

Sprawa C-450/09

Ulrich Schröder

przeciwko

Finanzamt Hameln

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Niedersächsisches Finanzgericht)

Swobodny przepływ kapitału – Podatki bezpośrednio – Opodatkowanie dochodów z tytułu najmu nieruchomości – Możliwość odliczenia renty wypłaconej jednemu z rodziców w ramach rozporządzenia na poczet przyszłego dziedziczenia – Warunek podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w danym państwie członkowskim

Streszczenie wyroku

1. *Pytania prejudycjalne – Dopuszczalność – Konieczność dostarczenia Trybunałowi wystarczających wyjaśnień w zakresie stanu faktycznego i prawnego – Zakres i ograniczenia*

(art. 267 TFUE; statut Trybunału Sprawiedliwości, art. 23)

2. *Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy – Dochody z tytułu nieruchomości*

(art. 63 TFUE)

1. Ze względu na rozdział kompetencji pomiędzy sądami krajowymi a Trybunałem, na którym to rozdziale opiera się postępowanie przewidziane w art. 267 TFUE, nie można wymagać od sądu krajowego, aby przed wystąpieniem do Trybunału dokonał wszystkich ustaleń faktycznych i oceny prawnej, które na nim ciąży w ramach jego zadań sądowych. Aby umożliwić państwu członkowskiemu przedstawienie uwag zgodnie z art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości oraz skuteczne uczestnictwo w postępowaniu przed tym Trybunałem, wystarczy, że zarówno przedmiot sporu przed sądem krajowym, jaki i główne kwestie porządku prawnego Unii wynikać będą z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

(por. pkt 19)

2. Artykuł 63 TFUE powinien być interpretowany w ten sposób, iż sprzeciwia się on uregulowaniu państwa członkowskiego, które zezwalać podatnikowi będącemu rezydentem na odliczenie rent płaconych jednemu z rodziców, który przekazał mu nieruchomości położone na terytorium tego państwa, od dochodów z tytułu najmu przysporzonych przez te nieruchomości, nie przyznaje takiego odliczenia podatnikowi niebędącemu rezydentem, o ile zobowiązanie do płatności tych rent wynika z przekazania rzeczonych nieruchomości.

W istocie w zakresie, w jakim zobowiązanie podatnika niebędącego rezydentem do zapłaty renty jednemu z rodziców wynika z przeniesienia na niego nieruchomości położonych w danym państwie członkowskim, co należy do oceny sądu krajowego, renta ta stanowi koszt bezpośrednio związany z korzystaniem z tych nieruchomości, w taki sposób, że ów podatnik znajduje się w tym zakresie w sytuacji porównywalnej do sytuacji podatnika będącego

rezydentem.

W tych okolicznościach uregulowanie krajowe, które w dziedzinie podatku dochodowego odmawia nierezydentom odliczenia takiego wydatku, przy czym przyznaje je rezydentom, jest w braku zgodnego z prawem uzasadnienia sprzeczne z art. 63 TFUE.

(por. pkt 46, 47, 49; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 31 marca 2011 r. (*)

Swobodny przepływ kapitału – Podatki bezpośrednie – Opodatkowanie dochodów z tytułu najmu nieruchomości – Możliwość odliczenia renty wypłacanej jednemu z rodziców w ramach rozporządzenia na poczet przyszłego dziedziczenia – Warunek podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w danym państwie członkowskim

W sprawie C-450/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Niedersächsisches Finanzgericht (Niemcy) postanowieniem z dnia 14 października 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 19 listopada 2009 r., w postępowaniu

Ulrich Schröder

przeciwko

Finanzamt Hameln,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues, prezes izby, A. Arabadjiev, U. Löhmus (sprawozdawca), A. Ó Caoimh i P. Lindh, sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 10 listopada 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu U. Schrödera przez R. Gecka, Rechtsanwalt,
- w imieniu Finanzamt Hameln przez P. Klosego, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niemieckiego przez C. Blaschkego, działającego w charakterze

pełnomocnika,

– w imieniu rządu francuskiego przez G. de Bergues'a oraz J.S. Pilczera, działających w charakterze pełnomocników,

– 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 9 grudnia 2010 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 18 TFUE i art. 63 TFUE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy U. Schröderem a Finanzamt Hameln (urzędem skarbowym w Hameln) w przedmiocie odmowy przez ten urząd zezwolenia na odliczenie renty, którą U. Schröder wypłacał matce z dochodów pochodzących z najmu nieruchomości położonych w Niemczech, które to nieruchomości nabył między innymi w ramach rozporządzenia na poczet przyszłego dziedziczenia.

