



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 28. februarja 2013\*

„Svoboda opravljanja storitev — Prosto gibanje delavcev — Ureditev države članice, ki omogoča davčno oprostitve za dohodke od dela, opravljenega v okviru razvojne pomoči v drugi državi — Pogoji — Sedež delodajalca na nacionalnem ozemlju — Zavrnitev, če ima delodajalec sedež v drugi državi članici“

V zadevi C-544/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Nemčija) z odločbo z dne 18. marca 2011, ki je prispela na Sodišče 24. oktobra 2011, v postopku

**Helga Petersen,**

**Peter Petersen**

proti

**Finanzamt Ludwigshafen,**

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, M. Berger, sodnica, A. Borg Barthet, E. Levits (poročevalec) in J.-J. Kasel, sodniki,

generalni pravobranilec: N. Jääskinen,

sodna tajnica: A. Impellizzeri, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 29. novembra 2012,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za H. Petersen in P. Petersena R. Sturm, odvetnik,
- za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,
- za Evropsko komisijo W. Mölls in W. Roels, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

\* Jezik postopka: nemščina.

izreka naslednjo

### Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 56 PDEU.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med H. Petersen in P. Petersenom na eni strani in Finanzamt Ludwigshafen na drugi strani, ker zadnjenavedeni ni priznal oprostitve dohodnine P. Petersena za dohodke iz dejavnosti, ki jih je opravljal v Beninu v okviru projekta razvojne pomoči, ki ga je financirala danska agencija za mednarodni razvoj.

### Pravni okvir

- 3 V skladu s členom 1(1) zakona o dohodnini (Einkommenssteuergesetz) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (BGBl. 2002 I, str. 4215), so fizične osebe s stalnim ali običajnim prebivališčem na nacionalnem ozemlju zavezane za plačilo davka od vseh svojih dohodkov.

- 4 Člen 34c(1) in (5) tega zakona določa:

„(1) Kadar osebe, ki so neomejeno zavezane za plačilo davka, za dohodke, ustvarjene v tujini, plačajo v državi izvora teh dohodkov davek, ki je ekvivalenten nemški dohodnini, se tuj davek, ki je bil obračunan, plačan in ustrezno znižan, odbije od zneska nemške dohodnine, ki jo dolgujejo za dohodke, prejete v zadevni državi;

[...]

(5) Najvišji davčni organi zveznih dežel oziroma davčni organi, ki jih ti določijo, lahko s soglasjem zveznega ministrstva za finance delno ali v celoti znižajo dohodnino za dohodke iz tujine oziroma določijo pavšalni znesek, če je to smiselno zaradi ekonomskih razlogov ali če se uporaba odstavka 1 tega člena izkaže za posebej težavno.“

- 5 Nemško zvezno ministrstvo za finance je 31. oktobra 1983 izdalo navodilo v zvezi z davčno obravnavo dohodkov zaposlenih iz dejavnosti v tujini (BStBl. 1983 I, str. 470, v nadaljevanju: navodilo ministrstva za finance), naslovljeno na najvišje davčne organe zveznih dežel, v katerem je bilo navedeno, da je dohodek, ki ga zaposleni prejmejo na podlagi trenutnega delovnega razmerja od delodajalca s sedežem na nacionalnem ozemlju za dejavnost, opravljeno v neki drugi državi, za katero velja ta ureditev, oproščen dohodnine.
- 6 V skladu z naslovom I, prvi odstavek, točka 4, tega navodila pripadajo kategoriji dejavnosti, za katero velja ta ureditev, zlasti dejavnosti storitev dobaviteljev, proizvajalcev in ponudnikov storitev s sedežem na nacionalnem ozemlju v okviru nemške javne razvojne pomoči na področju tehničnega ali finančnega sodelovanja.
- 7 V naslovu II, prvi odstavek, navodila ministrstva za finance je navedeno, da se mora v državah, s katerimi Zvezna republika Nemčija ni podpisala konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki zajema tudi dohodke iz zaposlitve, dejavnost neprekinjeno opravljati najmanj tri mesece.
- 8 Vendar so ob uporabi naslova IV navodila ministrstva za finance tako oproščeni dohodki iz zaposlitve upoštevani pri povečanju davka. V skladu s to določbo je davčna stopnja, ki se uporablja za obdavčljive dohodke, tista, ki bi se uporabljala, če bi bili dohodki iz oproščenega zaposlitvenega razmerja vključeni v obračun davka.

