WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 18 marca 2010 r. *

W sprawie C-440/08

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 12 września 2008 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 października 2008 r., w postępowaniu

F. Gielen

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, pełniący obowiązki prezesa pierwszej izby, E. Levits, A. Borg Barthet, M. Ilešič (sprawozdawca) i J.J. Kasel, sędziowie,

* Język postępowania: niderlandzki.

rzecznik generalny: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 17 września 2009 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu F. Gielen przez F.A. Engelena oraz S.C.W. Doumę, belastingadviseurs,

— w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels, C. ten Dam oraz M. Noort, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu estońskiego przez L. Uibę, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu portugalskiego przez C. Guerrę Santos oraz przez L. Ineza Fernandesa oraz J. Menezesa Leitão, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Falk, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 27 października 2009 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 43 WE.

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy F. Gielenem a Staatssecretaris van Financiën w przedmiocie podatku dochodowego za rok 2001.

Uregulowania krajowe

3 Ustawa o podatku dochodowym z 2001 r. (Wet op de Inkomstenbelastingen 2001, zwana dalej „ustawą z 2001 r.") przewiduje w art. 2.1 lit. b), że podatkowi dochodowemu podlegają osoby fizyczne niebędące rezydentami w Niderlandach, które jednak osiągają przychody na terytorium tego państwa.

4 Zgodnie z art. 3.2 ustawy z 2001 r. zysk podlegający opodatkowaniu to zysk, jaki podatnik osiągnął jako przedsiębiorca z jednego lub z wielu przedsiębiorstw, pomniejszony o odliczenie przysługujące osobom prowadzącym działalność gospodarczą.

5 Zgodnie z art. 3.76 ust. 2 ustawy z 2001 r. kwota wskazanego odliczenia zależy od wysokości zysku zgodnie z tabelą degresywną zawartą w tym przepisie. Odliczenie to wynosi 6084 EUR w przypadku zysku niższego od 11 745 EUR i ulega stopniowemu obniżeniu aż do kwoty 2984 EUR w przypadku zysku wyższego od 50 065 EUR.

6 Zgodnie z art. 3.76 ust. 1 prawo do odliczenia przysługujące osobom prowadzącym działalność gospodarczą podlega w szczególności „kryterium godzinowemu".

7 Na podstawie art. 3.6 ustawy z 2001 r. kryterium to odnosi się do przeznaczenia w roku kalendarzowym przynajmniej 1225 godzin na działalność jednego lub wielu przedsiębiorstw, z których podatnik czerpie zysk jako przedsiębiorca.

8 Celem ustalenia, czy podatnik niebędący rezydentem spełnia to kryterium pod uwagę brane są jedynie godziny przeznaczone na działalność w części przedsiębiorstwa, które jest prowadzone przy pomocy stałego oddziału w Niderlandach.

9 Jednakże podatnik niebędący rezydentem podlegający systemowi podatkowemu w państwie członkowskim, w którym ma on miejsce zamieszkania może na podstawie art. 2.5 ust. 1 ustawy z 2001 r. wybrać system opodatkowania mający zastosowanie

do podatników będących rezydentami (tak zwana „możliwość wyboru zrównania"). Przepis ten nie wymaga, aby zysk podatnika niebędącego rezydentem był w całości lub prawie w całości uzyskany w Niderladach. Jest on sformułowany w następujący sposób:

„Podatnik będący rezydentem, który nie ma stałego miejsca zamieszkania w Niderlandach w trakcie pełnego roku kalendarzowego oraz podatnik niebędący rezydentem, a będący rezydentem innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego, określonego decyzją ministra, państwa trzeciego, z którym [Królestwo Niderlandów] zawarło umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania i zapewnieniu wymiany informacji, podlegający opodatkowaniu w tym państwie członkowskim lub państwie trzecim, mogą wybrać system opodatkowania przewidziany na mocy niniejszej ustawy dla podatników będących rezydentami […]".