Ramy prawne

Prawo Unii

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

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

4 Wśród przepływów kapitału wymienionych w załączniku I do dyrektywy 88/361 znajdują się, w tytule XI tego załącznika, przepływy kapitałów o charakterze osobistym, które obejmują między innymi darowizny i spadki.

Prawo krajowe

5 Paragraf 1 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym, zwanej dalej „EStG”) w wersji obowiązującej w czasie zaistnienia okoliczności faktycznych przed sądem krajowym (BGBl. 2002 I, s. 4210) stanowi w szczególności, że osoby fizyczne, które mają miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu w Niemczech, podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu od dochodów, podczas gdy osoby, które nie mają miejsca zamieszkania ani miejsca zwykłego pobytu na terytorium niemieckim, podlegają ograniczonemu opodatkowaniu tym podatkiem, jeżeli osiągną dochody krajowe w rozumieniu § 49 EStG. Wśród dochodów przewidzianych w rzeczonym § 49 znajdują się dochody z tytułu najmu nieruchomości położonej na terytorium niemieckim.

6 Paragraf 10 EStG, jest zatytułowany „Wydatki szczególne”. Ustęp pierwszy tego paragrafu ma następującą treść:

„Wydatkami szczególnymi są następujące obciążenia, które nie są kosztami wykonywania działalności gospodarczej ani kosztami wykonywania działalności zawodowej:

[...]

1a. renty wynikające ze szczególnych zobowiązań i ciąż trwałych, które nie są związane gospodarczo z dochodami, które nie wchodzi do podstawy opodatkowania; [...]”.

7 Paragraf 50 EStG zawiera przepisy szczególne dotyczące osób podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Zgodnie z jego ustępem 1:

„Osoby podlegające ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu mogą odliczyć koszty prowadzenia działalności (§ 4 ust. 4⁸) i koszty wykonywania działalności zawodowej (§ 9) jedynie w zakresie, w jakim są one gospodarczo związane z dochodami osiągniętymi na terytorium kraju. [...] [P]aragrafy [...] 10 [...] nie mają zastosowania. [...]”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

8 Ulrich Schröder jest obywatelem niemieckim zamieszkałym w Belgii, gdzie jest zatrudniony.

9 Aktem notarialnym z dnia 27 kwietnia 1992 r. nabył on od rodziców nieruchomości położoną w Niemczech, obciążoną prawem użytkowania na rzecz rodziców. Aktem notarialnym z dnia 2 grudnia 2002 r. inne nieruchomości położone w Niemczech zostały przeniesione na rzecz U. Schrödera i jego brata z tytułem udziału w przyszłym dziedziczeniu z przez ich matkę. Posiadane do tej pory przez matkę prawo użytkowania kilku nieruchomości zostało przekształcone na rentę, na podstawie której zarówno U. Schröder, jak i jego brat byli zobowiązani płać matce, począwszy od dnia 1 grudnia 2002 r., miesięcznie kwotę 1000 EUR.

10 W 2002 r. U. Schröder osiągnął w Niemczech dochody w wysokości 2785 EUR z tytułu wynajmu nieruchomości nabytych w 1992 r. i 749,50 EUR z tytułu współwłasności istniejącej pomiędzy nim a jego bratem.

11 Finanzamt Hameln oparł decyzję określającą wysokość opodatkowania U. Schrödera w 2002 r. na sumie tych dwóch kwot i odmówił uwzględnienia renty w wysokości 1000 EUR wypłaconej przez niego w miesiącu grudniu 2002 r.

