

Sprawa C-35/08

Grundstücksgemeinschaft Busley i Cibrian Fernandez

przeciwko

Finanzamt Stuttgart-Körperschaften

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

Swobodny przepływ kapitału – Nieruchomości – Podatek dochodowy – Możliwość odliczenia straty wynikającej z wynajmu nieruchomości od dochodów podatnika podlegających opodatkowaniu – Stosowanie degresywnej amortyzacji do kosztów nabycia lub budowy – Bardziej korzystne traktowanie pod względem podatkowym zastrzeżone wyłącznie na rzecz nieruchomości położonych na terytorium krajowym

Streszczenie wyroku

1. *Swobodny przepływ kapitału – Postanowienia traktatu – Zakres stosowania*

(art. 39 WE, 43 WE, 56 WE)

2. *Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy*

(art. 56 WE)

1. Sytuacja, w której osoby fizyczne będące rezydentami w państwie członkowskim i podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie członkowskim dziedziczą dom położony w innym państwie członkowskim, objęta jest art. 56 WE. Nie ma zatem potrzeby badać, czy zastosowanie mają art. 39 WE i 43 WE.

(por. pkt 19)

2. Ustawodawstwo państwa członkowskiego dotyczyące podatku dochodowego uzależniające prawo osób fizycznych będących rezydentami i podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu do korzystania zarówno z odliczenia od podstawy opodatkowania straty z tytułu najmu lub dzierżawy nieruchomości w roku jej powstania, jak też do zastosowania amortyzacji degresywnej przy ustaleniu dochodów z takiej nieruchomości, od warunku, iż położona jest ona na terytorium tego państwa członkowskiego, jest sprzeczne z art. 56 WE.

W istocie sytuacja podatkowa osoby fizycznej będącej rezydentem i podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w danym państwie członkowskim, która ma nieruchomości w innym państwie członkowskim, jest mniej korzystna niż gdyby nieruchomości ta położona była w pierwszym państwie członkowskim, ponieważ osoba ta jest w każdym razie pozbawiona korzyści w zakresie płynności finansowej. Ta niekorzystna sytuacja podatkowa może zniechęcić tę osobę zarówno do dokonania inwestycji w nieruchomości położonej w innym państwie członkowskim, jak też do zachowania nieruchomości, której jest właścicielem, w związku z czym dane przepisy krajowe stanowią ograniczenia przepływu kapitału zasadniczo zakazane przez art. 56 WE.

Zakładajcie nawet, że cel zachęcania do budowy mieszkań przeznaczonych na wynajem, aby zaspokoić potrzeby mieszkaniowe ludności, może uzasadniać ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, nie wydaje się, aby taki przepis krajowy dokonujący wyraźnego rozróżnienia na podstawie tego, czy mieszkania przeznaczone na wynajem położone są na terytorium krajowym, czy też nie, był odpowiedni dla zapewnienia jego realizacji. Zamiast bowiem objąć swym zakresem miejsca, w których niedobór takich mieszkań jest szczególnie wyraźny, omawiany przepis krajowy nie uwzględnia potrzeb różniących się zależnie od regionu danego państwa członkowskiego. Ponadto każda kategoria mieszkań przeznaczonych na wynajem, od najprostszych po najbardziej luksusowe, może być przedmiotem amortyzacji degresywnej. W tych okolicznościach nie można zakładać, aby motywowani w szczególności względami finansowymi inwestorzy prywatni zaspokajali rzekomo socjopolityczny cel tego przepisu.

