WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 25 stycznia 2007 r. *

W sprawie C-329/05

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 28 czerwca 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 września 2005 r., w postępowaniu:

Finanzamt Dinslaken

przeciwko

Geroldowi Meindlowi,

przy udziale:

Christine Meindl-Berger,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, K. Lenaerts, E. Juhász, K. Schiemann i M. Ilešič (sprawozdawca), sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: P. Léger,
sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 17 maja 2006 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz U. Forsthoffa, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R Lyala i W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 lipca 2006 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Finanzamt Dinslaken (zwanym dalej „Finanzamtem") a G. Meindlem, dotyczącego odmowy wydania temu ostatniemu przez Finanzamt zezwolenia na wspólne opodatkowanie ze swoją żoną C. Meindl-Berger.

Krajowe ramy prawne

3 Paragraf 26 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy o podatku dochodowym w wersji obowiązującej w 1997 r. (Einkommensteuergesetz 1997, zwanej dalej „EStG 1997") daje małżonkom, u których nie nastąpił trwały rozkład pożycia prawo wyboru wspólnego opodatkowania stosownie do § 26b tejże ustawy albo skorzystania z indywidualnego opodatkowania. Uzależnia on jednak ów wolny wybór od wymogu, zgodnie z którym obydwoje małżonkowie podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu tzn., że mają stałe lub zwykłe miejsce zamieszkania w Niemczech.

4 Jednakże stosownie do § 1a ust. 1 pkt 2 EStG 1997 można pod pewnymi warunkami zezwolić na wspólne opodatkowanie przy uwzględnieniu dochodów małżonka mającego miejsce zamieszkania za granicą, z którym pożycie nie uległo trwałemu rozkładowi. Choć dochody te nie podlegają niemieckiemu podatkowi dochodowemu w Niemczech, to stosownie do tego przepisu są one wykorzystywane jako element wyliczenia w ramach § 26b. Dokładniej uwzględniane są one przy obliczaniu stawki podatkowej mającej zastosowanie do dochodów małżonka podlegającego niemieckiemu podatkowi dochodowemu w ramach stosowania systemu zwanego „dzieleniem" („splitting").

5 Aby możliwe było wspólne opodatkowanie, wymagane jest po pierwsze, by małżonek podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu był obywatelem państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG), a jego małżonek miał stałe lub zwykłe miejsce zamieszkania poza obszarem Niemiec, ale w jednym z państw Unii lub EOG.

6 Po drugie wspólne opodatkowanie możliwe jest tylko wtedy, gdy dochody obydwu małżonków w roku kalendarzowym podlegają niemieckiemu podatkowi dochodowemu przynajmniej w 90% lub gdy dochody, które nie podlegają temu podatkowi nie przekraczają kwoty 24 000 DEM.

7 Na podstawie § 1 ust. 3 zdanie drugie EStG 1997 ustalenie dochodów małżonków, których pożycie nie uległo trwałemu rozkładowi, odbywa się w dwóch etapach. W pierwszym etapie należy ustalić cały ich dochód. W drugim etapie dochody małżonków dzielone są na dochody podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym w Niemczech i na dochody mu niepodlegające.

8 Przy ustalaniu całego dochodu uwzględniany jest ogół dochodów małżonków bez rozróżnienia czy ich źródło znajduje się w Niemczech, czy za granicą. Przepisy § 1a ust. 1 pkt 2 w zw. z § 1 ust. 3 zdanie drugie EStG 1997 nie zawierają szczególnego unormowania dotyczącego sposobu ustalania dochodów co skutkuje tym, że pojęcie dochodu wynika z niemieckiego ustawodawstwa podatkowego dotyczącego podatku dochodowego. Dotyczy to również dochodów, które nie pojawiają się w zaświadczeniu wydawanym przez administrację podatkową państwa miejsca zamieszkania lub, które określane są w nich jako niepodlegające opodatkowaniu. W istocie wobec braku odmiennych unormowań zaświadczenie to uznaje się za niewiążące.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

9 G. Meindl, obywatel austriacki, ma miejsce zamieszkania w Dinslaken (Niemcy). Jego żona C. Meindl-Berger jest obywatelem austriackim i ma miejsce zamieszkania w Innsbrucku (Austria).

