

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

NIILA JÄÄSKINENA

przedstawiona w dniu 20 maja 2010 r.¹

I — Wprowadzenie

1. W kraju związkowym Vorarlberg (Austria) obowiązują dwie stawki podatku łowieckiego – wyższa, stosowana do obywateli państw trzecich, podczas gdy stawka niższa obowiązuje obywateli państw Unii i osoby mające główne miejsce zamieszkania w Austrii. Dwóm obywatelom szwajcarskim, zamieszkałym w Szwajcarii, związanym umową dzierżawy terenu łowieckiego, został wymierzony tym samym podatek zgodnie z wyższą stawką niż stosowana do dzierżawców terenów łowieckich zamieszkałych w Austrii. Wobec niniejszej różnicy traktowania wnieśli oni odwołanie w administracyjnym toku instancji, w którym powołali się na Umowę między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony, a Konfederacją Szwajcarską, z drugiej strony, w sprawie swobodnego przepływu osób (zwaną dalej „umową” lub „umową WE–Szwajcaria”)². Jako że odwołanie zostało oddalone, obaj skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym wnieśli skargę do Verwaltungsgerichtshof (austriackiego naczelnego sądu administracyjnego), twierdząc, że stosowanie mniej korzystnej stawki podatku narusza swobodę przedsiębiorczości, z której korzystają oni na podstawie traktatu WE. Sąd krajowy zmierza w tej sytuacji do ustalenia, czy polowanie

w okolicznościach takich jak w sprawie zawisłej przed sądem krajowym winno być traktowane jak działalność na własny rachunek w rozumieniu art. 43 WE.

II — Ramy prawne

A — *Konwencja wiedeńska*

2. Zgodnie z art. 1 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów z dnia 23 maja 1969 r. (zwanej dalej „konwencją wiedeńską”)³, zatytułowanym „Zakres niniejszej konwencji”, ma ona zastosowanie do traktatów między państwami.

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Dz.U. 2002, L 114, s. 6.

3 — Zbiór traktatów Narodów Zjednoczonych, t. 1155, s. 331.

3. Zgodnie z art. 31 konwencji wiedeńskiej zatytułowanym „Ogólna reguła interpretacji”:

„1. Traktat należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich kontekście, oraz w świetle jego przedmiotu i celu.

2. Dla celów interpretacji traktatu kontekst obejmuje, oprócz tekstu, łącznie z jego wstępem i załącznikami:

a) każde porozumienie dotyczące traktatu, osiągnięte między wszystkimi stronami w związku z zawarciem traktatu;

b) każdy dokument sporządzony przez jedną lub więcej stron w związku z zawarciem traktatu, przyjęty przez inne strony jako dokument odnoszący się do traktatu.

[...]”

B — *Traktat WE*

4. Artykuł 43 akapit pierwszy WE zakazuje ograniczeń swobody przedsiębiorczości

obywateli jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego. Zgodnie z art. 43 akapit drugi WE swoboda przedsiębiorczości obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami.

C — *Umowa WE–Szwajcaria w sprawie swobodnego przepływu osób*

1. Umowa

5. Umowa została podpisana w Luksemburgu w dniu 21 czerwca 1999 r., a weszła w życie w dniu 1 czerwca 2002 r. Jest ona jedną z siedmiu umów sektorowych regulujących stosunki pomiędzy Wspólnotą Europejską a Konfederacją Szwajcarską⁴.

⁴ — Tych siedem umów dotyczy swobodnego przepływu osób, transportu lotniczego, przewozu kolejowego i drogowego rzeczy i osób, handlu produktami rolnymi, wzajemnego uznawania w odniesieniu do oceny zgodności, pewnych zagadnień z zakresu zamówień publicznych, a także współpracy naukowej i technologicznej. Zobacz decyzję 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. L 114, s. 1).

6. Artykuł 1 umowy, zamieszczony w rozdziale I, stanowi:

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

- a) przyznanie prawa wjazdu, pobytu, podejmowania pracy najemnej, osiedlenia się w celu prowadzenia działalności na własny rachunek oraz prawa do przebywania na terytorium umawiających się stron;
- b) ułatwienie świadczenia usług na terytorium umawiających się stron, w szczególności liberalizacja świadczenia usług krótkoterminowych [tłumaczenie nieoficjalne, podobnie jak wszystkie cytaty z tej umowy poniżej];

[...].”

7. Artykuł 2 umowy, zatytułowany „Zakaz dyskryminacji”, otrzymał następujące brzmienie:

„Obywatele jednej z umawiających się stron, którzy zgodnie z prawem przebywają na terytorium drugiej umawiającej się strony, nie mogą być, na podstawie umowy i zgodnie z przepisami załączników I, II i III do tej umowy, dyskryminowani ze względu na ich przynależność państwową”.

8. Artykuł 4 umowy przewiduje:

„Zagwarantowane zostaje prawo pobytu i podejmowania działalności prowadzonej na własny rachunek z zastrzeżeniem przepisów art. 10 i zgodnie z przepisami załącznika I”.

9. Artykuł 5 ust. 3 umowy, zatytułowany „Usługodawcy”, przewiduje:

„Prawo wjazdu i pobytu przysługuje osobom fizycznym będącym obywatelami państwa członkowskiego Wspólnoty Europejskiej albo Szwajcarii, którzy udają się na terytorium umawiających się stron wyłącznie w charakterze usługobiorców”.

10. Zgodnie z art. 15 umowy załączniki i protokoły są jej integralną częścią.

11. Artykuł 16 umowy otrzymał następujące brzmienie:

„1. Dla osiągnięcia celów niniejszej umowy umawiające się strony podejmą wszelkie konieczne środki niezbędne do zapewnienia, aby prawa i obowiązki równoważne z zawartymi w aktach prawnych Wspólnoty Europejskiej, do których odnosi się niniejsza umowa, były stosowane w stosunkach między nimi.

