



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PAOLA MENGOCZIEGO
przedstawiona w dniu 12 lipca 2012 r.¹

Sprawa C-168/11

**Manfred Beker,
Christa Beker
przeciwko
Finanzamt Heilbronn**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy)]

Swobodny przepływ kapitału — Unikanie podwójnego opodatkowania poprzez system zaliczenia —
Zaliczenie ograniczone do kwoty podatku krajowego, jaki byłby należny od dochodów osiągniętych za
granicą — Sposoby obliczania

1. Jak wiadomo, do najbardziej złożonych i delikatnych kwestii, w jakich Trybunał Sprawiedliwości wypowiada się w swym orzecznictwie, należą podatki bezpośrednie. Wobec braku odpowiedniej harmonizacji na poziomie Unii orzeczenia Trybunału opierają się zasadniczo na traktatach i precedensach orzeczniczych, przy czym punktem wyjścia jest podstawowa zasada, według której kompetencje w tym zakresie należą do państw członkowskich, choć są one zobowiązane wykonywać je przy przestrzeganiu prawa Unii. Ponadto problemy, z jakimi trzeba się zmierzyć, mają często charakter bardzo techniczny, w związku z czym do trudności związanych z interpretacją prawną dochodzą te wynikające z konieczności zrozumienia działania mechanizmów obliczania i stosowania podatków, będących w poszczególnych przypadkach przedmiotem analizy.

2. Niniejsza sprawa, dotycząca sposobu obliczania maksymalnej wysokości kredytu podatkowego, jakiego państwo członkowskie udziela, w celu ograniczenia podwójnego opodatkowania prawnego, tym podatnikom, którzy uzyskali dochody za granicą, łączy w sobie wszystkie wyżej wskazane trudności.

I – Kontekst prawny

3. Jedynym przepisem prawa Unii, jaki znajduje zastosowanie w niniejszym przypadku, jest art. 63 TFUE, dawniej art. 56 WE, dotyczący swobodnego przepływu kapitału. Jak wiadomo, jego pierwszy ustęp stanowi, że „zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi”.

¹ — Język oryginału: włoski.

4. Sytuacja będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym dotyczy przypadku podwójnego opodatkowania prawnego², w którym dwóch podatników zamieszkałych w Niemczech i w tymże państwie podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu osiągnęło pewne dochody, pochodzące z wypłaty dywidend, w innych państwach, w tym zarówno w państwach członkowskich Unii, jak i w państwach trzecich.

5. W celu uregulowania prawnego takich sytuacji Niemcy zawarły szereg umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. W naszym konkretnym przypadku sąd krajowy wskazuje w swoim postanowieniu jako mające znaczenie dla sprawy umowy z Niderlandami, ze Szwajcarią, z Francją, Luksemburgiem, Japonią i ze Stanami Zjednoczonymi. Wszystkie te umowy przewidują, aby w celu ograniczenia podwójnego opodatkowania prawnego był stosowany, w odniesieniu do dochodów uzyskanych za granicą i tamże opodatkowanych poprzez potrącenie u źródła, tzw. system zaliczenia. Mechanizm ten jest na tyle powszechnie wykorzystywany w podobnych sytuacjach, że w modelowej konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku (zwanej dalej „modelową konwencją OECD”)³ został on oficjalnie uznany za jeden z dwóch możliwych systemów⁴ unikania podwójnego opodatkowania.

6. Poniżej opiszę szczegóły działania tego mechanizmu, w wersji, w jakiej został on zastosowany przez niemieckiego prawodawcę. W każdym razie ogólnie system zaliczenia działa w następujący sposób: podstawa opodatkowania zostaje obliczona w państwie zamieszkania, przy uwzględnieniu wszystkich dochodów podatnika, w tym dochodów uzyskanych za granicą. Następnie na podstawie prawa krajowego zostaje obliczony należny podatek w odniesieniu do całej podstawy opodatkowania określonej w wyżej wskazany sposób. Ten *podatek teoretyczny* pomniejsza się następnie o podatek zapłacony za granicą (zaliczenie). Konkretnie mówiąc, podatnikowi jest przyznawany kredyt podatkowy, który ma na celu wyrównanie tego, że za granicą został już przez niego zapłacony podatek od uzyskanych tam dochodów. Zgodnie z art. 23 B modelowej konwencji OECD wysokość kredytu podatkowego jest zasadniczo równa wysokości podatku zapłaconego za granicą, jednak nie może przekraczać kwoty podatku, jaka byłaby należna od dochodów uzyskanych za granicą zgodnie z prawem podatkowym państwa zamieszkania podatnika. W szczególności art. 23 B modelowej konwencji OECD w zakresie mającym znaczenie dla niniejszej sprawy stanowi, że:

„1. Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie osiąga dochód [...], który zgodnie z postanowieniami niniejszej konwencji może być opodatkowany w drugim umawiającym się państwie, wówczas pierwsze państwo zezwoli na:

- a) odliczenie od podatku dochodowego danej osoby kwoty równej podatkowi dochodowemu zapłaconemu w tym drugim państwie;

[...]

2 — Jak wiadomo, o *podwójnym opodatkowaniu prawnym* mówi się, kiedy w odniesieniu do jednej osoby zostaje dwukrotnie opodatkowane to samo źródło dochodu, które zachowuje swoją kwalifikację prawną: przykładowo w niniejszej sprawie dywidendy uzyskane przez stronę skarżącą w postępowaniu przed sądem krajowym są opodatkowane – cały czas jako dywidendy i cały czas jako należące do tej samej osoby – najpierw w kraju, w którym zostały wypłacone, a następnie w kraju będącym miejscem zamieszkania skarżących. Natomiast *podwójne opodatkowanie ekonomiczne* dotyczy sytuacji, gdy to samo źródło dochodu zostanie opodatkowane dwukrotnie w odniesieniu do dwóch różnych podmiotów: przykładowo w przypadku dochodu opodatkowanego najpierw podatkiem dochodowym od osób prawnych, a następnie, po jego wypłacie w formie dywidendy, podatkiem od dywidend lub podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

3 — Ta modelowa konwencja nie jest oczywiście wiążąca, niemniej jednak stanowi najczęściej wykorzystywany punkt odniesienia podczas tworzenia konwencji dwustronnych w omawianym zakresie. Najnowsza wersja modelowej konwencji OECD pochodzi z 2010 r. i jest dostępna w serwisie internetowym organizacji, www.oecd.org.

4 — Drugi możliwy system przewidziany w modelowej konwencji OECD to mechanizm zwolnienia. Na podstawie tego mechanizmu dochody opodatkowane za granicą nie podlegają już opodatkowaniu w kraju zamieszkania podatnika. Ponadto te dwa podstawowe systemy mają wiele możliwych wariantów.

