

Sprawa C-440/08

F. Gielen

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden)

Opodatkowanie bezpośrednio ? Artyku? 43 WE ? Podatnik nieb?d?cy rezydentem ? Przedsi?biorca ? Prawo do odliczenia przys?uguj?ce osobie prowadz?cej dzia?alno?? gospodarcz? ? Kryterium godzinowe ? Dyskryminacja podatników nieb?d?cych rezydentami wzgl?dem podatników b?d?cych rezydentami ? Mo?liwo?? wyboru zrównania

Streszczenie wyroku

Swobodny przep?yw osób – Swoboda przedsi?biorczo?ci – Przepisy podatkowe – Podatki dochodowe

(art. 49 TFUE)

Artyku? 49 TFUE stoi na przeszkodzie przepisom krajowym, które w zakresie dotycz?cym udzielenia ulgi podatkowej, takiej jak odliczenie przys?uguj?ce osobom prowadz?cym dzia?alno?? gospodarcz?, które przepracowa?y pewn? liczb? godzin jako przedsi?biorcy, wywieraj? dyskryminuj?ce skutki wobec podatników nieb?d?cych rezydentami, których godziny pracy wykonanej na rzecz oddzia?u po?o?onego w innym pa?stwie cz?onkowskim nie s? w tym celu uwzgl?dniane, nawet je?li w zakresie wskazanej ulgi podatnicy ci mog? wybra? system maj?cy zastosowanie do podatników b?d?cych rezydentami.

W istocie taki przepis krajowy, który dla celów takiej ulgi podatkowej stosuje „kryterium godzinowe” w sposób uniemo?liwiaj?cy podatnikom b?d?cym nierezydentami zaliczenie godzin pracy wykonanej w innym pa?stwie cz?onkowskim, grozi powstaniem niekorzystnych skutków g?ównie po stronie tych podatników. W zwi?zku z tym tego rodzaju przepis stanowi dyskryminacj? po?redni? ze wzgl?du na przynale?no?? pa?stwow? w rozumieniu art. 49 TFUE. Powy?szego wniosku nie obala argument, ?e podatnicy nieb?d?cy rezydentami maj? mo?liwo?? dokonania wyboru zrównania pozwalaj?ca im na wybranie pomi?dzy dyskryminuj?cym systemem podatkowym a innym systemem, maj?cym zastosowanie do rezydentów, poniewa? tego rodzaju wybór nie mo?e wykluczy? skutków dyskryminuj?cych pierwszego z tych dwóch systemów podatkowych. W istocie gdyby uzna? tego rodzaju skutki w ramach wskazanego wyboru, prowadzi?oby to w konsekwencji do stwierdzenia zgodno?ci z prawem systemu podatkowego, który pozostaje w sprzeczno?ci z art. 49 TFUE ze wzgl?du na jego dyskryminuj?cy charakter. Ponadto system krajowy ograniczaj?cy swobod? przedsi?biorczo?ci jest niezgodny z prawem Unii, nawet gdy jego stosowanie ma charakter fakultatywny. W konsekwencji mo?liwo?? dokonania przez podatnika nieb?d?cego rezydentem wyboru zrównania nie uchyla stwierdzonej dyskryminacji.

(por. pkt 48–55; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 18 marca 2010 r. (*)

Opodatkowanie bezpośrednio ? Artykuł 43 WE ? Podatnik niebędący rezydentem ? Przedsiębiorca ? Prawo do odliczenia przysługujące osobie prowadzącej działalność gospodarczą ? Kryterium godzinowe ? Dyskryminacja podatników niebędących rezydentami względem podatników będących rezydentami ? Możliwość wyboru zrównania

W sprawie C-440/08

mającej za przedmiot wnioski 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. Ilešić (sprawozdawca) i J.J. Kasel, sędziowie,

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. Engelen oraz S. C. W. Douma, 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. Guerr? Santos oraz przez L. Ineza Fernandesa oraz J. Menezesa Leit?o, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Falk, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz W. Roelsa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 27 pa?dziernika 2009 r.,
wydaje nast?puj?cy