2. W zakresie, w jakim stosowanie niniejszej umowy odwołuje się do pojęć prawa wspólnotowego, uwzględnia się właściwe w tym zakresie orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich, wydane do dnia jej podpisania. Szwajcaria będzie informowana o stanie orzecznictwa wydanego po dacie podpisania niniejszej umowy. W celu zapewnienia właściwego wykonania umowy, na wniosek jednej z umawiających się stron, komisja mieszana określi skutki tego orzecznictwa”.

2. Załącznik I do umowy

12. Załącznik I do umowy, zatytułowany „Swobodny przepływ osób”, zawiera siedem rozdziałów: I – „Przepisy ogólne”; II – „Pracownicy najemni”; III – „Osoby prowadzące działalność na własnych rachunek”; IV – „Świadczenie usług”; V – „Osoby nieprowadzące działalności gospodarczej”; VI – „Nabywanie nieruchomości”; VII – „Przepisy tymczasowe i rozwój umowy”.

13. Rozdział II („Pracownicy najemni”) załącznika I zawiera między innymi art. 9 zatytułowany „Równość traktowania”, który przewiduje:

„1. Pracownik będący obywatelem jednej z umawiających się stron nie może na terytorium drugiej umawiającej się strony być traktowany ze względu na swoją przynależność

państwową odmiennie niż pracownicy będący obywatelami tego państwa w zakresie warunków zatrudnienia i pracy, a w szczególności w zakresie wynagrodzenia, zwolnienia i, jeżeli straci pracę, powrotu do pracy lub ponownego zatrudnienia.

2. Pracownik najemny oraz członkowie jego rodziny, o których mowa w art. 3 niniejszego załącznika, korzystają z tych samych przywilejów socjalnych i podatkowych, co pracownicy krajowi i członkowie ich rodzin.

[...]”.

14. Rozdział III („Osoby prowadzące działalność na własny rachunek”) załącznika I zawiera pięć artykułów (art. 12–16). Artykuł 12 tego rozdziału określa w sposób następujący warunki uzyskania dokumentu pobytowego:

„1. Obywatel jednej z umawiających się stron zamierzający osiedlić się na terytorium drugiej umawiającej się strony w celu prowadzenia działalności na własny rachunek (zwany dalej »osobą prowadzącą działalność na własny rachunek«) otrzymuje dokument pobytowy ważny co najmniej pięć lat od daty jego wystawienia, pod warunkiem że przedstawi właściwym organom krajowym dowód, że w tym celu osiedlił się lub zamierza się osiedlić.

2. Ważność dokumentu pobytowego jest automatycznie przedłużana na co najmniej pięć lat, pod warunkiem że osoba prowadząca działalność na własny rachunek przedstawi właściwym organom krajowym na to dowód.

3. W celu wydania dokumentu pobytowego umawiające się strony wymagają od osoby prowadzącej działalność na własny rachunek przedłożenia wyłącznie:

- a) dokumentu, na podstawie którego wjechała na terytorium;
- b) dowodu, o którym mowa w ust. 1 i 2.

4. Dokument pobytowy jest ważny na terytorium całego państwa, które dokument ten wydało.

5. Przerwy w pobycie nieprzekraczające sześciu kolejnych miesięcy oraz nieobecność związana z odbywaniem służby wojskowej nie wpływa na ważność dokumentu pobytowego.

[...]”

15. Artykuł 15 („Równość traktowania”) załącznika I ma następujące brzmienie:

„1. Osoba prowadząca działalność na własny rachunek w państwie przyjmującym jest traktowana w zakresie podejmowania i wykonywania działalności na własny rachunek w sposób nie mniej korzystny niż obywatele tego państwa.

2. Artykuł 9 tego załącznika ma zastosowanie mutatis mutandis do osób prowadzących działalność na własny rachunek, o których mowa w tym rozdziale”

16. Zgodnie z art. 23 („Usługobiorcy”) załącznika I:

„1. Od usługobiorców, o których mowa w § 5 ust. 3 niniejszej umowy, nie wymaga się dokumentu pobytowego, w sytuacji gdy pobyt nie przekracza trzech miesięcy. W przypadku pobytu przekraczającego trzy miesiące usługobiorcy otrzymują dokument pobytowy na czas świadczenia usługi. W okresie swego pobytu usługobiorcy mogą zostać wyłączeni z systemu świadczeń socjalnych.

2. Dokument pobytowy jest ważny na terytorium całego państwa, które dokument ten wydało”.

D — Regionalne ramy prawne

17. Paragraf 2 Vorarlberger Gesetz über das Jagdwesen (ustawy o prawie łowieckim, obowiązującej w kraju związkowym Vorarlberg) w wersji mającej zastosowanie w czasie zajścia okoliczności sporu zawisłego przed sądem krajowym⁵ stanowi:

„Treść i wykonywanie prawa do polowania

5 — LGB1. nr 32/1988, z późniejszymi zmianami.

1. Polowanie może być wykonywane jedynie na podstawie prawa do polowania. Jest ono związane z prawem własności nieruchomości gruntowej oraz obejmuje prawo do gospodarowania populacjami zwierzyny łownej, prawo do polowania na nią i jej pozyskiwania [...]”.

18. Paragraf 20 ustawy otrzymał następujące brzmienie:

„Dzierżawa terenu łowieckiego

1. Dzierżawa terenu łowieckiego może nastąpić w wyniku dwustronnych negocjacji, przetargu publicznego lub aukcji publicznej. W ramach dzierżawy uprawnieni do polowania mają obowiązek czuwania nad wykonywaniem prawa do polowania zgodnie z zasadami określonymi w § 3.