[...] Jednakże takie odliczenie w żadnym razie nie może przekroczyć tej części podatku dochodowego [...], obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która przypada [...] na dochód, [...] jaki może być opodatkowany w tym drugim państwie.

[...].

7. Modelowa konwencja OECD nie określa dokładnych sposobów obliczania maksymalnej wysokości zaliczenia. W Niemczech wykorzystano omawiany mechanizm poprzez § 34 c ust. 1 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zwanej dalej również „EStG”). W wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych sprawy, czyli w wersji z 2007 r., wyżej wymieniony paragraf stanowił w szczególności, że:

„W przypadku podatników podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, którzy od zagranicznych dochodów zapłacili w państwie, w którym te dochody powstały, podatki odpowiadające niemieckim podatkom dochodowym, zagraniczny podatek [...] zostaje zaliczony na poczet niemieckiego podatku dochodowego, przypadającego na dochody, które powstały w tym państwie. Niemiecki podatek od tych dochodów zagranicznych oblicza się, dzieląc niemiecki podatek dochodowy od dochodu podlegającego opodatkowaniu, w tym dochodu uzyskanego za granicą [...], proporcjonalnie do stosunku zagranicznych dochodów do sumy dochodów [...]”.

8. Konkretnie działanie systemu opiszę szczegółowo w dalszej części opinii, rozpatrując pytanie prejudycjalne.

II – Okoliczności faktyczne, postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

9. Miejscem zamieszkania skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym, małżonków Beker, są Niemcy, w tym też państwie podlegają oni nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Większość swoich dochodów osiągnęli w Niemczech, jednak uzyskali również kilka dywidend w innych państwach, w tym zarówno w państwach należących do Unii, jak i w państwach trzecich.

10. Wszystkie dywidendy uzyskane za granicą zostały opodatkowane we właściwych państwach pochodzenia poprzez pobranie podatku u źródła. Z informacji podanych przez sąd krajowy wynika, że między Niemcami a wszystkimi państwami, z których pochodzą dywidendy uzyskane przez małżonków Beker, istnieją umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Umowy te przewidują, że w przypadkach takich jak omawiany podatki pobrane za granicą od dywidend są w Niemczech uwzględniane w celu ograniczenia podwójnego opodatkowania przy wykorzystaniu metody zaliczenia. Jak zostało wyjaśnione powyżej, oznacza to przyznanie kredytu podatkowego za podatki zapłacone za granicą, jednakże z zastrzeżeniem, że jego wysokość nie może przekraczać wysokości podatku, jaki byłby należny od dochodów zagranicznych, gdyby zostały one opodatkowane w Niemczech, państwie zamieszkania podatników.

11. Zgodnie z niemieckim modelem obliczania maksymalnej wysokości zaliczenia, opisanym w wyżej wymienionym § 34c EStG, należy zastosować następujące równanie:

maksymalne zaliczenie = łączna kwota niemieckiego podatku teoretycznego × (dochody zagraniczne/suma dochodów)

12. Łączną kwotę niemieckiego podatku teoretycznego wskazaną w równaniu oblicza się od łącznej kwoty dochodu podlegającego opodatkowaniu, który zawiera zarówno dochody uzyskane w Niemczech, jak i te uzyskane za granicą. Jest to więc podatek, który podatnik musiałby zapłacić, gdyby wszystkie jego dochody zostały osiągnięte w Niemczech. Aby ustalić łączną kwotę dochodu podlegającego opodatkowaniu, należy zsumować wszystkie dochody, niezależnie od miejsca ich uzyskania, a następnie dokonać wszystkich odliczeń dozwolonych przez prawo niemieckie.

13. Druga część równania ma na celu określenie, jaka „część” łącznego dochodu przypada na dochody zagraniczne: w związku z tym po pomnożeniu powinno się uzyskać informację o tym, jaka część łącznej kwoty niemieckiego podatku teoretycznego jest powiązana z uwzględnionymi w równaniu dochodami zagranicznymi. Ta część stanowi maksymalny limit zaliczenia, jakie może zostać uwzględnione za podatki, które zostały już zapłacone za granicą.

14. Jak jednak można zauważyć, w mianowniku ułamka nie znajduje się dochód podlegający opodatkowaniu (który jest wykorzystywany tylko do obliczenia pierwszego elementu równania, czyli łącznej kwoty niemieckiego podatku teoretycznego), lecz suma dochodów, o której wspomniałem w pkt 12. Oczywiście suma dochodów jest wyższa niż dochód podlegający opodatkowaniu, gdyż ten ostatni oblicza się, jak przedstawiono wyżej, *sumując dochody i odliczając od uzyskanej sumy szereg różnych pozycji*. W przypadku małżonków Beker przedmiotem odliczeń, jakie zostały uwzględnione w celu obliczenia z sumy dochodów dochodu podlegającego opodatkowaniu, były w szczególności niektóre premie ubezpieczeniowe, kilka darowizn na cele chronione prawem oraz podatek kościelny.

15. Zastosowanie w mianowniku ułamka zawartego w równaniu sumy dochodów zamiast dochodu podlegającego opodatkowaniu skutkuje oczywiście zmniejszeniem kwoty maksymalnego limitu zaliczenia, jakie może zostać przyznane podatnikowi.

16. W niniejszej sprawie małżonkowie Beker zapłacili za granicą podatek w wysokości ponad 2 850 EUR, który został pobrany u źródła. Jednak niemieckie organy podatkowe, stosując wyżej przedstawione równanie, określiły maksymalny limit zaliczenia na 1 282 EUR. Gdyby w mianowniku ułamka zamiast sumy dochodów znajdował się dochód podlegający opodatkowaniu, wysokość kredytu podatkowego wyniosłaby, jak wynika z równania, około 1 650 EUR.

17. Postępowanie sporne, wszczęte po zaskarżeniu postanowienia organów podatkowych, prowadzono aż do momentu powierzenia sprawy sądowi krajowemu, który, mając wątpliwości w kwestii zgodności przepisów krajowych z prawem Unii, zawiesił postępowanie i przedstawił Trybunałowi następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 56 WE sprzeciwia się przepisowi krajowemu państwa członkowskiego, który przewiduje – zgodnie z dwustronnymi umowami w sprawie unikania podwójnego opodatkowania – w przypadku podatników podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, którzy od zagranicznych dochodów płacą w państwie, z którego te dochody pochodzą, podatek odpowiadający krajowemu podatkowi dochodowemu, że zagraniczny podatek zostaje zaliczony na poczet krajowego podatku dochodowego, przypadającego na dochody pochodzące z tego państwa, w taki sposób, iż krajowy podatek dochodowy obliczony na podstawie dochodu podlegającego opodatkowaniu – włącznie z dochodami zagranicznymi – jest dzielony w stosunku tych zagranicznych dochodów do sumy dochodów, a więc bez uwzględnienia wydatków nadzwyczajnych i nadzwyczajnych obciążeń jako kosztów życia prywatnego, a także sytuacji osobistej i rodzinnej?”.