- 9 V naslovu VI navodila ministrstva za finance, ki se nanaša na procesne določbe, je v odstavku 1, prvi pododstavek, navedeno, da mora za opustitev obdavčitve po postopku odtegnitve pri viru, ki povzroči izdajo potrdila o oprostitvi, zaprositi delodajalec ali zaposleni pri davčnem uradu v kraju delodajalčevega sedeža. V skladu s tem pododstavkom ni treba dokazati, da se davek, ekvivalenten nemški dohodnini, pobira od dohodka od dela v državi, kjer se opravlja dejavnost. V naslovu VI, odstavek 1, drugi pododstavek, tega navodila je navedeno, da če se zdi verjetno, da so pogoji iz naslovov I in II tega navodila izpolnjeni, se lahko potrdilo o oprostitvi izda, če lahko delodajalec spremeni odtegnitev pri viru. V skladu z naslovom VI, odstavek 2, tega navodila mora zaposleni v primeru, da opustitev odtegnitve davka pri viru še ni bila odobrena, zaprositi za neobdavčitev pri davčnem uradu v kraju svojega stalnega prebivališča.
- 10 Člen 15 konvencije z dne 22. novembra 1995 med zvezno republiko Nemčijo in Kraljevino Dansko o izogibanju dvojnega obdavčevanja na področju davka na dohodek in na premoženje ter davka na dediščine in darila, ki se nanaša na pomoč v davčnih zadevah (BGBl. 1996 II, str. 2565), v bistvu določa, da je dohodek, ki ga rezident ene od držav pogodbenic prejema na podlagi zaposlitve, obdavčljiv samo v državi stalnega prebivališča, razen če je rezident zaposlen v drugi državi. V tem primeru so plačila, prejeta na podlagi tega, obdavčljiva v tej drugi državi.
- 11 Med Zvezno republiko Nemčijo in Republiko Benin ni bila sklenjena nobena konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

### **Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje**

- 12 Od novembra 1991 sta zakonca Petersen, tožeči stranki v postopku v glavni stvari, lastnika stanovanja v Ludwigshafnu (Nemčija), kjer od 1. februarja 1992 uradno stalno prebivata s svojo hčerjo. P. Petersen, danski državljan, je od leta 1984 lastnik počitniške hiše v Helsingeu (Danska).
- 13 P. Petersen je bil zaposlen pri podjetju Hoffmann A/S s sedežem v Glostrupu (Danska). V okviru te dejavnosti je bil od 15. januarja 2002 za tri mesece odposlan v Benin zaradi sodelovanja pri projektu, ki ga je financirala danska agencija za mednarodni razvoj. Ta dejavnost je spadala v okvir projekta razvojne pomoči. Dohodki P. Petersena iz te dejavnosti so v letu 2003 znašali 449.200 DKK, kar je približno 60.200 EUR.
- 14 Delodajalec P. Petersena je januarja 2002 pri davčni upravi v Helsingeu zaprosil za opustitev dohodkov, ki naj bi bili P. Petersenu izplačani v času odposlanstva v Beninu. Ta uprava je sporočila, da ti dohodki od 15. januarja 2002 ne bodo obdavčeni.
- 15 Zakonca Petersen sta za leto 2003 pri nemški davčni upravi zaprosila za skupno odmero dohodnine in navedla, da imata stalno prebivališče v Ludwigshafnu. Zatrdirila sta, da dohodki P. Petersena iz dejavnosti, opravljene v Beninu, ki jih je prejel od danskega delodajalca, ne bi smeli biti obdavčeni z dohodnino v Nemčiji in da je v skladu s členom 15 konvencije z dne 22. novembra 1995 med Zvezno republiko Nemčijo in Kraljevino Dansko samo zadnjenavedena pristojna za obdavčitev teh dohodkov.
- 16 Zakonca Petersen sta podredno zaprosila za opustitev teh dohodkov in poudarila, da so bili v primerljivih okoliščinah dohodki iz zaposlitve v drugi državi v okviru dejavnosti razvojne pomoči za delodajalca s sedežem na nacionalnem ozemlju ob uporabi navodila ministrstva za finance oproščeni dohodnine.
- 17 Finanzamt Ludwigshafen je v odločbi o odmeri davka za leto 2003 odmeril dohodnino od vseh dohodkov P. Petersena in določil znesek tega davka v višini 29.718 EUR.

