

Sprawa C-15/22

Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie § 98 ust. 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem

Data wpływu:

6 stycznia 2022 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Bundesfinanzhof (Niemcy)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

13 lipca 2021 r.

Strona skarżąca i wnosząca skargę rewizyjną:

RF

Strona przeciwna i druga strona w postępowaniu rewizyjnym:

Finanzamt G

Przedmiot postępowania głównego

Krajowa praktyka administracyjna, zgodnie z którą wynagrodzenie za pracę w dziedzinie pomocy na rzecz rozwoju zostaje zwolnione z opodatkowania, jeżeli praca ta jest finansowana ze środków władz niemieckich, podczas gdy wynagrodzenie za taką pracę finansowaną ze środków unijnych podlega opodatkowaniu – zgodność z prawem Unii

Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego

Wykładnia prawa Unii, art. 267 TFUE

Pytanie prejudycjalne

Czy art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej i art. 208 w związku z art. 210 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie krajowej praktyce administracyjnej, zgodnie z którą

zwolnienie z podatku nie jest przyznawane w przypadkach, w których projekt współpracy na rzecz rozwoju jest finansowany przez Europejski Fundusz Rozwoju, podczas gdy pod pewnymi warunkami zwolnione jest z opodatkowania wynagrodzenie, które pracownik uzyskuje na podstawie aktualnego stosunku pracy za pracę związaną z niemiecką pomocą publiczną na rzecz rozwoju w ramach współpracy technicznej lub finansowej, która jest finansowana w co najmniej 75% przez federalne ministerstwo odpowiedzialne za współpracę na rzecz rozwoju lub przez należącą do państwa prywatną agencję pomocy na rzecz rozwoju?

Powołane przepisy prawa Unii

Artykuł 3 ust. 5 zdanie drugie TUE i art. 4 ust. 3 TUE

Artykuł 4 ust. 3 TFUE oraz art. 208 TFUE w związku z art. 210 TFUE

Powołane przepisy prawa krajowego

Einkommensteuergesetz (ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, zwana dalej: „EStG”), w szczególności § 34c ust. 5

Auslandstätigkeitserlass (zarządzenie o zatrudnieniu za granicą) (pismo federalnego ministerstwa finansów z dnia 31 października 1983 r., BStBl I 1983 s. 470) (zwany dalej: „ATE”)

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania

- 1 W okresie od 12 kwietnia 2009 r. do 31 października 2012 r. strona skarżąca i wnosząca skargę rewizyjną (zwana dalej: „skarżącą”) była zatrudniona jako kierownik projektu w agencji pomocy na rzecz rozwoju z siedzibą w Niemczech. Była zatrudniona na podstawie umowy o pracę na czas określony na czas trwania projektu w ramach Micro Projects Programme w Afryce. Miejsce zamieszkania i ośrodek interesów życiowych skarżącej znajdowały się w tym czasie w Niemczech, jej miejsce zatrudnienia znajdowało się w Afryce.
- 2 Z uwagi na to, że projekt nie był finansowany przez Niemcy, ale przez Europejski Fundusz Rozwoju, urząd skarbowy obciążył wynagrodzenie skarżącej podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Po oddaleniu odwołania i skargi przez sąd ds. finansowych skarżąca żąda obecnie w skardze rewizyjnej wniesionej do sądu odsyłającego zwolnienia jej wynagrodzenia z podatku dochodowego od osób fizycznych.

