osób, w szczególności pracowników najemnych.

59 Należy zauważyć, że podmiotowy zakres stosowania pojęcia „pracownika najemnego” w rozumieniu umowy w sprawie swobodnego przepływu osób został zdefiniowany w art. 6 i 7 załącznika I do tej umowy (zob. analogicznie wyroki: z dnia 15 marca 2018 r., Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, pkt 18; z dnia 26 lutego 2019 r., Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, pkt 47).

60 Zgodnie z art. 6 wskazanego załącznika I za pracownika najemnego uważa się obywatela umawiającej się strony, który jest zatrudniony przez pracodawcę w państwie przyjmującym.

61 Artykuł 7 ust. 1 załącznika I definiuje pracownika przygranicznego jako obywatela umawiającej się strony, który posiada swoje stałe miejsce zamieszkania na terytorium umawiającej się strony oraz który wykonuje pracę najemną na terytorium drugiej umawiającej się strony, powracając do swojego miejsca zamieszkania zazwyczaj codziennie lub co najmniej raz w tygodniu.

62 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 (wyrok z dnia 19 listopada 2015 r., Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

63 Należy stwierdzić, że art. 7 ust. 1 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób może mieć zastosowanie do sytuacji AB. Jest on bowiem obywatelem „umawiającej się strony”, to znaczy Republiki Federalnej Niemiec, 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 (zob. podobnie wyrok z dnia 19 listopada 2015 r., Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, pkt 32).

64 Do sądu odsyłającego należy jednak zbadanie, czy przesłanka dotycząca powrotów do miejsca zamieszkania, przewidziana w art. 7 ust. 1 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, jest spełniona w sytuacji rozpatrywanej w postępowaniu głównym.

65 Jeżeli tenże sąd dojdzie do wniosku, że ze względu na pobyty na terytorium niemieckim, bez powrotu do swojego miejsca zamieszkania, dłuższe niż pobyty, o których mowa w art. 7 ust. 1 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, AB nie może zostać uznany za „zatrudnionego pracownika przygranicznego", może on jednak powołać się na tę umowę jako „pracownik najemny" w jej rozumieniu.

66 W sytuacji charakteryzującej się tym, że miejsce zamieszkania AB, będącego obywatelem niemieckim, znajduje się w Szwajcarii i że wykonuje on pracę najemną na terytorium niemieckim na rzecz pracodawcy mającego siedzibę w Niemczech, brzmienie art. 6 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób nie stoi bowiem na przeszkodzie temu, by to ostatnie ze wskazanych państw mogło zostać uznane za „państwo przyjmujące" w rozumieniu art. 6 i nast. załącznika I i by AB był tam uznany za „pracownika najemnego" w rozumieniu rozdziału II załącznika I do tej umowy, a mianowicie za obywatela umawiającej się strony zatrudnionego przez pracodawcę w państwie przyjmującym, którym w niniejszej sprawie jest również państwo pochodzenia tego obywatela.

67 Taki wniosek znajduje potwierdzenie w systematyce rozdziału II załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, w ogólnych celach tej umowy, a także w postanowieniach art. 6 tej umowy i art. 24 ust. 1 załącznika I do niej, które ustanawiają prawo pobytu, czyli prawo obywateli jednej umawiającej się strony do ustanowienia miejsca zamieszkania na terytorium drugiej umawiającej się strony niezależnie od wykonywania działalności gospodarczej.

68 I tak, o ile postanowienia art. 6 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, dotyczące zezwolenia na pobyt, art. 8 tego załącznika I, dotyczący mobilności zawodowej i geograficznej, a także art. 10 załącznika I, przewidujący możliwość odmowy obywatelom umawiającej się strony prawa do podjęcia zatrudnienia w służbie publicznej związanej z wykonywaniem władzy publicznej nie przyznają dodatkowych praw pracownikom najemnym w państwie przyjmującym, którego są obywatelami, i przepisów tych nie można wobec nich powołać, o tyle nie ma to miejsca w przypadku art. 9 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, zatytułowanego „Równość traktowania", który gwarantuje stosowanie zasady niedyskryminacji wyrażonej w art. 2 tej umowy w ramach swobodnego przepływu pracowników (zob. analogicznie wyroki: z dnia 19 listopada 2015 r., Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, pkt 47; z dnia 21 września 2016 r., Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, pkt 39).

