

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 28 lutego 2013 r.(*)

Swobodne świadczenie usług – Swobodny przepływ pracowników – Uregulowanie państwa członkowskiego zezwalające na zwolnienie z podatku dochodów osiągniętych z pracy wykonanej w innym państwie w ramach pomocy rozwojowej – Przesłanki – Siedziba pracodawcy na terytorium kraju – Odmowa, w wypadku gdy pracodawca ma siedzibę w innym państwie członkowskim

W sprawie C-544/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Niemcy) postanowieniem z dnia 18 marca 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 października 2011 r., w postępowaniu:

Helga Petersen,

Peter Petersen

przeciwko

Finanzamt Ludwigshafen,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (sprawozdawca) i J.J. Kasel, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: A. Impellizzeri, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 29 listopada 2012 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu H. Petersen oraz P. Petersena przez R. Sturma, Rechtsanwalt,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Möllsa 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 wykładni art. 56 TFUE.

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy H. i P. Petersenami a Finanzamt Ludwigshafen w przedmiocie odmowy przyznania przez ten ostatni zwolnienia z podatku dochodowego dla dochodów P. Petersena osiągniętych w Beninie w ramach projektu pomocy rozwojowej finansowanego przez duńską agencję rozwoju międzynarodowego.

Ramy prawne

3 Na podstawie § 1 ust. 1 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym), w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (BGBl. 2002 I, s. 4215), osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania lub miejsce stałego pobytu na terytorium kraju podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego.

4 Paragraf 34c ust. 1 i 5 rzeczonyj ustawy stanowi:

„(1) Jeżeli podatnicy podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu zostaną objęci podatkiem odpowiadającym niemieckiemu podatkowi dochodowemu w zakresie ich zagranicznych dochodów w państwie, z którego pochodzą te dochody, zagraniczny podatek, określony i zapłacony oraz zmniejszony o powstałe prawo do obniżenia, podlega zaliczeniu na poczet niemieckiego podatku dochodowego przypadającego na dochody z tego państwa;

[...]

(5) Najwyższe organy finansowe krajów związkowych lub wyznaczone przez nie organy finansowe za zgodą federalnego ministerstwa finansów mogą przyznać całkowite lub częściowe zwolnienie lub określić stawki ryczałtowe niemieckiego podatku dochodowego przypadającego na zagraniczne dochody, jeżeli jest to celowe ze względów gospodarczych lub jeżeli zastosowanie ust. 1 jest szczególnie utrudnione”.

5 W dniu 31 października 1983 r. federalne ministerstwo finansów wydało zarządzenie o opodatkowaniu dochodów pracowników z zatrudnienia za granicą (BStBl. 1983 I, s. 470, zwane dalej „zarządzeniem ministerstwa finansów”), skierowane do wysokich władz podatkowych krajów związkowych i przewidujące, że dochód z zatrudnienia, jaki otrzymują pracownicy najemni od pracodawcy mającego siedzibę na terytorium kraju w ramach bieżącego stosunku pracy za działalność wykonywaną w innym państwie korzystającym z niniejszego systemu, jest zwolniony z podatku dochodowego.

6 Zgodnie z tytułem I akapit pierwszy pkt 4 tego zarządzenia do kategorii działalności korzystającej z rzeczonyj systemu należy między innymi działalność wykonywana na rzecz dostawców, producentów lub usługodawców mających siedzibę na terytorium kraju w ramach niemieckiej pomocy publicznej na rzecz rozwoju, która wpisuje się w kontekst współpracy technicznej lub finansowej.

7 Tytuł II akapit pierwszy zarządzenia ministerstwa finansów przewiduje, że działalność powinna być wykonywana w sposób nieprzerwany przez okres przynajmniej trzech miesięcy w państwach, z którymi Republika Federalna Niemiec nie podpisała konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania obejmującej dochody z pracy najemnej.

8 Tak zwolnione dochody osiągnięte z pracy najemnej są jednak, na podstawie tytułu IV zarządzenia ministerstwa finansów, uwzględniane według progresywnej stawki podatku. Zgodnie z tym przepisem stawki opodatkowania stosowane do dochodów podlegających opodatkowaniu jest stawka, jaka miałaby zastosowanie, gdyby dochody osiągnięte z pracy najemnej zostały

włączone do podstawy opodatkowania.

