WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 15 września 2011 r.*

W sprawie C-240/10

mającej za przedmiot wiosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Finanzgericht Baden-Württemberg (Niemcy) postanowieniem z dnia 21 grudnia 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 maja 2010 r., w postępowaniu:

Cathy Schulz-Delzers,

Pascal Schulz

przeciwko

Finanzamt Stuttgart III,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: J.C. Bonichot, prezes izby, K. Schiemann (sprawozdawca), C. Toader, A. Prechal i E. Jarašiūnas, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: S. Mengozzi,
sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 24 marca 2011 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu C. Schulz-Delzers oraz P. Schulza przez S. Hoffmanna, Rechtsanswalt,

— w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henze oraz C. Blaschke, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu hiszpańskiego przez M. Muñoza Péreza, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 26 maja 2011 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 12 WE, 18 WE i 39 WE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy C. Schulz-Delzers i P. Schulzem (zwanymi dalej „małżonkami Schulz") a Finanzamt Stuttgart III (urzędem skarbowym Stuttgart III, zwanym dalej „Finanzamt") w przedmiocie decyzji dotyczącej podatku dochodowego, wydanej przez Finanzamt za lata 2005 i 2006.

Ramy prawne

Opodatkowanie dochodu w Niemczech

3 W latach 2005 i 2006 opodatkowanie dochodów było uregulowane w Niemczech przez Einkommensteuergesetz (ustawę w sprawie podatku dochodowego, zwaną dalej „EStG"), w brzmieniu mającym zastosowanie w wyżej wymienionych latach.

4 Zgodnie z art. 1 EStG nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu od swoich dochodów podlegają między innymi osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu w Niemczech.

5 Stawka podatku dochodowego jest określana stosownie do progresywnych progów i wzrasta stosownie do wysokości dochodu. Progi te odzwierciedlają ocenę zdolności kontrybucyjnej podatnika dokonaną przez niemieckiego ustawodawcę w odniesieniu do warunków egzystencji panujących w Niemczech.

6 Pewne rodzaje dochodów są zwolnione z podatku dochodowego. W tej kwestii dokonywane jest między innymi rozróżnienie pomiędzy dochodami, które choć nie są opodatkowane, są uwzględniane na potrzebę obliczenia stawki opodatkowania mającej zastosowanie do innych dochodów przy zastosowaniu progresywnego progu podatkowego, a tymi, które nie są uwzględniane w tym obliczeniu. Pierwsze z nich są uznawane za dochody zwolnione z podatku „z zastrzeżeniem ich uwzględnienia w ramach klauzuli progresywności" (Progressionsvorbehalt).

7 Fakt uwzględniania, w ramach klauzuli progresywności, pewnych dochodów zwolnionych z podatku na etapie określania stawki opodatkowania mającej zastosowanie do innych dochodów jest wyrazem oceny zdolności kontrybucyjnej podatnika dokonanej przez ustawodawcę. Podatnik uzyskujący dochody zwolnione z podatku, lecz brane pod uwagę w ramach klauzuli progresywności ma, zdaniem ustawodawcy, wyższą zdolność kontrybucyjną aniżeli podatnik pozbawiony tych dochodów. W konsekwencji w ramach tej klauzuli uwzględniane są pewne dochody zastępcze, zasadniczo zwolnione z podatku, takie jak m.in. zasiłki dla bezrobotnych. Otóż przeznaczeniem tych dochodów nie jest kompensata pewnych obciążeń, lecz zagwarantowanie w ogólny sposób otrzymującym je osobom wystarczających środków egzystencji.

8 Natomiast przewidując zwolnienie z podatku bez uwzględnienia danego dochodu w ramach klauzuli progresywności, ustawodawca wyszedł z założenia, że dochód zwolniony z podatku nie może być uznany za czynnik zdolności kontrybucyjnej i nie powinien być jako taki postrzegany nawet dla celów opodatkowania innych dochodów.

