

Sprawa C-240/10

Cathy Schulz-Delzers

i

Pascal Schulz

przeciwko

Finanzamt Stuttgart III

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Finanzgericht Baden-Württemberg)

Swobodny przepływ osób – Zakaz dyskryminacji i obywatelstwo Unii – Podatek dochodowy –
Uwzględnienie dodatków zagranicznych w ramach obliczania stawki opodatkowania mającej
zastosowanie do innych dochodów przy zastosowaniu progresywnego progu podatkowego –
Uwzględnienie dodatków przyznawanych urzędnikom innego państwa członkowskiego
wykonującym powierzone im funkcje na terytorium krajowym – Nieuwzględnienie dodatków
przyznawanych urzędnikom krajowym wykonującym powierzone im funkcje poza terytorium
krajowym – Porównywalność

Streszczenie wyroku

Swobodny przepływ osób – Pracownicy – Równoważne traktowanie – Podatki dochodowe

(art. 39 WE)

Artykuł 39 WE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisowi
krajowemu dotyczącemu podatku dochodowego, zgodnie z którym dodatki przyznawane
urzędnikowi państwa członkowskiego pracującemu w innym państwie członkowskim w celu
wyrównania spadku siły nabywczej pieniądza w miejscu zatrudnienia, nie są uwzględniane na
potrzeby określenia stawki opodatkowania mającej zastosowanie w tym pierwszym państwie do
innych dochodów podatnika będącego małżonką, podczas gdy ekwiwalentne dodatki przyznawane
urzędnikowi tego innego państwa członkowskiego pracującemu na terytorium pierwszego
państwa członkowskiego są uwzględniane na potrzeby określenia tej stawki opodatkowania.

(por. pkt 43; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 15 września 2011 r.(*)

Swobodny przepływ osób – Zakaz dyskryminacji i obywatelstwo Unii – Podatek dochodowy – Uwzględnienie dodatków zagranicznych w ramach obliczania stawki opodatkowania mającej zastosowanie do innych dochodów przy zastosowaniu progresywnego progu podatkowego – Uwzględnienie dodatków przyznawanych urzędnikom innego państwa członkowskiego wykonującym powierzone im funkcje na terytorium krajowym – Nieuwzględnienie dodatków przyznawanych urzędnikom krajowym wykonującym powierzone im funkcje poza terytorium krajowym – Porównywalność?

W sprawie C-240/10

mającej za przedmiot wniosków o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonego przez Finanzgericht Baden-Württemberg (Niemcy) postanowieniem z dnia 21 grudnia 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 maja 2010 r., w postępowaniu:

Cathy Schulz-Delzers,

Pascal Schulz

przeciwko

Finanzamt Stuttgart III,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: J.C. Bonichot, prezes izby, K. Schiemann (sprawozdawca), C. Toader, A. Prechal i E. Jarašiūnas, sędziowie,

rzecznik generalny: S. Mengozzi,

sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 24 marca 2011 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu C. Schulz-Delzers oraz P. Schulza przez S. Hoffmanna, Rechtsanwalt,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henze oraz C. Blaschke, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez M. Muñoz Péreza, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 26 maja 2011 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 12 WE, 18 WE i 39 WE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy C. Schulz-Delzers i P. Schulzem (zwanymi dalej „małżonkami Schulz”) a Finanzamt Stuttgart III (urzędem skarbowym Stuttgart III, zwanym dalej „Finanzamt”) w przedmiocie decyzji dotyczącej podatku dochodowego, wydanej przez Finanzamt za lata 2005 i 2006.

Ramy prawne

Opodatkowanie dochodu w Niemczech

3 W latach 2005 i 2006 opodatkowanie dochodów było uregulowane w Niemczech przez Einkommensteuergesetz (ustawa w sprawie podatku dochodowego, zwaną dalej „EStG”), w brzmieniu mającym zastosowanie w wyżej wymienionych latach.

4 Zgodnie z art. 1 EStG nieograniczonemu obywatelowi podatkowemu od swoich dochodów podlegają między innymi osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu w Niemczech.

