

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 rzeczonoj działalności na rzecz osoby prawnej prawa publicznego z siedzibą w Szwajcarii

W sprawie C-478/15

mającej za przedmiot wnioszek 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. Henzega oraz J. Möllera, działających w charakterze pełnomocników,

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

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni umowy mi?dzy Wspólnot? Europejsk? i jej pa?stwami cz?onkowskimi, z jednej strony, a Konfederacj? Szwajcarsk?, z drugiej strony, w sprawie swobodnego przep?ywu osób, podpisanej w Luksemburgu w dniu 21 czerwca 1999 r. (Dz.U. 2002, L 114, s. 6 – wyd. spec. w j?z. polskim Dz.U. 2009, L 353, s. 71, zwanej dalej „umow? w sprawie swobodnego przep?ywu osób”).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy Peterem Radgenem i jego ma??onk?, Lilian Radgen (zwanymi dalej razem „ma??onkami Radgen”), obywatelami i rezydentami Niemiec, a Finanzamt Ettlingen (organem skarbowym w Ettlingen, Niemcy, zwanym dalej „administracj? podatkow?”) w przedmiocie odmowy uwzgl?dnienia przez administracj? podatkow? jako dochodów zwolnionych z podatku dochodowego za rok 2009 dochodów uzyskanych przez P. Radgena z tytu?u dodatkowej dzia?alno?ci zawodowej wykonywanej w charakterze wyk?adowcy na rzecz podmiotu prawa publicznego z siedzib? w Szwajcarii.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Wspólnota Europejska i jej pa?stwa cz?onkowskie z jednej strony oraz Konfederacja Szwajcarska z drugiej strony podpisa?y w dniu 21 czerwca 1999 r. siedem umów, w tym umow? w sprawie swobodnego przep?ywu osób. Decyzj? Rady i Komisji 2002/309/WE, Euratom dotycz?c? wspó?pracy naukowej i technologicznej z dnia 4 kwietnia 2002 r. w sprawie zawarcia siedmiu umów z Konfederacj? Szwajcarsk? (Dz.U. 2002, L 114, s. 1) umowy te zosta?y zatwierdzone w imieniu Wspólnoty i wesz?y w ?ycie w dniu 1 czerwca 2002 r.

4 Na mocy preambu?y umowy w sprawie swobodnego przep?ywu osób umawiaj?ce si? strony s? „zdecydowane wprowadzi? swobodny przep?yw osób mi?dzy sob? na podstawie postanowie? stosowanych we Wspólnocie Europejskiej”.

5 Artyku? 1 tej?e umowy stanowi:

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

a) przyznanie prawa wjazdu, pobytu, dost?pu do pracy [dzia?alno?ci zarobkowej] w charakterze pracowników najemnych, podejmowania i prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej w charakterze osób pracuj?cych na w?asny rachunek oraz prawa do pozostawania na terytorium umawiaj?cych si? stron;

[...]

d) przyznanie tych samych warunków ?ycia, zatrudnienia i pracy jak te przyznane w?asnym obywatelom”.

6 Artyku? 2 umowy w sprawie swobodnego przep?ywu osób, zatytu?owany „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, jakiegokolwiek dyskryminacji ze względu na przynależność państwową”.

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

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

8 Artykuł 11 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, zatytułowany „Postępowanie odwoławcze”, przyznaje w ust. 1 osobom objętym zakresem stosowania rzeczonyj 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 tej 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 w przyszłości takiego orzecznictwa”.

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

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

2. Żadne postanowienie niniejszej umowy nie może być interpretowane jako uniemożliwiająca umawiającym się stronom 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 tej umowy jest poświęcony swobodnemu przepływowi osób, a rozdział II tego załącznika zawiera postanowienia dotyczące pracowników najemnych.

13 Artykuł 6 rzeczonyj umowy, 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 dotyczą?ce prawa pobytu pracowników najemnych.

14 Zgodnie z art. 7 ust. 1 rzeczono?ego za??cznika „[z]atrudnionym pracownikiem przygranicznym jest obywatel umawiaj?cej si? strony, który posiada swoje sta?e miejsce zamieszkania na terytorium umawiaj?cej si? strony oraz który prowadzi dzia?alno?? w charakterze pracownika najemnego na terytorium drugiej umawiaj?cej si? strony, powracaj?c do swojego miejsca zamieszkania zazwyczaj codziennie lub co najmniej raz w tygodniu”.

