

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 24 października 2018 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Swobodny przepływ pracowników – Dochody osiągnięte w innym państwie członkowskim niż państwo członkowskie miejsca zamieszkania – Dwustronna konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania – Rozdział kompetencji podatkowych – Kompetencja państwa miejsca zamieszkania do opodatkowania – Złoty standard norm kolizyjnych

W sprawie C-602/17

mając za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożonego przez tribunal de première instance de Liège (sąd pierwszej instancji w Liège, Belgia) postanowieniem z dnia 3 października 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 19 października 2017 r., w postępowaniu:

Benoît Sauvage,

Kristel Lejeune

przeciwko

Państwu belgijskiemu,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes drugiej izby, pełniący obowiązki prezesa szóstej izby, C.G. Fernlund (sprawozdawca) i S. Rodin, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu B. Sauvage’a oraz K. Lejeune przez M. Gustina, adwokata,
- w imieniu rządu belgijskiego przez P. Cottina oraz J.C. Halleux, a także przez C. Pochet, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega i R. Kanitza, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, L. Zettergren oraz A. Alriksson, działające w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez N. Gossement oraz C. Perrin, działające 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 wykładni art. 45 TFUE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Benoît Sauvage'em i Kristel Lejeune a belgijską administracją podatkową w przedmiocie wydanej przez tę administrację decyzji w sprawie opodatkowania części wynagrodzeń osiągniętych w Luksemburgu, odnoszących się do zatrudnienia pracownika B. Sauvage'a w odniesieniu do dni, podczas których B. Sauvage faktycznie wykonywał pracę najemną poza terytorium luksemburskim.

Ramy prawne

Konwencja belgijsko-luksemburska

3 Konwencja pomiędzy Królestwem Belgii a Wielkim Księstwem Luksemburga w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i uregulowania niektórych innych kwestii w dziedzinie podatku dochodowego i majątkowego oraz dotyczący jej protokoły końcowy, podpisane w Luksemburgu w dniu 17 września 1970 r., zmienione aneksem podpisanym w Brukseli w dniu 11 grudnia 2002 r. (zwana dalej „konwencją belgijsko-luksemburską”), stanowi w art. 15 §§ 1 i 3:

„§1. Z zastrzeżeniem art. 16, 18, 19 i 20 pensje, pobory i inne analogiczne wynagrodzenia, które rezydent umawiającego się państwa otrzymuje z tytułu zatrudnienia, podlegają opodatkowaniu wyłącznie w tym państwie, chyba że praca wykonywana jest w drugim umawiającym się państwie. W tym wypadku wynagrodzenia otrzymywane na tej podstawie są opodatkowane w tym drugim państwie.

[...]

§3. W drodze odstąpienia od §§ 1 i 2 oraz z zastrzeżeniem, o którym mowa w § 1, wynagrodzenia z tytułu zatrudnienia na pokładzie statku, samolotu lub pojazdu szynowego lub drogowego, wykorzystywanego w ruchu międzynarodowym, lub na pokładzie statku do obsługi źródłowej w ruchu międzynarodowym uważa się za związane z działalnością wykonywaną w umawiającym się państwie, w którym znajduje się siedziba faktycznego zarządy przedsiębiorstwa, i podlegają opodatkowaniu w tym państwie”.

4 Artykuł 23 § 2 pkt 1 tej konwencji, w którym wskazano, w jaki sposób zapobiega się podwójnemu opodatkowaniu wynagrodzeń osiągniętych w Luksemburgu pobieranych przez osoby zamieszkujące w Belgii, ma następujące brzmienie:

„[D]ochody pochodzące z Luksemburga, z wyłączeniem dochodów, o których mowa w pkt 2 i 3, oraz składniki majątku położone w Luksemburgu, które na podstawie przepisów artykułów poprzedzających podlegają opodatkowaniu w tym państwie, są zwolnione od opodatkowania w Belgii. Zwolnienie to nie ogranicza prawa Belgii do uwzględnienia tych zwolnionych wcześniej od opodatkowania składników majątku i dochodów przy określaniu stawki podatkowej”.

5 Zgodnie z pkt 8 protokołu kołowego dotyczącego wspomnianej konwencji:

„W rozumieniu art. 15 §§ 1 i 2 przyjmuje się, że zatrudnienie jest wykonywane w drugim umawiającym się państwie, jeżeli działalność, ze względu na którą wypłacane są pensje, pobory i inne analogiczne wynagrodzenia, jest faktycznie wykonywana w tym drugim państwie, czyli gdy pracownik jest fizycznie obecny w tym drugim państwie w celu wykonywania tam owej działalności”.

