

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO  
DÁMASA RUIZA-JARABA COLOMERA  
przedstawiona w dniu 27 października 2009 r.<sup>1</sup>

1. Hoge Raad (sąd najwyższy Niderlandów) zwraca się do Trybunału Sprawiedliwości z pytaniem prejudycjalnym w przedmiocie zgodności z art. 43 WE odliczenia od niderlandzkiego podatku dochodowego, które dyskryminuje podatników niebędących rezydentami, aczkolwiek mają oni możliwość uprzedniego dokonania wyboru pomiędzy systemem opodatkowania rezydentów i nierezydentów.

3. Przedstawione pytanie prejudycjalne stanowi dobry przykład tego orwellowskiego zniekształcenia.

2. Niniejsza sprawa daje Trybunałowi Sprawiedliwości możliwość zajęcia stanowiska, czy, w świetle jego orzecznictwa w przedmiocie opodatkowania bezpośredniego, możliwość wyboru systemu opodatkowania pozbawia takie traktowanie podatników dyskryminacyjnego charakteru. Jednakże, jak wyjaśnię w dalszej części, porównanie sytuacji rezydentów i nierezydentów może prowadzić do wyciągnięcia błędnych wniosków, bowiem mają miejsce takie sytuacje, kiedy należy stwierdzić, parafrazując jednego z bohaterów *Folwarku zwierzęcego*, iż wszyscy europejscy podatnicy są równi, ale niektórzy są równiejsi<sup>2</sup>.

## I — Ramy prawne

### A — Uregulowanie wspólnotowe

4. Artykuł 43 WE ustanawia swobodę przedsiębiorczości przedsiębiorstw i osób prowadzących działalność zawodową na całym terytorium Wspólnoty:

1 — Język oryginału: hiszpański.

2 — G. Orwell w *Folwarku zwierzęcym*, tłum. B. Zborski, Warszawa, Muza 2008, s. 117, opowiada, iż słynne ostatnie przykazanie, które zawiera w sobie, a jednocześnie zniekształca, siedem pierwszych przykazań, jest autorstwa wieprza Squealera „o nadzwyczaj okrągłych policzkach, mrugających oczkach, szybkich ruchach i przenikliwym głosie. Miał dar wymowy, a gdy roztrząsał jakiś trudny problem, zwykle kiwał się z boku na bok, mierzając ogonkiem, co jakoś bardzo przekonująco doń słuchaczy. Mawiano o Squealercze, że czarne potrafi uczynić białym”.

„Ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego są zakazane w ramach poniższych postanowień. Zakaz ten obejmuje również

ograniczenia w tworzeniu agencji, oddziałów lub filii przez obywateli danego państwa członkowskiego, ustanowionych na terytorium innego państwa członkowskiego.

6. Artykuł 7.2 w następujący sposób opisuje podstawę opodatkowania dla tego podatku:

Z zastrzeżeniem postanowień rozdziału dotyczącego kapitału swoboda przedsiębiorczości obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, a zwłaszcza spółkami w rozumieniu artykułu 48 akapit drugi, na warunkach określonych przez ustawodawstwo państwa przyjmującego dla własnych obywateli”.

„1. Podstawę opodatkowania, jako wynikającą z przychodów z pracy i nieruchomości mieszkalnych, stanowi kwota dochodu osiągniętego z przychodów z pracy i nieruchomości mieszkalnych, pomniejszonych o straty zgodnie z treścią rozdziału 3.

2. Podstawą opodatkowania wynikającą z przychodów z pracy i nieruchomości mieszkalnych jest całkowita kwota przychodów, na którą składają się:

B — *Uregulowania niderlandzkie*

5. W Niderlandach podatek dochodowy regulowany jest przez Wet op de Inkomstenbelastingen 2001 (ustawę o podatku dochodowym z 2001 r.). Zgodnie z art. 2.1 tej ustawy osoby fizyczne niebędące rezydentami w tym kraju podlegają podatkowi dochodowemu, o ile osiągają przychody na terytorium Niderlandów.

- a) kwota zysków przedsiębiorstwa niderlandzkiego lub części przedsiębiorstwa, które jest prowadzone przy pomocy stałego oddziału w Niderlandach lub stałego przedstawiciela w Niderlandach (przedsiębiorstwo niderlandzkie)

[...]”

7. Odliczenie mające zastosowanie do przedsiębiorcy określone zostało w art. 3.74 wspomnianej ustawy, lecz jej art. 3.76 wskazuje, iż odliczenie przysługujące osobie prowadzącej działalność gospodarczą stosuje się do tych osób, które przepracowały minimalną liczbę godzin. Wysokość odliczenia uzależniona jest od zysku. Oblicza się ją w oparciu o skalę regresywną wskazaną w tej ustawie.

8. Zgodnie z art. 3.6 wspomnianej ustawy przez „minimalną liczbę godzin” rozumie się:

„[...] poświęcenie w roku kalendarzowym przynajmniej 1225 godzin na działalność jednego lub wielu przedsiębiorstw, z których podatnik czerpie zysk jako przedsiębiorca”.

9. Aczkolwiek uregulowanie krajowe nie wspomina o tym jasno, dla sądu odsyłającego w tym zakresie mają znaczenie jedynie te godziny, w których podatnik niebędący rezydentem prowadzi działalność w formie stałego oddziału w Niderlandach. Stwierdza on w postanowieniu odsyłającym, iż na podstawie art. 9 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (dekretu z 2001 r. w sprawie unikania podwójnego opodatkowania) rezydenci tego kraju mogą włączyć do ogólnej liczby przepracowanych godzin godziny

przepracowane zarówno w Niderlandach, jak i za granicą.

10. Artykuł 2.5 ustawy wprowadził możliwość wyboru systemu opodatkowania dla przedsiębiorców niebędących rezydentami na następujących warunkach:

„Podatnik będący rezydentem, który nie ma stałego miejsca zamieszkania w Niderlandach w trakcie pełnego roku obrotowego, oraz podatnik niebędący rezydentem, a będący rezydentem zarówno innego państwa Unii Europejskiej, jak i państwa trzeciego określonego decyzją ministra, z którym Niderlandy zawarły umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania i zapewnieniu wymiany informacji, podlegający opodatkowaniu w państwie europejskim lub państwie trzecim, mogą wybrać system opodatkowania na podstawie przepisów mających zastosowanie do podatników będących rezydentami na podstawie niniejszej ustawy. W drodze decyzji ministra określone zostaną środki dowodowe niezbędne do zastosowania tego przepisu. [...]”

## II — Okoliczności faktyczne

11. F. Gielen jest przedsiębiorcą i posiada stałe miejsce zamieszkania w Niemczech, swoim państwie pochodzenia, gdzie prowadzi wraz z dwoma współnikami przedsiębiorstwo zajmujące się uprawami szklarniowymi. Przedsiębiorstwo F. Gielena posiada oddział

w Niderlandach, w którym uprawia się rośliny ozdobne.

sytuacji *Gerechtshof* obniżył podstawę opodatkowania do kwoty 11 188 EUR.

12. W 2001 r. F. Gielen zadeklarował w Niderlandach przychody w wysokości 11 577 EUR osiągnięte przez jego oddział niderlandzki. Ponieważ w oddziale niderlandzkim przepracował on mniej niż 1 225 godzin, nie spełnił przesłanki z art. 3.6 ustawy i tym samym odmówiono mu prawa do odliczenia od podstawy opodatkowania kwoty 6 084 EUR, która odpowiadała jego przychodom w tym państwie.

