Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 19 listopada 2015 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Swobodny przepływ osób — Równe traktowanie — Podatek dochodowy — Dochody podatników niebędących rezydentami, od których pobiera się podatek u źródła — Wykluczenie wszelkich odliczeń podatkowych związanych z sytuacją osobistą podatnika — Względy uzasadniające — Możliwość wyboru przez podatników niebędących rezydentami systemu mającego zastosowanie do podatników będących rezydentami i skorzystania z owych odliczeń

W sprawie C-632/13

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy trybunał administracyjny, Szwecja) postanowieniem z dnia 25 listopada 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 grudnia 2013 r., w postępowaniu:

Skatteverket

przeciwko

Hilkka Hirvonen

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: A. Borg Barthet, pełniący obowiązki prezesa izby, M. Berger (sprawozdawca) i S. Rodin, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Skatteverket przez T. Walléna,

— przez H. Hirvonen osobiście,

— w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, K. Sparrman, L. Swedenborga oraz C. Hagermana, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu belgijskiego przez M. Jacobs i J.C. Halleux, działających w charakterze pełnomocników,

* * Język postępowania: szwedzki.

— w imieniu rządu duńskiego przez C. Thorninga i M. Wolff, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego i K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu hiszpańskiego przez L. Banciellę Rodrígueza-Miñóna i A. Rubia Gonzáleza, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu niderlandzkiego przez M. Bulterman i M. de Ree, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandesa, J. Martinsa da Silvę oraz M. Rebelo, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu fińskiego przez S. Hartikainena, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa i J. Enegrena, 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 sporu pomiędzy Skatteverket (organem podatkowym) a H. Hirvonen, dotyczącego odmowy udzielenia przez ów organ na rzecz H. Hirvonen ulg podatkowych tytułem podatku dochodowego za rok 2005.

Ramy prawne

3 Zgodnie z Inkomstskattelagen (1999:1229) [ustawą o podatku dochodowym (1999:1229)] podatnicy będący rezydentami w Szwecji podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w ten sposób, że podlegają oni opodatkowaniu w tym państwie członkowskim w odniesieniu do wszystkich dochodów uzyskanych przez nich zarówno w Szwecji, jak i za granicą.

4 Ustawa o podatku dochodowym dokonuje w tym względzie rozróżnienia pomiędzy dochodami z działalności zawodowej, a mianowicie z zatrudnienia w jego wszelkich formach, a dochodami z kapitału, przy czym ta druga kategoria dochodów podlega oddzielnemu opodatkowaniu. Przy obliczaniu dochodów podlegających opodatkowaniu stosuje się odliczenie z tytułu kosztów uzyskania i zachowania przychodów podlegających opodatkowaniu. Ponadto mogą zostać udzielone podstawowa ulga podatkowa oraz pewne inne ulgi związane z sytuacją osobistą podatnika.

5 Podlegające opodatkowaniu dochody z działalności zawodowej podlegają podatkowi dochodowemu pobieranemu przez gminy i państwo. Stawka podatku dochodowego pobieranego przez gminy ma charakter proporcjonalny i waha się, w zależności od gminy lub regionu, pomiędzy 29% a 34%. Średnio wynosi ona nieco ponad 30%.

6 Krajowa stawka podatku dochodowego jest progresywna i wynosi pomiędzy 20% a 22%. Podatek ów jest pobierany od dochodów z działalności zawodowej, gdy dochody podlegające opodatkowaniu przekraczają pewną kwotę. W przypadku podlegających opodatkowaniu dochodów z kapitału stawka opodatkowania wynosi 30%.

7 Jeśli przy obliczaniu dochodów z kapitału zostaje stwierdzony niedobór, przyznaje się ulgę podatkową w wysokości 30% od tej części niedoboru, która nie przekracza 100 000 koron szwedzkich (SEK) (około 10 600 EUR) i w wysokości 21% od pozostałej części niedoboru.