10 W trakcie roku 1997 (zwanego dalej „spornym rokiem") G. Meindl uzyskał w Niemczech dochody z wykonywania wolnego zawodu i działalności rzemieślniczej

w wysokości 138 422 DEM. W tym samym roku jego żona urodziła córkę. Państwo austriackie wypłaciło jej zatem zasiłek porodowy, specjalny zasiłek macierzyński i zasiłek rodzinny. C. Meindl-Berger zgodnie z prawem austriackim nie uzyskiwała w tym czasie żadnego dochodu podlegającego opodatkowaniu.

11 Państwo Meindl stosownie do postanowień § 26 i 26b EStG 1997 złożyli wniosek o wspólne opodatkowanie za sporny rok.

12 Finanzamt oddalił ów wniosek uzasadniając to tym, że przesłanki określone w § 1a ust. 1 pkt 2 i § 1 ust. 3 EStG 1997 nie zostały spełnione. Według Finanzamt bowiem po pierwsze część dochodów państwa Meindl uzyskana w Niemczech nie przekracza progu 90%, a po drugie próg 24 000 DEM został przekroczony, ponieważ C. Meindl-Berger otrzymała od państwa austriackiego świadczenia kompensujące utratę wynagrodzenia, tj. zasiłek porodowy i specjalny zasiłek macierzyński w kwocie 26 994,73 DEM, nie licząc zasiłku na dziecko. Co więcej zdaniem Finanzamtu świadczenia kompensujące utratę wynagrodzenia nie są zwolnione z opodatkowania przez EStG 1997, ponieważ nie były wypłacane na podstawie prawa niemieckiego. Ponadto okoliczność, że świadczenia te nie podlegają opodatkowaniu na podstawie prawa austriackiego nie ma żadnego znaczenia dla uwzględnienia ich przy analizowaniu wniosku o wspólne opodatkowanie.

13 Finanzamt w konsekwencji uznał, że G. Meindl winien podlegać opodatkowaniu jak osoba stanu wolnego i ustalił wysokość podatku dochodowego na kwotę 45 046 DEM.

14 Po bezowocnym zażaleniu na tę decyzję Finanzamtu, Finanzgericht uwzględnił skargę G. Meindla. Orzekł, że ten ostatni miał prawo do skorzystania ze wspólnego opodatkowania zgodnie z postanowieniami § 1a ust. 1 pkt 2 w zw. z § 26 EStG 1997.

15 Finanzamt wniósł zatem „Revision" do Bundesfinanzhofu. Według niego przesłanki wspólnego opodatkowania nie zostały spełnione. Podnosi on w związku z tym, że C. Meindl-Berger otrzymała od państwa austriackiego świadczenia kompensujące utratę wynagrodzenia w wysokości równowartości 26 994,73 DEM, kwocie, która po pierwsze przekracza próg 24 000 DEM, a po drugie obniża część dochodów państwa Meindl uzyskanych w Niemczech poniżej progu 90%. Ponadto Finanzamt uważa, że pojęcie dochodów winno być zdefiniowane i dochody winy być ustalone wyłącznie w oparciu o niemieckie prawo podatkowe, a nie w oparciu o prawo podatkowe państwa miejsca zamieszkania, tj. austriackie prawo podatkowe.

16 Podnosi on w szczególności, że zgodność z prawem wspólnotowym progu 90% potwierdzona została wyrokami z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225 oraz z dnia 14 września 1999 r. w sprawie C-391/97 Gschwind, Rec. str. I-5451.

17 W istocie według Finanzamtu zasada swobodnego przepływu pracowników, o której stanowi art. 48 traktatu WE (po zmianie art. 39 WE) nie stanowi przeszkody do tego, by w sytuacji gdy ustawodawstwo państwa członkowskiego przyznaje małżeństwom będącym rezydentami możliwość zastosowania systemu zwanego „dzieleniem" („splitting"), to nadanie takiej samej korzyści podatkowej małżeństwom niebędącym rezydentami poddane było wymogowi, zgodnie z którym zasadnicza część całości ich dochodów podlega opodatkowaniu w tym samym państwie członkowskim.