12 Ulrich Schröder wniósł skargę od tej odmowy do Niedersächsisches Finanzgericht (sądu finansowego dla Dolnej Saksonii). Sąd ten stwierdził, że możliwość odliczenia przez osobę taką jak brat U. Schrödera z który zamieszkuje w Niemczech i na tej podstawie podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu z od kwoty podlegającej opodatkowaniu takiej renty jako wydatku szczególnego należącego do zakresu § 10 ust. 1 pkt 1a EStG jest wyrażone przyjętą w orzecznictwie Bundesfinanzhof (federalnego sądu finansowego). W rzeczywistości bowiem sąd ten twierdzi, że jeżeli chodzi o nieruchomości przekazane tytułem udziału w przyszłym dziedziczeniu, uzgodnione świadczenia, takie jak renty, nie stanowią odpłatnych transakcji lub chociażby odpłatnych transakcji, i wyłącza w związku z tym owe świadczenia z dziedziny osiągnięcia zysków.

13 Niemniej jednak według sądu krajowego osoba taka jak U. Schröder, która jako nierezydent podlega jedynie ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, nie ma prawa do odliczenia takiej renty od podlegającego opodatkowaniu dochodu, ponieważ § 50 ust. 1 EStG

wyższa zastosowanie w stosunku do niej § 10 EStG.

14 Sąd krajowy ma wątpliwości co do zgodności takiego odmiennego traktowania pod względem podatkowym podatników będących rezydentami i podatników niebędących rezydentami z prawem Unii, a w szczególności z art. 63 TFUE.

15 W tych okolicznościach Niedersächsisches Finanzgericht postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy sprzeczne z art. [63 TFUE] i z art. [18 WE] jest to, że członek rodziny podlegający w Republice Federalnej Niemiec ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, inaczej aniżeli członek rodziny podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, nie może odliczyć od swych dochodów z najmu – jako wydatku szczególnego – wypłaconej renty?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

W przedmiocie dopuszczalności

16 Rząd niemiecki twierdzi, że niniejsze odwołanie prejudycjalne jest niedopuszczalne z tego powodu, że sąd krajowy nie dostarczył wystarczających wskazówek co do okoliczności faktycznych i kontekstu prawnego, aby umożliwić w szczególności państwu członkowskim, po zaznajomieniu się ze sporem, wypowiedzenie się w kwestii niniejszego postępowania. W rzeczywistości bowiem, po pierwsze, brak jest wyjaśnień dotyczących sposobów przekazania nieruchomości U. Schröderowi, zniesienia istniejących praw do użytkowania, a także płatności miesiecznej renty. Po drugie, niewystarczające są wyjaśnienia w zakresie treści i wykadni prawa krajowego dotyczące wydatków szczególnych w rozumieniu § 10 EStG, a także różnice pomiędzy tymi wydatkami a innymi kategoriami wydatków, takimi jak koszty prowadzenia działalności gospodarczej i działalności zawodowej. W braku takich wyjaśnień zwizek pomiędzy niektórymi kosztami podatnika niebędącego rezydentem a jego podlegającymi opodatkowaniu dochodami nie może być brany pod uwagę przy ustalaniu istnienia bezprawnej dyskryminacji takiego podatnika.

17 W tym zakresie należy przypomnieć, że oddalenie przez Trybunał wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zwołanego przez sąd krajowy jest możliwe tylko wtedy, gdy widać w sposób wyraźny, że wykadnia prawa Unii, o którą wnosi sąd krajowy, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym czy przedmiotem głównego sporu lub też gdy problem ma charakter hipotetyczny, lub też Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia przydatnej odpowiedzi na pytania, które zostały mu postawione (zob. w szczególności wyroki: z dnia 15 grudnia 1995 r. w sprawie C-415/93 Bosman, Rec. s. I-4921, pkt 61; a także z dnia 26 października 2010 r. w sprawie C-97/09 Schmelz, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 29).

