Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 12 grudnia 2013 r.*

Swoboda przedsiębiorczości — Równość traktowania — Podatek dochodowy — Przepisy zmierzające do unikania podwójnego opodatkowania — Dochody osiągane w innym państwie niż państwo ich uzyskania — Metoda zwolnienia z zastrzeżeniem progresji w państwie członkowskim zamieszkania — Częściowe uwzględnienie sytuacji osobistej i rodzinnej — Utrata części korzyści podatkowych związanych z sytuacją osobistą i rodzinną pracownika

W sprawie C-303/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez tribunal de première instance de Liège (Belgia) postanowieniem z dnia 31 maja 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 czerwca 2012 r., w postępowaniu:

**Guido Imfeld,**

**Nathalie Garcet**

przeciwko

**État belge,**

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes izby, E. Juhász, A. Rosas (sprawozdawca), D. Šváby i C. Vajda, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,

sekretarz: V. Tourrès, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 22 kwietnia 2013 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu G. Imfelda oraz N. Garcet przez M. Levaux oraz M. Gustina, adwokatów,

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

— w imieniu rządu estońskiego przez M. Linntam, działającą w charakterze pełnomocnika,

* Język postępowania: francuski.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez F. Dintilhaca oraz W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 czerwca 2013 r.,

wydaje następujący

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 TFUE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy G. Imfeldem i N. Garcet, parą małżonków zamieszkałą w Belgii, a państwem belgijskim w przedmiocie uwzględnienia, w ramach obliczania łącznego opodatkowania tej pary w Belgii, dochodów osiąganych w innym państwie członkowskim przez G. Imfelda, które co prawda podlegają zwolnieniu w Belgii, ale stosowane są jako podstawa dla przyznania korzyści podatkowych związanych z sytuacją osobistą i rodzinną, z tym skutkiem, że małżonkowie ci utracili część korzyści, do jakich mieliby prawo w braku takiego uwzględnienia.

### Ramy prawne

*Konwencja z 1967 r.*

3 Artykuł 14 konwencji pomiędzy Królestwem Belgii a Republiką Federalną Niemiec o unikaniu podwójnego opodatkowania i uregulowaniu niektórych innych kwestii w dziedzinie podatku dochodowego i majątkowego, w tym opodatkowania patentów i podatków od nieruchomości, podpisanej w Brukseli w dniu 11 kwietnia 1967 r. (*Moniteur belge* z dnia 30 lipca 1969 r., zwanej dalej „konwencją z 1967 r.”), stanowi w art. 14, zatytułowanym „Wolne zawody”:

„1. Dochody, które osoba będąca rezydentem jednego z umawiających się państw osiąga z wykonywania wolnego zawodu albo innej samodzielnej działalności gospodarczej, podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że osoba ta posiada stałą placówkę w drugim umawiającym się państwie w celu wykonywania swej działalności. Jeżeli posiada ona taką stałą placówkę, wówczas dochód jest opodatkowywany w drugim państwie, jednakże tylko w takim zakresie, w jakim może być przypisany działalności prowadzonej za pomocą owej stałej placówki.

2. Wyrażenie »wolne zawody« obejmuje w szczególności niezależnie prowadzoną działalność [...] lekarzy, adwokatów, inżynierów, architektów, dentystów i księgowych”.

4 Artykuł 23 konwencji z 1967 r., zatytułowany „Wolne zawody”, przewiduje w szczególności w ust. 2 pkt 1, że dochody pochodzące z Niemiec, które podlegają opodatkowaniu w tym państwie członkowskim na podstawie rzeczonej konwencji, są zwolnione z podatku w Belgii. Ten sam przepis wyjaśnia jednak, że owo zwolnienie nie ogranicza prawa Królestwa Belgii do uwzględnienia, w trakcie ustalania stawki opodatkowania, zwolnionych w ten sposób dochodów.

*Prawo belgijskie*

5 Zgodnie z art. 126 ust. 1 i 2 code des impôts sur le revenu de 1992 (kodeksu podatków dochodowych z 1992 r., *Moniteur belge* z dnia 30 lipca 1992 r.), w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności w postępowaniu głównym (zwanego dalej „CIR z 1992 r."):

„1. Niezależnie od systemu podatkowego stosowanego do małżonków, dochody małżonków inne niż dochody z działalności zawodowej są doliczane do dochodów z działalności zawodowej tego z małżonków, który osiąga wyższe dochody.

2. Podatek jest ustalany w stosunku do obydwu małżonków".

6 Artykuł 131 CIR z 1992 r. przyznaje każdemu podatnikowi kwotę dochodu zwolnioną z podatku. Zgodnie z art. 132 CIR z 1992 r. owa kwota wolna od podatku jest powiększana, jeżeli podatnik ma osoby na utrzymaniu.

7 Jeżeli małżonkowie opodatkowywani są wspólnie, owo powiększenie kwoty wolnej od podatku zgodnie z art. 134 ust. 1 akapit drugi CIR z 1992 r. następuje po stronie dochodów tego z małżonków, którego dochody z działalności zawodowej są najwyższe. Artykuł 134 ust. 1 CIR z 1992 r. stanowi również, że:

„Część dochodu objęta zwolnieniem z podatku jest określana przez podatnika i obejmuje całą kwotę podstawową, ewentualnie powiększoną, oraz dodatki, o których mowa w art. 132 i 133.

W razie stosowania wspólnego opodatkowania dodatki, o których mowa w art. 132, zalicza się na rzecz podatnika, którego dochody podlegające opodatkowaniu są wyższe [...]".

8 Artykuł 155 CIR z 1992 r. stanowi:

„Dochody objęte zwolnieniem na mocy międzynarodowych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania są uwzględniane do celów obliczania podatku, lecz podatek podlega obniżeniu proporcjonalnemu do części, jaką dochody objęte zwolnieniem stanowią w całości dochodów.

Tak samo jest w przypadku:

— dochodów zwolnionych na podstawie innych traktatów lub umów międzynarodowych, o ile przewidują one klauzulę zastrzegającą progresję;

[...]

