WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 18 lipca 2007 r. *

W sprawie C-182/06

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Cour administrative (Luksemburg) postanowieniem z dnia 6 kwietnia 2006 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 10 kwietnia 2006 r., w postępowaniu:

**État du Grand-Duché de Luxembourg**

przeciwko

**Hansowi Ulrichowi Lakebrinkowi,**

**Katrin Peters-Lakebrink,**

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, R. Schintgen, A. Tizzano, M. Ilešič i E. Levits (sprawozdawca), sędziowie,

* Język postępowania: francuski.

rzecznik generalny: P. Mengozzi,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu État du Grand-Duché de Luxembourg przez C. Schiltza, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu H.U. Lakebrinka oraz K. Peters-Lakebrink przez adwokata M. Kleyra,

— w imieniu rządu niderlandzkiego przez H.G. Sevenster oraz M. de Mol, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu szwedzkiego przez K. Wistrand, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz J.P. Keppenne'a, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 29 marca 2007 r.,

wydaje następujący

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 39 WE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania pomiędzy État du Grand-Duché de Luxembourg (Wielkim Księstwem Luksemburga) a H.U. Lakebrinkiem i K. Peters-Lakebrink (zwanymi dalej „małżonkami Lakebrink") dotyczącego podatku dochodowego, któremu podlegali w Luksemburgu w roku 2002.

### Ramy prawne, postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

3 Małżonkowie Lakebrink, zamieszkali w Niemczech obywatele niemieccy, obydwoje są zatrudnieni jedynie w Luksemburgu. Wnieśli oni o łączne opodatkowanie za rok 2002 w rozumieniu art. 157ter loi modifiée du 4 décembre 1967 relative à l'impôt sur le revenu (zmienionej ustawy z dnia 4 grudnia 1967 r. o podatku dochodowym, zwanej dalej „LIR").

4 W deklaracji podatkowej złożonej luksemburskiemu organowi podatkowemu małżonkowie zgłosili stratę z wynajmu w wysokości 26 080 EUR dotyczącą dwóch nieruchomości położonych w Niemczech, których byli właścicielami, lecz których nie zajmowali osobiście. Wnieśli o uwzględnienie strat z wynajmu nieruchomości, do którego uprawnieni są rezydenci, przy ustalaniu stawki opodatkowania.

5 Owa strata została w sposób prawidłowy stwierdzona przez Finanzamt Trier (Niemcy) w decyzji z dnia 30 lipca 2003 r. określającej podatek należny od małżonków za rok 2002. Z decyzji tej wynika, iż małżonkowie Lakebrink nie osiągnęli dochodów podlegających opodatkowaniu w Niemczech. Z tego też względu nie zapłacili tam podatku.

6 Małżonkowie Lakebrink na wniosek zostali opodatkowani łącznie w Luksemburgu. Zgodnie z art. 157ter LIR podatek został obliczony według stawki, która miałaby do nich zastosowanie, gdyby oboje byli rezydentami tego państwa członkowskiego. Niemniej jednak przy ustalaniu wysokości tego podatku nie zostały uwzględnione straty z wynajmu należących do nich w Niemczech nieruchomości.

7 Artykuł 157ter LIR stanowi bowiem, że na zasadzie odstępstwa od systemu opodatkowania stosowanego wobec podatników będących rezydentami, zgodnie z którym stosowana jest progresywna stawka podatkowa do wszystkich dochodów podlegających opodatkowaniu w innych państwach, system opodatkowania podatników będących nierezydentami polega na tym, że progresywna stawka podatkowa będzie stosowana na podstawie art. 134 LIR, oprócz dochodów osiąganych na terytorium Wielkiego Księstwa, jedynie do zagranicznych dochodów z działalności zawodowej uzyskanych przez tych podatników.

8 Zgodnie z art. 4 umowy zawartej w dniu 23 sierpnia 1958 r. pomiędzy Wielkim Księstwem Luksemburga a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i ustanowienia zasad wzajemnej pomocy administracyjnej w zakresie podatków dochodowych i majątkowych oraz w zakresie komunalnego podatku handlowego i podatku gruntowego prawo do opodatkowania dochodów z najmu nieruchomości posiada państwo, w którym nieruchomość ta jest położona, w niniejszym przypadku Republika Federalna Niemiec.