13. Po wydaniu przez organy podatkowe decyzji odmawiającej mu prawa do dokonania odliczenia F. Gielen wniósł odwołanie, które zostało oddalone, na co wniósł z kolei skargę do sądu w Bredzie, który także ją oddalił. Orzeczenie tego sądu F. Gielen zaskarżył do *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (sądu apelacyjnego w Hertogenbosch), który uznał częściowo roszczenia skarżącego, stwierdzając, iż F. Gielen miał prawo do dokonania odliczenia, pomimo że nie przepracował w Niderlandach minimalnej liczby 1 225 godzin, lecz podzielił tę liczbę proporcjonalnie do procentowego udziału przychodów niderlandzkich w ogólnej kwocie jego przychodów. W tej

14. F. Gielen zaskarżył wyrok sądu apelacyjnego do Hoge Raad, utrzymując, iż przysługuje mu prawo do dokonania odliczenia całej kwoty 6 084 EUR, do czego ma prawo w odniesieniu do swoich przychodów osiągniętych w Niderlandach. Z kolei organ podatkowy, którego decyzję zaskarżono, wziął udział w postępowaniu kasacyjnym, broniąc tezy przeciwnej.

15. W dniu 4 października 2007 r. rzecznik generalny Hoge Raad, J.A.C.A. Overgaauw, przedstawił swoją opinię, w której przyłączył się do argumentów F. Gielena podnosząc, iż podatnik niebędący rezydentem, któremu uniemożliwia się doliczenie, dla celów odliczenia podatkowego, godzin przepracowanych w innym państwie członkowskim, pada ofiarą dyskryminacji sprzecznej z prawem wspólnotowym. Dodał on, iż niderlandzki system podatkowy dopuszcza wybranie przez przedsiębiorców niebędących rezydentami, takich jak F. Gielen, systemu mającego zastosowanie dla rezydentów, zgodnie z którym przypisane im zostają wszystkie godziny przepracowane zarówno w Niderlandach, jak i innych państwach Unii. Rozwiązanie to usuwa jego zdaniem wcześniejszą dyskryminację, skutkującą zgodnością z traktatem WE.

### III — Pytanie prejudycjalne i postępowanie przed Trybunałem Sprawiedliwości

16. Zgodnie z wnioskami stron oraz opinią rzecznika generalnego Overgaauwa trzecia izba Hoge Raad zawiesiła postępowanie i postanowieniem z dnia 12 września 2008 r. przedstawiła Trybunałowi Sprawiedliwości następujące pytanie prejudycjalne:

„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?”

17. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym został złożony w sekretariacie Trybunału Sprawiedliwości w dniu 6 października 2008 r.

18. Pisemne uwagi przedstawili F. Gielen, rządy niderlandzki, niemiecki, estoński, szwedzki i portugalski oraz Komisja Wspólnot Europejskich.

19. Na rozprawie, która miała miejsce w dniu 17 września 2009 r., stawili się w celu wygłoszenia uwag pełnomocnik F. Gielena, a także przedstawiciele rządów niderlandzkiego, szwedzkiego, niemieckiego, portugalskiego i estońskiego oraz Komisji Wspólnot Europejskich.

### IV — Dopuszczalność

20. Rząd portugalski i F. Gielen utrzymują, iż pytania przedstawione przez Hoge Raad mają charakter hipotetyczny i dotyczą jedynie wykładni prawa krajowego, co należy do wyłącznej właściwości sądów państw członkowskich.

21. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem do sądu krajowego, przed którym zawisł spór, należy ocena zarówno konieczności uzyskania, dla celów wydania przezeń rozstrzygnięcia, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, jak

i znaczenia dla sprawy pytań przedstawionych na podstawie art. 234 WE<sup>3</sup>. Jednakże Trybunał zgodził się, w wyjątkowych okolicznościach w celu zbadania swojej właściwości, badać okoliczności, w których sąd krajowy zwrócił się do niego w trybie prejudycjalnym<sup>4</sup>. Ma to miejsce, kiedy przedstawiana wątpliwość ma charakter wyłącznie hipotetyczny<sup>5</sup>, bowiem duch współpracy, który powinien kierować funkcjonowaniem instytucji odesłania prejudycjalnego, wymaga, aby sąd krajowy miał wzgląd na powierzoną Trybunałowi w Luksemburgu funkcję polegającą na przyczynianiu się do zarządzania wymiarem sprawiedliwości w państwach członkowskich i nie zwracał się o opinię w sprawach ogólnych lub teoretycznych<sup>6</sup>.

22. Przedmiotem zawisłego przed Hoge Raad sporu są, jak już wskazałem, skutki ustanowionego przez uregulowanie niderlandzkie prawa wyboru systemu opodatkowania. F. Gielen wybrał jedną z dwóch dostępnych (dla podatników niebędących rezydentami) możliwości, wskazując, iż znajduje się on w gorszej sytuacji w porównaniu

z podatnikami będącymi w Niderlandach rezydentami. Aczkolwiek zaferowaną skarżącemu alternatywę można ocenić jedynie przy „hipotetycznym” zastosowaniu przepisów niderlandzkich, w celu przeprowadzenia testu równości należy posłużyć się jakimś punktem odniesienia<sup>7</sup>. Dla rozstrzygnięcia w przedmiocie dyskryminacji przewidzianej przez przepis prawa porównania dokonuje się, przeciwstawiając ten przepis innym przepisom. W celu dokonania tej analizy punkt odniesienia zawsze stosuje się „hipotetycznie”, bez przyznawania jednak temu sporowi „hipotetycznego” charakteru.

23. Ponadto nie sądzę, aby zastosowano błędny punkt odniesienia w celu dokonania porównania pomiędzy rezydentami i nierezydentami. Kwestia ta wymaga przeprowadzenia testu równości, którego należy dokonać przed zbadaniem istoty sprawy, a który, jako taki, nie ma wpływu na zasadność pytania prejudycjalnego, lecz na szczegółową analizę tego jego aspektu.

24. Zatem proponuję, aby Trybunał Sprawiedliwości uznał przedstawione pytanie prejudycjalne za dopuszczalne.

3 — Wyroki: z dnia 16 lipca 1992 r. w sprawie C-83/91 Meilicke, Rec. s. I-4871, pkt 23; z dnia 18 marca 2004 r. w sprawie C-314/01 Siemens i ARGE Telekom, Rec. s. I-2549, pkt 34; z dnia 22 listopada 2005 r. w sprawie C-144/04 Mangold, Zb.Orz. s. I-9981, pkt 34; z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie Lucchini, Zb.Orz. s. I-6199, pkt 43; z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie C-248/07 Trespas International, Zb.Orz. s. I-8221, pkt 32.

4 — Wyrok z dnia 16 grudnia 1981 r. w sprawie 244/80 Foglia, Rec. s. 3045, pkt 21.

5 — Wyroki: z dnia 13 marca 2001 r. w sprawie C-379/98 PreussenElektra, Rec. s. I-2099, pkt 39; z dnia 22 stycznia 2002 r. w sprawie C-390/99 Canal Satélite Digital, Rec. s. I-607, pkt 19; z dnia 5 lutego 2004 r. w sprawie C-380/01 Schneider, Rec. s. I-1389, pkt 22; z dnia 12 czerwca 2008 r. w sprawie C-458/06 Gourmet Classic, Zb.Orz. s. I-4207, pkt 25.