(por. pkt 25–27, 31–33; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 15 października 2009 r. (*)

Swobodny przepływ kapitału – Nieruchomości – Podatek dochodowy – Możliwość odliczenia straty wynikającej z wynajmu nieruchomości od dochodów podatnika podlegających opodatkowaniu – Stosowanie degresywnej amortyzacji do kosztów nabycia lub budowy – Bardziej korzystne traktowanie pod względem podatkowym zastrzeżenie wyłącznie na rzecz nieruchomości położonych na terytorium krajowym

W sprawie C-35/08

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Baden-Württemberg (Niemcy) postanowieniem z dnia 22 stycznia 2008 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 31 stycznia 2008 r., w postępowaniu:

Grundstücksgemeinschaft Busley i Cibrian Fernandez

przeciwko

Finanzamt Stuttgart-Körperschaften,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues, prezes drugiej izby, pełniący funkcję prezesa trzeciej izby, P. Lindh, A. Rosas, U. Löhms (sprawozdawca) i A. Ó Caoimh, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 26 marca 2009 r.,
rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Grundstücksgemeinschaft Busley i Cibrian Fernandez przez R. Busleya, Rechtsanwalt,
- w imieniu Finanzamt Stuttgart-Körperschaften przez H. Henzlera, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Urzędu Nadzoru EFTA przez P. Bjørgana oraz przez L. Armatiego, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 18 WE i 56 WE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między p. Busley i p. Cibrianem Fernandezem, jako współspadkobiercami, a Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (organem podatkowym właściwym w sprawach spółek mających siedzibę w Stuttgarcie, zwanym dalej „Finanzamt”) w przedmiocie traktowania przez ten ostatni pod względem podatkowym w latach 1997–2003 dochodów z domu znajdującego się w Hiszpanii, który odziedziczyli po ich rodzicach.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 1 ust. 1 dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [artykuł uchylony na mocy traktatu amsterdamskiego] (Dz.U. L 178, s. 5) stanowi:

„Z zastrzeżeniem następujących [poniżej] przepisów państwa członkowskie znoszą ograniczenia w zakresie przepływów kapitału dokonywanych między osobami zamieszkałymi w państwach członkowskich. W celu ułatwienia stosowania niniejszej dyrektywy przepływy kapitału klasyfikuje się zgodnie z nomenklaturą zawartą w załączniku I”.

4 Pośród przepływów kapitału wymienionych w załączniku I do dyrektywy 88/361 w pkt XI znajdują się przepływy kapitału o charakterze osobistym, w tym spadki i zapisy.

Uregulowania krajowe

5 Paragraf 2a ust. 1 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym) w brzmieniu obowiązującym w latach 1997–2003 (zwanej dalej „EStG”) stanowi, że pewne kategorie ujemnych

dochodów pochodzących z zagranicy mogą być potrącone wyłącznie z dochodów dodatnich tego samego rodzaju pochodzących z tego samego państwa co te dochody ujemne. W zakresie w jakim te ostatnie nie mogą zostać w ten sposób potrącone, podlegają one odliczeniu od mających taki sam charakter dochodów dodatnich osiągniętych przez podatnika w kolejnych latach podatkowych w tym samym państwie. Odliczenie jest dopuszczalne jedynie wówczas, gdy w poprzednich latach podatkowych nie można było uwzględnić ujemnych dochodów. Pośród rzeczonych kategorii w pkt 6 lit. a) zdania pierwszego tego ustępu wymieniono dochody ujemne z najmu lub dzierżawy nieruchomości lub zbioru rzeczy, jeżeli są one po prostu w innym państwie.

6 Paragraf 7 ust. 4 zdanie pierwsze pkt 1 EStG przewiduje w zakresie odliczeń do celów amortyzacji do czasu całkowitej amortyzacji odliczenie roczne w wysokości 3% kosztu nabycia lub wybudowania budynków wchodzących w skład majątku przedsiębiorstwa, które nie są wykorzystywane do celów mieszkaniowych, a wniosek o wydanie pozwolenia na ich budowę zostało po dniu 31 marca 1985 r. Punkt 2 tego zdania wprowadza roczną stawkę amortyzacyjną dla budynków, które nie spełniają tych przesłanek, w szczególności odliczenie roczne w wysokości 2% kosztu nabycia lub wybudowania budynków ukończonych po dniu 31 grudnia 1924 r.