8 Ze swej strony podatnicy niebędący rezydentami zasadniczo są w Szwecji objęci ograniczonym obowiązkiem podatkowym, jako że ich dochody z tytułu zatrudnienia są opodatkowane ostatecznym podatkiem u źródła wynoszącym 25% (zwanym dalej „systemem opodatkowania u źródła") zgodnie z Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta [ustawą (1991:586) o specjalnym podatku dochodowym od osób zamieszkałych za granicą, zwaną dalej „ustawą o specjalnym podatku dochodowym"].

9 Podatnik niebędący rezydentem nie ma prawa do odliczenia kosztów związanych z uzyskaniem i zachowaniem przychodów ani kosztów osobistych. Stawka opodatkowania jest natomiast niższa od stawki mającej zastosowanie w ramach systemu podatku dochodowego mającego zastosowanie do podatników będących rezydentami (zwanego dalej „ogólnym systemem opodatkowania"). W związku z tym że pobór podatku u źródła jest ostateczny, podatnik niebędący rezydentem nie ma obowiązku zgłaszać swych dochodów. Wedle sądu odsyłającego celem tego rodzaju podatku u źródła jest wprowadzenie ułatwień dla podatnika oraz ułatwienie zadania zarządzania finansami publicznymi.

10 Zgodnie z art. 5 ustawy o specjalnym podatku dochodowym do dochodów podlegających opodatkowaniu zalicza się w szczególności wynagrodzenie lub równoważną mu korzyść uzyskaną z tytułu zatrudnienia lub płatnego stażu w Szwecji. Obowiązek podatkowy w rozumieniu tej ustawy nie ma natomiast zastosowania ani do dochodów pochodzących z samodzielnej działalności gospodarczej wykonywanej w Szwecji, ani do dochodów z kapitału, które podlegają ogólnemu systemowi opodatkowania.

11 Dochody w postaci emerytur lub zasiłków chorobowych wypłacanych w oparciu o przepisy dotyczące ubezpieczeń społecznych również podlegają opodatkowaniu, jeżeli przekraczają określony próg, zgodnie z § 5 akapit pierwszy pkt 4 ustawy o specjalnym podatku dochodowym. Jednakże część tych dochodów jest wyłączona z opodatkowania. Wyłączenie to – wprowadzone celem uniknięcia sytuacji, w której podatek zapłacony byłby wyższy od podatku ciążącego na osobach podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu – zostało określone w ten sposób, by odpowiadało maksymalnemu odliczeniu w ramach ogólnego systemu opodatkowania dochodów.

12 Od roku 2005, w następstwie wyroku Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403), podatnicy niebędący rezydentami mogą wybrać ogólny system opodatkowania zamiast systemu opodatkowania u źródła. Jeśli wybiorą oni ów pierwszy system, korzystają wówczas z odliczenia uwzględniającego koszty uzyskania i zachowania przychodów. Jeżeli uzyskują oni całość lub prawie całość swych dochodów w Szwecji, mają oni również prawo do niektórych innych ulg podatkowych, tego rodzaju jak możliwość odliczenia, pod pewnymi warunkami, kosztów związanych z odsetkami kredytów, które nie mogą zostać odliczone w państwie zamieszkania.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

13 Po świadczeniu pracy w Szwecji w czasie swego całego życia zawodowego H. Hirvonen ustanowiła w 2000 r. swe zwykłe miejsce zamieszkania w Finlandii. Jej dochody pochodzą wyłącznie ze Szwecji i składają się z emerytury, renty dożywotniej i zasiłku chorobowego. W roku rozpatrywanym

w postępowaniu głównym poniosła ona w Finlandii, poza kosztami życia codziennego, jedynie wydatki w postaci odsetek płaconych tytułem kredytu związanego z nieruchomością (zwane dalej „odsetkami kredytowymi").

