

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 22 czerwca 2017 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Swobodny przepływ pracowników – Dochody otrzymywane w innym państwie członkowskim niż państwo członkowskie miejsca zamieszkania – Metoda zwolnienia z zastrzeżeniem progresji w państwie członkowskim miejsca zamieszkania – Składki na ubezpieczenie emerytalne i na ubezpieczenie zdrowotne potrącone z dochodów otrzymywanych w innym państwie członkowskim niż państwo członkowskie miejsca zamieszkania – Odliczenie tych składek – Warunek dotyczący braku bezpośredniego związku z przychodami zwolnionymi od podatku

W sprawie C-20/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowieniem z dnia 16 września 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 15 stycznia 2016 r., w postępowaniu:

Wolfram Bechtel,

Marie-Laure Bechtel

przeciwko

Finanzamt Offenburg,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: M. Berger, prezes izby, E. Levits (sprawozdawca) i F. Biltgen, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 1 lutego 2017 r., rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu W. i M.L. Bechtelów przez J. Gardego, Rechtsanwalt,
- w imieniu Finanzamt Offenburg przez E. Lehmann, działający w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega, R. Kanitza oraz D. Klebsa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz M. Wasmeiera, 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. 45 TFUE.

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach postępowania toczącego się pomiędzy Wolframem Bechtem i Marie-Laure Bechtel a Finanzamt Offenburg (urzędem skarbowym w Offenburgu, Niemcy) w przedmiocie uwzględnienia składek na ubezpieczenie emerytalne i ubezpieczenie zdrowotne, opłaconych przez M.L. Bechtel we Francji, w kontekście ustalenia ich dochodu podlegającego opodatkowaniu oraz szczególnej stawki podatkowej mającej zastosowanie do ich dochodu podlegającego opodatkowaniu w latach 2005 i 2006.

Ramy prawne

Prawo niemieckie

3 Zgodnie z § 1 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym) z 2002 r., w brzmieniu znajdującym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „EStG 2002”), osoby fizyczne, które mają miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu na terytorium Niemiec podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego.

4 Paragraf 2 omawianej ustawy, dotyczący zakresu opodatkowania i definicji, stanowi:

„1. Opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają:

[...]

4) dochody (*Einkünfte*) z pracy najemnej

[...]

2. Dochody (*Einkünfte*) stanowi:

[...]

2) nadwyżka przychodów nad kosztami uzyskania przychodu w przypadku innych kategorii dochodów (§§ 8–9a).

3. Suma dochodów (*Einkünfte*) po odliczeniu proporcjonalnej ulgi dla osób w zaawansowanym wieku pobierających świadczenia emerytalne, kwoty zwolnionej z opodatkowania dla osób samotnie wychowujących dzieci oraz odliczenia przewidzianego w § 13 ust. 3 stanowi całkowitą kwotę dochodów (*Gesamtbetrag der Einkünfte*).

4. Całkowita kwota dochodów po odjęciu wydatków szczególnych i nadzwyczajnych obciążeń stanowi dochód (*Einkommen*).

5. Dochód (*Einkommen*) po odliczeniu zryczaŹtowanych ulg, o których mowa w § 32 ust. 6, i innych kwot podlegajŹcych odliczeniu od dochodu, stanowi dochód podlegajŹcy opodatkowaniu (*versteuernde Einkommen*); stanowi on podstawŹ podatku dochodowego wedŹug skali podatkowej. [...]”.

5 Paragraf 9 EStG 2002, zatytuŹowany „Koszty uzyskania przychodu”, stanowi:

„1. Koszty uzyskania przychodu stanowiŹ wydatki poniesione na nabycie, zachowanie i ochronŹ przychodów. Odlicza siŹ je od kategorii przychodów, w jakiej zostaŹy wygenerowane. Koszty uzyskania przychodu stanowiŹ równieŹ:

[...]

3) skŹadki odprowadzone do samorzŹdów zawodowych i innych stowarzyszeŹ zawodowych, których celem nie jest posiadanie placówek handlowych,

[...]”.

6 Paragraf 10 EStG 2002, zatytuŹowany „Wydatki szczegóŹne”, stanowi w ust. 1 pkt 1, Źe wydatki szczegóŹne stanowiŹ obciŹŹenia wymienione w tym przepisie, w sytuacji gdy nie sŹ one ani kosztami operacyjnymi, ani kosztami uzyskania przychodu. Paragraf 10 ust. 1 pkt 2 i 3 EStG 2002 wymienia obciŹŹenia, które stanowiŹ wydatki szczegóŹne, i ma nastŹpujŹce brzmienie:

„2.

a) skŹadki do powszechnego systemu ubezpieczenia emerytalnego lub kasy rolniczego ubezpieczenia emerytalnego oraz do pracowniczych programów emerytalnych, które zapewniajŹ Źwiadczenia porównywalne z systemami powszechnego ubezpieczenia emerytalnego;

b) skŹadki podatnika na ustanowienie kapitaŹowego systemu emerytalnego, w sytuacji gdy umowa przewiduje wyŹŹcznie wypŹatŹ, poczŹwszy od 60. roku Źycia, miesiŹcznych rent doŹywotnich podczas Źycia podatnika lub ubezpieczenie uzupeŹniajŹce od ryzyka niezdolnoŹci do pracy (renta), od zmniejszenia zdolnoŹci do pracy (renta w razie czŹŹciowej niezdolnoŹci do pracy), lub dla osób pozostaŹych przy Źyciu (renta rodzinna); [...]. Wymienione wyŹej prawa nie sŹ dziedziczne, zbywalne i nie mogŹ byŹ przedmiotem zastawu lub sprzedaŹy czy kapitalizacji, a dodatkowo nie rodzŹ prawa do odszkodowania.

Do skŹadek, o których mowa w lit. a) i b), naleŹy dodaŹ zwolniony z podatku wkŹad pracodawcy [...] do powszechnego systemu ubezpieczenia emerytalnego i traktowane jako taki wkŹad Źwiadczenie pracodawcy zwolnione z podatku.

3.

a) skŹadki na ubezpieczenie od bezrobocia, na ubezpieczenie z tytuŹu niezdolnoŹci do zarobkowania i do pracy, które nie wchodzŹ w zakres pkt 2 zdanie pierwsze lit. b), na ubezpieczenie zdrowotne, pielŹgnacyjne, wypadkowe i od odpowiedzialnoŹci cywilnej, jak równieŹ na ubezpieczenie od ryzyk, które przewidujŹ Źwiadczenie jedynie w wypadku zgonu;

[...]”.

7 Paragraf 10 ust. 2 EStG 2002 stanowi:

„Warunkiem odliczenia wydatków wymienionych w ust. 1 pkt 2 i 3 (wydatki na ubezpieczenie

emerytalne) jest, że:

1) nie mają one bezpośredniego związku ekonomicznego z przychodami zwolnionymi od podatku, [...]

[...]”.

8 Paragraf 10 ust. 3 EStG 2002 przewiduje, że wydatki na ubezpieczenie emerytalne, o których mowa w § 10 ust. 1 pkt 2 zdanie drugie tej ustawy, są uwzględniane maksymalnie do 20 000 EUR; pułap ten jest podwajany w przypadku wspólnego opodatkowania małżonków.