7 W drodze odstąpienia od przepisów rzeczzonego § 7 ust. 4 możliwe jest, na mocy § 7 ust. 5 zdanie pierwsze EStG, zastosowanie amortyzacji degresywnej w przypadku budynków znajdujących się na terytorium krajowym, które zostały wybudowane przez podatnika lub nabyte przez niego najpóźniej z końcem roku ich ukończenia. W świetle pkt 3 lit. a) tego zdania odliczone z tego tytułu mogą zostać, w przypadku budynków w rozumieniu § 7 ust. 4 zdanie pierwsze pkt 2 EStG, które zostały przez podatnika wybudowane na podstawie wniosku o pozwolenie na budowę zwołanego po dniu 28 lutego 1989 r. a przed dniem 1 stycznia 1996 r. lub nabyte na podstawie skutecznie zawartej po dniu 28 lutego 1989 r. a przed dniem 1 stycznia 1996 r. umowy i które są wykorzystywane do celów mieszkaniowych, koszty nabycia lub wybudowania budynków w następującej wysokości:

- w roku ukończenia i w następnych trzech latach kumulacyjnie 7%,
- w kolejnych sześciu latach kumulacyjnie 5%,
- w kolejnych sześciu latach kumulacyjnie 2%,
- w kolejnych 24 latach kumulacyjnie 1,25%.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

8 Skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym to brat i siostra, będący obywatelami hiszpańskimi, którzy od urodzenia zamieszkują w Niemczech. W latach 1997–2003 uzyskiwali oni dochody z pracy zarobkowej i podlegali w Niemczech nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu od ich dochodów.

9 W roku 1990 rodzice skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym, również obywatele hiszpańscy, rozpoczęli budowę domu w Hiszpanii, która została zakończona w roku 1993. Matka i ojciec rzeczonych skarżących zmarli kolejno w roku 1995 i 1996. W chwili otwarcia spadku, w listopadzie 1996 r., skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym stali się współwłaścicielami tego domu jako współspadkobiercy („Erbengemeinschaft”), lecz nigdy w nim nie zamieszkiwali. Dom ten został wynajęty w dniu 1 stycznia 2001 r. i sprzedany w 2006 r.

10 W swych deklaracjach podatkowych złożonych do Finanzamt za lata 1997–2003 skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym wniesli o zastosowanie do rzeczzonego domu

degresywnej amortyzacji przewidzianej w § 7 ust 5 EStG oraz o niestosowanie ograniczonego potrącenia strat, o którym mowa w § 2a ust. 1 zdanie pierwsze pkt 6 lit. a) EStG. Finanzamt oddalił te wnioski i zastosował ten ostatni przepis oraz amortyzację liniową przewidzianą w § 7 ust. 4 EStG na tej podstawie, że dom nie znajdował się na terytorium krajowym.

11 Ponieważ Finanzamt nie wydał decyzji w przedmiocie wniesionych w terminie zażaleń od decyzji odmownych, skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym wniósł do niego skargę, podnosząc, że traktowanie pod względem podatkowym zastosowane do ich dochodów uzyskanych z domu położonego w Hiszpanii narusza art. 39 WE i 43 WE.

12 Sąd krajowy stwierdził, że skarga ta nie może zostać uwzględniona w świetle przepisów prawa krajowego, gdyż brzo jej przedmiotem dom nie jest położony w Niemczech. Jednakże powziął on wątpliwość co do zgodności § 2a ust. 1 zdanie pierwsze pkt 6 lit. a) i § 7 ust. 5 EStG z art. 56 WE oraz wskazał, że jeżeli Trybunał stwierdzi, że traktat WE stoi na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych takich jak tu przywołane, należy uwzględnić skargę.

13 W tych okolicznościach Finanzgericht Baden-Württemberg zdecydował się zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) a) Czy sprzeczne jest z art. 56 WE, by osoba fizyczna podlegająca nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech nie mogła od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym w Niemczech odliczyć straty z tytułu najmu i dzierżawy nieruchomości położonej w innym państwie członkowskim [Unii Europejskiej] za rok podatkowy, w trakcie którego strata powstała – w przeciwieństwie do straty powstałej w związku z nieruchomością położoną w Niemczech?

b) Czy ma przy tym znaczenie okoliczność, że osoba fizyczna samodzielnie dokonała inwestycji w nieruchomości, czy też należy stwierdzić naruszenie również wtedy, gdy osoba fizyczna stała się właścicielem nieruchomości położonej w innym państwie członkowskim w drodze dziedziczenia?

