

Received: 3.10.2021
Accepted: 14.11.2021
Published: 31.12.2021

Roczniki Administracji i Prawa
Annals of The Administration and Law
2021, XXI, z. 4: s. 265-273
ISSN: 1644-9126
DOI: 10.5604/01.3001.0015.8315
<https://rocznikiadministracjiiprawa.publisherspanel.com>

Marzena Szuba*
nr ORCID: 0000-0002-9728-0373

ZRÓŻNICOWANIE SYTUACJI PODATKOWEJ PRACOWNIKÓW BĘDĄCYCH I NIEBĘDĄCYCH REZYDENTAMI PAŃSTWA CZŁONKOWSKIEGO UE – W ŚWIETLE ORZECZNICTWA TSUE

DIVERSIFYING THE TAX SITUATION OF EMPLOYEES WHO ARE AND ARE NOT RESIDENTS OF AN EU MEMBER STATE – IN THE LIGHT OF THE THE COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION JURISPRUDENCE

Streszczenie: W niniejszym opracowaniu podjęto próbę przeanalizowania sytuacji pracowników, którzy nie są rezydentami podatkowymi państwa, w którym wykonują pracę zarobkową – w kontekście zobowiązań podatkowych. Wpierw omówiono znaczenie zasady niedyskryminacji i swobodnego przepływu pracowników, jako wyjątkowo istotnych dla omawianej tematyki. Następnie analizie poddano możliwość zróżnicowania sytuacji podatkowej pracowników, którym przysługuje status rezydenta podatkowego w danym państwie członkowskim i tych, którym status taki nie przysługuje – w świetle orzecznictwa TSUE. Szczególnie zaś uwzględniono sytuacje, w których nie jest możliwe odmienne traktowanie wskazanych wyżej podmiotów. Na koniec oceniono przedstawianą linię orzeczniczą TSUE.

Słowa kluczowe: pracownik, podatnik, dochody, Unia Europejska

Summary: This study attempts to analyze the situation of employees who are not tax residents of the country in which they perform paid work - in the context of tax liabilities. First, the significance of the principle of non-discrimination and free movement of workers, as extremely important for the discussed subject, was discussed. Then, the analysis covered the possibility of differentiating the tax situation of employees who are entitled to tax resident status in a given Member State and those who do not have such status – in the light of the the court of justice of the european union jurisprudence. In particular, situations in which it is not possible to treat the above-mentioned entities differently were taken into account. Finally, the ruling of the the court of justice of the european union that was presented was assessed.

Keywords: employee, tax payer, income, European Union

* mgr; doktorantka w Katedrze Prawa Pracy i Polityki Społecznej na Uniwersytecie Jagiellońskim, Źródła finansowania publikacji: środki własne autorki; e-mail: marzena.szuba@student.uj.edu.pl

WSTĘP

Ponoszenie ciężarów podatkowych jest nieodłączną częścią wykonywania pracy zarobkowej, zaś ustalenie ich zakresu, wysokości, a także rodzajów przyznawanych ulg i zwolnień podatkowych pozostaje w gestii państw członkowskich UE. Mimo że poza zakresem kompetencji UE pozostaje bezpośrednie opodatkowanie dochodów osób wykonujących pracę zarobkową, prawodawstwo państw członkowskich, dotyczące wskazanej tematyki, pozostawać musi w zgodzie z prawem unijnym i wynikającymi z niego zasadami – w tym z zasadą niedyskryminacji¹.

W mojej ocenie tematyka ta *natura rerum* staje się wyjątkowo istotna dla pracowników świadczących pracę w państwie członkowskim UE, w którym nie mają oni statusu rezydenta podatkowego, a więc którzy pozostają niejako „pod władzą” dwóch różnych państw. Szczególnie problematyczna – zwłaszcza w świetle już wspomnianej zasady niedyskryminacji – jest dopuszczalność zróżnicowania zobowiązań podatkowych pracowników będących i niebędących rezydentami podatkowymi danego państwa członkowskiego.