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 43 WE.
- 2 Wniosek ten zosta? przedstawiony w ramach sporu pomi?dzy 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 „ustaw? z 2001 r.”) przewiduje w art. 2.1 lit. b), ?e podatkwowi dochodowemu podlegaj? osoby fizyczne nieb?d?ce rezydentami w Niderlandach, które jednak osi?gaj? przychody na terytorium tego pa?stwa.
- 4 Zgodnie z art. 3.2 ustawy z 2001 r. zysk podlegaj?cy opodatkowaniu to zysk, jaki podatnik osi?gn?? jako przedsi?biorca z jednego lub z wielu przedsi?biorstw, pomniejszony o odliczenie przys?uguj?ce osobom prowadz?cym dzia?alno?? gospodarcz?.
- 5 Zgodnie z art. 3.76 ust. 2 ustawy z 2001 r. kwota wskazanego odliczenia zale?y od wysoko?ci zysku zgodnie z tabel? degresywn? zawart? w tym przepisie. Odliczenie to wynosi 6 084 EUR w przypadku zysku ni?szego od 11 745 EUR i ulega stopniowemu obni?eniu a? do kwoty 2 984 EUR w przypadku zysku wy?szego od 50 065 EUR.
- 6 Zgodnie z art. 3.76 ust. 1 prawo do odliczenia przys?uguj?ce osobom prowadz?cym dzia?alno?? gospodarcz? podlega w szczególno?ci „kryterium godzinowemu”.
- 7 Na podstawie art. 3.6 ustawy z 2001 r. kryterium to odnosi si? do przeznaczenia w roku kalendarzowym przynajmniej 1 225 godzin na dzia?alno?? jednego lub wielu przedsi?biorstw, z których podatnik czerpie zysk jako przedsi?biorca.
- 8 Celem ustalenia, czy podatnik nieb?d?cy rezydentem spe?nia to kryterium pod uwag? brane s? jedynie godziny przeznaczone na dzia?alno?? w cz??ci przedsi?biorstwa, które jest prowadzone przy pomocy sta?ego oddzia?u w Niderlandach.
- 9 Jednak?e podatnik nieb?d?cy rezydentem podlegaj?cy systemowi podatkowemu w pa?stwie cz?onkowskim, w którym ma on miejsce zamieszkania mo?e na podstawie art. 2.5 ust. 1 ustawy z 2001 r. wybra? system opodatkowania maj?cy zastosowanie do podatników b?d?cych rezydentami (tak zwana „mo?liwo?? wyboru zrównania”). Przepis ten nie wymaga, aby zysk podatnika nieb?d?cego rezydentem by? w ca?o?ci lub prawie w ca?o?ci uzyskany w Niderlandach. Jest on sformu?owany w nast?puj?cy sposób:

„Podatnik b?d?cy rezydentem, który nie ma sta?ego 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, może 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 przysuguje 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 roczną 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 rocznej 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 współnikami 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 1 225 godzin pracy w Niemczech, podczas gdy w Niderlandach wykonał on na rzecz wskazanego oddziału poniżej 1 225 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 powstałyby 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 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 wniosł 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 zauważyła, 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 oddziały 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 niebędący rezydentem jest opodatkowany w Niderlandach – w przypadku wyboru zrównania z podatnikami będącymi rezydentami – podlegałaby 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 po zakończeniu pierwszego państwa członkowskiego, 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 rzędu niemieckiego system opodatkowania będący przedmiotem sprawy przed sądem krajowym zasadniczo nie zawiera jakiegokolwiek 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 mógł zostać uwzględnione godziny pracy wykonanej na rzecz oddziału położonego w Niderlandach oraz godziny pracy wykonanej na rzecz oddziału położonego w innym państwie członkowskim, co sprawia, 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 jakiegokolwiek 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, wyjącznie 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, jeżeli 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 zbadać okoliczności, w jakich sąd krajowy kieruje do niego wnioski (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 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 jeżeli 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 występuje sytuacja, w której wykładnia

wykładnia w sposób oczywisty nie miałyby 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 wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

Co do istoty

34 W swym pytaniu, które należy rozpatrywać 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 jeżeli 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 bezpośrednio 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 rz?d niderlandzki uzna? w swych uwagach pisemnych, ?e wyst?puje w tym zakresie dyskryminacja ze wzgl?du na miejsce zamieszkania.