2) Czy sprzeczne jest z art. 56 WE, by osoba fizyczna podlegająca nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech mogła przy ustaleniu dochodów z tytułu najmu lub dzierżawy nieruchomości położonej w innym państwie członkowskim [Unii Europejskiej] zastosować jedynie zwykłą amortyzację, podczas gdy w przypadku nieruchomości położonych w Niemczech może zastosować zwiększoną amortyzację degressywną?

3) W przypadku udzielenia na pytania pierwsze i drugie odpowiedzi przeczącej: Czy sporne przepisy krajowe naruszają swobodę przemieszczania się, która wynika z art. 18 traktatu WE?”.

14 Na rozprawie skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym wskazali Trybunałowi, iż Finanzamt przesłał im zawiadomienie, zgodnie z którym ich wniosek został uwzględniony w zakresie straty z tytułu najmu ich położonego w Hiszpanii domu, który to wniosek jest przedmiotem pierwszego pytania prejudycjalnego. Ponieważ jednak sąd krajowy nie poinformował Trybunału, iż wycofuje to pytanie, należy na nie odpowiedzieć.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego

15 W pierwszym i drugim pytaniu, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd krajowy zapytuje zasadniczo, czy ustawodawstwo państwa członkowskiego dotyczące podatku dochodowego uzależniające prawo osób fizycznych będących rezydentami i podlegających nieograniczonemu

obowi?zkowi podatkowemu do korzystania zarówno z odliczenia od podstawy opodatkowania straty z tytu?u najmu lub dzier?awy nieruchomo?ci w roku jej powstania, jak te? do zastosowania amortyzacji degresywnej przy ustaleniu dochodów z takiej nieruchomo?ci, od warunku, i? po?o?ona jest ona na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego, jest sprzeczne z art. 56 WE.

16 S?d krajowy zastanawia si? równie?, czy art. 56 WE ma zastosowanie w sytuacji takiej jak ta w sporze zawis?ym przed s?dem krajowym, w której zainteresowani stali si? w?a?cicielami rzeczonyj nieruchomo?ci w drodze dziedziczenia.

17 W tym wzgl?dzie zgodnie z utrwalonym orzecnictwem, jako ?e w traktacie brak jest definicji poj?cia „przep?yw kapita?u” w rozumieniu art. 56 ust. 1 WE, nomenklatura stanowi?ca za??cznik I do dyrektywy 88/361 zachowuje charakter wskazuj?cy, cho? zosta?a ona przyj?ta na podstawie art. 69 i art. 70 ust. 1 traktatu EWG (po zmianie art. 69 i art. 70 ust. 1 traktatu WE, uchylone przez traktat z Amsterdamu), gdy? zgodnie z akapitem trzecim wprowadzenia do tego za??cznika zawarta w nim nomenklatura nie wyczerpuje poj?cia przep?ywu kapita?u (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 14 wrze?nia 2006 r. w sprawie C?386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer, Zb.Orz. s. I?8203, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C?67/08 Block, Zb.Orz. s. I?883, pkt 19).

18 Przypominaj?c w szczególno?ci, ?e dziedziczenie, które polega na przeniesieniu na jedn? osob? lub wi?cej osób maj?tku pozostawionego przez osob? zmar??, obj?te jest pkt XI za??cznika I do dyrektywy 88/361, zatytu?owanym „Przep?ywy kapita?u o charakterze osobistym”, Trybuna? orzek?, i? dziedziczenie kwot pieni?nych, nieruchomo?ci i maj?tku ruchomego stanowi przep?yw kapita?u w rozumieniu art. 56 WE, z wyj?tkiem przypadków, w których wyst?pienie jego elementów konstytutywnych ograniczone jest do terytorium jednego pa?stwa cz?onkowskiego (zob. w szczególno?ci wyroki z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C?513/03 van Hilten-van der Heijden, Zb.Orz. s. I?1957, pkt 40–42; z dnia 11 wrze?nia 2008 r. w sprawie C?43/07 Arens-Sikken, Zb.Orz. s. I?6887, pkt 30; z dnia 27 stycznia 2009 r. w sprawie C?318/07 Persche, Zb.Orz. s. I?359, pkt 26, 27; ww. wyrok w sprawie Block, pkt 20).

