

Sprawa C-169/03

Florian W. Wallentin

przeciwko

Riksskatteverket

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Regeringsrätten (Szwecja)]

Swobodny przepływ osób – Pracownicy – Podatek dochodowy – Ograniczony obowiązek podatkowy podatnika uzyskującego niewielkie czyste dochody w jednym Państwie Członkowskim i zamieszkałego w innym Państwie Członkowskim

Streszczenie wyroku

Swobodny przepływ osób – Pracownicy – Równoległe traktowanie – Wynagrodzenie – Podatki dochodowe – Dochody osób niezamieszkałych w danym państwie, które nie uzyskują dochodów podlegających opodatkowaniu w Państwie Członkowskim swojego miejsca zamieszkania, a od których pobiera się podatek u źródła, nie przyznając im prawa do żadnych odliczeń związanych z sytuacją osobistą podatnika – Niedopuszczalność

(art. 39 WE)

Artykuł 39 WE stoi na przeszkodzie temu, by ustawodawstwo Państwa Członkowskiego stanowiło, że osoby fizyczne uważane za niemające miejsca zamieszkania dla celów podatkowych w tym państwie, ale które uzyskują tam dochody z tytułu pracy,

- podlegają podatkowi pobieranemu u źródła, w związku z czym nie mają one prawa do odliczenia od podstawy opodatkowania ani do innych odliczeń lub ulg związanych z sytuacją osobistą podatnika,

- podczas gdy podatnicy zamieszkali w tym samym państwie mają prawo do korzystania z takich odliczeń lub ulg w ramach systemu ogólnego opodatkowania ich dochodów uzyskiwanych w tym państwie i za granicą,

- gdy osoby niemające miejsca zamieszkania w państwie opodatkowania uzyskują w państwie zamieszkania jedynie dochody, które ze swej natury nie podlegają opodatkowaniu.

(por. pkt 24 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 1 lipca 2004 r. (*)

Swobodny przepływ osób – Pracownicy – Podatek dochodowy – Ograniczony obowiązek podatkowy podatnika uzyskującego niewielkie czyste dochody w jednym Państwie

Członkowskim i zamieszkałego w innym Państwie Członkowskim

W sprawie C-169/03

mającej za przedmiot skierowany do Trybunału, na podstawie art. 234 WE, przez Regeringsrätten (Szwecja) wniosek o wydanie, w ramach zawisłego przed tym sądem sporu między

Florianem W. Wallentinem

a

Riksskatteverket,

orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie wykładni art. 39 WE,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann (sprawozdawca), prezes izby, A. La Pergola, S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta i K. Lenaerts, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Léger,

sekretarz: R. Grass,

rozważający uwagi na piśmie przedstawione:

- w imieniu F. Wallentina przez niego samego,
- w imieniu Riksskatteverket przez T. Walléna, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu francuskiego przez G. de Bergues'a i C. Mercier, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu fińskiego przez A. Guimaraes-Purokoski, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala i K. Simonssona, działających w charakterze pełnomocników,

uwzględniając sprawozdanie sędziego sprawozdawcy,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 11 marca 2004 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Postanowieniem z dnia 10 kwietnia 2003 r., które wpłynęło do sekretariatu Trybunału w dniu 14 kwietnia 2003 r., Regeringsrätten (najwyższy sąd administracyjny) (Szwecja) skierowała, na podstawie art. 234 WE, pytanie prejudycjalne w przedmiocie wykładni art. 39 WE zmierzające do ustalenia, czy przepisy prawa szwedzkiego dotyczące pobierania specjalnego podatku dochodowego od osób zamieszkałych za granicą mogą być uznane, pod pewnymi względami, za niezgodne z tym artykułem.

2 Pytanie to zostało podniesione w ramach sporu między F. Wallentinem a

Riksskatteverket (krajowym urzędem podatkowym).