W razie stosowania reżimu wspólnego rozliczenia obniżenie jest obliczane przez podatnika w odniesieniu do ogółu jego dochodów netto".

9 Ponadto w następstwie wyroku z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 de Groot, Rec. s. I-11819, Królestwo Belgii przyjęło okólnik nr Ci.RH.331/575.420 z dnia 12 marca 2008 r. przewidujący obniżenie podatku dla dochodów zwolnionych na podstawie konwencji międzynarodowej, poza obniżeniem przewidzianym w art. 155 CIR z 1992 r. (zwany dalej „okólnikiem z 2008 r.").

10 Okólnik ten stanowi:

„1. W belgijskim systemie podatkowym korzyści podatkowe związane z sytuacją osobistą i rodzinną podatnika [...] mają zastosowanie zarówno do dochodów pochodzenia belgijskiego, jak i do dochodów pochodzenia zagranicznego. Jeżeli owa sytuacja rodzinna lub osobista nie została uwzględniona za granicą, część owych korzyści jest utracona.

Niderlandy stosują metodę zwolnienia z zastrzeżeniem progresji, analogiczną do metody stosowanej w Belgii. W [ww. wyroku w sprawie de Groot Trybunał] orzekł jednak, że metoda taka była sprzeczna z uregulowaniem w dziedzinie swobodnego przepływu osób [w Unii Europejskiej].

Belgia została wezwana przez Komisję Europejską do dostosowania belgijskich przepisów podatkowych dotyczących stosowania metody zwolnienia z zastrzeżeniem progresji [...] do obowiązków ciążących na podstawie art. 18 [WE], 39 [WE], 43 [WE] i 56 WE [...].

Przyjęto następujące rozwiązanie: w przypadku gdy sytuacja osobista i rodzinna podatnika nie została uwzględniona za granicą, obniżenie podatku dla dochodów pochodzenia zagranicznego zostanie przyznane wraz z obniżeniem przewidzianym w art. 155 CIR z [1992 r.].

[...]

3. Dodatkowe obniżenie w odniesieniu do dochodów zwolnionych na podstawie konwencji może zostać przyznane jedynie po spełnieniu następujących warunków:

   — podatnik uzyskał dochody zwolnione na podstawie konwencji w państwie członkowskim lub państwach członkowskich [Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG)];

   — sytuacja osobista lub rodzinna podatnika nie została uwzględniona przy obliczaniu podatku należnego w tych państwach od dochodów zwolnionych z podatku w Belgii;

   — podatnik nie mógł w Belgii w pełni skorzystać z korzyści podatkowych związanych z jego sytuacją rodzinną lub osobistą;

   — podatek należny w Belgii, powiększony o podatek należny za granicą, jest wyższy od podatku, który byłby należny, gdyby dochody zostały uzyskane wyłącznie w Belgii, a podatki ich dotyczące były należne w Belgii.

4. Podatnik ubiegający się o dodatkowe obniżenie powinien przedstawić dowód spełnienia wymaganych warunków".

**Spory w postępowaniu głównym**

11 Guido Imfeld, obywatel niemiecki, i N. Garcet, obywatelka belgijska, są małżeństwem, mają dwójkę dzieci i mają miejsce zamieszkania w Belgii. Mimo że na podstawie przepisów prawa krajowego małżonkowie podlegają co do zasady wspólnemu opodatkowaniu, to jednak za lata 2003 i 2004 złożyli oddzielne deklaracje o osiąganym dochodzie w Belgii, bez wskazania, że pozostają w związku małżeńskim.

12 Guido Imfeld, który wykonuje zawód adwokata w Niemczech, gdzie osiąga wszystkie dochody, nie wskazał w Belgii żadnego dochodu podlegającego opodatkowaniu ani też żadnej osoby pozostającej na utrzymaniu. Z kolei N. Garcet, która jest pracownikiem najemnym w Belgii, wskazała w deklaracji odsetki hipoteczne i dwójkę pozostających na utrzymaniu dzieci, jak również koszty opieki.

13 Rzeczone deklaracje leżą u podstaw trzech spraw rozpatrywanych przez sąd odsyłający, które to sprawy spowodowały skierowanie wniosku o wydanie orzeczenia prejudycjalnego.

*Spory związane z rokiem podatkowym 2003*

14 W dniu 5 kwietnia 2004 r. belgijski organ podatkowy w pierwszej kolejności ustalił za rok podatkowy 2003 podatek jedynie od N. Garcet.

15 Niemniej jednak w dniu 16 listopada 2004 r. ów organ podatkowy stwierdził, że N. Garcet nie może być uznawana za niezamężną, i wydał w związku z tym decyzję korygującą ustanawiającą wspólne opodatkowanie skarżących w postępowaniu głównym i określającą nowy podatek na podstawie dochodów zadeklarowanych przez N. Garcet i dochodów uzyskiwanych przez G. Imfelda w charakterze osoby prowadzącej działalność gospodarczą w Niemczech.

16 Pismem z dnia 9 grudnia 2004 r. skarżący w postępowaniu głównym wyrazili swój sprzeciw wobec tak ustalonej korekty podatku, nie zgadzając się z wysokością podatku ustalonego dla nich oraz żądając obliczenia podatku odrębnie dla każdego z nich, aby zagwarantować swobodę przedsiębiorczości, a także rzeczywiste i pełne zwolnienie z podatku dochodów pochodzenia niemieckiego uzyskiwanych przez G. Imfelda.

17 W dniu 13 grudnia 2004 r. organ podatkowy doręczył skarżącym w postępowaniu głównym decyzję podatkową, wskazując, że niemieckie dochody G. Imfelda zostaną zwolnione w całości, lecz że wspólne opodatkowanie musi uwzględniać koszty opieki nad dziećmi, kwotę dochodu zwolnioną z podatku oraz ulgi w odniesieniu do dochodu zastępczego [dochodu otrzymywanego w miejsce wynagrodzenia, które otrzymuje się, gdy się pracuje, np. zasiłek dla bezrobotnych, chorobowy, macierzyński, emerytury, renty].