9 Paragraf 32a EStG 2002, zatytułowany „Stawka podatkowa”, ma następujące brzmienie:

„1. Podatek dochodowy podlegający skali oblicza się na podstawie dochodu podlegającego opodatkowaniu (*versteuernde Einkommen*). Wynosi on odpowiednio, z zastrzeżeniem §§ 32b, 34, 34b i 34c, w odniesieniu do dochodu podlegającego opodatkowaniu, w euro:

1) do 7664 EUR (kwota podstawowa wolna od podatku): 0;

2) od 7665 EUR do 12 739 EUR: $(883,74 \times y + 1500) \times y$;

3) od 12 740 EUR do 52 151 EUR: $(228,74 \times z + 2397) \times z + 989$;

4) od 52 152 EUR: $0,42 \times x - 7914$.

»y« oznacza jedną dziesiętysięczną części przekraczającej 7664 EUR zaokrąglonego dochodu podlegającego opodatkowaniu. »z« oznacza jedną dziesiętysięczną części przekraczającej 12 739 EUR zaokrąglonego dochodu podlegającego opodatkowaniu. »x« oznacza zaokrąglony dochód podlegający opodatkowaniu. Kwota wynikająca z tego podatku zaokrąglana się do pełnego euro”.

10 Zgodnie z § 32b EStG 2002, zatytułowanym „Zastrzeżenie progresji”:

„1. Jeżeli podatnik podlegający nieograniczonemu pod względem czasowym obowiązkowi podatkowemu lub podczas całego okresu opodatkowania [...] otrzyma

[...]

3) dochody (*Einkünfte*), które są zwolnione z opodatkowania na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej umowy między państwami z zastrzeżeniem ich wyczerpania do obliczenia podatku dochodowego, czy te dochody niepodlegające niemieckiemu podatkowi dochodowemu w trakcie okresu podatkowego, zgodnie z § 1 ust. 3 lub § 1a lub § 50 ust. 5 zdanie drugie pkt 2, gdy suma tych dochodów jest dodatnia,

do dochodu podlegającego opodatkowaniu (*versteuernde Einkommen*) należy zastosować szczególną stawkę podatkową zgodnie z § 32a ust. 1.

[...]

2. Szczególna stawka podatkowa zgodnie z ust. 1 to stawka wynikająca z powiększenia lub pomniejszenia dochodu podlegającego opodatkowaniu (*versteuernde Einkommen*) zgodnie z § 32a ust. 1 w ramach obliczania podatku dochodowego w następujący sposób:

[...]

2) w przypadkach przewidzianych w ust. 1 pkt 2 i 3 – wymienione tam dochody (*Einkünfte*),

przy czym zawarte w nich dochody nadzwyczajne należą uwzględniać w jednej piątą.

[...].

Umowa francusko-niemiecka

11 Umowa pomiędzy Republiką Francuską a Republiką Federalną Niemiec z dnia 21 lipca 1959 r. o unikaniu podwójnego opodatkowania i ustaleniu zasad wzajemnej pomocy administracyjnej i prawnej (BGBl. II 1961, s. 397), zmieniona załącznikami podpisanymi w dniu 9 czerwca 1969 r. (BGBl. II 1970, s. 717), w dniu 28 września 1989 r. (BGBl. II 1990, s. 770) i w dniu 20 września 2001 r. (BGBl. II 2002, s. 2370) (zwana dalej „umową francusko-niemiecką”) stanowi w art. 14 ust. 1:

„Uposażenia, płacone i podobne wynagrodzenia, a także wynagrodzenie za gotowość do pracy, które jedno z umawiających się państw, kraj związkowy albo osoba prawna prawa publicznego tego państwa albo kraju związkowego wypłaca osobie fizycznej mającej miejsce zamieszkania w innym państwie za obecne lub wcześniejsze świadczenie pracy w administracji albo w siłach zbrojnych, podlegają opodatkowaniu tylko w pierwszym wymienionym państwie. [...]”.

12 Artykuł 20 ust. 1 umowy francusko-niemieckiej stanowi:

„W przypadku osób mających miejsce zamieszkania w Republice Federalnej Niemiec podwójnego opodatkowania unika się w następujący sposób:

a) Z podstawy wymiaru podatku niemieckiego wyłączone będą, z zastrzeżeniem lit. b) i c), pochodzące z Francji dochody i pożytki we Francji skarbnicy majątku, które zgodnie z tą umową podlegają opodatkowaniu we Francji. Przepis ten nie ogranicza prawa Republiki Federalnej Niemiec do uwzględnienia wyłączonych w ten sposób dochodów i skarbników majątku przy ustalaniu jej stawki podatkowej.

[...].

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

13 Skarżący w postępowaniu głównym pozostają w związku małżeńskim, a w latach 2005 i 2006 zamieszkiwali w Niemczech, gdzie wspólnie podlegali opodatkowaniu z tytułu podatku dochodowego.

14 Wolfram Bechtel otrzymał w latach 2005 i 2006 dochody z tytułu zatrudnienia w charakterze urzędnika w niemieckiej służbie publicznej, podczas gdy M.L. Bechtel, obywatelka francuska, pracowała w charakterze urzędnika we francuskiej administracji finansowej i z tego tytułu otrzymała wynagrodzenie brutto w wysokości odpowiednio 22 342 EUR w 2005 r. i 24 397 EUR w 2006 r.

15 Według rozliczeń wynagrodzenia wynagrodzenie brutto skarżących w postępowaniu głównym zostało zmniejszone o następujące pozycje, a mianowicie: zaliczka na podatek, składek na emeryturę cywilną, składek na emeryturę cywilną od miesięcznego dodatku technicyzacyjnego, składek do kasy urzędników podatkowych, składek na ubezpieczenie uzupełniające od niepełnosprawności i na renty rodzinne urzędników administracji finansowej, pracownicze składek zdrowotne bez redukcji (składka pracownika do kasy ubezpieczenia zdrowotnego) oraz składek na dodatkowy program emerytalny służby publicznej.

16 Urząd skarbowy w Offenburgu wyliczył z podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym skarżących w postępowaniu głównym wynagrodzenie brutto skarżących w

postępowaniu gównym za lata 2005 i 2006 jako dochody zwolnione z podatku na podstawie umowy francusko-niemieckiej.

17 Jednak to wynagrodzenie brutto, po odliczeniu pozycji „emerytury cywilne” i „emerytury cywilne od miesięcznego dodatku techniczny”, zostało uwzględnione przy obliczaniu zastrzeżenia progresji, o którym mowa w § 32b ust. 1 pkt 3 EStG 2002 w celu obliczenia szczególnej stawki podatkowej mającej zastosowanie do podlegającego opodatkowaniu dochodu skarżących w postępowaniu gównym.