9 Dla złagodzenia progresywności progu podatku dochodowego w przypadku małżonków uzyskujących dochody różnej wysokości niemiecki ustawodawca wprowadził na rzecz podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu osób pozostających w związku małżeńskim i nieznajdujących się w trwałej separacji system wspólnego rozliczenia podatkowego, w ramach którego ustalana jest dla nich wspólna podstawa opodatkowania, przy jednoczesnym zastosowaniu procedury podziału („Splitting-Verfahren"). W tym celu dochody uzyskane przez małżonków są sumowane, a następnie zostają wspólnie opodatkowane. Podatek dochodowy małżonków dokonujących wspólnego rozliczenia stanowi dwukrotność kwoty podatku wyliczonej dla połowy dochodu podlegającego wspólnemu rozliczeniu.

Opodatkowanie w Niemczech dochodów uzyskiwanych od francuskiego organu

10 Umowa między Republiką Francuską a Republiką Federalną Niemiec o unikaniu podwójnego opodatkowania i wzajemnej pomocy administracyjnej i prawnej w dziedzinie podatków od dochodu i od majątku oraz podatków od działalności gospodarczej i podatków gruntowych, podpisana w Paryżu w dniu 21 lipca 1959 r. (*Bundesgesetzblatt* 1961 II, s. 397), w brzmieniu zmienionym przez aneks podpisany w Paryżu w dniu 20 grudnia 2001 r. (*Bundesgesetzblatt* 2002 II, s. 2370) (zwana dalej „francusko-niemiecką umową podatkową") przewiduje w art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze „zasadę państwa źródła", zgodnie z którą uposażenia, płace i podobne wynagrodzenia, które osoba prawna prawa publicznego tego państwa wypłaca osobie fizycznej mającej miejsce zamieszkania w innym państwie za obecne świadczenie pracy w administracji, podlegają opodatkowaniu tylko w pierwszym wymienionym państwie.

11 Artykuł 20 ust. 1 francusko-niemieckiej umowy podatkowej przewiduje w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania, że dochody rezydentów Republiki Federalnej Niemiec pochodzące z Francji, które zgodnie z tą umową podlegają opodatkowaniu we Francji, są wyłączone z podstawy wymiaru podatku niemieckiego. Przepis ten uściśla, że zasada ta nie ogranicza prawa Republiki Federalnej Niemiec do uwzględnienia wyłączonych w ten sposób dochodów przy ustalaniu stawki podatkowej.

12 Przepisy te mają zastosowanie zarówno do wynagrodzeń podstawowych urzędników francuskich zamieszkujących w Niemczech, jak i do dodatków do wynagrodzenia otrzymywanych przez nich z tytułu wyjazdu do Niemiec.

13 Zgodnie z § 32b ust. 1 pkt 3 EStG:

„Jeśli podatnik podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu czasowo albo przez cały okres podatkowy […]

[…]

3. uzyskiwał dochody, które zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania albo zgodnie z inną umową międzypaństwową są zwolnione z podatku z zastrzeżeniem uwzględnienia przy obliczaniu podatku dochodowego, to do dochodów podlegających opodatkowaniu zgodnie z § 32a ust. 1 należy zastosować szczególną stawkę podatku".

14 Paragraf 32b ust. 2 pkt 2 EStG stanowi:

„Szczególna stawka podatku zgodnie z ust. 1 to stawka podatku wynikająca z powiększenia lub pomniejszenia dochodu podlegającego opodatkowaniu zgodnie z § 32a ust. 1 w ramach obliczania podatku dochodowego w następujący sposób […]

[…]

2. w przypadkach przewidzianych w ust. 1 pkt 2 i 3 – wymienione tam dochody, przy czym zawarte w nich dochody nadzwyczajne należy uwzględnić w jednej piątej".

Opodatkowanie w Niemczech dodatków zagranicznych uzyskiwanych przez podatników niemieckich pracujących za granicą

15 O ile dochody podatników mających status urzędników i pracujących za granicą podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w ramach podatku dochodowego w Niemczech, ewentualne dodatki wypłacane im z tytułu wyjazdu za granicę są zwolnione – w Niemczech – z podatku dochodowego i nie są brane pod uwagę w ramach klauzuli progresywności.