18 W dniu 10 lutego 2005 r. ustalono kwotę podatku za rok 2003 jedynie dla N. Garcet na podstawie dochodów, których wysokość ustalona została w kwocie zero, od której to kwoty skarżący w postępowaniu głównym wnieśli odwołanie w dniu 9 marca 2005 r.

19 Ponieważ odwołanie to zostało oddalone decyzją directeur régional des contributions directes de Liège (Belgia) (dyrektora regionalnego ds. podatków bezpośrednich w Liège) w dniu 11 lipca 2005 r., skarżący w postępowaniu głównym wnieśli skargę na tę decyzję pismem złożonym w sekretariacie sądu odsyłającego w dniu 29 września 2005 r.

20 W dniu 13 października 2005 r. ustalono łączną kwotę opodatkowania skarżących w postępowaniu głównym za rok 2003, od której to decyzji ustalającej kwotę skarżący wnieśli odwołanie w dniu 13 stycznia 2006 r.

21 Ponieważ odwołanie to zostało oddalone decyzją directeur régional des contributions directes de Liège z dnia 7 marca 2006 r., skarżący w postępowaniu głównym wnieśli skargę na tę decyzję pismem złożonym w sekretariacie sądu odsyłającego w dniu 31 marca 2006 r.

*Spór dotyczący roku podatkowego 2004*

22 W dniu 24 czerwca 2005 r. ustalono łączną kwotę opodatkowania skarżących w postępowaniu głównym za rok 2004, przeciwko któremu to ustaleniu wnieśli oni odwołanie w dniu 15 września 2005 r.

23 Ponieważ odwołanie to zostało oddalone decyzją directeur régional des contributions directes de Liège z dnia 19 października 2005 r., skarżący w postępowaniu głównym wnieśli odwołanie od tej decyzji pismem złożonym w sekretariacie sądu odsyłającego w dniu 21 listopada 2005 r.

*Traktowanie pod względem podatkowym dochodów osiąganych w Niemczech przez G. Imfelda*

24 Guido Imfeld na podstawie konwencji z 1967 r. został opodatkowany w Niemczech od dochodów osiąganych w tym państwie członkowskim. Z odpowiedzi na pytanie pisemne zadane przez Trybunał wynika, że w ramach podatku dochodowego płaconego w Niemczech korzysta on z mającej postać kwoty dochodu zwolnionej z podatku ulgi podatkowej z tytułu pozostającego na utrzymaniu dziecka („Freibetrag für Kinder").

25 Guido Imfeld został opodatkowany indywidualnie, to znaczy bez możliwości skorzystania z systemu „Ehegattensplitting", systemu wspólnego opodatkowania, z którego mogą korzystać na podstawie § 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym (Einkommensteuergesetz) podatnicy pozostający w związku małżeńskim i niepozostający w trwałej separacji, którzy podlegają opodatkowaniu w Niemczech, zamieszkując w innym państwie członkowskim. Z postanowienia odsyłającego oraz z akt znajdujących się w posiadaniu Trybunału wynika, że za rok podatkowy 2003 niemieckie organy podatkowe odmówiły G. Imfeldowi skorzystania z tego systemu opodatkowania.

26 Skarga wniesiona przez G. Imfelda od owej odmownej decyzji została oddalona wyrokiem Finanzgericht Köln (Niemcy) z dnia 25 lipca 2007 r. w zakresie, w jakim, po pierwsze, dochody G. Imfelda podlegające opodatkowaniu w Niemczech były niższe niż 90% łącznego dochodu jego gospodarstwa domowego, i po drugie, dochody jego małżonki przekraczały zarówno bezwzględny próg 12 372 EUR, jak i próg dotyczący 10% wszystkich dochodów, przewidziany przez niemieckie przepisy podatkowe. Finanzgericht Köln podkreślił w szczególności, że Trybunał dopuścił rzeczone progi w wyroku z dnia 14 września 1999 r. w sprawie C-391/97 Gschwind, Rec. s. I-5451, pkt 32.

27 Odwołanie wniesione przez skarżącego w postępowaniu głównym przeciwko temu wyrokowi zostało oddalone wyrokiem Bundesfinanzhof (Niemcy) z dnia 17 grudnia 2007 r.

**Ocena sądu odsyłającego i pytanie prejudycjalne**

28 Sąd odsyłający wskazuje, że łączne rozpoznanie sprawy G. Imfelda i N. Garcet jest zgodne z prawem. W stosunku do małżonków doszło do wspólnego opodatkowania, tak jak to przewiduje art. 126 ust. 1 CIR z 1992 r., i ustalono podatek łącznie od obydwu skarżących w postępowaniu głównym. Na podstawie art. 134 ust. 1 akapit drugi CIR z 1992 r. powiększenie kwoty zwolnionej z podatku z tytułu pozostających na utrzymaniu dzieci, o której to kwocie mowa w art. 132 ust. 3 CIR z 1992 r., zostało „zalicz[one] na rzecz podatnika, którego dochody podlegające opodatkowaniu są wyższe", w niniejszym przypadku na poczet dochodów osiąganych przez G. Imfelda.

29 Sąd ten ma wątpliwości co do zgodności z prawem Unii sposobu obliczania belgijskiego podatku. Twierdzi on w tym zakresie, że sposób zwolnienia z zastrzeżeniem progresji skutkuje utratą przez podatników takich jak skarżący w postępowaniu głównym części kwot zwolnionych z podatku, do której daje im prawo ich sytuacja osobista i rodzinna, z tego względu, iż kwoty te zaliczane są w pierwszej kolejności na część dochodu małżonka, który osiąga najwyższe dochody, nawet jeżeli są one zwolnione na podstawie konwencji międzynarodowej zapobiegającej podwójnemu opodatkowaniu. Wydaje mu się w związku z tym, że łączne zastosowanie art. 155 i art. 134 ust. 1 CIR z 1992 r. w sytuacji transgranicznej takiej jak sytuacja skarżących w postępowaniu głównym narusza prawo Unii.