[...]

6. Rząd kraju związkowego stanowi w drodze rozporządzenia przepisy szczególne dotyczące postępowania w zakresie dzierżawy terenu łowieckiego”.

19. Zgodnie z § 1 Vorarlberger Gesetz über die Erhebung einer Jagdabgabe (ustawy kraju związkowego Vorarlberg dotyczącej podatku łowieckiego)⁶ jest on należny z tytułu wykonywania prawa do polowania. Na mocy § 2 tej ustawy zobowiązany do uiszczenia podatku jest uprawniony do polowania; w przypadku przeniesienia korzystania z prawa na

dzierżawcę – uprawniony do korzystania z prawa do polowania.

20. Zgodnie z § 3 ust. 1 tej ustawy w przypadku dzierżawy terenu łowieckiego podatek jest naliczany od kwoty rocznego czynszu dzierżawnego, podwyższonej – w odpowiednim przypadku – o wartość dodatkowych świadczeń określonych w umowie. Nakłady związane z nadzorem oraz szkodami łowieckimi nie są uważane za dodatkowe świadczenia.

21. Zgodnie z § 4 ust. 1 tej ustawy dla osób mających główne miejsce zamieszkania w Austrii obywateli Unii oraz osób fizycznych bądź prawnych, których prawo Unii Europejskiej traktuje w ten sam sposób, podatek wynosi 15% podstawy opodatkowania. Zgodnie z § 4 ust. 2 ustawy dla wszystkich pozostałych osób podatek ten wynosi 35% podstawy opodatkowania.

III — Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

22. W dniu 8 stycznia 2002 r. Alexander Hengartner i Rudolf Gasser, obywatele Szwajcarii, zawarli umowę dzierżawy znajdującego się w Austrii terenu łowieckiego na okres sześciu lat (od dnia 1 kwietnia 2002 r. do dnia 31 marca 2008 r.).

6 — LGBl. nr 28/2003.

23. Dla celów polowań skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym utrzymywali szafas łowiecki na terytorium kraju związkowego Vorarlberg. Spotykali się tam regularnie, raz w tygodniu, w celach łowieckich. Wynajęli również chłodnię i rzeźnię w celu sprzedaży pozyskanej zwierzyny. Ponadto wypłacali wynagrodzenie dwóm członkom straży łowieckiej oraz pokrywali koszty dokarmiania zwierzyny łownej.

24. Decyzją organu podatkowego kraju związkowego Vorarlberg z dnia 1 kwietnia 2007 r. skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym zostali obciążeni za rok łowiecki trwający od dnia 1 kwietnia 2007 r. do dnia 31 marca 2008 r. podatkiem łowieckim w wysokości 4359,30 EUR, stanowiącym 35% podstawy opodatkowania. Skarżący wnieśli odwołanie od tej decyzji.

25. Decyzją z dnia 17 października 2007 r. wyżej wymieniony krajowy organ podatkowy oddalił odwołanie, uzasadniając, że zastosowanie do skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym wyższej stawki podatku było zgodne z prawem. Organ ten podkreślił ponadto, że umowa WE–Szwajcaria nie znajdowała zastosowania do wykonywania prawa do polowania i wynikającego z niego obowiązku podatkowego.

26. A. Hengartner i R.Gasser wnieśli zatem skargę do Verwaltungsgerichtshof, powołując się przede wszystkim na naruszenie gwarantowanej przez prawo wspólnotowe swobody przedsiębiorczości oraz prawa do równego traktowania. W skardze argumentowali, że łowiectwo, podobnie jak rybołówstwo czy rolnictwo, stanowi działalność gospodarczą, w szczególności w przypadku ubicia ponad

50 sztuk zwierzyny łownej rocznie i sprzedaży ponad tony dziczyzny. W opinii skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym niewielkie znaczenie ma przy tym fakt, czy dana działalność przynosi zysk.

27. W tych okolicznościach skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym podnoszą, że krajowy organ podatkowy powinien był zastosować niższą stawkę podatku w wysokości 15% w celu uniknięcia dyskryminacji ze względu na przynależność państwową zakazanej prawem Unii.

28. Krajowy organ podatkowy stwierdził, że polowanie należy w tym przypadku traktować jako sport, który nie ma na celu trwałego uzyskiwania przychodów, oraz że sprzedaż dziczyzny nie odbywała się w ramach prowadzenia działalności zawodowej. Zakup karmy dla zwierzyny łownej oraz sprzedaż dziczyzny przez skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym nie stanowi prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek.

29. Verwaltungsgerichtshof wskazuje, że przesłankami zastosowania art. 43 WE są: istnienie przedsiębiorstwa i prowadzenie działalności na własny rachunek. Sąd ten jest zdania, że istnienie stałego przedsiębiorstwa, utworzonego na co najmniej dłuższy czas nie jest w niniejszej sprawie wykluczone, a także spełnione zostały przesłanki uznania działalności za działalność prowadzoną na własny rachunek. W konsekwencji pojawia się pytanie, czy wykonywanie prawa do polowania, w szczególności w przypadku gdy cel zarobkowy nie jest jego dominującym celem, stanowi działalność gospodarczą. Niemniej jednak istotną okoliczność może stanowić

zamiar osiągnięcia zysku w ramach spornej działalności, którą w odpowiednim przypadku można by uznać za prowadzenie działalności na własny rachunek.

30. Sąd krajowy, mając wątpliwości dotyczące wykładni prawa Unii w tym zakresie, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy gdy osoba uprawniona z tytułu prawa do polowania sprzedaje na terytorium krajowym upolowaną przez siebie zwierzynę łowną, polowanie stanowi działalność na własny rachunek w rozumieniu art. 43 WE, nawet jeśli, ogólnie rzecz biorąc, działalność ta nie ma na celu osiągnięcia zysku?”