9 Tytuł VI zarządzenia ministerstwa finansów, dotyczący przepisów proceduralnych, w ust. 1 akapit pierwszy przewiduje, że o odstępnie od opodatkowania u źródła, na które wydawane jest zaświadczenie o zwolnieniu, pracodawca lub pracownik powinien złożyć wniosek w urzędzie podatkowym miejsca siedziby pracodawcy. Zgodnie z tym samym akapitem nie jest konieczne wykazanie, że został zapłacony podatek równoważny niemieckiemu podatkowi dochodowemu od dochodu z pracy w państwie, w którym jest wykonywana działalność. Tytuł VI ust. 1 akapit drugi owego zarządzenia stanowi, że jeżeli zostanie uprawdopodobnione, iż spełnione są przesłanki określone w tytułach I i II rzeczzonego zarządzenia, zaświadczenie o zwolnieniu może być wydane, o ile pracodawca może zmienić opodatkowanie u źródła. Zgodnie z tytułem VI ust. 2 tego zarządzenia, jeżeli nie dokonano jeszcze odstepienia od opodatkowania u źródła, pracownik powinien złożyć wniosek o odstepienie od opodatkowania w urzędzie podatkowym swojego miejsca zamieszkania.

10 Artykuł 15 konwencji z dnia 22 listopada 1995 r. między Republiką Federalną Niemiec a Królestwem Danii o unikaniu podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatków od dochodów, od majątku i od spadków i darowizn, oraz o pomocy w sprawach podatkowych (BGBl. 1996 II, s. 2565) co do istoty stanowi, że wynagrodzenia, jakie rezydent jednego z umawiających się państw otrzymuje z tytułu pracy najemnej, są opodatkowane tylko w państwie miejsca zamieszkania, chyba że praca jest wykonywana w drugim państwie. W tym wypadku wynagrodzenia otrzymywane na tej podstawie są opodatkowane w tym drugim państwie.

11 Żadna konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowania między Republiką Federalną Niemiec a Republiką Beninu nie została zawarta.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

12 Od listopada 1991 r. małżonkowie Petersen, skarżący w postępowaniu głównym, są właścicielami mieszkania znajdującego się w Ludwigshafen (Niemcy), gdzie oficjalnie mieszkają z córką od dnia 1 lutego 1992 r. Peter Petersen, obywatel duński, od 1984 r. jest właścicielem domu letniskowego położonego w Helsingør (Dania).

13 Peter Petersen był zatrudniony przez przedsiębiorstwo Hoffmann A/S z siedzibą w Glostrup (Dania). W ramach tej działalności został oddelegowany do Beninu na okres trzech lat, począwszy od dnia 15 stycznia 2002 r., do współpracy przy projekcie pomocy rozwojowej finansowanym przez duńską agencję rozwoju międzynarodowego. Owa działalność wpisująca się w ramy projektu pomocy rozwojowej. Dochody P. Petersena z tytułu tej działalności za 2003 r. wyniosły 449 200 DKK, czyli około 60 200 EUR.

14 W styczniu 2002 r. pracodawca P. Petersena złożył wniosek do administracji podatkowej w Helsingør o zwolnienie dochodów wypłaconych temu ostatniemu podczas trwania misji w Beninie. Administracja ta powiadomiła, że od dnia 15 stycznia 2002 r. nie zostanie naliczony żaden podatek od tych dochodów.

15 Za 2003 r. małżonkowie Petersen złożyli do niemieckiej administracji podatkowej wniosek o zastosowanie wspólnego systemu opodatkowania do podatku dochodowego i wskazali, że ich miejsce zamieszkania znajduje się w Ludwigshafen. Podnieśli oni, że dochody osiągnięte przez P. Petersena z działalności wykonywanej w Beninie i wypłacone przez pracodawcę duńskiego nie powinny być objęte podatkiem dochodowym w Niemczech oraz że na mocy art. 15 konwencji z dnia 22 listopada 1995 r. między Republiką Federalną Niemiec a Królestwem Danii tylko to ostatnie państwo było właściwe do opodatkowania tych dochodów.

16 Pomocniczo małżonkowie Petersen złożyli wniosek o zwolnienie rzeczonych dochodów, twierdząc, że w podobnych okolicznościach dochody pochodzące z pracy najemnej wykonywanej w innym państwie w ramach pomocy rozwojowej na rzecz pracodawcy mającego siedzibę na terytorium kraju są zwolnione z podatku dochodowego na podstawie zarządzenia ministerstwa finansów.

17 W decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego za 2003 r. Finanzamt Ludwigshafen opodatkowała całość dochodów P. Petersena podatkiem dochodowym i określiła wysokość tego podatku na kwotę 29 718 EUR.