III – Analiza

A – Uwagi wstępne

1. W przedmiocie zakresu żądań skarżących przed sądem krajowym

18. W postępowaniu przed sądem krajowym skarżący podnieśli w swoich uwagach na piśmie, że celem ich żądania, wniesionego w tym postępowaniu, było zasadniczo uzyskanie zaliczenia na poczet niemieckiego podatku niemal całej kwoty podatku zapłaconego za granicą, który został pobrany u źródła. Natomiast sąd krajowy, kładąc nacisk na to, że w celu dokonania obliczenia nie uwzględniono niektórych odliczeń, zinterpretował żądanie w węższej perspektywie niż ta, którą przyjęli skarżący.

19. Nawet jeśli przyjmie się, że okoliczność ta odpowiada prawdzie, jest ona bez znaczenia dla niniejszej sprawy. Jak bowiem wiadomo, w trakcie postępowania prejudycjalnego pomiędzy sądem krajowym a Trybunałem Sprawiedliwości zostaje nawiązana prawdziwa współpraca, w której ramach do sądu krajowego należy zasadniczo określenie okoliczności faktycznych, prawa mającego zastosowanie oraz pytań, na które odpowiedź jest konieczna w celu rozstrzygnięcia sporu⁵. W takim kontekście tylko w wyjątkowych sytuacjach Trybunał poddaje pod dyskusję analizę dokonaną przez sądy krajowe. W szczególności Trybunał może pozostawić bez odpowiedzi pytania o charakterze hipotetycznym, czy też w każdym razie pozbawione jakiegokolwiek związku z rozpatrywaną sprawą⁶.

20. W niniejszej sprawie nic pozwala stwierdzić, że sąd krajowy sformułował pytanie o charakterze hipotetycznym lub nieistotne dla rozstrzygnięcia sporu: przeciwnie, znaczenie odpowiedzi Trybunału dla rozstrzygnięcia postępowania krajowego jest wyraźne. Należy również dodać, iż w końcowej części swojego postanowienia odsyłającego sąd krajowy wyraźnie wskazuje, że wniesiony do niego przez skarżących pozew ogranicza się do żądania poprawy mianownika ułamka zastosowanego w równaniu, tak aby zostały w nim zawarte odliczenia, o których wspomniałem wyżej.

21. W takich okolicznościach pytanie prejudycjalne jest, moim zdaniem, nie tylko dopuszczalne, ale również nie wymaga żadnego uściślenia i/lub przeformułowania⁷.

2. W przedmiocie przepisów, na które można się powołać

22. Sąd krajowy sformułował swoje pytanie, powołując się tylko na art. 56 WE, obecnie art. 63 TFUE, dotyczący swobodnego przepływu kapitału. W toku postępowania wysunięto pewne wątpliwości dotyczące prawidłowości przywołania tego postanowienia, a niektóre z podmiotów zgłaszających uwagi rozważały, czy nie należałoby raczej powołać się na inne podstawowe swobody, a w szczególności, ewentualnie, na swobodę przedsiębiorczości.

5 — Zobacz na przykład wyroki: z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-62/06 ZF Zefeser, Zb.Orz. s. I-11995, pkt 14; z dnia 1 października 2009 r. w sprawie C-247/08 Gaz de France - Berliner Investissement, Zb.Orz. s. I-9225, pkt 19.

6 — Orzecznictwo w tej kwestii jest bardzo bogate i utrwalone. Zobacz na przykład wyroki: z dnia 11 września 2008 r. w sprawie C-11/07 Eckelkamp i in., Zb.Orz. s. I-6845, pkt 28; z dnia 28 lutego 2012 r. w sprawie C-41/11 Inter-Environnement Wallonie et Terre wallonne, pkt 35.

7 — Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przeformułowanie pytań prejudycjalnych dotyczy przypadków, w których odpowiedź na pytania sformułowane w określony sposób przez sąd krajowy nie umożliwiłaby mu rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu: zob. na przykład wyroki: z dnia 26 czerwca 2008 r. w sprawach połączonych C-329/06 i C-343/06 Wiedemann i Funk, Zb.Orz. s. I-4635, pkt 45; z dnia 15 września 2011 r. w sprawie C-138/10 DP grup, Zb.Orz. s. I-8369, pkt 29.

23. Wszyscy uczestnicy postępowania mający wątpliwości dotyczące zasadności przywołania art. 63 TFUE, doszli do wniosku, że to odniesienie prawne jest prawidłowe, z czym muszą się zgodzić. Bezsporne jest bowiem, że udziały akcyjne, z których małżonkowie Beker uzyskali dywidendy, stanowiły wyłącznie tak zwany akcjonariat rozproszony, czyli były to akcje nienależące do udziałów kontrolnych spółek, przez które zostały wyemitowane. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, na przepisy dotyczące swobody przedsiębiorczości można się powołać w przypadku posiadania akcji, tylko jeżeli to posiadanie umożliwia wywieranie istotnego wpływu na decyzje spółki. Jeśli tak nie jest – a z pewnością nie jest tak w przypadku niniejszej sprawy – należy stosować przepisy dotyczące swobodnego przepływu kapitału⁸.

24. Należy również zauważyć, że art. 63 TFUE ma zastosowanie nie tylko do przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi, ale także do przepływu pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi. W związku z tym dla oceny istnienia ograniczenia zakazanego na mocy art. 63 TFUE nie ma znaczenia fakt, że niektóre akcje posiadane przez małżonków Beker są zlokalizowane w państwach nienależących do Unii⁹.

B – W przedmiocie pytania prejudycjalnego

1. Uwagi wstępne

25. W tym miejscu trzeba przypomnieć kilka kluczowych zasad, które zostały potwierdzone przez orzecznictwo Trybunału w dziedzinie podatków bezpośrednich.

26. Przede wszystkim należy zauważyć, że z definicji dziedzina ta nie należy do kompetencji Unii. Jednakże kompetencje poszczególnych państw w tym zakresie muszą być *wykonywane* przy przestrzeganiu prawa Unii¹⁰. Państwa członkowskie zachowują przy tym swobodę decydowania o ewentualnych sposobach dzielenia między sobą władzy podatkowej, pod warunkiem że nie będą stosowane środki sprzeczne z zasadą swobody przedsiębiorczości, gwarantowaną przez traktaty¹¹.