IV — Odpowiedzi proponowane Trybunałowi

31. Zdaniem skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym należy odpowiedzieć na pytanie prejudycjalne w sposób następujący:

„Polowanie stanowi działalność prowadzoną na własny rachunek w rozumieniu art. 43 WE, nawet jeśli działalność ta w ogólnym

rozliczeniu nie przynosi zysku, w szczególności w sytuacji gdy osoba uprawniona do polowania sprzedaje pozyskaną zwierzynę łowną na terenie kraju lub gdy dokonuje w kraju koniecznych zakupów (np. karmy dla zwierzyny łownej), lub gdy poluje przez okres co najmniej sześciu lat (okres obowiązywania umowy dzierżawy), lub jeżeli utrzymuje stałe i trwałe struktury w innym państwie członkowskim (szafasy łowieckie, chłodnie, straż łowiecką)”.

32. Vorarlberger Landesregierung (rząd kraju związkowego Vorarlberg) sugeruje, by Trybunał odpowiedział na pytanie prejudycjalne w sposób następujący:

„Nawet jeśli osoba uprawniona do polowania sprzedaje upolowaną zwierzynę łowną na terytorium krajowym, nie czerpie stąd jednak zysków i poluje przede wszystkim w celach rekreacyjnych, a nie zarobkowych, wykonywanie polowania w takim przypadku nie stanowi działalności prowadzonej na własny rachunek w rozumieniu art. 12 załącznika I [do umowy]”.

33. Rząd austriacki jest zdania, że na przedłożone pytanie należy udzielić następującej odpowiedzi:

„Nawet jeśli osoba uprawniona do polowania sprzedaje upolowaną zwierzynę łowną na terytorium krajowym, nie czerpie jednak, w świetle okoliczności faktycznych sprawy, z tego zysków i poluje przede wszystkim w celach rekreacyjnych a nie zarobkowych, wykonywanie polowania w takim przypadku nie stanowi działalności prowadzonej na

własny rachunek w rozumieniu art. 12 załącznika I [do umowy] w związku z art. 16 tej umowy oraz art. 43 WE”.

34. Komisja proponuje, by Trybunał orzekł w sposób następujący:

„Wykonywanie polowania w ramach umowy dzierżawy terenu łowieckiego nie stanowi działalności prowadzonej na własny rachunek, w rozumieniu art. 43 WE, jeżeli jest wykonywane w celach rekreacyjnych, a sprzedaż upolowanej zwierzyny łownej ma jedynie drugorzędne znaczenie”.

V — Analiza

A — *Możliwość zastosowania art. 43 WE*

35. Sąd krajowy, zadając pytanie prejudycjalne, ma na celu ustalenie, czy i w jakim zakresie wykonywanie prawa do polowania może stanowić działalność prowadzoną na własny rachunek w rozumieniu art. 43 WE, nawet jeżeli działalność ta nie ma na celu osiągnięcia zysku.

36. Strona skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym i Komisja przyjęły taką podstawę prawną w swych uwagach na piśmie, podczas gdy Vorarlberger Landesregierung i rząd austriacki są zdania, że należy raczej dokonać wykładni umowy WE–Szwajcaria.

37. Nie budzi wątpliwości fakt, że obywatele szwajcarscy znajdujący się w sytuacji takiej jak ta zaistniała w sprawie zawisłej przed sądem krajowym, jako obywatele państwa trzeciego, nie mogą powołać się na art. 43 WE, by wywodzić z niego prawa, które wynikają z tego postanowienia⁷.

38. Ponieważ A. Hengartner i R. Gasser są obywatelami szwajcarskimi, ich sytuacja nie wchodzi w zakres zastosowania art. 43 WE. W konsekwencji w postępowaniu przed sądem krajowym nie powstaje pytanie, czy wykonywanie prawa do polowania w ramach umowy dzierżawy terenu łowieckiego to działalność w rozumieniu art. 43 WE czy też nie.

39. Należy jednak zbadać, czy Trybunał może dostarczyć sądowi krajowemu innych, użytecznych wskazań interpretacyjnych.

40. Wydaje mi się, że może. W świetle dostatecznie szczegółowych wyjaśnień sądu krajowego pytanie prejudycjalne należy rozumieć nie jako dotyczące swobody

⁷ — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 25 czerwca 1992 r. w sprawie C-147/91 Ferrer Laderer, Rec. s. I-4097, pkt 7; z dnia 29 października 1998 r. w sprawie C-230/97 Awoyemi, Rec. s. I-6781, pkt 29.

przedsiębiorczości w kontekście traktatu WE, ale jako odnoszące się do uprawnień „osób prowadzących działalność na własny rachunek” w rozumieniu art. 12 załącznika I do umowy. Wydaje się bowiem, że sąd krajowy poszukuje co do zasady odpowiedzi na pytanie, czy obciążenie w państwie członkowskim dzierżawców narodowości szwajcarskiej, takim podatkiem jak podatek sporny w sprawie zawisłej przed sądem krajowym, wedle wyższej stawki niż ta stosowana do obywateli państw członkowskich, jest sprzeczne z przepisami umowy regulującymi uprawnienia osób prowadzących działalność na własny rachunek.

B — Umowa

1. Uwagi ogólne na temat umowy

41. Trybunał miał do tej pory wielokrotnie okazję orzekać w przedmiocie wykładni tej umowy, między innymi w zakończonej wydanym wyroku sprawie Grimme⁸.