18 Co się tyczy szczególnie informacji, które muszą zostać przedstawione Trybunałowi w ramach postanowienia odsyłającego, informacje te nie są jedynie umożliwiawieniu Trybunałowi udzielenia przydatnej odpowiedzi, lecz muszą również umożliwić rzędom państw członkowskich i innym zainteresowanym stronom przedstawienie uwag zgodnie z art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości. W tym celu niezbędne jest, aby sąd krajowy wskazał ramy faktyczne i prawne przedstawionych pytań lub przynajmniej wyjaśnił okoliczności faktyczne, na których opierają się te pytania (zob. podobnie wyroki: z dnia 10 marca 2009 r. w sprawie C-345/06 Heinrich, Zb.Orz. s. I-1659, pkt 30, 31; a także z dnia 8 września 2009 r. w sprawie C-42/07 Liga Portuguesa de Futebol Profissional i Bwin International, Zb.Orz. s. I-7633, pkt 40).

19 Niemniej jednak ze względu na rozdział kompetencji pomiędzy sądami krajowymi a Trybunałem, na którym to rozdziale opiera się postępowanie przewidziane w art. 267 TFUE, nie

można wymagać od sądu krajowego, aby przed wystąpieniem do Trybunału dokonał wszystkich ustaleń faktycznych i oceny prawnej, które na nim ciąży w ramach jego zadań sądowych. Aby umożliwić państwowym członkowskim przedstawienie uwag zgodnie z art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości oraz skuteczne uczestnictwo w postępowaniu przed tym Trybunałem, wystarczy, że zarówno przedmiot sporu przed sądem krajowym, jaki i główne kwestie porządku prawnego Unii wynikać będą z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Liga Portuguesa de Futebol Profissional i Bwin International*, pkt 41; a także wyrok z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie C-439/08 *VEBIC*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 47).

20 W niniejszej sprawie, tak jak to wynika z pkt 8-13 niniejszego wyroku, postanowienie odsyłające wyraźnie wskazuje, po pierwsze, pochodzenie nieruchomości posiadanych przez U. Schrödera w Niemczech, a także pochodzenie renty, którą musi on płacić matce, oraz, po drugie, skutki spornego przed sądem krajowym uregulowania krajowego w zakresie braku możliwości odliczenia tej renty od podlegających opodatkowaniu dochodów. Ponadto sąd krajowy wyjaśnia, że rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu zależy od tego, czy odmienne traktowanie podatnika będącego rezydentem i podatnika niebędącego rezydentem jest zgodne z prawem Unii.

21 Elementy te wystarczają do przedstawienia przed sądem krajowym przedmiotu sporu, a także dotyczących go głównych kwestii porządku prawnego Unii oraz do umożliwienia Trybunałowi udzielenia użytecznej odpowiedzi sądowi krajowemu. Należy również podnieść, że rzód francuski i Komisja Europejska były w stanie przedstawić Trybunałowi na piśmie pogłębione uwagi dotyczące skierowanego pytania.

22 Z uwagi na powyższe wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym należy uznać za dopuszczalny.

Co do istoty

23 Przez swoje pytanie sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 18 TFUE i art. 63 TFUE powinny być interpretowane w ten sposób, iż sprzeciwiają się one uregulowaniu państwa członkowskiego, które zezwala podatnikowi będącemu rezydentem na odliczenie rent wypłaconych jednemu z rodziców, który przekazał temu podatnikowi nieruchomości położone na terytorium tego państwa, od dochodów osiągniętych z tytułu tych nieruchomości podatnikowi niebędącemu rezydentem.

24 W pierwszej kolejności należy wskazać na przepis TFUE mający zastosowanie do sytuacji takiej jak sytuacja sporna w postępowaniu przed sądem krajowym.