- 18 Ker je bila pritožba, ki sta jo zoper to odločbo o odmeri davka vložili tožeči stranki v postopku v glavni stvari, zavrtnjena, sta ti stranki vložili tožbo pri Finanzgericht Rheinland-Pfalz.
- 19 To sodišče najprej poudarja, da so v skladu z njegovo presojo dejanskega stanja in prava, ki se uporablja, sporni dohodki, ki jih je prejel P. Petersen, načeloma z dohodnino obdavčeni v Nemčiji.
- 20 Dalje, Finanzgericht Rheinland-Pfalz trdi, da ker P. Petersen ne more uveljavljati davčne ugodnosti, določene v navodilu ministrstva za finance – glede na to, da njegov delodajalec ni „rezident“ v smislu tega navodila ter da dejavnosti tožeče stranke v postopku v glavni stvari in njenega delodajalca ne spadajo v nemško javno razvojno pomoč – mora nositi višje davčno breme od tistega, ki bi ga nosil zaposleni rezident, ki opravlja podobno dejavnost za delodajalca rezidenta.
- 21 Nazadnje, Finanzgericht Rheinland-Pfalz meni, da dejavnosti delodajalca tožeče stranke v postopku v glavni stvari spadajo na področje uporabe člena 56 PDEU in da bi nacionalna ureditev v postopku v glavni stvari lahko pomenila neupravičeno omejitev svobode opravljanja storitev delodajalca s sedežem v drugi državi članici. Višje davčno breme, h kateremu je zavezan zaposleni v položaju tožeče stranke v postopku v glavni stvari, bi namreč z ekonomskega vidika zmanjšalo privlačnost njegove dejavnosti v primerjavi z dejavnostmi zaposlenih s stalnim prebivališčem v Nemčiji, ki so sklenili podobne pogodbe o zaposlitvi s podjetji s sedežem v Nemčiji in delovali na področju razvojne pomoči. Davčno neugodnost bi lahko delodajalec iz druge države članice izravnal le z izplačilom višje bruto plače, kar bi ga spodbudilo k zaposlovanju delavcev s stalnim prebivališčem v njegovi državi, ki so tam obdavčeni, in vplivalo na njegove možnosti zaposlovanja usposobljenih delavcev iz druge države članice. Zaposleni z enakimi kvalifikacijami bi bili omejeni izključno na delovna razmerja v državi članici svojega stalnega prebivališča.
- 22 V teh okoliščinah je Finanzgericht Rheinland-Pfalz prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je določba, na podlagi katere je dohodek iz delovnega razmerja osebe, ki je davčna zavezanka v državi članici, oproščen davka, če ima delodajalec sedež v tej državi, ni pa oproščen davka, če ima delodajalec sedež v drugi državi članici [...], v skladu s členom 49 ES [...]?“