Ramy prawne, postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

- 3 W czasie zdarzeń, które doprowadziły do powstania sporu przed sądem krajowym, F. Wallentin, obywatel niemiecki, mieszkał w Niemczech, gdzie odbywał studia. Jego rodzice przekazywali mu co miesiąc sumę 650 DEM, a ponadto otrzymywał on stypendium państwa niemieckiego w wysokości 350 DEM miesięcznie na pokrycie kosztów mieszkania i innych wydatków. Te sumy nie stanowiły, ze swej natury, dochodu podlegającego opodatkowaniu według niemieckiego prawa podatkowego.
- 4 W dniach od 3 do 25 lipca 1996 r. F. Wallentin odbył płatny staż w Kościele Szwecji. W tym celu przebywał w Szwecji w dniach od 1 lipca do 20 sierpnia 1996 r. Kościół zapłacił mu sumę 8 724 SEK tytułem wynagrodzenia za staż.
- 5 F. Wallentin zwrócił się do szwedzkich organów podatkowych z wnioskiem o zwolnienie od podatku dochodowego tej sumy. Wniosek został oddalony, zaś organy podatkowe wskazały, że według lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (ustawy o specjalnym podatku dochodowym od osób zamieszkałych za granicą, zwanej dalej „ustawą SINK”), która reguluje kwestię ograniczonego obowiązku podatkowego, od tej sumy powinien zostać pobrany podatek dochodowy według stawki 25 %.
- 6 Ustawa SINK ma zastosowanie do osób zamieszkałych za granicą, które podczas krótkich pobytów w Szwecji nieprzekraczających sześciu miesięcy w ciągu roku uzyskują tam dochody. Dotyczy ona podatku pobieranego u źródła i nie przyznaje żadnego prawa do ulgi lub odliczenia w związku z sytuacją osobistą podatnika. Z drugiej strony, stawka specjalnego podatku dochodowego jest niższa niż stawka podatkowa stosowana przy zwykłym podatku dochodowym, która ma wprowadzić charakter progresywny, ale według informacji sądu krajowego wynosi około 30 %.
- 7 Osoby zamieszkałe w Szwecji przez okres dłuższy niż sześć miesięcy w roku i podlegające zwykłemu podatkowi dochodowemu (podatnicy podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu) korzystają z odliczenia od podstawy opodatkowania, które to odliczenie w owym roku podatkowym wynosiło 8 600 SEK. Takie odliczenie w pełnej wysokości przysuguje jedynie podatnikom, którzy mieszkali w Szwecji przez cały rok podatkowy. Za krótsze okresy zamieszkania, jednakże przekraczające sześć miesięcy, odliczenie przysuguje proporcjonalnie w stosunku do liczby miesięcy spędzonych w Szwecji.
- 8 F. Wallentin uważa, że fakt, iż odliczenie od podstawy opodatkowania przysuguje jedynie podatnikom podlegającym nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, a nie podatnikom podlegającym ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu stanowi dyskryminację zakazaną przez art. 39 WE.
- 9 Länsrätten i Norbottens län (Szwecja), gdzie sprawa została wniesiona w pierwszej instancji, uwzględnił powództwo F. Wallentina. Na skutek odwołania wniesionego przez organ podatkowy orzeczenie to zostało uchylone przez Kammarrätten i Sundsvall (Szwecja). F. Wallentin wniosł skargę do Regeringsrätten. Ten, mając wątpliwości co do zgodności omawianych przepisów z art. 39 WE, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:
- „Czy art. 39 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby ustawodawstwo Państwa Członkowskiego stanowiło, że od osób fizycznych, uważanych za niemające tam miejsca zamieszkania dla celów podatkowych, lecz które uzyskują tam dochody z

tytu?u pracy (ograniczony obowi?zek podatkowy), pobiera si? podatek u ?ród?a, nie przyznaj?c im prawa do odliczenia powoduj?cego obni?enie podstawy opodatkowania ani ?adnych innych odlicze? lub ulg zwi?zanych z sytuacj? osobist? podatnika, podczas gdy podatnicy zamieszkali w tym samym pa?stwie maj? prawo do korzystania z tego rodzaju odlicze? lub ulg w ramach zwyk?ego systemu opodatkowywania ich dochodów uzyskanych w tym pa?stwie i za granic? (nieograniczony obowi?zek podatkowy), wszak?e gdy brak prawa do skorzystania z odliczenia powoduj?cego obni?enie podstawy opodatkowania itd. jest uwzgl?dniany poprzez zastosowanie stawki podatkowej ni?szej ni? ta, która ma zastosowanie do podatników maj?cych w tym pa?stwie miejsce zamieszkania dla celów podatkowych?.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