9 Małżonkowie Lakebrink wnieśli odwołanie od decyzji określającej wysokość podatku dochodowego wydanej przez luksemburski organ podatkowy. Odwołanie to pozostało bez odpowiedzi. Skarga zmierzająca do zmiany tej decyzji została uwzględniona przez luksemburski tribunal administratif.

10 État du Grand-Duché de Luxembourg wniosło do Cour administrative apelację od tego orzeczenia. Sąd ten zastanawia się w szczególności, czy stosowanie art. 157ter LIR w zakresie, w jakim wynika z niego odmowa uwzględnienia strat z najmu nieruchomości należących do małżonków Lakebrink w Niemczech przy ustalaniu stawki opodatkowania stosowanej do dochodów osiągniętych w Luksemburgu, stanowi dyskryminację pośrednią zakazaną w art. 39 WE.

11 W tej sytuacji Cour administrative postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 39 WE należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, takiemu jak ustanowione w Wielkim Księstwie Luksemburga w art. 157ter LIR, na podstawie którego obywatel wspólnotowy niebędący rezydentem luksemburskim, który uzyskuje w Luksemburgu przychody ze stosunku pracy stanowiące zasadniczą część podlegającego opodatkowaniu dochodu, nie może uwzględnić strat z najmu nieruchomości, których nie zajmuje osobiście, położonych w innym państwie członkowskim, w tym wypadku w Niemczech, przy ustalaniu stawki opodatkowania mającej zastosowanie do dochodów osiąganych w Luksemburgu?”.

**W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

12 Przez swoje pytanie prejudycjalne sąd krajowy usiłuje ustalić, czy art. 39 WE należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, takiemu jak sporne w zawisłej przed nim sprawie, zgodnie z którym osoba niebędąca rezydentem państwa członkowskiego, w którym osiąga ona zasadniczą część przychodów stanowiących podlegający opodatkowaniu dochód, nie może przy ustalaniu stawki opodatkowania tego dochodu uwzględnić strat z wynajmu nieruchomości niezajmowanych przez siebie osobiście, położonych w innym państwie członkowskim, podczas gdy rezydent pierwszego państwa może uwzględnić owe straty.

13 Przepisy sporne w postępowaniu przed sądem krajowym przewidziały odmienne systemy podatkowe stosowane w zależności od tego, czy pracownik osiągający zasadniczą część przychodów podlegających opodatkowaniu w Luksemburgu ma tam miejsce zamieszkania, czy nie.

14 W tym zakresie należy przypomnieć w pierwszej kolejności, że pomimo iż dziedzina podatków bezpośrednich jako taka nie podlega kompetencji Wspólnoty Europejskiej, niemniej jednak państwa członkowskie muszą wykonywać przysługujące im kompetencje z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. w szczególności wyrok z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225, pkt 21 oraz z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-290/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen, Zb.Orz. str. I-9461, pkt 30).

15 Następnie należy stwierdzić, że każdy obywatel Wspólnoty, niezależnie od miejsca zamieszkania czy obywatelstwa, który wykonuje działalność zawodową w innym państwie członkowskim niż państwo jego miejsca zamieszkania, objęty jest zakresem zastosowania art. 39 traktatu (zob. wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-152/03 Ritter-Coulais, Zb.Orz. str. I-1711, pkt 31).

16 Z powyższego wynika, iż sytuacja małżonków Lakebrink pracujących w państwie członkowskim, którego nie są rezydentami, należy do zakresu zastosowania art. 39 WE.

17 Wreszcie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, ogół przepisów traktatu WE dotyczących swobodnego przepływu osób służy ułatwieniu obywatelom Wspólnoty wykonywania wszelkiego rodzaju działalności zawodowej na obszarze Wspólnoty oraz sprzeciwia się przepisom, które mogłyby stawiać ich w niekorzystnej sytuacji, gdyby pragnęli oni wykonywać działalność gospodarczą na obszarze innego państwa członkowskiego (zob. wyroki z dnia 15 czerwca 2000 r. w sprawie C-302/98 Sehrer, Rec. str. I-4585, pkt 32, oraz z dnia 13 listopada 2003 r. w sprawie C-209/01 Schilling i Fleck-Schilling, Rec. str. I-13389, pkt 24).