W niniejszym opracowaniu poruszona zostanie wskazana problematyka – przy powołaniu się na orzecznictwo TSUE w tym zakresie. Wpierw zostanie zarysowana istota zasady swobody przepływu pracowników, a także zasady niedyskryminacji, które pozostają immanentnie związane z rozważaniami na temat możliwości zróżnicowania sytuacji podatkowej pracowników-rezydentów i nierezydentów.

Następnie, zgodnie z dyrektywą prowadzenia argumentacji od ogółu do szczegółu, omówiona zostanie dominująca linia orzecznicza TSUE w przedmiocie możliwości odmiennego traktowania w sferze podatkowej wspomnianych podmiotów – ze szczególnym uwzględnieniem sytuacji, w których takie zróżnicowanie jest niedopuszczalne. Na koniec dokonana zostanie ocena przedstawianej linii orzeczniczej, w kontekście przytoczonych powyżej zasad.

ZNACZENIE ZASADY SWOBODNEGO PRZEPIYU PRACOWNIKÓW I ZASADY NIEDYSKRYMINACJI

Jedną z podstawowych zasad obowiązujących w UE jest swoboda przepływu pracowników w ramach granic unijnych – wynikająca z art. 45 ust. 1 Traktatu o Funkcjonowaniu UE (dalej: TFUE)². Jest ona uszczegółowieniem jednej z czterech gwarancji funkcjonowania rynku wewnętrznego, a więc przewidzianej w art. 26 TFUE – zasady swobodnego przepływu osób³. Stanowi ona *prima facie* przysługujące wszystkim obywatelom UE uprawnienie do swobodnego przemieszczania się po państwach członkowskich i wyboru miejsca pracy na ich terenie⁴.

Swoboda ta jest w sposób nierozzerwalny połączona z zasadą niedyskryminacji pracowników⁵. Konkretniej zaś, zasada niedyskryminacji stanowi składnik przytoczonej swobody – pozostaje do niej w logicznym stosunku podporządkowania. Wynika to z wykładni

¹ Wyrok TSUE z 4 października 1991 r., C-246/89.

² Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r. nr 90, poz. 864/2, ze zm.).

³ L. Mitrus, *Charakter prawny delegowania pracowników w ramach swobody świadczenia usług w Unii Europejskiej*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2018, nr 6, s. 4.

⁴ Ibidem.

⁵ A. Świątkowski, *Europejskie prawo socjalne*, tom II, Warszawa 1999, s. 25.

literalnej art. 45 ust. 2 TFUE, zgodnie z którym ww. swoboda „obejmuje zniesienie wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową między pracownikami Państw Członkowskich w zakresie zatrudnienia, wynagrodzenia i innych warunków pracy”. Obie te zasady zostały ujęte w jednej jednostce redakcyjnej (jednym przepisie) – stąd ścisły związek między nimi potwierdza więc również argumentacja *a rubrica*. Odnosząc się zaś do funkcji art. 45 TFUE, to warto również dodać, że regulacja ta stanowi gwarancję zasady swobodnego przepływu pracowników między państwami członkowskimi – zapewniając jej urzeczywistnienie. Warto też zauważyć, że (co istotne dla niniejszego opracowania) przytoczona regulacja ma zastosowanie do wszelkich świadczeń związanych z zatrudnieniem, a więc również do wysokości zobowiązań podatkowych⁶.

Odnosząc się już szczegółowo do zasady niedyskryminacji, podkreślić jednak należy, że nie każde nierówne traktowanie uznawane może być za dyskryminację – dyskryminacją stanowi niejako kwalifikowaną jego postać⁷. Dyskryminacją jest nierówne traktowanie danych podmiotów w oparciu o tzw. „kryteria sztywne” bądź inne zakazane przez powszechnie obowiązujące akty prawne⁸. W ramach przykładu można zauważyć, że takie kryteria sztywne wymienia polski kodeks pracy⁹ w art. 11³ – zaliczając do nich m.in. płeć czy rasę¹⁰. Takim kryterium jest też, w świetle przytoczonego art. 45 TFUE, kryterium obywatelstwa.