18 Ponieważ skarżący w postępowaniu gównym uznali, że skądki potrcone z wynagrodzenia M.L. Bechtel należą do odj od kwoty wynagrodzenia stanowicego podstawę obliczeń w kontekście zastrzeżenia progresji, wnieśli oni skargę do Finanzgericht Baden-Württemberg (sądu ds. finansowych w Badenii-Wirtembergii, Niemcy). Ponieważ skarga ta została oddalona wyrokiem z dnia 31 lipca 2013 r., wobec tego skarżący w postępowaniu gównym złożyli skargę rewizyjną do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy).

19 Sąd ten uchylił, że zgodnie z art. 14 ust. 1 i z art. 20 ust. 1 lit. a) umowy francusko-niemieckiej dochody, jakie M.L. Bechtel czerpie ze swej działalności we Francji, powinny zostać wyłączone z podstawy opodatkowania niemieckim podatkiem dochodowym skarżących w postępowaniu gównym. Jednak jest bezsporne między stronami postępowania gównego, że zgodnie z § 32b ust. 1 pkt 3 EStG 2002 dochody te powinny być uwzględnione przy obliczaniu szczególnej stawki podatkowej, znajdując zastosowanie do podlegającego opodatkowaniu dochodu skarżących w postępowaniu gównym.

20 Według sądu odsyłającego, zgodnie z obowiązującym prawem niemieckim wydatki na ubezpieczenie emerytalne zawarte w zarobkach brutto skarżących w postępowaniu gównym nie wchodzi w zakres przedmiotowy pojęcia „kosztów uzyskania przychodu” w rozumieniu § 9 EStG 2002.

21 Natomiast skądki do kasy urzędników podatkowych, na ubezpieczenie uzupełniające od niepełnosprawności i na renty rodzinne urzędników administracji finansowej, do dodatkowego programu emerytalnego sąby publicznej oraz pracownicza skądka na ubezpieczenie zdrowotne bez redukcji mogą mieć si w zakresie pojęcia wydatków szczególnych, ponieważ te wydatki na ubezpieczenie emerytalne odpowiadają przypadkom określonym w § 10 ust. 1 pkt 2 lit. a) lub w § 10 ust. 1 pkt 3 lit. a) EStG 2002.

22 Jednakże § 10 ust. 2 pkt 1 EStG 2002 uzależnia odliczenie wydatków z tytułu wydatków szczególnych od tego, czy nie mają one bezpośredniego związku ekonomicznego z przychodem zwolnionym od podatku. Tymczasem, skoro wynagrodzenie skarżących w postępowaniu gównym jest zwolnione z podatku w Niemczech, taki bezpośredni związek ekonomiczny wystąpiłby i odliczenie wydatków na ubezpieczenie emerytalne jako wydatków szczególnych nie byłoby możliwe, niezależnie od tego, czy w latach 2005 i 2006 pułap odliczenia wydatków szczególnych ustalony w § 10 ust. 3 EStG 2002 został osiągnięty bez wydatków na ubezpieczenie emerytalne skarżących w postępowaniu gównym, czego zaskarżone decyzje nie wskazują.

23 Skądki na ubezpieczenie emerytalne skarżących w postępowaniu gównym nie mogą być także odliczone w kontekście ustalania szczególnej stawki podatkowej mającej zastosowanie do podlegającego opodatkowaniu dochodu skarżących w postępowaniu gównym, zgodnie z § 32b EStG 2002. Paragraf 32b ust. 2 pkt 2 EStG 2002 przewiduje uwzględnienie dochodów (*Einkünfte*). Tymczasem na etapie ustalania dochodów (*Einkünfte*) wydatki szczególne nie mogą być odliczone.

24 Sąd odsyła cy powzi?? w?tpliwo?ci co do zgodno?ci zakazu odliczenia wydatków na ubezpieczenie emerytalne jako wydatków szczególnych z prawem Unii. Zdaniem tego sądu fakt odmowy przyznania rezydentowi podlegaj?cemu obowi?zkowi podatkowemu prawa do odliczenia od podstawy opodatkowania w Niemczech kwoty uiszczonych w innym pa?stwie cz?onkowskim sk?adek na ubezpieczenie spo?eczne lub prawa do zmniejszenia nale?no?ci podatkowej w Niemczech o uiszczone w innym pa?stwie cz?onkowskim sk?adki na ubezpieczenie spo?eczne mo?e zniech?ci? t? osob? do skorzystania ze swobody przep?ywu pracowników i stanowi w zwi?zku z tym nieuzasadnione ograniczenie tej podstawowej swobody.

25 W tych okoliczno?ciach Bundesfinanzhof (federalny trybuna? finansowy) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 39 WE (obecnie art. 45 TFUE) stoi w sprzeczno?ci z przepisem prawa niemieckiego, zgodnie z którym sk?adki na francuskie ubezpieczenie emerytalne i zdrowotne pracownika ?wiadcz?cego prac? na rzecz administracji francuskiej mieszkaj?cego w Niemczech – inaczej ni? porównywalne sk?adki pracownika ?wiadcz?cego prac? w Niemczech p?acone na niemieckie ubezpieczenie spo?eczne – nie zmniejszaj? podstawy opodatkowania podatku dochodowego, je?li wynagrodzenie za prac? zgodnie z umow? o unikaniu podwójnego opodatkowania zawart? pomi?dzy Niemcami a Francj? nie mo?e podlega? opodatkowaniu w Niemczech i podwy?sza jedynie stawki? podatkow? znajduj?c? zastosowanie do dalszych dochodów?

2) Czy na pytanie pierwsze nale?y odpowiedzie? twierdz?co równie? wówczas, gdy sporne sk?adki ubezpieczenia w ramach opodatkowania dochodu z tytu?u pracy – jednostkowo lub rycza?tem –

a) zosta?y przez pa?stwo francuskie uwzgl?dnione w sposób zmniejszaj?cy podstaw? opodatkowania albo

b) mog?y by?y zosta? uwzgl?dnione w sposób zmniejszaj?cy podstaw? opodatkowania, ale nie zosta?y zg?oszone w celu uzyskania zmniejszenia i dlatego nie zosta?y uwzgl?dnione?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

26 Poprzez swoje pytania, które nale?y rozpatrzy? ??cznie, sąd odsyła cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy wyk?adni art. 45 TFUE nale?y dokonywa? w ten sposób, ?e stoi on na przeszkodzie przepisowi pa?stwa cz?onkowskiego, takiemu jak rozpatrywany w post?powaniu g?ównym, na mocy którego podatnik maj?cy miejsce zamieszkania w tym pa?stwie cz?onkowskim i pracuj?cy na rzecz administracji publicznej innego pa?stwa cz?onkowskiego nie mo?e odliczy? od podstawy podatku dochodowego w pa?stwie cz?onkowskim swego miejsca zamieszkania sk?adek na ubezpieczenie emerytalne i na ubezpieczenie zdrowotne potr?conych z jego wynagrodzenia w pa?stwie cz?onkowskim zatrudnienia, w przeciwie?stwie do porównywalnych sk?adek wp?acanych do systemu zabezpieczenia spo?ecznego pa?stwa cz?onkowskiego miejsca swojego zamieszkania, w sytuacji gdy zgodnie z umow? o unikaniu podwójnego opodatkowania pomi?dzy dwoma pa?stwami cz?onkowskimi wynagrodzenie nie powinno by? opodatkowane w pa?stwie cz?onkowskim miejsca zamieszkania pracownika i gdy zwi?ksza po prostu stawki? podatkow? maj?c? zastosowanie do innych dochodów.