18 Ze względu na to, że odwołanie złożone od tej decyzji przez skarżących w postępowaniu głównym zostało oddalone, wnieśli oni skargę do Finanzgericht Rheinland-Pfalz.

19 Sąd ten stwierdził na wstępie, że zgodnie z jego oceną faktów i w świetle prawa rozpatrywane dochody osiągnięte przez P. Petersena w zasadzie podlegają niemieckiemu podatkowi dochodowemu.

20 Następnie Finanzgericht Rheinland-Pfalz uznał, że ponieważ P. Petersen nie może domagać się korzyści podatkowej przewidzianej przez zarządzenie ministerstwa finansów, a jego pracodawca nie jest „rezydentem” w rozumieniu tego zarządzenia i dlatego skarżącego w postępowaniu głównym oraz jego pracodawcy nie wchodzi w zakres niemieckiej pomocy publicznej na rzecz rozwoju, ponosi on obciążenie podatkowe wyższe niż pracownik najemny będący rezydentem, który wykonuje podobną działalność na rzecz pracodawcy będącego rezydentem.

21 Finanzgericht Rheinland-Pfalz uznaje wreszcie, że działalność pracodawcy skarżącego w postępowaniu głównym wchodzi w zakres stosowania art. 56 TFUE, a przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania głównego mogą stanowić nieuzasadnione ograniczenie swobodnego świadczenia usług przez pracodawcę mającego siedzibę w innym państwie członkowskim. W sytuacji skarżącego w postępowaniu głównym obciążenie podatkowe wyższe niż obciążenie pracownika najemnego czyniłoby bowiem jego działalność mniej atrakcyjną pod względem gospodarczym w porównaniu z działalnością pracowników najemnych mających miejsce zamieszkania w Niemczech, którzy zawarli podobne umowy o pracę z przedsiębiorstwami mającymi siedzibę w Niemczech i działającymi w ramach pomocy rozwojowej. Niekorzystna sytuacja podatkowa mogłaby zostać wyrównana przez pracodawcę z innego państwa członkowskiego tylko przez zapłatę wyższego wynagrodzenia brutto, co zachęcałoby do zatrudniania pracowników będących rezydentami jego państwa i tam opodatkowanych, a tym samym wpływałoby na jego możliwości rekrutowania wykwalifikowanych pracowników w innym państwie członkowskim. Pracownicy mające te same kwalifikacje ograniczaliby się do uwzględniania wyjącznie stosunków pracy w państwie ich miejsca zamieszkania.

22 W tych okolicznościach Finanzgericht Rheinland-Pfalz postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy jest zgodny z art. 49 WE [...] przepis prawa uzależniający zwolnienie z podatku dochodów osiągniętych z pracy najemnej przez osobę podlegającą opodatkowaniu w danym państwie od tego, że siedziba pracodawcy znajduje się w tym państwie, lecz nieprzewidujący podobnego zwolnienia, gdy siedziba pracodawcy znajduje się w innym państwie członkowskim [...]?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

W przedmiocie prawa do swobody przepływu

23 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy między sądami krajowymi a Trybunałem do tego ostatniego należy udzielenie odpowiedzi na pytanie, która umoliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu, i z tego też względu Trybunał musi w razie potrzeby przeformułować przedłożone mu pytania (zob. w szczególności wyroki: z dnia 4 maja 2006 r. w sprawie C-286/05 Haug, Zb.Orz. s. I-4121, pkt 17; z dnia 11 marca 2008 r. w sprawie C-420/06 Jager, Zb.Orz. s. I-1315, pkt 46; z dnia 8 grudnia 2011 r. w sprawie C-157/10 Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, Zb.Orz. s. I-13023, pkt 18).

24 Podobnie, również zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, w celu przedstawienia użytecznej odpowiedzi sądowi odsyłającemu, który zada pytanie prejudycjalne, Trybunał może uwzględnić przepisy prawa Unii, do których nie odniósł się sąd krajowy w swoich pytaniach prejudycjalnych (zob. w szczególności wyroki: z dnia 12 października 2004 r. w sprawie C-60/03 Wolff & Müller, Zb.Orz. s. I-9553, pkt 24; z dnia 7 lipca 2005 r. w sprawie C-153/03 Weide, Zb.Orz. s. I-6017, pkt 25; z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-513/03 van Hilten-van der Heijden, Zb.Orz. s. I-1957, pkt 26; a także ww. wyrok w sprawie Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, pkt 19).