6 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Foglia, pkt 18, 20; wyrok z dnia 3 lutego 1983 r. w sprawie 149/82 Robards, Rec. s. 171, pkt 19; ww. wyrok w sprawie Meilicke, pkt 64; wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-62/06 ZF Zefeser, Zb.Orz. s. I-11995, pkt 15.

7 — T. Tridimas, *The General Principles of EU Law*, 2e éd., Oxford, Oxford University Press 2006, s. 81–83.

## V — Analiza pytania prejudycjalnego

uczynił tego z wolnej woli, zatem nie doznał żadnej dyskryminacji na podstawie spornego uregulowania, ponieważ doznał nierównego traktowania dlatego, że sam dokonał takiego wyboru.

25. Niniejszą analizę należy przeprowadzić w dwóch etapach.

26. Przede wszystkim F. Gielen podnosi, iż niedopuszczalność zaliczenia godzin pracowanych w Niemczech w celu uzyskania prawa do odliczenia od podstawy opodatkowania niderlandzkim podatkiem dochodowym stanowi ograniczenie, które ma w Niderlandach zastosowanie jedynie w stosunku do tych nierezydentów, którzy przyjmują właściwy im status. Państwa, które w niniejszym postępowaniu prejudycjalnym przedstawiły, podobnie jak Komisja i F. Gielen, swe uwagi, bronią w tej kwestii stanowiska przeciwnego.

27. Po drugie, Hoge Raad koncentruje swoje wątpliwości na usprawiedliwieniu przywołanym przez rząd niderlandzki. Osoby prowadzące działalność gospodarczą, które nie są rezydentami w Niderlandach, a które osiągnęły zyski na terytorium tego państwa, mogą przyjąć status rezydentów. Zatem F. Gielen mógł wybrać ten drugi status i doliczyć godziny pracowane w Niemczech. Nie

28. Sąd odsyłający nie ma wątpliwości w przedmiocie dyskryminacyjnego w stosunku do nierezydentów w Niderlandach, a zatem sprzecznego z art. 43 WE, charakteru spornego odliczenia. Jeżeli Trybunał Sprawiedliwości zaakceptuje to założenie, pozostanie jedynie rozważyć skutki prawa wyboru przyznanego na podstawie ww. ustawy o podatku dochodowym. Jednakże nie wszyscy uczestnicy tego postępowania prejudycjalnego podzielają stanowisko Hoge Raad. Jak słusznie wskazuje rząd niemiecki, jeżeli ograniczenie w zakresie doliczania godzin pracowanych za granicą okazałoby się być zgodne z prawem wspólnotowym, rozstrzygnięcie w przedmiocie ustanowionego w spornym uregulowaniu podatkowym prawa wyboru systemu opodatkowania byłoby pozbawione znaczenia.

29. Podsumowując, należy wyjaśnić, czy obowiązujący w Niderlandach system odliczeń dla przedsiębiorców niebędących rezydentami jest zgodny z art. 43 WE. W przypadku odpowiedzi negatywnej należałoby zagłębić się w ustanowiony w ustawie o podatku dochodowym system prawa wyboru, który umożliwia nierezydentom przyjęcie statusu podatkowego rezydentów.

A — *Odliczenie przyznawane osobom prowadzącym działalność gospodarczą i dyskryminacyjny charakter zaliczania godzin pracodawanych przez nierezydentów*

30. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości przepisy dotyczące równego traktowania zakazują dyskryminacji jawnej opartej na przynależności państwowej, a także wszelkich ukrytych form dyskryminacji, które przez zastosowanie innych kryteriów rozróżnienia prowadzą w rzeczywistości do takiego samego rezultatu<sup>8</sup>. Zatem, niezależnie od jej bezpośredniego lub pośredniego charakteru, dyskryminacja może polegać jedynie na zastosowaniu odmiennych przepisów do porównywalnych sytuacji lub na zastosowaniu tego samego przepisu do odmiennych sytuacji<sup>9</sup>.

31. Począwszy od wyroku w sprawie Schumacker<sup>10</sup> Trybunał Sprawiedliwości kładł nacisk na to, iż w sferze podatków bezpośrednich sytuacja rezydentów i nierezydentów nie jest porównywalna<sup>11</sup>. Dochody osiągnięte

na terytorium danego państwa przez nierezydenta stanowią zwykle część jego całkowitych dochodów uzyskanych w kraju jego miejsca zamieszkania. Ponadto miejscem, w którym najlepiej można ocenić indywidualną zdolność podatkową nierezydenta obliczoną w oparciu o całość jego przychodów oraz z uwzględnieniem jego sytuacji osobistej i rodzinnej jest to miejsce, w którym znajduje się ośrodek jego interesów osobistych i majątkowych<sup>12</sup>. Miejsce to zazwyczaj odpowiada jego stałemu miejscu zamieszkania.

32. Stwierdzenie to przywiodło Trybunał Sprawiedliwości do przyznania, iż nawet jeżeli państwo członkowskie nie zezwala nierezydentowi na skorzystanie z pewnych ulg podatkowych, z których może skorzystać rezydent, nie można mówić o dyskryminacji, ponieważ te dwie kategorie podatników nie znajdują się w podobnej sytuacji<sup>13</sup>.

33. Przedstawione zasady nie dają państwom członkowskim wolnej ręki ani nie uprawniają ich do ustanowienia systemów jawnie dyskryminacyjnych wobec podatników niebędących rezydentami. Raczej przeciwnie, stanowisko przyjęte w wyroku w sprawie Schumacker służy eliminowaniu tych środków krajowych, które traktują w odmienny sposób nierezydentów znajdujących się w sytuacji podobnej

8 — Wyroki: z dnia 12 lutego 1974 r. w sprawie 152/73 Sotgiu, Rec. s. 153, pkt 11; z dnia 21 listopada 1991 r. w sprawie C-27/91 Le Manoir, Rec. s. I-5531, pkt 10; z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. s. I-2493, pkt 16; z dnia 27 listopada 1997 r. w sprawie C-57/96 Meints, Rec. s. I-6689, pkt 44.

9 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Wielockx, pkt 17; wyroki: z dnia 7 maja 1998 r. w sprawie C-390/96 Lease Plan, Rec. s. I-2553, pkt 34; z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-156/98 Niemcy przeciwko Komisji, Rec. s. I-6857, pkt 84; z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 46.

10 — Wyrok z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93, Rec. s. I-225.

11 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Schumacker, pkt 31; wyrok z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 Gilly, Rec. s. I-2793, pkt 49; z dnia 9 listopada 2006 r. w sprawie C-520/04 Turpeinen, Zb.Orz. s. I-10685, pkt 26.

12 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Schumacker, pkt 31, 32; wyroki: z dnia 14 września 1999 r. w sprawie C-391/97 Gschwind, Rec. s. I-5451, pkt 22; z dnia 16 maja 2000 r. w sprawie C-87/99 Zurstrassen, Rec. s. I-3337, pkt 21; z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 Gerritse, Rec. s. I-5933, pkt 43; z dnia 1 lipca 2004 r. w sprawie C-169/03 Wallentin, Zb.Orz. s. I-6443, pkt 15; z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawie C-346/04 Conijn, Zb.Orz. s. I-6137, pkt 20; z dnia 25 stycznia 2007 r. w sprawie C-329/05 Meindl, Zb.Orz. s. I-1107, pkt 23.