27 Sąd odsyła cy zadaje sobie tak?e pytanie o to, jakie znaczenie nale?y przywi?zywa? do okoliczno?ci, ?e w ramach opodatkowania wynagrodzenia przez pa?stwo cz?onkowskie miejsca zatrudnienia, rozpatrywane sk?adki ubezpieczeniowe zosta?y odliczone dla celów podatkowych, jednostkowo lub rycza?tem, lub mog?y by? odliczone, ale nie by?y w zwi?zku z niezg?oszeniem

takiego wniosku.

W przedmiocie mającej zastosowanie swobody przepływu

28 Na wstępie należy zbadać, czy na art. 45 TFUE, o którego wykładni wnosi się odsyłający, można powoływać się w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, która dotyczy opodatkowania przez państwo członkowskie dochodów uzyskanych przez osobę mającą miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim z tytułu zatrudnienia w administracji publicznej innego państwa członkowskiego oraz, w szczególności, składek na ubezpieczenia emerytalne i na ubezpieczenie zdrowotne, potrąconych od tych dochodów w państwie członkowskim zatrudnienia.

29 Skarżący w postępowaniu głównym twierdzi bowiem, że ponieważ nie są pracownikami najemnymi ani osobami pracującymi na własny rachunek, oceny rozpatrywanej sytuacji należy dokonywać w świetle art. 18 akapit pierwszy TFUE.

30 W tym zakresie należy wprawdzie przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 18 TFUE, który ustanawia ogólną zasadę zakazu wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, może być stosowany samodzielnie wyjącznie w sytuacjach podlegających prawu Unii, w odniesieniu do których traktat FUE nie zawiera szczególnych przepisów o zakazie dyskryminacji (zob. w szczególności wyroki: z dnia 12 maja 1998 r., Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, pkt 37; z dnia 26 listopada 2002 r., Oteiza Olazabal, C-100/01, EU:C:2002:712, pkt 25; z dnia 15 września 2011 r., Schulz-Delzers i Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, pkt 29, jak również z dnia 25 października 2012 r., Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, pkt 18).

31 Tymczasem w obszarze swobody przepływu pracowników zasada zakazu dyskryminacji została wdrożona poprzez art. 45 TFUE (zob. w szczególności wyroki: z dnia 12 maja 1998 r., Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, pkt 38; z dnia 10 września 2009 r., Komisja/Niemcy, C-269/07, EU:C:2009:527, pkt 98, 99; z dnia 15 września 2011 r., Schulz-Delzers i Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, pkt 29; a także z dnia 25 października 2012 r., Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, pkt 19).

32 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem każdy obywatel Unii Europejskiej, niezależnie od miejsca zamieszkania oraz obywatelstwa, który skorzysta z prawa do swobodnego przepływu pracowników oraz który wykonywał działalność zawodową w innym państwie członkowskim niż państwo, w którym ma miejsce zamieszkania, podlega zakresowi zastosowania art. 45 TFUE (wyroki: z dnia 12 grudnia 2002 r., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, pkt 76; z dnia 2 października 2003 r., van Lent, C-232/01, EU:C:2003:535, pkt 14; z dnia 13 listopada 2003 r., Schilling i Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, pkt 23; a także z dnia 16 lutego 2006 r., Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, pkt 11).

33 W odniesieniu do kwestii, czy skarżący w postępowaniu głównym, która jest zatrudniona przez administrację publiczną jednego państwa członkowskiego, a zamieszkuje w innym państwie członkowskim, podlega zakresowi pojęcia „pracownika” w rozumieniu art. 45 TFUE, należy przypomnieć, że charakter prawny stosunku pracy nie ma decydującego znaczenia przy stosowaniu art. 45 TFUE, a okoliczności, że pracownik zatrudniony jest jako urzędnik lub że jego stosunek pracy nie podlega prawu prywatnemu, lecz prawu publicznemu, jest w tym względzie bez znaczenia (zob. wyrok z dnia 26 kwietnia 2007 r., Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, pkt 68 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Wprawdzie art. 45 ust. 4 TFUE stanowi, że przepisy art. 45 ust. 1–3 TFUE, które ustanawiają podstawowe zasady swobodnego przepływu pracowników i zniesienia wszelkiej

dyskryminacji ze względu na przynależność państwową między pracownikami państw członkowskich, nie znajduję zastosowania do stanowisk w administracji publicznej, jednakże dozwolone przez ten przepis odstępstwa nie mogą – z uwagi na fundamentalny w ramach traktatu charakter zasady swobodnego przepływu pracowników w obrębie Unii – mieć zakresu, który wykraczałby poza cel, jaki przywieca wprowadzeniu tego wyjątku (wyroki: z dnia 12 lutego 1974 r., Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, pkt 4; z dnia 26 kwietnia 2007 r., Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, pkt 69).

35 Celem tym jest zastrzeżenie dla państw członkowskich możliwości ograniczenia dostępu obywateli innych państw do niektórych stanowisk w administracji publicznej (wyrok z dnia 12 lutego 1974 r., Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, pkt 4), które zakładają ze strony osób je zajmujących istnienie szczególnej relacji solidarności z państwem, a także wzajemności praw i obowiązków leżących u podstaw więzów obywatelstwa (zob. wyrok z dnia 17 grudnia 1980 r., Komisja/Belgia, 149/79, EU:C:1980:297, pkt 10). Artykuł 45 ust. 4 TFUE nie może za to skutkować pozbawieniem pracownika, raz dopuszczonego do służby w administracji publicznej państwa członkowskiego, stosowania postanowień zawartych w art. 45 ust. 1–3 TFUE (wyrok z dnia 26 kwietnia 2007 r., Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, pkt 70 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 W rezultacie skarżąca w postępowaniu głównym podlega zakresowi pojęcia „pracownika” w rozumieniu art. 45 TFUE, a jej stanowisko w administracji publicznej w państwie członkowskim nie skutkuje odmową przyznania jej praw i ochrony ustanowionych w tym przepisie.

W przedmiocie istnienia ograniczenia art. 45 TFUE

37 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że celem wszystkich postanowień traktatu dotyczących swobody przepływu osób jest ułatwienie obywatelom Unii wykonywania wszelkiego rodzaju działalności zawodowej na terenie Unii oraz uniemożliwienie stosowania różnic, które mogłyby stawiać tych obywateli w niekorzystnym położeniu, w sytuacji gdy chcieliby oni podjąć działalność zarobkową na terenie innego państwa członkowskiego (zob. w szczególności wyroki: z dnia 13 listopada 2003 r., Schilling i Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, pkt 24; z dnia 21 lutego 2006 r., Ritter-Coulais, C-152/03, EU:C:2006:123, pkt 33; z dnia 18 lipca 2007 r., Lakebrink i Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, pkt 17; a także z dnia 16 października 2008 r., Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, pkt 43).