25 Jeżeli chodzi o art. 63 TFUE, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że skoro w traktacie brak jest definicji pojęcia „przepływu kapitału” w rozumieniu ust. 1 tego artykułu, nomenklatura stanowi ca załącznik I do dyrektywy 88/361 zachowuje charakter wskazujący, choć została ona przyjęta na podstawie art. 69 i art. 70 ust. 1 traktatu EWG (art. 67-73 traktatu EWG została zastąpiona przez art. 73B-73G traktatu WE, które stały się art. 56-60 WE), gdy zgodnie z akapitem trzecim wprowadzenia do tego załącznika zawarta w nim nomenklatura nie wyczerpuje pojęcia przepływu kapitału (zob. w szczególności wyroki: z dnia 27 stycznia 2009 r. w sprawie C-318/07 *Persche*, Zb.Orz. s. I-359, pkt 24 i przywołane tam orzecznictwo; z dnia 17 września 2009 r. w sprawie C-182/08 *Glaxo Wellcome*, Zb.Orz. s. I-8591, pkt 39; z dnia 15 października 2009 r. w sprawie C-35/08 *Busley i Cibrian Fernandez*, Zb.Orz. s. I-9807, pkt 17; a także z dnia 10 lutego 2011 w sprawie C-25/10 *Missionswerk Werner Heukelbach*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 15).

26 W tym zakresie Trybunał orzekł już, że dziedziczenie i darowizna objęte tytułem XI

za?cznika I do dyrektywy 88/361, zatytu?owanym „Przep?ywy kapita?u o charakterze osobistym”, stanowi? przep?yw kapita?u w rozumieniu art. 63 TFUE, z wyj?tkiem przypadków, w których wyst?pienie jego elementów konstytutywnych ograniczone jest do terytorium jednego pa?stwa cz?onkowskiego (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Persche, pkt 27; w sprawie Busley i Cibrian Fernandez, pkt 18; a tak?e w sprawie Missionswerk Werner Heukelbach, pkt 16).

27 W zwi?zku z tym nale?y stwierdzi?, ?e przekazanie nieruchomo?ci po?o?onych w Niemczech tytu?em darowizny lub na poczet udzia?u w przysz?ym dziedziczeniu osobie fizycznej zamieszka?ej w Belgii jest obj?te art. 63 TFUE.

28 Je?eli chodzi wreszcie o art. 18 TFUE, który ustanawia ogóln? zasad? zakazu wszelkiej dyskryminacji ze wzgl?du na przynale?no?? pa?stwow?, nale?y przypomnie?, ?e postanowienie to mo?e by? stosowane samodzielnie wy?cznie w sytuacjach podlegaj?cych prawu Unii, w odniesieniu do których TFUE nie zawiera szczególnych postanowie? zakazuj?cych dyskryminacji (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 11 pa?dziernika 2007 r. w sprawie C?443/06 Hollmann, Zb.Orz. s. I?8491, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 21 stycznia 2010 r. w sprawie C?311/08 SGI, Zb.Orz. s. I?487, pkt 31; a tak?e ww. wyrok w sprawie Missionswerk Werner Heukelbach, pkt 18).

29 Poniewa? do niniejszej sprawy maj? zastosowanie postanowienia o swobodnym przep?ywie kapita?u przewiduj?ce szczegó?owe postanowienia o zakazie dyskryminacji, art. 18 TFUE nie znajduje zastosowania w sprawie przed s?dem krajowym (zob. ww. wyroki: w sprawie Hollmann, pkt 29; a tak?e w sprawie Missionswerk Werner Heukelbach, pkt 19).