69 Trybunał orzekł już bowiem, że możliwe jest, aby obywatele jednej z umawiających się stron mogli powoływać się na prawa wywodzone z umowy w sprawie swobodnego przepływu osób również wobec ich własnego państwa, w pewnych okolicznościach i w zależności od mających zastosowanie postanowień (wyrok z dnia 28 lutego 2013 r., Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

70 W odniesieniu do pracowników najemnych Trybunał uznał w szczególności, że na art. 9 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób – który ustanawia w ust. 2 szczególną zasadę mającą na celu umożliwienie pracownikowi najemnemu i członkom jego rodziny korzystania z takich samych przywilejów podatkowych i socjalnych, jakie przysługują krajowym pracownikom najemnym i członkom ich rodzin – może powołać się pracownik będący obywatelem umawiającej się strony, który skorzystał z przysługującego mu prawa do swobodnego przemieszczania się w odniesieniu do swojego państwa pochodzenia (zob. podobnie wyroki: z dnia 19 listopada 2015 r., Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, pkt 36; z dnia 21 września 2016 r., Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, pkt 40).

71 Tymczasem, po pierwsze, sytuacja pracownika najemnego, takiego jak AB, który skorzystał z prawa do swobodnego przemieszczania się, przenosząc swoje miejsce zamieszkania z Niemiec do Szwajcarii, i który jest zatrudniony w swym państwie pochodzenia, które jest również jego państwem przyjmującym, jest porównywalna z sytuacją rozpatrywaną przez Trybunał w sprawie, która doprowadziła do wydania wyroku z dnia 19 listopada 2015 r., Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766), dotyczącej pracownika przygranicznego będącego obywatelem niemieckim, który przeniósł swoje miejsce zamieszkania z Niemiec do Szwajcarii, zachowując miejsce wykonywania pracy najemnej w tym pierwszym państwie.

72 Po drugie, z orzecznictwa Trybunału wynika, że postanowienia rozdziału II załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, a w szczególności zasada równego traktowania, mają zastosowanie w ten sam sposób do pracowników najemnych i do pracowników przygranicznych, nie wprowadzając w tym względzie rozróżnienia między nimi (zob. podobnie wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r., Stamm i Hauser, C-13/08, EU:C:2008:774, pkt 42), ponieważ szczególna sytuacja zatrudnionych pracowników przygranicznych jest uwzględniona w art. 7 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób (zob. analogicznie wyrok z dnia 28 lutego 2013 r., Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, pkt 37, 38).

73 Ponadto, jak przypomniano w pkt 52 i 53 niniejszego wyroku, umowa w sprawie swobodnego przepływu osób ma na celu umożliwienie osobom fizycznym będącym obywatelami państw członkowskich Unii i Konfederacji Szwajcarskiej korzystania ze swobodnego przepływu na terytorium stron tej umowy.

74 Ponadto art. 6 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób i art. 24 ust. 1 załącznika I do tej umowy ustanawiają prawo pobytu, a mianowicie prawo obywateli jednej umawiającej się strony do ustanowienia miejsca zamieszkania na terytorium drugiej umawiającej się strony niezależnie od wykonywania działalności gospodarczej.

75 Uznanie prawa pracownika najemnego, takiego jak AB, który przeniósł swoje miejsce zamieszkania do Szwajcarii i jest zatrudniony u pracodawcy mającego siedzibę w Niemczech, do powołania się wobec tego ostatniego państwa na postanowienia umowy w sprawie swobodnego przepływu osób może pozwolić mu na pełne korzystanie z prawa pobytu przewidzianego w tych postanowieniach, przy jednoczesnym utrzymaniu swojej działalności gospodarczej w państwie pochodzenia (zob. analogicznie wyrok z dnia 28 lutego 2013 r., Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, pkt 39). Zagwarantowana na mocy omawianej umowy swoboda przepływu osób napotykałaby bowiem przeszkodę, gdyby obywatel jednej z umawiających się stron ponosił w swoim państwie pochodzenia niekorzystne skutki tylko z racji skorzystania z prawa do swobodnego przepływu (wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

76 W konsekwencji sytuacja AB wchodzi w zakres stosowania umowy w sprawie swobodnego przepływu osób oraz załącznika I do niej. Ponadto zasada równego traktowania przewidziana w art. 9 wspomnianego załącznika I ma zastosowanie w sytuacji pracownika najemnego takiego jak AB, który skorzystał ze swobody przemieszczania się w stosunku do przyjmującego państwa członkowskiego tego pracownika, które jest również państwem pochodzenia tego pracownika.