Wskazana regulacja zakazuje dyskryminacji – *lege non distinguente* – zarówno bezpośredniej, jak i pośredniej, czy też ukrytej¹¹. Dyskryminacja bezpośrednia ma miejsce wtedy, kiedy sytuacja pracowników jest wprost zróżnicowana wedle przepisów danego państwa członkowskiego ze względu na posiadane przez pracownika obywatelstwo¹². O dyskryminacji pośredniej można zaś mówić, gdy pomimo stosowania odmiennych niż obywatelstwo kryteriów zróżnicowania pracowników w istocie (faktycznie) dochodzi do gorszego traktowania pracowników niebędących obywatelami danego państwa członkowskiego¹³.

DOPUSZCZALNOŚĆ ZRÓŻNICOWANIA SYTUACJI PRACOWNIKÓW BĘDĄCYCH I NIEBĘDĄCYCH REZYDENTAMI PAŃSTWA CZŁONKOWSKIEGO

W orzecznictwie TSUE wskazuje się, że zróżnicowanie sytuacji pracowników będących i niebędących rezydentami podatkowymi danego państwa nie jest tym samym co zróżnicowanie jej ze względu na narodowość czy obywatelstwo (nie stanowi więc dyskryminacji bezpośredniej), jednak, co do zasady, działa na niekorzyść nierezydentów, którzy z kolei są najczęściej obywatelami innej narodowości, a w efekcie stać się może narzędziem dyskryminacji pośredniej¹⁴.

⁶ L. Mitrus, *Swoboda przemieszczania się pracowników po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2003, s. 15; wyrok TSUE z 14 lutego 1995 r., C-279/93.

⁷ P. Tuleja, [w:] P. Czarny, M. Florczak-Wątor, B. Naleziński, P. Radziejewicz, P. Tuleja, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 121-122.

⁸ Wyrok SN z 11 kwietnia 2006 r., I PK 169/05.

⁹ Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (Dz.U. z 2020 r., poz. 1320, ze zm.).

¹⁰ E. Maniewska, [w:] K. Jaśkowski, E. Maniewska, *Komentarz aktualizowany do Kodeksu pracy*, LEX 2022; M. Lewandowski, *Ochrona pracownika przed dyskryminacją w polskim prawie pracy*, „Palestra” 2014, nr 3-4, s. 140-141.

¹¹ Wyrok TSUE z 26 stycznia 2021 r., C-16/19.

¹² Ibidem.

¹³ Ibidem.

¹⁴ Wyrok TSUE z 14 lutego 1995 r., C-279/93.

W związku z tym pojawia się pytanie: czy każdy przypadek zróżnicowania sytuacji pracowników-rezydentów i nierezydentów stanowi przypadek dyskryminacji pośredniej? Wpierw jednak, przed udzieleniem na nie odpowiedzi, wyjaśnić należy pojęcie pracownika będącego rezydentem podatkowym. Określenie kryteriów uznania danego pracownika za rezydenta podatkowego leży w gestii państw członkowskich, które kwestie te regulują w swoim prawie wewnętrznym¹⁵. Co do zasady, składają się na nie element obiektywny – łączny okres zamieszkiwania w danym państwie członkowskim w ciągu roku podatkowego i element subiektywny – wskazujący na to, że to właśnie to państwo jest „centrum życiowym” danej osoby, czy też że łączy ją z danym krajem „szczególne więzi”¹⁶.