38 Wskazówka zawarta w poprzednim punkcie dotyczy przepisów, które mogą stawiać w mniej korzystnej sytuacji obywateli Unii wykonujących działalność zawodową w innym państwie członkowskim niż państwo ich zamieszkania, co obejmuje zwłaszcza obywateli Unii zamierzających kontynuować wykonywanie działalności gospodarczej w danym państwie członkowskim po tym, jak przenieśli oni swoje miejsce zamieszkania do innego państwa członkowskiego (wyrok z dnia 16 października 2008 r., Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, pkt 44).

39 Artykuł 45 TFUE stoi w szczególności na przeszkodzie przepisom, które mimo że są stosowane bez rozróżnienia ze względu na przynależność państwową, mogą ze swej natury dotyczyć bardziej pracowników migrujących niż pracowników krajowych i w konsekwencji istnieje ryzyko postawienia tych pierwszych w gorszej sytuacji (zob. podobnie wyroki: z dnia 5 grudnia 2013 r., Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 2 marca 2017 r., Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, pkt 36).

40 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w sprawie w postępowaniu głównym skarżący podlegali wspólnemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym w Niemczech, gdzie zamieszkiwali.

Wynagrodzenie pobierane przez skarżycę w postępowaniu głównym z tytułu zatrudnienia we francuskiej administracji publicznej nie było wliczone do podstawy opodatkowania skarżących w postępowaniu głównym na mocy art. 14 ust. 1 i art. 20 ust. 1 umowy francusko-niemieckiej. Wynagrodzenie to zostało jednak uwzględnione na mocy art. 20 ust. 1 tej umowy przy ustalaniu szczególnej stawki podatkowej znajdującej zastosowanie do podlegającego opodatkowaniu dochodu skarżących w postępowaniu głównym, obliczonego zgodnie z § 32b EStG 2002.

41 Z postanowienia odsyłającego wynika również, że niektóre składki na uzupełniające ubezpieczenie emerytalne i ubezpieczenie zdrowotne zostały potrącone we Francji z wynagrodzenia wypłaconego skarżycy w postępowaniu głównym. Składki te nie mogły zostać odliczone od całkowitej kwoty dochodów skarżących w postępowaniu głównym z tytułu wydatków szczególnych. O ile bowiem według sądu odsyłającego omawiane składki wchodziły w zakres przedmiotowy przypadku określonego w § 10 ust. 1 pkt 2 i 3 EStG 2002, o tyle nie mogły zostać odliczone przy obliczaniu podlegającego opodatkowaniu dochodu skarżących w postępowaniu głównym, ponieważ miały bezpośredni związek ekonomiczny z przychodami zwolnionymi od podatku, gdy wynagrodzenie skarżycy w postępowaniu głównym nie podlegało opodatkowaniu w Niemczech.

42 Przy ustalaniu szczególnej stawki podatkowej znajdującej zastosowanie do podlegającego opodatkowaniu dochodu skarżących w postępowaniu głównym zgodnie z § 32b EStG 2002, wynagrodzenie skarżycy w postępowaniu głównym zostało uwzględnione bez możliwości odliczenia składek na uzupełniające ubezpieczenie emerytalne i ubezpieczenie zdrowotne. Zgodnie bowiem z § 32b ust. 2 EStG 2002, obliczenie szczególnej stawki podatkowej wynika z powiększenia dochodu podlegającego opodatkowaniu (*versteuernde Einkommen*) o dochody (*Einkünfte*) zwolnione. Tymczasem po pierwsze, składki na uzupełniające ubezpieczenie emerytalne i ubezpieczenie zdrowotne nie mogły zostać odliczone przy obliczaniu podlegającego opodatkowaniu dochodu skarżących w postępowaniu głównym, ponieważ składki te nie spełniały warunku przewidzianego w § 10 ust. 2 EStG 2002, a po drugie, odliczenie wspomnianych składek nie było możliwe na etapie obliczania dochodów (*Einkünfte*), które zostały zdefiniowane zgodnie z § 2 ust. 2 pkt 2 EStG 2002 jako różnica pomiędzy przychodami a kosztami uzyskania przychodu.

43 Możliwość odliczenia składek na uzupełniające ubezpieczenie emerytalne i ubezpieczenie zdrowotne jako wydatków szczególnych przy obliczaniu podlegającego opodatkowaniu dochodu podatnika stanowi przywilej podatkowy, gdy pozwala zmniejszyć ten dochód podlegający opodatkowaniu, jak również stawki znajdujące zastosowanie do tego dochodu.

44 Warunek przewidziany w § 10 ust. 2 EStG 2002, zgodnie z którym wydatki na ubezpieczenie emerytalne nie mogą mieć bezpośredniego związku ekonomicznego ze zwolnionymi przychodami prowadzi do odmowy tego przywileju w sytuacjach takich jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, w których podatnik mający miejsce zamieszkania w jednym państwie członkowskim pobiera wynagrodzenie w innym państwie członkowskim niż państwo jego zamieszkania, a to wynagrodzenie jest zwolnione z opodatkowania w państwie członkowskim miejsca zamieszkania, natomiast zostaje uwzględnione w ramach stawki podatkowej mającej zastosowanie do innych dochodów tego podatnika.

45 Co prawda, jak podnosi rząd niemiecki, warunek dotyczący braku bezpośredniego związku ekonomicznego z przychodami zwolnionymi od podatku może znajdować zastosowanie nie tylko w sytuacjach transgranicznych, ale również w sytuacjach czysto wewnętrznych.

46 Jednak poproszony o podanie przykładów dochodów i wydatków krajowych podlegających zakresowi § 10 ust. 2 EStG 2002, rząd niemiecki wskazał składki na ubezpieczenie emerytalne, które są należne z uwagi na pobieranie świadczeń chorobowych, z tytułu niezdolności do pracy

oraz opieki domowej, składowki na ubezpieczenie emerytalne i ubezpieczenie zdrowotne należne od dodatków do wynagrodzenia wypłacanych z tytułu pracy w niedzielę, dni świąteczne i w nocy czy te składowki na ubezpieczenie zdrowotne i ubezpieczenie emerytalne należne z uwagi na pobieranie jednorazowych świadczeń od pracodawcy, zwolnionych z podatku w Niemczech.

47 Tymczasem tego rodzaju świadczenia czy dodatki do wynagrodzenia nie są porównywalne z wynagrodzeniem wypłacanym za wykonaną pracę pracownikom najemnym sektora prywatnego czy pracownikom sektora publicznego, którzy w odróżnieniu od urzędników niemieckich podlegają obciążeniom socjalnym. Z akt sprawy oraz z postępowania przed Trybunałem wynika, że pracownicy najemni sektora prywatnego i pracownicy sektora publicznego mający miejsce zamieszkania w Niemczech, pobierający wynagrodzenie ze źródeł niemieckich, od którego potrącane są składowki na ubezpieczenie emerytalne porównywalne ze skławkami rozpatrywanymi w postępowaniu głównym, mogą odliczyć te składowki od dochodu podlegającego opodatkowaniu.