77 Wreszcie wykładni tej nie podważa wyrok z dnia 12 listopada 2009 r., Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697), w którym Trybunał uznał, że zasada niedyskryminacji nie ma zastosowania w sytuacji obywatela państwa członkowskiego zatrudnionego na terytorium tego samego państwa członkowskiego w oddziale spółki prawa szwajcarskiego. Z okoliczności faktycznych sprawy,

w której zapadł wspomniany wyrok, wynika bowiem, że jedynym elementem powiązania ze Szwajcarią była okoliczność, iż oddział, w którym zainteresowany był zatrudniony w Niemczech, był oddziałem spółki prawa szwajcarskiego.

78 Ponieważ sytuacja AB jest objęta zakresem stosowania umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, a zasada równego traktowania przewidziana w art. 9 załącznika I do tej umowy ma zastosowanie do takiej sytuacji, należy zbadać, czy omawiana umowa, interpretowana zgodnie z zasadami i rozważaniami przypomnianymi w pkt 47–50 niniejszego wyroku, stoi na przeszkodzie temu, aby AB odmówiono prawa wyboru procedury opodatkowania na wniosek w Niemczech.

W przedmiocie zakresu postanowień umowy w sprawie swobodnego przepływu osób

W przedmiocie odmiennego traktowania w odniesieniu do korzyści podatkowej

79 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że prawo wyboru opodatkowania na wniosek, z którego pragnie skorzystać AB w ramach sporu w postępowaniu głównym, przysługuje podatnikom mającym miejsce zamieszkania lub miejsce stałego pobytu w Niemczech, a także podatnikom niebędącym rezydentami w Niemczech, jeżeli są oni obywatelami państwa członkowskiego lub państwa będącego stroną porozumienia EOG i mają miejsce zamieszkania na terytorium jednego z tych państw.

80 Z wyjaśnień sądu odsyłającego wynika, że prawo wyboru opodatkowania na wniosek pozwala w szczególności domagać się odliczenia kosztów uzyskania przychodu niezbędnych do uzyskania dochodów z wynagrodzenia oraz zaliczenia podatku od wynagrodzeń pobranego w ramach procedury poboru u źródła, co może prowadzić do zwrotu podatku dochodowego.

81 W konsekwencji, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 71 opinii, prawo wyboru opodatkowania na wniosek stanowi korzyść podatkową w rozumieniu art. 9 ust. 2 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób.

82 Przepisy będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym ustanawiają zatem, w odniesieniu do możliwości skorzystania z ulgi podatkowej, takiej jak prawo wyboru opodatkowania na wniosek, różnicę w traktowaniu w zależności od miejsca zamieszkania pracownika najemnego, obywatela niemieckiego takiego jak AB, który nie może ubiegać się o to prawo wyboru ze względu na swój status pracownika najemnego zamieszkałego w Szwajcarii.

83 Zgodnie z orzecznictwem sprzed daty podpisania umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, przypomnianego niedawno przez Trybunał w wyroku z dnia 24 lutego 2015 r., Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, pkt 23) zasada równego traktowania zakazuje nie tylko jawnej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, ale także wszelkich form dyskryminacji ukrytej, która poprzez zastosowanie innych kryteriów rozróżnienia, takich jak warunek zamieszkania, prowadzi do tego samego rezultatu (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 lutego 1974 r., Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, pkt 11; z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 26, 28; z dnia 12 września 1996 r., Komisja/Belgia, C-278/94, EU:C:1996:321, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo). Ponieważ równe traktowanie stanowi pojęcie prawa Unii, orzecznictwo to odnosi się również do stosowania owej umowy, zgodnie z jej art. 16 ust. 2 (zob. podobnie wyrok z dnia 6 października 2011 r., Graf i Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, pkt 26).