30 Po drugie, nale?y przypomnie?, ?e ?rodki zakazane przez art. 63 ust. 1 TFUE, jako stanowi?cych ograniczenia w przep?ywie kapita?u, obejmuj? w szczególno?ci te ?rodki, które mog? zniech?ci? osoby nieb?d?ce rezydentami do dokonania inwestycji w danym pa?stwie cz?onkowskim lub do utrzymania takich inwestycji (zob. podobnie wyrok z dnia 22 stycznia 2009 r. w sprawie C?377/07 STEKO Industriemontage, Zb.Orz. s. I?299, pkt 23, 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Je?eli chodzi o przepisy sporne przed s?dem krajowym, osoba fizyczna niemaj?ca miejsca zamieszkania ani miejsca zwyk?ego pobytu w Niemczech jest zgodnie z § 49 EStG opodatkowana w tym pa?stwie cz?onkowskim podatkiem dochodowym od dochodów pochodz?cych z wynajmu nieruchomo?ci po?o?onych na terytorium niemieckim. W przeciwie?stwie do podatnika b?d?cego rezydentem taki podatnik nieb?d?cy rezydentem nie mo?e na podstawie § 50 EStG odliczy? od tych dochodów renty, takiej jak wyp?acana przez U. Schrödera matce z tytu?u udzia?u we wcze?niejszym dziedziczeniu, jako szczególnego wydatku na podstawie § 10 ust. 1 pkt 1a EStG.

32 Mniej korzystne traktowanie pod wzgl?dem podatkowym zastrze?one dla nierezydentów mo?e ich zniech?ci? do nabywania lub zachowywania nieruchomo?ci po?o?onych w Niemczech (zob. analogicznie wyrok z dnia 8 wrze?nia 2005 r. w sprawie C?512/03 Blanckaert, Zb.Orz. s. I?7685, pkt 39). Mo?e ono równie? zniech?ci? rezydentów niemieckich do wyznaczania jako osoby korzystaj?ce z rozporz?dzenia tytu?em udzia?u w przysz?ym dziedziczeniu osób zamieszka?ych w innym pa?stwie ni? Republika Federalna Niemiec (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Missionswerk Werner Heukelbach, pkt 25).

33 Przepis ten stanowi wi?c ograniczenie swobodnego przep?ywu kapita?u, co do zasady zakazane przez art. 63 TFUE.

34 Prawd? jest, ?e zgodnie z art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE art. 63 TFUE nie narusza prawa pa?stw cz?onkowskich do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego, traktuj?cych odmiennie podatników, którzy nie znajduj? si? w takiej samej sytuacji ze wzgl?du na miejsce ich

zamieszkania.

35 Należy jednak odróżnić odmienne traktowanie dozwolone na podstawie art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE od arbitralnej dyskryminacji lub ukrytych ograniczeń zakazanych przez ust. 3 tego artykułu. W rzeczywistości bowiem, aby krajowe uregulowanie podatkowe takie jak w postępowaniu przed sądem krajowym, które wprowadza rozróżnienie pomiędzy podatnikami rezydentami a podatnikami niebędącymi rezydentami, mogło zostać uznane za zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu, konieczne jest, aby odmienne traktowanie dotyczyło sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub aby było ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Ponadto, aby mogła być ona uznana za odmienne traktowanie za uzasadnione, nie powinno ono wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów danej regulacji (zob. ww. wyrok w sprawie Persche, pkt 41; wyrok z dnia 22 kwietnia 2010 r. w sprawie C-510/08 Mattner, Zb.Orz. s. I-3553, pkt 34).

36 W związku z tym należy zbadać, czy w okolicznościach sprawy przed sądem krajowym sytuacja nierezydentów jest porównywalna z sytuacją rezydentów.

37 W tym zakresie z utrwalonego orzecznictwa wynika, że w dziedzinie podatków bezpośrednich sytuacja rezydentów i nierezydentów w danym państwie nie jest co do zasady porównywalna, ponieważ dochód osiągnięty na terytorium tego państwa przez nierezydentów stanowi najczęściej tylko jeden z elementów ich dochodu globalnego, scentralizowanego w miejscu zamieszkania, oraz że indywidualną zdolność do płaconia podatków nierezydenta, będącą wynikiem uwzględnienia wszystkich jego dochodów oraz jego sytuacji osobistej i majątkowej, można najłatwiej ocenić w miejscu, w którym znajduje się centrum jego interesów osobistych i majątkowych, którym jest co do zasady miejsce jego stałego zamieszkania (wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. s. I-225, pkt 31, 32; z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 Gerritse, Rec. s. I-5933, pkt 43; a także z dnia 6 października 2009 r. w sprawie C-562/07 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb.Orz. s. I-9553, pkt 46).