Uwagi przed?o?one Trybuna?owi

10 Opieraj?c si? na wyrokach z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C?279/93 Schumacker, Rec. str. I?225, z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C?80/94 Wielockx, Rec. str. I?2493 i z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C?234/01 Gerritse, Rec. str. I?5933 Riksskatteverket oraz rz?dy francuski i fi?ski uwa?aj?, ?e zr?nicowanie pomi?dzy podatnikami podlegaj?cymi nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu a podatnikami podlegaj?cymi ograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w ramach podatku dochodowego jest dopuszczalne, poniewa? sytuacje, w których ci podatnicy si? znajduj?, nie s? obiektywnie porównywalne, zarówno z punktu widzenia ?ród?a ich dochodów, jak i co do ich indywidualnej zdolno?ci podatkowej lub sytuacji osobistej i rodzinnej. Z orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e naj?atwiej mo?na oceni? indywidualn? zdolno?? podatkow? osoby niezamieszka?ej w danym pa?stwie, wynikaj?c? z wzi?cia pod uwag? ca?o?ci jej dochodów i jej sytuacji osobistej i rodzinnej, w miejscu, w którym znajduje si? o?rodek jej interesów osobistych i maj?tkowych, co na ogó? odpowiada jej zwyczajowemu miejscu zamieszkania. Nieprzyznanie prawa do wspomnianego odliczenia nie stanowi wi?c, ich zdaniem, dyskryminacji.

11 Wed?ug Riksskatteverket, F. Wallentin nie powinien uwa?a?, ?e znajduje si? w sytuacji porównywalnej do sytuacji osób maj?cych miejsce zamieszkania w Szwecji. Jego sytuacja jest raczej porównywalna z sytuacj? osób, które mieszka?y i pracowa?y w Szwecji przez pewn? cz??? roku i którym dlatego przys?uguje prawo do proporcjonalnego odliczenia od podstawy opodatkowania. Takie odliczenie mog?oby wi?c by? przyznane F. Wallentinowi proporcjonalnie za dwa miesi?ce jego pobytu w Szwecji, ale nie w ca?o?ci.

12 Rz?d fi?ski podkre?la potrzeb? zachowania spójno?ci systemu podatkowego. Z t? spójno?ci? sprzeczne by?oby zezwolenie, aby podatnik, który jest zobowi?zany do zap?aty podatku o sta?ej stawce w ramach systemu podatku pobieranego u ?ród?a, korzysta? z odliczenia maj?cego zastosowanie do podatku o skali progresywnej. Podatnik zamieszka?y za granic?, który podlega w Szwecji podatkowi dochodowemu pobieranemu u ?ród?a, uzyska?by w ten sposób nieuzasadnion? korzy??.

13 F. Wallentin i Komisja s? jednak?e zdania, ?e omawiane przepisy stanowi? dyskryminacj? zakazan? przez art. 39 WE i ?e w niniejszej sytuacji odliczenie od podstawy opodatkowania powinno by? przyznane w ca?o?ci.

14 Komisja odsy?a w szczególno?ci do pkt 36 ww. wyroku w sprawie Schumacker, w którym Trybuna? uzna?, ?e zasady, które zosta?y przywo?ane w pkt 10 niniejszego wyroku, nie maj? zastosowania do przypadków, gdy osoba niezamieszka?a w danym pa?stwie nie uzyskuje znacz?cego dochodu w Pa?stwie Cz?onkowskim swojego zamieszkania i uzyskuje wi?kszo?? swoich dochodów podlegaj?cych opodatkowaniu z dzia?alno?ci wykonywanej w pa?stwie zatrudnienia, w zwi?zku z czym pa?stwo zamieszkania nie jest w stanie przyzna? jej korzy?ci

wynikających z wzięcia pod uwagę jej sytuacji osobistej i rodzinnej. To rozumowanie ma, jej zdaniem, również zastosowanie w niniejszym przypadku.