25 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zastanawia się, czy art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym państwa członkowskiego, zgodnie z którymi dochody osiągnięte z pracy najemnej przez podatnika będącego rezydentem tego państwa członkowskiego i podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu są zwolnione z podatku dochodowego, jeżeli pracodawca ma siedzibę w rzeczonym państwie członkowskim, lecz nie są z niego zwolnione, jeżeli ma on siedzibę w innym państwie członkowskim.

26 Rząd niemiecki oraz Komisja Europejska uważają jednak, że sprawy w postępowaniu głównym nie można analizować pod kątem art. 56 TFUE. Komisja twierdzi bowiem, że przepis krajowy mający na celu ograniczenie korzystania ze zwolnienia do podatników będących pracownikami pracodawcy mającego siedzibę w danym państwie członkowskim należy analizować pod kątem swobodnego przepływu pracowników. Natomiast według rzędu niemieckiego swobodny przepływ pracowników jest również pozbawiony znaczenia, ponieważ skarżący w postępowaniu głównym wykonywał sporną działalność w państwie trzecim.

27 Należy zatem najpierw ustalić, czy – i w danym wypadku w jakim zakresie – przepisy krajowe takie jak będące przedmiotem postępowania głównego mogą mieć wpływ na wykonywanie swobodnego świadczenia usług i swobodnego przepływu pracowników.

28 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że w celu ustalenia, czy przepis krajowy wchodzi w zakres tej lub innej swobody podstawowej gwarantowanej przez traktat FUE, należy wziąć pod uwagę przedmiot danego ustawodawstwa (zob. wyrok z dnia 1 lipca 2010 r. w sprawie C-233/09 Dijkman i Dijkman-Lavaleije, Zb.Orz. s. I-6649, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 W postępowaniu głównym przedmiotem przepisów krajowych jest przyznanie, pod pewnymi warunkami, korzyści podatkowej dotyczącej wynagrodzenia, jakie pracownik najemny otrzymuje od swojego pracodawcy. Wprowadzenie do zarządzenia ministerstwa finansów wyjątku bowiem, że dochód z pracy, jaki otrzymują pracownicy pracodawcy mającego siedzibę na terytorium kraju za działalność wykonywaną w innym państwie korzystającym z systemu ustanowionego rzeczonym zarządzeniem, jest zwolniony z podatku dochodowego.

30 Należy przypomnieć, że po pierwsze, za „pracownika” w rozumieniu art. 45 TFUE należy uważać każdą osobę, która wykonuje czynności rzeczywiste i efektywne, przy czym nie obejmuje to czynności wykonywanych na tak niewielką skalę, że można je jedynie uznać za marginalne i pomocnicze. Cechy charakteryzujące stosunek pracy jest zgodnie z orzecznictwem Trybunału okolicznością, że dana osoba wykonuje przez pewien okres na rzecz innej osoby i pod jej kierownictwem świadczenia, za które w zamian otrzymuje wynagrodzenie (zob. w szczególności wyroki: z dnia 3 lipca 1986 r. w sprawie 66/85 Lawrie-Blum, Rec. s. 2121, pkt 17; z dnia 23 marca 2004 r. w sprawie C-138/02 Collins, Rec. s. I-2703, pkt 26; z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-456/02 Trojani, Zb.Orz. s. I-7573, pkt 15).

31 Po drugie, należy zauważyć, że art. 57 akapit pierwszy TFUE przewiduje, iż usługami w rozumieniu traktatów są świadczenia wykonywane zwykle za wynagrodzeniem w zakresie, w jakim nie są objęte postanowieniami o swobodnym przepływie towarów, kapitału i osób. Z orzecznictwa Trybunału wynika ponadto, że postanowienia o swobodnym świadczeniu usług odnoszą się do działalności wykonywanej przez niezależnych usługodawców (zob. podobnie wyrok z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-398/95 SETTG, Rec. s. I-3091, pkt 7).

32 Wynika z tego, że przepisy przewidujące opodatkowanie pracownika najemnego, który wykonuje świadczenia na rzecz i pod kierownictwem pracodawcy w zamian za wynagrodzenie i który znajduje się zatem w stosunku pracy najemnej, cechujące się stosunkiem podporządkowania i wypłatą wynagrodzenia w zamian za wykonaną pracę, takie jak – z zastrzeżeniem zbadania przez sąd odsyłający – będzie przedmiotem postępowania głównego, wchodzi w zakres postanowień traktatu dotyczących swobodnego przepływu pracowników.