14 Zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartą między Szwecją a Finlandią w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym dochody uzyskane w Szwecji podlegają opodatkowaniu wyłącznie w tym państwie członkowskim. W związku z tym, że H. Hirvonen nie uzyskała żadnego dochodu w Finlandii, nie mogła ona odliczyć odsetek kredytowych w ramach opodatkowania w tym państwie.

15 Ze swej strony szwedzkie organy podatkowe opodatkowały w odniesieniu do roku 2005 dochody H. Hirvonen na podstawie ustawy o specjalnym podatku dochodowym, nie przyznając jej odliczenia w odniesieniu do odsetek kredytowych.

16 H. Hirvonen, która odmówiła opodatkowania jej dochodów w ramach ogólnego systemu opodatkowania, ponieważ tego rodzaju opodatkowanie prowadziłoby dla niej do ciężaru podatkowego większego od ciężaru wynikającego z systemu opodatkowania u źródła z uwzględnieniem odliczenia odsetek kredytowych, zakwestionowała tę decyzję przed länsrätten i Stockholms län (rejonowym sądem administracyjnym w Sztokholmie), podnosząc prawo do tego rodzaju odliczenia w ramach systemu opodatkowania u źródła. Ów sąd oddalił tę skargę.

17 Kammarrätten i Stockholm (apelacyjny sąd administracyjny w Sztokholmie), do którego H. Hirvonen wniosła odwołanie od decyzji länsrätten i Stockholms län (rejonowego sądu administracyjnego w Sztokholmie) udzielił zainteresowanej prawa do żądanego odliczenia w oparciu o prawo Unii. Organ podatkowy wniósł odwołanie od tego wyroku do sądu odsyłającego.

18 Przed owym sądem organ podatkowy podniósł, że odliczenie odsetek uiszczonych tytułem kredytu związanego z nieruchomością jest możliwe jedynie w ramach ogólnego systemu opodatkowania, który mogą wybrać podatnicy niebędący rezydentami. Trybunał potwierdził zgodność z prawem tego rodzaju prawa wyboru w wyroku Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340). Ponadto sytuacja w postępowaniu głównym nie jest zdaniem tego organu porównywalna do sytuacji leżącej u podstaw wyroku sprawy Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148). Sens i cel opodatkowania u źródła – którego istnienie jest uznane jako podstawowa zasada międzynarodowego prawa podatkowego, a mianowicie zmniejszenie ciężaru podatnika i ułatwienie zadań administracji – ustanowionego na mocy ustawy o specjalnym podatku dochodowym – sprzeciwia się możliwości odliczenia wydatków i poniesionych kosztów.

19 Sąd odsyłający dostrzega jednak pewne punkty styczne pomiędzy sprawą w postępowaniu głównym a sprawą, w której zapadł wyrok Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), ponieważ w owej sprawie Trybunał orzekł, że okoliczność, iż podatnik niebędący rezydentem ma możliwość wyboru systemu podatkowego przeznaczonego dla podatników będących rezydentami zamiast podlegania systemowi przeznaczonemu dla podatników niebędących rezydentami nie usuwa dyskryminacyjnego charakteru szczególnej ulgi podatkowej. Sąd odsyłający wskazał jednak, że inaczej niż w przypadku sprawy, w której zapadł wyrok Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), sprawa rozpatrywana w postępowaniu głównym dotyczy ulgi podatkowej, która nie ma szczególnego charakteru, oraz że w Szwecji podatnik niebędący rezydentem może wybrać w zakresie opodatkowania swych dochodów pomiędzy „dwoma całkowicie różnymi systemami".