13 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Schumacker, pkt 33.



do rezydentów<sup>14</sup>. Wyrok w sprawie Schumacker wydaje się mieć duże znaczenie w tej kwestii, dotyczy bowiem obywatela belgijskiego zamieszkałego w Belgii, który ogromną większość swych przychodów osiągnął w Niemczech. Trybunał Sprawiedliwości uznał, iż dyskryminacja miała miejsce ze względu na to, że znajdował się on w sytuacji podobnej do sytuacji pracownika zamieszkałego w Niemczech i że nie istniała możliwość wzięcia pod uwagę jego sytuacji osobistej i rodzinnej. Na takim samym rozumowaniu oparte zostały wyroki w sprawach Wielockx, Gschwind czy Meindl<sup>15</sup>.

34. Z orzecznictwa tego wynika, iż nierówność okazuje się być dopuszczalna, kiedy sytuacje osobiste i rodzinne rezydentów i nierezydentów różnią się w istotny sposób. Jednak dyskryminacja staje się bezprawna, jeżeli różnica dotyczy odliczeń związanych bezpośrednio z działalnością będącą źródłem opodatkowanych przychodów<sup>16</sup>. Przeciwnie, Trybunał Sprawiedliwości działa z poszanowaniem krajowych przepisów podatkowych, które pobudzają, premiuje lub poddają karze, w drodze polityki fiskalnej, jakakolwiek działalność ekonomiczną w związku z sytuacją

osobistą podatników<sup>17</sup>. Z wprowadzenia tego rozróżnienia wynika wyraźnie, iż państwa członkowskie posiadają ograniczony margines swobodnego uznania, w przypadku gdy określona chroniona działalność gospodarcza jest rozpatrywana w oderwaniu od wspomnianej sytuacji osobistej osób ją prowadzących. Jednakże orzecznictwo to zapewnia, iż suwerenność podatkowa żadnego z państw nie zostaje naruszona, kiedy przeskoda dotyczy wspomnianej sytuacji osobistej podatnika, co musi wziąć pod uwagę każdy organ władzy w oparciu o lokalne kryteria. Analiza ta, aczkolwiek niewolna od problemów<sup>18</sup>, jest logiczna, bowiem kompetencje podatkowe spoczywają w rękach każdego z państw, a Trybunał Sprawiedliwości nie chce ingerować w tak delikatną kwestię, która dotyczy bezpośrednio dochodów państw członkowskich<sup>19</sup>.

35. Należy wskazać, iż odliczenie wprowadzone przez art. 3.74 niderlandzkiej ustawy o podatku dochodowym dotyczy zarówno nierezydentów, jak i rezydentów. Ci pierwsi powinni przepracować rocznie minimum 1 225 godzin w Niderlandach, podczas gdy ci drudzy muszą zsumować nie tylko godziny

14 — W mojej opinii w ww. sprawie Gschwind przywołuję tę myśl, dodając w pkt 42, iż wyrok w sprawie Schumacker „nie ma na celu usunięcia zasady dopuszczonej generalnie przez międzynarodowe prawo podatkowe, włączonej do prawa państw członkowskich za pośrednictwem umowy modelowej OECD w sprawie podwójnego opodatkowania, zgodnie z którą państwo miejsca zamieszkania opodatkowuje całość dochodów podatnika, biorąc pod uwagę okoliczności właściwe dla jego sytuacji osobistej i rodzinnej”.

15 — Zobacz ww. wyroki.

16 — Wyroki: z dnia 8 maja 1990 r. w sprawie C-175/88 Biehl, Rec. s. I-1779, pkt 16; ww. wyroki: w sprawie Schumacker, pkt 36; w sprawie Gerritse, pkt 27, 28; wyroki: z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-290/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen, Zb.Orz. s. I-9461, pkt 42; z dnia 15 lutego 2007 r. w sprawie C-345/04 Centro Equestre da Lezíria Grande, Zb.Orz. s. I-1425, pkt 23; z dnia 11 września 2008 r. w sprawie C-11/07 Eckelkamp i in., Zb.Orz. s. I-6845, pkt 50.

17 — Orzecznictwo przywołane w poprzednim przypisie oraz V. Almendral, „La tributación del no residente comunitario: entre la armonización fiscal y el derecho tributario internacional”, EUI Working Papers LAW 2008/25, s. 17–21 i 23–26.

18 — Jak wskazuje V. Almendral, op.cit., s. 21, otwarta w orzecznictwie pozostaje kwestia braku obiektywnego rozróżnienia (którego Trybunał Sprawiedliwości nie chce lub nie potrafi zastosować) pomiędzy odliczeniem pozostającym w związku z osiągniętym dochodem a odliczeniem w związku z sytuacją osobistą.

19 — Trybunał potwierdził kompetencje państw w zakresie opodatkowania bezpośredniego pod warunkiem poszanowania prawa wspólnotowego. Wyroki: z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura Participations i Singer, Rec. s. I-2471, pkt 19; z dnia 26 października 1999 r. w sprawie C-294/97 Eurowings Luftverkehrs, Rec. s. I-7447, pkt 32; z dnia 28 października 1999 r. w sprawie C-55/98 Vestergaard, Rec. s. I-7641, pkt 15; z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-141/99 AMID, Rec. s. I-11619, pkt 19; z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 29.

przepracowane w tym państwie, lecz także przepracowane w innych państwach. Ma tu miejsce oczywista różnica w traktowaniu, co przyznaje rząd niderlandzki. Jednak niektóre państwa odmawiają zrównania sytuacji nierezydentów z sytuacją rezydentów i utrzymują, iż dyskryminacja ta jest zgodna z art. 43 WE.

36. Nie zgadzam się z tym poglądem.

37. Sporne odliczenie służy osiągnięciu celu wskazanego przez Niderlandy w niniejszym postępowaniu: opodatkowanie przychodów osób prowadzących działalność gospodarczą ma obejmować te osoby, dla których działalność ta jest głównym źródłem dochodów<sup>20</sup>. Niderlandzkie prawo podatkowe wypracowało taki system opodatkowania tych osób, który premiuje te z nich, które w znaczącym stopniu zajmują się prowadzeniem przedsiębiorstwa; w tym celu wymaga się przekroczenia progu określonej liczby godzin.

38. Nierezydent, który prowadzi działalność gospodarczą w Niderlandach, gdzie jest od niego pobierany podatek, musi przepracować minimalną liczbę godzin, aby móc skorzystać z odliczenia, o którym mowa w art. 3.74 ustawy o podatku dochodowym. Musi również udokumentować tę liczbę godzin, *aby udowodnić, że prowadzenie działalności*

*gospodarczej jest jego głównym źródłem dochodów*<sup>21</sup>. Jak trafnie wskazała Komisja w swoich pisemnych uwagach, zastosowanie wynikającego z uregulowania niderlandzkiego wymogu przepracowania określonej liczby godzin, nie warunkuje ani też nie rozstrzyga o sytuacji osobistej lub rodzinnej podatnika, lecz służy wykazaniu, iż osoby, które prowadzą określoną działalność (w niniejszej sprawie działalność gospodarczą) nie kłamią<sup>22</sup>. Stawiając wymóg przepracowania w Niderlandach określonego czasu przepis krajowy nie przyczynia się do udowodnienia rodzaju tej działalności.

39. Artykuł 3.74 ustawy o podatku dochodowym dotyczy istoty opodatkowanego świadczenia, a nie sytuacji osobistej lub rodzinnej podatnika, ponieważ sytuacja osoby prowadzącej działalność gospodarczą niebędącej rezydentem jest porównywalna z sytuacją osoby prowadzącej działalność gospodarczą będącej rezydentem, przynajmniej w odniesieniu do odliczenia od podstawy opodatkowania, o którym mowa we wspomnianym przepisie.