### **Vprašanje za predhodno odločanje**

#### *Uvodne ugotovitve*

#### Upoštevni prosti pretok

- 23 V skladu z ustaljeno sodno prakso je naloga Sodišča, da v okviru postopka sodelovanja z nacionalnimi sodišči, uvedenega s členom 267 PDEU, predložitvenemu sodišču da koristen odgovor, ki mu omogoča rešitev spora, o katerem odloča, zato mora Sodišče po potrebi preoblikovati predloženo vprašanje (glej zlasti sodbe z dne 4. maja 2006 v zadevi Haug, C-286/05, ZOdl., str. I-4121, točka 17; z dne 11. marca 2008 v zadevi Jager, C-420/06, ZOdl., str. I-1315, točka 46, in z dne 8. decembra 2011 v zadevi Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, ZOdl., str. I-13023, točka 18).
- 24 Poleg tega lahko v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišče upošteva pravila prava Unije, na katera se nacionalno sodišče v vprašanjih za predhodno odločanje ni sklicevalo, da bi sodišču, ki je izdalo predložitveno odločbo, dalo koristen odgovor (glej zlasti sodbe z dne 12. oktobra 2004 v zadevi Wolff & Müller, C-60/03, ZOdl., str. I-9553, točka 24; z dne 7. julija 2005 v zadevi Weide, C-153/03, ZOdl., str. I-6017, točka 25, in z dne 23. februarja 2006 v zadevi van Hilten-van der Heijden, C-513/03, ZOdl., str. I-1957, točka 26, ter zgoraj navedeno sodbo Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, točka 19).

- 25 Predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba člen 56 PDEU razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi neke države članice, v skladu s katero so dohodki iz zaposlitve, ki jih prejme neomejeno zavezani dohodninski zavezanec, rezident te države članice, oproščeni dohodnine, če ima delodajalec sedež v tej državi članici, niso pa oproščeni dohodnine, če ima sedež v drugi državi članici.
- 26 Vendar nemška vlada in Evropska komisija menita, da zadeve v postopku v glavni stvari ni mogoče preučiti z vidika člena 56 PDEU. Komisija tako zatrjuje, da je treba nacionalno določbo, ki omejuje ugodnost oprostitve za davčne zavezance, zaposlene pri delodajalcu s sedežem v zadevni državi članici, preučiti z vidika prostega gibanja delavcev. Po mnenju nemške vlade pa niti prosto gibanje delavcev ni upoštevno, ker je tožeča stranka v postopku v glavni stvari sporno dejavnost opravljala v tretji državi.
- 27 Zato je treba najprej ugotoviti, ali lahko nacionalna zakonodaja, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, vpliva na uresničevanje svobode opravljanja storitev in prostega gibanja delavcev, in če je tako, koliko.
- 28 Iz ustaljene sodne prakse je razvidno, da je treba za to, da bi se ugotovilo, ali nacionalna zakonodaja spada na področje uporabe ene ali druge temeljne svoboščine, zagotovljene s PDEU, upoštevati namen zadevne zakonodaje (glej sodbo z dne 1. julija 2010 v zadevi Dijkman in Dijkman-Lavaleije, C-233/09, ZOdl., str. I-6649, točka 26 in navedena sodna praksa).