19 Sytuacja, w której osoby fizyczne b?d?ce rezydentami w Niemczech i podlegaj?ce nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w tym pa?stwie cz?onkowskim dziedzicz? dom po?o?ony w Hiszpanii, obj?ta jest w konsekwencji art. 56 WE. Nie ma zatem potrzeby bada?, czy zastosowanie maj? art. 39 WE i 43 WE, na które powo?uj? si? skar??cy w post?powaniu przed s?dem krajowym.

20 W odniesieniu do ogranicze? przep?ywu kapita?u w rozumieniu art. 56 ust. 1 WE nale?y przypomnie?, ?e do ?rodków zakazanych przez to postanowienie zaliczaj? si? ?rodki, które mog? zniech?ci? osoby nieb?d?ce rezydentami do dokonania inwestycji w danym pa?stwie cz?onkowskim lub które mog? zniech?ci? rezydentów tego pa?stwa cz?onkowskiego do dokonywania inwestycji w innych pa?stwach (zob. wyroki: z dnia 25 stycznia 2007 r. w sprawie C?370/05 Festersen, Zb.Orz. s. I?1129, pkt 24; z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C?101/05 A, Zb.Orz. s. I?11531, pkt 40; a tak?e z dnia 22 stycznia 2009 r. w sprawie C?377/07 STEKO Industriemontage, Zb.Orz. s. I?299, pkt 23).

21 Za przepisy stanowi?ce takie ograniczenia uznaj? mo?na nie tylko przepisy krajowe, które mog? stanowi? przeszkod? w nabyciu nieruchomo?ci po?o?onej w innym pa?stwie cz?onkowskim lub je ogranicza?, ale równie? przepisy mog?ce zniech?ci? do zachowania takiej nieruchomo?ci (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie STEKO Industriemontage, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 Z postanowienia odsy?aj?cego wynika po pierwsze, ?e w celu ustalenia podstawy podatku dochodowego podatnika w Niemczech strata w szczególno?ci z tytu?u najmu nieruchomo?ci

po?o?onych w Niemczech mo?e by? w ca?o?ci uwzgl?dniona w roku jej powstania. Na mocy natomiast § 2a ust. 1 zdanie pierwsze pkt 6 lit. a) EStG strata z tytu?u najmu nieruchomo?ci po?o?onej poza terytorium krajowym podlega odliczeniu jedynie od dochodów dodatnich uzyskanych tytu?em najmu tej nieruchomo?ci.

23 Po drugie, w Niemczech podatnik mo?e na mocy § 7 ust. 5 EStG zastosowa? amortyzacj? degresywn?, na warunkach przewidzianych w tym przepisie, wobec nieruchomo?ci po?o?onej na terytorium krajowym. Amortyzacja ta w pierwszych latach mo?e prowadzi? do znacznie wy?szej kwoty straty z tytu?u najmu i w konsekwencji do znacznie mniejszego obci??enia podatkowego tego podatnika ani?eli to wynikaj?ce z amortyzacji liniowej przewidzianej w § 7 ust. 4 zdanie pierwsze pkt 2 EStG, która jako jedyna mo?e by? zastosowana do nieruchomo?ci obj?tych tym przepisem, je?eli po?o?one s? one poza terytorium Niemiec.

