



Zbiór Orzeczeń

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 potrącane 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, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego, R. Kanitza oraz D. Klebsa, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: niemiecki.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz M. Wasmeiera, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, 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 Bechtelem 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*) stanowią:
[...]
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 zryczałtowanych ulg, o których mowa w § 32 ust. 6, i innych kwot podlegających odliczeniu od dochodu, stanowi dochód podlegający opodatkowaniu (*versteuernde Einkommen*); stanowi on podstawę podatku dochodowego według skali podatkowej. [...]”.

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

„1. Koszty uzyskania przychodu stanowią wydatki poniesione na nabycie, zachowanie i ochronę przychodów. Odlicza się je od kategorii przychodów, w jakiej zostały wygenerowane. Koszty uzyskania przychodu stanowią również:

[...]

3) składki odprowadzone do samorządów zawodowych i innych stowarzyszeń zawodowych, których celem nie jest posiadanie placówek handlowych,

[...]”.

6 Paragraf 10 EStG 2002, zatytułowany „Wydatki szczególne”, stanowi w ust. 1 pkt 1, że wydatki szczególne stanowią obciążenia wymienione w tym przepisie, w sytuacji gdy nie są one ani kosztami operacyjnymi, ani kosztami uzyskania przychodu. Paragraf 10 ust. 1 pkt 2 i 3 EStG 2002 wymienia obciążenia, które stanowią wydatki szczególne, i ma następujące brzmienie:

„2. a) składki do powszechnego systemu ubezpieczenia emerytalnego lub kasy rolniczego ubezpieczenia emerytalnego oraz do pracowniczych programów emerytalnych, które zapewniają świadczenia porównywalne z systemami powszechnego ubezpieczenia emerytalnego;
b) składki podatnika na ustanowienie kapitałowego systemu emerytalnego, w sytuacji gdy umowa przewiduje wyłącznie wypłatę, poczynwszy od 60. roku życia, miesięcznych rent dożywotnich podczas życia podatnika lub ubezpieczenie uzupełniające od ryzyka niezdolności do pracy (renta), od zmniejszenia zdolności do pracy (renta w razie częściowej niezdolności do pracy), lub dla osób pozostałych przy życiu (renta rodzinna); [...]. Wymienione wyżej prawa nie są dziedziczne, zbywalne i nie mogą być przedmiotem zastawu lub sprzedaży czy kapitalizacji, a dodatkowo nie rodzą prawa do odszkodowania.

Do składek, o których mowa w lit. a) i b), należy dodać zwolniony z podatku wkład pracodawcy [...] do powszechnego systemu ubezpieczenia emerytalnego i traktowane jako taki wkład świadczenie pracodawcy zwolnione z podatku.

3. a) składki na ubezpieczenie od bezrobocia, na ubezpieczenie z tytułu niezdolności do zarobkowania i do pracy, które nie wchodzą w zakres pkt 2 zdanie pierwsze lit. b), na ubezpieczenie zdrowotne, pielęgnacyjne, wypadkowe i od odpowiedzialności cywilnej, jak również na ubezpieczenie od ryzyk, które przewidują świadczenie 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 dziesięciotysięczną części przekraczającej 7664 EUR zaokrąglonego dochodu podlegającego opodatkowaniu. »z« oznacza jedną dziesięciotysięczną części przekraczającej 12 739 EUR zaokrąglonego dochodu podlegającego opodatkowaniu. »x« oznacza zaokrąglony dochód podlegający opodatkowaniu. Kwotę wynikającego z tego podatku zaokrągla się do pełnego euro”.

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

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

[...]

3) dochody (*Einkünfte*), które są zwolnione z opodatkowania na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej umowy między państwami z zastrzeżeniem ich włączenia do obliczenia podatku dochodowego, czy też 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 należy uwzględnić w jednej piątej.

[...]”.

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, płace 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 położone we Francji składniki 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 składników 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 skarżącej w postępowaniu głównym zostało zmniejszone o następujące pozycje, a mianowicie: zaliczkę na podatek, składkę na emeryturę cywilną, składkę na emeryturę cywilną od miesięcznego dodatku technicznyjnego, składkę do kasy urzędników podatkowych, składki na ubezpieczenie uzupełniające od niepełnosprawności i na renty rodzinne urzędników administracji finansowej, pracowniczą składkę zdrowotną bez redukcji (składka pracownika do kasy ubezpieczenia zdrowotnego) oraz składkę na dodatkowy program emerytalny służby publicznej.
- 16 Urząd skarbowy w Offenburgu wyłączył z podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym skarżących w postępowaniu głównym wynagrodzenie brutto skarżącej w postępowaniu głównym 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 technicznyjnego”, 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 głównym.