Prawo belgijskie

6 Artykuł 3 kodeksu podatków dochodowych 1992 stanowi:

„Podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych są mieszkańcy Królestwa”.

7 Artykuł 5 tego kodeksu stanowi:

„Mieszkańcy Królestwa podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych od całości swych dochodów określonych w niniejszym kodeksie, nawet jeżeli pewne dochody mogły zostać uzyskane lub osiągnięte za granicą”.

8 Artykuł 155 omawianego kodeksu stanowi:

„Dochody objęte zwolnieniem na mocy międzynarodowych konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania są uwzględniane do celów obliczania podatku, lecz podatek podlega obniżeniu proporcjonalnie do części, jaką dochody objęte zwolnieniem stanowią w całości dochodów [...]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

9 B. Sauvage i K. Lejeune mają miejsce zamieszkania w Belgii, w którym to państwie są podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych w odniesieniu do ich całkowitego dochodu. B. Sauvage jest zatrudniony w charakterze pracownika najemnego w spółce mającej siedzibę w Luksemburgu. Ze względu na funkcje doradcy, które pełni, wykonuje krótkie wyjazdy i bierze udział w spotkaniach na rzecz swojego pracodawcy poza Luksemburgiem.

10 Za lata podatkowe 2007–2009 B. Sauvage zadeklarował swe wynagrodzenie jako dochody podlegające opodatkowaniu w Belgii, lecz zadeklarował również całość tych dochodów jako dochody zwolnione z opodatkowania z zastrzeżeniem progresji.

11 W następstwie kontroli dotyczącej miejsca wykonywania pracy najemnej przez B. Sauvage’a belgijska administracja podatkowa dokonała sprostowania podstaw opodatkowania dotyczących tych trzech lat podatkowych. Administracja ta uznała, że na podstawie art. 15 § 1 konwencji belgijsko-luksemburskiej część wynagrodzeń związana z zatrudnieniem B. Sauvage’a w Luksemburgu w odniesieniu do dni, w których B. Sauvage faktycznie wykonywał pracę najemną poza terytorium luksemburskim, podlega opodatkowaniu w Belgii.

12 B. Sauvage i K. Lejeune wnieśli odwołanie od dotyczących ich decyzji wydanych przez tę administrację. Ponieważ odwołania te zostały przez nią oddalone, zainteresowane strony wniosły do tribunal de première instance de Liège (sądu pierwszej instancji w Liège, Belgia) skargę, w której zakwestionowały przyjętą przez wspomniany organ wykładnię art. 15 § 1 tej konwencji.

13 B. Sauvage i K. Lejeune podnieśli, tytułem głównym, przed tym sądem, że art. 15 § 1 tej

konwencji należało interpretować w ten sposób, iż ograniczone i doraźne podróże nie stały na przeszkodzie wyjątkowej kompetencji podatkowej państwa źródła dochodu, w przypadku gdy dana działalność była wykonywana głównie w tym państwie i usługi świadczono poza wspomnianym państwem wpisywały się w ramy zatrudnienia w Luksemburgu. Pociągająco B. Sauvage i K. Lejeune powołali się na naruszenie swobody przepływu pracowników i swobody świadczenia usług gwarantowanych traktatem FUE.

14 Sąd odsyłający wskazał w istocie, że rozpatrywany system podatkowy zniechęca pracowników będących rezydentami belgijskimi znajdujących się w sytuacji takiej jak B. Sauvage do przyjmowania obejmującego zadania za granicą zatrudnienia w odmiennym państwie członkowskim niż Królestwo Belgii. Natomiast w przypadku gdy rezydent belgijski wykonuje zatrudnienie na pokładzie statku transportu wykorzystywanego w ruchu międzynarodowym przez przedsiębiorstwo mające miejsce faktycznego zarządu w Luksemburgu, art. 15 § 3 konwencji belgijsko-luksemburskiej stanowi, że całość dochodów związanych z tą pracą najemną jest zwolniona z podatku w Belgii, nawet jeżeli działalność, ze względu na którą dochody te są wypłacane, jest faktycznie wykonywana poza terytorium Luksemburga.