27. Jeśli chodzi w szczególności o przepisy w zakresie podwójnego opodatkowania, w pewnym sensie paradoksalnym skutkiem tego, o czym wspomniałem powyżej, jest fakt, że według prawa Unii państwa członkowskie nie są w żaden sposób zobowiązane do stosowania środków mających na celu zlikwidowanie lub ograniczenie tego zjawiska, jednak jeśli postanowią to zrobić, są przy tym zobowiązane do przestrzegania prawa Unii¹². Poza tym jednym stałym punktem, konkretne sposoby działania zostały pozostawione uznaniu poszczególnych państw¹³.

8 — Wyroki: z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Zb.Orz. s. I-10829, pkt 66–68; z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 37–38. Zobacz także wyroki: z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. s. I-2787, pkt 21, 22; z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 31.

9 — Okoliczność ta mogłaby mieć znaczenie co najwyżej przy ocenie możliwych uzasadnień ograniczenia, ponieważ wymiana informacji podatkowych z państwami trzecimi nie zawsze jest tak prosta, jak pomiędzy państwami członkowskimi. Wyroki: z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-101/05 A, Zb.Orz. s. I-11531, pkt 60–63; z dnia 27 stycznia 2009 r. w sprawie C-318/07 Persche, Zb.Orz. s. I-359, pkt 70. Jednak w niniejszej sprawie aspekt ten nie został nawet podniesiony.

10 — Zobacz na przykład wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. s. I-225, pkt 21; z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawie C-346/04 Conijn, Zb.Orz. s. I-6137, pkt 14; z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus Container Services, Zb.Orz. s. I-10451, pkt 28.

11 — Wyrok z dnia 16 października 2008 r. w sprawie C-527/06 Renneberg, Zb.Orz. s. I-7735, pkt 48, 50 i przytoczone tam orzecznictwo.

12 — Wyrok z dnia 20 maja 2008 r. w sprawie C-194/06 Orange European Smallcap Fund, Zb.Orz. s. I-3747, pkt 47.

13 — Wyżej wymieniony w przypisie 8 wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 48; wyrok z dnia 10 lutego 2011 r. w sprawach połączonych C-436/08 i C-437/08 Haribo i Österreichische Salinen, Zb.Orz. s. I-305, pkt 86.

28. Innym stałym punktem orzecznictwa Trybunału jest to, że podatnicy będący i niebędący rezydentami znajdują się, co do zasady, w różnych sytuacjach, tak więc ich odmienne traktowanie pod względem podatkowym *zasadniczo* może być dopuszczalne. Jednak jeżeli sytuacja rezydenta i nierezydenta jest z obiektywnego punktu widzenia taka sama, ich różne traktowanie miałyby charakter dyskryminujący¹⁴. Jednakże prawo podatkowe państwa członkowskiego może traktować w różny sposób dochody uzyskane przez jednego podatnika na terytorium państwa i poza nim, tylko jeśli istnieją nadrzędne względy interesu ogólnego, które to uzasadniają¹⁵.

2. Skutki systemu niemieckiego

29. Aby móc wyrazić opinię dotyczącą zgodności systemu niemieckiego, mającego na celu ograniczenie podwójnego opodatkowania, z zasadą swobodnego przepływu kapitału, trzeba zrozumieć, w jaki sposób konkretnie system ten działa.

30. Jak zaobserwowano powyżej, punktem wyjścia jest określenie, dla dochodów uzyskanych za granicą i tam opodatkowanych poprzez pobranie podatku u źródła, niemieckiego podatku teoretycznego, który byłby należny od tych dochodów, gdyby zostały one uzyskane w Niemczech. Ten podatek teoretyczny stanowi maksymalny limit zaliczenia, które może zostać przyznane w celu wyrównania podatku zapłaconego organom podatkowym w innym państwie. W praktyce prawodawca niemiecki, opierając się na modelowej konwencji OECD, chciał ustanowić zasadę, że nie można przyznać podatnikowi, tytułem wyrównania podatków zapłaconych za granicą, „zniżki” przekraczającej kwotę, jaką podatnik musiałby zapłacić w Niemczech jako podatek od dochodów zagranicznych, gdyby zostały one uzyskane w Niemczech.

31. W celu określenia wysokości niemieckiego podatku teoretycznego od dochodów zagranicznych wykorzystywane jest równanie, w którym mnoży się, jak wskazano powyżej, niemiecki podatek teoretyczny od łącznej kwoty dochodu (krajowego oraz zagranicznego) przez ułamek, mający w liczniku dochody zagraniczne, a w mianowniku sumę dochodów.

32. Dla wygody przedstawiam tu jeszcze raz to równanie:

maksymalne zaliczenie = łączna kwota niemieckiego podatku teoretycznego × (dochody zagraniczne/suma dochodów)

33. Ponieważ łączny niemiecki podatek teoretyczny oblicza się, wychodząc nie od sumy dochodów, ale od niższej podstawy opodatkowania (od dochodu podlegającego opodatkowaniu), praktyczny wynik równania jest taki, że odliczenia wydatków prywatnych, których zastosowanie przekształca sumę dochodów w dochód podlegający opodatkowaniu (i które zostały uwzględnione przy obliczaniu łącznego niemieckiego podatku teoretycznego), są „rozkładane” na cały dochód, zarówno na część niemiecką, jak i na tę zagraniczną. Zarówno licznik, jak i mianownik ułamka znajdującego się w równaniu można traktować jako liczby „brutto”: ponieważ w odniesieniu do dochodów zagranicznych nie zostały zastosowane odliczenia wydatków prywatnych, niemiecki prawodawca uznał za prawidłowe podzielenie tych dochodów przez łączny dochód (zagraniczny + niemiecki), bez odliczania wydatków prywatnych (zastosował więc sumę dochodów, a nie dochód podlegający opodatkowaniu). Natomiast gdyby w mianowniku ułamka znalazł się dochód podlegający opodatkowaniu, który jest niższy od sumy dochodów, uzyskałoby się wyższą wartość dla części „zagranicznej” niemieckiego podatku teoretycznego, a w konsekwencji wyższe zaliczenie dla podatnika.

14 — Wyżej wymieniony w przypisie 11 wyrok w sprawie Renneberg, pkt 60; wyrok z dnia 18 marca 2010 r. w sprawie C-440/08 Gielen, Zb.Orz. s. I-2323, pkt 43, 44.

15 — Wyroki: z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-315/02 Lenz, Zb.Orz. s. I-7063, pkt 26, 27; z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 29; ww. w przypisie 8 wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 46.