30 W tych okolicznościach sąd pierwszej instancji w Liège, łącząc poszczególne spory wniesione do rozpatrzenia przez skarżących w postępowaniu głównym, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 39 [WE] stoi na przeszkodzie temu, aby belgijski system podatkowy w art. 155 [CIR z 1992 r.] i w [art. 134 ust. 1 akapit drugi CIR z 1992 r.], niezależnie od stosowania [okólnika z 2008 r.], skutkował tym, że uzyskane w Niemczech dochody powoda z działalności zawodowej, zwolnione na podstawie art. [14] [konwencji z 1967 r.], zostały wliczone przy obliczaniu podatku belgijskiego i służyły jako podstawa dla przyznania ulg podatkowych przewidzianych przez [CIR z 1992 r.], a korzyści te, takie jak kwota dochodu zwolniona z podatku ze względu na sytuację rodzinną skarżącego, były ograniczone lub ustalone na niższym poziomie, niż gdyby oboje skarżący uzyskiwali dochody w Belgii i gdyby skarżąca, a nie skarżący, uzyskiwała wyższe dochody, podczas gdy w Niemczech skarżący został opodatkowany z tytułu dochodów z działalności zawodowej jako osoba stanu wolnego i nie może skorzystać ze wszystkich ulg podatkowych związanych ze swoją sytuacją osobistą i rodzinną, którą niemiecki fiskus uwzględnia tylko w części?”.

## W przedmiocie pytania prejudycjalnego

*Uwagi wstępne*

31 Sąd odsyłający wnosi do Trybunału zasadniczo o orzeczenie co do zgodności z prawem Unii traktowania pod względem podatkowym zastrzeżonego przez państwo członkowskie, w niniejszej sprawie Królestwo Belgii, dla zamieszkałej w tym państwie członkowskim i osiągającej w nim dochody pary, której jeden z członków osiąga dochody w tym państwie członkowskim, podczas gdy drugi wykonuje wolny zawód w innym państwie członkowskim, w niniejszej sprawie w Republice Federalnej Niemiec, gdzie uzyskuje on wszystkie swoje dochody, które stanowią największą część dochodów pary i są opodatkowywane w Niemczech i zwolnione w Belgii na podstawie dwustronnej konwencji międzynarodowej o unikaniu podwójnego opodatkowania.

32 Należy wyjaśnić, że o ile w sprawie głównej spór dotyczy dwóch korzyści podatkowych związanych z sytuacją osobistą i rodzinną podatników, to znaczy odliczenia kosztów opieki nad dziećmi oraz przyznania dodatku kwotowego do dochodu zwolnionego z podatku na dzieci pozostające pod opieką, o tyle jednak sąd odsyłający przez swoje pytanie odnosi się dokładniej do „kwoty zwolnionej z podatku ze względu na sytuację rodzinną skarżącego”, powołując się na sposób obliczania określony w art. 134 ust. 1 akapit drugi CIR z 1992 r.

33 W ten sposób sąd odsyłający określa korzyść podatkową, jaką stanowi dodatek do kwoty dochodu zwolnionej z podatku na pozostające na utrzymaniu dzieci przewidziany w art. 132 CIR z 1992 r. Wskazuje on, że taka korzyść podatkowa jest przyznawana przez prawo belgijskie na rzecz pary jako całości oraz że z powodu sposobu obliczania ustanowionego w art. 134 CIR z 1992 r., zgodnie z którym rzeczony dodatek jest obliczany w drodze zaliczenia stosowanego do podlegających opodatkowaniu najwyższych dochodów jednego z dwóch małżonków, korzyść ta w sytuacji takiej jak sytuacja skarżących w postępowaniu głównym zostaje zmniejszona lub przyznana w mniejszym stopniu, niż jeżeli ci ostatni we dwoje osiągaliby dochody w Belgii oraz gdyby to N. Garcet, a nie G. Imfeld, osiągała najwyższe dochody.

34 Możliwość odliczenia kosztów opieki nad dziećmi nie stanowi zatem części korzyści, do których odnosi się sąd odsyłający w swoim pytaniu. Jak potwierdził to rząd belgijski na rozprawie, obliczenie odliczenia kosztów opieki nad dziećmi podlega innym zasadom, ponieważ takie odliczenie przyznawane jest za pomocą proporcjonalnego podziału na dochody każdego z małżonków. Rząd ten dodaje, że w niniejszej sprawie N. Garcet skorzystała z odliczenia z tytułu kosztów opieki nad dziećmi w części proporcjonalnej do części, jaką jej dochody stanowiły w łącznym majątku pary.

*W kwestii swobody mającej zastosowanie do sytuacji skarżących w postępowaniu głównym*

35 Sąd odsyłający odnosi się w swoim pytaniu do art. 39 WE, któremu obecnie odpowiada art. 45 TFUE, dotyczącego swobody przepływu pracowników, powołując się wielokrotnie w wyjaśnieniach zawartych w postanowieniu odsyłającym na swobodę przedsiębiorczości.

36 Tymczasem G. Imfeld, który jest obywatelem niemieckim i zamieszkuje w Belgii, pracuje w Niemczech jako adwokat i prowadzi tam niezależną działalność. Ponadto postanowienie konwencji z 1967 r., wyraźnie wskazane przez sąd odsyłający jako mające zastosowanie do spraw głównych, dotyczy wolnych zawodów i analogicznej niezależnej działalności.

37 W konsekwencji sytuacja G. Imfelda objęta jest nie swobodą przepływu pracowników, lecz swobodą przedsiębiorczości, która oznacza dla obywateli Unii dostęp do działalności gospodarczej i jej wykonywanie (zob. w szczególności wyrok z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, Rec. s. I-2409, pkt 40).

38 Trybunał wielokrotnie orzekał już, że nawet gdy sąd odsyłający ograniczył swój wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym do dokonania interpretacji swobody przepływu pracowników, to okoliczność ta nie stoi na przeszkodzie temu, aby Trybunał dostarczył sądowi odsyłającemu wszelkich informacji na temat wykładni prawa unijnego, jakie mogą okazać się użyteczne do wydania wyroku w zawisłej przed nim sprawie, niezależnie od tego, czy sąd odsyłający podniósł daną kwestię w przedstawionym pytaniu (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 kwietnia 2006 r. w sprawie C-152/03 Ritter-Coulais, Zb.Orz. s. I-1711, pkt 29; z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-544/07 Rüffler, Zb.Orz. s. I-3389, pkt 57).