20 W tych okolicznościach Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 45 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, aby zgodnie z przepisami danego państwa członkowskiego osobie, która ma miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskimi i uzyskuje cały lub prawie cały dochód w pierwszym państwie członkowskim,

przysługiwała możliwość wyboru między dwoma zupełnie różnymi systemami opodatkowania, to znaczy między systemem opodatkowania u źródła, gdzie obowiązuje niższa stawka podatkowa, ale nie istnieje możliwość skorzystania z ulg podatkowych, które są przewidziane w ramach ogólnego systemu opodatkowania dochodów, a tym właśnie ogólnym systemem, gdzie ta osoba będzie mogła skorzystać ze wspomnianych ulg podatkowych?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

21 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału osoba na emeryturze, jak H. Hirvonen, która opuściła państwo członkowskie, w którym przebywała przez całe życie zawodowe, celem zamieszkania w innym państwie członkowskim, może, o ile jej sytuacja nie jest objęta swobodą przepływu zagwarantowaną w art. 45 TFUE, powołać się na prawo swobodnego przepływu jako obywatel Unii na podstawie art. 21 TFUE (zob. podobnie wyrok Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, pkt 16–23).

22 W związku z tym sytuację H. Hirvonen należy zbadać w świetle art. 21 TFUE.

23 Co się tyczy opodatkowania dochodów z działalności zawodowej w Szwecji, z akt sprawy wynika, że podatnicy niebędący rezydentami mają możliwość wyboru pomiędzy dwoma różnymi systemami opodatkowania.

24 Zasadniczo ich podatek jest pobierany u źródła, a jego stawka wynosi 25%. Podstawę tego opodatkowania stanowi całość dochodów brutto podatnika. Jeśli owe dochody brutto składają się z emerytur, ich część jest wyłączana z opodatkowania, przy czym kwota tego wyłączenia odpowiada maksymalnemu odliczeniu przysługującemu podatnikom będącym rezydentami, którzy znajdują się w podobnej sytuacji. W ramach systemu opodatkowania u źródła nie istnieje prawo do odliczeń szczególnych tego rodzaju, jak to, które przysługuje rezydentom w ramach ogólnego systemu opodatkowania.

25 Jednakże w ramach przysługującego im prawa wyboru podatnicy niebędący rezydentami mogą zdecydować się na ogólny system opodatkowania i w konsekwencji skorzystać z odliczeń związanych z ich sytuacją osobistą i rodzinną. W szczególności system ów umożliwia odliczenie odsetek płaconych tytułem kredytu związanego z nieruchomością, jeśli nie mogą one być odliczone w państwie zamieszkania.

26 W tym względzie z akt sprawy wynika, że w postępowaniu głównym H. Hirvonen, która wybrała system opodatkowania u źródła, zażądała jednak umożliwienia jej odliczenia odsetek kredytowych, jakkolwiek możliwość ta jest w prawie krajowym zastrzeżona wyłącznie dla ogólnego systemu opodatkowania.

27 W związku z tym w owych szczególnych okolicznościach pytanie sądu krajowego należy rozumieć w ten sposób, że zmierza on zasadniczo do ustalenia, czy okoliczność, że dane przepisy odmawiają umożliwienia podatnikom niebędącym rezydentami, którzy uzyskują większą część swych dochodów z państwa źródłowego i którzy wybrali system opodatkowania u źródła, skorzystania z tych samych odliczeń osobistych, które są dostępne dla rezydentów w ramach ogólnej procedury ustalania podstawy opodatkowania, stanowi dyskryminację sprzeczną z art. 21 TFUE.

28 W tym względzie należy przypomnieć, że jakkolwiek podatki bezpośrednie należą do kompetencji państw członkowskich, to jednak państwa członkowskie są zobowiązane do wykonywania tych kompetencji z poszanowaniem prawa Unii (zob. w szczególności wyrok Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Należy również przypomnieć, że zasada równego traktowania zakazuje nie tylko jawnej dyskryminacji opartej na przynależności państwowej, lecz również wszelkich ukrytych form dyskryminacji, które przez zastosowanie innych kryteriów rozróżnienia prowadzą w rzeczywistości do takiego samego rezultatu (zob. w szczególności wyrok Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału dyskryminacja może polegać choćby na stosowaniu różnych zasad do porównywalnych sytuacji albo na stosowaniu tej samej zasady do różnych sytuacji (zob. w szczególności wyroki: Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 30; Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, pkt 21).