Zwiąże przedstawienie odesłania prejudycjalnego

Ocena na podstawie prawa krajowego

- 3 Zgodnie z prawem krajowym skarżące nie przysługuje prawo do zwolnienia jej wynagrodzenia z podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie § 34c ust. 5 EStG w związku z ATE.
- 4 Zgodnie z § 34c ust. 5 EStG niemieckie organy podatkowe mogą zwolnić dochody zagraniczne z należnego niemieckiego podatku dochodowego od osób fizycznych, jeżeli jest to wskazane ze względów ekonomicznych. Zgodnie z orzecznictwem sądów niemieckich wymóg ten jest spełniony tylko wtedy, gdy ulga podatkowa służy niemieckiemu handlowi zagranicznemu.
- 5 Zgodnie z pkt 4 sekcji I ATE ze zwolnienia z podatku korzysta m.in. praca za granicą na rzecz krajowego wykonawcy w związku z niemiecką pomocą publiczną na rzecz rozwoju w ramach współpracy technicznej lub finansowej. Urząd skarbowy zinterpretował fragment „niemiecka pomoc publiczna na rzecz rozwoju” w ten sposób, że obejmuje on wyłącznie środki pomocy na rzecz rozwoju, które są finansowane bezpośrednio z niemieckich środków budżetowych. Taka interpretacja jest nie tylko możliwa, ale biorąc pod uwagę wspomniany cel § 34c ust. 5 EStG, jest ona oczywista i nie jest w żadnym razie arbitralna.

Zgodność z prawem Unii

- 6 Istnieje wątpliwość co do tego, czy obowiązek objęcia zakresem § 34c ust. 5 EStG w związku z ATE środków pomocy na rzecz rozwoju, które są finansowane z Europejskiego Funduszu Rozwoju, a więc tylko pośrednio z niemieckich środków budżetowych, wynika z art. 4 ust. 3 TUE i art. 208 w związku z art. 210 TFUE.
- 7 Skarżąca utrzymuje, że z zasady lojalnej współpracy ujętej w art. 4 ust. 3 TUE oraz obowiązku koordynowania przez Unię i państwa członkowskie ich polityki rozwoju (art. 3 ust. 5 zdanie drugie TUE) wynika obowiązek uwzględniania projektów, które są finansowane ze środków unijnych, a więc tylko częściowo i pośrednio ze środków niemieckich.
- 8 Jest prawdą, że zasada lojalnej współpracy ustanowiona w art. 4 ust. 3 TUE wymaga, by Unia i państwa członkowskie wzajemnie się szanowały i udzielały sobie wzajemnego wsparcia w wykonywaniu zadań wynikających z traktatów (wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., Niemcy/Rada, C-600/14, EU:C:2017:935, pkt 105). Jednakże art. 4 ust. 3 TFUE wyraźnie stanowi, że w szczególności w dziedzinie rozwoju technologicznego Unia ma własne kompetencje uprawniające do prowadzenia własnych działań, co jednak nie może doprowadzić do uniemożliwienia państwom członkowskim wykonywania ich (własnych) kompetencji w tej dziedzinie. W tym względzie jest oczywiste, że Niemcy mogą

decydować o własnych środkach pomocy na rzecz rozwoju i opierać się w tym zakresie na „ekonomicznej celowości” z niemieckiego punktu widzenia, o ile cele unijnej polityki rozwoju nie są zagrożone lub naruszone.