34. U podstaw równania leży, jak się wydaje, logika, według której podatnik będący rezydentem korzysta z całości odliczeń wydatków prywatnych, jeżeli wszystkie jego dochody zostały uzyskane w Niemczech. Natomiast jeśli część tych dochodów została osiągnięta za granicą, *odliczenia wydatków prywatnych mają zastosowanie tylko do niemieckiej części dochodu*, przy czym ewentualnie drugie państwo, w którym dochód został uzyskany, może zbilansować sytuację, przyznając podatnikowi analogiczną możliwość odliczenia.

35. Być może prosty przykład pozwoli lepiej wyjaśnić sytuację. Weźmy pod uwagę łączny dochód w wysokości 100 EUR, z którego 70 EUR zostało uzyskane w kraju i 30 EUR za granicą, przy stawce podatkowej wynoszącej 10% zarówno w kraju, jak i za granicą (dla uproszczenia nie będę tutaj wprowadzać elementu progresywności podatku, który w rzeczywistości zazwyczaj występuje), oraz kwotę możliwych odliczeń wydatków prywatnych równą 20 EUR. W takiej sytuacji podatnik płaci za granicą 3 EUR podatku (10% z 30 EUR). W Niemczech oblicza się łączny podatek teoretyczny w wysokości 8 EUR (10% z 80 EUR, które stanowią dochód podlegający opodatkowaniu, uzyskany po odjęciu od sumy dochodów należnych odliczeń prywatnych) i przyznaje się, stosując wyżej wskazane równanie, kredyt podatkowy w wysokości 2,4 EUR ($8 \times 30/100$). Tak więc w sumie podatnik płaci 5,6 EUR podatku państwu, w którym ma miejsce zamieszkania (8 EUR – 2,4 EUR kredytu podatkowego) oraz 3 EUR drugiemu państwu, w którym powstał dochód, czyli ogółem 8,6 EUR. Sytuacja wygląda więc tak, jak gdyby od 70 EUR dochodu wewnętrznego zostało mu przyznane odliczenie w wysokości nie 20 EUR, lecz 14 EUR, czyli proporcjonalne do części dochodu (70%) uzyskanego na terytorium kraju. Trzeba przy tym zauważyć, że gdyby cały dochód powstał w państwie będącym miejscem zamieszkania podatnika, kwota zapłaconego podatku wyniosłaby 8 EUR. Gdyby dochód zagraniczny nie istniał i zostałby uzyskany jedynie dochód wewnętrzny w wysokości 70 EUR, po odliczeniu wydatków prywatnych w wysokości 20 EUR podatnik musiałby zapłacić w państwie, w którym ma miejsce zamieszkania, podatek równy 5 EUR.

36. Gdyby wątpliwości sądu krajowego okazały się słuszne i gdyby w równaniu służącym do obliczania zaliczenia należało zastosować w mianowniku ułamka zamiast sumy dochodów dochód podlegający opodatkowaniu, maksymalny kredyt podatkowy wyniosłby 3 EUR ($8 \times 30/80$). W przypadku obowiązywania takiej samej stawki podatkowej w państwie zamieszkania podatnika i za granicą całkowite obciążenie podatkowe podatnika byłoby więc takie samo niezależnie od miejsca powstania jego dochodów.

3. W przedmiocie istnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału

37. Nie ma wątpliwości w kwestii, że system zaliczenia ograniczonego do kwoty podatku, jaki zostałby pobrany na mocy prawa krajowego od zagranicznej części dochodu, jest całkowicie zgodny z prawem Unii, co zostało potwierdzone przez orzecznictwo¹⁶. W konsekwencji jest jasne, iż prawo Unii nie wymaga, aby państwo członkowskie chroniło podatnika przed wszystkimi niekorzystnymi skutkami podatkowymi, jakie mogą dla niego wynikać z faktu uzyskiwania dochodów w innych państwach. Wracając do przykładu obliczeń z poprzedniego punktu, gdyby stawka podatkowa zastosowana za granicą była wyższa niż stawka niemiecka, w żaden sposób nie można byłoby wymagać od prawa niemieckiego wyrównania tej różnicy. Kredyt podatkowy nie przekroczyłby w każdym razie kwoty podatku, jaka zostałaby pobrana na podstawie niemieckiego prawa podatkowego od dochodów wewnętrznych, których wysokość byłaby równa wysokości dochodów uzyskanych za granicą¹⁷.

16 — Wyrok z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 Gilly, Rec. s. I-2793, pkt 48.

17 — Należy również podkreślić fakt, że z definicji kredyt podatkowy przewidziany na mocy § 34c EStG nie stanowi zwolnienia, lecz zaliczenie, więc jego kwota nie może być nigdy wyższa niż kwota podatku, jaki został rzeczywiście zapłacony za granicą. Inaczej mówiąc, podatnik, który uzyskał dochody za granicą, nie będzie mógł nigdy zapłacić mniejszego podatku niż podatek, jaki musiałby zapłacić, gdyby wszystkie jego dochody zostały osiągnięte w Niemczech.

38. Innymi słowy, mechanizm zastosowany przez niemieckiego prawodawcę nie przedstawia trudności odnośnie do zasady. Ani wybór systemu zaliczenia, ani fakt ograniczenia jego wysokości do kwoty (fikcyjnego) podatku, jaki na mocy prawa niemieckiego zostałby pobrany od dochodu uzyskanego za granicą, nie stwarzają żadnych problemów. Natomiast tym, co budzi wątpliwości sądu krajowego, są *konkretne sposoby* zastosowania tej zasady, a w szczególności wykorzystanie w równaniu, w mianowniku ułamka sumy dochodów zamiast dochodu podlegającego opodatkowaniu.

39. W tym zakresie w orzecznictwie Trybunału stale powtarza się twierdzenie, że zasadniczo okoliczności związane z sytuacją osobistą i rodzinną podatnika powinny być brane pod uwagę przez państwo, w którym ma on miejsce zamieszkania¹⁸. W konsekwencji do tegoż państwa należy *zagwarantowanie podatnikowi wszelkich ulg podatkowych, jakie są związane z uwzględnieniem jego sytuacji osobistej i rodzinnej*, o ile nie jest to w konkretnym przypadku niemożliwe z powodu nieznacznosci lub braku dochodów uzyskanych w tym państwie: w takiej sytuacji wspomniane ulgi ma obowiązek zapewnić państwo, w którym podatnik uzyskał zasadniczą część swoich dochodów¹⁹.