5 Stawka podatku dochodowego jest określana stosownie do progresywnych progów i wzrasta stosownie do wysokości dochodu. Progi te odzwierciedlają ocenę zdolności kontrybucyjnej podatnika dokonanej przez niemieckiego ustawodawcę w odniesieniu do warunków egzystencji panujących w Niemczech.

6 Pewne rodzaje dochodów są zwolnione z podatku dochodowego. W tej kwestii dokonywane jest między innymi rozróżnienie pomiędzy dochodami, które choć nie są opodatkowane, są uwzględniane na potrzeby obliczenia stawki opodatkowania mającej zastosowanie do innych dochodów przy zastosowaniu progresywnego progu podatkowego, a tymi, które nie są uwzględniane w tym obliczeniu. Pierwsze z nich są uznawane za dochody zwolnione z podatku „z zastrzeżeniem ich uwzględnienia w ramach klauzuli progresywności” (Progressionsvorbehalt).

7 Fakt uwzględniania, w ramach klauzuli progresywności, pewnych dochodów zwolnionych z podatku na etapie określenia stawki opodatkowania mającej zastosowanie do innych dochodów jest wyrazem oceny zdolności kontrybucyjnej podatnika dokonanej przez ustawodawcę. Podatnik uzyskujący dochody zwolnione z podatku, lecz brane pod uwagę w ramach klauzuli progresywności ma, zdaniem ustawodawcy, wyszłą zdolność kontrybucyjną aniżeli podatnik pozbawiony tych dochodów. W konsekwencji w ramach tej klauzuli uwzględniane są pewne dochody zastępcze, zasadniczo zwolnione z podatku, takie jak m.in. zasiłki dla bezrobotnych. Otóż przeznaczeniem tych dochodów nie jest kompensata pewnych obciążeń, lecz zagwarantowanie w ogólny sposób otrzymującym je osobom wystarczających środków egzystencji.

8 Natomiast przewidując zwolnienie z podatku bez uwzględnienia danego dochodu w ramach klauzuli progresywności, ustawodawca wyszedł z założenia, że dochód zwolniony z podatku nie może być uznany za czynnik zdolności kontrybucyjnej i nie powinien być jako taki postrzegany nawet dla celów opodatkowania innych dochodów.

9 Dla zagodzenia progresywności progu podatku dochodowego w przypadku małżonków uzyskujących dochody różnej wysokości niemiecki ustawodawca wprowadził na rzecz podlegających nieograniczonemu obywatelowi podatkowemu osób pozostających w związku małżeńskim i nieznajdujących się w trwałej separacji system wspólnego rozliczenia

podatkowego, w ramach którego ustalana jest dla nich wspólna podstawa opodatkowania, przy jednoczesnym zastosowaniu procedury podziału („Splitting-Verfahren”). W tym celu dochody uzyskane przez małżonków są sumowane, a następnie zostają wspólnie opodatkowane. Podatek dochodowy małżonków dokonujących wspólnego rozliczenia stanowi dwukrotność kwoty podatku wyliczonej dla pełnego dochodu podlegającego wspólnemu rozliczeniu.

Opodatkowanie w Niemczech dochodów uzyskiwanych od francuskiego organu

10 Umowa między Republiką Francuską a Republiką Federalną Niemiec o unikaniu podwójnego opodatkowania i wzajemnej pomocy administracyjnej i prawnej w dziedzinie podatków od dochodu i od majątku oraz podatków od działalności gospodarczej i podatków gruntowych, podpisana w Paryżu w dniu 21 lipca 1959 r. (*Bundesgesetzblatt* 1961 II, s. 397), w brzmieniu zmienionym przez aneks podpisany w Paryżu w dniu 20 grudnia 2001 r. (*Bundesgesetzblatt* 2002 II, s. 2370) (zwana dalej „francusko-niemiecką umową podatkową”) przewiduje w art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze „zasadę państwa ródka”, zgodnie z którą uposażenia, płace i podobne wynagrodzenia, które osoba prawna prawa publicznego tego państwa wypłaca osobie fizycznej mającej miejsce zamieszkania w innym państwie za obecne świadczenie pracy w administracji, podlegają opodatkowaniu tylko w pierwszym wymienionym państwie.