39 W związku z tym pytanie to należy rozumieć jako dotyczące art. 43 WE, któremu obecnie odpowiada art. 49 TFUE.

*W przedmiocie pytania*

40 Przez swoje pytanie sąd odsyłający zastanawia się zasadniczo nad tym, czy art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on stosowaniu uregulowania podatkowego państwa członkowskiego, takiego jak sporne w postępowaniu głównym, które skutkuje pozbawieniem pary małżonków zamieszkałej w tym państwie i osiągającej jednocześnie dochody w owym państwie i w innym państwie członkowskim, w którym jeden z małżonków podlega indywidualnemu opodatkowaniu od dochodów z działalności zawodowej i nie może uzyskać wszystkich korzyści podatkowych związanych z jego sytuacją osobistą i rodzinną, korzystania z określonej ulgi podatkowej ze względu na sposób zaliczenia, podczas gdy para ta miałaby prawo do tej ulgi, gdyby obaj małżonkowie osiągali wszystkie dochody lub większą ich część na terytorium państwa miejsca zamieszkania.

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobody przedsiębiorczości

41 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, iż z utrwalonego orzecznictwa wynika, że w braku ujednolicających lub harmonizujących przepisów Unii państwa członkowskie zachowują kompetencję do określenia kryteriów opodatkowania dochodu i majątku w celu eliminacji podwójnego opodatkowania, między innymi w drodze konwencji. W tym kontekście w ramach dwustronnych konwencji państwa członkowskie mają swobodę ustalania łączników norm kolizyjnych w celu podziału kompetencji podatkowych (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie De Groot, pkt 93; wyroki: z dnia 16 października 2008 r. w sprawie C-527/06 Renneberg, Zb.Orz. s. I-7735, pkt 48; z dnia 28 lutego 2013 r. w sprawie C-168/11 Beker, pkt 32).

42 Niemniej jednak taki rozdział kompetencji podatkowej nie zezwala państwom członkowskim na stosowanie przepisów sprzecznych ze swobodami przepływu zagwarantowanymi przez traktat FUE. W rzeczywistości, jeżeli chodzi o wykonywanie władztwa podatkowego rozdzielonego w ten sposób w ramach dwustronnych konwencji zapobiegających podwójnemu opodatkowaniu, państwa członkowskie są zobowiązane do przestrzegania zasad Unii (ww. wyroki: w sprawie de Groot, pkt 94; w sprawie Renneberg, pkt 50, 51; a także w sprawie Beker, pkt 33, 34).

43 Należy również przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zasadniczo to do państwa członkowskiego miejsca zamieszkania należy przyznanie podatnikowi wszystkich korzyści podatkowych związanych z jego sytuacją osobistą i rodzinną, ponieważ owo państwo członkowskie, z zastrzeżeniem wyjątku, znajduje się w najlepszym położeniu, aby ocenić osobistą zdolność podatkową rzeczonego podatnika w zakresie, w jakim na terytorium tego państwa znajduje się centrum interesów osobistych i majątkowych owego osobnika (zob. w szczególności wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. s. I-225, pkt 32; z dnia 16 maja 2000 r. w sprawie C-87/99 Zurstrassen, Rec. s. I-3337, pkt 21; ww. wyrok w sprawie Beker, pkt 43).

44 Obowiązek uwzględnienia sytuacji osobistej i rodzinnej ciąży na państwie członkowskim zatrudnienia, jedynie jeżeli podatnik uzyskuje wszystkie lub prawie wszystkie przychody podlegające opodatkowaniu z działalności wykonywanej w tymże państwie członkowskim i nie uzyskuje znaczących dochodów w swym państwie zamieszkania, przez co nie jest ono w stanie przyznać temu podatnikowi ulg wynikających z uwzględnienia jego sytuacji osobistej i rodzinnej (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Schumacker, pkt 36; w sprawie Gschwind, pkt 27; w sprawie Zurstrassen, pkt 21–23; w sprawie de Groot, pkt 89).

45 To w świetle tych zasad należy oceniać zgodność ze swobodą przedsiębiorczości stosowania belgijskiego uregulowania do sytuacji takiej jak sporna w postępowaniu głównym.

46 Skarżący w postępowaniu głównym zostali opodatkowani łącznie od swoich dochodów w Belgii, gdzie mają miejsce zamieszkania, ponieważ dochody uzyskiwane w Niemczech przez G. Imfelda zostały zwolnione, a ów skarżący w postępowaniu głównym został opodatkowany indywidualnie od dochodów uzyskanych w Niemczech, gdzie pracuje, na podstawie konwencji z 1967 r.

47 Zarówno w Belgii, jak i w Niemczech uwzględniona została przynajmniej częściowo sytuacja osobista i rodzinna tej pary. Na podstawie niemieckiego uregulowania podatkowego Guido Imfeld miał prawo do zwolnienia z tytułu pozostających na utrzymaniu dzieci („Freibetrag für Kinder”), nie mógł jednak skorzystać z systemu „Ehegattensplitting”.

48 Na podstawie belgijskiego uregulowania podatkowego para miała również zasadniczo prawo do dodatku do kwoty zwolnionej z podatku z tytułu dzieci pozostających na utrzymaniu. Nie mogła jednak z niego rzeczywiście skorzystać. Dodatkowa kwota dochodu, która mogła zostać zwolniona, została zaliczona na poczet dochodów G. Imfelda osiągniętych w Niemczech, ponieważ były one najwyższe z dochodów pary. Jednakże rzeczone dochody zostały następnie odliczone od podstawy opodatkowania w zakresie, w jakim zostały one zwolnione na podstawie konwencji z 1967 r., tak że ostatecznie żadna kwota dochodu ze szczególnego tytułu dodatku na pozostające pod opieką dzieci nie została zwolniona.