10 Na podstawie art. 2–10 dekretu wykonawczego do ustawy z 2001 r. (Het Uitvoeringsbesluit inkomenstbelasting 2001) osobom, które wybrały zrównanie z podatnikami będącymi rezydentami przysługuje obniżka podatku dochodowego w zakresie podatku od tych części przychodu, które nie są opodatkowane w Niderlandach, lub które podlegają obniżonej stawce podatku.

11 Na podstawie art. 3 wskazanego dekretu:

„1. Obniżka ze względu na istnienie części przychodu nieopodatkowanych w Niderlandach […] w ramach przychodu z pracy i nieruchomości mieszkalnych jest równa kwocie pozostającej w tym samym stosunku do podatku, który w braku zastosowania art. 2–10 byłby należny na podstawie ustawy od podlegających podatkowi przychodów z pracy i nieruchomości mieszkalnych, co stosunek pomiędzy łączną kwotą

części przychodu niepodlegających podatkowi w Niderlandach […] w mianowniku do przychodu w mianowniku.

[…]

5. »Przychód w mianowniku« oznacza przychód z pracy i nieruchomości mieszkalnych […]".

12 Artykuł 9 ust. 1 dekretu z 2001 r. w sprawie unikania podwójnego opodatkowania (Besluit voorkoming dubbele belasting 2001) stanowi:

„Uzyskany zagranicą przychód z pracy i nieruchomości mieszkalnych z innego państwa składa się z łącznej kwoty części przychodów uzyskiwanych przez podatnika z pracy i nieruchomości mieszkalnych w tym państwie w zakresie:

a) zysków z przedsiębiorstwa zagranicznego, a mianowicie z przedsiębiorstwa lub części przedsiębiorstwa, które jest prowadzone przy pomocy stałego oddziału lub stałego przedstawicielstwa na terytorium innego państwa;

[…]".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

13 F. Gielen posiada stałe miejsce zamieszkania w Niemczech, gdzie wraz z dwoma wspólnikami prowadzi przedsiębiorstwo zajmujące się uprawami szklarniowymi. Przedsiębiorstwo to ustanowiło stały oddział w Niderlandach, w którym na podstawie umów uprawiane są rośliny ozdobne.

14 W roku 2001 F. Gielen wykonał na rzecz tego przedsiębiorstwa ponad 1225 godzin pracy w Niemczech, podczas gdy w Niderlandach wykonał on na rzecz wskazanego oddziału poniżej 1225 godzin pracy.

15 W związku z tym, niderlandzkie organy podatkowe uznały, że F. Gielen nie spełnił „kryterium godzinowego". Rechtbank Breda (sąd w Bredzie) potwierdził tę wykładnię.

16 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (sąd apelacyjny w Hertogenbosch) stwierdził natomiast, że takie zastosowanie wskazanego kryterium prowadziłoby do dyskryminacji zakazanej przez art. 43 WE, ponieważ powstałaby wówczas różnica pomiędzy sytuacją podatników będących rezydentami a sytuacją podatników niebędących rezydentami. Wedle stanowiska Gerechtshof te 's-Hertogenbosch przy zastosowaniu tego kryterium podatnicy będący rezydentami mogą bowiem być opodatkowywani według ich zysku, niezależnie od tego, gdzie na świecie został on osiągnięty.

17 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch uznał, że to rozróżnienie i ta przeszkoda nie są uzasadnione obiektywną różnicą w sytuacji podatników niebędących rezydentami i podatników będących rezydentami, w szczególności ponieważ odliczenie przysługujące osobom prowadzącym działalność jest bezpośrednio związane z działalnością podatników.

18 F. Gielen wniósł do Hoge Raad der Nederlanden skargę kasacyjną na wskazane orzeczenie Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. Podniósł on, że odmówienie mu, jako podatnikowi niebędącemu rezydentem, prawa do odliczenia przysługującego osobom prowadzącym działalność stanowi dyskryminację zakazaną na podstawie art. 43 WE.