33 Nawet przyjmując, że takie przepisy wywierają ograniczające skutki na swobodne świadczenie usług pracodawców mających siedzibę w innym państwie członkowskim, takich jak przywołani przez sąd odsyłający lub przez skarżących w postępowaniu głównym, i polegające na korzystniejszym traktowaniu pracowników mających siedzibę na terytorium kraju w stosunku do mających siedzibę w innym państwie członkowskim w odniesieniu do zatrudnienia wykwalifikowanego personelu, jaki może zostać oddelegowany w ramach projektów pomocy rozwojowej w innym państwie, takie skutki byłyby nieuchronną konsekwencją ewentualnego utrudnienia swobodnego przepływu pracowników, a zatem nie uzasadniają one autonomicznego badania w świetle art. 56 TFUE.

W przedmiocie możliwości zastosowania art. 45 TFUE

34 Należy przypomnieć, że każdy obywatel Unii Europejskiej, niezależnie od miejsca zamieszkania oraz przynależności państwowej, który skorzysta z prawa do swobodnego przepływu pracowników oraz który wykonywał działalność zawodową w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym ma miejsce zamieszkania, jest objęty zakresem zastosowania art. 45 TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 de Groot, Rec. s. I-11819, pkt 76 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Ponadto z utrwalonego orzecznictwa wynika, że ogół postanowień traktatu dotyczących swobodnego przemieszczania się osób ma na celu ułatwienie obywatelom Unii wykonywania

działalności zawodowej wszelkiego rodzaju na całym jej terytorium i stoi na przeszkodzie stosowaniu przepisów, które stawiają ich w niekorzystnym położeniu, gdy zamierzają oni podjąć działalność gospodarczą na terenie innego państwa członkowskiego (wyroki: z dnia 7 lipca 1992 r. w sprawie C-370/90 Singh, Rec. s. I-4265, pkt 16; z dnia 26 stycznia 1999 r. w sprawie C-18/95 Terhoeve, Rec. s. I-345, pkt 37; ww. wyrok w sprawie de Groot, pkt 77).

36 Ponadto nawet jeżeli z brzmienia przepisów dotyczących swobody przepływu pracowników wynika, że są one w szczególności zapewnieniem traktowania przez państwo przyjmujące obywateli innych państw członkowskich na równi z obywatelami tego państwa, to sprzeciwiają się one także utrudnianiu przez państwo pochodzenia korzystania przez jego własnych obywateli ze swobody w zakresie podejmowania i wykonywania pracy w innym państwie członkowskim (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Terhoeve, pkt 27–29; w sprawie de Groot, pkt 79).

37 Analogicznie postanowienia o swobodnym przepływie pracowników sprzeciwiają się również temu, aby państwo członkowskie miejsca zamieszkania podatnika będącego obywatelem Unii utrudniało swobodne przyjęcie i wykonywanie zawodu w innym państwie członkowskim, nawet gdy to ostatnie jest państwem członkowskim przynależności państwowej tego rezydenta.

38 Rząd niemiecki podnosi jednak, że w postępowaniu głównym nie można powołać się na art. 45 TFUE, ponieważ skarżący w postępowaniu głównym wykonywał sporną działalność w państwie trzecim, oraz że nie istnieje wystarczający związek między terytoriami dwóch omawianych państw członkowskich. Do celów stosowania prawa Unii pracownik najemny, który wykonuje działalność w ramach pomocy rozwojowej w sposób celowy wyłącznie w państwie trzecim, nie może być uważany za wykonującego w tym samym czasie lub nawet głównie transgraniczną działalność w ramach Unii.

39 W tym względzie należy przypomnieć, że Trybunał miał już okazję wyjaśnić, iż jeżeli sprawa dotyczy obywatela państwa członkowskiego, który jest zatrudniony jako pracownik najemny przez spółkę mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, taka sprawa co do zasady wchodzi w zakres postanowień prawa Unii o swobodnym przepływie pracowników (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lipca 1984 r. w sprawie 237/83 Prodest, Rec. s. 3153, pkt 5).

40 Trybunał orzekł również, że postanowień prawa Unii o swobodnym przepływie pracowników należy przestrzegać przy ocenie wszystkich stosunków prawnych, które na podstawie miejsca, w którym powstały lub w którym wywierają skutki, wykazują miejscowy związek z terytorium Unii (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Prodest, pkt 6).