49 W związku z tym uregulowanie podatkowe takie jak sporne w postępowaniu głównym, a w szczególności łączne zastosowanie metody zwolnienia z zastrzeżeniem progresji przewidzianej w art. 155 CIR z 1992 r. i warunków zastosowania dodatku do zwolnienia z tytułu pozostającego na utrzymaniu dziecka ustanowionych w art. 134 CIR z 1992 r., stawia w mniej korzystnej sytuacji pary w sytuacji skarżących w postępowaniu głównym – która to sytuacja charakteryzuje się tym, że większa część dochodów tych par jest uzyskiwana w innym państwie członkowskim – w stosunku do par, które uzyskują wszystkie dochody lub ich znaczną część w Belgii.

50 Skarżący w postępowaniu głównym znaleźli się jako para w rzeczywiście mniej korzystnej sytuacji, jako że nie mogli oni skorzystać z ulgi podatkowej wynikającej z zastosowania dodatku do zwolnienia z tytułu pozostającego pod opieką dziecka, do której mieliby prawo, gdyby osiągali wszystkie dochody w Belgii, lub przynajmniej gdyby dochody uzyskiwane przez N. Garcet w Belgii były wyższe niż dochody uzyskiwane przez jej małżonka w Niemczech.

51 Sporne w postępowaniu głównym uregulowanie ustanawia w ten sposób odmienne traktowanie pod względem podatkowym par obywateli Unii zamieszkałych na terytorium Królestwa Belgii ze względu na źródło i wysokość ich dochodów, co może wywoływać skutek zniechęcający ich do wykonywania swobód zagwarantowanych przez traktat, a w szczególności swobody przedsiębiorczości (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Beker, pkt 52).

52 Rzeczone uregulowanie może również zniechęcać obywateli rzeczonego państwa członkowskiego do wykonywania ich prawa do swobody przedsiębiorczości poprzez stałe wykonywanie ich działalności w innym państwie członkowskim przy jednoczesnym ich zamieszkiwaniu nadal w pierwszym z wymienionych państw (zob. w szczególności wyroki: z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. s. I-2787, pkt 28, 29; a także z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-314/08 Filipiak, Zb.Orz. s. I-11049, pkt 60).

53 Może ono również zniechęcać obywateli państw członkowskich innych niż Królestwo Belgii do wykonywania w charakterze obywateli Unii prawa swobodnego przepływu poprzez ustanowienie miejsca zamieszkania w tym państwie członkowskim, w szczególności w celu zbliżenia rodzinnego, przy jednoczesnej kontynuacji stałego wykonywania działalności w państwie członkowskim, którego są oni obywatelami.

54 Ponadto belgijskie uregulowanie podatkowe nie uwzględnia sytuacji transgranicznej takiej jak ta w postępowaniach głównych i nie umożliwia kompensaty negatywnych skutków, jakie uregulowanie to może mieć dla wykonywania rzeczonych wolności zagwarantowanych obywatelom Unii przez traktat.

55 Jak podkreśliła Komisja w pisemnych uwagach, zasada stosowania dodatku do zwolnienia z tytułu pozostającego na utrzymaniu dziecka do najwyższej części dochodu pary ma co do zasady za zadanie maksymalizację korzystnych skutków dla pary jako całości, w tym dla małżonka osiągającego niższe dochody. Ponieważ skala podatkowa ma charakter progresywny, przyznanie dodatku małżonkowi osiągającemu najwyższe dochody jest bardziej korzystne dla pary niż rozdział tego dodatku na równe lub proporcjonalne części. Paradoksalnie, stosowanie tej zasady w sytuacji transgranicznej takiej jak ta w postępowaniu głównym może wywoływać całkowicie odwrotny skutek w pewnych okolicznościach – w niniejszej sprawie w sytuacji, gdy małżonek osiągający najwyższe dochody osiąga całość dochodów w państwie członkowskim innym niż Królestwo Belgii.

56 Przeciwnie do tego, co podnosi rząd belgijski, ustalone w ten sposób ograniczenie w swobodzie przedsiębiorczości nie jest konieczną konsekwencją rozbieżności uregulowań krajowych w postępowaniu głównym.

57 Para złożona ze skarżących w postępowaniu głównym została bowiem pozbawiona części zwolnienia przewidzianego dla par będących rezydentami z powodu wykonywania przez jednego z członków tej pary swobody przedsiębiorczości oraz z powodu samych warunków stosowania dodatku do zwolnienia z tytułu pozostającego na utrzymaniu dziecka przewidzianego przez belgijskie uregulowanie podatkowe (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie de Groot, pkt 87).

58 Rząd belgijski nie może również twierdzić, że uregulowanie podatkowe sporne w postępowaniu głównym nie stanowi ograniczenia w wykonywaniu swobody przedsiębiorczości, ponieważ wykonanie przez G. Imfelda swobody przedsiębiorczości w żaden sposób nie pogarsza jego sytuacji podatkowej w zakresie, w jakim, po pierwsze, nie musiał on zapłacić w Niemczech podatku wyższego niż podatek,

który musiałby zapłacić w Belgii, i po drugie, jego sytuacja osobista i rodzinna została uwzględniona w Niemczech, tak że Królestwo Belgii zostało w pełni uwolnione ze wszystkich obowiązków w tym zakresie.

59 Oczywiście, jak wynika z przedstawionych okoliczności faktycznych postępowań głównych, G. Imfeld mógł w niniejszej sprawie skorzystać z częściowego uwzględnienia sytuacji osobistej i majątkowej w Niemczech poprzez przyznanie mu zwolnienia z podatku z tytułu dzieci pozostających na utrzymaniu („Freibetrag für Kinder").

60 Niemniej jednak nie można uznać, że przyznanie tej korzyści podatkowej w Niemczech mogło skompensować w jakikolwiek sposób utratę korzyści podatkowej przez skarżących w postępowaniu głównym w Belgii.

61 W rzeczywistości bowiem państwo członkowskie nie może powoływać się na istnienie korzyści przyznanej jednostronnie przez inne państwo członkowskie, w niniejszej sprawie przez państwo członkowskie, w którym G. Imfeld pracuje i osiąga wszystkie dochody, w celu uniknięcia obowiązków, które na nim ciążą na podstawie traktatu, w szczególności na podstawie jego przepisów dotyczących swobody przedsiębiorczości (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 Amurta, Zb.Orz. s. I-9569, pkt 78; a także z dnia 11 września 2008 r.: w sprawie C-11/07 Eckelkamp i in., Zb.Orz. s. I-6845, pkt 69; w sprawie C-43/07 Arens-Sikken, Zb.Orz. s. I-6887, pkt 66).