31 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika również, że w zakresie podatków bezpośrednich sytuacje rezydentów i osób niebędących rezydentami w danym państwie nie są co do zasady porównywalne, ponieważ najczęściej dochód uzyskiwany na terytorium państwa przez osobę niebędącą rezydentem stanowi jedynie niewielką część jej całego dochodu, którego większość jest uzyskiwana w miejscu jej zamieszkania, a ponadto indywidualną zdolność podatkową osoby niebędącej rezydentem, wynikającą z wzięcia pod uwagę całości jej dochodów i jej sytuacji osobistej i rodzinnej, można najłatwiej ocenić w miejscu, w którym znajduje się ośrodek jej interesów osobistych i majątkowych, co przeważnie odpowiada jej zwyczajowemu miejscu zamieszkania (wyrok Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, pkt 15 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Również fakt, że państwo członkowskie nie przyznaje osobom niebędących rezydentami niektórych korzyści podatkowych, które przyznaje rezydentom, co do zasady nie stanowi dyskryminacji, biorąc pod uwagę obiektywne różnice pomiędzy ich sytuacjami, zarówno z punktu widzenia źródła ich dochodów, jak i ich indywidualnej zdolności podatkowej czy sytuacji osobistej i rodzinnej (wyrok Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Jednakże Trybunał orzekł, że inaczej jest w sytuacji, gdy osoba niebędąca rezydentem nie uzyskuje znaczącego dochodu w państwie swojego zamieszkania i uzyskuje zasadniczą część dochodów podlegających opodatkowaniu z działalności wykonywanej w innym państwie, w związku z czym państwo zamieszkania nie jest w stanie przyznać jej korzyści wynikających z uwzględnienia jej sytuacji osobistej i rodzinnej (wyrok Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 W przypadku osoby niebędącej rezydentem, która uzyskuje istotną część swoich dochodów w innym państwie niż państwo jej zamieszkania, dyskryminacja polega na tym, że sytuacja osobista i rodzinna tej osoby nie jest wzięta pod uwagę ani w państwie zamieszkania, ani w państwie zatrudnienia, niezależnie od różnych stawek podatkowych mających zastosowanie zgodnie z ustawami tego rodzaju jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, a mianowicie ustawą o specjalnym podatku dochodowym i ustawą o podatku dochodowym (zob. podobnie wyrok Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, pkt 17).

35 Rozumowanie to ma wedle orzecznictwa Trybunału zastosowanie do wszystkich korzyści podatkowych związanych ze zdolnością podatkową osoby niebędącej rezydentem, które nie są uwzględniane ani w państwie członkowskim miejsca zamieszkania, ani w państwie członkowskim zatrudnienia (zob. podobnie wyrok Lakebrink i Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, pkt 34), jak również, mutatis mutandis, w sytuacji, w której dochody podlegające opodatkowaniu pochodzą ze świadczenia emerytalnego (wyrok Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, pkt 29).

36 W niniejszej sprawie H. Hirvonen nie uzyskiwała w czasie właściwym dla okoliczności faktycznych żadnych dochodów podlegających opodatkowaniu w państwie zamieszkania, a jej dochody stanowiła emerytura związana z jej działalnością zawodową w Szwecji. W związku z tym to do tego państwa członkowskiego należy zasadniczo uwzględnienie sytuacji osobistej i rodzinnej H. Hirvonen.

37 Z postanowienia odsyłającego wynika jednak, że w ramach ustawy o specjalnym podatku dochodowym – na mocy której dokonano dostosowania opodatkowania podatników niebędących rezydentami, przewidując w szczególności jednolitą stawkę, niższą od stawki mającej zastosowanie do podatników będących rezydentami – Królestwo Szwecji zapewnia, by podatnicy niebędący rezydentami nie byli traktowani w sposób mniej korzystny niż podatnicy będący rezydentami.