8 — Zobacz wyrok w sprawie 12 listopada 2009 r. w sprawie C-351/08, Zb.Orz. s. I-10777. Zobacz także wyroki: z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-13/08 Stamm i Hauser, Zb.Orz. s. I-11087; a także z dnia 11 lutego 2010 r. w sprawie C-541/08 Fokus Invest, Zb.Orz. s. I-1025. Wyroki w ww. sprawach zostały wydane bez zasięgnięcia opinii rzecznika generalnego.

42. W wyroku tym Trybunał podniósł tytułem wstępu, że umowa WE–Szwajcaria została podpisana po odrzuceniu przez Konfederację Szwajcarską w dniu 6 grudnia 1992 r. umowy z dnia 2 maja 1992 r. o Europejskim Obszarze Gospodarczym (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanej dalej „umową EOG”) oraz że w wyniku odmowy Konfederacja Szwajcarska nie przystąpiła do projektu utworzenia zintegrowanej całości gospodarczej z jednolitym rynkiem, opartej na wspólnych regulacjach obowiązujących między jej członkami, lecz zdecydowała się na drogę dwustronnych porozumień z Unią Europejską i jej państwami członkowskimi dotyczących konkretnych dziedzin⁹.

43. W świetle swych rozważań Trybunał stwierdził, że z uwagi na fakt, iż Konfederacja Szwajcarska nie przystąpiła do wewnętrznego rynku Unii, obowiązująca wykładnia przepisów prawa Unii dotyczących wspólnego rynku nie może zostać w sposób automatyczny zastosowana do wykładni umowy, z wyjątkiem wyraźnych postanowień zawartych w tym celu w samej umowie¹⁰.

44. Przypominam, że traktat międzynarodowy winien być poddany nie tylko wykładni językowej, ale i teleologicznej. Artykuł 31 konwencji wiedeńskiej precyzuje w tym zakresie, że traktat należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom

9 — Zobacz podobnie ww. w pkt 27 wyroki: w sprawie Grimme; w sprawie Fokud Invest.

10 — Zobacz podobnie ww. w pkt 27 i 29 wyrok w sprawie Grimme i przytoczone tam orzecznictwo.

w ich kontekście, oraz w świetle jego przedmiotu i celu¹¹.

45. Należy zatem przypomnieć, że umowę WE–Szwajcaria należy interpretować jak traktat międzynarodowy zawarty przez Wspólnotę Europejską i jej państwa członkowskie z państwem trzecim. Z pewnością istnieją umowy międzynarodowe, których deklarowanym celem jest rozszerzenie zakresu praw podstawowych na państwa trzecie lub które przewidują późniejszą perspektywę przystąpienia do Unii¹². Niemniej jednak okoliczność ta nie zachodzi w przypadku umowy zawartej z Konfederacją Szwajcarską. Umowa nie dotyczy wszystkich praw podstawowych oraz brak jest jej perspektywy przystąpienia. Należy zatem umowę WE–Szwajcaria interpretować jak klasyczną umowę międzynarodową, zgodnie z konwencją wiedeńską – pozostając wiernym jej treści¹³. W związku z tym dynamiczne i teleologiczne podejście do wykładni postanowień tej umowy nie wydaje mi się uzasadnione.

46. Poza tym należy zwrócić uwagę na fakt, że mimo iż umowa reguluje liczne dziedziny prawa Unii, jej zakres pozostaje jednak ograniczony ze względu na szczególny charakter

jej postanowień, czy też dlatego że zawiera postanowienia mające na celu ograniczenie lub uściślenie zakresu jej zastosowania pod względem materialnym lub czasowym¹⁴ lub postanowienia, które są nieznanne prawu Unii¹⁵. Poza tym choć art. 16 ust. 2 umowy stanowi, iż orzecznictwo Trybunału znajduje do niej zastosowanie, odesłanie to dotyczy wyłącznie orzecznictwa wypracowanego przed podpisaniem umowy, to jest przed dniem 21 czerwca 1999 r. Zgodnie z tym postanowieniem Konfederacja Szwajcarska będzie informowana o stanie orzecznictwa wydanego po tej dacie, a komisja mieszana, na wniosek jednej z umawiających się stron, określi skutki tego orzecznictwa dla kraju nie należącego do Unii.

47. Analizę stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym przeprowadzić należy w świetle tych rozważań.

2. Postanowienia umowy dotyczące uprawnień osób prowadzących działalność na własny rachunek

48. Postanowienia umowy dotyczące osób prowadzących działalność na własny

11 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 2 marca 1999 r. w sprawie C-416/96 Eddline El-Yassini, Rec. s. I 1209, pkt 47.

12 — Taki charakter ma porozumienie EOG lub Układ ustanawiający stowarzyszenie między Europejską Wspólnotą Gospodarczą a Turcją, podpisany w Ankarze dnia 12 września 1963 r. przez Republikę Turcji, z jednej strony, i państwa członkowskie EWG i Wspólnoty, z drugiej strony, zawarty, zatwierdzony i podpisany w imieniu Wspólnoty mocą decyzji Rady 64/732/EWG z dnia 23 grudnia 1963 r. (Dz.U. 1964, 217, s. 3685, zwany dalej „układem stowarzyszeniowym EWG-Turcja”).

13 — Za A. Borghim w: *La libre circulation des personnes entre la Suisse et l'UE*, Éditions Interuniversitaires Suisses 2010, s. 2; opinia ta cieszy się jednomyślnym poparciem w doktrynie.

14 — Przykładowo w odniesieniu do usługodawców zob. art. 17 i nast. załącznika I do tej umowy.

15 — Zobacz w szczególności zawarte w siedmiu umowach klauzule dotyczące zakazu dyskryminacji (zob. przypis na s. 19 niniejszej opinii).

rachunek są związane. Rozdział III załącznika I zawiera pięć artykułów. W zarysie – art. 12 załącznika dotyczy wyłącznie warunków uzyskania przez osobę prowadzącą działalność na własny rachunek dokumentu pobytowego, podczas gdy pozostałe artykuły (art. 13–16) ograniczają się do bardziej dokładnego określenia treści tego prawa. Omawiane postanowienia dotyczą wyłącznie osób fizycznych¹⁶.