11 Artykuł 20 ust. 1 francusko-niemieckiej umowy podatkowej przewiduje w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania, że dochody rezydentów Republiki Federalnej Niemiec pochodzące z Francji, które zgodnie z tą umową podlegają opodatkowaniu we Francji, są wyłączone z podstawy wymiaru podatku niemieckiego. Przepis ten uściśla, że zasada ta nie ogranicza prawa Republiki Federalnej Niemiec do uwzględnienia wyłączonych w ten sposób dochodów przy ustalaniu stawki podatkowej.

12 Przepisy te mają zastosowanie zarówno do wynagrodzeń podstawowych urzędników francuskich zamieszkujących w Niemczech, jak i do dodatków do wynagrodzenia otrzymywanych przez nich z tytułu wyjazdu do Niemiec.

13 Zgodnie z § 32b ust. 1 pkt 3 EStG:

„Jeżeli podatnik podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu czasowo albo przez cały okres podatkowy [...]

[...]

3. uzyskiwać dochody, które zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania albo zgodnie z inną umową między państwami są zwolnione z podatku z zastrzeżeniem uwzględnienia przy obliczaniu podatku dochodowego, to do dochodów podlegających opodatkowaniu zgodnie z § 32a ust. 1 należy zastosować szczególnie stawki podatku”.

14 Paragraf 32b ust. 2 pkt 2 EStG stanowi:

„Szczególna stawka podatku zgodnie z ust. 1 to stawka podatku wynikająca z powiększenia lub pomniejszenia dochodu podlegającego opodatkowaniu zgodnie z § 32a ust. 1 w ramach obliczania podatku dochodowego w następujący sposób [...]

[...]

2. w przypadkach przewidzianych w ust. 1 pkt 2 i 3 – wymienione tam dochody, przy czym zawarte w nich dochody nadzwyczajne należy uwzględnić w jednej piątą”.

Opodatkowanie w Niemczech dodatków zagranicznych uzyskiwanych przez podatników niemieckich pracujących za granicą

15 O ile dochody podatników mających status urzędników i pracujących za granicą podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w ramach podatku dochodowego w Niemczech, ewentualne dodatki wypłacane im z tytułu wyjazdu za granicą są zwolnione – w Niemczech – z podatku dochodowego i nie są brane pod uwagę w ramach klauzuli progresywności.

16 Paragraf 3 pkt 64 EStG przewiduje:

„Dochody z wykonywanej za granicą działalności pracowników w służbie osoby prawnej krajowego prawa publicznego, którzy uzyskują w związku z tym wynagrodzenie pochodzące z budżetu państwa, są zwolnione z podatku w zakresie, w jakim dochody te przekraczają wynagrodzenie za pracę, które przysługiwałoby tym pracownikom za równoważną działalność w państwie, z którego budżetu pochodzi to wynagrodzenie [...]. Zdanie pierwsze stosuje się również w sytuacji, gdy pracownik jest zatrudniony przez inny podmiot, określający wynagrodzenie zgodnie z przepisami, o których mowa w zdaniu pierwszym, a wynagrodzenie jest wypłacane z budżetu państwa i pochodzi w całości bądź w znacznej części ze środków publicznych. W przypadku innych pracowników oddelegowanych za granicą na czas określony, którzy mają za granicą swoje miejsce zamieszkania bądź zwykłego pobytu, kwota wyrównująca różnicę w sile nabywczej przyznana im przez pracodawcę krajowego jest zwolniona z podatku w zakresie, w jakim nie wykracza ona poza kwoty określonej dla podobnych pobrań zagranicznych zgodnie z § 54 Bundesbesoldungsgesetz (ustawy federalnej w sprawie wynagradzania urzędników)”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

17 Małżonkowie Schulz zamieszkują w Niemczech i mają na swoim utrzymaniu dwoje dzieci. Zdecydowali się na wspólne opodatkowanie całości ich dochodów w rozumieniu §1 EStG, aby móc korzystać z korzystniejszej wspólnej podstawy opodatkowania.