38 W związku z tym, zgodnie z tym postanowieniem, podatnicy niebędący rezydentami – o ile wybiorą opodatkowanie swych dochodów w ramach systemu opodatkowania u źródła – są objęci podatkiem, który jest zasadniczo niższy od podatku ciążącego na porównywalnych dochodach podatników będących rezydentami.

39 Dokładnie ten aspekt odróżnia stan faktyczny w postępowaniu głównym od szczególnego stanu faktycznego sprawy, w której zapadł wyrok w sprawie Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148).

40 W tej ostatniej sprawie, w której przedmiotem sporu była zgodność z prawem Unii ulgi podatkowej grożącej powstaniem niekorzystnych skutków głównie po stronie podatników niebędących rezydentami, rozpatrywano kwestię, czy przysługująca im możliwość wyboru systemu opodatkowania przeznaczonego dla podatników będących rezydentami może usunąć dyskryminacyjny charakter tej ulgi podatkowej.

41 Trybunał udzielił w tej kwestii odpowiedzi przeczącej, wskazując, że możliwość wyboru pomiędzy dyskryminującym systemem podatkowym a systemem, który, jak podniesiono, nie jest dyskryminujący, nie może usunąć dyskryminujących skutków pierwszego z tych dwóch systemów podatkowych. Przyjęcie stanowiska przeciwnego prowadziłoby zdaniem Trybunału do uznania ważności systemu podatkowego, którego istnienie w dalszym ciągu stanowi samo w sobie naruszenie art. 49 TFUE ze względu na jego dyskryminacyjny charakter. Trybunał wskazał ponadto, że system krajowy ograniczający swobodę przedsiębiorczości jest niezgodny z prawem Unii, nawet gdy jego stosowanie ma charakter fakultatywny (wyrok Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, pkt 50–53).

42 Trybunał orzekł w konsekwencji, że możliwość dokonania przez podatnika niebędącego rezydentem wyboru systemu mającego zastosowanie do podatników będących rezydentami nie uchyla dyskryminacji w rozumieniu art. 49 TFUE (wyrok Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, pkt 54).

43 W postępowaniu głównym natomiast, o ile prawdą jest, że podatnikom niebędącym rezydentami przysługuje możliwość wyboru zwykłego systemu opodatkowania, przeznaczonego głównie dla podatników będących rezydentami, o tyle z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi wynika, że system opodatkowania u źródła jest ogólnie bardziej korzystny od zwykłego systemu opodatkowania i wymaga od podatników niebędących rezydentami mniejszych wysiłków niż te wymagane od podatników będących rezydentami.

44 Różnica w traktowaniu pomiędzy podatnikami niebędącymi rezydentami a podatnikami będącymi rezydentami, polegająca na tym, że dochody brutto podatników niebędących rezydentami są opodatkowane ostatecznie jednolitą stawką poprzez podatek u źródła, podczas gdy dochody netto podatników będących rezydentami są opodatkowane według progów progresywnych przy zastosowaniu podstawowej ulgi podatkowej, jest zgodna z prawem Unii, pod warunkiem że stawka jednolita nie jest wyższa od stawki wynikającej z rzeczywistego zastosowania względem zainteresowanego progresywnego progu podatkowego do dochodów netto powyżej podstawowej ulgi podatkowej (zob. podobnie wyrok Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, pkt 53 i nast.).

45 W postępowaniu głównym z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi wynika, że H. Hirvonen zapłaciłaby wyższe podatki, gdyby wybrała zrównanie z podatnikami będącymi rezydentami i tym samym zwykły system opodatkowania. Z tego względu wybrała ona system opodatkowania u źródła, uregulowany w ustawie o specjalnym podatku dochodowym. Ponieważ skorzystała ona

z opodatkowania bardziej korzystnego niż opodatkowanie, które zostałoby wobec niej zastosowane, gdyby wybrała system zwykły, H. Hirvonen nie może żądać dodatkowo ulgi podatkowej, która zostałaby jej udzielona w ramach zwykłego systemu opodatkowania.