48 Należy tym samym stwierdzić, że mimo iż warunek dotyczący braku bezpośredniego związku ekonomicznego z przychodami zwolnionymi od podatku jest stosowany bez rozróżnienia, może on dotyczyć bardziej podatników pobierających wynagrodzenie w innym państwie członkowskim niż państwo członkowskie miejsca zamieszkania, które to wynagrodzenie jest zwolnione z opodatkowania w państwie członkowskim miejsca zamieszkania.

49 Tymczasem odmowa odliczenia potrąconych we Francji składek na uzupełniające ubezpieczenie emerytalne i na ubezpieczenie zdrowotne, takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, prowadzi do tego, że po pierwsze, podlegający opodatkowaniu dochód podatników, takich jak skarżący w postępowaniu głównym, zostaje powiększony, a po drugie, że szczególna stawka podatkowa zostaje obliczona w oparciu o ten powiększony dochód podlegający opodatkowaniu i nie zostanie skorygowana poprzez uwzględnienie tych składek w inny sposób, co nastąpiłoby, gdyby skarżący w postępowaniu głównym pobierał wynagrodzenie w Niemczech, a nie we Francji.

50 Takie niekorzystne traktowanie może zniechęcać pracowników do poszukiwania, przyjmowania czy kontynuowania zatrudnienia w innym państwie członkowskim niż państwo członkowskie miejsca ich zamieszkania.

51 Przepisy krajowe, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które uzależniają odliczenie wydatków na ubezpieczenie emerytalne od warunku, że wydatki te nie mają bezpośredniego związku ekonomicznego z przychodami zwolnionymi od podatku stanowi tym samym, w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, ograniczenie swobodnego przepływu pracowników, zakazane co do zasady na mocy art. 45 TFUE.

W przedmiocie występowania uzasadnienia

52 Takie ograniczenie można uznać za dopuszczalne tylko w przypadku, gdy dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub jeżeli jest uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego (zob. w szczególności wyroki: z dnia 17 grudnia 2015 r., *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, pkt 26; a także z dnia 26 maja 2016 r., *Kohll i Kohll-Schlesser*, C-300/15, EU:C:2016:361, pkt 45).

53 Co się dotyczy tego, czy rozpatrywane sytuacje są obiektywnie porównywalne, należy przypomnieć, że porównywalność sytuacji transgranicznej i sytuacji wewnętrznej należy badać z uwzględnieniem celu realizowanego przez rozpatrywane przepisy krajowe (zob. podobnie wyroki: z dnia 25 lutego 2010 r., *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 22; z dnia 6 września 2012 r., *Philips Electronics UK*, C-18/11, EU:C:2012:532, pkt 17; a także z dnia 26 maja 2016 r., *Kohll i Kohll-Schlesser*, C-300/15, EU:C:2016:361, pkt 46).

54 W niniejszej sprawie rząd niemiecki utrzymuje, że sytuacja czysto krajowa, w której wynagrodzenie podatnika podlega niemieckiemu wadztwu podatkowemu, nie jest obiektywnie porównywalna z sytuacją transgraniczną, tak jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której Republika Federalna Niemiec nie posiada prawa opodatkowania rozpatrywanego wynagrodzenia na podstawie francusko-niemieckiej umowy, nawet jeżeli skarżąca w postępowaniu głównym podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie członkowskim.

55 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, zasadniczo to do państwa członkowskiego miejsca zamieszkania należy przyznanie podatnikowi wszystkich korzyści podatkowych związanych z jego sytuacją osobistą i rodzinną, ponieważ owo państwo członkowskie, z zastrzeżeniem wyjątku, znajduje się w najlepszym położeniu, aby ocenić osobistą zdolność podatkową rzeczzonego podatnika w zakresie, w jakim na terytorium tego państwa znajduje się centrum jego interesów osobistych i majątkowych (zob. w szczególności wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r., *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 32; z dnia 16 maja 2000 r., *Zurstrassen*, C-87/99, EU:C:2000:251, pkt 21; z dnia 28 lutego 2013 r., *Beker i Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, pkt 43; a także z dnia 12 grudnia 2013 r., *Imfeld i Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, pkt 43).

56 Obowiązek uwzględnienia sytuacji osobistej i rodzinnej może spoczywać na państwie członkowskim zatrudnienia tylko wtedy, gdy podatnik uzyskuje wszystkie lub prawie wszystkie podlegające opodatkowaniu przychody z działalności prowadzonej w tym państwie członkowskim i nie osiąga on znacznych dochodów w państwie miejsca zamieszkania, tak że nie może ono przyznać mu korzyści wynikających z uwzględnienia jego sytuacji osobistej i rodzinnej (zob. w szczególności wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r., *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 36; z dnia 14 września 1999 r., *Gschwind*, C-391/97, EU:C:1999:409, pkt 27; z dnia 16 maja 2000 r., *Zurstrassen*, C-87/99, EU:C:2000:251, pkt 21–23; z dnia 12 grudnia 2002 r., *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, pkt 89; a także z dnia 12 grudnia 2013 r., *Imfeld i Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, pkt 44).

57 W odniesieniu bowiem do korzyści wynikających z uwzględnienia sytuacji osobistej i rodzinnej podatnik będący rezydentem, pobierający dochody w innym państwie członkowskim niż państwo jego miejsca zamieszkania nie znajduje się w sytuacji porównywalnej z sytuacją podatnika będącego rezydentem, pobierającego dochody w państwie członkowskim miejsca swojego zamieszkania, zwłaszcza gdy państwo członkowskie miejsca zamieszkania pierwszego podatnika nie jest w stanie przyznać mu tych przywilejów z uwagi na brak znaczącego dochodu w omawianym państwie członkowskim.

58 W niniejszej sprawie tak jednak nie jest. Z uwagi na wspólne opodatkowanie skarżących w postępowaniu głównym, nawet w wypadku gdy skarżąca w postępowaniu głównym nie posiadaaby w państwie członkowskim miejsca swego zamieszkania znaczącego dochodu, to państwo członkowskie byłoby w stanie przyznać jej przywileje wynikające z uwzględnienia jej sytuacji osobistej i rodzinnej, takie jak odliczenie składek rozpatrywanych w postępowaniu głównym.

59 Skarżąca w postępowaniu głównym znajduje się tym samym w sytuacji porównywalnej z

sytuacji podatnika pobierającego dochody w państwie czoskowskim miejsca swego zamieszkania.

60 W związku z tym uzasadnienie ograniczenia może dotyczyć jedynie nadrzędnych względów interesu ogólnego. W takiej sytuacji konieczne jest jeszcze, by ograniczenie było właściwe dla zapewnienia realizacji wytyczonego przez nie celu i by nie wykraczało poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia (wyroki: z dnia 17 grudnia 2015 r., Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 26 maja 2016 r., Kohll i Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, pkt 49).

61 W tym względzie rząd niemiecki utrzymuje, że odmowa odliczenia z tytułu wydatków szczególnych w odniesieniu do zwolnionych przychodów jest uzasadniona nadrzędnymi względami interesu ogólnego dotyczącymi zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy Republiką Federalną Niemiec a Republiką Francuską a także spójności krajowego systemu podatkowego.