19 Hoge Raad der Nederlanden zauważa, że dyskryminacja w rozumieniu art. 43 WE wynika z faktu, że w przypadku podatnika niebędącego rezydentem nie uwzględnia się wszystkich godzin, które przeznaczył on na rzecz swego przedsiębiorstwa, w tym godzin przeznaczonych na działalność na rzecz przedsiębiorstwa lub oddziału w innym państwie członkowskim.

20 Dla Hoge Raad der Nederlanden powstaje w związku z tym pytanie, czy można uniknąć tego rodzaju dyskryminacji poprzez możliwość wyboru zrównania. W ramach tej możliwości stawka, wedle której podatnik niebędędący rezydentem jest opodatkowany w Niderlandach – w przypadku wyboru zrównania z podatnikami będącymi rezydentami – podlegać będzie progresji.

21 W tej sytuacji Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 43 WE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie zastosowaniu przepisu prawa podatkowego państwa członkowskiego do zysku, który obywatel innego państwa członkowskiego (podatnik zagraniczny) osiągnął z części swojego przedsiębiorstwa położonej w pierwszym państwie członkowskim, gdy przepis ten w świetle określonej wykładni wprowadza wprawdzie rozróżnienie między podatnikami krajowymi i zagranicznymi, które – samo w sobie – jest sprzeczne z art. 43 WE, ale zainteresowany podatnik zagraniczny miał możliwość dokonania wyboru, by być traktowanym jak podatnik krajowy, lecz z niej nie skorzystał z powodów osobistych?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

W przedmiocie dopuszczalności

22 Rządy niemiecki i portugalski wyraziły wątpliwość w kwestii, czy Trybunał może orzekać w przedmiocie pytań przedstawionych przez sąd krajowy.

23 Zdaniem rządu niemieckiego system opodatkowania będący przedmiotem sprawy przed sądem krajowym zasadniczo nie zawiera jakiejkolwiek dyskryminacji w rozumieniu art. 43 WE, w związku z czym nie występuje kwestia, czy można uniknąć dyskryminacji poprzez możliwość wyboru zrównania. W konsekwencji, odpowiedź Trybunału na pytanie prejudycjalne byłaby pozbawiona jakiegokolwiek znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu przed sądem krajowym.

24 Rząd portugalski podnosi przede wszystkim, że pytanie prejudycjalne zależy od określonej interpretacji ustawodawstwa krajowego będącego przedmiotem sprawy przed sądem krajowym.

25 Z postanowienia odsyłającego wynika bowiem, że art. 3.6 ustawy z 2001 r. może być również interpretowany w ten sposób, że dla celów odliczenia, o którym mowa w sprawie przed sądem krajowym, w przypadku podatnika niebędącego rezydentem mogą zostać uwzględnione godziny pracy wykonanej na rzecz oddziału położonego w Niderlandach oraz godziny pracy wykonanej na rzecz oddziału położonego w innym państwie członkowskim, co sprawiałoby, że przepis ten byłby zgodny z art. 43 WE i odpowiedź na pytanie prejudycjalne byłaby zbędna.

26 Ponieważ sąd krajowy może dokonać wykładni systemu podatkowego będącego przedmiotem sprawy przed sądem krajowym w ten sposób, że system ten nie zawiera

jakiejkolwiek dyskryminacji sprzecznej z art. 43 WE, rząd portugalski uważa, że pytanie prejudycjalne jest hipotetyczne, i że w związku z tym odpowiedź Trybunału nie będzie dla sądu krajowego wiążąca.

27 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach postępowania, o którym mowa w art. 267 TFUE, wyłącznie do sądu krajowego, przed którym toczy się spór i który wobec tego musi przyjąć na siebie odpowiedzialność za wydane orzeczenie, należy ocena, w świetle konkretnych okoliczności sprawy, zarówno niezbędności orzeczenia prejudycjalnego do wydania wyroku, jak i istotnego charakteru pytań skierowanych do Trybunału. W związku z tym, jeśli postawione pytania dotyczą wykładni prawa Unii, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia (zob. w szczególności wyroki: z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-544/07 Rüffler, Zb.Orz. s. I-3389, pkt 36; z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-314/08 Filipiak, Zb.Orz. s. I-11049, pkt 40).