46 Jak wskazał organ podatkowy w swych uwagach, odmowę uznania spornego odliczenia osobistego w postępowaniu głównym należy raczej w rozpatrywanych okolicznościach zaakceptować jako element ściśle związany z systemem opodatkowania u źródła, ponieważ ma on na celu zarówno uproszczenie zadania administracji, jak i odciążenie podatnika niebędącego rezydentem. W związku z tym jeśli ów podatnik wybierze tego rodzaju system, wówczas organ podatkowy jest zwolniony z poboru podatku u tego podatnika, a więc nie jest konieczne, aby miał on dokładną wiedzę o jego sytuacji osobistej i rodzinnej. Jednocześnie podatnik ten jest zwolniony z wszelkiego obowiązku współpracy, w tym sensie, że nie jest on zobowiązany do przedłożenia deklaracji podatkowej w języku szwedzkim w odniesieniu do dochodów uzyskanych w Szwecji i w konsekwencji nie jest zobowiązany do zaznajomienia się z systemem podatkowym innego państwa członkowskiego niż państwo jego zamieszkania.

47 W konsekwencji należy stwierdzić, że jest zgodne z istotą opodatkowania u źródła, że nie mogą zostać uwzględnione w ramach tego rodzaju opodatkowania wszelkie wydatki rzeczywiście poniesione przez podatnika, w związku z tym, że podatek jest pobierany u dłużnika świadczeń krajowych w państwie źródłowym. Zasadniczo ów dłużnik nie jest zobowiązany do brania pod uwagę określonych wydatków, a ich ogólne uwzględnienie byłoby nie do pogodzenia z uproszczeniem zamierzonym przez ten system.

48 W związku z tym odmówienie na mocy przepisów krajowych takich jak przepisy sporne w postępowaniu głównym podatnikowi niebędącemu rezydentem możliwości skorzystania ze szczególnych odliczeń pozostaje bez znaczenia w kontekście ewentualnego naruszenia prawa Unii przez te przepisy, o ile ów podatnik nie jest poddany ogólnie wyższemu ciężarowi podatkowemu niż ciężar spoczywający na podatnikach będących rezydentami i na osobach z nimi zrównanych, znajdujących się w podobnej sytuacji.

49 Z powyższych rozważań wynika, że odmówienie, w ramach opodatkowania dochodu, podatnikom niebędącym rezydentami – którzy uzyskują większą część swych dochodów z państwa źródłowego i którzy wybrali system opodatkowania u źródła – możliwości skorzystania z tych samych odliczeń osobistych co te, które są dostępne dla podatników będących rezydentami w ramach zwykłego systemu opodatkowania, nie stanowi dyskryminacji sprzecznej z art. 21 TFUE, o ile owi podatnicy niebędący rezydentami nie są poddani ogólnie wyższemu ciężarowi podatkowemu niż ciężar spoczywający na podatnikach będących rezydentami i na osobach z nimi zrównanych, znajdujących się w podobnej sytuacji.

W przedmiocie kosztów

50 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 (szósta izba) orzeka, co następuje:

Odmówienie, w ramach opodatkowania dochodu, podatnikom niebędącym rezydentami – którzy uzyskują większą część swych dochodów z państwa źródłowego i którzy wybrali system opodatkowania u źródła – możliwości skorzystania z tych samych odliczeń osobistych co te, które są dostępne dla podatników będących rezydentami w ramach zwykłego systemu opodatkowania, nie stanowi dyskryminacji sprzecznej z art. 21 TFUE, o ile owi podatnicy

niebędący rezydentami nie są poddani ogólnie wyższemu ciężarowi podatkowemu niż ciężar spoczywający na podatnikach będących rezydentami i na osobach z nimi zrównanych, znajdujących się w podobnej sytuacji.

Podpisy