62 Po pierwsze, rząd ten podnosi, że zgodnie z art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze umowy francusko-niemieckiej prawo do opodatkowania dochodów wypłacanych przez państwo francuskie przysuguje Republice Francuskiej i że tak uzgodniony rozdział kompetencji podatkowych zostałby naruszony, gdyby Republika Federalna Niemiec była zmuszona uwzględnić wszystkie składki na zabezpieczenie społeczne skarżącej w postępowaniu głównym jako wydatki szczególne, nie opierając się na całym dochodzie globalnym.

63 Po drugie, o ile przepisy § 10 ust. 2 pkt 1 EStG 2002 pozwalają na uwzględnienie składek na zabezpieczenie społeczne uiszczanych we Francji w celu obliczenia dochodu podlegającego opodatkowaniu w Niemczech, o tyle są one ograniczone do zasady spójności systemów podatkowych w tym sensie, że chociaż zwolnione dochody wypłacane we Francji nie zostały uwzględnione przy obliczeniu podstawy opodatkowania, skarżąca w postępowaniu głównym mogłaby mimo to odliczyć wydatki na ubezpieczenie emerytalne w ramach wspólnego opodatkowania małżonków. Powiększona stawka podatkowa w ramach zastrzeżenia progresji małżonków zostałaby skorygowana poprzez odliczenie wydatków przy obliczaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu. Ponadto przywilej wynikający z odliczenia składek na ubezpieczenie posiada bezpośredni związek z opodatkowaniem odpowiednich dochodów i w tej sprawie, o ile skarżącej w postępowaniu głównym odmówiono teoretycznego przywileju w postaci odliczenia tych składek ubezpieczeniowych, o tyle uzyskała ona przywilej w postaci nieopodatkowania jej francuskich dochodów w Niemczech.

64 Należy zauważyć w pierwszej kolejności, że z pewnością zachowanie rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami czoskowskimi rzeczywiście może stanowić nadrzędny względ interesu ogólnego pozwalający uzasadnić ograniczenie wykonywania swobody przepływu w Unii (wyroki: z dnia 28 lutego 2013 r., Beker i Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, pkt 56; a także z dnia 12 grudnia 2013 r., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, pkt 68).

65 Takie uzasadnienie może w szczególności zostać dopuszczone, jeżeli dany system zmierza do zapobieżenia zachowaniom, które mogłyby zagrażać prawu państwa czoskowskiego do wykonywania przysługujących mu kompetencji podatkowej względem działalności wykonywanych na jego terytorium (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 marca 2007 r., Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, pkt 42; z dnia 18 lipca 2007 r., Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, pkt 54; z dnia 21 stycznia 2010 r., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, pkt 60; z dnia 28 lutego 2013 r., Beker i Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, pkt 57; a także z dnia 12 grudnia 2013 r., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, pkt 75).

66 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem państwa czoskowskie, w ramach umów

dwustronnych mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania, mają swobodę ustalania czynników norm kolizyjnych w celu podziału kompetencji podatkowych, to jednak taki rozdział kompetencji podatkowych nie zezwala państwom członkowskim na stosowanie przepisów sprzecznych ze swobodami przepływu zagwarantowanymi przez traktat. Jeżeli bowiem chodzi o wykonywanie wadztwa podatkowego rozdzielonego w ten sposób w ramach dwustronnych konwencji zapobiegających podwójnemu opodatkowaniu, państwa członkowskie są zobowiązane do przestrzegania zasad Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 grudnia 2002 r., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, pkt 93, 94; z dnia 19 stycznia 2006 r., Bouanich, C-265/04, EU:C:2006:51, pkt 49, 50; a także z dnia 12 grudnia 2013 r., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, pkt 41, 42).

67 W niniejszym wypadku kwestia rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy Republiką Francuską a Republiką Federalną Niemiec została uregulowana w umowie francusko-niemieckiej, zgodnie z którą przede wszystkim uposażenia, płace i podobne wynagrodzenia, które jedno z umawiających się państw, kraj fizyczny albo osoba prawna prawa publicznego tego państwa albo kraju fizycznego wypłaca osobie fizycznej mającej miejsce zamieszkania w drugim państwie za obecne lub wcześniejsze świadczenie pracy w administracji, podlegają opodatkowaniu tylko w pierwszym wymienionym państwie. Następnie umowa ta stanowi, że dochody pochodzące z Francji, które na podstawie tej umowy są opodatkowane w tym państwie członkowskim, pobierane przez osoby zamieszkujące w Republice Federalnej Niemiec są wyłączone z niemieckiej podstawy opodatkowania, przy czym zasada ta ogranicza prawo Republiki Federalnej Niemiec do uwzględnienia w ten sposób wyłączonych dochodów przy ustalaniu stawki podatkowej. Wreszcie omawiana umowa nie przewiduje po stronie państwa, z którego pochodzą dochody, obowiązku przyjęcia pełnego uwzględnienia sytuacji osobistej i rodzinnej podatników wykonujących działalność gospodarczą w tym państwie członkowskim i zamieszkujących w innym państwie członkowskim.

68 Republika Federalna Niemiec swobodnie zaakceptowała więc rozdział kompetencji podatkowych, jaki wynika z samych postanowień umowy francusko-niemieckiej, zrzekając się prawa do opodatkowania wynagrodzenia, takiego jak otrzymane przez skarżącego w postępowaniu głównym, a na mocy umowy nie została zwolniona z obowiązku pełnego uwzględnienia sytuacji osobistej i rodzinnej podatników mających miejsce zamieszkania na jej terytorium i wykonujących działalność gospodarczą we Francji.

69 Na ten mechanizm rozdziału kompetencji podatkowych nie można powoływać się w celu uzasadnienia odmowy przyznania podatnikowi będącemu rezydentem przywilejów wynikających z uwzględnienia jego sytuacji osobistej i rodzinnej.

70 Po pierwsze, okoliczności zezwolenia przez Republikę Federalną Niemiec na odliczenie składek na ubezpieczenie zdrowotne i na ubezpieczenie emerytalne, takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, nie podważa rozdziału kompetencji podatkowych, uzgodnionego w umowie francusko-niemieckiej. Przyznając prawo do odliczenia tych składek, Republika Federalna Niemiec nie zrezygnowała z części swych kompetencji fiskalnych na rzecz innych państw członkowskich i nie wpłynęło to na jej kompetencje do opodatkowania działalności wykonywanych na jej terytorium.

71 Po drugie, Trybunał orzekł już, że państwo, w którym podatnik ma miejsce zamieszkania, nie może powoływać się na uzasadnienie dotyczące zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych w celu uchylecia się od ciążącego na tym państwie zasadniczo obowiązku przyznania podatnikowi należnych mu odliczeń o charakterze osobistym i rodzinnym, chyba że państwo to zostaje na podstawie umowy zwolnione z dokonania pełnego uwzględnienia sytuacji osobistej i rodzinnej podatników zamieszkujących na jego terytorium i wykonujących działalność

działano?? gospodarczo w innym państwie członkowskim, lub że stwierdzi, iż nawet poza wszelkimi umowami jedno lub kilka państw zatrudnienia przyznaje w związku z opodatkowywanymi przez nie dochodami korzyści związane z uwzględnieniem sytuacji osobistej i rodzinnej podatników, którzy nie zamieszkują na terytorium tych państw członkowskich, lecz osiedlają tam podlegające opodatkowaniu dochody (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 grudnia 2002 r., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, pkt 99, 100; z dnia 28 lutego 2013 r., Beker i Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, pkt 56; a także z dnia 12 grudnia 2013 r., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, pkt 69).