16 Paragraf 3 pkt 64 EStG przewiduje:

„Dochody z wykonywanej za granicą działalności pracowników w służbie osoby prawnej krajowego prawa publicznego, którzy uzyskują w związku z tym wynagrodzenie pochodzące z budżetu państwa, są zwolnione z podatku w zakresie, w jakim

dochody te przekraczają wynagrodzenie za pracę, które przysługiwałoby tym pracownikom za równoważną działalność w państwie, z którego budżetu pochodzi to wynagrodzenie […]. Zdanie pierwsze stosuje się również w sytuacji, gdy pracownik jest zatrudniony przez inny podmiot, określający wynagrodzenie zgodnie z przepisami, o których mowa w zdaniu pierwszym, a wynagrodzenie jest wypłacane z budżetu państwa i pochodzi w całości bądź w znacznej części ze środków publicznych. W przypadku innych pracowników oddelegowanych za granicę na czas określony, którzy mają za granicą swoje miejsce zamieszkania bądź zwykłego pobytu, kwota wyrównująca różnicę w sile nabywczej przyznana im przez pracodawcę krajowego jest zwolniona z podatku w zakresie, w jakim nie wykracza ona poza kwoty określonej dla podobnych poborów zagranicznych zgodnie z § 54 Bundesbesoldungsgesetz (ustawy federalnej w sprawie wynagradzania urzędników)".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

17 Małżonkowie Schulz zamieszkują w Niemczech i mają na swoim utrzymaniu dwoje dzieci. Zdecydowali się na wspólne opodatkowanie całości ich dochodów w rozumieniu §1 EStG, aby móc korzystać z korzystniejszej wspólnej podstawy opodatkowania.

18 P. Schulz, obywatel niemiecki, jest zatrudniony jako adwokat i w latach 2005 i 2006 uzyskał z tego tytułu dochody.

19 C. Schulz-Delzers, obywatelka francuska, pracuje w Niemczech jako urzędnik państwa francuskiego w charakterze nauczycielki w niemiecko-francuskiej szkole podstawowej. W latach 2005 i 2006 zainteresowana otrzymywała od państwa francuskiego, poza wynagrodzeniem, dwa rodzaje dodatków, które zgodnie z art. 14 w związku z art. 20 ust. 1 francusko-niemieckiej umowy podatkowej korzystają, podobnie jak jej

wynagrodzenie, ze zwolnienia od podatku w Niemczech, z zastrzeżeniem uwzględnia ich w ramach klauzuli progresywności.

20 Dwa odnośne dodatki to:

— „indemnité liée aux conditions de vie locale" (dodatek związany z lokalnymi warunkami egzystencji), przyznawany urzędnikom francuskim pracującym za granicą na podstawie art. 4B lit. d) décret no 2002-22 du 4 janvier 2002 relatif à la situation administrative et financière des personnels des établissements d'enseignement français à l'étranger (dekretu nr 2002-22 z dnia 4 stycznia 2002 r. w sprawie sytuacji administracyjnej i finansowej francuskiego personelu i francuskich placówek nauczania za granicą) (JORF z dnia 6 stycznia 2002 r., s. 387), mający na celu wyrównanie spadku siły nabywczej pieniądza, którego kwoty miesięczne wynosiły w latach 2005 i 2006 odpowiednio 437,41 i 444,08 EUR; oraz

— „majoration familiale" (dodatek na dzieci), wypłacany dla dzieci pozostających na utrzymaniu francuskich urzędników pracujących za granicą na podstawie art. 4B lit. e) dekretu nr 2002-22, którego kwoty miesięczne wynosiły w tych samych latach odpowiednio 134,20 i 136,41 EUR.

21 Wynagrodzenie uzyskane przez C. Schulz-Delzers podczas tych dwóch lat, których dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, zostało opodatkowane podatkiem dochodowym we Francji, tymczasem dwa dodatki opisane w poprzednim punkcie niniejszego wyroku, jako dochody zwolnione z podatku zgodnie z ustawodawstwem francuskim, nie zostały we Francji opodatkowane.

22 W decyzji ustalającej wysokość podatku dochodowego za lata 2005 i 2006 Finanzamt uwzględnił zwolnienie od podatku tych dwóch dodatków, jednak uwzględnił je – podobnie jak pozostałe wynagrodzenie C. Schulz-Delzers – po odliczeniu ryczałtowej kwoty kosztów uzyskania przychodu w wysokości 920 EUR za każdy rok w ramach

klauzuli progresywności, zgodnie z § 32b ust. 1 pkt 3 i § 32b ust. 2 pkt 2 EStG. Uwzględnienie wymienionych dodatków powoduje wzrost podatku dochodowego wymierzonego wobec małżonków Schulz odpowiednio o 654 EUR w 2005 r. i o 664 EUR w 2006 r.