84 Przepisy przewidujące rozróżnienie oparte na kryterium miejsca zamieszkania mogą zatem prowadzić do takiego samego skutku jak dyskryminacja ze względu na przynależność państwową zakazana na mocy postanowień art. 9 ust. 2 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób.

85 Niemniej jednak należy wskazać, że art. 21 ust. 2 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób zezwala na zróżnicowane traktowanie podatkowe podatników, których sytuacja nie jest porównywalna, szczególnie pod względem ich miejsca zamieszkania (wyroki: z dnia 21 września 2016 r., Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, pkt 45; z dnia 26 lutego 2019 r., Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, pkt 58).

86 W dziedzinie podatków bezpośrednich sytuacja rezydentów i nierezydentów w danym państwie nie jest bowiem co do zasady porównywalna, ponieważ wykazuje obiektywne różnice zarówno z punktu widzenia źródła dochodu, jak i indywidualnej zdolności podatkowej lub uwzględnienia sytuacji osobistej i rodzinnej (wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 31 i nast.; a także z dnia 27 czerwca 1996 r., Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, pkt 41).

87 Jednakże w przypadku ulgi podatkowej, której odmówiono nierezydentom, różnica w traktowaniu między tymi dwiema kategoriami podatników może zostać zakwalifikowana jako „dyskryminacja”, jeżeli nie istnieje żadna obiektywna różnica sytuacji mogąca uzasadniać odmienne traktowanie w tym zakresie między tymi dwiema kategoriami podatników (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 36–38; z dnia 27 czerwca 1996 r., Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, pkt 42).

W przedmiocie porównywalności sytuacji

88 W tym względzie rząd niemiecki podniósł, że w odniesieniu do prawa wyboru systemu opodatkowania na wniosek pracownicy najemni mający miejsce zamieszkania w Szwajcarii nie znajdują się w sytuacji porównywalnej z sytuacją pracowników najemnych mających miejsce zamieszkania w Niemczech, w szczególności w świetle celów systemu opodatkowania w ramach niemieckiego podatku dochodowego, który umożliwia kontrolę, w przypadku uzyskania dochodów z tytułu wynagrodzenia, pobranego podatku od wynagrodzeń oraz prawidłowe ustalenie prawidłowej kwoty podatku dochodowego.

89 Zdaniem tego rządu, po pierwsze, pracownicy najemni będący rezydentami i niebędący rezydentami mogą uwzględnić koszty uzyskania przychodu, które przekraczają kwotę ryczałtową, poprzez rejestrację kwoty wolnej od podatku. Tymczasem, o ile w przypadku pracowników najemnych niebędących rezydentami ostatecznym terminem na złożenie takiego wniosku jest dzień 31 grudnia roku kalendarzowego, w którym stosuje się odliczenie, o tyle w przypadku pracowników najemnych będących rezydentami datą tą jest dzień 30 listopada tego roku kalendarzowego.

90 Konieczne jest zatem przyznanie pracownikom najemnym będącym rezydentami możliwości wyboru opodatkowania na wniosek, tak aby mogli oni zaliczyć, po odliczeniu ich dochodów z wynagrodzenia podlegających opodatkowaniu w Niemczech, ich ewentualnie wyższe lub nieprzewidywalne koszty uzyskania przychodu poniesione w grudniu roku podatkowego, w odniesieniu do których nie jest możliwe dokonanie rejestracji kwoty wolnej od podatku. Taka

konieczność nie istnieje w przypadku pracowników najemnych zamieszkałych w Szwajcarii, podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, biorąc pod uwagę dłuższy termin, jakim dysponują na złożenie wniosku o rejestrację kwoty wolnej od podatku.

91 Po drugie, pracownicy najemni będący rezydentami i niebędący rezydentami nie znajdują się w porównywalnej sytuacji, jeśli chodzi o przywileje podatkowe związane z uwzględnieniem ich sytuacji osobistej i rodzinnej, a AB nie należy również do kategorii osób, które są traktowane jako osoby podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie niemieckiego podatku dochodowego na wniosek, ponieważ zasadnicza część ich globalnego dochodu podlega opodatkowaniu w Niemczech.