40. Zatem uważam, iż Niderlandy dyskryminują osoby prowadzące działalność

20 — Potwierdziła to w trakcie rozprawy przedstawiciel rządu niderlandzkiego.

21 — E. Gielen przywołuje opinię rzecznika generalnego Hoge Raad przedstawioną w postępowaniu przed sądem krajowym, w pkt 6.2.3 stwierdza się, iż „kryterium godzinowego nie można oddzielić od korzyści przyznanej osobom prowadzącym działalność gospodarczą [...]. Z okoliczności powstania ustawy wynika bowiem, że celem ustanowienia tego kryterium jest uniemożliwienie korzystania przez »fałszywych« przedsiębiorców z korzyści przyznanych osobom prowadzącym działalność gospodarczą lub, innymi słowy, aby jedynie »prawdziwi« przedsiębiorcy korzystali z prawa do odliczeń przewidzianych w ustawie».

22 — Punkt 10 pisemnych uwag Komisji.

gospodarczą niebędące rezydentami, uniemożliwiając im (w przeciwieństwie do rezydentów) doliczenie czasu przepracowanego w innym państwie w celu wykazania znaczącego charakteru prowadzonej przez nich działalności gospodarczej.

dyskryminacji. Pogląd ten podzielają rządy niderlandzki i szwedzki oraz F. Gielen. Istnieją jednak rozbieżności w odniesieniu do zasadniczej wątpliwości będącej przedmiotem tego postępowania, a dotyczącej danej przez uregulowanie niderlandzkie przedsiębiorcom niebędącym rezydentami możliwości opodatkowania na takich zasadach jak rezydenci i niepodlegania zarzucanej dyskryminacji.

41. W tej sytuacji należy ustalić, czy dyskryminację tę można usprawiedliwić tym, że podatnik niebędący rezydentem mógł dobrowolnie wybrać status podatkowy rezydentów.

42. Oto jest węzeł gordyjski tego pytania prejudycjalnego.

44. W tym zakresie wszystkie państwa, które przedstawiły pisemne uwagi, bronią tzw. tezy o neutralizacji, zgodnie z którą prawo wyboru systemu opodatkowania pozwala podatnikowi rozważyć zalety i wady każdego ze statusów. Jeżeli wybiera on system dyskryminujący, którego mógłby uniknąć, wybierając inne rozwiązanie, nie może powoływać się na wynikającą z niego nierówność. W podobny sposób w odniesieniu do tej kwestii wypowiedział się w postępowaniu przed sądem krajowym rzecznik generalny Hoge Raad.

*B — Możliwość wyboru systemu opodatkowania przez nierezydentów i jej funkcjonowanie jako mechanizmu neutralizującego dyskryminację*

43. Jak już wyjaśniłem, Hoge Raad uważa, iż system odliczeń na podstawie ustawy o podatku dochodowym dla osób prowadzących działalność gospodarczą jest źródłem

45. F. Gielen i Komisja prezentują odmienne zdanie w odniesieniu do rozstrzygnięcia pytania prejudycjalnego, koncentrując się m.in. na obciążeniach administracyjnych, które, wskutek wyboru statusu rezydenta, nakładane są na osobę prowadzącą działalność gospodarczą niebędącą rezydentem.

1. Prawo wyboru jako instrument konwalidujący niezgodność z prawem

46. Niniejsza sprawa porusza delikatną kwestię dotyczącą zasady równości. Teoretycznie Hoge Raad zwraca się do Trybunału Sprawiedliwości z pytaniem, czy niezgodna z prawem dyskryminacja może okazać się zgodna z prawem, jeżeli została ona dobrowolnie wybrana przez jej ofiarę. Dylemat ten nabiera szczególnego znaczenia w sferze podatkowej, gdzie często oferuje się podatnikowi różne systemy opodatkowania, które czasem zawierają elementy nie zawsze dlań korzystne<sup>23</sup>.

47. Ten, kto doznaje dyskryminacji ustawowej, nie znajduje się w sytuacji porównywalnej do tego, kto doznaje dyskryminacji jednostkowej lub faktycznej. Kiedy ustawodawca lub administracja zakreślają ogólne i trwałe ramy prawne, badają szeroką gamę możliwości i posiadają szeroki margines swobodnego uznania. Jednakże podmiot, który wydaje decyzję indywidualną lub podejmuje faktyczne działania, powinien poruszać się w bardziej określonych i konkretnych ramach

prawnych. W rezultacie większą władzę przyznaje się ustawodawcy, a dyskryminacja może mieć swe źródło w tym wachlarzu możliwości, które mu przysługują, jedynie w przypadkach szczególnej wagi<sup>24</sup>. Samo już uregulowanie zawsze skutkuje zróżnicowanym traktowaniem, bowiem przepis stosuje się zawsze do określonych podmiotów, a nie do wszystkich<sup>25</sup>. Rozróżnienie to nie narusza per se zasady równości, nie czyni tego również system, który oferuje różne możliwości, a wobec tego – odmienne statusy prawne.

48. Państwa biorące udział w niniejszym postępowaniu w trybie prejudycjalnym utrzymują, iż ten, kto wybiera dobrowolnie objęcie danym przepisem, nie może go następnie wypowiedzieć. Zatem, kiedy prawo przyznaje komuś uprawnienie do dokonania wyboru pomiędzy różnymi przepisami, wśród których znajduje się przepis dyskryminujący, uprawnienie to szanuje zasadę równości. Innymi słowy, jeżeli dyskryminuje się jakiś podmiot posiadający status, który wcześniej został przez ten podmiot bezwarunkowo

23 — J. Wouters, „The Principle of Non-discrimination in European Community Law”, *European Community Tax Review*, Nr 2, 1999, s. 102; C. Peters, M. Snellaars, „Non-discrimination and Tax Law: Structure and Comparison of the Various Non-discrimination Clauses”, *European Community Tax Review*, Nr 1, 2001, s. 13; A. Zalasinski, „The Limits of the EC Concept of „Direct Tax Restriction on Free Movement Rights, the Principles of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity”, *Intertax*, vol. 37, Nr 5, s. 283.

24 — Tak uznał Trybunał Sprawiedliwości już w swym wczesnym orzecznictwie. Zobacz m.in. wyroki: z dnia 5 października 1994 r. w sprawie C-280/93 Niemcy przeciwko Komisji, Rec. s. I-4973, pkt 89–90; z dnia 12 listopada 1996 r. w sprawie C-84/94 Zjednoczone Królestwo przeciwko Radzie, Rec. s. I-5755, pkt 58; z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawach połączonych C-248/95 i C-249/95 SAM Schiffahrt i Stapf, Rec. s. I-4475; z dnia 14 lipca 1998 r. w sprawie C-284/95 Safety Hi-Tech, Rec. s. I-4301, pkt 37; z dnia 14 lipca 1998 r. w sprawie C-341/95 Bettati, Rec. s. I-4355, pkt 35; z dnia 19 listopada 1998 r. w sprawie C-150/94 Zjednoczone Królestwo przeciwko Radzie, Rec. s. I-7235, pkt 53; z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-86/03 Grecja przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-10979, pkt 88; z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie C-127/07 Arcelor Atlantique i Lorraine i in., Zb.Orz. s. I-9895, pkt 57.