40. Natomiast, jak wskazano, na mocy prawa niemieckiego podatnikowi, który uzyskał część swoich dochodów za granicą, ulgi podatkowe związane z jego sytuacją osobistą i rodzinną zostają przyznane tylko w proporcji odpowiadającej krajowej części jego dochodu. Według orzecznictwa w takiej sytuacji jak ta analizowana w niniejszej sprawie, w której podatnik uzyskał zasadniczą część swoich dochodów w państwie członkowskim, będącym jego miejscem zamieszkania, jednak państwo to, choć wzięło pod uwagę cały jego dochód, przyznało mu prawo tylko do części odliczeń z tytułu sytuacji osobistej i rodzinnej, podatnik ten znajduje się w niekorzystnej sytuacji w stosunku do podatnika, który będąc rezydentem tego samego państwa, uzyskał w nim wszystkie swoje dochody, a w konsekwencji także wszystkie odliczenia. Tego typu sytuacja stanowi więc naruszenie podstawowych swobód gwarantowanych przez traktat, a konkretnie w tym przypadku naruszenie swobody przepływu kapitału.

41. Nieprzypadkowo już od dłuższego czasu część przedstawicieli niemieckiej doktryny wysuwała (uzasadnione) wątpliwości w kwestii zgodności § 34c EStG z prawem Unii, w szczególności w świetle orzecznictwa Trybunału.

42. Co ciekawe, niemal identyczna sytuacja została już rozstrzygnięta przez Trybunał w wyroku w sprawie de Groot²⁰, w którym stwierdzono niezgodność z prawem Unii krajowego mechanizmu ograniczania podwójnego opodatkowania, opartego na identycznym równaniu jak to stosowane w prawie niemieckim, które jest przedmiotem niniejszej sprawy.

43. Oczywiście okoliczności faktyczne leżące u podstaw sprawy zakończonej wyrokiem de Groot różniły się pod pewnymi aspektami od sytuacji małżonków Beker, jednak główny tok rozumowania może być jak najbardziej zastosowany również w tym przypadku. Także w sprawie de Groot podatnik, który uzyskał dochody zarówno w swoim państwie zamieszkania (w Niemczech), jak i za granicą, otrzymał w państwie zamieszkania ulgę podatkową związaną z jego sytuacją osobistą tylko w proporcji odpowiadającej części dochodu, którą uzyskał on w tym państwie. Konkretnie mówiąc, mechanizm ograniczania podwójnego opodatkowania wykorzystywał identyczne równanie z tym, które jest tutaj omawiane, czyli takie, w którym w mianowniku ułamka znajduje się łączny dochód przed dokonaniem odliczeń o charakterze osobistym i rodzinnym. Taka sytuacja została uznana przez Trybunał za sprzeczną z podstawowymi swobodami, ustanowionymi przez traktaty²¹.

18 — Wyżej wymieniony w przypisie 10 wyrok w sprawie Schumacker, pkt 32; wyroki: z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 de Groot, Rec. s. I-11819, pkt 90; z dnia 31 marca 2011 r. w sprawie C-450/09 Schröder, Zb.Orz. s. I-2497, pkt 37.

19 — Wyżej wymieniony w przypisie 10 wyrok w sprawie Schumacker pkt 36; ww. w przypisie 11 wyrok w sprawie Renneberg, pkt 61, 62 i, 68.

20 — Wyżej wymienionym w przypisie 18.

21 — Wyżej wymieniony w przypisie 18 wyrok w sprawie de Groot, pkt 89–95. Na marginesie można wspomnieć, że w sprawie de Groot ocena sytuacji została dokonana na podstawie analizy zasady swobody przepływu pracowników.

44. Fakt, że system holenderski omówiony w wyroku de Groot w celu ograniczenia podwójnego opodatkowania przewiduje zasadę zwolnienia, a nie zaliczenia, która jest stosowana w przypadku prawa niemieckiego, nie ma znaczenia. Po pierwsze bowiem, analiza przeprowadzona przez Trybunał w sprawie de Groot skupiła się na równaniu wykorzystanym do obliczenia oraz na konkretnym skutku jego wykorzystania, którym było, dokładnie tak jak w niniejszej sprawie, ograniczenie pewnych ulg podatkowych poprzez udzielenie ich tylko proporcjonalnie do części dochodów uzyskanej na terytorium państwa zamieszkania. Po drugie, w rzeczywistości mechanizm przewidziany przez prawo holenderskie i zbadany w wyroku w sprawie de Groot był odmianą systemu zwolnienia, zorganizowaną w taki sposób, że praktycznie stanowiła ona system zaliczenia, co wówczas podkreślał nawet sam rząd niderlandzki²².

45. Niemiecki rząd podniósł, zarówno w swoich uwagach na piśmie, jak i podczas rozprawy, że system przewidziany przez § 34c EStG nie przedstawia żadnych problemów w świetle podstawowych swobód gwarantowanych przez traktat, jako że przyznaje on podatnikowi całość odliczeń o charakterze osobistym i rodzinnym: jest tak, ponieważ łączny niemiecki podatek teoretyczny występujący w pierwszej części równania jest obliczany z uwzględnieniem wszystkich omawianych odliczeń, a nie tylko ich proporcjonalnej części odpowiadającej tej części dochodów, która została uzyskana w Niemczech. Jednak argument ten bynajmniej nie wzmacnia stanowiska rządu niemieckiego, lecz wręcz je osłabia. Jak łatwo bowiem zauważyć zastosowanie w pierwszej części równania łącznego podatku teoretycznego, obliczonego z uwzględnieniem wszystkich odliczeń o charakterze osobistym i rodzinnym, *obniża maksymalną wysokość zaliczenia, a więc zmniejsza kredyt podatkowy, z jakiego może skorzystać podatnik*. Gdyby natomiast łączny niemiecki podatek teoretyczny został fikcyjnie obliczony dla celów niniejszego równania bez zmniejszania podstawy opodatkowania o odliczenia osobiste i rodzinne, maksymalna wysokość zaliczenia byłaby wyższa i wtedy podatnik rzeczywiście korzystałby ze wszystkich omawianych odliczeń, a nie tylko z ich części proporcjonalnej do krajowej części jego dochodów.

46. Trzeba jednak również dodać, że w odróżnieniu od sytuacji, jaka miała miejsce w sprawie de Groot, tutaj dochody uzyskane przez podatnika za granicą nie są dochodami z pracy, lecz pochodzą z udziałów akcyjnych. W konsekwencji państwa, w których dochody te zostały uzyskane, mają z podatnikiem jeszcze słabszą więź niż ta istniejąca w przypadkach takich jak w sprawie de Groot, kiedy źródłem dochodów zagranicznych jest praca zawodowa. Nierealne jest zakładanie, że każde z państw, w których małżonkowie Beker uzyskali część swoich zagranicznych dochodów, miałoby im przyznać odliczenia osobiste i rodzinne od części dochodu osiągniętego w tych państwach. Tak więc, moim zdaniem, logika, jaką przyjął Trybunał w wyroku de Groot, wiąże jeszcze wyraźniej w niniejszej sprawie.