18 G. Meindl wniósł o oddalenie „Revision".

19 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy dochodzi do naruszenia [art. 52 traktatu], jeżeli podatnikowi będącemu rezydentem odmówiono wspólnego rozliczenia podatkowego z mieszkającym w Austrii

małżonkiem, z którym pożycie nie uległo trwałemu rozkładowi, z uzasadnieniem, że małżonek ten uzyskał zarówno ponad 10% wspólnych dochodów, jak i ponad 24 000 DEM, oraz gdy zgodnie z prawem austriackim przychody te są zwolnione z opodatkowania?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

20 Sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy art. 52 traktatu stoi na przeszkodzie temu, by podatnikowi będącemu rezydentem państwo członkowskie, na którego terenie ma on miejsce zamieszkania, odmówiło wspólnego opodatkowania z małżonkiem, z którym pożycie nie uległo trwałemu rozkładowi i który ma miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim, z uzasadnieniem, że małżonek ten uzyskał w tym innym państwie członkowskim zarówno ponad 10% dochodów gospodarstwa domowego, jak i więcej niż 24 000 DEM, w sytuacji gdy dochody uzyskane przez małżonka w tym innym państwie członkowskim nie podlegają w nim opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

21 Na wstępie należy przypomnieć po pierwsze, że o ile opodatkowanie bezpośrednie należy do kompetencji państw członkowskich, to tym niemniej te ostatnie winny realizować je zgodnie z prawem wspólnotowym i w konsekwencji powstrzymać się od jakiejkolwiek dyskryminacji ze względu na przynależność państwową (zob. podobnie wyrok z dnia 13 listopada 2003 r. w sprawie C-209/01 Schilling i Fleck-Schilling, Rec. str. I-13389, pkt 22 i przywołane tam orzecznictwo), a po drugie, 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 (ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 26 i przywołane tam orzecznictwo).

22 Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa dyskryminacja polega na tym, że stosuje się różne normy do porównywalnych sytuacji lub że stosuje się tę samą normę do sytuacji różnych (wyrok w ww. sprawie Schumacker, pkt 30 i w ww. sprawie Gschwind, pkt 21).

23 W zakresie podatków bezpośrednich sytuacja rezydentów oraz sytuacja nierezydentów w danym państwie nie jest co do zasady porównywalna, gdyż najczęściej dochód uzyskiwany na terytorium państwa przez nierezydanta stanowi jedynie niewielką część jego całego dochodu, którego większa część jest uzyskiwana w miejscu jego zamieszkania i ponieważ indywidualną zdolność podatkową nierezydenta, wynikającą z wzięcia pod uwagę całości jego dochodów, jego sytuacji osobistej i rodzinnej najłatwiej można ocenić w miejscu, w którym znajduje się ośrodek jego interesów osobistych i majątkowych, co przeważnie odpowiada jego zwykłemu miejscu zamieszkania (wyrok z dnia 1 lipca 2004 r. w sprawie C-169/03 Wallentin, Zb.Orz. str. I-6443, pkt 15 i przywołane tam orzecznictwo).

24 Tymczasem G. Meindl, jak wynika z postanowienia odsyłającego, jest podatnikiem mającym miejsce zamieszkania w państwie, na terytorium którego uzyskuje całość podlegających opodatkowaniu dochodów gospodarstwa domowego.

25 W tej kwestii należy wskazać, że jest on traktowany w sposób inny niż ten, w jaki traktowany jest podatnik będący rezydentem, którego małżonek, uzyskujący tylko dochody niepodlegające opodatkowaniu, ma tak samo miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim. Podatnik taki może bowiem skorzystać ze wspólnego opodatkowania.

26 Tymczasem jak to podnosi rzecznik generalny w pkt 36 swojej opinii, podatnik będący rezydentem, którego małżonek ma miejsce zamieszkania w tym samym państwie członkowskim i tylko w nim uzyskuje dochody, które nie podlegają opodatkowaniu, obiektywnie znajduje się w takiej samej sytuacji jak podatnik będący rezydentem, którego małżonek ma miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim i uzyskuje w nim tylko dochody niepodlegające opodatkowaniu, ponieważ w obu przypadkach dochody gospodarstwa domowego podlegające opodatkowaniu pochodzą z działalności tylko jednego z małżonków i w obu przypadkach chodzi o podatnika będącego rezydentem.

27 W tej kwestii należy uściślić, że C. Meindl-Berger nie uzyskała w trakcie spornego roku żadnego dochodu podlegającego opodatkowaniu w państwie jej miejsca zamieszkania, gdyż świadczenia kompensujące wynagrodzenie, o które chodzi, nie stanowiły w oparciu o ustawodawstwo podatkowe tego państwa dochodu podlegającego opodatkowaniu.

28 Nadto trzeba wskazać, że przesłanka miejsca zamieszkania małżonka stanowi wymóg, który łatwiej spełnić mogą współobywatele niż obywatele innych państw członkowskich, którzy zamieszkali w Niemczech w celu wykonywania tam działalności gospodarczej, gdyż członkowie rodzin tych ostatnich częściej mają miejsce zamieszkania poza terytorium tego państwa członkowskiego (zob. analogicznie wyrok z dnia 16 maja 2000 r. w sprawie C-87/99 Zurstrassen, Rec. str. I-3337, pkt 19).