Odpowiedź Trybunału

15 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że w zakresie podatków bezpodatnych sytuacje osób mających miejsce zamieszkania i osób niemających miejsca zamieszkania w danym państwie nie są co do zasady porównywalne, gdyż najczęściej dochód uzyskiwany na terytorium państwa przez osobę w nim niezamieszkałą stanowi jedynie niewielką część jej całego dochodu, którego większość jest uzyskiwana w miejscu jej zamieszkania i ponieważ indywidualna zdolność podatkowa osoby niezamieszkałej w danym państwie, wynikająca z wzięcia pod uwagę całości jej dochodów i jej sytuacji osobistej i rodzinnej najłatwiej można ocenić w miejscu, w którym znajduje się ośrodek jej interesów osobistych i majątkowych, co przeważnie odpowiada jej zwyczajowemu miejscu zamieszkania (ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 31 i 32; wyrok z dnia 14 września 1999 r. w sprawie C-391/97 Gschwind, Rec. str. I-5451, pkt 22; wyrok z dnia 16 maja 2000 r. w sprawie C-87/99 Zurstrassen, Rec. str. I-3337, pkt 21 i ww. wyrok w sprawie Gerritse, pkt 43).

16 Również fakt, że Państwo Członkowskie nie przyznaje osobom w nim niezamieszkanym niektórych korzyści podatkowych, które przyznaje osobom tam zamieszkanym, co do zasady nie stanowi dyskryminacji, biorąc pod uwagę obiektywne różnice pomiędzy ich sytuacjami, zarówno z punktu widzenia źródła ich dochodów, jak i ich indywidualnej zdolności podatkowej czy sytuacji osobistej i rodzinnej (ww. wyroki w sprawie Schumacker, pkt 34; w sprawie Gschwind, pkt 23 i w sprawie Gerritse, pkt 44).

17 Jednakże Trybunał orzekł, że inaczej jest w sytuacji, gdy osoba niemająca miejsca zamieszkania w danym państwie nie uzyskuje znaczącego dochodu w Państwie Członkowskim swojego zamieszkania i uzyskuje większość dochodów podlegających opodatkowaniu z działalnością wykonywanej w państwie zatrudnienia, w związku z czym państwo zamieszkania nie jest w stanie przyznać jej korzyści wynikających z wzięcia pod uwagę jej sytuacji osobistej i rodzinnej (zob. ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 36 i wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 de Groot, Rec. str. I-11819, pkt 89). W rzeczy samej w przypadku osoby niemającej miejsca zamieszkania w danym państwie, która uzyskuje istotną część swoich dochodów w innym państwie niż państwo jej stałego zamieszkania, dyskryminacja polega na tym, że sytuacja osobista i rodzinna tej osoby nie jest wzięta pod uwagę ani w państwie zamieszkania, ani w państwie zatrudnienia (ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 38), niezależnie od różnych stawek podatkowych mających zastosowanie do specjalnego podatku dochodowego i zwykłego podatku dochodowego.

18 Taka sytuacja ma miejsce w sprawie przed sądem krajowym, która charakteryzuje się tym, że F. Wallentin nie uzyskał w czasie zaistnienia zdarzeń, o których mowa, żadnego dochodu podlegającego opodatkowaniu w państwie swojego zamieszkania, ponieważ miesięczne świadczenia alimentacyjne od rodziców i stypendium przyznane mu przez państwo niemieckie nie stanowiły, według ustawodawstwa podatkowego tego państwa, dochodu podlegającego opodatkowaniu.

19 W przedmiocie, czy odliczenie od podstawy opodatkowania odzwierciedla wzięcie pod uwagę sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika, Trybuna orzekła w kwestii kwoty wolnej od podatku w prawie niemieckim („Grundfreibetrag”), że jej istnienie służy celowi społecznemu, ponieważ gwarantuje podatnikowi życiowe minimum nieobjęte podatkiem dochodowym (ww. wyrok w sprawie Gerritse, pkt 48). Żadna okoliczność tej sprawy nie stanowi podstawy dla dokonania odmiennej oceny w przypadku odliczenia od podstawy opodatkowania przewidzianego w szwedzkim prawie podatkowym.

20 Wynika z tego, że fakt, iż odliczenie nie przysuguje osobom podlegającym ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, które nie uzyskują dochodu podlegającego opodatkowaniu w państwie zamieszkania, stanowi dyskryminację zakazaną przez art. 39 WE.