41 Przepisy prawa Unii mogą bowiem mieć zastosowanie do działalności zawodowej wykonywanej poza terytorium Unii, gdy stosunek pracy zachowuje wystarczająco ściśle związki z tym terytorium (zob. podobnie w szczególności ww. wyrok w sprawie Prodest, pkt 6; wyroki: z dnia 27 września 1989 r. w sprawie 9/88 Lopes da Veiga, Rec. s. 2989, pkt 15; z dnia 29 czerwca 1994 r. w sprawie C-60/93 Aldewereld, Rec. s. I-2991, pkt 14). Zasadę tę należy rozumieć jako dotyczącą tej sytuacji, w których stosunek pracy w wystarczający sposób związany jest z prawem państwa członkowskiego i w konsekwencji z odpowiednimi normami prawa Unii (wyrok z dnia 30 kwietnia 1996 r. w sprawie C-214/94 Boukhalfa, Rec. s. I-2253, pkt 15).

42 W wypadku takim jak w postępowaniu głównym taki związek wynika z okoliczności, że obywatel Unii, rezydent jednego państwa członkowskiego, został zaangażowany przez przedsiębiorstwo mające siedzibę w innym państwie członkowskim, na którego rachunek wykonuje działalność. Co więcej, według skarżącego w postępowaniu głównym i z zastrzeżeniem zbadania tej kwestii przez sąd odsyłający umowa o pracę z jego pracodawcą – przedsiębiorstwem znajdującym się w Danii – została zawarta zgodnie z prawem duńskim. Ponadto, jak zauważył rząd niemiecki, i z zastrzeżeniem zbadania przez sąd odsyłający, P.

Petersen ma ubezpieczenie społeczne w Danii, a konto, na które przelewane jest wynagrodzenie, znajduje się w tym samym państwie członkowskim.

43 Okoliczności, że skarżący w postępowaniu głównym wykonywał działalność w ramach pomocy rozwojowej w sposób celowy wyłączenie w państwie trzecim, nie może podważyć elementów powiązania z prawem Unii przywołanych w punkcie poprzedzającym, które są wystarczające, aby pozwolić skarżącemu w postępowaniu głównym na powołanie się, w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym, na art. 45 TFUE.

W przedmiocie istnienia ograniczenia

44 Możliwość skorzystania przez podatnika ze zwolnienia z podatku dochodowego, przewidziana przez przepisy będące przedmiotem postępowania głównego, stanowi korzyść podatkową.

45 Rzeczona korzyść jest przyznawana tylko wtedy, gdy podatnik będący rezydentem w Niemczech jest zatrudniony przez pracodawcę mającego siedzibę w tym samym państwie członkowskim, a nie jest przyznawana, gdy rzeczony podatnik jest zatrudniony przez pracodawcę mającego siedzibę w innym państwie członkowskim.

46 Poprzez ustanowienie w ten sposób odmiennego traktowania dochodów pracowników najemnych w zależności od państwa członkowskiego siedziby ich pracodawcy przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania głównego mogą zniechęcać rzeczonych pracowników do przyjęcia zatrudnienia u pracodawcy mającego siedzibę w państwie członkowskim innym niż Republika Federalna Niemiec, a zatem stanowi ograniczenie swobodnego przepływu pracowników, co do zasady zakazane przez art. 45 TFUE.

47 Można zezwolić na działanie będące przeszkodą dla swobodnego przepływu pracowników wyłącznie w przypadku, gdy działanie to realizuje służy, zgodny z traktatem cel i jest uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego. W takim przypadku działanie takie musi być ponadto właściwe dla zapewnienia realizacji tego celu i nie może wykraczać poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia (zob. w szczególności wyroki: z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie C-325/08 *Olympique Lyonnais*, Zb.Orz. s. I-2177, pkt 38; z dnia 8 listopada 2012 r. w sprawie C-461/11 *Radziejewski*, pkt 33).

48 Rząd niemiecki twierdzi, że przepisy będące przedmiotem postępowania głównego są przede wszystkim uzasadnione koniecznością zachowania skuteczności kontroli podatkowej.

49 Zdaniem tego rzędu, po pierwsze, jeżeli działalność jest wykonywana na korzyść organizacji mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, niemiecka administracja podatkowa miałaoby trudności z ustaleniem, czy spełnione są przesłanki ewentualnego zwolnienia z podatku, ponieważ nie może ona nawiązać bezpośredniego kontaktu z władzami państwowymi, które zarządzają pomocą rozwojową, w odróżnieniu od sytuacji organizacji mających siedzibę w Niemczech i działających w ramach niemieckiej publicznej pomocy rozwojowej. Po drugie, przepisy prawa wtórnego dotyczące pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych nie mogą być powoływane, gdy chodzi o kontrole, jakie należy przeprowadzić w państwach trzecich.