Przechodząc dalej, podkreślić należy, że w świetle dominującej linii orzeczniczej TSUE zróżnicowanie sytuacji pracowników, którzy spełniają opisane powyżej kryteria uznania za rezydenta podatkowego i tych, którzy ich nie wypełniają, nie jest w każdym przypadku bezwzględnie zakazane. Co więcej, TSUE przyjmuje, że jest ono co do zasady dopuszczalne – w zakresie opisanym poniżej¹⁷. W orzecznictwie TSUE podkreśla się bowiem, że podmioty znajdujące się w podobnej „porównywalnej” sytuacji traktować należy podobnie, zaś podmioty znajdujące się w sytuacji odmiennej, winny być traktowane odmiennie¹⁸. *A contrario*, podmiotów znajdujących się w odmiennej sytuacji nie można traktować tak samo.

Dla kompleksowości wyводу warto zauważyć, że powyższe rozumowanie jest przykładem, znanej również w polskiej nauce prawa konstytucyjnego, zasady równości materialnej, nawet nie tyle dopuszczające, ile przewidujące konieczność zróżnicowania sytuacji podmiotów w oparciu o tzw. „cechę relewantną”. Jak podkreśla P. Tuleja, za cechy relewantne uznaje się pewne przymioty, które pozwalają na ustalenie, czy dane podmioty są w podobnej sytuacji¹⁹. Nie ma jednej definicji cechy relewantnej, musi ona jednak pozostawać w związku z celem i brzmieniem danej regulacji²⁰.

Trudno sobie oczywiście wyobrazić, żeby samo posiadanie innego obywatelstwa stawiało dane podmioty w odmiennej pozycji. Zgodzić się jednak należy, że inna sytuacja może niekiedy mieć miejsce w przypadku, gdy kryterium różnicującym jest rezydencja podatkowa danego pracownika. W ugruntowanej już linii orzeczniczej TSUE przyjmuje się, że sytuacja podmiotów będących i niebędących rezydentami podatkowymi jest „porównywalna”, jeżeli chodzi o kwestie dotyczące tzw. „obiektywnych elementów podatku”, w tym choćby przedmiotu opodatkowania, podstawy lub też stawki podatku²¹. Tak wyrażone przekonanie uznać należy bez wątpliwości za słuszne. *Ad absurdum* prowadziłaby argumentacja wskazująca, że pracownik zamieszkujący w innym państwie członkowskim – tylko z tego powodu – winien opłacać podatki według wyższej stawki podatkowej. Takie zróżnicowanie sytuacji podatkowej byłoby niedopuszczalne i stanowiłoby przypadek dyskryminacji pośredniej.

¹⁵ M. Jamróży, A. Cloer, *Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Niemcami*, Warszawa 2007, s. 32.

¹⁶ R. Lipniewicz, *Rezydencja podatkowa osób fizycznych a swobody rynku wewnętrznego Unii Europejskiej*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2016, nr 3, s. 11.

¹⁷ Wyrok TSUE z 11 sierpnia 1995 r., C-80/94.

¹⁸ Ibidem.

¹⁹ P. Tuleja, [w:] P. Czarny, M. Florczak-Wątor, B. Naleziński, P. Radziejewicz, P. Tuleja, *Konstytucja...*, s. 121-122.

²⁰ Ibidem.

²¹ M. Jamróży, *Glosa do wyroku TS z dnia 14 lutego 1995 r., C-279/93*, [w:] *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, red. W. Nykiel i A. Zalański, LEX 2014.