24 Dochody ujemne pochodz?ce w przypadku podatnika b?d?cego rezydentem w Niemczech z nieruchomo?ci wynajmowanej w innym pa?stwie cz?onkowskim mog?yby ostatecznie zosta? uwzgl?dnione w Niemczech, w zakresie w jakim nieruchomo?? ta wygenerowa?aby nast?pnie dochody dodatnie. Jak ponadto zaznacza to Finanzamt, zastosowanie amortyzacji degresywnej skutkuje jedynie odroczeniem opodatkowania poprzez przyspieszenie amortyzacji.

25 Niemniej jednak zak?adaj?c nawet, ?e podatnik zachowuje tak? nieruchomo?? przez czas wystarczaj?co d?ugi, by odliczy? ca?o?? strat od pó?niejszych dochodów dodatnich oraz by ca?kowicie zamortyzowa? koszt nabycia lub budowy tej nieruchomo?ci, nie mo?e on korzysta?, odmiennie ni? podatnik b?d?cy rezydentem w Niemczech, który dokona? inwestycji w nieruchomo?? w tym pa?stwie cz?onkowskim, ani z bezpo?redniego odliczenia tych strat, ani z wy?szej pocztkowej stawki amortyzacyjnej, b?d?c w ten sposób pozbawionym, jak podkre?la to Komisja Wspólnot Europejskich, korzy?ci w zakresie p?ynno?ci finansowej (zob. analogicznie wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C?446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Zb.Orz. s. I?11753, pkt 84, 153; a tak?e z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C?347/04 *Rewe Zentralfinanz*, Zb.Orz. s. I?2647, pkt 29).

26 Wynika z tego, ?e sytuacja podatkowa osoby fizycznej b?d?cej rezydentem i podlegaj?cej nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w Niemczech, która ma, jak skar??cy w post?powaniu przed s?dem krajowym, nieruchomo?? w innym pa?stwie cz?onkowskim, jest mniej korzystna ni? gdyby nieruchomo?? ta po?o?ona by?a w Niemczech.

27 Ta niekorzystna sytuacja podatkowa mo?e zniech?ci? t? osob? zarówno do dokonania inwestycji w nieruchomo?? po?o?on? w innym pa?stwie cz?onkowskim, jak te? do zachowania nieruchomo?ci, której jest w?a?cicielem. Wynika z tego, ?e przepisy krajowe takie jak te w post?powaniu przed s?dem krajowym stanowi? ograniczenia przep?ywu kapita?u zasadniczo zakazane przez art. 56 WE.

28 Nale?y jednak zbada?, czy jak utrzymuj? to Finanzamt i rz?d niemiecki, ograniczenia te s? uzasadnione w taki sposób, i? mog?yby by? dopuszczalne, pod warunkiem ?e s? odpowiednie dla zapewnienia realizacji za?o?onego celu i nie wykraczaj? poza to, co niezb?dne do jego osi?gni?cia (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 pa?dziernika 2007 r. w sprawie C?451/05 *ELISA*, Zb.Orz. s. I?8251, pkt 79; z dnia 17 stycznia 2008 r. w sprawie C?152/05 *Komisja przeciwko Niemcom*, Zb.Orz. s. I?39, pkt 26; a tak?e z dnia 10 lutego 2009 w sprawie C?110/05 *Komisja przeciwko W?ochom*, Zb.Orz. s. I?519, pkt 59).

29 Je?eli chodzi o § 2a ust. 1 zdanie pierwsze pkt 6 lit. a) EStG Finanzamt twierdzi, i? przepis ten jest zgodny z zasad? terytorialno?ci okre?lon? przez Trybuna? w pkt 22 wyroku z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C?250/95 *Futura Participations i Singer*, Rec. s. I?2471.

30 Niemniej jednak ta maj?ca za zadanie wprowadzenie do stosowania prawa wspólnotowego konieczno?ci uwzgl?dnienia granic kompetencji podatkowych pa?stw cz?onkowskich zasada nie stoi na przeszkodzie uwzgl?dnieniu przez osob? podlegaj?c? nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w pa?stwie cz?onkowskim dochodów ujemnych pochodz?cych z nieruchomo?ci po?o?onej w innym pa?stwie (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Rewe Zentralfinanz, pkt 69). W zwi?zku z tym rzeczony przepis, na mocy którego podlegaj?cy nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w Niemczech skar??cy w post?powaniu przed s?dem krajowym nie mog? uwzgl?dni? strat z tytu?u najmu ich po?o?onego w Hiszpanii domu, nie mo?e zosta? uznany za wdro?enie zasady terytorialno?ci.