92 Po trzecie, powołując się na wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r., Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, pkt 47), rząd ten podniósł, że stosowanie różnych procedur podatkowych do podatników w zależności od tego, czy podlegają oni częściowemu lub nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, odzwierciedla różnicę sytuacji, w jakich znajdują się ci podatnicy w zakresie poboru podatku.

93 W tym względzie należy stwierdzić, że jak zauważył rzecznik generalny w pkt 79 opinii, przepisy niemieckie przewidują, że rezydenci innych państw członkowskich Unii lub państwa będącego stroną porozumienia EOG, podlegający ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie niemieckiego podatku dochodowego, mogą skorzystać z opodatkowania na wniosek swoich dochodów z wynagrodzenia w celu odliczenia kosztów uzyskania przychodu po dokonaniu poboru u źródła, gdy ich wynagrodzenie zostało im wypłacone.

94 W ten sposób przepisy niemieckie zrównują w tym względzie podatników będących rezydentami z niektórymi podatnikami niebędącymi rezydentami i dopuszcza w ten sposób porównywalność ich sytuacji do celów opodatkowania ich wynagrodzeń otrzymanych w Niemczech. W konsekwencji nie można twierdzić, że okoliczność, iż podatnik jest nierezydentem, prowadzi sama w sobie do tego, że jego sytuacja jest obiektywnie odmienna od sytuacji podatnika będącego rezydentem. Tymczasem rząd niemiecki nie przedstawił argumentów wykazujących, że miejsce zamieszkania podatnika właśnie w Szwajcarii sprawiłoby, że jego sytuacja byłaby obiektywnie odmienna od sytuacji podatnika mającego miejsce zamieszkania w Niemczech.

95 Ponadto należy oddalić argumenty tego rządu zmierzające do zakwestionowania porównywalności sytuacji tych podatników.

96 Co się tyczy, po pierwsze, argumentu, zgodnie z którym jedynie podatnicy będący rezydentami napotykają niedogodności wynikające z krótszego terminu rejestracji kwoty wolnej od podatku, należy zauważyć, że taki uzupełniający charakter procedury opodatkowania na wniosek w stosunku do procedury rejestracji kwoty wolnej od podatku nie wynika z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał. Przeciwnie, z wyjaśnień sądu odsyłającego wynika, że procedura opodatkowania na wniosek stanowi procedurę alternatywną i mniej uciążliwą niż procedura rejestracji kwoty wolnej od podatku, aby móc skorzystać z uwzględnienia kosztów uzyskania przychodu.

97 Sąd odsyłający wskazał bowiem, że złożenie deklaracji podatkowej stanowi wykonanie prawa wyboru i że podatnik może zdecydować w czteroletnim terminie rozliczeniowym, czy złożyć deklarację podatku dochodowego, czy też nie, co uczyniłby tylko wtedy, gdyby zapłacony podatek od wynagrodzeń był wyższy niż obliczony podatek dochodowy. Natomiast rejestracja kwoty wolnej od podatku zobowiązywałaby podatnika do podjęcia wstępnej decyzji dotyczącej kwoty

przewidywanych przychodów podlegających opodatkowaniu i podlegających odliczeniu kosztów uzyskania przychodu i wiązałaby się z niepewnością co do zbyt wysokiej kwoty wolnej od podatku i ewentualnej zapłaty przez podatnika dodatkowej kwoty. Ponadto taka rejestracja nałożyłaby na niego obowiązek złożenia oświadczenia pod rygorem sankcji karnych i środków przymusu w terminie znacznie krótszym niż termin przedawnienia mający zastosowanie w zakresie rozliczenia.

98 W konsekwencji różnica sytuacji w odniesieniu do możliwości skorzystania z opodatkowania na wniosek nie może, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, zostać wywiedziona z różnych terminów na rejestrację kwoty wolnej od podatku mających zastosowanie do rezydentów i nierezydentów.