15 W tych okolicznościach tribunal de première instance de Liège postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 15 § 1 [konwencji belgijsko-luksemburskiej] interpretowany w ten sposób, że pozwala on na ograniczenie kompetencji podatkowej państwa źródła dochodu w odniesieniu do wynagrodzenia pracownika najemnego zamieszkałego w Belgii, świadczącego pracę na rzecz pracodawcy luksemburskiego proporcjonalnie do pracy świadczonej na terytorium Luksemburga, interpretowany w ten sposób, że pozwala on przypisać państwu miejsca zamieszkania kompetencji podatkowej w odniesieniu do pozostałej części wynagrodzenia odnoszącej się do pracy świadczonej poza terytorium Luksemburga, interpretowany w ten sposób, że wymaga stałej i codziennej fizycznej obecności pracownika w siedzibie pracodawcy, podczas gdy nie ma wątpliwości co do tego, że przebywa on tam regularnie na podstawie oceny prawnej dokonanej w sposób elastyczny, na podstawie elementów obiektywnych i możliwych do zweryfikowania, oraz interpretowany w ten sposób, że wymaga od sądów i trybunałów przeprowadzenia oceny istnienia i istotności pracy świadczonej w różnych miejscach, w ujęciu dziennym, w celu ustalenia proporcji w stosunku do 220 dni roboczych, stanowi naruszenie art. 45 [TFUE] w zakresie, w jakim stanowi przeszkodę o charakterze podatkowym, zniechęcając do działalności transgranicznej, oraz zasady pewności prawa przez to, że nie przewiduje stabilnego i pewnego systemu zwolnienia całości dochodów uzyskanych przez rezydenta belgijskiego na podstawie umowy z pracodawcą, którego miejsce faktycznego zarządu znajduje się w Wielkim Księstwie Luksemburga, i naraża go na ryzyko podwójnego opodatkowania w odniesieniu do całości lub części dochodów oraz poddaje go systemowi nieprzewidywalnemu i pozbawionemu jakiegokolwiek pewności prawa”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

16 Tytułem wstępu należy zauważyć, że rząd belgijski utrzymuje, iż zadaniem Trybunału nie jest wypowiedzianie się w przedmiocie pytań dotyczących zgodności prawa krajowego lub prawa umów międzynarodowych z prawem Unii. Rząd ten stoi na stanowisku, że Trybunał może natomiast dostarczyć sądowi krajowym kryteriów wykładni objętych prawem Unii, które pozwolą im na rozstrzygnięcie kwestii prawnych, z którymi się do nich zwrócono.

17 W tym zakresie należy sprecyzować, że niewątpliwie Trybunałowi nie przysuguje w ramach art. 267 WE kompetencja do orzekania w przedmiocie ewentualnego naruszenia przez jedno z umawiających się państw przepisów dwustronnych konwencji zawartych przez państwa członkowskie w celu zniesienia lub złagodzenia niekorzystnych skutków wynikających ze

współistnienia krajowych systemów podatkowych. Trybunał nie może badać również relacji pomiędzy przepisem krajowym a przepisami konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, takiej jak dwustronna umowa podatkowa będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, ponieważ kwestia ta nie należy do zakresu wykądni prawa Unii (wyrok z dnia 16 lipca 2009 r., Damseaux, C-128/08, EU:C:2009:471, pkt 22).

18 Niemniej jednak, jeżeli wynikający z konwencji mającej na celu zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu system podatkowy stanowi cząstkę ram prawnych mających zastosowanie w sprawie i jako taki został przedstawiony przez sąd krajowy, Trybunał winien go uwzględnić w celu dokonania wykądni prawa Unii, która będzie użyteczna dla sądu krajowego (wyrok z dnia 19 stycznia 2006 r., Bouanich, C-265/04, EU:C:2006:51, pkt 51).

19 Tymczasem w niniejszej sprawie wynikający z konwencji belgijsko-luksemburskiej system podatkowy stanowi cząstkę ram prawnych mających zastosowanie w postępowaniu głównym i jako taki został przedstawiony przez sąd odsyłający. W związku z tym w celu dokonania wykądni prawa Unii, która będzie użyteczna dla tego sądu, należy ten system uwzględnić.