18 P. Schulz, obywatel niemiecki, jest zatrudniony jako adwokat i w latach 2005 i 2006 uzyskał z tego tytułu dochody.

19 C. Schulz-Delzers, obywatelka francuska, pracuje w Niemczech jako urzędnik państwa francuskiego w charakterze nauczycielki w niemiecko-francuskiej szkole podstawowej. W latach 2005 i 2006 zainteresowana otrzymywała od państwa francuskiego, poza wynagrodzeniem, dwa rodzaje dodatków, które zgodnie z art. 14 w związku z art. 20 ust. 1 francusko-niemieckiej umowy podatkowej korzystają, podobnie jak jej wynagrodzenie, ze zwolnienia od podatku w Niemczech, z zastrzeżeniem uwzględnienia ich w ramach klauzuli progresywności.

20 Dwa odnośne dodatki to:

– „indemnité liée aux conditions de vie locale” (dodatek związany z lokalnymi warunkami egzystencji), przyznawany urzędnikom francuskim pracującym za granicą na podstawie art. 4B lit. d) décret no 2002-22 du 4 janvier 2002 relatif à la situation administrative et financière des personnels des établissements d'enseignement français à l'étranger (dekretu nr 2002-22 z dnia 4 stycznia 2002 r. w sprawie sytuacji administracyjnej i finansowej francuskiego personelu i francuskich placówek nauczania za granicą) (JORF z dnia 6 stycznia 2002 r., s. 387), mający na celu wyrównanie spadku siły nabywczej pieniądza, którego kwoty miesięczne wynoszą w latach 2005 i 2006 odpowiednio 437,41 i 444,08 EUR; oraz

– „majoration familiale” (dodatek na dzieci), wypłacany dla dzieci pozostających na

utrzymaniu francuskich urz?dników pracuj?cych za granic? na podstawie art. 4B lit. e) dekretu nr 2002?22, którego kwoty miesi?czne wynosi?y w tych samych latach odpowiednio 134,20 i 136,41 EUR.

21 Wynagrodzenie uzyskane przez C. Schulz-Delzers podczas tych dwóch lat, których dotyczy post?powanie przed s?dem krajowym, zosta?o opodatkowane podatkiem dochodowym we Francji, tymczasem dwa dodatki opisane w poprzednim punkcie niniejszego wyroku, jako dochody zwolnione z podatku zgodnie z ustawodawstwem francuskim, nie zosta?y we Francji opodatkowane.

22 W decyzji ustalaj?cej wysoko?? podatku dochodowego za lata 2005 i 2006 Finanzamt uwzgl?dni? zwolnienie od podatku tych dwóch dodatków, jednak uwzgl?dni? je – podobnie jak pozosta?e wynagrodzenie C. Schulz-Delzers – po odliczeniu rycza?towej kwoty kosztów uzyskania przychodu w wysoko?ci 920 EUR za ka?dy rok w ramach klauzuli progresywno?ci, zgodnie z § 32b ust. 1 pkt 3 i § 32b ust. 2 pkt 2 EStG. Uwzgl?dnienie wymienionych dodatków powoduje wzrost podatku dochodowego wymierzonego wobec ma??onków Schulz odpowiednio o 654 EUR w 2005 r. i o 664 EUR w 2006 r.

23 Ma??onkowie Schulz wnie?li przeciwko tym decyzjom odwo?ania, które zosta?y przez Finanzamt oddalone jako bezzasadne decyzjami z dnia 30 kwietnia 2009 r.

24 W skardze wniesionej w dniu 18 maja 2009 r. do s?du krajowego ma??onkowie Schulz zakwestionowali uwzgl?dnienie dwóch spornych w post?powaniu przed s?dem krajowym dodatków na potrzeby obliczenia stawki podatkowej maj?cej zastosowanie do pozosta?ych dochodów przy zastosowaniu progresywnego progu podatkowego. ??daj? oni, aby dodatki otrzymane przez C. Schulz-Delzers nie by?y uwzgl?dniane w ramach klauzuli progresywno?ci. Twierdz?, ?e uwzgl?dnianie tych dodatków z tego tytu?u stanowi naruszenie art. 39 WE, jako ?e ekwiwalentne dodatki pobierane w warunkach okre?lonych w § 3 pkt 64 EStG nie s? uwzgl?dniane w wy?ej wymieniony sposób.