21 Argument, że przyznanie prawa do odliczenia od podstawy opodatkowania osobie niemającej miejsca zamieszkania w danym państwie podwójnie spójnie podatkowe, jako że w szwedzkim prawie podatkowym istnieje bezpośredni związek pomiędzy wzięciem pod uwagę sytuacji osobistej i rodzinnej a prawem do opodatkowania w sposób nieograniczony i według skali progresywnej dochodów uzyskiwanych na całym świecie przez osoby mające miejsce zamieszkania w Szwecji, nie może zostać zaakceptowany. Mianowicie w sytuacji takiej, jaka zaistniała w sprawie przed sądem krajowym, państwo zamieszkania nie może wzięte pod uwagę sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika, ponieważ obowiązek podatkowy tam nie istnieje. W takiej sytuacji wspólnotowa zasada równego traktowania wymaga, aby sytuacja osobista i rodzinna obcokrajowca niezamieszkałego w danym państwie została wzięta pod uwagę w państwie zatrudnienia w ten sam sposób, jak w przypadku obywateli państwa w nim zamieszkałych i aby zostały mu przyznane te same korzyści podatkowe (zob. ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 41).

22 Rozróżnienie pomiędzy osobami zamieszkałymi i niezamieszkałymi w danym państwie nie znajduje więc żadnego uzasadnienia w konieczności zagwarantowania spójności obowiązującego systemu podatkowego (zob. dla podobnej sytuacji ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 42).

23 Ponadto przyznanie w omawianym przypadku prawa do takiego odliczenia, jak to przysługujące osobom zamieszkującym w Szwecji przez cały rok, nie przysporzyłoby nieuzasadnionych korzyści podatkowych F. Wallentinowi, skoro nie uzyskuje on żadnego dochodu podlegającego opodatkowaniu w swoim państwie zamieszkania, które mogłoby dać mu prawo do podobnego odliczenia w tymże państwie.

24 Na zadane pytanie należy zatem odpowiedzieć, że art. 39 WE stoi na przeszkodzie temu, by ustawodawstwo Państwa Członkowskiego stanowiło, że osoby fizyczne uważane za niemające miejsca zamieszkania dla celów podatkowych w tym państwie, ale które uzyskują tam dochody z tytułu pracy,

- podlegają podatkowi pobieranemu u źródła, w związku z czym nie mają one prawa do odliczenia od podstawy opodatkowania ani do innych odliczeń lub ulg związanych z sytuacją osobistą podatnika,
- podczas gdy podatnicy zamieszkali w tym samym państwie mają prawo do korzystania z takich odliczeń lub ulg w ramach ogólnego systemu opodatkowania ich dochodów uzyskiwanych w tym państwie i za granicą,
- gdy osoby niemające miejsca zamieszkania w państwie opodatkowania uzyskują w państwie zamieszkania jedynie dochody, które ze swej natury nie podlegają opodatkowaniu.

W przedmiocie kosztów

25 Koszty poniesione przez rządy francuski i fiński, jak również przez Komisję, które przedłożyły Trybunałowi swoje uwagi, nie podlegają zwrotowi. 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.

Z powyższych względów

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w odpowiedzi na pytanie przedłożone mu postanowieniem z dnia 10 kwietnia 2003 r. przez Regeringsrätten orzeka, co następuje:

Artykuł 39 WE stoi na przeszkodzie temu, by ustawodawstwo Państwa Członkowskiego stanowiło, że osoby fizyczne uważane za niemające miejsca zamieszkania dla celów podatkowych w tym państwie, ale które uzyskują tam dochody z tytułu pracy,

- **podlegają podatkowi pobieranemu u źródła, w związku z czym nie mają one prawa do odliczenia od podstawy opodatkowania ani do innych odliczeń lub ulg związanych z sytuacją osobistą podatnika,**
- **podczas gdy podatnicy zamieszkali w tym samym państwie mają prawo do korzystania z takich odliczeń lub ulg w ramach systemu ogólnego opodatkowania ich dochodów uzyskiwanych w tym państwie i za granicą,**
- **gdy osoby niemające miejsca zamieszkania w państwie opodatkowania uzyskują w państwie zamieszkania jedynie dochody, które ze swej natury nie podlegają opodatkowaniu.**

Jann

La Pergola

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 1 lipca 2004 r.

Sekretarz

Prezes pierwszej izby

R. Grass

P. Jann

* Język postępowania: szwedzki.