42 Nale?y w zwi?zku z tym stwierdzi?, ?e przepisy krajowe b?d?ce przedmiotem sporu przed s?dem krajowym – w zakresie dotycz?cym spe?nienia „kryterium godzinowego” dla celów odliczenia przys?uguj?cego osobom prowadz?cym dzia?alno?? gospodarcz? – traktuj? podatników w sposób odmienny w zale?no?ci od tego, czy s? oni rezydentami Niderlandów. Tego rodzaju odmienne traktowanie grozi powstaniem niekorzystnych skutków g?ównie po stronie obywateli innych pa?stw cz?onkowskich, poniewa? nierezydenci s? najcz??ciej obcokrajowcami.

43 Prawd? jest, ?e w szczególno?ci w zakresie spraw dotycz?cych opodatkowania dochodu osób fizycznych Trybuna? przyj??, ?e sytuacje, w których znajduj? si? rezydenci danego pa?stwa oraz nierezydenci, nie s? co do zasady porównywalne, poniewa? odznaczaj? si? obiektywnymi ró?nicami zarówno pod wzgl?dem ?ród?a dochodu, jak i indywidualnej zdolno?ci podatkowej lub te? mo?liwo?ci uwzgl?dnienia sytuacji osobistej i rodzinnej (zob. w szczególno?ci 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 pa?dziernika 2008 r. w sprawie C?527/06 Renneberg, Zb.Orz. s. 7735, pkt 59).

44 Trybuna? wyja?ni? jednak, ?e w przypadku obowi?zywania ulgi podatkowej, która nie jest przyznawana nierezydentom, ró?nica w traktowaniu tych dwóch kategorii podatników mo?e by? uznana za dyskryminacj? w rozumieniu traktatu FUE, je?eli brak jest jakiegokolwiek obiektywnej ró?nicy pomi?dzy sytuacjami, w których si? oni znajduj?, mog?cej uzasadnia? ich odmienne traktowanie w tym zakresie (ww. wyroki: w sprawie Talotta, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo; w sprawie Renneberg, pkt 60).

45 S?d krajowy wskazuje, ?e odliczenie przys?uguj?ce osobom prowadz?cym dzia?alno?? gospodarcz? nie jest zwi?zane z indywidualn? zdolno?ci? podatnika, a raczej z charakterem jego dzia?alno?ci. Odliczenie to jest bowiem przyznawane przedsi?biorcom, dla których dzia?alno?? gospodarcza stanowi g?ówn? dzia?alno?? zawodow?, na co wskazuje w szczególno?ci spe?nienie „kryterium godzinowego”.

46 W zakresie, w którym wskazane odliczenie jest przyznawane wszystkim podatnikom b?d?cym przedsi?biorcami, którzy spe?nili w szczególno?ci wskazane kryterium, nale?y stwierdzi?, ?e bez znaczenia jest w tym zakresie rozró?nienie, czy podatnicy, o których mowa, wykonali godziny pracy w Niderlandach, czy te? w innym pa?stwie cz?onkowskim.

47 Jak wskaza? rzecznik generalny w pkt 39 opinii, podatnicy b?d?cy rezydentami i podatnicy nieb?d?cy rezydentami znajduj? si? w odniesieniu do odliczenia przys?uguj?cego osobom prowadz?cym dzia?alno?? gospodarcz? 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 okoliczno?ciach nale?y stwierdzi?, ?e przepis krajowy, który dla celów ulgi podatkowej, takiej jak odliczenie przys?uguj?ce osobom prowadz?cym dzia?alno?? gospodarcz?, b?d?ce przedmiotem sprawy przed s?dem krajowym, stosuje „kryterium godzinowe” w sposób uniemo?liwiaj?cy podatnikom b?d?cym nierezydentami zaliczenie godzin pracy wykonanej w innym pa?stwie cz?onkowskim, grozi powstaniem niekorzystnych skutków g?ównie po stronie tych podatników. W zwi?zku z tym, tego rodzaju przepis stanowi dyskryminacj? po?redni? ze wzgl?du na przynale?no?? pa?stwow? 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, prowadziłyby 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 niebędącego 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 będącą przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, wywierają dyskryminujące skutki wobec podatników niebędących rezydentami, nawet jeżeli 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 będącą przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, wywierają dyskryminujące skutki wobec podatników niebędących rezydentami, nawet jeżeli w zakresie wskazanej ulgi, podatnicy ci mogą wybrać system mający zastosowanie do podatników będących rezydentami.

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.