- 29 Namen nacionalne ureditve v zadevi v glavni stvari je pod določenimi pogoji priznati davčno ugodnost v zvezi s plačilom, ki ga zaposleni prejema od svojega delodajalca. V uvodu navodila ministrstva za finance je namreč navedeno, da je dohodek od dela, ki ga zaposleni pri delodajalcu s sedežem na nacionalnem ozemlju prejema za dejavnost, opravljeno v drugi državi, za katero velja ureditev, uvedena s tem navodilom, oproščen dohodnine.
- 30 Opozoriti pa je treba, da je po eni strani za „delavca“ v smislu člena 45 PDEU treba šteti vsako osebo, ki opravlja resnične in dejanske dejavnosti, razen dejavnosti, ki so tako omejene, da so le obrobne in pomožne. Za delovno razmerje je v skladu s sodno prakso Sodišča značilno to, da oseba določen čas opravlja storitve za drugo osebo pod njenim nadzorom v zameno za plačilo (glej zlasti sodbe z dne 3. julija 1986 v zadevi Lawrie-Blum, 66/85, Recueil, str. 2121, točka 17; z dne 23. marca 2004 v zadevi Collins, C-138/02, Recueil, str. I-2703, točka 26, in z dne 7. septembra 2004 v zadevi Trojani, C-456/02, ZOdl., str. I-7573, točka 15).
- 31 Po drugi strani je treba poudariti, da člen 57(1) PDEU določa, da se v Pogodbah storitve štejejo za „storitve“, če se praviloma opravljajo za plačilo in kolikor jih ne urejajo določbe, ki se nanašajo na prosti pretok blaga, kapitala in oseb. Poleg tega iz sodne prakse Sodišča izhaja, da se določbe, ki se nanašajo na svobodo opravljanja storitev, navezujejo na dejavnosti, ki jih opravljajo samostojni ponudniki storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 5. junija 1997 v zadevi SETTG, C-398/95, Recueil, str. I-3091, točka 7).
- 32 To pomeni, da za ureditev, ki ureja obdavčitev zaposlenega delavca, ki po navodilu delodajalca opravlja dejavnosti, za katere kot protidajatev prejema plačilo, in ki je torej v delovnem razmerju, za katero je značilen podrejeni odnos in plačilo kot protidajatev za opravljene storitve, kakršno je to v postopku v glavni stvari, kar mora preveriti predložitveno sodišče, veljajo določbe Pogodbe, ki se nanašajo na prosto gibanje delavcev.
- 33 Ob predpostavki, da ima taka ureditev omejevalne učinke na svobodo opravljanja storitev delodajalcev s sedežem v drugi državi članici, kakršne navaja predložitveno sodišče oziroma tožeči stranki v postopku v glavni stvari in ki v zvezi z zaposlovanjem usposobljenega osebja, ki ga je v okviru projektov razvojne pomoči mogoče napotiti v drugo državo, pomenijo ugodnejšo obravnavo delodajalcev s sedežem na nacionalnem ozemlju v primerjavi s tistimi s sedežem v drugi državi članici, bi bili taki učinki neizogibna posledica morebitne ovire za prosto gibanje delavcev in zato ne upravičujejo samostojne preučitve z vidika člena 56 PDEU.