25 Zdaniem s?du krajowego § 3 pkt 64 EStG mo?e zniech?ci? urz?dników francuskich od wykonywania w ramach swojej s?u?by pracy w Niemczech, poniewa? przedmiotowe dodatki s? w??czane do oblicze? szczególnej stawki podatkowej, podczas gdy pracownik niemiecki pracuj?cy poza terytorium niemieckim otrzymuje ekwiwalentne dodatki, które nie s? uwzgl?dniane w ramach klauzuli progresywno?ci.

26 Paragraf 3 pkt 64 EStG, niezale?nie od naruszenia art. 39 WE, powoduje, zdaniem s?du krajowego, równie? ukryt? dyskryminacj? ze wzgl?du na przynale?no?? pa?stwow?, poniewa? co do zasady to obywatele niemieccy s? zatrudniani przez osob? prawn? niemieckiego prawa publicznego i z tego wzgl?du to oni korzystaj? przede wszystkim z uprzywilejowania wynikaj?cego z § 3 pkt 64 EStG.

27 W tej sytuacji Finanzgericht Baden-Württemberg postanowi? zawiesi? post?powanie i przed?o?y? Trybuna?owi nast?puj?ce pytania prejudycjalne:

„1) a) Czy § 3 pkt 64 [EStG] jest zgodny ze swobod? przep?ywu pracowników zgodnie z art. [39 WE, obecnie art. 45 TFUE]?

b) Czy § 3 pkt 64 [EStG] stanowi zakazan? na podstawie art. [12 WE, obecnie art. 18 TFUE] ukryt? dyskryminacj? ze wzgl?du na przynale?no?? pa?stwow??

2) W przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi przecz?cej: czy § 3 pkt 64 [EStG] jest zgodny ze swobod? przemieszczania si? obywateli Unii, która wynika z art. [18 WE, obecnie

art. 21 TFUE]?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

28 Na wstępie należy stwierdzić, że jak podniósł rzecznik generalny w pkt 39–43 swojej opinii, spośród artykułów traktatu WE, na które powołał się sąd krajowy w swych pytaniach, jedynie art. 39 WE może znaleźć zastosowanie w postępowaniu zawisłym przed sądem krajowym.

29 Otóż po pierwsze, art. 12 WE, który ustanawia ogólną zasadę zakazu wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, może być stosowany samodzielnie wyjątkowo w sytuacjach podlegających prawu Unii, w odniesieniu do których traktat nie zawiera szczególnych przepisów o zakazie dyskryminacji. Tymczasem zasada niedyskryminacji została wprowadzona w życie – w dziedzinie swobodnego przepływu pracowników – przez art. 39 WE (zob. w szczególności wyrok z dnia 10 września 2009 r. w sprawie C-269/07 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-7811, pkt 98, 99 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Po drugie, art. 18 WE, który formułuje w sposób ogólny prawo każdego obywatela Unii do swobodnego przemieszczania się i przebywania na terytorium państw członkowskich, znajduje swoje uszczegółowienie w art. 39 WE w odniesieniu do swobodnego przepływu pracowników (zob. wyrok z dnia 1 października 2009 r. w sprawie C-3/08 Leyman, Zb.Orz. s. I-9085, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Tymczasem bezsporne jest, po pierwsze, że C. Schulz-Delzers opowiada Francji, aby ustawić swoje miejsce zamieszkania w Niemczech i po drugie, że jej status pracownika w rozumieniu art. 39 WE nie jest kwestionowany. W związku z tym pytania zadane przez sąd krajowy należy analizować wyjątkowo w świetle tego ostatniego przepisu (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Leyman, pkt 18–20 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Ponadto należy podkreślić, że kwestia zgodności § 3 pkt 64 EStG z art. 39 WE jest podnoszona w postępowaniu przed sądem krajowym jedynie w zakresie, w jakim ten § 3 pkt 64 EStG stosuje się do dodatków otrzymywanych przez urzędników niemieckich pracujących za granicą, podczas gdy nie znajduje on zastosowania do dodatków otrzymywanych przez urzędników innego państwa członkowskiego pracujących na terytorium Niemiec. Nie jest natomiast kwestionowany fakt, że ten przepis prawa niemieckiego nie ma zastosowania między innymi do dodatków otrzymywanych przez urzędników innego państwa członkowskiego objętych obowiązkiem podatkowym w Niemczech i pracujących w trzecim państwie członkowskim.