Inaczej rzecz się ma, jeżeli chodzi o odmiennosc sytuacji pracowników-rezydentów i nie-rezydentów w zakresie ulg czy zwolnień podatkowych, uzasadnianych ich sytuacją rodzinną, bądź szerzej – osobistą²². Uzasadniając tę odmiennosc, TSUE wskazuje, po pierwsze, że zazwyczaj dochód osiągnany w danym państwie członkowskim, przez osobę w nim niezamieszkujejącą, stanowi jedynie część jej „całkowitego dochodu”, który *sui generis* koncentruje się w miejscu zamieszkania pracownika²³. Po drugie, wskazuje, że możliwości podatkowe pracownika – oceniane na podstawie całości osiągniętego przez niego dochodu, a także jego sytuacji osobistej – bardziej odpowiednio można skontrolować w miejscu, w którym on zamieszkuje²⁴. W takiej sytuacji odmienne traktowanie pracowników-rezydentów i nierezydentów jest nie tyle dopuszczalne, ile powinno być zasadą. Jak bowiem już wskazano, dyskryminacją może być również jednakowe traktowanie podmiotów, które znajdują się w odmienniej (zróźnicowanej) sytuacji.

Jak z tego wynika, w sytuacji gdy pracownik będący nierezydentem osiąga w państwie członkowskim jedynie „część dochodów”, to państwo zamieszkania danego pracownika ma możliwość lepszej oceny całości okoliczności faktycznych, istotnych w zakresie dokonania oceny jego zdolności podatkowej. Wtedy państwo, w którym wykonuje on pracę, nie jest obowiązane do przyznawania mu takich samych korzyści podatkowych jak swoim rezydentom. Jeżeli sytuacja „rodzinna i osobista” podatnika jest uwzględniana w jego państwie zamieszkania, nie dochodzi do dyskryminacji²⁵.

ZAKAZ RÓŻNICOWANIA SYTUACJI PODATKOWEJ PRACOWNIKÓW REZYDENTÓW I NIEREZYDENTÓW

Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, dodać warto, że na podstawie orzecznictwa TSUE możliwe jest wskazanie okoliczności, w których – biorąc pod uwagę sytuację osobistą pracowników – nie można dopuścić ich odmiennego traktowania, inaczej doszłoby bowiem do dyskryminacji.

Wpierw chodzi o wypadek, kiedy pracownik przeważającą (zasadniczą) część dochodów osiąga w państwie członkowskim, w którym nie zamieszkuje²⁶. Następnie zaś o sytuację, kiedy w państwie, w którym pracownik nie posiada rezydencji podatkowej, osiąga całość dochodów²⁷. Jest to logiczny wniosek, pozostający w zgodzie z zasadą *a minori ad maius*. Zasada ta dotyczy również sytuacji, kiedy to podatnik w państwie zamieszkania uzyskuje wyłącznie taki dochód, który „ze swej natury” nie jest objęty opodatkowaniem²⁸. Innymi słowy, chodzi tutaj o okoliczności, w których całość dochodów podlegających opodatkowaniu uzyskiwana jest przez dany podmiot w państwie, w którym nie przysługuje mu status rezydenta.

²² Ibidem.

²³ Wyrok TSUE z 14 lutego 1995 r., C-279/93; wyrok TSUE z 11 sierpnia 1995 r., C-80/94; wyrok TSUE z 27 czerwca 1996 r., C-107/94.

²⁴ Ibidem.

²⁵ Ibidem.

²⁶ R. Lipniewicz, *Rezydencja podatkowa osób...*, s. 13.

²⁷ Wyrok TSUE z 1 lipca 2004 r., C-169/03.

²⁸ R. Lipniewicz, *Glosa do wyroku TS z dnia 1 lipca 2004 r.*, C-169/03, LEX 2009.

Wynika to z tego – jak się wydaje – że jeżeli w państwie zamieszkania podatnik nie osiąga wcale (bądź prawie wcale) dochodu, to logiczne jest, że nie będzie możliwe uwzględnienie jego sytuacji rodzinnej w procesie opodatkowania. Dzieje się tak, dlatego że nie będzie mu podlegał, bądź dlatego, że nie będzie kwalifikował się do prawem określonych korzyści materialnych, bądź z uwagi na to, że miałyby one dla niego marginalne znaczenie. Innymi słowy, chodzi o takie okoliczności, w których jeżeli sytuacja osobista pracownika nie zostanie uwzględniona w państwie, w którym pracę on wykonuje, kryteria dotyczące jego sytuacji osobistej w ogóle w jego przypadku nie zostaną uwzględnione przy określaniu wysokości zobowiązania podatkowego²⁹.