49. Należy stwierdzić, że umowa ogranicza się do nadania osobom prowadzącym działalność na własny rachunek prawa wjazdu i pobytu oraz prawa do niemniej korzystnego traktowania, w zakresie podejmowania i wykonywania działalności na własny rachunek, niż sposób, w jaki są traktowani obywatele państwa przyjmującego.

50. W konsekwencji zakres uprawnień nadanych osobom prowadzącym działalność na własny rachunek mocą umowy WE–Szwajcaria jest w oczywistej mierze węższy niż ten wynikający z dokonanej przez Trybunał wykładni przewidzianej przez Traktat WE swobody przedsiębiorczości.

51. Kwestie podatkowe zostały ujęte w umowie WE–Szwajcaria w sposób niekompletny. Prawdą jest, że art. 15 ust. 2 załącznika I do umowy odwołuje się do art. 9 ust. 2 tego załącznika. Niemniej jednak zawarte w nim przepisy podatkowe dotyczą zagadnień z zakresu systemu zabezpieczenia społecznego i nie odnoszą się do podatku związanego z wykonywaniem szczególnego rodzaju działalności gospodarczej, takiej jak działalność skarżących w sprawie w postępowaniu przed sądem krajowym¹⁷. Postanowienia art. 21 umowy, w którym mowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, również nie mają zastosowania w niniejszej sprawie. Dlatego ani cele umowy, ani wskazówki co do woli umawiających się stron nie uzasadniają takiej wykładni umowy, że przewiduje ona zakaz dyskryminacji podatkowej względem osób prowadzących działalność na własny rachunek w sytuacji takiej jak ta zaistniała w sprawie zawieszłej przed sądem krajowym.

52. Z tego względu i bez konieczności poszukiwania odpowiedzi na pytanie – czy i na jakich warunkach polowanie może być uznane za działalność gospodarczą wykonywaną na własny rachunek – jestem zdania, że uprawnienia nadane mocą umowy prowadzącym działalność na własny rachunek dotyczą przede wszystkim warunków uzyskania dokumentu pobytowego oraz podejmowania i wykonywania działalności na własny rachunek na podstawie zasady równego

16 — W wyżej wymienionym wyroku w sprawie Fokus Invest Trybunał podkreślił, że cele umowy określone w jej art. 1 zostały określone, zgodnie z brzmieniem tego postanowienia, na rzecz obywateli państw członkowskich Wspólnoty i Konfederacji Szwajcarskiej, a zatem na rzecz osób fizycznych, oraz że wszystkie kategorie osób będących obywatelami państw członkowskich i Szwajcarii, przewidziane w umowie, z wyjątkiem usługodawców i usługobiorców, z uwagi na ich charakter, pozwalają założyć, iż chodzi o osoby fizyczne (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Grimme, pkt 33, 34; w sprawie Focus Invest, pkt 29).

17 — Artykuł 9 ust. 2 przewiduje, że pracownik najemny oraz członkowie jego rodziny, o których mowa w art. 3 niniejszego załącznika, korzystają z tych samych przywilejów podatkowych i socjalnych jak pracownicy najemni będący obywatelami danego państwa i członkowie ich rodzin. Należy uściślić, że pojęcie „przywileje podatkowe i socjalne” zawarte w tym postanowieniu opiera się na art. 7 ust. 2 rozporządzenia Rady (EWG) nr 1612/68 z dnia 15 października 1968 r. w sprawie swobodnego przepływu pracowników wewnątrz Wspólnoty (Dz.U. L 257, s. 2).

traktowania. W każdym razie z postanowień tych nie wynika, by obciążenie obywateli państwa trzeciego z tytułu dzierżawy terenu łowieckiego w Austrii podatkiem wedle wyższej stawki podatkowej niż ta stosowana wobec obywateli państw członkowskich było sprzeczne z postanowieniami umowy regulującymi status osób wykonujących działalność na własny rachunek.

53. W związku z tym nie wydaje się, by odmiennie traktowanie obywateli szwajcarskich i obywateli Unii w zakresie obciążenia spornym podatkiem było sprzeczne art. 12 i 15 załącznika I.

54. Należy jednak ustalić, czy tego rodzaju traktowanie nie narusza ustanowionej w tej umowie ogólnej zasady niedyskryminacji.

mogą być na podstawie umowy i zgodnie z przepisami załączników I–III do tej umowy dyskryminowani ze względu na ich przynależność państwową.

56. Powstaje w tym miejscu pytanie, czy zakres obowiązywania tego zakazu jest analogiczny do zakresu obowiązywania zakazu przewidzianego w traktacie WE.

57. Wydaje mi się, że zakaz dyskryminacji w stosunkach pomiędzy Wspólnotą Europejską a Konfederacją Szwajcarską ma względny zakres obowiązywania, stosownie do treści obowiązujących przepisów, i nie ma on tego wymiaru co zakaz istniejący w stosunkach wewnątrz Unii lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego. W tym względzie należy przypomnieć, że art. 12 WE, tak jak art. 4 porozumienia EOG, zakazuje wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową. Umowa WE–Szwajcaria również wyraża zasadę niedyskryminacji, jednak w sposób ograniczony i warunkowy.