## Uporaba člena 45 PDEU

- 34 Opozoriti je treba, da vsak državljan Evropske unije – ne glede na kraj stalnega prebivališča in državljanstvo – ki je izkoristil pravico do prostega gibanja delavcev in ki je opravljal poklicno dejavnost v drugi državi članici kot tisti, v kateri stalno prebiva, spada na področje uporabe člena 45 PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 12. decembra 2002 v zadevi de Groot, C-385/00, Recueil, str. I-11819, točka 76 in navedena sodna praksa).
- 35 Poleg tega iz ustaljene sodne prakse izhaja, da se z vsemi določbami Pogodbe o prostem gibanju oseb želi državljanom Unije olajšati opravljanje poklicnih dejavnosti vseh vrst na celotnem ozemlju Unije in vse nasprotujejo ukrepom, ki bi lahko te državljanke postavili v slabši položaj, kadar želijo izvajati gospodarsko dejavnost na ozemlju druge države članice (sodbi z dne 7. julija 1992 v zadevi Singh, C-370/90, Recueil, str. I-4265, točka 16, in z dne 26. januarja 1999 v zadevi Terhoeve, C-18/95, Recueil, str. I-345, točka 37, ter zgoraj navedena sodba de Groot, točka 77).
- 36 Čeprav so določbe o prostem gibanju delavcev glede na svoje besedilo namenjene predvsem zagotovitvi ugodnosti nacionalne obravnave v državi gostiteljici, hkrati nasprotujejo temu, da država izvora ovira svobodo enega svojih državljanov, da sprejme ponudbo za zaposlitev in se zaposli v drugi državi članici (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Terhoeve, točke od 27 do 29, in de Groot, točka 79).
- 37 Določbe o prostem gibanju delavcev po analogiji nasprotujejo tudi temu, da bi država članica, v kateri ima davčni zavezanec, državljan Unije, stalno prebivališče, tega ovirala pri svobodnem sprejetju ponudbe za zaposlitev in zaposlitvi v drugi državi članici, tudi če gre za državo članico, katere državljan je.
- 38 Vendar nemška vlada zatrjuje, da se v sporu o glavni stvari ni mogoče sklicevati na člen 45 PDEU, ker je tožeča stranka v postopku v glavni stvari sporno dejavnost opravljala v tretji državi, in da ni zadostne povezave med ozemljema zadevnih držav članic. Za namene uporabe prava Unije ni mogoče šteti, da zaposleni, ki v okviru razvojne pomoči namensko opravlja dejavnost izključno v tretji državi, sočasno ali celo v glavnem izvajajo čezmejno dejavnost v Uniji.
- 39 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je Sodišče že imelo priložnost pojasniti, da kadar se zadeva nanaša na državljana države članice, ki je zaposlen v družbi s sedežem v drugi državi članici, se za tako zadevo načeloma uporabljajo določbe prava Unije o prostem gibanju delavcev (glej v tem smislu sodbo z dne 12. julija 1984 v zadevi Prodest, 237/83, Recueil, str. 3153, točka 5).
- 40 Sodišče je tudi razsodilo, da je treba določbe prava Unije, ki se nanašajo na prosto gibanje delavcev, upoštevati pri presoji vseh pravnih razmerij, če je ta razmerja zaradi kraja, kjer so nastala, ali kraja, kjer učinkujejo, mogoče omejiti na ozemlje Unije (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Prodest, točka 6).
- 41 Določbe prava Unije se namreč lahko uporabljajo za poklicne dejavnosti, ki se izvajajo zunaj ozemlja Unije, če delovno razmerje ohrani dovolj tesno povezavo z ozemljem (glej v tem smislu zlasti zgoraj navedeno sodbo Prodest, točka 6, ter sodbi z dne 27. septembra 1989 v zadevi Lopes da Veiga, 9/88, Recueil, str. 2989, točka 15, in z dne 29. junija 1994 v zadevi Aldewereld, C-60/93, Recueil, str. I-2991, točka 14). To načelo je treba razumeti tako, da zajema tudi primere, v katerih je delovno razmerje dovolj povezano s pravom ene izmed držav članic in torej z upoštevničnim pravom Unije (sodba z dne 30. aprila 1996 v zadevi Boukhalfa, C-214/94, Recueil, str. I-2253, točka 15).
- 42 V primeru, kakršen je ta v zadevi v glavni stvari, tako navezovanje izhaja iz okoliščine, da je državljana Unije s stalnim prebivališčem v državi članici zaposlilo podjetje s sedežem v drugi državi članici, za katero ta državljan opravlja svoje dejavnosti. Poleg tega je bila po navedbah tožeče stranke v postopku v glavni stvari pogodba o zaposlitvi z delodajalcem, podjetjem s sedežem na Danskem, sklenjena