W kwestiach technicznych warto zauważyć, że oceny, czy podatnik osiągnął w państwie wykonywania pracy większość dochodów, „dokonuje się” w kontekście prawa państwa zamieszkania (rezydencji podatkowej) pracownika³⁰.

Jeżeli chodzi zaś o wymiar temporalny – a więc okres, w którym dokonuje się porównania sytuacji rezydenta i nierezydenta – bierze się pod uwagę cały rok podatkowy³¹. Oznacza to, jak wynika z orzecznictwa TSUE, że nawet jeśli pracownik przez pewien czas (część roku podatkowego) wykonywał pracę wyłącznie w państwie członkowskim, w którym nie zamieszkuje, to państwo to może zastosować wobec niego odmienne reguły podatkowe (w takim zakresie jak opisano we wcześniejszej części opracowania) niż wobec rezydentów, jeżeli w kontekście jego zarobków z całego roku podatkowego nie stanowią one co najmniej „przeważającej” części jego dochodów³².

W doktrynie podkreśla się jednak, że problematyczne w praktyce może być rozszyfrowanie sformułowania „większości dochodów”³³. Pojawiła się w związku z tym koncepcja wykorzystania kryterium 75% uzyskanych zarobków, jako decydującego o tym, że pracownik w państwie, w którym nie jest rezydentem, uzyskał ich większość³⁴. W orzecznictwie TSUE wyróżniono granicę 90% osiągniętych dochodów, jako decydującego o rozważanej kwestii³⁵. Co więcej, wskazuje się, iż wątpliwości budzi sytuacja, w której pracownik osiąga dochody w wielu państwach członkowskich, lecz w żadnym z nich nie osiąga ich na poziomie „znaczącym”³⁶.

Odnosząc się do tych problemów, sądzę, że zgodnie z orzecznictwem TSUE, w którym co do zasady i znacznie częściej, mówi się o „większości” czy „zasadniczej części” dochodów, nie zaś o „niemal całkowitym dochodzie”, ww. kryterium, zgodnie z *interpretatio declarativa* nie powinno być określone aż tak wysoko jak 90% dochodów danego podmiotu. Bardziej optymalną opcją, a zarazem korzystniejszą dla pracownika, byłoby pozostawienie go na nieco niższej granicy. Trudno bowiem uznać, że dopiero gdy dochód pracownika w danym państwie stanowi 90% jego generalnych zarobków, można mówić, że otrzymuje on w nim większość swoich dochodów.

²⁹ Ibidem.

³⁰ M. Jamróży, *Glosa do wyroku TS z dnia 1 lipca 2004 r.*, C-169/03, LEX 2014.

³¹ Ibidem.

³² Wyrok TSUE z 1 lipca 2004 r., C-169/03.

³³ Wyrok TSUE z 14 lutego 1995 r., C-279/93.

³⁴ Zalecenie Komisji 94/97/WE z dnia 21 października 1993 r. dotyczące niektórych rodzajów przychodów otrzymywanych przez nierezydentów w innym państwie niż państwo rezydencji, Dz. Urz. WE L 39 z 10.02.1994.

³⁵ M. Uss, *Glosa do wyroku TS z dnia 11 sierpnia 1995 r.*, C-80/94, [w:] (red.) *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, red. W. Nykiel i A. Zalaśiński, LEX 2014.

³⁶ Ibidem.

Poza tym w mojej ocenie, w przypadkach gdy w żadnym z państw członkowskich podatnik nie osiąga większości dochodów, przy zachowaniu jednak zasady, że pewną ich część osiąga w państwie swojej rezydencji podatkowej, to tam należałoby uwzględnić jego sytuację osobistą.