99 Po drugie, prawdą jest, jak wynika z orzecznictwa przypomnianego w pkt 86 i 87 niniejszego wyroku, że w odniesieniu do korzyści podatkowych związanych z uwzględnieniem ich sytuacji osobistej i rodzinnej rezydenci i nierezydenci nie znajdują się co do zasady w porównywalnych sytuacjach. Należy jednak zauważyć, że prawo do opodatkowania na wniosek pozwala na uwzględnienie kosztów uzyskania przychodu.

100 W tym względzie wystarczy wskazać, że uwzględnienie takich kosztów nie wynika z sytuacji osobistej podatnika, lecz z okoliczności, że koszty te są ponoszone w celu uzyskania dochodów z pracy najemnej oraz że, jak wynika z § 50 ust. 1 EStG, przepisy niemieckie przewidują uwzględnienie kosztów uzyskania przychodu przez podatników niebędących rezydentami w zakresie, w jakim koszty te pozostają w związku gospodarczym z dochodami niemieckimi. W konsekwencji przepisy niemieckie same zrównują sytuacje podatników będących rezydentami i niebędących rezydentami w zakresie uwzględniania kosztów uzyskania przychodu pozostających w gospodarczym związku z dochodami niemieckimi.

101 Po trzecie, w odniesieniu do argumentu rządu niemieckiego dotyczącego różnicy sytuacji podatników będących rezydentami i podatników niebędących rezydentami w zakresie poboru podatku należy zauważyć, że niekorzystne traktowanie pod względem podatkowym nie wynika z różnicy w zakresie techniki poboru, ponieważ podatek od wynagrodzeń jest, jak wynika z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, w obu przypadkach pobierany u źródła, a procedura opodatkowania na wniosek nie skutkuje podważeniem tego poboru. Ponadto, jak wskazuje sąd odsyłający, prawo do opodatkowania na wniosek nie prowadzi do powstania zobowiązania podatkowego podlegającego poborowi i do dalszych trudności dla Republiki Federalnej Niemiec. Nie wymaga ono również szczególnych nakładów administracyjnych w celu ustalenia okoliczności faktycznych i poboru podatku.

102 W konsekwencji nie można powoływać się na art. 21 ust. 2 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób w celu odmówienia pracownikowi najemnemu ulgi podatkowej polegającej na prawie wyboru opodatkowania na wniosek z tego tylko powodu, że jego miejsce zamieszkania znajduje się w Szwajcarii, a nie w Niemczech.

W przedmiocie istnienia uzasadnienia

103 Należy zatem zbadać, czy – jak twierdzi rząd niemiecki – takie odmienne traktowanie może być uzasadnione na podstawie art. 21 ust. 3 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób lub nadrzędnym względem interesu ogólnego dotyczącym konieczności zapewnienia spójności systemu podatkowego.

104 Po pierwsze, art. 21 ust. 3 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób przewiduje w szczególności, że umowa ta nie stanowi przeszkody dla przyjęcia lub stosowania przez umawiające się strony środka mającego na celu zapewnienie nałożenia, płatności i skutecznego poboru podatków lub zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania zgodnie z przepisami krajowego prawa podatkowego jednej z umawiających się stron. Trybunał orzekł, że takie środki, które zgodnie z orzecznictwem Trybunału w ramach swobodnego przepływu osób wewnątrz Unii odpowiadają nadrzędnym względom interesu ogólnego, muszą w każdym razie być zgodne z zasadą proporcjonalności, a mianowicie muszą być odpowiednie do realizacji tych celów i nie mogą wykraczać poza to, co jest konieczne do ich osiągnięcia (wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, pkt 63).

105 Tymczasem odmowa skorzystania z opodatkowania na wniosek nie wydaje się być środkiem odpowiednim do zapewnienia opodatkowania, płatności i skutecznego poboru podatków lub zapobiegania unikaniu opodatkowania. W tym względzie, jak wskazano w pkt 101 niniejszego wyroku, z wyjaśnień sądu odsyłającego wynika, że prawo do opodatkowania na wniosek nie prowadzi do powstania zobowiązania podatkowego podlegającego poborowi oraz do dalszych trudności dla Republiki Federalnej Niemiec w ramach procedury poboru i nie wymaga szczególnych nakładów administracyjnych w celu ustalenia okoliczności faktycznych i poboru podatku.