v skladu z danskim pravom, kar mora preveriti predložitveno sodišče. Kot poudarja nemška vlada, je poleg tega P. Petersen socialno zavarovan na Danskem in račun, na katerega se mu nakazuje plača, je tudi v tej državi, kar mora prav tako preveriti predložitveno sodišče.

- 43 Okoliščina, da je tožeča stranka v okviru razvojne pomoči namensko opravljala dejavnost izključno v tretji državi, ne more omajati elementov navezovanja na pravo Unije, navedenih v prejšnji točki, ki zadostujejo za to, da tožeči stranki v postopku v glavni stvari omogočijo, da se v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, sklicuje na člen 45 PDEU.

#### *Obstoj omejitve*

- 44 Možnost davčnega zavezanca rezidenta, da uveljavlja oprostitev plačila dohodnine, določeno v ureditvi v postopku v glavni stvari, pomeni davčno ugodnost.
- 45 Ta ugodnost se prizna samo, kadar davčnega zavezanca rezidenta v Nemčiji zaposluje delodajalec s sedežem v tej državi članici, ne prizna pa se, kadar tega zavezanca zaposluje delodajalec s sedežem v drugi državi članici.
- 46 Z vzpostavitvijo takega različnega obravnavanja dohodkov zaposlenih glede na državo članico, v kateri ima njihov delodajalec sedež, lahko nacionalna ureditev v postopku v glavni stvari te delavce odvrne od tega, da sprejmejo zaposlitev pri delodajalcu s sedežem v drugi državi članici kot Zvezni republiki Nemčiji, in zato pomeni omejitev prostega gibanja delavcev, ki je načeloma prepovedana s členom 45 PDEU.
- 47 Ukrep, ki ovira prosto gibanje delavcev, se lahko dovoli le, če se z njim sledi legitimnemu cilju, ki je v skladu s Pogodbo in ga upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu. V takem primeru pa je potrebno tudi to, da je z uporabo takega ukrepa mogoče zagotoviti uresničitev zadevnega cilja in da ta ukrep ne presega tega, kar je potrebno, da se ta cilj doseže (glej sodbi z dne 16. marca 2010 v zadevi *Olympique Lyonnais*, C-325/08, ZOdl., str. I-2177, točka 38, in z dne 8. novembra 2012 v zadevi *Radziejewski*, C-461/11, točka 33).
- 48 Nemška vlada zatrjuje, da je ureditev v postopku v glavni stvari upravičena, prvič, s potrebo po zagotavljanju učinkovitosti davčnega nadzora.
- 49 Kadar se dejavnost opravlja za neko organizacijo s sedežem v drugi državi članici, bi po mnenju te vlade po eni strani nemška davčna uprava težko preverila, ali so pogoji za morebitno davčno oprostitev izpolnjeni, saj ne more neposredno vzpostaviti stika z državnimi organi, ki upravljajo razvojno pomoč, drugače kot pri organizacijah s sedežem v Nemčiji, ki delujejo v okviru nemške javne razvojne pomoči. Po drugi strani pa se ni mogoče sklicevati na določbe sekundarne zakonodaje, ki se nanašajo na administrativno pomoč na davčnem področju, kadar gre za nadzor, ki mora biti opravljen v tretjih državah.
- 50 V zvezi s tem je Sodišče že odločilo, da potreba po zagotavljanju učinkovitosti davčnega nadzora pomeni nujni razlog v splošnem interesu, ki lahko utemelji omejitev uresničevanja s Pogodbo zagotovljenih pravic o prostem pretoku (glej zlasti sodbi z dne 18. decembra 2007 v zadevi *A*, C-101/05, ZOdl., str. I-11531, točka 55, in z dne 5. julija 2012 v zadevi *SIAT*, C-318/10, točka 36).
- 51 Vendar se država članica ne more sklicevati na to, da ne more zaprositi druge države članice za sodelovanje pri poizvedbah ali zbiranju informacij, zato da bi upravičila zavrnitev davčne ugodnosti. Zadevnim davčnim organom namreč nič ne preprečuje, da od davčnih zavezancev zahtevajo dokaze, za katere menijo, da so potrebni za pravilno odmero zadevnih davkov in dajatev, ter po potrebi zavrnejo zahtevano oprostitev, če ti dokazi niso predloženi (glej sodbo z dne 11. oktobra 2007 v zadevi *ELISA*, C-451/05, ZOdl., str. I-8251, točka 95).