23 Małżonkowie Schulz wnieśli przeciwko tym decyzjom odwołania, które zostały przez Finanzamt oddalone jako bezzasadne decyzjami z dnia 30 kwietnia 2009 r.

24 W skardze wniesionej w dniu 18 maja 2009 r. do sądu krajowego małżonkowie Schulz zakwestionowali uwzględnienie dwóch spornych w postępowaniu przed sądem krajowym dodatków na potrzeby obliczenia stawki podatkowej mającej zastosowanie do pozostałych dochodów przy zastosowaniu progresywnego progu podatkowego. Żądają oni, aby dodatki otrzymane przez C. Schulz-Delzers nie były uwzględniane w ramach klauzuli progresywności. Twierdzą, że uwzględnianie tych dodatków z tego tytułu stanowi naruszenie art. 39 WE, jako że ekwiwalentne dodatki pobierane w warunkach określonych w § 3 pkt 64 EStG nie są uwzględniane w wyżej wymieniony sposób.

25 Zdaniem sądu krajowego § 3 pkt 64 EStG może zniechęcić urzędników francuskich od wykonywania w ramach swojej służby pracy w Niemczech, ponieważ przedmiotowe dodatki są włączane do obliczeń szczególnej stawki podatkowej, podczas gdy pracownik niemiecki pracujący poza terytorium niemieckim otrzymuje ekwiwalentne dodatki, które nie są uwzględniane w ramach klauzuli progresywności.

26 Paragraf 3 pkt 64 EStG, niezależnie od naruszenia art. 39 WE, powoduje, zdaniem sądu krajowego, również ukrytą dyskryminację ze względu na przynależność państwową, ponieważ co do zasady to obywatele niemieccy są zatrudniani przez osobę

prawną niemieckiego prawa publicznego i z tego względu to oni korzystają przede wszystkim z uprzywilejowania wynikającego z § 3 pkt 64 EStG.

27 W tej sytuacji Finanzgericht Baden-Württemberg postanowił zawiesić postępowanie i przedłożyć Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

„1) a) Czy § 3 pkt 64 [EStG] jest zgodny ze swobodą przepływu pracowników zgodnie z art. [39 WE, obecnie art. 45 TFUE]?

b) Czy § 3 pkt 64 [EStG] stanowi zakazaną na podstawie art. [12 WE, obecnie art. 18 TFUE] ukrytą dyskryminację ze względu na przynależność państwową?

2) W przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi przeczącej: czy § 3 pkt 64 [EStG] jest zgodny ze swobodą przemieszczania się obywateli Unii, która wynika z art. [18 WE, obecnie art. 21 TFUE]?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

28 Na wstępie należy stwierdzić, że jak podniósł rzecznik generalny w pkt 39–43 swojej opinii, spośród artykułów traktatu WE, na które powołał się sąd krajowy w swych pytaniach, jedynie art. 39 WE może znaleźć zastosowanie w postępowaniu zawisłym przed sądem krajowym.

29 Otóż po pierwsze, art. 12 WE, który ustanawia ogólną zasadę zakazu wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, może być stosowany samodzielnie wyłącznie w sytuacjach podlegających prawu Unii, w odniesieniu do których traktat nie zawiera szczególnych przepisów o zakazie dyskryminacji. Tymczasem zasada niedyskryminacji została wprowadzona w życie – w dziedzinie swobodnego przepływu pracowników – przez art. 39 WE (zob. w szczególności wyrok z dnia 10 września 2009 r. w sprawie C-269/07 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-7811, pkt 98, 99 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Po drugie, art. 18 WE, który formułuje w sposób ogólny prawo każdego obywatela Unii do swobodnego przemieszczania się i przebywania na terytorium państw członkowskich, znajduje swoje uszczegółowienie w art. 39 WE w odniesieniu do swobodnego przepływu pracowników (zob. wyrok z dnia 1 października 2009 r. w sprawie C-3/08 Leyman, Zb.Orz. s. I-9085, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Tymczasem bezsporne jest, po pierwsze, że C. Schulz-Delzers opuściła Francję, aby ustanowić swoje miejsce zamieszkania w Niemczech i po drugie, że jej status pracownika w rozumieniu art. 39 WE nie jest kwestionowany. W związku z tym pytania zadane przez sąd krajowy należy analizować wyłącznie w świetle tego ostatniego przepisu (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Leyman, pkt 18–20 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Ponadto należy podkreślić, że kwestia zgodności § 3 pkt 64 EStG z art. 39 WE jest podnoszona w postępowaniu przed sądem krajowym jedynie w zakresie, w jakim tenże § 3 pkt 64 EStG stosuje się do dodatków otrzymywanych przez urzędników niemieckich pracujących za granicą, podczas gdy nie znajduje on zastosowania do dodatków otrzymywanych przez urzędników innego państwa członkowskiego pracujących na terytorium Niemiec. Nie jest natomiast kwestionowany fakt, że ten przepis prawa niemieckiego nie ma zastosowania między innymi do dodatków otrzymywanych