106 Jak bowiem wskazał rzecznik generalny w pkt 89 opinii, pobranie podatku u źródła od wynagrodzeń wypłacanych w Niemczech osobom zamieszkałym w Szwajcarii gwarantuje w zakresie tych dochodów prawidłowe pobranie podatku dochodowego przez władze niemieckie.

107 Po drugie, rząd niemiecki podniósł, że rozpatrywane odmienne traktowanie jest uzasadnione koniecznością zapewnienia spójności podatkowej. Możliwość skorzystania przez pracowników najemnych podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech z systemu opodatkowania na wniosek jest bowiem symetryczna z zaoferowaną im możliwością złożenia wniosku o rejestrację kwoty wolnej od podatku do dnia 30 listopada danego roku kalendarzowego.

108 W tym względzie Trybunał przyznał, że nadrzędny wzgląd interesu ogólnego związany z koniecznością zapewnienia spójności podatkowej może być powoływany w celu uzasadnienia odmiennego traktowania zakazanego co do zasady w art. 9 ust. 2 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób (zob. podobnie wyrok z dnia 21 września 2016 r., Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, pkt 50, 52, 54). Aby można było uwzględnić argument oparty na takim uzasadnieniu, konieczne jest ponadto wykazanie istnienia bezpośredniego związku między daną ulgą podatkową a równoważącym tę ulgę określonym obciążeniem podatkowym (zob. analogicznie wyroki: z dnia 27 czerwca 1996 r., Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, pkt 58; z dnia 16 lipca 1998 r., ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, pkt 29).

109 Tymczasem, jak wskazano w pkt 96 niniejszego wyroku, w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym brak jest takiego bezpośredniego związku.

W przedmiocie klauzuli „status quo”

110 Wreszcie rząd niemiecki podniósł, że odmowa zezwolenia pracownikom zamieszkałym w Szwajcarii i pracującym w Niemczech na skorzystanie z systemu opodatkowania na wniosek nie jest sprzeczna z umową w sprawie swobodnego przepływu osób ze względu na klauzulę status quo przewidzianą w art. 13 tej umowy, która powinna być interpretowana w sposób analogiczny

do art. 64 TFUE. Zdaniem tego rządu klauzula ta przyznaje prawo do utrzymania w mocy istniejących ograniczeń, przy czym datą odniesienia nie jest data podpisania umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, lecz data jej wejścia w życie, czyli dzień 1 czerwca 2002 r. Taka wykładnia, która wynikałaby z samej kwalifikacji jako klauzuli „status quo", jest jedyną wykładnią gwarantującą skuteczność (effet utile) takiej klauzuli.

111 Należy zauważyć, że zgodnie z brzmieniem art. 13 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób umawiające się strony zobowiązują się nie przyjmować nowych środków ograniczających wobec obywateli drugiej strony w dziedzinach objętych tą umową. Natomiast art. 13 nie zawiera wskazówki co do ewentualnego prawa państw będących stronami umowy w sprawie swobodnego przepływu osób do utrzymania istniejących ograniczeń.

112 Należy stwierdzić, że art. 13 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób różni się w tym względzie zasadniczo od art. 64 TFUE, który wyraźnie stanowi, że art. 63 TFUE nie narusza stosowania ograniczeń istniejących w dniu 31 grudnia 1993 r. w stosunku do państw trzecich na mocy prawa krajowego lub prawa Unii w odniesieniu do niektórych przepływów kapitału do lub z państw trzecich.

113 Prawo do utrzymania środków mogących stanowić wyjątki od zasady równego traktowania ustanowionej w art. 9 załącznika I do umowy w sprawie swobodnego przepływu osób nie można ponadto wywieść ani z kontekstu, w jaki wpisuje się art. 13 tej umowy, ani z celów tej umowy.