- 9 Obowiązek uwzględniania projektów finansowanych przez Unię z punktu widzenia zasady lojalnej współpracy nie może wynikać również z wyroku z dnia 16 grudnia 2004 r., My (C-293/03, EU:C:2004:821). Niniejsza sprawa różni się od stanu faktycznego będącego podstawą tego wyroku tym, że brak jest najwyraźniej uregulowania prawa Unii porównywalnego z rozpatrywanym we wspomnianym wyroku regulaminem pracowniczym urzędników Wspólnot Europejskich, na podstawie którego to uregulowania Niemcy mogłyby być zobowiązane w wystarczająco precyzyjny i bezwarunkowy sposób do uznania projektów finansowanych przez Unię za działania wspierające, w zakresie których Niemcy mają własne kompetencje na podstawie art. 4 ust. 3 TFUE. W związku z tym skarżącej nie przysługuje oparte na obowiązku lojalnej współpracy prawo podmiotowe do tego, by projekty finansowane przez Unię zostały objęte zwolnieniem podatkowym na podstawie § 34c ust. 5 EStG w związku z ATE.
- 10 Zdaniem sądu odsyłającego takie prawo nie wynika z art. 4 ust. 4 TFUE w związku z art. 208 ust. 1 zdanie drugie TFUE lub z art. 210 ust. 1 zdania pierwsze i trzecie TFUE. Również art. 4 ust. 4 TFUE wyraźnie stanowi, że w dziedzinie współpracy na rzecz rozwoju i Unia ma kompetencje do prowadzenia działań i wspólnej polityki, jednakże wykonywanie tych kompetencji nie może doprowadzić do uniemożliwienia państwom członkowskim wykonywania ich własnych kompetencji w tej dziedzinie. W tym zakresie polityka Unii i polityka państw członkowskich w dziedzinie współpracy na rzecz rozwoju wzajemnie się uzupełniają i wzmacniają (art. 208 ust. 1 zdanie drugie TFUE), a z art. 210 ust. 1 zdania pierwsze i trzecie TFUE wynika obowiązek koordynacji i wspierania. Nie powinno to jednak prowadzić do tego, że Niemcy zostaną pozbawione prawa do podejmowania własnych działań z zakresu polityki rozwoju mających na celu wspieranie niemieckiego handlu zagranicznego.
- 11 Nic innego nie może wynikać z umowy o partnerstwie między członkami grupy państw Afryki, Karaibów i Pacyfiku z jednej strony a Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi z drugiej strony, podpisanej w Kotonu 23 czerwca 2000 roku (Dz.U. 2000, L 317, s. 3). Nie można zasadnie przyjąć, by ustawodawca niemiecki mógł w ramach ustawy wyrażającej zgodę na ratyfikację rzeczonyj umowy jednocześnie zdecydować o tym, że współpraca na rzecz rozwoju w postaci mikroprojektów opartych na tej umowie jest (także) celowa ze względów ekonomicznych (niemieckich). Wynika to już z tego względu, że działania oparte na rzeczonyj umowie nie są działaniami z zakresu niemieckiej polityki rozwoju, nawet jeśli Niemcy wnoszą znaczący wkład w finansowanie Europejskiego Funduszu Rozwoju, ostatecznie środki te pochodzą z budżetu niemieckiego i następnie pokrywane jest z nich pośrednio finansowanie działań na podstawie tej umowy. W każdym razie z rzeczonyj umowy nie może wynikać subiektywne prawo pracownika, który jest zatrudniony w ramach projektu

pomocy na rzecz rozwoju objętego tą umową, ale ma miejsce zamieszkania w Niemczech, do uzyskania od Niemiec zwolnienia z opodatkowania jego dochodów ze stosunku pracy.

- 12 Nic innego nie wynika również z wyroku z dnia 28 lutego 2013 r., Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124). Jest prawdą, że Trybunał orzekł w tym wyroku, iż art. 45 TFUE (swoboda przepływu pracowników) należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on przepisom krajowym państwa członkowskiego, zgodnie z którymi dochody osiągnięte z pracy najemnej przez podatnika będącego rezydentem tego państwa członkowskiego i podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu są zwolnione z podatku dochodowego, jeżeli pracodawca ma siedzibę w rzeczonym państwie członkowskim, lecz nie są z niego zwolnione, jeżeli ma on siedzibę w innym państwie członkowskim. Z tego nie wynika jednak, że Niemcy mają obowiązek uwzględniać projekty finansowane ze środków unijnych, ponieważ w niniejszej sprawie żaden pracownik, jak również żaden pracodawca nie jest stawiany w mniej korzystnej sytuacji ze względu na pochodzenie z innego kraju Unii. W zakresie, w jakim ATE może zniechęcać pracowników do podejmowania zatrudnienia u pracodawcy realizującego projekt pomocy na rzecz rozwoju, finansowany ze środków unijnych, a nie ze środków krajowych, to w każdym razie nie stanowi to ograniczenia zakazanego na mocy podstawowych swobód przepływu pracowników lub świadczenia usług.