50 W tym wzgl?dzie Trybuna? orzek? ju?, ?e konieczno?? zapewnienia skuteczno?ci kontroli podatkowych stanowi nadrz?dny wzgl?d interesu ogólnego, który mo?e uzasadnia? ograniczenie swobód przep?ywu gwarantowanych traktatem (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-101/05 A, Zb.Orz. s. I-11531, pkt 55; z dnia 5 lipca 2012 r. w sprawie C-318/10 SIAT, pkt 36).

51 Jednak?e pa?stwo cz?onkowskie nie mo?e powo?ywa? si? na niemo?liwo?? domagania si? wespół?pracy ze strony innego pa?stwa cz?onkowskiego dla przeprowadzenia dochodze? lub zebrania informacji w celu uzasadnienia odmowy korzy?ci podatkowej. W rzeczywisto?ci bowiem nic nie stoi na przeszkodzie temu, aby dane organy podatkowe za??da?y od podatnika takich dowodów, jakie uznaj? za konieczne dla prawid?owego ustalenia podatków i op?at, a w razie potrzeby – aby odmówi?y obj?tego wnioskiem zwolnienia, je?eli dowody te nie zostan? dostarczone (zob. wyrok z dnia 11 pa?dziernika 2007 r. w sprawie C-451/05 ELISA, Zb.Orz. s. I-8251, pkt 95).

52 Nie mo?na bowiem a priori wykluczy? mo?liwo?ci, ?e podatnik b?dzie w stanie dostarczy? w?a?ciwe dowody umo?liwiaj?ce organom podatkowym pa?stwa cz?onkowskiego, w którym nast?puje opodatkowanie, ustalenie w jasny i dok?adny sposób, i? spe?nia on przes?anki skorzystania z danej ulgi podatkowej (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 lipca 1999 r. w sprawie C-254/97 Baxter i in., Rec. s. I-4809, pkt 20; z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C-39/04 Laboratoires Fournier, Zb.Orz. s. I-2057, pkt 25; ww. wyroki: w sprawie ELISA, pkt 96; a tak?e w sprawie A, pkt 59).

53 W post?powaniu g?ównym z zarz?dzenia ministerstwa finansów, w szczególno?ci z jego tytu?u VI, który zawiera zasady proceduralne, wynika, ?e aby uzyska? korzy?? podatkow? b?d?c? przedmiotem post?powania g?ównego, podatnik powinien dostarczy? w?a?ciwej administracji odpowiednie dokumenty stwierdzaj?ce, ?e zosta?y spe?nione przes?anki do skorzystania ze zwolnienia z podatku. Do pracownika nale?y wykazanie, ?e pracodawca ma siedzib? w Niemczech i prowadzi dzia?alno?? w ramach pomocy rozwojowej, a sam pracownik jest stron? umowy o prac? dotycz?cej dzia?alno?ci wykonywanej w sposób nieprzerwany przez okres przynajmniej trzech miesi?cy w pa?stwie, z którym Republika Federalna Niemiec nie podpisa?a konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania.

54 Wbrew temu, co sugeruje rz?d niemiecki, ?adna weryfikacja u organów zarz?dzaj?cych pomoc? rozwojow? – niezale?nie od tego, czy jest to organ niemiecki, czy organ innego pa?stwa cz?onkowskiego – która mog?aby spowodowa? trudno?ci po stronie niemieckich organów podatkowych, nie wydaje si? konieczna na mocy przepisów krajowych.

55 Trybuna? wprowadzie orzek? równie?, ?e je?eli uregulowania danego pa?stwa cz?onkowskiego uzale?niaj? przyznanie korzy?ci podatkowej od spe?nienia warunków, których przestrzeganie mo?e zosta? zweryfikowane jedynie w drodze uzyskania informacji od w?a?ciwych organów pa?stwa trzeciego, co do zasady prawnie uzasadniona jest odmowa przez dane pa?stwo cz?onkowskie przyznania takiej korzy?ci, je?eli, w szczególno?ci z powodu braku umownego zobowi?zania dostarczenia przez to pa?stwo trzecie informacji, niemo?liwe okazuje si? uzyskanie informacji od tego pa?stwa (zob. ww. wyrok w sprawie A, pkt 63; wyrok z dnia 27 stycznia 2009 r. w sprawie C-318/07 Persche, Zb.Orz. s. I-359, pkt 70). Bowiem ramy wespół?pracy mi?dzy w?a?ciwymi organami pa?stw cz?onkowskich, ustanowione przez dyrektyw? Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycz?c? wzajemnej pomocy w?a?ciwych w?adz pa?stw cz?onkowskich w dziedzinie podatków bezpo?rednich (Dz.U. L 336, s. 15) oraz przez dyrektyw? Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie wespół?pracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylaj?c? dyrektyw? 77/799/EWG (Dz.U. L 64, s. 1), nie maj? zastosowania do wespół?pracy pomi?dzy tymi organami oraz w?a?ciwymi organami pa?stwa trzeciego, gdy nie