Po omówieniu okoliczności, w których nie jest możliwe różnicowanie zobowiązań podatkowych pracowników-rezydentów i nierezydentów, warto wskazać na zasady i sytuacje, które nie zmieniają tego stanu rzeczy. Chodzi więc o wypadki, w których TSUE nie uznał, że zachodzi wyjątek pozwalający na różnicowanie sytuacji podmiotów znajdujących się w tej samej sytuacji faktycznej. W przypadkach bowiem gdy w państwach członkowskich różnicowano sytuację podatników, a sprawa dotycząca tego różnicowania trafiała przed TSUE, państwa te podejmowały obronę, powołując się m.in. na zasadę spójności podatkowej.

Państwa członkowskie wskazywały, że konieczne jest wprowadzenie jednolitej zasady opodatkowania dla wszystkich osób (pracowników), niebędących rezydentami danego państwa³⁷. O ile TSUE *in genere* uznawał możliwość uwzględnienia spójności podatkowej jako zasady służącej ograniczeniu zobowiązań podatkowych, o tyle wykluczył ją w omawianej sytuacji³⁸. W orzeczeniach TSUE wskazano bowiem, że ww. zasada nie znajduje zastosowania wtedy, kiedy sytuacja osobista (i rodzinna) pracownika nie może zostać uwzględniona w państwie jego zamieszkania³⁹.

Podobnie, choć i taka obrona podejmowana była przez państwa członkowskie UE, w orzecznictwie TSUE wskazano, że uzasadnieniem dla różnicowania sytuacji omawianych podmiotów nie mogą być również trudności praktyczne czy też techniczno-administracyjne w uzyskiwaniu informacji o dochodach osiągniętych przez pracowników w państwach ich rezydencji podatkowej⁴⁰.

Państwa członkowskie posiadają różnorodne sposoby uzyskiwania tego typu informacji od siebie nawzajem – wynikające z prawa wtórnego – na zasadzie wzajemnej pomocy, stąd mają możliwość pozyskania wiadomości umożliwiających im uwzględnienie sytuacji osobistej pracownika⁴¹.

PODSUMOWANIE I OCENA LINII ORZECZNICZEJ TSUE W PRZEDMIOCIE ZRÓŻNICOWANIA SYTUACJI PRACOWNIKÓW – REZYDENTÓW I NIEREZYDENTÓW PAŃSTW UE

Jak już opisano powyżej, z uwagi na to, że co do zasady sytuacja pracowników-rezydentów i pracowników nierezydentów jest nieporównywalna – w zakresie szeroko pojętej ich sytuacji osobistej – możliwe jest różnicowanie ich zobowiązań podatkowych. Pojawiają się jednakże w tym zakresie opisane powyżej wyjątki, w których nie ma takiej możliwości, bowiem sytuacja pracowników przestaje być „nieporównywalna”, a staje się podobna.

Oceniając przedstawioną powyżej linię orzeczniczą TSUE, należy wpierv odnieść się do (w zasadzie przeanalizowanego już powyżej) znaczenia zasad, w oparciu o które została

³⁷ Wyrok TSUE z 14 lutego 1995 r., C-279/93.

³⁸ Wyrok TSUE z 28 stycznia 1992 r., C-204/90.

³⁹ Ibidem.

⁴⁰ Wyrok TSUE z 14 lutego 1995 r., C-279/93.

⁴¹ Ibidem.

ona ukształtowana, a to w kontekście omawianych w niniejszym opracowaniu gwarancji dla pracowników, niebędących rezydentami danego państwa członkowskiego.