28 Jednakże Trybunał orzekł również, że w szczególnych okolicznościach to do Trybunału, w celu zweryfikowania jego własnej kompetencji, należy zbadanie okoliczności, w jakich sąd krajowy kieruje do niego wniosek (zob. podobnie wyrok z dnia 16 grudnia 1981 r. w sprawie 244/80 Foglia, Rec. s. 3045, pkt 21; ww. wyroki: w sprawie Rüffler, pkt 37; w sprawie Filipiak, pkt 41).

29 Odmowa udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne zadane przez sąd krajowy jest możliwa jedynie wtedy, gdy żądana wykładnia prawa Unii w sposób oczywisty nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu toczącego się przed sądem krajowym lub też gdy problem ma charakter hipotetyczny albo gdy Trybunałowi nie przedstawiono okoliczności faktycznych i prawnych koniecznych do tego, aby mógł odpowiedzieć na zadane mu pytania w użyteczny sposób (zob. ww. wyroki: w sprawie Rüffler, pkt 38; w sprawie Filipiak, pkt 42).

30 Należy w tym względzie stwierdzić, że z postanowienia sądu krajowego wynika, iż spór przed sądem krajowym oraz pytanie prejudycjalne dotyczą zasadniczo wykładni art. 49 TFUE w odniesieniu do przepisów krajowych wywierających potencjalnie

dyskryminujące skutki wobec podatników niebędących rezydentami w zakresie dotyczącym ulgi podatkowej, takiej jak odliczenie przysługujące osobom prowadzącym działalność gospodarczą, nawet jeśli zgodnie z tymi przepisami, w zakresie wskazanej ulgi, podatnicy ci mają możliwość wyboru zrównania.

31 Aby udzielić odpowiedzi na pytanie prejudycjalne należy na wstępie sprawdzić, czy przepisy krajowe będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym wywierają skutki dyskryminujące w rozumieniu art. 49 TFUE, co stanowi pytanie z zakresu prawa Unii, którego interpretacja leży w zakresie właściwości Trybunału.

32 Mając na uwadze powyższe stwierdzenia, nie wystąpiła sytuacja, w której żądana wykładnia w sposób oczywisty nie miałaby żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu toczącego się przed sądem krajowym, w związku z czym należy oddalić zarzuty niedopuszczalności podniesione przez rządy niemiecki i portugalski.

33 Wynika z tego, że wiosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

Co do istoty

34 W swym pytaniu, które należy rozpatrzyć w dwóch częściach, sąd krajowy zmierza w zasadzie do ustalenia, czy art. 49 TFUE stoi na przeszkodzie przepisom krajowym, które w zakresie dotyczącym udzielenia ulgi podatkowej, takiej jak odliczenie przysługujące osobom prowadzącym działalność gospodarczą, wywierają potencjalnie dyskryminujące skutki wobec podatników niebędących rezydentami, nawet jeśli zgodnie z tymi przepisami, w zakresie wskazanej ulgi, podatnicy ci mają możliwość wyboru zrównania.

W przedmiocie skutków dyskryminujących przepisów krajowych będących przedmiotem sprawy przed sądem krajowym w rozumieniu art. 49 TFUE

35 Celem udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne należy na wstępie zbadać, jak wynika również z pkt 31 niniejszego wyroku, czy przepisy krajowe będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym rzeczywiście ustanawiają dyskryminację sprzeczną z art. 49 TFUE.