25 — Jak pisze rzecznik generalny Poiares Maduro w swojej opinii w ww. sprawie Arcelor Atlantique i Lorraine i in., „w samej naturze eksperymentów prawnych leży więc wchodzenie w konflikt z zasadą równego traktowania” (pkt 46). Także F. Rubio Llorente, „Juez y ley desde el punto de vista del principio de igualdad”, w: *La forma del poder*, Madrid, CEPC 1997, s. 642.

zaakceptowany, dokonany wybór neutralizuje nierówność traktowania. W rezultacie wystarczyłoby, aby ustawodawca przyznał komuś margines uznania, aby móc następnie przyjąć na jego niekorzyść i całkowicie bezkarnie przepisy o jawnie dyskryminacyjnym charakterze.

na dyskryminacyjne traktowanie i w konsekwencji żądać podobnego wymiaru podatku. W okolicznościach niniejszej sprawy, jeżeli podatnik dokonuje wyboru pomiędzy opcją zgodną z prawem a opcją niezgodną z prawem, samo dokonanie wyboru nie zmienia traktowania dyskryminacyjnego w równe traktowanie.

49. W odróżnieniu od tych, którzy popierają neutralizujący skutek prawa wyboru, stoję na stanowisku, iż wątpliwości Hoge Raad należy traktować bardziej abstrakcyjnie, co, przy pominięciu okoliczności niniejszej sprawy, pozwala odpowiedzieć na przedstawione pytanie.

50. Argumentacja tych państw opiera się bowiem na błędnej przesłance, iż można dokonać wyboru pomiędzy opcją zgodną z prawem a opcją niezgodną z prawem.

52. W odpowiedzi na ten zarzut rząd portugalski powołuje się na rzymską zasadę *venire contra factum proprium*, nieprzeczenia sobie. Jednakże należy podkreślić, iż sentencję tę stosowano zawsze w kontekście zgodności z prawem. Jeżeli nie dopuszcza się równości w niezgodności z prawem, nie można również przypisać znaczenia prawnego tym działaniom, które naruszają prawo, bowiem prowadziłyby to do konwalidacji czynu niedozwolonego, czyli czegoś nie do zaakceptowania w porządku prawnym.

51. Zgodnie ze znanym przysłowiem nie ma nierówności w bezprawności<sup>26</sup>. Na przykład, jeżeli organ podatkowy popełni błąd i pobierze od spółki podatek w wysokości niższej niż należna, konkurenci nie mogą powoływać się

53. Ponadto rozpatrywana możliwość wyboru jest oferowana wszystkim przedsiębiorcom, bez powoływania się przez Niderlandy na inne dodatkowe przesłanki, które należy spełnić, aby skorzystać z tego mechanizmu. W tych okolicznościach „zwykłej” możliwości dokonania wyboru, bezwarunkowej i otwartej dla każdego przedsiębiorcy, bez brania pod uwagę szczególnych sytuacji różnych kategorii osób prowadzących działalność

26 — A. García Prats, *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Madrid, Tecnos 1998, s. 222–224.

gospodarczą, jeszcze trudniej przyznać działanie neutralizujące<sup>27</sup>.

54. Przedstawione pytanie prejudycjalne należy w tym momencie uznać za rozstrzygnięte. Jednak, ponieważ Trybunał może stwierdzić, iż pozostawienie wspomnianej możliwości konwaliduje dyskryminację, nadając jej zgodny z prawem charakter, zbadam porównywalność sytuacji rezydentów zagranicznych, którzy dokonali tego wyboru, z sytuacją rzeczywistych rezydentów niderlandzkich.

2. Skutki dla podatnika wynikające z dokonania wyboru objęcia systemem opodatkowania rezydentów

55. Zdaniem rządu niderlandzkiego, gdyby F. Gielen wybrał system opodatkowania rezydentów, jego zobowiązanie podatkowe zostałyby zrównane z zobowiązaniem podatkowym osoby mającej dla celów podatkowych rzeczywiście stałe miejsce zamieszkania w Niderlandach. Obrońca F. Gielena nie podziela tego zdania i wskazuje, zarówno w sferze administracyjnej, jak i podatkowej, na oczywiste nierówności, które prowadzą do uznania tej możliwości wyboru za fałszywą alternatywę.

56. Należy zbadać teraz te ostatnie argumenty.

a) Koszty zarządzania administracyjnego

57. Komisja i F. Gielen powołują się na koszty zarządzania administracyjnego związane ze złożeniem deklaracji podatkowej zgodnie z systemem obowiązującym rezydentów.

58. Uwaga ta dotyczy większości systemów podatkowych państw członkowskich, istnieje bowiem zasada, mocno utrwalona w międzynarodowym prawie podatkowym, zgodnie z którą każde państwo opodatkowuje przychody uzyskane na jego terytorium (zasada terytorialności), reguła, zgodnie z którą przynajmniej się uprawnienia podatkowe zarówno państwu miejsca zamieszkania (opodatkowanie w państwie miejsca zamieszkania), jak i państwu miejsca prowadzenia działalności opodatkowanej (opodatkowanie w państwie źródła)<sup>28</sup>. Pierwsze z nich jest miejscem, gdzie najłatwiej oszacować indywidualną zdolność podatkową i gdzie wymaga się od podatnika złożenia deklaracji obejmującej łącznie wszystkie jego dochody, z możliwością późniejszego zastosowania mechanizmów korekcyjnych służących unikaniu podwójnego opodatkowania (zasada opodatkowania u źródła). W tym drugim państwie, ponieważ

27 — Zobacz też podobnie opinia rzecznika generalnego P. Mengozzi przedstawiona w dniu 18 marca 2009 r. w sprawie C-569/07 HSBC Holdings i Vidacos Nominees (wyrok z dnia 1 października 2009 r.), Zb.Orz. s. I-9047, pkt 71, 72.

28 — P. Pistone, *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, Haag-London-New York, Kluwer 2002, s. 197–200.

nie bierze się pod uwagę indywidualnej sytuacji podatnika, zadeklarowaniu i opodatkowaniu podlegają wyłącznie dochody tam osiągnięte.

59. Wydaje się oczywiste, iż w pierwszym przypadku podatnik musi włożyć więcej wysiłku w przedstawienie odpowiednich dowodów organom podatkowym.

60. Zgodnie z tym założeniem F. Gielen mógłby przyjąć status podatkowy rezydenta w Niderlandach zgodnie z fikcją stworzoną przez ustawodawcę niderlandzkiego, aczkolwiek nie zwalniałoby go to z obowiązku rozliczenia się w Niemczech zgodnie z przysługującym mu statusem rezydenta (tym razem niemieckiego). Zatem, posiadając miejsce zamieszkania w Niemczech, F. Gielen musi rozliczyć tam wszystkie swoje przychody. Miałoby to miejsce również w Niderlandach, jeżeli wybrałby status rezydenta na podstawie niderlandzkiej ustawy o podatku dochodowym. Po złożeniu przez niego deklaracji podatkowych w każdym z tych państw obliczono by w każdym z nich odpowiednie zobowiązanie podatkowe zgodnie z zasadą terytorialności.