15 Artyku? 9 za??cznika I do umowy w sprawie swobodnego przep?ywu osób, zatytu?owany „Równo?? traktowania”, stanowi w ust. 1 i 2:

„1. Pracownik najemny b?d?cy obywatelem umawiaj?cej si? strony nie mo?e z powodu jego obywatelstwa by? traktowany inaczej na terytorium drugiej umawiaj?cej si? strony ni? pracownicy najemni, b?d?cy jej obywatelami, w zakresie warunków zatrudnienia i warunków pracy, szczególnie gdy chodzi o p?ac?, zwolnienie lub przywrócenie do pracy, albo ponowne zatrudnienie, w przypadku kiedy staje si? on bezrobotny.

2. Pracownik najemny oraz cz?onkowie jego rodziny wymienieni w artykule 3 niniejszego za??cznika korzystaj? z tych samych zwolnie? [ulg] podatkowych oraz ?wiadcze? socjalnych jak pracownicy najemni b?d?cy obywatelami danego pa?stwa i cz?onkowie ich rodzin”.

16 Rozdzia? III za??cznika I do tej?e umowy, zatytu?owany „Osoby pracuj?ce na w?asny rachunek”, zawiera postanowienia dotyczą?ce osób prowadzących dzia?alno?? na w?asny rachunek.

Prawo niemieckie

17 Zgodnie z § 1 ust. 1 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym, BGBl. 2002 I, s. 4212), w brzmieniu wynikaj?cym z dorocznej ustawy podatkowej z dnia 19 grudnia 2008 r., obowi?zuj?cej w roku podatkowym 2009 (BGBl. 2009 I, s. 2794) (zwanej dalej „EStG”), osoby fizyczne maj?ce miejsce zamieszkania lub sta?e miejsce pobytu na terytorium Niemiec podlegaj? nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu.

18 Paragraf 3 pkt 26 EStG przewiduje, ?e dochody z dodatkowej dzia?alno?ci zawodowej wykonywanej w charakterze wyk?adowcy, nauczyciela, edukatora, monitora lub innej porównywalnej dzia?alno?ci na rzecz lub na zlecenie osoby prawnej prawa publicznego z siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim Unii Europejskiej lub w pa?stwie, 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”), s? zwolnione z podatku do ??cznej kwoty 2100 EUR rocznie.

Postępowanie g?ówne i pytanie prejudycjalne

19 Z akt sprawy przedstawionych Trybuna?owi wynika, ?e ma??onkowie Radgen s? obywatelami niemieckimi zamieszkuj?cymi w Niemczech. Podlegaj? oni wspólnemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym w tym?e pa?stwie cz?onkowskim. Z akt sprawy wynika równie?, ?e w zakresie podatku dochodowego P. Radgen podlega w Niemczech nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu.

20 W 2009 r. P. Radgen wykonywa? dodatkow? dzia?alno?ci? zawodow? w charakterze wyk?adowcy na rzecz podmiotu prawa publicznego z siedzib? w Szwajcarii. Wykonywanie rzeczono?ej dzia?alno?ci stanowi?o przedmiot umowy o prac? zawartej przez P. Radgena ze wskazanym podmiotem prawa. Na potrzeby prowadzenia zaj?? P. Radgen doje?d?a? do Zurichu

w Szwajcarii, a następnie wraca do Niemiec. Za to działo otrzyma wynagrodzenie w wysokości 4095 franków szwajcarskich (CHF) (około 2702 EUR). Małonkowie 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 należącej z tytułu podatku pobranej u ródła przez szwajcarską administrację podatkową – w wysokości 121,44 EUR.

22 Małonkowie 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 Małonkowie 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 tej umowy.

24 W tym kontekście sąd odsyłający podkreśla, że z punktu widzenia niemieckiego prawa podatkowego nie ma znaczenia fakt, że działo, w stosunku do której ma się zwolnienia z podatku, jest wykonywana w charakterze pracownika najemnego czy też osoby prowadzącej działo na własny rachunek. Ponadto sąd ów uważa, że nawet jeżeli wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r., Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), został wydany po podpisaniu rzeczony 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 preambuły, 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 podlegajcemu 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, rzekł niemiecki i Komisja Europejska twierdzi, że wykładnia art. 11 umowy w sprawie swobodnego przepływu osób, dotyczącego postępowania odwoławczego, oraz wykładnia art. 15 załącznika I do tej umowy, dotyczącego osób prowadzących działo na własny rachunek, są pozbawione znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu zawisłego przed sądem odsyłającym.