36 Należy przypomnieć, że mimo iż opodatkowanie bezpośrednie podlega kompetencji państw członkowskich, muszą one wykonywać swoje uprawnienia w poszanowaniu prawa Unii (zob. w szczególności wyrok z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Należy również przypomnieć, że zasada równego traktowania zakazuje nie tylko dyskryminacji jawnej 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 z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. s. I-225, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Ponadto dyskryminacja może polegać na stosowaniu różnych zasad do porównywalnych sytuacji lub też na stosowaniu tej samej zasady do różnych sytuacji (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 30; wyrok z dnia 14 września 1999 r. w sprawie C-391/97 Gschwind, Rec. s. I-5451, pkt 21).

39 W niniejszej sprawie z akt wynika, że w roku 2001 F. Gielen mający stałe miejsce zamieszkania w Niemczech wykonał na rzecz swego oddziału w Niderlandach mniej niż 1 225 godzin pracy, natomiast na rzecz swego oddziału w Niemczech wykonał on ponad 1 225 godzin pracy.

40 Sąd krajowy wskazuje, że zgodnie z przepisami krajowymi będącymi przedmiotem sporu, podatnik będący przedsiębiorcą i rezydentem może dla celów obliczenia kryterium godzinowego uprawiającego do zastosowania odliczenia przysługującego osobom prowadzącym działalność gospodarczą włączyć zarówno godziny pracy wykonanej w innym państwie członkowskim jak i godziny pracy wykonanej w Niderlandach, natomiast podatnik będący przedsiębiorcą i niebędący rezydentem może dla celów tego obliczenia włączyć jedynie godziny pracy wykonanej w Niderlandach.

41 Ponadto rząd niderlandzki uznał w swych uwagach pisemnych, że występuje w tym zakresie dyskryminacja ze względu na miejsce zamieszkania.

42 Należy w związku z tym stwierdzić, że przepisy krajowe będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym – w zakresie dotyczącym spełnienia „kryterium godzinowego" dla celów odliczenia przysługującego osobom prowadzącym działalność gospodarczą – traktują podatników w sposób odmienny w zależności od tego, czy są oni rezydentami Niderlandów. Tego rodzaju odmienne traktowanie grozi powstaniem niekorzystnych skutków głównie po stronie obywateli innych państw członkowskich, ponieważ nierezydenci są najczęściej obcokrajowcami.

43 Prawdą jest, że w szczególności w zakresie spraw dotyczących opodatkowania dochodu osób fizycznych Trybunał przyjął, że sytuacje, w których znajdują się rezydenci danego państwa oraz nierezydenci, nie są co do zasady porównywalne, ponieważ odznaczają się obiektywnymi różnicami zarówno pod względem źródła dochodu, jak i indywidualnej zdolności podatkowej lub też możliwości uwzględniania sytuacji osobistej i rodzinnej (zob. w szczególności wyrok z dnia 22 marca 2007 r. w sprawie C-383/05 Talotta, Zb.Orz. s. I-2555, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 16 października 2008 r. w sprawie C-527/06 Renneberg, Zb.Orz. s. 7735, pkt 59).

44 Trybunał wyjaśnił jednak, że w przypadku obowiązywania ulgi podatkowej, która nie jest przyznawana nierezydentom, różnica w traktowaniu tych dwóch kategorii podatników może być uznana za dyskryminację w rozumieniu traktatu FUE, jeżeli brak jest

jakiejkolwiek obiektywnej różnicy pomiędzy sytuacjami, w których się oni znajdują, mogącej uzasadniać ich odmienne traktowanie w tym zakresie (ww. wyroki: w sprawie Talotta, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo; w sprawie Renneberg, pkt 60).

45 Sąd krajowy wskazuje, że odliczenie przysługujące osobom prowadzącym działalność gospodarczą nie jest związane z indywidualną zdolnością podatnika, a raczej z charakterem jego działalności. Odliczenie to jest bowiem przyznawane przedsiębiorcom, dla których działalność gospodarcza stanowi główną działalność zawodową, na co wskazuje w szczególności spełnienie „kryterium godzinowego".