38 W ten sposób okoliczności, że państwo członkowskie nie daje nierezydentom możliwości skorzystania z niektórych ulg podatkowych przyznawanych rezydentom, nie ma co do zasady charakteru dyskryminacji, biorąc pod uwagę obiektywne różnice pomiędzy sytuacją rezydentów a sytuacją nierezydentów – zarówno z punktu widzenia źródła dochodów, jak i indywidualnej zdolności podatkowej lub sytuacji osobistej i rodzinnej (ww. wyroki: w sprawie Schumacker, pkt 34; w sprawie Gerritse, pkt 44; oraz w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 47).

39 W niniejszej sprawie wiadomo, że dochody z najmu osiągnięte w 2002 r. z nieruchomości posiadanych przez U. Schrödera w Niemczech stanowiły jedynie znikomą część wszystkich dochodów osiągniętych przez niego w trakcie tego roku.

40 Niemniej jednak Trybunał stwierdził, że jeżeli chodzi o koszty, takie jak koszty związane z wykonywaniem działalności zawodowej bezpośrednio związane z działalnością, z tytułu której osiągnięte zostały dochody podlegające opodatkowaniu w danym państwie członkowskim, rezydenci i nierezydenci znajdują się w porównywalnej sytuacji, ponieważ uregulowanie rzeczoności państwa członkowskiego, które w dziedzinie opodatkowania odmawia osobom niebędącym rezydentami prawa do odliczenia takich kosztów, podczas gdy przyznaje je rezydentom, może działać głównie na niekorzyść obywateli innych państw członkowskich i stanowi w związku z tym dyskryminację pośrednią ze względu na przynależność państwową (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Gerritse, pkt 27, 28; wyroki: z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawie C-346/04 Conijn, Zb.Orz. s. I-6137, pkt 20; z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-290/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen, Zb.Orz. s. I-9461, pkt 49; z dnia 15 lutego 2007 r. w sprawie C-345/04 Centro Equestre da Lezíria Grande, Zb.Orz. s. I-1425, pkt 23; a także wyroki z dnia 11 września 2008 r.: w sprawie C-11/07 Eckelkamp i in., Zb.Orz. s. I-6845, pkt 50; w sprawie

41 Z powyższego wynika, że uregulowanie takie jak sporne w postępowaniu przed sądem jest zasadniczo sprzeczne z art. 63 TFUE, o ile renta wypłaconą przez U. Schrödera matce należy uznać za koszt bezpośrednio związany z jego działalnością polegającą na wynajmie nieruchomości w Niemczech nieruchomości, które zostały mu przekazane przez jego rodziców.

42 Rząd niemiecki uważa, że w niniejszej sprawie brak jest takiego związku. Jego zdaniem taka renta, kwalifikowana jako wydatek szczególny objęty § 10 ust. 1 pkt 1a EStG, różni się od kosztów prowadzenia działalności gospodarczej i wykonywania działalności zawodowej, które na podstawie § 50 ust. 1 EStG podlegają odliczeniu przez podatnika, o ile stanowi one wynagrodzenie za nabycie bądź celem źródłem przychodu. W rzeczywistości bowiem wypłata takiej renty nie będzie charakterystyczna lub prawną konsekwencją osiągnięcia dochodów z najmu, lecz stanowi będzie porozumienie przyjęte w ramach wspólnoty rodzinnej i jej kwota zostanie ustalona nie w stosunku do wartości przekazywanych nieruchomości, lecz według potrzeb alimentacyjnych korzystającego, a także ogólnej finansowej zdolności płatniczej dłużnika, który jedynie państwo członkowskie jego zamieszkania może ocenić w adekwatny sposób. W tym samym kontekście rząd francuski zauważa, że na kwotę renty nie będzie miały wpływu ani brak przychodów z najmu, ani inwestycje przynoszące bardzo wysokie przychody.