- 52 Ni mogoče namreč *a priori* izključiti možnosti, da bi davčni zavezanec lahko predložil ustrezne dokaze, na podlagi katerih bi davčni organi države članice obdavčitve lahko jasno in natančno preverili, da davčni zavezanec izpolnjuje pogoje za upravičenje do zadevne davčne ugodnosti (glej v tem smislu sodbi z dne 8. julija 1999 v zadevi Baxter in drugi, C-254/97, Recueil, str. I-4809, točka 20, in z dne 10. marca 2005 v zadevi Laboratoires Fournier, C-39/04, ZOdl., str. I-2057, točka 25, ter zgoraj navedeni sodbi ELISA, točka 96, in A, točka 59).
- 53 V zadevi v glavni stvari iz navodila ministrstva za finance, predvsem iz naslova VI, ki vsebuje procesna pravila, izhaja, da mora davčni zavezanec za priznanje davčne ugodnosti iz postopka v glavni stvari pristojni upravi predložiti ustrezne dokumente, iz katerih je razvidno, da so pogoji za upravičenost do davčne oprostitve izpolnjeni. Zaposleni je tisti, ki mora dokazati, da ima delodajalec sedež v Nemčiji in da svoje dejavnosti izvaja v okviru razvojne pomoči ter da ima sam sklenjeno pogodbo o zaposlitvi za neprekinjeno izvajanje dejavnosti za najmanj tri mesece v državi, s katero Zvezna republika Nemčija ni podpisala konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja.
- 54 V nasprotju s tem, kar navaja nemška vlada, ni razvidno, da bi bilo v skladu z nacionalno ureditvijo pri nemških organih ali organih druge države članice, pristojnih za upravljanje razvojne pomoči, potrebno preverjanje, ki bi nemškim davčnim organom lahko povzročalo težave.
- 55 Sodišče je res tudi odločilo, da kadar je dodelitev davčne ugodnosti v ureditvi države članice odvisna od izpolnitve pogojev, ki se lahko preveri le s pridobitvijo podatkov pristojnih organov tretje države, lahko ta država članica načeloma legitimno zavrne dodelitev te ugodnosti, če se pridobitev podatkov iz te države izkaže za nemogočo, predvsem ker za to tretjo državo ne obstaja pogodbeno obveznost, da mora predložiti informacije (zgoraj navedena sodba A, točka 63, in sodba z dne 27. januarja 2009 v zadevi Persche, C-318/07, ZOdl., str. I-359, točka 70). Okvir sodelovanja med pristojnimi organi držav članic, ki je bil določen z Direktivo Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 63) in z Direktivo Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799 (UL L 64, str. 1), med temi organi in pristojnimi organi tretjih držav ne obstaja, če tretje države niso sklenile dogovora o medsebojni pomoči (sodba Sodišča z dne 19. julija 2012 v zadevi A, C-48/11, točka 35).
- 56 Vendar iz navodila ministrstva za finance izhaja, da ni treba dokazati, da je dejavnost, ki se opravlja v tretji državi, tam obdavčena z davkom, primerljivim z nemško dohodnino.
- 57 Zato se ne zdi, da bi bilo priznanje davčne ugodnosti v ureditvi v postopku v glavni stvari odvisno od izpolnjevanja pogojev, ki se lahko preveri samo s pridobitvijo podatkov pristojnih organov tretjih držav.
- 58 Iz tega sledi, da zadevne omejitve v postopku v glavni stvari ni mogoče upravičiti s potrebo po zagotavljanju učinkovitosti davčnega nadzora.
- 59 Drugič, nemška vlada trdi, da davčna ugodnost, določena v nacionalni ureditvi v postopku v glavni stvari, sledi politično-razvojnemu ciljem in pri tem organizacijam za razvojno pomoč priznava upravičenost do nižjih stroškov za plače. Po mnenju te vlade morajo države članice ostati proste pri načrtnem spodbujanju dejavnosti, ki spadajo v okvir javnega sodelovanja vsake države članice na področju razvoja, z dodeljevanjem davčnih ugodnosti in glede na lastne prioritete. Davčna spodbuda, določena v nacionalni ureditvi v postopku v glavni stvari, naj bi bila potrebna za uresničevanje teh ciljev in Zvezna republika Nemčija naj ne bi imela dovolj sredstev za upoštevanje lastnih obveznosti, če bi morala spodbujati tudi dejavnosti organizacij s sedežem v drugih državah članicah.
- 60 V zvezi s tem zadostuje ugotoviti, da je predmet vprašanja za predhodno odločanje, predloženega Sodišču, samo pogoj v zvezi s sedežem podjetja na nacionalnem ozemlju.



- 61 Nemška vlada pa s svojimi trditvami glede uresničevanja ciljev nemške razvojne politike ne pojasnjuje, zakaj je mogoče šteti, da so samo podjetja s sedežem na nemškem ozemlju sposobna izvajati dejavnosti, namenjene doseganju teh ciljev.
- 62 V teh okoliščinah je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 45 PDEU razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi države članice, v skladu s katero so dohodki iz zaposlitve, ki jih prejme neomejeno zavezani dohodninski zavezanec, rezident te države članice, oproščeni dohodnine, če ima delodajalec sedež v tej državi članici, niso pa oproščeni dohodnine, če ima sedež v drugi državi članici.

### **Stroški**

- 63 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

**Člen 45 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi države članice, v skladu s katero so dohodki iz zaposlitve, ki jih prejme neomejeno zavezani dohodninski zavezanec, rezident te države članice, oproščeni dohodnine, če ima delodajalec sedež v tej državi članici, niso pa oproščeni dohodnine, če ima sedež v drugi državi članici.**

Podpisi