20 Odnosząc się do skutków podatkowych wynikających z konwencji belgijsko-luksemburskiej, należy zauważyć, że przedłożone pytanie opiera się na założeniu, iż na podstawie tej konwencji zwolnienie z belgijskiego podatku dochodów rezydenta belgijskiego osiędziących w Luksemburgu zwizanych z zatrudnieniem w Luksemburgu jest uzależnione od fizycznej obecności w owym państwie członkowskim. Zatem, w wypadku gdy działałoby, że względu na które dochody te są wypłacane, jest faktycznie wykonywana poza wspomnianym państwem, opodatkowanie dochodów zwizanych z tą działalnością należy do Królestwa Belgii.

21 W rezultacie należy stwierdzić, że poprzez swe pytanie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 45 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie wynikającemu z konwencji mającej na celu zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu systemowi podatkowemu państwa członkowskiego, takiemu jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, który uzależnia zwolnienie z podatku dochodów osiędziących przez rezydenta, pochodzącego z innego państwa członkowskiego, zwizanych z zatrudnieniem w tym ostatnim państwie członkowskim, od warunku, że działałoby, że względu na które s? wypłacane dochody, jest faktycznie wykonywana we wspomnianym państwie członkowskim.

22 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że w braku ujednolicających lub harmonizujących przepisów mających na celu wyeliminowanie podwójnego opodatkowania na szczeblu Unii Europejskiej państwa członkowskie zachowują kompetencję do określenia kryteriów opodatkowania dochodu i majątku w celu eliminacji podwójnego opodatkowania, między innymi w drodze umownej. W tym kontekście w ramach dwustronnych konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania państwa członkowskie mają swobodę ustalania czynników norm kolizyjnych w celu rozdziału kompetencji podatkowych (wyrok z dnia 12 grudnia 2013 r., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 W tym celu wskazane jest, by państwa członkowskie stosowały kryteria, które zostały przyjęte w międzynarodowej praktyce podatkowej (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 maja 1998 r., Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, pkt 31; z dnia 16 lipca 2009 r., Damseaux, C-128/08, EU:C:2009:471, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 Niemniej jednak rodzaje kompetencji podatkowych, wskazany w pkt 22 niniejszego wyroku, nie zezwala państwom członkowskim na stosowanie przepisów sprzecznych ze swobodami przepływu zagwarantowanymi przez traktat FUE. Jeżeli bowiem chodzi o wykonywanie władztwa podatkowego rozdzielonego w ten sposób w ramach dwustronnej konwencji zapobiegającej podwójnemu opodatkowaniu, państwa członkowskie są zobowiązane do przestrzegania zasad

Unii, a w szczególności do przestrzegania zasady równego traktowania (wyroki: z dnia 12 grudnia 2002 r., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, pkt 94; a także z dnia 12 grudnia 2013 r., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 W niniejszej sprawie należy zauważyć, że to w celu uniknięcia tego, aby ten sam dochód związany z zatrudnieniem w Luksemburgu był opodatkowany jednocześnie w państwie miejsca zamieszkania pracownika, a mianowicie w Królestwie Belgii, i w państwie źródła tego dochodu, czyli w Wielkim Księstwie Luksemburga, w art. 15 konwencji belgijsko-luksemburskiej, który przejmuje co do zasady treść postanowień konwencji modelowej w sprawie podatków od dochodu i majątku sporządzonej przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), dokonano rozdziału kompetencji podatkowych w odniesieniu do wspomnianego dochodu między te dwa umawiające się państwa.

26 W tym kontekście należy stwierdzić, po pierwsze, że z akt znajdujących się w posiadaniu Trybunału wynika, iż dochody rezydenta belgijskiego związane z zatrudnieniem w Luksemburgu, w przypadku gdy chociażby, ze względu na które te dochody są wypłacane, jest faktycznie wykonywana poza terytorium Luksemburga, nie są traktowane inaczej niż dochody związane z zatrudnieniem krajowym. Okazuje się zatem, że podnoszona niekorzystna sytuacja jest związana z dokonaniem przez państwa będące stronami konwencji belgijsko-luksemburskiej wyborem czynnika norm kolizyjnych w odniesieniu do rozdziału kompetencji podatkowych tych państw w stosunku do danych dochodów z tytułu zatrudnienia i korzystniejszym traktowaniem pod względem podatkowym w Luksemburgu dochodów z tytułu zatrudnienia podlegających opodatkowaniu, a nie z niekorzystnym traktowaniem pod względem podatkowym tych dochodów przez Królestwo Belgii.