W związku z tym wpiერw zauważyć trzeba, że zasada niedyskryminacji ma niebagatelne znaczenie, dlatego że pozostaje w ścisłym związku z przyrodzoną godnością człowieka. Ponadto stanowi ona również gwarancję realizacji swobodnego przepływu pracowników, która bez niej nie mogłaby zostać urzeczywistniona w pełny sposób. Z kolei zasada swobodnego przepływu pracowników jest, jak wskazano, jedną z gwarancji rynku wewnętrznego. Jest ona kluczowa dla istnienia wspólnoty europejskiej i jej integracji oraz powiązana w sposób immanentny z realizacją pozostałych swobód unijnych.

Zasady pozytywne leżące u podstaw omawianej tutaj linii orzeczniczej TSUE mają więc wyraźne podstawy aksjologiczne i niebagatelne znaczenia dla wspólnoty europejskiej, stąd dążenia TSUE, zmierzające do ochrony pracowników, ocenić należy w sposób pozytywny, mimo pojawiających się pewnych problemów praktycznych.

Orzeczenia TSUE są niezwykle istotne dla wszystkich pracowników, którzy świadczą pracę w państwach, w których nie przysługuje im status rezydenta podatkowego. Stoją na straży realizacji swobody przepływu pracowników, urzeczywistniając możliwość podejmowania zajęć zarobkowych w państwach członkowskich UE, bez dyskryminacji pośredniej w przedmiotowej sferze.

Bibliografia

Literatura

Jamróży M., *Glosa do wyroku TS z dnia 14 lutego 1995 r., C-279/93*, [w:] *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, red. W. Nykiel, A. Zalasiniński, LEX 2014.

Jamróży M., *Glosa do wyroku TS z dnia 14 lutego 1995 r., C-163/03*, [w:] *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, red. W. Nykiel, A. Zalasiniński, LEX 2014.

Jamróży M., Cloer A., *Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Niemcami*, Warszawa 2007.

Lewandowski M., *Ochrona pracownika przed dyskryminacją w polskim prawie pracy*, „Palestra” 2014, nr 3-4.

Lipniewicz, *Glosa do wyroku TS z dnia 1 lipca 2004 r., C-169/03*, LEX 2009.

Lipniewicz R., *Rezydencja podatkowa osób fizycznych a swobody rynku wewnętrznego Unii Europejskiej*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2016, nr 3.

Maniewska E., [w:] K. Jaśkowski, E. Maniewska, *Komentarz aktualizowany do Kodeksu pracy*, LEX 2022.

Mitrus L., *Charakter prawny delegowania pracowników w ramach swobody świadczenia usług w Unii Europejskiej*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2018, nr 6.

Mitrus L., *Swoboda przemieszczania się pracowników po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2003.

Świątkowski A., *Europejskie prawo socjalne*, tom II, Warszawa 1999.

Tuleja P., [w:] P. Czarny, M. Florczak-Wątor, B. Naleziński, P. Radzewicz, P. Tuleja, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2019.

Uss M., *Glosa do wyroku TS z dnia 11 sierpnia 1995 r., C-80/94*, [w:] *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, red. W. Nykiel, A. Zalasinski LEX 2014.

Orzecznictwo

Wyrok SN z 11 kwietnia 2006 r., I PK 169/05.

Wyrok TSUE z 27 czerwca 1996 r., C-107/94.

Wyrok TSUE z 1 lipca 2004 r., C-169/03.

Wyrok TSUE z 14 lutego 1995 r., C-279/93.

Wyrok TSUE z 4 października 1991 r., C-246/89.

Wyrok TSUE z 11 sierpnia 1995 r., C-80/94.

Wyrok TSUE z 28 stycznia 1992 r., C-204/90.

Wyrok TSUE z 26 stycznia 2021 r., C-16/19.

Akty normatywne

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r. nr 90, poz. 864/2, ze zm.).

Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2020 r., poz. 1320, ze zm.).

Zalecenie Komisji 94/97/WE z dnia 21 października 1993 r. dotyczące niektórych rodzajów przychodów otrzymywanych przez nierezydentów w innym państwie niż państwo rezydencji, z 10 lutego 1994, Dz. Urz. WE L 39.