72 Tymczasem, jak zauważono w pkt 67 i 68 niniejszego wyroku, Republika Federalna Niemiec nie została na podstawie umowy francusko-niemieckiej, zwolniona z uwzględnienia sytuacji osobistej i rodzinnej podatników zamieszkujących na jej terytorium.

73 Jeżeli chodzi o ewentualne jednostronne uwzględnienie przez państwo członkowskie miejsca zatrudnienia sytuacji osobistej i rodzinnej skarżącej w postępowaniu głównym poprzez przyznanie jej prawa do odliczenia podatkowego składek ubezpieczeniowych rozpatrywanych w postępowaniu głównym należy zauważyć, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie obejmuje wskazówek pozwalających na ustalenie, czy takiego uwzględnienia dokonano lub czy było ono w ogóle możliwe.

74 W każdym razie uregulowanie podatkowe sporne w postępowaniu głównym nie ustanawia żadnego związku pomiędzy przywilejami podatkowymi, jakie przyznaje ono rezydentom danego państwa członkowskiego, a ulgami podatkowymi, z jakich mogą oni korzystać w państwie członkowskim zatrudnienia (zob. analogicznie wyrok z dnia 12 grudnia 2013 r., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, pkt 73).

75 W drugiej kolejności, jakkolwiek taki nadrzędny wzgląd interesu ogólnego jak konieczność zachowania spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie w wykonywaniu podstawowych swobód zagwarantowanych w traktacie, aby możliwe było uwzględnienie argumentu opartego na takim uzasadnieniu, to jednak Trybunał wymaga istnienia bezpośredniego związku pomiędzy daną korzyścią podatkową a wyrównaniem tej korzyści przez określone obciążenie podatkowe, przy czym bezpośredni charakter tego związku powinien być oceniany z punktu widzenia celu spornych przepisów (zob. podobnie wyroki: z dnia 1 lipca 2010 r., Dijkman i Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, pkt 54, 55 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 26 maja 2016 r., Kohll i Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, pkt 60).

76 W niniejszym wypadku argument rządu niemieckiego ma na celu wykazanie po pierwsze, że odmowa odliczenia wydatków szczególnych ma zapewnić, aby powiększona stawka podatkowa w ramach zastrzeżenia progresji majątków nie została skorygowana poprzez obniżenie dochodu podlegającego opodatkowaniu, a po drugie, aby przywilej wynikający z odliczenia składek został skompensowany poprzez opodatkowanie dochodów mających bezpośredni związek z tymi składkami.

77 Tymczasem należy zauważyć, że nie istnieje bezpośredni związek w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 75 niniejszego wyroku, pomiędzy z jednej strony, metodą zwolnienia z zastrzeżeniem progresji, na której podstawie państwo członkowskie miejsca zamieszkania rezygnuje z opodatkowania dochodów otrzymanych w innym państwie członkowskim, uwzględniając jednak te dochody w celu ustalenia stawki podatkowej znajdującej zastosowanie do dochodu podlegającego opodatkowaniu, a z drugiej strony, odmowę uwzględnienia składek mających bezpośredni związek z dochodami zwolnionymi z podatku. Skuteczność progresji podatku dochodowego w państwie członkowskim miejsca zamieszkania, jaką realizuje metoda zwolnienia z zastrzeżeniem progresji, nie jest bowiem uzależniona od tego, aby uwzględnienie sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika było ograniczone do wydatków

związanych z dochodami opodatkowanymi w tym państwie czonkowskim (zob. analogicznie wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, pkt 109).

78 Ponadto, ponieważ Republika Federalna Niemiec uzgodniła w umowie francusko-niemieckiej, że dochody otrzymane we Francji zostaną opodatkowane wyłącznie w tym państwie czonkowskim, to nie może twierdzić, że niedogodność wynikająca z odmowy odliczenia składek, takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, jest kompensowana poprzez nieopodatkowanie tych dochodów w Niemczech. Taki argument sprowadzałby się bowiem do podważenia swobodnie uzgodnionego przez Republikę Federalną Niemiec w umowie francusko-niemieckiej rozdziału kompetencji podatkowych.

79 Odmowa przyznania podatnikowi będącemu rezydentem przywilejów wynikających z uwzględnienia jego sytuacji osobistej i rodzinnej pod postacią odliczeń składek na ubezpieczenie zdrowotne i ubezpieczenie emerytalne, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, jako wydatków szczególnych, nie może być więc uzasadnione ani względami dotyczącymi zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych, ani zachowaniem spójności podatkowej.

80 Biorąc powyższe pod uwagę, na postawione pytania trzeba odpowiedzieć tak, że wykadni art. 45 TFUE należy dokonywać w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie przepisom państwa czonkowskiego, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, na których podstawie podatnik mający miejsce zamieszkania w tym państwie czonkowskim i pracujący na rzecz administracji publicznej innego państwa czonkowskiego nie może odliczyć od podstawy podatku dochodowego w państwie czonkowskim swego miejsca zamieszkania składek na ubezpieczenie emerytalne i na ubezpieczenie zdrowotne, potrąconych ze swego wynagrodzenia w państwie miejsca zatrudnienia, w odróżnieniu od porównywalnych składek odprowadzanych do systemu zabezpieczenia społecznego państwa czonkowskiego swego miejsca zamieszkania, w sytuacji gdy na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy oboma państwami czonkowskimi wynagrodzenie nie powinno być opodatkowane w państwie czonkowskim miejsca zamieszkania pracownika i gdy powińska po prostu stawka podatkowa mająca zastosowanie do innych dochodów.

W przedmiocie kosztów

81 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 Trybunału, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

Wykadni art. 45 TFUE należy dokonywać w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom państwa czonkowskiego, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, na których podstawie podatnik mający miejsce zamieszkania w tym państwie czonkowskim i pracujący na rzecz administracji publicznej innego państwa czonkowskiego nie może odliczyć od podstawy podatku dochodowego w państwie czonkowskim swego miejsca zamieszkania składek na ubezpieczenie emerytalne i na ubezpieczenie zdrowotne, potrąconych ze swego wynagrodzenia w państwie miejsca zatrudnienia, w odróżnieniu od porównywalnych składek odprowadzanych do systemu zabezpieczenia społecznego państwa czonkowskiego swego miejsca zamieszkania w sytuacji, gdy na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy oboma państwami czonkowskimi wynagrodzenie nie powinno być opodatkowane w państwie czonkowskim miejsca zamieszkania pracownika i gdy powińska po prostu

stawki podatkowe mają zastosowanie do innych dochodów.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.