61. Status podatkowy osób prowadzących działalność gospodarczą będących rezydentami skutkuje dla nierezydenta dodatkowymi

kosztami, których nie ponosi podatnik będący rezydentem. Podczas gdy ten, kto posiada miejsce zamieszkania w Niderlandach, deklaruje jedynie całość swoich dochodów, a za granicą płaci podatek od przychodów tam osiągniętych, podatnik taki jak F. Gielen musiałby zadeklarować całość swoich dochodów w dwóch państwach członkowskich, dostosowując swoje zasady rachunkowości do dwóch krajowych porządków prawnych i ponosząc koszty zarządzania administracyjnego przed dwoma organami podatkowymi, które w dodatku posługują się różnymi językami<sup>29</sup>. Oczywiste jest, iż podatnik taki jak F. Gielen, który nie mieszka w Niderlandach, nie znajduje się w takiej samej sytuacji, jak ten, kto mieszka i płaci podatek w tym państwie.

62. Trybunał Sprawiedliwości nieraz okazał się rygorystyczny, jeśli chodzi o obciążenia administracyjne, jakie państwo członkowskie nakłada na podatników niebędących rezydentami. Zagrożenie, jakie te środki stanowią dla należytego funkcjonowania rynku wewnętrznego, doprowadziło do dorozumianego dopuszczenia przez orzecznictwo, iż spoczywający na nierezydencie obowiązek przestrzegania przepisów o rachunkowości państwa, w którym osiąga dochody, może stanowić przeszkodę sprzeczną z art. 43 WE<sup>30</sup>.

29 — W kwestii językowej przedstawiciel rządu niderlandzkiego przyznała na rozprawie, iż wprawdzie organy podatkowe tego państwa akceptują dokumenty w „językach powszechnie znanych”, innych niż niderlandzki, lecz czynią to jedynie nieformalnie i bez żadnych gwarancji prawnych. W rezultacie nie przedstawiła ona żadnych informacji o rzeczywistej sytuacji osoby, która zwraca się do organów niderlandzkich w języku innym niż niderlandzki. Jednakże pełnomocnik F. Gielena wyjaśnił Trybunałowi Sprawiedliwości, iż osoba, która kontaktuje się w Niderlandach z organami podatkowymi, musi czynić to w języku urzędowym tego państwa, co wydaje mi się bardziej wiarygodne.

30 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Futura Participations i Singer, pkt 25.

63. Jednak w niniejszej sprawie spór nie dotyczy tego, czy obciążenia administracyjne, z którymi wiąże się skorzystanie z prawa wyboru z art. 2.5 ustawy o podatku dochodowym, naruszają swobody przepływu. Ocena taka dowodzi jedynie faktu, iż osoba prowadząca działalność gospodarczą niebędąca rezydentem pomimo iż może podlegać opodatkowaniu zgodnie z systemem obowiązującym rezydentów, nie odnosi tych samych korzyści. Utrzymują tak F. Gielen i Komisja, aczkolwiek ani Niderlandy, ani pozostałe państwa członkowskie w swych pisemnych stanowiskach i ustnych uwagach nie odniosły się w wyczerpujący sposób do tej kwestii.

odpowiednie odliczenie dotyczy wyższych dochodów i wynosi 2984 EUR. Na tym nie koniec obliczeń, ponieważ F. Gielen mógłby odjąć od podstawy opodatkowania jedynie część odpowiadającą proporcjonalnie zyskom osiągniętym w Niderlandach.

65. Zdaniem pełnomocnika skarżącego w celu obliczenia ostatecznej kwoty odliczenia należy podzielić przychody osiągnięte w Niderlandach przez całkowitą kwotę zysków i pomnożyć wynik przez odpowiednią kwotę odliczenia. Działanie to daje następującą kwotę:

b) Kwota zobowiązania podatkowego

$$(11\,577 / 88\,849) \times 2984 = 389 \text{ EUR}$$

64. Na rozprawie w ramach niniejszego postępowania w trybie prejudycjalnym rząd niderlandzki powtórzył, iż przychodami, które stanowią podstawę opodatkowania w ramach systemu stosowanego wobec rezydentów, są, dla celów zastosowania odpowiedniego odliczenia na podstawie art. 2.5 ustawy o podatku dochodowym, całkowite przychody podatnika, co oznacza, iż F. Gielen, gdyby wybrał system opodatkowania rezydentów, nie zadeklarowałby kwoty 11 577 EUR, którą zarobił w Niderlandach, lecz kwotę 88 849 EUR, jaką osiągnął w danym roku w swoich dwóch przedsiębiorstwach, niderlandzkim i niemieckim. Zatem

66. Jednakże, również zdaniem F. Gielena, osoba zamieszkała w Niderlandach, która płaci podatek od całości swoich dochodów, niezależnie od tego, czy zostały one osiągnięte w Niderlandach, czy za granicą, nie dzieli proporcjonalnie kwoty odliczenia, lecz odejmuje całą obliczoną kwotę od podstawy opodatkowania. Dyskryminacja ta usprawiedliwiona jest tym, iż F. Gielen, gdyby podlegał opodatkowaniu na podstawie statusu rezydenta, płaciłby podatek jedynie w odniesieniu do przychodów osiągniętych w Niderlandach, wobec czego stosuje się proporcjonalny podział, aby podatnik niebędący rezydentem nie osiągnął statusu lepszego niż rzeczywiści rezydenci.



67. Rząd niderlandzki przedstawił na rozprawie alternatywny sposób dokonywania obliczenia, zgodnie z którym skutki finansowe dla rzeczywistego rezydenta i osoby niebędącej rezydentem, która nabyła status rezydenta, są takie same. Choć jednak pełnomocnik F. Gielen stwierdził, iż sposób ten nie jest prawidłowy oraz iż ostateczny wynik ekonomiczny jest różny dla tych dwóch kategorii podatników, Trybunał Sprawiedliwości nie posiada wystarczających danych dla wyjaśnienia tej kwestii, zatem nie powinien ingerować w kontrolę zgodności z niderlandzkim prawem podatkowym, ponieważ przekracza to znacznie zakres jego kompetencji.

kwoty zobowiązań podatkowych odpowiadają sobie, przepisy mające zastosowanie dla jednej i drugiej kategorii podatników są odmienne. Ponadto zgodnie ze stanowiskiem Komisji oraz zgodnie z tym, co już wyjaśniłem w pkt 57–63 niniejszej opinii, złożenie dwóch obejmujących całkowite dochody deklaracji, jednej w Niderlandach, a drugiej w Niemczech, stanowi poważne obciążenie, w szczególności kiedy dochody osiągnięte w Niderlandach są nieznaczne. Dyskryminacja początkowa, analizowana w pkt 30–42 niniejszej opinii, nie jest zatem konwalidowana, bowiem podatek niebędący rezydentem nie znajduje się w takiej samej sytuacji jak rezydent, aczkolwiek podlega temu samemu systemowi opodatkowania.

68. Uważam zatem, iż to sąd odsyłający powinien ustalić, czy kwota zobowiązania podatkowego jest taka sama w obydwu przypadkach.

#### c) Wniosek wstępny

69. Pomimo istnienia tej wątpliwości można jednak przyjąć, że mają miejsce sytuacje porównywalne.

70. Jak wyjaśniła na rozprawie przedstawiciel rządu niderlandzkiego, aczkolwiek

71. Podatnik zagraniczny, który wybiera opodatkowanie zgodnie z przepisami mającymi zastosowanie do rezydentów, nie posiada pozycji równej obywatelom danego państwa. Ów brak jednorodności nie pozwala na stwierdzenie, iż uprawnienie przyznane przez art. 2.5 ustawy o podatku dochodowym neutralizuje niezgodne z prawem dyskryminacje związane nieodłącznie ze skorzystaniem z alternatywy. Stwierdzenie to potwierdza zastosowanie bardziej ogólnego podejścia,

w szczególności w oparciu o orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości.