47. Wreszcie, jeśli chodzi o charakter odliczeń podatkowych, z jakich może skorzystać podatnik, sprawdzenie, czy mają one charakter osobisty i/lub rodzinny, należy do sądu krajowego w świetle prawa krajowego. W niniejszym przypadku już z samego sposobu sformułowania pytania prejudycjalnego wynika, że taki charakter ma przynajmniej część odliczeń, których przyznania odmówiono.

22 — Zobacz w tym względzie opinia rzecznika generalnego P. Légera przedstawiona w dniu 20 czerwca 2002 r. w sprawie de Groot, zakończonej ww. w przypisie 18 wyrokiem, pkt 34. Z zasady system ograniczania podwójnego opodatkowania oparty na mechanizmie zwolnienia charakteryzuje się tym, że państwo zamieszkania podatnika nie opodatkowuje dochodów już wcześniej opodatkowanych w państwie, w którym zostały one uzyskane. Holenderskie prawodawstwo, rozpatrywane w sprawie de Groot, było w rzeczywistości oparte na typowym mechanizmie zaliczenia. Jedyna widoczna różnica w stosunku do niemieckich przepisów będących przedmiotem niniejszej sprawy polega na tym, że w systemie holenderskim kwota udzielanego kredytu podatkowego była przyznawana, jako że stanowiła zwolnienie, bez sprawdzania, czy nie jest ona wyższa od faktycznie zapłaconego za granicą podatku, podczas gdy sprawdzenie takie ma miejsce w przypadku systemu zaliczenia, gdyż w systemie zaliczenia z definicji zalicza się zawsze (częściowo) podatek, który został już wcześniej zapłacony w państwie powstania dochodu.

4. W przedmiocie możliwości uzasadnienia

48. Po ustaleniu, że system niemiecki, który został poddany analizie, stanowi sprzeczne z traktatem ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, pozostaje oczywiście kwestia sprawdzenia, czy system ten może być uzasadniony.

49. Rząd niemiecki, który w swoich uwagach na piśmie krótko wspomniał o możliwości przedstawienia uzasadnienia jedynie tytułem ewentualnym, wskazał w tym zakresie tylko jedną przyczynę, a mianowicie zasadę rozdziału kompetencji podatkowych. Zasadniczo chodzi o to, że – jak twierdzi rząd niemiecki – na mocy tej zasady Niemcy mają prawo przyznawać ulgi podatkowe tylko proporcjonalnie do „niemieckiej” części dochodu i nie są zobowiązane do wyrównania tego, iż ulgi takie nie są przyznawane w innych państwach, w których podatnik uzyskał część swojego dochodu.

50. Ogólnie rzecz ujmując, zachowanie rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami może stanowić, według orzecznictwa, nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, uzasadniający ograniczenie podstawowych swobód, jednak tylko pod warunkiem że przedsięwzięte środki służą ściśle osiągnięciu omawianego celu i nie wykraczają poza konieczny w związku z tym zakres²³.

51. Takie uzasadnienie zostało jednak wyraźnie odrzucone przez Trybunał, w okolicznościach podobnych do okoliczności niniejszej sprawy, w wyroku w sprawie *de Groot*. W wyroku tym stwierdzono w szczególności, że państwo, w którym podatnik ma miejsce zamieszkania, nie może powoływać się na rozdział kompetencji podatkowych w celu uchylecia się od zasadniczo ciężącego na tym państwie obowiązku przyznania podatnikowi należnych mu odliczeń o charakterze osobistym i rodzinnym²⁴, chyba że inne państwa, w których podatnik uzyskał część dochodu, nie przyznają mu prawa do takich odliczeń dobrowolnie bądź na podstawie właściwych umów międzynarodowych²⁵.

52. W każdym razie niezależnie od tego, co stwierdził Trybunał w wyroku *de Groot*, należy podkreślić, że niekorzystna sytuacja podatnika takiego jak małżonkowie Beker nie jest wynikiem równoległego wykonywania kompetencji podatkowej przez wiele państw. Jak słusznie wskazała Komisja, niemieckie władze podatkowe, przyznając małżonkom Beker prawo do całości odliczeń o charakterze osobistym i rodzinnym, nie utraciły w żaden sposób części swoich kompetencji podatkowych na rzecz innych państw. Jeżeli weźmiemy pod uwagę niemiecką część dochodu, to i tak przy takich samych odliczeniach o charakterze osobistym i rodzinnym nie zostałaby ona opodatkowana niżej, niż gdyby stanowiła jedyny dochód podatnika i gdyby nie osiągnął on żadnych dochodów za granicą.

53. Co więcej, w orzecznictwie niezmiennie pozostaje stwierdzenie, według którego zwykła utrata wpływów podatkowych nigdy nie może stanowić usprawiedliwienia dla stosowania środków sprzecznych z którąś z podstawowych swobód²⁶.

54. Ostatecznie sednem sporu jest wybór interpretacji, jaką należy ogólnie zastosować do odliczeń o charakterze osobistym i rodzinnym. Zgodnie z koncepcją, której broni rząd niemiecki, fakt, że chodzi o odliczenia, które nie odnoszą się do konkretnej części dochodu, lecz do osoby podatnika, implikuje, że powinny one być traktowane jako „rozłożone”, przypisane w jednolity sposób do całego dochodu, wewnętrznego i zewnętrznego, tak więc ich uznanie, w przypadku dochodów tylko częściowo uzyskanych w Niemczech, może być ograniczone do proporcjonalnej części odpowiadającej „udziałowi” tych dochodów w łącznych dochodach podatnika. Natomiast w interpretacji wynikającej

23 — Wyżej wymieniony w przypisie 13 wyrok w sprawie *Haribo i Österreichische Salinen*, pkt 121, 122 i przytoczone tam orzecznictwo.

24 — Wyżej wymieniony w przypisie 18 wyrok w sprawie *de Groot*, pkt 98.

25 — *Ibidem*, pkt 99, 100.

26 — *Ibidem*, pkt 103. Zobacz także wyrok z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Zb.Orz. s. I-8203, pkt 59; ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie *Haribo i Österreichische Salinen*, pkt 126.

z orzecznictwa Trybunału niemożliwość powiązania odliczeń o charakterze osobistym i rodzinnym z konkretną częścią dochodu oznacza, że w żadnym wypadku nie powinny one być rozkładane w równomierny sposób na wszystkie dochody – wewnętrzne i zewnętrzne, lecz z zasady powinny *przypadać całościowo na część dochodu uzyskaną w państwie zamieszkania podatnika*.