- 18 Ponieważ skarżący w postępowaniu głównym uznali, że składki potrącone z wynagrodzenia M.L. Bechtel należało odjąć od kwoty wynagrodzenia stanowiącego 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 głównym złożyli skargę rewizyjną do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy).
- 19 Sąd ten uściśla, 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 głównym. Jednak jest bezsporne między stronami postępowania głównego, że zgodnie z § 32b ust. 1 pkt 3 EStG 2002 dochody te powinny być uwzględnione przy obliczaniu szczególnej stawki podatkowej, znajdującej zastosowanie do podlegającego opodatkowaniu dochodu skarżących w postępowaniu głównym.
- 20 Według sądu odsyłającego, zgodnie z obowiązującym prawem niemieckim wydatki na ubezpieczenie emerytalne zawarte w zarobkach brutto skarżącej w postępowaniu głównym nie wchodzą w zakres przedmiotowy pojęcia „kosztów uzyskania przychodu” w rozumieniu § 9 EStG 2002.
- 21 Natomiast składki do kasy urzędników podatkowych, na ubezpieczenie uzupełniające od niepełnosprawności i na renty rodzinne urzędników administracji finansowej, do dodatkowego programu emerytalnego służby publicznej oraz pracownicza składka na ubezpieczenie zdrowotne bez redukcji mogą mieścić się 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 skarżącej w postępowaniu głównym 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 skarżącej w postępowaniu głównym, czego zaskarżone decyzje nie wskazują.
- 23 Składki na ubezpieczenie emerytalne skarżącej w postępowaniu głównym nie mogą też zostać odliczone w kontekście ustalania szczególnej stawki podatkowej mającej zastosowanie do podlegającego opodatkowaniu dochodu skarżących w postępowaniu głównym, 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 zostać odliczone.
- 24 Sąd odsyłający powziął wątpliwości co do zgodności zakazu odliczenia wydatków na ubezpieczenie emerytalne jako wydatków szczególnych z prawem Unii. Zdaniem tego sądu fakt odmowy przyznania rezydentowi podlegającemu obowiązkowi podatkowemu prawa do odliczenia od podstawy opodatkowania w Niemczech kwoty uiszczonych w innym państwie członkowskim składek na ubezpieczenie społeczne lub prawa do zmniejszenia należności podatkowej w Niemczech o uiszczone w innym państwie członkowskim składki na ubezpieczenie społeczne może zniechęcić tę osobę do skorzystania ze swobody przepływu pracowników i stanowi w związku z tym nieuzasadnione ograniczenie tej podstawowej swobody.

25 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy art. 39 WE (obecnie art. 45 TFUE) stoi w sprzeczności z przepisem prawa niemieckiego, zgodnie z którym składki na francuskie ubezpieczenie emerytalne i zdrowotne pracownika świadczącego pracę na rzecz administracji francuskiej mieszkającego w Niemczech – inaczej niż porównywalne składki pracownika świadczącego pracę w Niemczech płacone na niemieckie ubezpieczenie społeczne – nie zmniejszają podstawy opodatkowania podatku dochodowego, jeśli wynagrodzenie za pracę zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartą pomiędzy Niemcami a Francją nie może podlegać opodatkowaniu w Niemczech i podwyższa jedynie stawkę podatkową znajdującą zastosowanie do dalszych dochodów?
- 2) Czy na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć twierdząco również wówczas, gdy sporne składki ubezpieczenia w ramach opodatkowania dochodu z tytułu pracy – jednostkowo lub ryczałtem –
- a) zostały przez państwo francuskie uwzględnione w sposób zmniejszający podstawę opodatkowania albo
 - b) mogły być zostać uwzględnione w sposób zmniejszający podstawę opodatkowania, ale nie zostały zgłoszone w celu uzyskania zmniejszenia i dlatego nie zostały uwzględnione?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 26 Poprzez swoje pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy wykładni art. 45 TFUE należy dokonywać w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisowi państwa członkowskiego, takiemu jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, na mocy którego podatnik mający miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim i pracujący na rzecz administracji publicznej innego państwa członkowskiego nie może odliczyć od podstawy podatku dochodowego w państwie członkowskim swego miejsca zamieszkania składek na ubezpieczenie emerytalne i na ubezpieczenie zdrowotne potrąconych z jego wynagrodzenia w państwie członkowskim zatrudnienia, w przeciwieństwie do porównywalnych składek wpłacanych do systemu zabezpieczenia społecznego państwa członkowskiego miejsca swojego zamieszkania, w sytuacji gdy zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy dwoma państwami członkowskimi wynagrodzenie nie powinno być opodatkowane w państwie członkowskim miejsca zamieszkania pracownika i gdy zwiększa po prostu stawkę podatkową mającą zastosowanie do innych dochodów.
- 27 Sąd odsyłający zadaje sobie także pytanie o to, jakie znaczenie należy przywiązywać do okoliczności, że w ramach opodatkowania wynagrodzenia przez państwo członkowskie miejsca zatrudnienia, rozpatrywane składki ubezpieczeniowe zostały odliczone dla celów podatkowych, jednostkowo lub ryczałtem, lub mogły być odliczone, ale nie były w związku z niezgłoszeniem takiego wniosku.