przez urzędników innego państwa członkowskiego objętych obowiązkiem podatkowym w Niemczech i pracujących w trzecim państwie członkowskim.

33 W tych okolicznościach zadane pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, należy rozumieć jako zmierzające w istocie do ustalenia, czy art. 39 WE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisowi takiemu jak § 3 pkt 64 EStG, zgodnie z którym dodatki takie jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, przyznawane urzędnikowi państwa członkowskiego pracującemu w innym państwie członkowskim w celu wyrównanie spadku siły nabywczej pieniądza w miejscu zatrudnienia, nie są uwzględniane na potrzeby określenia stawki opodatkowania mającej zastosowanie w tym pierwszym państwie do innych dochodów podatnika bądź małżonka, podczas gdy ekwiwalentne dodatki przyznawane urzędnikowi tego innego państwa członkowskiego pracującemu na terytorium pierwszego państwa członkowskiego są brane pod uwagę na potrzeby określenia tej stawki opodatkowania.

34 W tej kwestii z utrwalonego orzecznictwa wynika, że po pierwsze, art. 39 WE stoi na przeszkodzie dyskryminacji jawnej, opartej na przynależności państwowej, lecz także wszelkim ukrytym formom dyskryminacji, które przez zastosowanie innych kryteriów rozróżnienia prowadzą w rzeczywistości do takiego samego rezultatu (wyrok z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. s. I-225, pkt 26) oraz że po drugie, artykuł ten zakazuje przyjmowania wszelkich przepisów, nawet stosowanych bez rozróżnienia, które uniemożliwiają obywatelowi jednego państwa członkowskiego opuszczenia jego państwa pochodzenia w celu skorzystania z prawa do swobodnego przemieszczania się lub zniechęcają go do tego (wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 De Groot, Rec. s. I-11819, pkt 78).

35 W postępowaniu przed sądem krajowym bezsporne jest, że C. Schulz-Delzers, która skorzystała ze swojego prawa do swobodnego przemieszczania, nie jest w państwie przyjmującym traktowana mniej korzystnie aniżeli obywatel tego państwa w sytuacji o charakterze czysto wewnętrznym. Otóż § 3 pkt 64 EStG, z samej swojej natury, nie może stosować się do podatników pracujących na terytorium Niemiec i przyznaje korzyść jedynie podatnikom pracującym za granicą.

36 Wynika z tego, że na art. 39 WE można by powołać się w postępowaniu przed sądem krajowym w użyteczny sposób jedynie wtedy, gdyby odmowa przyznania tej korzyści podatnikowi znajdującemu się w sytuacji C. Schulz-Delzers mogła zostać zakwalifikowana jako dyskryminująca z innych względów, co zakłada, że sytuacja C. Schulz-Delzers jest porównywalna z sytuacją beneficjentów tej korzyści.

37 Należy jednak stwierdzić, że brak jest takiej porównywalności w świetle celu realizowanego przez stosowanie progresywnego progu podatkowego, który, na co wskazano w pkt 5–8 niniejszego wyroku, opiera się z konieczności na ocenie zdolności kontrybucyjnej podatnika, dokonywanej w odniesieniu do warunków egzystencji panujących na terytorium odnośnego państwa członkowskiego.