3. Prawo wyboru systemu opodatkowania a orzecznictwo zapoczątkowane wydaniem wyroku w sprawie Schumacker

72. Rząd niderlandzki powołuje się na okoliczność, iż niderlandzki podatek dochodowy, dając możliwość wyboru pomiędzy statusem rezydenta a statusem nierezydenta, opiera się na wyroku w sprawie Schumacker, wychodząc nawet poza ustanowione w nim zasady<sup>31</sup>.

73. Nie zgadzam się z tym poglądem jako opartym na błędnej wykładni przywołanego wyroku.

74. W przywołanym wyroku stwierdzono, iż jeżeli nierezydent nie posiada znaczących przychodów w państwie miejsca

zamieszkania, a większość jego dochodów pochodzi z działalności prowadzonej w innym państwie, nie należy opodatkowywać tych dochodów w państwie miejsca zatrudnienia bardziej niż należałoby opodatkować dochody rezydenta wykonującego takie same zadania. Wyrok ten kładzie nacisk na porównywalność tych sytuacji, bowiem podatnik, który pracuje w praktyce wyłącznie w państwie innym niż państwo jego miejsca zamieszkania, powinien być traktowany w państwie miejsca zatrudnienia tak samo jak rezydent. Kiedy takie porównanie jest możliwe, system podatkowy państwa przyjmującego musi brać pod uwagę sytuację osobistą i rodzinną pracownika niebędącego rezydentem przede wszystkim wtedy, kiedy sytuacji tej nie bierze się pod uwagę w państwie miejsca zamieszkania<sup>32</sup>.

75. Nie można opierać się na wyroku w sprawie Schumacker w celu uzasadnienia neutralizowania dyskryminacji takiej, jakiej doświadczył F. Gielen. Wyrok ten dotyczy szczególnej sytuacji faktycznej, która nie jest taka sama jak w niniejszej sprawie i wynika z określonych okoliczności, dotyczących pracownika, w stosunku do którego nie wzięto pod uwagę jego sytuacji osobistej i rodzinnej, co różni wyrok w sprawie Schumacker od rozpatrywanego w niniejszej sprawie przypadku. W rezultacie nie można twierdzić, jak czynią to Niderlandy, iż art. 2.5 ustawy o podatku dochodowym okazuje się przyznawać ochronę idącą dalej, niż wynika to ze stanowiska przyjętego w wyroku w sprawie Schumacker.

31 — Na to stanowisko rządu niderlandzkiego powołuje się także F. Gielen, przypominając, iż w trakcie prac parlamentarnych nad ustawą o podatku dochodowym przedstawiono analogiczne uzasadnienie: wykonanie wyroku w sprawie Schumacker i objęcie nierezydentów systemem podatkowym bardziej korzystnym niż ten analizowany we wspomnianym orzeczeniu [MvT Kamerstukken (dokumenty parlamentarne) II 1998/99, n° 3, s. 79, 80 (cytat pochodzący z pisemnych uwag F. Gielena, s. 11)].

32 — K. Lenaerts, L. Bernardeau, „L'encadrement communautaire de la fiscalité directe”, *Cahiers de droit européen*, n° 1, 2, 2007, s. 77–80.

76. Ponadto dokonana przez Niderlandy zbyt rozszerzająca wykładnia wyroku w sprawie Schumacker pociąga za sobą negatywne skutki. Spór przed sądem krajowym to potwierdza. Nie można również przyjąć, iż dając możliwość dokonania przez nierezydentów wyboru statusu podatkowego, państwo może zaaprobować tyle zachowań dyskryminacyjnych, ile uzna za właściwe, z góry zakładając, iż sama możliwość wyboru neutralizuje nierówne traktowanie. Jeżeli Trybunał Sprawiedliwości zaakceptuje stanowisko rządu niderlandzkiego, należałoby podjąć środki mające na celu zahamowanie rozszerzania się zakresu dyskryminacji wobec nierezydentów i ograniczenia jej do dokładnie określonego obszaru. Wobec trudności z powzięciem takich środków ochronnych skłonny jestem odrzucić stanowisko, iż rozpatrywane prawo wyboru ma skutek konwalidujący.

#### 4. Uwaga końcowa

77. Nie chcę zakończyć tej opinii bez podkreślenia, iż w niniejszej sprawie nie podaje się w wątpliwość prawa dokonania wyboru ustanowionego w art. 2.5 ustawy o podatku dochodowym. Niezależnie od powyższego należy położyć nacisk na to, iż celem sformułowanych uwag jest dokonanie oceny neutralizującego wpływu prawa dokonania

wyboru na stwierdzoną dyskryminację wobec nierezydentów.

78. Należy działać z dużą ostrożnością, ponieważ system wprowadzony przez Niderlandy posiada oczywiste zalety<sup>33</sup>. Zdaniem potwierdzonych głosów zezwolenie podatnikowi na opodatkowanie całości jego dochodów zarówno w państwie miejsca zamieszkania, jak i państwie źródła, może przynieść optymalne skutki, szczególnie w przypadku transgranicznego opodatkowania osób fizycznych<sup>34</sup>. W porównaniu z różnymi modelami podatkowymi obowiązującymi w państwach członkowskich system niderlandzki zawiera elementy pozytywne, czego nie kwestionuję. Nie mam również zamiaru obalać zgodności z prawem tego modelu, ograniczając spór do neutralizującego charakteru tego systemu. Jedynie w tym kontekście art. 2.5 ustawy o podatku dochodowym okazuje się być niewystarczający dla usprawiedliwienia niezgodnej z prawem dyskryminacji, która dotyczy nierezydentów takich jak F. Gielen.

33 — Niderlandzki system analizowany w niniejszej sprawie przewiduje bezwarunkowe prawo wyboru osobom prowadzącym działalność gospodarczą niebędącym rezydentami. Liczne państwa członkowskie przyjęły systemy wyboru takie jak niderlandzki, aczkolwiek ograniczając je do osób osiągających określoną proporcję swoich dochodów w państwie Wspólnoty, innym niż państwo miejsca zamieszkania. Do środka tego zachęca Komisja w jej zaleceniu 94/79/WE z dnia 21 grudnia 1993 r. w sprawie systemu opodatkowania określonych dochodów osiągniętych przez nierezydentów w państwie członkowskim innym niż to, w którym mają oni miejsce zamieszkania (Dz.U. 1994, L 39, s. 22), wskazując, iż podatnik niebędący rezydentem powinien mieć możliwość objęcia systemem podatkowym mającym zastosowanie dla rezydentów, jeżeli uzyskuje on ponad 75% swoich dochodów w państwie źródła.

34 — B.J.M. Terra, P.J. Wattel, *European Tax Law*, 4 ed., Deventer, Kluwer 2005, s. 80–82.

## VI — Wnioski

79. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, aby odpowiedział na pytanie prejudycjalne postawione przez Hoge Raad w następujący sposób:

Wykładni art. 43 WE należy dokonywać w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie stosowaniu przepisu krajowego, który dyskryminuje osoby prowadzące działalność gospodarczą niebędące rezydentami, także w przypadku kiedy podatnik zagraniczny miał możliwość dokonania wyboru bycia traktowanym w taki sposób jak osoby prowadzące działalność gospodarczą będące rezydentami, lecz nie skorzystał z tej możliwości.