3. Zawarta w umowie zasada niedyskryminacji

55. Artykuł 2 umowy ustanawia zakaz dyskryminacji ze względu na przynależność państwową. Postanowienie to przewiduje, że obywatele jednej z umawiających się stron, którzy zgodnie z prawem przebywają na terytorium drugiej umawiającej się strony, nie

58. Poza tym siedem odrębnych umów, które regulują stosunki pomiędzy Wspólnotą Europejską a Konfederacją Szwajcarską, ma wyraźnie sektorowy charakter¹⁸. Umowy te były przedmiotem równoległych, ale odrębnych negocjacji; ani ich struktura, ani cele nie są identyczne. Właściwe postanowienia

18 — Zobacz przypis 4 niniejszej opinii.

tych siedmiu umów dotyczące zasady równego traktowania – o ile istnieją – nie są identyczne, tak z punktu widzenia ich treści, jak i zakresu¹⁹.

w umowie i interpretowaną zgodnie z konwencją wiedeńską.

59. Co więcej, należy stwierdzić, że przepisy regulujące kwestię podatku łowieckiego znajdujące zastosowanie do co najmniej dwóch z umawiających się stron, to jest Austrii i Konfederacji Szwajcarskiej, wydają się opierać na założeniu, że zasada niedyskryminacji nie znajduje zastosowania w tej dziedzinie²⁰.

60. Dlatego sporne przepisy przewidujące obciążenie obywateli szwajcarskich z tytułu dzierżawy terenu łowieckiego w Austrii wyższym podatkiem nie są sprzeczne z samą zasadą niedyskryminacji przewidzianą

4. Określony w umowie zakres uprawnień usługobiorców

61. Z postanowienia sądu krajowego wynika, że w postępowaniu przed tym sądem strony powołały się na postanowienia umowy dotyczące swobody świadczenia usług. W celu przedstawienia kompletnej analizy sprawy wydaje mi się konieczne zawarcie w niej również tego aspektu.

62. Trybunał miał okazję analizować podobny stan faktyczny w wyroku w sprawie Jäger skiöld²¹. Sprawa ta dotyczyła przyznania prawa do połowów i wydawania w tym zakresie zezwoleń. Trybunał stwierdził, że działalność polegająca na odpłatnym oddaniu na określonych warunkach obszaru wodnego do dyspozycji osób trzecich w celu dokonywania połowów stanowi świadczenie, które, jeżeli ma charakter transgraniczny, wchodzi w zakres stosowania art. 59 i nast. traktatu WE (po zmianie art. 49 WE i nast.). Trybunał zajął również stanowisko w zakresie możliwości stosowania innych swobód przewidzianych traktatem. Dodał on, że fakt, iż prawo połowu

19 — W przedmiocie zasady niedyskryminacji w innych umowach (ww. w przypisie 4 niniejszej opinii), zob. w szczególności art. 3 i 23 umowy dotyczące transportu lotniczego; art. 1, 17, 20, 27, 28, 32, 38, 40 i 52 umowy dotyczące przewozu kolejowego i drogowego rzeczy i osób, a także art. 3, 4 i 6 umowy dotyczącej pewnych zagadnień z zakresu zamówień publicznych.

20 — Strona pozwana w postępowaniu przed sądem krajowym dołączyła do swych uwag na piśmie wydaną przez organ krajowy decyzję z dnia 17 października 2007 r. (wspomnianą w pkt 25 niniejszej opinii), która jest przedmiotem skargi w postępowaniu przed sądem krajowym. W decyzji tej organy austriackie odwołują się między innymi do przepisów szwajcarskich. Z dowodów tych zdaje się wynikać, że znajdująca zastosowanie regulacja wprowadza odmienne traktowanie nie tylko obywateli szwajcarskich i cudzoziemców, ale również obywateli szwajcarskich pochodzących z różnych kantonów. Z tego względu niektóre z umawiających się stron nie uważały, aby miały obowiązek zmiany swych przepisów wewnętrznych w tej dziedzinie, efektem czego praktyka stosowania prawa przez umawiające się strony nie odpowiada wykładni proponowanej przez skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym.

21 — Wyrok z dnia 21 października 1999 r. w sprawie C-97/98, Rec. s. I-7319.

lub dotyczące go zezwolenia zostały stwierdzone w dokumentach, które mogą być jako takie przedmiotem obrotu, nie wystarcza, by weszły one w zakres zastosowania postanowień traktatu dotyczących swobodnego przepływu towarów.

63. Wydaje mi się, iż to orzecznictwo można stosować do dzierżawy terenu łowieckiego.

64. Tym samym działalność polegająca na odpłatnym oddaniu na określonych warunkach obszaru do dyspozycji osób trzecich w celach łowieckich stanowi świadczenie, które, jeżeli ma charakter transgraniczny, należy do dziedziny swobodnego świadczenia usług.

65. Niemniej jednak w niniejszej sprawie A. Hengartner i R. Gasser nie są usługodawcami, lecz usługobiorcami. W związku z tym należy przeanalizować wykładnię szczególnych postanowień umowy dotyczących uprawnień usługobiorców.

66. Jest bezsporne, że mimo iż umowa reguluje swobodę świadczenia usług, to jej zakres zastosowania nie jest identyczny z odpowiednimi postanowieniami traktatu WE.

67. W wyżej wymienionym wyroku w sprawie Grimme Trybunał podkreślił, że zgodnie z art. 1 lit. b) umowy jej celem jest ułatwienie świadczenia usług na terytorium umawiających się stron, w szczególności liberalizacja świadczenia usług krótkoterminowych²². Trybunał dodał jednakże, że prawo świadczenia usług na terytorium jednej z umawiających się stron jest ograniczone, zgodnie z art. 5 ust. 1 umowy i art. 17 lit. a) jej załącznika I, do 90 rzeczywistych dni roboczych w roku kalendarzowym. Na podstawie art. 19 załącznika I w tym czasie państwo przyjmujące nie może stosować wobec tych usługodawców warunków mniej korzystnych niż te, które dotyczą jej obywateli, zgodnie z postanowieniami załączników I–III do umowy²³.