31 Je?eli chodzi o § 7 ust. 5 EStG Finanzamt i rz?d niemiecki utrzymuj?, ?e pkt 3 lit. a) zdania pierwszego tego ust?pu ma na celu zach?canie do budowy mieszka? przeznaczonych na wynajem, aby zaspokoic potrzeby mieszkaniowe ludno?ci Niemiec. Wed?ug nich cel ten ma charakter socjopolityczny i stanowi nadrz?dny wzgl?d interesu ogólnego. Rzeczony rz?d w odpowiedzi na pytania zadane przez Trybuna? podczas rozprawy wskaza?, ?e jedynie mieszkania przeznaczone na wynajem mog? korzysta? z amortyzacji degresywnej przewidzianej w tym przepisie, który zosta? przyj?ty w odpowiedzi na powszechny brak tego typu mieszka? w Niemczech.

32 W tym wzgl?dzie, zak?adaj?c nawet, i? rzeczony cel mo?e uzasadni? ograniczenie swobodnego przep?ywu kapita?u, nie wydaje si?, aby taki przepis krajowy dokonuj?cy wyra?nego rozró?nienia na podstawie tego, czy mieszkania przeznaczone na wynajem po?o?one s? na terytorium krajowym, czy te? nie, by? odpowiedni dla zapewnienia jego realizacji. Zamiast bowiem obj?? swym zakresem miejsca, w których niedobór takich mieszka? jest szczególnie wyra?ny, § 7 ust. 5 zdanie pierwsze pkt 3 lit. a) EStG, jak zaznaczyli to skar??cy w post?powaniu przed s?dem krajowym oraz Komisja na rozprawie, nie uwzgl?dnia potrzeb ró?ni?cych si? zale?nie od regionu Niemiec. Ponadto ka?da kategoria mieszka? przeznaczonych na wynajem, od najprostszych po najbardziej luksusowe, mo?e by? przedmiotem amortyzacji degresywnej. W tych okoliczno?ciach nie mo?na zak?ada?, aby motywowani w szczególnoci wzgl?dami finansowymi inwestorzy prywatni zaspokajali rzekomo socjopolityczny cel tego przepisu.

33 Na pytanie pierwsze i drugie odpowiedzie? nale?y zatem, i? ustawodawstwo pa?stwa cz?onkowskiego dotycz?ce podatku dochodowego uzale?niaj?ce prawo osób fizycznych b?d?cych rezydentami i podlegaj?cych nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu do korzystania zarówno z odliczenia od podstawy opodatkowania straty z tytu?u najmu lub dzier?awy nieruchomo?ci w roku jej powstania, jak te? do zastosowania amortyzacji degresywnej przy ustaleniu dochodów z takiej nieruchomo?ci, od warunku, i? po?o?ona jest ona na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego, jest sprzeczne z art. 56 WE.

W przedmiocie pytania trzeciego

34 Z uwagi na odpowied? udzielon? na pytania pierwsze i drugie nie ma konieczno?ci odpowiadania na pytanie trzecie.

W przedmiocie kosztów

35 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 powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Ustawodawstwo państwa członkowskiego dotyczące podatku dochodowego uzależniające prawo osób fizycznych będących rezydentami i podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu do korzystania zarówno z odliczenia od podstawy opodatkowania straty z tytułu najmu lub dzierżawy nieruchomości w roku jej powstania, jak też do zastosowania amortyzacji degresywnej przy ustaleniu dochodów z takiej nieruchomości, od warunku, iż położona jest ona na terytorium tego państwa członkowskiego, jest sprzeczne z art. 56 WE.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.