przyj??o ono ?adnego zobowi?zania wzajemnej pomocy (wyrok z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-48/11 A, pkt 35).

56 Z zarz?dzenia ministerstwa finansów wynika jednak, ?e nie jest konieczne wykazanie, i? dzia?alno?? wykonywana w pa?stwie trzecim jest tam obj?ta podatkiem podobnym do niemieckiego podatku dochodowego.

57 W konsekwencji przepisy b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego nie wydaj? si? uzale?nia? uzyskania korzy?ci podatkowej od spe?nienia przes?anek, których przestrzeganie mo?e by? zweryfikowane wy??cznie poprzez uzyskanie informacji od w?a?ciwych organów pa?stwa trzeciego.

58 Wynika z tego, ?e ograniczenie b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego nie mo?e by? uzasadnione konieczno?ci? zagwarantowania skuteczno?ci kontroli podatkowych.

59 Po drugie, rz?d niemiecki podnosi, ?e korzy?? podatkowa przewidziana przez przepisy krajowe b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego s?u?y celom polityki rozwoju, pozwalaj?c organizacjom pomocy rozwojowej na korzystanie z ni?szych kosztów p?ac. Zdaniem rzeczono?ego rz?du pa?stwom cz?onkowskim powinno si? zostawi? swobod? wspierania w sposób celowy, poprzez korzy?ci podatkowe i w zale?no?ci od ich w?asnych priorytetów, dzia?alno?ci wpisuj?cej si? w kontekst wspó?pracy publicznej ka?dego pa?stwa cz?onkowskiego w dziedzinie rozwoju. Zach?ta podatkowa stworzona przez przepisy krajowe b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego jest konieczna do realizacji owych celów, a Republika Federalna Niemiec nie dysponowa?aby dostatecznymi ?rodkami w celu przestrzegania w?asnych zobowi?za?, gdyby musia?a wspiera? tak?e dzia?alno?? organizacji maj?cych siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich.

60 W tym wzgl?dzie wystarczy stwierdzi?, ?e jedynie warunek dotycz?cy siedziby przedsi?biorstwa na terytorium kraju jest przedmiotem pytania przedstawionego Trybuna?owi przez s?d odsy?aj?cy.

61 Poprzez argumenty dotycz?ce d??enia do celów niemieckiej polityki rozwoju rz?d niemiecki nie wyja?nia przyczyn, dla których tylko przedsi?biorstwa maj?ce siedzib? na terytorium niemieckim mog?yby by? uwa?ane za zdolne do wykonywania dzia?alno?ci zmierzaj?cej do osi?gni?cia tych celów.

62 W tych okoliczno?ciach na przedstawione pytanie nale?y odpowiedzie?, ?e art. 45 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, i? sprzeciwia si? on przepisom krajowym pa?stwa cz?onkowskiego, zgodnie z którymi dochody osi?gni?te z pracy najemnej przez podatnika b?d?cego rezydentem tego pa?stwa cz?onkowskiego i podlegaj?cego nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu s? zwolnione z podatku dochodowego, je?eli pracodawca ma siedzib? w rzeczonym pa?stwie cz?onkowskim, lecz nie s? z niego zwolnione, je?eli ma on siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim.

W przedmiocie kosztów

63 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pierwsza izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 45 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, i? sprzeciwia si? on przepisom krajowym pa?stwa cz?onkowskiego, zgodnie z którymi dochody osi?gni?te z pracy

najemnej przez podatnika będącego rezydentem tego państwa członkowskiego i podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu są zwolnione z podatku dochodowego, jeżeli pracodawca ma siedzibę w rzeczonym państwie członkowskim, lecz nie są z niego zwolnione, jeżeli ma on siedzibę w innym państwie członkowskim.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.