33 W tych okolicznościach zadane pytania, które należy rozpatrzyć wyjątkowo, należy rozumieć jako zmierzające w istocie do ustalenia, czy art. 39 WE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisowi takiemu jak § 3 pkt 64 EStG, zgodnie z którym dodatki takie jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, przyznawane urzędnikowi państwa członkowskiego pracującemu w innym państwie członkowskim w celu wyrównanie spadku siły nabywczej pieniędzy w miejscu zatrudnienia, nie są uwzględniane na potrzeby określenia stawki opodatkowania mającej zastosowanie w tym pierwszym państwie do innych dochodów podatnika bądź mażonka, podczas gdy ekwiwalentne dodatki przyznawane urzędnikowi tego innego państwa członkowskiego pracującemu na terytorium pierwszego państwa członkowskiego są brane pod uwagę na potrzeby określenia tej stawki opodatkowania.

34 W tej kwestii z utrwalonego orzecznictwa wynika, że po pierwsze, art. 39 WE stoi na przeszkodzie dyskryminacji jawnej, opartej na przynależności państwowej, lecz także wszelkim ukrytym formom dyskryminacji, które przez zastosowanie innych kryteriów rozróżnienia prowadzą w rzeczywistości do takiego samego rezultatu (wyrok z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. s. I-225, pkt 26) oraz że po drugie, artykuł ten zakazuje przyjmowania

wszelkich przepisów, nawet stosowanych bez rozróżnienia, które uniemożliwiają obywatelowi jednego państwa członkowskiego opuszczenia jego państwa pochodzenia w celu skorzystania z prawa do swobodnego przemieszczania się lub zniechęcają go do tego (wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 De Groot, Rec. s. I-11819, pkt 78).

35 W postępowaniu przed sądem krajowym bezsporne jest, że C. Schulz-Delzers, która skorzystała ze swojego prawa do swobodnego przemieszczania, nie jest w państwie przyjmującym traktowana mniej korzystnie aniżeli obywatel tego państwa w sytuacji o charakterze czysto wewnętrznym. Otóż § 3 pkt 64 EStG, z samej swojej natury, nie może stosować się do podatników pracujących na terytorium Niemiec i przyznaje korzyść jedynie podatnikom pracującym za granicą.

36 Wynika z tego, że na art. 39 WE można by powołać się w postępowaniu przed sądem krajowym w użyteczny sposób jedynie wtedy, gdyby odmowa przyznania tej korzyści podatnikowi znajdującemu się w sytuacji C. Schulz-Delzers mogła zostać zakwalifikowana jako dyskryminująca z innych względów, co zakłada, że sytuacja C. Schulz-Delzers jest porównywalna z sytuacją beneficjentów tej korzyści.

37 Należy jednak stwierdzić, że brak jest takiej porównywalności w świetle celu realizowanego przez stosowanie progresywnego progu podatkowego, który, na co wskazano w pkt 5–8 niniejszego wyroku, opiera się z konieczności na ocenie zdolności kontrybucyjnej podatnika, dokonywanej w odniesieniu do warunków egzystencji panujących na terytorium danego państwa członkowskiego.

38 Z tego punktu widzenia dodatki takie jak objęte zakresem zastosowania § 3 pkt 64 EStG, których celem jest jedynie umożliwienie beneficjentowi utrzymania, mimo wyższych kosztów utrzymania za granicą, takiego samego poziomu życia jak ten, na jakim żyje w Niemczech, nie prowadzą do wzrostu zdolności kontrybucyjnej i w związku z tym nie są brane pod uwagę w ramach klauzuli progresywności.

39 Tymczasem przeznaczeniem dodatków, które otrzymuje C. Schulz-Delzers w Niemczech, jest dokądnie dostosowanie wynagrodzenia zainteresowanej do kosztów utrzymania w Niemczech i w związku z tym zwikszał one jej zdolność kontrybucyjną, ocenianą w odniesieniu do warunków egzystencji panujących na terytorium tego państwa członkowskiego, a w konsekwencji są one uwzględniane w ramach klauzuli progresywności.