38 Z tego punktu widzenia dodatki takie jak objęte zakresem zastosowania § 3 pkt 64 EStG, których celem jest jedynie umożliwienie beneficjentowi utrzymania, mimo wyższych kosztów utrzymania za granicą, takiego samego poziomu życia jak ten, na jakim żył w Niemczech, nie prowadzą do wzrostu zdolności kontrybucyjnej i w związku z tym nie są brane pod uwagę w ramach klauzuli progresywności.

39 Tymczasem przeznaczeniem dodatków, które otrzymuje C. Schulz-Delzers w Niemczech, jest dokładnie dostosowanie wynagrodzenia zainteresowanej do kosztów utrzymania w Niemczech i w związku z tym zwiększają one jej zdolność kontrybucyjną, ocenianą w odniesieniu do warunków egzystencji panujących na terytorium tego państwa członkowskiego, a w konsekwencji są one uwzględniane w ramach klauzuli progresywności.

40 Fakt, że z punktu widzenia ustawodawcy francuskiego celem tych dodatków jest jedynie umożliwienie ich beneficjentowi utrzymania, mimo wyższych kosztów utrzymania w Niemczech, takiego samego poziomu życia jak ten, na jakim żył we Francji,

jest w tym względzie pozbawiony znaczenia, ponieważ porównywalność sytuacji może być z konieczności oceniana jedynie w ramach jednego i tego samego systemu podatkowego i w braku przepisów ujednolicających lub harmonizujących na poziomie unijnym państwa członkowskie zachowują kompetencję do określenia kryteriów opodatkowania dochodu.

41 Okoliczność, że wybór przez małżonków Schulz wspólnego opodatkowania celem korzystania ze wspólnej podstawy opodatkowania, korzystniejszej aniżeli dwie osobne podstawy opodatkowania, spowodował włączenie dodatków otrzymywanych przez C. Schulz-Delzers do obliczenia stawki opodatkowania stosownie do progresywnego progu podatkowego, jest więc konsekwencją nie dyskryminacji w rozumieniu art. 39 WE, lecz stosowania kryteriów podatkowych, których określenie należy do państw członkowskich.

42 W tej kwestii należy przypomnieć, że traktat nie gwarantuje obywatelowi Unii, że przeniesienie jego miejsca zamieszkania do państwa członkowskiego innego niż to, w którym zamieszkiwał dotychczas, będzie neutralne z podatkowego punktu widzenia. Z uwzględnieniem różnic w uregulowaniach państw członkowskich w tej dziedzinie takie przeniesienie może, w zależności od przypadku, być mniej lub bardziej korzystne dla obywatela (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-365/02 Lindfors, Zb.Orz. s. I-7183, pkt 34; z dnia 12 lipca 2005 r. w sprawie C-403/03 Schempp, Zb.Orz. s. I-6421, pkt 45).

43 W konsekwencji na zadane pytania należy odpowiedzieć, że art. 39 WE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisowi takiemu jak § 3 pkt 64 EStG, zgodnie z którym dodatki takie jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, przyznawane urzędnikowi państwa członkowskiego pracującemu w innym państwie członkowskim w celu wyrównania spadku siły nabywczej pieniądza w miejscu zatrudnienia, nie są uwzględniane na potrzeby określenia stawki opodatkowania mającej zastosowanie w tym pierwszym państwie do innych dochodów podatnika bądź małżonka, podczas gdy ekwiwalentne dodatki przyznawane urzędnikowi tego

innego państwa członkowskiego pracującemu na terytorium pierwszego państwa członkowskiego są uwzględniane na potrzeby określenia tej stawki opodatkowania.

W przedmiocie kosztów

44 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 39 WE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisowi takiemu jak § 3 pkt 64 Einkommensteuergesetz (ustawy w sprawie podatku dochodowego), zgodnie z którym dodatki takie jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, przyznawane urzędnikowi państwa członkowskiego pracującemu w innym państwie członkowskim w celu wyrównania spadku siły nabywczej pieniądza w miejscu zatrudnienia, nie są uwzględniane na potrzeby określenia stawki opodatkowania mającej zastosowanie w tym pierwszym państwie do innych dochodów podatnika bądź małżonka, podczas gdy ekwiwalentne dodatki przyznawane urzędnikowi tego innego państwa członkowskiego pracującemu na terytorium pierwszego państwa członkowskiego są uwzględniane na potrzeby określenia tej stawki opodatkowania.

Podpisy