43 Argumenty te nie mogą zostać uwzględnione. Nawet jeżeliby przyjęto, że kwota renty, takiej jak płaconą przez U. Schrödera, jest ustalana na podstawie zdolności płatniczej dłużnika i potrzeb alimentacyjnych korzystającego, to jednak istnienie bezpośredniego związku w rozumieniu orzecznictwa przywołanego w pkt 40 niniejszego wyroku wynika nie z korelacji pomiędzy kwotą danego wydatku a kwotą podlegającym opodatkowaniu dochodów, lecz z okoliczności, iż wydatek ten jest nierozdzielnie związany z działalnością przynoszącą te dochody (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Centro Equestre da Lezíria Grande, pkt 25).

44 W ten sposób Trybunał uznaje, że pozostaje w bezpośrednim związku z daną działalnością koszty spowodowane przez tę działalność (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Gerritse, pkt 9, 27; a także w sprawie Centro Equestre da Lezíria Grande, pkt 25), a tym samym konieczne dla jej wykonywania. Podobnie istnienie takiego związku zostało przyznane w odniesieniu do kosztów doradztwa podatkowego poniesionych przy sporządzaniu deklaracji podatkowej, ponieważ obowiązek sporządzenia takiej deklaracji wynika z okoliczności osiągnięcia dochodów w danym państwie członkowskim (zob. ww. wyrok w sprawie Conijn, pkt 22).

45 Tymczasem z postanowienia odsyłającego wynika, że nieruchomości przekazane U. Schröderowi były przynajmniej częściowo obciążone prawem użytkowania, które zostało przekształcone na miesięczną rentę, którą musi on płacić matce. Wydaje się zatem, że zobowiązanie do zapłaty tej renty wynika z przeniesienia owych nieruchomości, ponieważ owo zobowiązanie było konieczne do tego, aby U. Schröder mógł wejść w ich posiadanie, a konsekwencji osiągnięcia dochodów z tytułu najmu sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, podlegające opodatkowaniu w Niemczech.

46 W związku z tym należy stwierdzić, że w zakresie, w jakim zobowiązanie U. Schrödera do zapłaty renty matce wynika z przeniesienia na niego nieruchomości położonych w Niemczech, co należy do oceny sądu krajowego, renta ta stanowi koszt bezpośrednio związany z korzystaniem z tych nieruchomości, w taki sposób, że U. Schröder znajduje się w tym zakresie w sytuacji porównywalnej do sytuacji podatnika bądźcego rezydentem.

47 W tych okolicznościach uregulowanie krajowe, które w dziedzinie podatku dochodowego odmawia nierezydentom odliczenia takiego wydatku, przy czym przyznaje je rezydentom, jest w braku zgodnego z prawem uzasadnienia sprzeczne z art. 63 TFUE.

48 Tymczasem jakkolwiek nadrzędny wzgląd interesu ogólnego nie został podniesiony przez rząd niemiecki ani też przewidziany przez sąd krajowy.

49 Z uwagi na powyższe na skierowane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 63 TFUE powinien być interpretowany w ten sposób, iż sprzeciwia się on uregulowaniu państwa członkowskiego, które zezwalać podatnikowi będącemu rezydentem na odliczenie rent płaconych jednemu z rodziców, który przekazał mu nieruchomości położone na terytorium tego państwa, od dochodów z tytułu najmu przysporzonych przez te nieruchomości, nie przyznaje takiego odliczenia podatnikowi niebędącemu rezydentem, o ile zobowiązanie do płatności tych rent wynika z przekazania rzeczonych nieruchomości.

W przedmiocie kosztów

50 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 63 TFUE powinien być interpretowany w ten sposób, iż sprzeciwia się on uregulowaniu państwa członkowskiego, które zezwalać podatnikowi będącemu rezydentem na odliczenie rent płaconych jednemu z rodziców, który przekazał mu nieruchomości położone na terytorium tego państwa, od dochodów z tytułu najmu przysporzonych przez te nieruchomości, nie przyznaje takiego odliczenia podatnikowi niebędącemu rezydentem, o ile zobowiązanie do płatności tych rent wynika z przekazania rzeczonych nieruchomości.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.