29 W tych okolicznościach nie jest zasadna decyzja Finanzamtu o uznaniu G. Meindla za podatnika stanu wolnego, mimo że jest żonaty i uzyskał całość podlegających opodatkowaniu dochodów gospodarstwa domowego w państwie członkowskim miejsca swego zamieszkania, z uzasadnieniem, że jego żona zachowała miejsce swego zamieszkania w innym państwie członkowskim i tam uzyskała dochody niepodlegające opodatkowaniu, przekraczające zarówno próg 10% dochodów gospodarstwa domowego oraz kwotę 24 000 DEM. W istocie państwo miejsca zamieszkania takiego podatnika jest jedynym państwem, które może wziąć pod uwagę sytuację osobistą i rodzinną tegoż podatnika, ponieważ nie tylko ma on miejsce zamieszkania w tym państwie, ale nadto uzyskuje w nim całość podlegających opodatkowaniu dochodów gospodarstwa domowego (zob. analogicznie wyrok w ww. sprawie Zurstrassen, pkt 23).

30 Jako że w niniejszym wypadku nie jest w żaden sposób możliwe wzięcie pod uwagę w ramach wspólnego opodatkowania sytuacji osobistej i rodzinnej G. Meindla, należy uznać, że chodzi tu o dyskryminację zabronioną przez art. 52 traktatu (zobacz analogicznie wyrok w ww. sprawie Wallentin, pkt 17 i cytowane tam orzecznictwo), nawet jeśli dochody obojga małżonków w spornym roku są, jak wynika z decyzji podatkowej w postępowaniu przed sądem krajowym, poniżej progu 90% a dochody niepodlegające opodatkowaniu niemieckim podatkiem dochodowym przekraczają kwotę 24 000 DEM.

31 W tej kwestii należy zwrócić uwagę na to, że sytuacja, o którą chodzi w postępowaniu przed sądem krajowym zasadniczo różni się od sytuacji leżącej u podstaw ww. wyroku w sprawie Gschwind, ponieważ w tej ostatniej sprawie udzielenie korzyści podatkowej tego rodzaju, co ta, której domaga się G. Meindl, małżeństwom niebędącym rezydentami, pod warunkiem że przynajmniej 90% ich całego dochodu podlega opodatkowaniu w państwie członkowskim miejsca pracy lub, jeżeli ten pułap nie jest osiągnięty, że ich dochody ze źródła położnego za granicą niepodlegające opodatkowaniu w tym państwie członkowskim nie przekraczają określonego limitu, uznane zostało za zgodne z traktatem w sytuacji, w której zachowana została możliwość wzięcia pod uwagę ich sytuacji osobistej i rodzinnej w państwie członkowskim ich miejsca zamieszkania. Tymczasem nie jest tak w sprawie w postępowaniu przed sądem krajowym.

32 Wobec powyższego na przedłożone pytanie należy odpowiedzieć w ten sposób, że art. 52 traktatu stoi na przeszkodzie temu, by podatnikowi będącemu rezydentem państwo członkowskie, w którym ma on miejsce zamieszkania, odmówiło wspólnego opodatkowania wraz z jego małżonkiem, z którym pożycie nie uległo trwałemu rozkładowi i który ma miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim, z uzasadnieniem, że małżonek ten uzyskał w tym innym państwie członkowskim zarówno ponad 10% dochodów gospodarstwa domowego, jak i więcej niż 24 000 DEM, w sytuacji gdy dochody uzyskane przez owego małżonka w tym innym państwie członkowskim nie podlegają tam opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

W przedmiocie kosztów

33 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 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE) stoi na przeszkodzie temu, by podatnikowi będącemu rezydentem państwo członkowskie, w którym ma on miejsce zamieszkania, odmówiło wspólnego opodatkowania wraz z jego małżonkiem, z którym pożycie nie uległo trwałemu rozkładowi i który ma miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim, z uzasadnieniem, że małżonek ten uzyskał w tym innym państwie członkowskim zarówno ponad 10% dochodów gospodarstwa domowego, jak i więcej niż 24 000 DEM, w sytuacji gdy dochody uzyskane przez owego małżonka w tym innym państwie członkowskim nie podlegają tam opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Podpisy