68. Jeśli chodzi o usługobiorców, to uprawnienia gwarantowane im umową dotyczą w szczególności prawa pobytu. Umowa przewiduje, że od usługobiorców nie wymaga się dokumentu pobytowego w przypadku pobytu nie dłuższego niż trzy miesiące. Na pobyt przekraczający trzy miesiące usługobiorcy otrzymują dokument pobytowy na czas świadczenia usługi. Przypomnę w tym miejscu, że art. 2 umowy nie zakazuje wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, ale dyskryminacji „na podstawie

22 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Grimme, pkt 40.

23 — Ibidem, pkt 42.

umowy i zgodnie z przepisami załączników I, II i III do tej umowy”.

69. Żadne postanowienie umowy WE–Szwajcaria nie wskazuje zatem na to, by jej celem było zapewnienie równości traktowania w zakresie skutków obciążenia podatkiem od usług takich jak dzierżawa terenu łowieckiego. Należy przypomnieć, że zakaz dyskryminacji podatkowej w handlu usługami, w odróżnieniu od handlu towarami Zobacz art. III:2 GATT, art. 90 WE, art. 14 porozumienia EOG., nie został wyraźnie przewidziany ani w Ogólnym porozumieniu w sprawie handlu i usług (GATS)^{24,25}, ani w traktatach ustanawiających Unię.

70. Wobec braku w umowie WE–Szwajcaria wyraźnych postanowień zakazujących wszelkiej dyskryminacji podatkowej względem obywateli innych umawiających się stron tego rodzaju zakaz jest dopuszczalny jedynie pod warunkiem, że uzasadnia to wykładnia uprawnień gwarantowanych innymi postanowieniami umowy. W ramach Unii wynika to z postanowień dotyczących podstawowych wolności.

24 — Decyzją 94/800/WE z dnia 22 grudnia 1994 r. dotyczącą zawarcia w imieniu Wspólnoty Europejskiej w dziedzinach wchodzących w zakres jej kompetencji porozumień będących wynikiem negocjacji wielostronnych w ramach Rundy Urugwajskiej (1986–1994) (Dz.U. L 336, s. 1) Rada zatwierdziła porozumienie ustanawiające Światową Organizację Handlu oraz porozumienia zawarte w załącznikach 1–3 do tego porozumienia między innymi GATS. Artykuł XIV GATS wyłącza pewne środki o charakterze podatkowym z zakresu zastosowania ustanowionych w tym porozumieniu obowiązków o charakterze ogólnym.

25 — Voir articles III:2 GATT, 90 CE et 14 de l'accord EEE.

71. Podatek lub płatność ryczałtowa za wydanie stosowanych dokumentów obciążająca usługobiorców w momencie uzyskania dokumentu pobytowego, którego wysokość przekracza bez obiektywnego uzasadnienia stawkę przewidzianą dla obywateli państwa przyjmującego, w sytuacji, która jest co do zasady porównywalna, może być sprzeczny z umową. Moim zdaniem tego rodzaju podatek, bezpośrednio związany z uprawnieniami gwarantowanymi umową, stwarza ryzyko naruszenia przewidzianych nią uprawnień usługobiorców²⁶. Jednak rozpatrywany przez sąd krajowy podatek ma zupełnie inny charakter.

72. Muszę dodać tytułem uzupełnienia, że nie wydaje mi się, by dyskryminujące traktowanie osób fizycznych będących obywatelami państw trzecich, przebywających zgodnie z prawem na terytorium Unii, wyłącznie z powodu ich przynależności państwowej, w sytuacjach, które są nota bene zupełnie porównywalne, było zgodne z ideą równości wszystkich osób wobec prawa. Moim zdaniem tego rodzaju dyskryminacja winna zostać wykluczona przez nasze wartości konstytucyjne. Bezpośrednia dyskryminacja cudzoziemców będących usługobiorcami mogłaby ewentualnie znaleźć zrozumienie w państwie o trudnej sytuacji ekonomicznej, borykającym się z deficytem obcej waluty, ale nie w ramach Unii. Z żalem więc stwierdzam, że idea ta nie została zrealizowana w ramach

26 — Trybunał orzekł w sprawie o zbliżonym stanie faktycznym w ramach innej umowy, mianowicie ww. układu stowarzyszeniowego pomiędzy EWG a Turcją: wyrok z dnia 17 września 2009 r. w sprawie C-242/06 Sahin, Zb.Orz. s. I-8465, pkt 75, w szczególnych ramach klauzuli „standstill” zawartej w art. 13 decyzji rady stowarzyszenia nr 1/80 w sprawie rozwoju stowarzyszenia.

obowiązującego prawa Unii w odniesieniu do obywateli państw trzecich.

73. Odmienne traktowanie w zakresie poboru podatku z tytułu dzierżawy terenu

łowieckiego obywatela szwajcarskiego występującego jako usługobiorca w okolicznościach takich jak te zaistniałe w sprawie zawisłej przed sądem krajowym nie jest zatem sprzeczne z postanowieniami umowy dotyczącymi usługobiorców.

VI — Wnioski

74. Mając na względzie powyższe rozważania, proponuję, by Trybunał udzielił Verwaltungsgerichtshof następującej odpowiedzi:

Artykuł 43 WE nie znajduje zastosowania do okoliczności takich jak te zaistniałe w sprawie zawisłej przed sądem krajowym.

Stosowanie przepisów krajowych takich jak przepisy sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, które prowadzą do stosowania przy poborze podatku należnego z tytułu wykonywania prawa do polowania od obywateli szwajcarskich wyższej stawki niż ta stosowana wobec obywateli Unii Europejskiej, nie jest sprzeczne z postanowieniami Umowy pomiędzy 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.