62 Tymczasem uregulowanie podatkowe sporne w postępowaniu głównym ustanawia korzyść podatkową na rzecz par, w szczególności w postaci dodatku do zwolnienia na pozostające na utrzymaniu dzieci, która to korzyść jest stosowana do dochodów członka pary, który osiąga najwyższe dochody, bez uwzględniania w jakikolwiek sposób okoliczności, iż członek ten może w wyniku wykonywania swobód zagwarantowanych przez traktat nie osiągać indywidualnie dochodów w Belgii, co skutkować będzie w sposób bezpośredni i automatyczny tym, że para utraci wówczas w całości możliwość skorzystania z rzeczonej ulgi. Taki automatyzm owej utraty, niezależnie od traktowania w Niemczech pod względem podatkowym G. Imfelda, stanowi naruszenie swobody przedsiębiorczości.

63 Tym samym okoliczność, że w postępowaniu w niniejszej sprawie sytuacja osobista i rodzinna G. Imfelda została częściowo uwzględniona w Niemczech z tytułu jego indywidualnego opodatkowania oraz że nie mógł on w związku z tym zostać objęty ulgą podatkową, nie może być podnoszona przez rząd belgijski w celu wykazania braku ograniczenia w swobodzie przedsiębiorczości.

W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia w swobodzie przedsiębiorczości

64 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem środek mogący ograniczać przewidzianą w art. 49 WE swobodę przedsiębiorczości może zostać dopuszczony wyłącznie wtedy, gdy realizuje praworządny cel zgodny z traktatem i uzasadniony nadrzędnymi względami interesu ogólnego. W takim przypadku konieczne jest także, by środek taki był właściwy dla zapewnienia realizacji tego celu i by nie wykraczał poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Lasteyrie du Saillant, pkt 49; wyroki: z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 35; a także z dnia 21 stycznia 2010 r. w sprawie C-311/08 SGI, Zb.Orz. s. I-487, pkt 56).

65 Rząd belgijski twierdzi, że nawet jeżeli sporne w postępowaniu głównym uregulowanie podatkowe stanowi ograniczenie w swobodzie przedsiębiorczości, to jest ono w każdym razie uzasadnione koniecznością zachowania zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwa członkowskie.

66 W szczególności rząd ten wnosi na podstawie ww. wyroków w sprawie Schumacker oraz w sprawie de Groot, że istnieje związek pomiędzy opodatkowaniem dochodów i uwzględnieniem sytuacji osobistej i rodzinnej podatników, w tym znaczeniu, że sytuacja ta powinna być uwzględniana w państwie członkowskim zamieszkania jedynie w przypadku istnienia dochodów podlegających opodatkowaniu w tym państwie. Rząd belgijski podkreśla, że konwencja z 1967 r. przewiduje, iż dochody osiągane w państwie członkowskim zatrudnienia są zwalniane w państwie członkowskim zamieszkania. Otóż sam system zwolnienia obniża podstawę opodatkowania do zera, uniemożliwiając dokonanie odliczeń, które są związane z sytuacją osobistą lub rodzinną.

67 Zdaniem rządu belgijskiego pójście dalej niż brak opodatkowania poprzez przeniesienie na innego podatnika korzyści podatkowych związanych z sytuacją osobistą i rodzinną miałoby wychodzić poza to, czego wymaga prawo Unii w interpretacji nadanej przez Trybunał w ww. wyroku w sprawie de Groot, z którego wynika tylko, że korzyści podatkowe powinny być przyznawane w pełni i w pełni odliczane od podlegającego opodatkowaniu dochodu. Przeniesienie korzyści na małżonka prowadziłoby do naruszenia prawa Królestwa Belgii do wykonywania jego władztwa podatkowego w stosunku do działalności wykonywanej na jego terytorium przez tego małżonka.

68 W tym zakresie należy zauważyć, że oczywiście zachowanie rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi rzeczywiście może stanowić nadrzędny wzgląd interesu ogólnego pozwalający uzasadnić ograniczenie wykonywania swobody przepływu w Unii (ww. wyrok w sprawie Beker, pkt 56).

69 Niemniej jednak Trybunał orzekł już, że państwo, w którym podatnik ma miejsce zamieszkania, nie może powoływać się na takie uzasadnienie w celu uchylenia się od zasadniczo ciążącego na tym państwie obowiązku przyznania podatnikowi należnych mu odliczeń o charakterze osobistym i rodzinnym, chyba że państwo to zostaje na podstawie konwencji zwolnione z dokonania pełnego uwzględnienia sytuacji osobistej i rodzinnej podatników zamieszkałych na jego terytorium i wykonujących częściowo działalność gospodarczą w innym państwie członkowskim, lub że stwierdzi, że poza wszelkimi konwencjami jedno lub kilka państw zatrudnienia przyznaje w związku z opodatkowywanymi przez nie dochodami korzyści związane z uwzględnieniem sytuacji osobistej i rodzinnej podatników, którzy nie zamieszkują na terytorium tych państw członkowskich, lecz osiągają tam podlegające opodatkowaniu dochody (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie de Groot, pkt 99, 100; a także w sprawie Beker, pkt 56).

70 W tym kontekście Trybunał w pkt 101 ww. wyroku w sprawie de Groot stwierdził, że mechanizmy wykorzystywane do wyeliminowania podwójnego opodatkowania lub krajowe systemy podatkowe, których wynikiem jest jego eliminacja lub zmniejszenie, powinny zapewnić podatnikom danych państw członkowskich, by w sumie cała ich sytuacja osobista i rodzinna była należycie uwzględniona, niezależnie od sposobu, w jaki dane państwa członkowskie podzieliły ten obowiązek między siebie, gdyż inaczej powstałaby nierówność w traktowaniu, sprzeczna z postanowieniami traktatu w dziedzinie swobodnego przepływu pracowników, która w żaden sposób nie wynikałaby z różnic istniejących między krajowymi przepisami podatkowymi.