55. Jako że zachowanie rozdziału kompetencji podatkowych nie może być tutaj przywołane jako uzasadnienie, nie jest konieczne sprawdzanie, czy niemieckie przepisy spełniają wymogi stosowności i proporcjonalności środków.

56. Wreszcie należy wykluczyć możliwość uzasadnienia niemieckich przepisów koniecznością zapewnienia spójności systemu podatkowego. Jakkolwiek bowiem taka konieczność mogłaby z zasady uzasadniać ograniczenie podstawowych swobód²⁷, to jednak zakłada ona wykazanie ścisłego skutku wyrównania przez ulgę podatkową określonego opodatkowania w celu zachowania zasadniczego elementu systemu podatkowego²⁸. Nie występuje tutaj tego typu sytuacja: fakt przyznania wszystkich odliczeń o charakterze osobistym i rodzinnym podatnikowi nie stoi w sprzeczności z żadnym zasadniczym elementem niemieckiego prawa podatkowego i nie podważa zasady progresywności podatku. Znaczący jest zresztą fakt, że takie uzasadnienie nie zostało nawet wspomniane przez rząd niemiecki w jego uwagach.

5. Możliwość wyboru alternatywnego systemu

57. Ostatni aspekt, jaki musi zostać wyjaśniony, dotyczy faktu, iż niemiecki system umożliwia podatnikowi skorzystanie z prawa wyboru innego systemu obliczania podatku. Jeżeli podatnik skorzysta z takiej opcji, nie zostanie zastosowany mechanizm zaliczenia i podatek zapłacony za granicą zostanie potrącony od całkowitej podstawy opodatkowania.

58. Skorzystanie z tej opcji wprowadza w praktyce „klasyczną” sytuację podwójnego opodatkowania, w której państwo zamieszkania podatnika uznaje za podlegające opodatkowaniu wszystkie uzyskane przez niego faktycznie dochody, powstałe zarówno w kraju, jak i za granicą. Podatki zapłacone za granicą są brane pod uwagę nie jako podatki tylko jako czynnik zmniejszający zagraniczną część dochodu, którego pozostała część zostaje później normalnie opodatkowana w państwie zamieszkania podatnika.

59. Wracając do przykładu liczbowego, który wykorzystałem powyżej w pkt 35, przy założeniu łącznego dochodu w wysokości 100 EUR, z którego 70 EUR zostało uzyskane w kraju i 30 EUR za granicą, stawki podatkowej wynoszącej 10% zarówno w kraju, jak i za granicą oraz kwoty możliwych odliczeń wydatków prywatnych równej 20 EUR w przypadku skorzystania z opcji, wynik byłby następujący: za granicą podatnik płaci 3 EUR podatku (10% z 30 EUR). W Niemczech oblicza się podatek od podstawy opodatkowania wynoszącej 77 EUR, uzyskanej po odjęciu z całkowitego dochodu równego 97 EUR (70 EUR dochodu „niemieckiego” i 27 EUR dochodu „zagranicznego”), 20 EUR odliczeń wydatków osobistych. W rezultacie uzyskuje się podatek niemiecki w wysokości 7,7 EUR, który łącznie z 3 EUR zapłaconymi już przez podatnika za granicą tworzy całkowite obciążenie podatkowe w wysokości 10,7 EUR.

60. Jak widać, skorzystanie z opcji, a więc wybór modelu, w którym podwójne opodatkowanie nie zostanie ograniczone, zasadniczo nie jest korzystne dla podatnika. Jednakże, jak wspomniałem wyżej, prawo Unii nie narzuca obowiązku likwidowania lub ograniczania podwójnego opodatkowania i interweniuje dopiero w chwili, gdy państwa podejmą jakieś środki w tym celu. Jednak nie są one do tego zobowiązane, z uwagi na co nie można wykluczyć, że system taki jak ten opisany wyżej dla

27 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie C-418/07 Papillon, Zb.Orz. s. I-8947, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo.

28 — Wyżej wymieniony w przypisie 15 wyrok w sprawie Manninen, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo.

przypadku skorzystania przez podatnika z opcji może być uznany za zgodny z traktatami. Należy więc rozważyć, czy istnienie przyznawanej podatnikowi możliwości dokonania wyboru rozwiązania prawnego, które jest co prawda ogólnie mniej korzystne, jednak nie pozostaje w sprzeczności z prawem Unii, sprawia, że analizowany system podatkowy jest jako całość zgodny z tym prawem.

61. Odpowiedź jest przecząca. Trybunał wyjaśnił w swym orzecznictwie, że istnienie opcji, która ewentualnie umożliwiałaby zapewnienie zgodności sytuacji z prawem Unii, nie legalizuje bezprawnego charakteru systemu zawierającego mechanizm opodatkowania niezgodny z traktatami²⁹. Jest to, moim zdaniem, szczególnie prawdziwe w sytuacji, kiedy tak jak w niniejszym przypadku sprzeczny z prawem mechanizm zostaje automatycznie zastosowany, jeżeli podatnik nie dokona żadnego wyboru³⁰.

62. W konsekwencji nie jest konieczne przeprowadzanie szczegółowej analizy mechanizmu opodatkowania, który zostaje zastosowany, jeśli podatnik skorzysta ze wspomnianej opcji. Sam fakt istnienia takiej opcji, nawet jeżeli umożliwia ona zastosowanie systemu, który nie stwarza problemów zgodności z prawem Unii, nie legalizuje bowiem mechanizmu ograniczania podwójnego opodatkowania, który zostaje zastosowany w przypadku, gdy podatnik nie skorzysta z tej opcji.

IV – Wnioski

63. Mając na względzie powyższe rozważania, proponuję, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne, z którym zwrócił się Bundesfinanzhof:

Artykuł 63 TFUE stoi na przeszkodzie przepisowi państwa członkowskiego, na podstawie którego, w ramach systemu ograniczania podwójnego opodatkowania, mechanizm zaliczenia jest stosowany w drodze ustalenia maksymalnej wysokości tego zaliczenia, określanej poprzez pomnożenie teoretycznego krajowego podatku dochodowego, obliczonego na podstawie dochodu podlegającego opodatkowaniu, w tym dochodu zagranicznego, przez ułamek, w którego liczniku znajduje się łączna kwota dochodów zagranicznych, a w mianowniku suma wszystkich dochodów podatnika, bez uwzględnienia odliczeń o charakterze osobistym i rodzinnym.

29 — Wyżej wymieniony w przypisie 14 wyrok w sprawie Gielen, pkt 49–52.

30 — Zobacz także moja opinia w zakończonej wyrokiem z dnia 1 października 2009 r. sprawie C-569/07 HSBC Holdings i Vidacos Nominees, Zb.Orz. s. I-9047, przedstawiona w dniu 18 marca 2009 r., pkt 69–72.