40 Fakt, że z punktu widzenia ustawodawcy francuskiego celem tych dodatków jest jedynie umożliwienie ich beneficjentowi utrzymania, mimo wyższych kosztów utrzymania w Niemczech, takiego samego poziomu życia jak ten, na jakim żyje we Francji, jest w tym względzie pozbawiony znaczenia, ponieważ porównywalność sytuacji może być z konieczności oceniana jedynie w ramach jednego i tego samego systemu podatkowego i w braku przepisów ujednolicających lub harmonizujących na poziomie unijnym państwa członkowskie zachowują kompetencję do określenia kryteriów opodatkowania dochodu.

41 Okoliczność, że wybór przez małżonków Schulz wspólnego opodatkowania celem korzystania ze wspólnej podstawy opodatkowania, korzystniejszej aniżeli dwie osobne podstawy opodatkowania, spowodował wstąpienie dodatków otrzymywanych przez C. Schulz-Delzers do obliczenia stawki opodatkowania stosownie do progresywnego progu podatkowego, jest więc konsekwencją nie dyskryminacji w rozumieniu art. 39 WE, lecz stosowania kryteriów podatkowych, których określenie należy do państw członkowskich.

42 W tej kwestii należy przypomnieć, że traktat nie gwarantuje obywatelowi Unii, że przeniesienie jego miejsca zamieszkania do państwa członkowskiego innego niż to, w którym

zamieszkiwa? dotychczas, b?dzie neutralne z podatkowego punktu widzenia. Z uwzgl?dnieniem ró?nic w uregulowaniach pa?stw cz?onkowskich w tej dziedzinie takie przeniesienie mo?e, w zale?no?ci od przypadku, by? mniej lub bardziej korzystne dla obywatela (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C?365/02 Lindfors, Zb.Orz. s. I?7183, pkt 34; z dnia 12 lipca 2005 r. w sprawie C?403/03 Schempp, Zb.Orz. s. I?6421, pkt 45).

43 W konsekwencji na zadane pytania nale?y odpowiedzie?, ?e art. 39 WE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie stoi on na przeszkodzie przepisowi takiemu jak § 3 pkt 64 EStG, zgodnie z którym dodatki takie jak sporne w post?powaniu przed s?dem krajowym, przyznawane urz?dnikowi pa?stwa cz?onkowskiego pracuj?cemu w innym pa?stwie cz?onkowskim w celu wyrównania spadku si?y nabywczej pieni?dza w miejscu zatrudnienia, nie s? uwzgl?dniane na potrzeby okre?lenia stawki opodatkowania maj?cej zastosowanie w tym pierwszym pa?stwie do innych dochodów podatnika b?d? ma??onka, podczas gdy ekwiwalentne dodatki przyznawane urz?dnikowi tego innego pa?stwa cz?onkowskiego pracuj?cemu na terytorium pierwszego pa?stwa cz?onkowskiego s? uwzgl?dniane na potrzeby okre?lenia tej stawki opodatkowania.

W przedmiocie kosztów

44 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem; do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (czwarta izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 39 WE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie stoi on na przeszkodzie przepisowi takiemu jak § 3 pkt 64 Einkommensteuergesetz (ustawy w sprawie podatku dochodowego), zgodnie z którym dodatki takie jak sporne w post?powaniu przed s?dem krajowym, przyznawane urz?dnikowi pa?stwa cz?onkowskiego pracuj?cemu w innym pa?stwie cz?onkowskim w celu wyrównania spadku si?y nabywczej pieni?dza w miejscu zatrudnienia, nie s? uwzgl?dniane na potrzeby okre?lenia stawki opodatkowania maj?cej zastosowanie w tym pierwszym pa?stwie do innych dochodów podatnika b?d? ma??onka, podczas gdy ekwiwalentne dodatki przyznawane urz?dnikowi tego innego pa?stwa cz?onkowskiego pracuj?cemu na terytorium pierwszego pa?stwa cz?onkowskiego s? uwzgl?dniane na potrzeby okre?lenia tej stawki opodatkowania.

Podpisy

* J?zyk post?powania: niemiecki.