27 Jeżeli chodzi o podniesioną kwestię to z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, iż pytania dotyczące wykładni prawa Unii, z którymi zwrócić się do Trybunału sąd krajowy w

ramach stanu prawnego i faktycznego, za których ustalenie jest on odpowiedzialny, przy czym prawidłowo?? tych ustale? nie podlega ocenie Trybuna?u, korzystaj? z domniemania, i? maj? one znaczenie dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybuna? orzeczenia w trybie prejudycjalnym, o które wnioskowa? s?d krajowy, jest mo?liwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, ?e wyk?adnia prawa Unii, o któr? si? do niego zwrócono, nie ma ?adnego zwi?zku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym, gdy problem jest natury hipotetycznej b?d? gdy Trybuna? nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezb?dnymi do udzielenia u?ytecznej odpowiedzi na pytania, które zosta?y 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 przep?ywu osób wynika, ?e postanowienie to przyznaje osobom obj?tym zakresem stosowania rzeczonej umowy prawo odwo?ania si? do w?a?ciwych organów w zakresie stosowania postanowie? owej umowy. Z akt sprawy przedstawionych Trybuna?owi nie wynika jednak, by ma??onkom Radgen odmówiono skorzystania z takiego prawa.

29 Po drugie, bezsporne jest, ?e P. Radgen wykonuje w Szwajcarii dzia?alno?? w charakterze pracownika najemnego. Jako ?e art. 15 za??cznika I do umowy w sprawie swobodnego przep?ywu osób ma zastosowanie do osób prowadz?cych dzia?alno?? na w?asny rachunek, a wi?c do osób, które nie wykonuj? dzia?alno?ci w charakterze pracownika najemnego, P. Radgen nie jest obj?ty zakresem jego stosowania.

30 W tej sytuacji jest oczywiste, ?e wyk?adnia art. 11 umowy w sprawie swobodnego przep?ywu osób oraz wyk?adnia art. 15 za??cznika I do tej?e umowy s? pozbawione znaczenia dla rozstrzygni?cia sporu zawis?ego przed s?dem odsy?aj?cym. Z tego wzgl?du pytanie prejudycjalne – w zakresie, w jakim dotyczy ono wyk?adni przywo?anych postanowie? umowy – jest niedopuszczalne.

31 Po drugie, rz?d niemiecki uwa?a, ?e P. Radgen nie mo?e zosta? uznany za „zatrudnionego pracownika przygranicznego” w rozumieniu art. 7 za??cznika I do umowy w sprawie swobodnego przep?ywu osób. Rz?d ten nie twierdzi natomiast, jakoby P. Radgen nie korzysta? w ramach wykonywania rzeczonej dzia?alno?ci w charakterze pracownika najemnego z przys?uguj?cego mu prawa do swobodnego przemieszczania si?.

32 Jak wynika bowiem z pkt 27 niniejszego wyroku, na s?dzie krajowym spoczywa odpowiedzialno?? za ustalenie stanu prawnego i faktycznego dla zawis?ego przed nim sporu. Jako ?e s?d odsy?aj?cy zaklasyfikowa? P. Radgena jako „zatrudnionego pracownika przygranicznego” w rozumieniu art. 7 za??cznika I do rzeczonej umowy, Trybuna? musi oprze? si? na za?o?eniu, i? P. Radgen ten?e przymiot posiada.

33 W ka?dym razie, jako ?e bezsporne jest, i? P. Radgen skorzysta? z przys?uguj?cego mu prawa do swobodnego przemieszczania si? w celu wykonywania dzia?alno?ci w charakterze pracownika najemnego na terytorium drugiej umawiaj?cej si? strony umowy w sprawie swobodnego przep?ywu osób, mianowicie Konfederacji Szwajcarskiej, wyk?adnia postanowie? tej?e umowy dotycz?cych równego traktowania pracowników najemnych, o któr? si? zwrócono, nie wydaje si? by? natury hipotetycznej, tak ?e pytanie prejudycjalne – w zakresie, w jakim dotyczy ono rzeczonej wyk?adni – jest dopuszczalne.