27 Otóż, z jednej strony, jako że państwa członkowskie, jak wskazano w pkt 22 niniejszego wyroku, mają swobodę ustalania czynników norm kolizyjnych w celu rozdziału swych kompetencji podatkowych, sama okoliczność, że postanowiono uzależnić kompetencje podatkowe państwa źródła dochodu od fizycznej obecności rezydenta będącego pracownikiem na terytorium tego państwa, nie stanowi dyskryminacji ani odmiennego traktowania zakazanego ze względu na swobodny przepływ pracowników (zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 1998 r., Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, pkt 30).

28 Z drugiej strony, konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania ma na celu zapobiegnięcie temu, aby ten sam dochód został opodatkowany przez każde z dwóch umawiających się stron, a nie zagwarantowanie, że opodatkowanie, któremu podlega podatnik w państwie będącym umawiającą się stroną, nie było wyższe, aniżeli byłoby ono w państwie będącym drugą umawiającą się stroną (wyrok z dnia 19 listopada 2015 r., Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo). Niekorzystnego traktowania pod względem podatkowym wynikającego z rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy Królestwo Belgii, jako państwo miejsca zamieszkania podatnika, a Wielkie Księstwo Luksemburga, jako państwo źródła danych dochodów z tytułu zatrudnienia, i z różnic istniejących pomiędzy krajowymi systemami podatkowymi tych dwóch państw nie można zatem uznać za dyskryminację lub odmiennie traktowanie zakazane w świetle swobodnego przepływu pracowników.

29 Po drugie, okoliczności, że dochody związane z zatrudnieniem w Luksemburgu wypłacane rezydentowi belgijskiemu i odpowiadające dniom, w których chociażby leżąca u podstaw wypłaty tych dochodów była faktycznie wykonywana poza terytorium Luksemburga, będą opodatkowane w Belgii, nie można również uznać za poddanie tego rezydenta mniej korzystnemu traktowaniu niż traktowanie rezydenta belgijskiego zatrudnionego jako pracownik najemny w Belgii, który – okazjonalnie lub regularnie – faktycznie wykonuje pracę najemną poza terytorium tego ostatniego państwa, ponieważ dochody z tytułu zatrudnienia drugiego z tych rezydentów są

opodatkowane przez Belgi? w ca?o?ci, podczas gdy dochody pierwszego z rzeczonych rezydentów s? opodatkowane przez to pa?stwo jedynie w zakresie, w jakim dzia?alno?? le??ca u podstaw wyp?aty tych dochodów by?a rzeczywicie wykonywana poza terytorium Luksemburga.

30 Po trzecie, nie mo?na równie? twierdzi?, ?e rezydent belgijski wykonuj?cy w Luksemburgu prac? najemn?, która okazjonalnie lub regularnie jest faktycznie wykonywana poza terytorium tego pa?stwa, podlega mniej korzystnemu traktowaniu ni? rezydent belgijski zatrudniony jako pracownik najemny tak?e w Luksemburgu, ale dla którego jego obecno?? w tym ostatnim pa?stwie jest niezb?dna i który w konsekwencji wykonuje sw? prac? najemn? jedynie na terytorium tego pa?stwa. Zarówno pierwszy, jak i drugi korzystaj? bowiem ze zwolnienia przewidzianego w konwencji belgijsko-luksemburskiej i w krajowym ustawodawstwie belgijskim w odniesieniu do ich dochodów z tytu?u zatrudnienia zwi?zanych z dniami, w których ich praca najemna jest faktycznie wykonywana w Luksemburgu.

31 Co si? tyczy art. 15 § 3 konwencji belgijsko-luksemburskiej, jak wyja?ni? s?d odsy?aj?cy, zgodnie z tym przepisem dochody rezydenta belgijskiego uzyskane z zatrudnienia na pok?adzie ?rodka transportu wykorzystywanego w ruchu mi?dzynarodowym przez przedsi?biorstwo maj?ce miejsce faktycznego zarz?du w Luksemburgu, nawet je?eli dzia?alno?? le??ca u podstaw wyp?aty tych dochodów nie by?a faktycznie wykonywana w tym pa?stwie, s? zwolnione z podatku w Belgii. Natomiast rezydent belgijski znajduj?cy si? w sytuacji takiej jak B. Sauvage jest opodatkowany w Belgii, je?eli dzia?alno?? le??ca u podstaw wyp?aty danych dochodów nie jest faktycznie wykonywana w Luksemburgu.