46 W zakresie, w którym wskazane odliczenie jest przyznawane wszystkim podatnikom będącym przedsiębiorcami, którzy spełnili w szczególności wskazane kryterium, należy stwierdzić, że bez znaczenia jest w tym zakresie rozróżnienie, czy podatnicy, o których mowa, wykonali godziny pracy w Niderlandach, czy też w innym państwie członkowskim.

47 Jak wskazał rzecznik generalny w pkt 39 opinii, podatnicy będący rezydentami i podatnicy niebędący rezydentami znajdują się w odniesieniu do odliczenia przysługującego osobom prowadzącym działalność gospodarczą w porównywalnej sytuacji (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 Gerritse, Rec. s. I-5933, pkt 27; z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawie C-346/04 Conijn, Zb.Orz. s. I-6137, pkt 20).

48 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że przepis krajowy, który dla celów ulgi podatkowej, takiej jak odliczenie przysługujące osobom prowadzącym działalność gospodarczą, będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, stosuje „kryterium godzinowe" w sposób uniemożliwiający podatnikom będącym nierezydentami zaliczenie godzin pracy wykonanej w innym państwie członkowskim, grozi powstaniem niekorzystnych skutków głównie po stronie tych podatników. W związku z tym, tego rodzaju przepis stanowi dyskryminację pośrednią ze względu na przynależność państwową w rozumieniu art. 49 TFUE.

W przedmiocie możliwości wyboru zrównania

49 Powyższego wniosku nie obala argument, wedle którego możliwość dokonania wyboru zrównania może wykluczyć zaistnienie dyskryminacji, o której mowa.

50 Na wstępie należy wskazać, że możliwość wyboru zrównania umożliwia podatnikowi niebędącemu rezydentem, takiemu jak F. Gielen, dokonanie wyboru pomiędzy dyskryminującym systemem podatkowym a innym systemem, który – jak się zakłada – nie jest dyskryminujący.

51 Należy jednak podkreślić w tym względzie, że tego rodzaju wybór nie może w niniejszej sprawie wykluczyć skutków dyskryminujących pierwszego z tych dwóch systemów podatkowych.

52 Gdyby uznać tego rodzaju skutki w ramach wskazanego wyboru, prowadziłoby to w konsekwencji, jak stwierdza zasadniczo rzecznik generalny w pkt 52 opinii, do stwierdzenia zgodności z prawem systemu podatkowego, który pozostaje w sprzeczności z art. 49 TFUE ze względu na jego dyskryminujący charakter.

53 Ponadto, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, system krajowy ograniczający swobodę przedsiębiorczości jest niezgodny z prawem Unii, nawet gdy jego stosowanie ma charakter fakultatywny (zob. podobnie wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 162).

54 W konsekwencji możliwość dokonania przez podatnika niebędacego rezydentem wyboru zrównania, w sprawie przed sądem krajowym, nie uchyla dyskryminacji stwierdzonej w pkt 48 niniejszego wyroku.

55 Z powyższego wynika, że art. 49 TFUE stoi na przeszkodzie przepisom krajowym, które w zakresie dotyczącym udzielenia ulgi podatkowej, takiej jak odliczenie przysługujące osobom prowadzącym działalność gospodarczą będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, wywierają dyskryminujące skutki wobec podatników niebędących rezydentami, nawet jeśli w zakresie wskazanej ulgi, podatnicy ci mogą wybrać system mający zastosowanie do podatników będących rezydentami.

W przedmiocie kosztów

56 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 49 TFUE stoi na przeszkodzie przepisom krajowym, które w zakresie dotyczącym udzielenia ulgi podatkowej, takiej jak odliczenie przysługujące osobom prowadzącym działalność gospodarczą będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, wywierają dyskryminujące skutki wobec podatników niebędących rezydentami, nawet jeśli w zakresie wskazanej ulgi, podatnicy ci mogą wybrać system mający zastosowanie do podatników będących rezydentami.

Podpisy