34 Umowa w sprawie swobodnego przep?ywu osób wyró?nia zatrudnionych pracowników przygranicznych tylko w jednym artykule, mianowicie w art. 7 za??cznika I do tej?e umowy, i to w szczególnym celu, a mianowicie w celu ustalenia – jak wynika z art. 7 w zwi?zku z art. 6 owego za??cznika – korzystniejszych zasad dotycz?cych ich prawa pobytu w porównaniu z zasadami obowi?zuj?cymi dla pozosta?ych pracowników najemnych obj?tych 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 s?d odsy?aj?cy pragnie w istocie ustali?, czy postanowienia umowy w sprawie swobodnego przep?ywu os?b dotycz?ce r?wnego traktowania pracowników najemnych nale?y interpretowa? w ten spos?b, ?e stoj? one na przeszkodzie uregulowaniu pa?stwa cz?onkowskiego, takiego jak uregulowanie b?d?ce przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym, które obywatelowi tego pa?stwa maj?cemu status jego rezydenta podlegaj?cego w zakresie podatku dochodowego nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu, który skorzysta? z przys?uguj?cego mu prawa do swobodnego przemieszczania si? w celu wykonywania w charakterze pracownika najemnego dodatkowej dzia?alno?ci wyk?adowcy na rzecz osoby prawnej prawa publicznego z siedzib? w Szwajcarii, nie przyznaje mo?liwo?ci skorzystania ze zwolnienia z podatku w odniesieniu do dochodu uzyskanego z tytu?u wykonywania rzeczoney dzia?alno?ci w charakterze pracownika najemnego, podczas gdy zwolnienie takie zosta?oby przyznane, gdyby dzia?alno?? taka by?a wykonywana na rzecz osoby prawnej prawa publicznego maj?cej siedzib? w tym?e pa?stwie cz?onkowskim, w innym pa?stwie cz?onkowskim Unii lub w innym pa?stwie, do którego ma zastosowanie porozumienie EOG.

36 Jak wynika bowiem z preambu?y, z art. 1 i z art. 16 ust. 2 umowy w sprawie swobodnego przep?ywu os?b, umowa ta ma na celu wprowadzenie na rzecz obywateli Unii i obywateli Konfederacji Szwajcarskiej swobodnego przep?ywu os?b na terytoriach umawiaj?cych si? stron tej umowy w oparciu o przepisy obowi?zuj?ce w Unii, których tre?? powinna by? interpretowana zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u (wyrok z dnia 19 listopada 2015 r., Bukovansky, C?241/14, EU:C:2015:766, pkt 40).

37 W tym kontek?cie nale?y stwierdzi?, ?e zgodnie z art. 1 lit. a) i d) owej umowy cel ten obejmuje przyznanie tym?e obywatelom mi?dzy innymi prawa wjazdu, pobytu, dost?pu do pracy w charakterze pracowników najemnych oraz tych samych warunków ?ycia, zatrudnienia i pracy jak te przyznane w?asnym obywatelom.

38 Artyku? 4 umowy w sprawie swobodnego przep?ywu os?b gwarantuje prawo dost?pu do dzia?alno?ci gospodarczej zgodnie z postanowieniami za??cznika I do tej?e umowy, przy czym rozdzia? II owego za??cznika zawiera postanowienia reguluj?ce swobod? przep?ywu pracowników najemnych, w szczególno?ci te dotycz?ce zasady r?wnego traktowania.

39 W tym kontek?cie nale?y przypomnie?, ?e art. 9 za??cznika I do umowy w sprawie swobodnego przep?ywu os?b, zatytu?owany „R?wno?? traktowania”, gwarantuje stosowanie zasady niedyskryminacji ustanowionej w art. 2 tej?e umowy w kontek?cie swobodnego przep?ywu 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 szczeg?ln? zasad? w celu umo?liwienia pracownikom najemnym i cz?onkom ich rodzin skorzystania z tych samych ulg podatkowych oraz ?wiadcze? socjalnych, które przys?uguj? krajowym pracownikom najemnym i cz?onkom ich rodzin. W odniesieniu do ulg podatkowych Trybuna? orzek? ju?, i? na zasad? r?wnego traktowania przewidzian? w tym przepisie mo?e powo?a? si? r?wnie? pracownik b?d?cy obywatelem umawiaj?cej si? strony, który skorzysta? z prawa do swobodnego przep?ywu, wzgl?dem swego pa?stwa 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 post?powania g?ównego, co wskazano w pkt 33 niniejszego wyroku, bezsporne jest, ?e P. Radgen, wykonuj?c dzia?alno?? 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 anieli 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, możliwość skorzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego dochodu uzyskanego z tytułu wykonywania rzeczonych działalności w charakterze pracownika najemnego, podczas gdy zwolnienie takie zostaby przyznane, gdyby działalność ta byłą 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 odmienną traktowania pod względem podatkowym pomiędzy podatnikami będącymi rezydentami Niemiec stosownie do miejsca, z którego pochodzą ich dochody.

44 Ta odmienną 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 odmienną 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 dodatków działających 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 gównym 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 dodatków działających w charakterze wykładowcy i prowadząc działających 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 odmiennie 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 działających dodatków 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 dodatków.

54 Powyższe rozważania znajdują również zastosowanie w przypadku stanowiącym przedmiot postępowania gównego. 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 gównym, 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 wpłynę 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 dotyczącego 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 podlegającemu 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 rzeczonych 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., dotyczącego 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 podlegającemu 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 rzeczonych działalności w charakterze pracownika najemnego, podczas gdy zwolnienie takie

zostałyby 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

* Język postępowania: niemiecki.