32 W tym wzgl?dzie nale?y stwierdzi?, ?e wybrania odmiennych ??czników norm kolizyjnych w zale?no?ci od tego, czy zatrudnienie charakteryzuje si? du?? mobilno?ci? na poziomie mi?dzynarodowym, nie mo?na uzna? za dyskryminacj? lub odmienne traktowanie zakazane w ?wietle swobodnego przep?ywu pracowników. Z jednej bowiem strony, jak wynika z pkt 22 niniejszego wyroku, w braku ujednolicaj?cych lub harmonizuj?cych przepisów maj?cych na celu wyeliminowanie podwójnego opodatkowania na szczeblu Unii taki wybór nale?y do danych pa?stw cz?onkowskich i ponadto jest zgodny z mi?dzynarodow? praktyk? podatkow?. Z drugiej strony rezydent wykonuj?cy zatrudnienie charakteryzuj?ce si? du?? mobilno?ci? na poziomie mi?dzynarodowym, ze wzgl?du na sam charakter tej dzia?alno?ci, nie znajduje si? w ka?dym wypadku w sytuacji obiektywnie porównywalnej do sytuacji rezydenta znajduj?cego si? w sytuacji takiej jak B. Sauvage.

33 Wreszcie, sama okoliczno??, ?e uprawnienie do korzy?ci podatkowej jest uzale?nione od tego, czy podatnik przedstawi dowód spe?nienia warunków wymaganych, aby skorzysta? z tego uprawnienia, ani istnienie pewnych w?tpliwo?ci w zakresie okre?lenia obci??enia podatkowego od pocz?tku okresu podatkowego same w sobie nie mog? stanowi? przeszkody w rozumieniu prawa Unii.

34 W pierwszej kolejno?ci z zasad? autonomii podatkowej pa?stw cz?onkowskich nieod??cznie zwi?zane jest to, ?e ustalaj? one, jakie dowody nale?y przedstawi?, a tak?e jakie materialne i formalne warunki nale?y spe?ni?, aby by? obj?tym korzy?ci? podatkow? (zob. podobnie wyroki: z dnia 30 czerwca 2011 r., Meilicke i in., C?262/09, EU:C:2011:438, pkt 37; a tak?e z dnia 9 pa?dziernika 2014 r., van Caster, C?326/12, EU:C:2014:2269, pkt 47).

35 Organy podatkowe państw członkowskich mają zatem prawo domagać się od podatnika wszelkich dowodów, które uznają za konieczne w celu prawidłowego zastosowania podatku oraz dla oceny tego, czy spełnione są przesłanki korzyści podatkowej przewidziane przez dane przepisy i czy rzeczoną korzyść można w związku z tym przyznać (zob. podobnie wyroki: z dnia 30 czerwca 2011 r., Meilicke i in., C-262/09, EU:C:2011:438, pkt 45; a także z dnia 9 października 2014 r., van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, pkt 52).

36 W drugiej kolejności, jako że wynik podatkowy za okres podatkowy może co do zasady zostać określony jedynie z końcem danego roku podatkowego, fakt, iż nie można przewidzieć z pewnością ostatecznego obciążenia podatkowego za okres podatkowy na początku tego okresu, jest nieodłącznym elementem systemów podatkowych.

37 W świetle powyższych rozważań na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, że art. 45 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż nie stoi on na przeszkodzie wynikającemu z konwencji mającej na celu zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu systemowi podatkowemu państwa członkowskiego, takiemu jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, który to system uzależnia zwolnienie z podatku dochodów osiągniętych przez rezydenta innego państwa członkowskiego, związanych z zatrudnieniem w tym ostatnim państwie członkowskim, od warunku, że działalność, ze względu na którą są wypłacane dochody, jest faktycznie wykonywana we wspomnianym państwie członkowskim.

W przedmiocie kosztów

38 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:

Artykuł 45 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie wynikającemu z konwencji mającej na celu zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu systemowi podatkowemu państwa członkowskiego, takiemu jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, który to system uzależnia zwolnienie z podatku dochodów osiągniętych przez rezydenta innego państwa członkowskiego, związanych z zatrudnieniem w tym ostatnim państwie członkowskim, od warunku, że działalność, ze względu na którą są wypłacane dochody, jest faktycznie wykonywana we wspomnianym państwie członkowskim.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.