71 Rozważania te można transponować do sytuacji pary złożonej ze skarżących w postępowaniu głównym.

72 Otóż, po pierwsze, konwencja z 1967 r. nie nakłada na państwo członkowskie zatrudnienia żadnego obowiązku dotyczącego uwzględniania sytuacji osobistej i rodzinnej podatników będących rezydentami innego państwa będącego stroną tej konwencji.

73 Po drugie, uregulowanie podatkowe sporne w postępowaniu głównym nie ustanawia żadnego związku pomiędzy korzyściami podatkowymi, jakie przyznaje ono rezydentom danego państwa członkowskiego, a ulgami podatkowymi, z jakich mogą oni korzystać w ramach opodatkowania ich w innym państwie

członkowskim. Skarżący w postępowaniu głównym nie mogli skorzystać z dodatku do zwolnienia na pozostające na utrzymaniu dzieci nie dlatego, że skorzystali oni z ekwiwalentnej korzyści w Niemczech, lecz tylko z tego powodu, iż korzyść jest neutralizowana przez warunki jej zastosowania.

74 Rząd belgijski podnosi ponadto w tym zakresie, że okólnik z 2008 r., który oceniany jest jako mechanizm ustalający taki związek, nie ma zastosowania do sytuacji G. Imfelda.

75 W każdym razie uzasadnienie oparte na konieczności zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi może zostać uwzględnione w szczególności, gdy dany system zmierza do zapobieżenia zrachowaniom, które mogłyby zagrażać prawu państwa członkowskiego do wykonywania przysługującej mu kompetencji podatkowej w związku z działalnością wykonywaną na jego terytorium (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 Rewe Zentralfinanz, Zb.Orz. s. I-2647, pkt 42; z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, Zb.Orz. s. I-6373, pkt 54; ww. wyroki: w sprawie SGI, pkt 60; w sprawie Beker, pkt 57).

76 Tymczasem w niniejszej sprawie fakt, że Królestwo Belgii przyznało w całości korzyść w postaci odliczeń typu osobistego i rodzinnego skarżącym w postępowaniu głównym, nie zagraża temu prawu. Postępując w ten sposób, rzeczone państwo członkowskie nie zrezygnowało z części swych kompetencji podatkowych na rzecz innych państw członkowskich. Jak podkreśla Komisja, w niniejszej sprawie utrata ulgi przyznawanej parze dotyka małżonka, który podlega belgijskiemu opodatkowaniu. Restrykcyjny charakter belgijskiego uregulowania dla pary polega nie na mniej korzystnym traktowaniu dochodu G. Imfelda, lecz na mniej korzystnym traktowaniu dochodu jego małżonki, N. Garcet, uzyskiwanego wyłącznie w Belgii i podlegającego całkowitemu opodatkowaniu podatkiem belgijskim, przy czym nie korzysta ona ze spornej ulgi podatkowej.

77 Ponadto rząd estoński uważa, że belgijskie uregulowanie podatkowe sporne w postępowaniu głównym ma na celu uniknięcie tego, iż sytuacja osobista i rodzinna podatnika zostanie jednocześnie uwzględniona w dwóch państwach członkowskich i doprowadzi w ten sposób do przyznania podwójnej korzyści. Podnosi on, że z tej perspektywy Trybunał dopuścił już możliwość, aby państwa członkowskie sprzeciwiły się podwójnemu odliczeniu strat, i odsyła w tym zakresie do pkt 47 ww. wyroku w sprawie Marks & Spencer.

78 Jak podniósł rzecznik generalny w pkt 82 opinii, nawet przy założeniu, iż można by dopuścić, że różne korzyści podatkowe przyznane odpowiednio przez dwa państwa członkowskie są porównywalne i że z punktu oceny ilościowej opartej na okolicznościach faktycznych można stwierdzić, iż skarżący w postępowaniu głównym rzeczywiście skorzystali z podwójnej korzyści, to jednak fakt ten jest w każdym razie jedynie wynikiem równoległego zastosowania uregulowań podatkowych belgijskiego i niemieckiego, które to zastosowanie zostało uzgodnione pomiędzy tymi dwoma państwami członkowskimi w sposób ustalony w konwencji z 1967 r.

79 Z kolei odnośne państwa członkowskie mogą według swojego uznania wziąć pod uwagę korzyści podatkowe ewentualnie przyznane przez inne państwo członkowskie opodatkowania, z zastrzeżeniem, tak jak to wynika z pkt 70 niniejszego wyroku, że niezależnie od sposobu, w jaki państwa członkowskie dokonały rozdziału pomiędzy siebie tego obowiązku, zostanie zagwarantowane ich podatnikom, że w sumie cała ich sytuacja osobista i rodzinna zostanie prawidłowo uwzględniona.

80 W związku z tym na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on stosowaniu uregulowania podatkowego jednego z państw członkowskich, takiego jak sporne w postępowaniu głównym, które skutkuje pozbawieniem pary – mającej miejsce zamieszkania w tym państwie i osiągającej jednocześnie dochody w rzeczonym

państwie i w innym państwie członkowskim – rzeczywistego korzystania z określonej ulgi podatkowej z powodu warunków jej zaliczenia, podczas gdy para ta korzystałaby z takiej ulgi, gdyby małżonek osiągający najwyższy dochód nie osiągał wszystkich dochodów w innym państwie członkowskim.

## W przedmiocie kosztów

81 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 (piąta izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on stosowaniu uregulowania podatkowego jednego z państw członkowskich, takiego jak sporne w postępowaniu głównym, które skutkuje pozbawieniem pary – mającej miejsce zamieszkania w tym państwie i osiągającej jednocześnie dochody w rzeczonym państwie i w innym państwie członkowskim – rzeczywistego korzystania z określonej ulgi podatkowej z powodu warunków jej zaliczenia, podczas gdy para ta korzystałaby z takiej ulgi, gdyby małżonek osiągający najwyższy dochód nie osiągał wszystkich dochodów w innym państwie członkowskim.**

Podpisy