114 Po pierwsze, art. 13 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób stanowi część tytułu II tej umowy, dotyczącego postanowień ogólnych i końcowych, do którego należy również art. 10 tejże umowy, przewidujący prawo Konfederacji Szwajcarskiej oraz niektórych państw członkowskich do utrzymania przez pewien okres ograniczeń ilościowych dotyczących dostępu do działalności gospodarczej w odniesieniu do niektórych kategorii pobytów i kontroli priorytetu pracowników zintegrowanych z regularnym rynkiem pracy oraz warunków wynagrodzeń i pracy stosowanych do obywateli drugiej umawiającej się strony, oraz prawo Konfederacji Szwajcarskiej do zastrzeżenia, w ramach swoich ogólnych limitów, minimalnej liczby wydawanych nowych zezwoleń na pobyt względem pracowników najemnych oraz osób pracujących na własny rachunek z Unii.

115 Tymczasem, biorąc pod uwagę fundamentalny charakter zasady równego traktowania, uprawnienie umawiających się stron do utrzymania środków mogących stanowić wyjątki od tej zasady powinno być przedmiotem wyraźnego postanowienia umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, podobnie jak ograniczenia swobodnego przepływu, o których mowa w art. 10 tej umowy.

116 Po drugie, wykładnia umowy w sprawie swobodnego przepływu osób pozwalająca na utrzymanie przez cały okres jej obowiązywania ograniczeń istniejących w dniu podpisania lub wejścia w życie tej umowy byłaby sprzeczna z realizowanymi przez nią celami, przypomnianymi w pkt 50 i 53 niniejszego wyroku, polegającymi na realizacji na rzecz obywateli, osób fizycznych, państw członkowskich Unii i Konfederacji Szwajcarskiej swobodnego przepływu osób na terytorium tych umawiających się stron oraz na przyznaniu tym obywatelom w szczególności prawa wjazdu, pobytu i dostępu do pracy w charakterze pracowników najemnych oraz takich samych warunków życia, zatrudnienia i pracy jak te przyznane obywatelom danego państwa.

117 W konsekwencji art. 13 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób nie może być interpretowany w ten sposób, że zezwala on na utrzymanie w mocy odmowy przyznania pracownikom najemnym zamieszkałym w Szwajcarii i pracującym w Niemczech możliwości skorzystania z prawa wyboru systemu opodatkowania na wniosek.

118 W świetle całości powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 7 i 15 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób w związku z art. 9 ust. 2 załącznika I do tej umowy należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom danego państwa członkowskiego, które zastrzegają dla podatników będących obywatelami tego państwa członkowskiego, innego państwa członkowskiego lub państwa będącego stroną porozumienia EOG, mających miejsce zamieszkania na terytorium jednego z tych państw, prawo wyboru procedury opodatkowania na wniosek dochodów z pracy najemnej w celu uwzględnienia wydatków takich jak koszty uzyskania przychodu i zaliczenia podatku od wynagrodzeń pobranego w ramach procedury poboru u źródła, co może prowadzić do zwrotu podatku dochodowego, i nie przyznają takiego prawa wyboru w szczególności obywatelowi tego danego państwa członkowskiego, zamieszkałemu w Szwajcarii i uzyskującemu dochody z pracy najemnej w tym państwie członkowskim.

W przedmiocie kosztów

119 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuły 7 i 15 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., ostatnio dostosowanej Protokołem z dnia 4 marca 2016 r. dotyczącym udziału Republiki Chorwacji w charakterze umawiającej się strony w następstwie jej przystąpienia do Unii Europejskiej, w związku z art. 9 ust. 2 załącznika I do tej umowy

należy interpretować w ten sposób, że:

stoją one na przeszkodzie przepisom danego państwa członkowskiego, które zastrzegają dla podatników będących obywatelami tego państwa członkowskiego, innego państwa członkowskiego lub państwa będącego stroną Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r., mających miejsce zamieszkania na terytorium jednego z tych państw, prawo wyboru procedury opodatkowania na wniosek dochodów z pracy najemnej w celu uwzględnienia wydatków takich jak koszty uzyskania przychodu i zaliczenia podatku od wynagrodzeń pobranego w ramach procedury poboru u źródła, co może prowadzić do zwrotu podatku dochodowego, i nie przyznają takiego prawa wyboru w szczególności obywatelowi tego danego państwa członkowskiego, zamieszkałemu w Szwajcarii i uzyskującemu dochody z pracy najemnej w tym państwie członkowskim.

Podpisy