W przedmiocie mającej zastosowanie swobody przepływu

- 28 Na wstępie należy zbadać, czy na art. 45 TFUE, o którego wykładnię wnosi sąd 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 twierdzą 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 wpieryw 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 wyłącznie 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 skorzystał 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 skarżąca 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 okoliczność, że pracownik zatrudniony jest jako urzędnik lub też 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 podstawową zasadę swobodnego przepływu pracowników i zniesienia wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową między pracownikami państw członkowskich, nie znajdują 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 przyświecał 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 środków, 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 skarżącą w postępowaniu głównym z tytułu zatrudnienia we francuskiej administracji publicznej nie było włączone 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 skarżącej 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 wchodzą 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, gdyż wynagrodzenie skarżącej 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 skarżącej 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, gdyż pozwala zmniejszyć ten dochód podlegający opodatkowaniu, jak również stawkę znajdującą 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, składki na ubezpieczenie emerytalne i ubezpieczenie zdrowotne należne od dodatków do wynagrodzenia wypłacanych z tytułu pracy w niedzielę, dni świąteczne i w nocy czy też składki 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 składki na ubezpieczenie emerytalne porównywalne ze składkami rozpatrywanymi w postępowaniu głównym, mogą odliczyć te składki 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 skarżąca w postępowaniu głównym pobierała 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 jeśli 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 tyczy 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 władztwu podatkowemu, nie jest obiektywnie porównywalna z sytuacją transgraniczną, taką jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której Republika Federalna Niemiec nie posiada prawa opodatkowania rozpatrywanego wynagrodzenia na podstawie francusko-niemieckiej umowy, nawet jeśli 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 rzeczonoego 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 posiadałaby 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 sytuacją podatnika pobierającego dochody w państwie członkowskim 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 przysługuje 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 pozwalałyby 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 członkowskimi rzeczywiście może stanowić nadrzędny wzgląd 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 członkowskiego do wykonywania przysługującej 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 członkowskie, w ramach umów dwustronnych mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania, mają swobodę ustalania łączników 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 władztwa 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 związkowy albo osoba prawna prawa publicznego tego państwa albo kraju związkowego 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 skarżącą 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, okoliczność 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 uchylenia się od ciężącego 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 zamieszkałych na jego terytorium i wykonujących częściowo działalność gospodarczą 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 osiągają 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 zamieszkałych na jej terytorium.
- 73 Jeśli 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 małżonków 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, odmową 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 członkowskim (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 członkowskim, 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 uzupełniające 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 wykładni art. 45 TFUE należy dokonywać w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, na których podstawie podatnik mający miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim i pracujący na rzecz administracji publicznej innego państwa członkowskiego nie może odliczyć od podstawy podatku dochodowego w państwie członkowskim 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 członkowskiego swego miejsca zamieszkania, w sytuacji gdy na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy oboma państwami członkowskimi wynagrodzenie nie powinno być opodatkowane w państwie członkowskim miejsca zamieszkania pracownika i gdy powiększa po prostu stawkę podatkową mającą 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 Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Wykładni art. 45 TFUE należy dokonywać w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, na których podstawie podatnik mający miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim i pracujący na rzecz administracji publicznej innego państwa członkowskiego nie może odliczyć od podstawy podatku dochodowego w państwie członkowskim 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 członkowskiego swego miejsca zamieszkania w sytuacji, gdy na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy oboma państwami członkowskimi wynagrodzenie nie powinno być opodatkowane w państwie członkowskim miejsca zamieszkania pracownika i gdy powiększa po prostu stawkę podatkową mającą zastosowanie do innych dochodów.

Podpisy