18 Małżonkowie Lakebrink, którzy pracują w Luksemburgu i są rezydentami Niemiec, nie mieli prawa na podstawie przepisów luksemburskich — w przeciwieństwie do osób, które pracują i mają miejsce zamieszkania w Luksemburgu — do wystąpienia o uwzględnienie strat z wynajmu nieruchomości posiadanych przez nich w Niemczech przy uwzględnianiu stawki opodatkowania stosowanej do dochodów osiągniętych w Luksemburgu.

19 Tym samym sposób traktowania zastrzeżony przez sporne w postępowaniu przed sądem krajowym przepisy na rzecz pracowników niebędących rezydentami, takich jak małżonkowie Lakebrink, jest mniej korzystny niż sposób traktowania, którym objęci są pracownicy będący rezydentami.

20 Rządy luksemburski i niderlandzki twierdzą natomiast, że w zakresie, w jakim owe przepisy nie uwzględniają żadnych zagranicznych przychodów ani strat, obejmują one nierezydentów systemem opodatkowania, który jako całość jest bardziej korzystny niż system opodatkowania rezydentów.

21 Nie można zgodzić się z ową całościową oceną skutków owej regulacji, ponieważ jest ona równoznaczna z uczynieniem bezprzedmiotowym zakazu ustanowionego w art. 39 WE.

22 W rzeczywistości bowiem, o ile takie przepisy, jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, mogą przyznawać korzyści podatkowe podatnikom nierezydentom, którzy wykażą zagraniczne przychody niepochodzące z działalności zawodowej, bądź przynajmniej w większości przychody, o tyle inaczej jest w przypadku podatników nierezydentów, którzy, tak jak małżonkowie Lakebrink, osiągnęli jedynie straty z zagranicznej działalności niezawodowej.

23 Otóż, jak podniósł rzecznik generalny w pkt 29 opinii, okoliczność, iż w sytuacji, takiej jak w postępowaniu przed sądem krajowym, sporne uregulowanie stawia nierezydentów w mniej korzystnej sytuacji, nie może zostać zrekompensowana przez fakt, że w innych sytuacjach to samo uregulowanie traktuje nierezydentów w ten sam sposób co rezydentów.

24 W związku z tym należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, sprzeczne z podstawową swobodą niekorzystne traktowanie pod względem podatkowym nie może być uzasadnione istnieniem innych korzyści podatkowych, nawet jeżeli założy się ich istnienie (zob. wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 de Groot, Rec. str. I-11819, pkt 97 i powołane tam orzecznictwo).

25 Ponadto należy podnieść, że w braku podlegających opodatkowaniu dochodów w swoim państwie zamieszkania, pracownicy, tacy jak małżonkowie Lakebrink, nie mają możliwości wystąpienia o uwzględnienie strat z wynajmu związanego ze swoimi nieruchomościami położonymi w tym państwie i zostają w związku z tym pozbawieni jakiejkolwiek możliwości uwzględnienia strat wynikających z najmu przy ustalaniu stawki opodatkowania całego swojego dochodu.

26 W tych okolicznościach należy zbadać, czy niekorzystne skutki podatkowe dotyczące pracowników niemających miejsca zamieszkania w Luksemburgu, takich jak małżonkowie Lakebrink, mogą stanowić dyskryminację ze względu na obywatelstwo, zakazaną w art. 39 WE.

27 W rzeczywistości bowiem, jak wynika z utrwalonego orzecznictwa dyskryminacja polega na tym, że stosuje się różne zasady do porównywalnych sytuacji lub że stosuje się tę samą zasadę do różnych sytuacji (wyroki ww. w sprawie Schumacker, pkt 30; z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-311/97 Royal Bank of Scotland, Rec. str. I-2651, pkt 26, oraz z dnia 22 marca 2007 r. w sprawie C-383/05 Talotta, Zb.Orz. str. I-2555, pkt 18).

28 Tymczasem w dziedzinie podatków bezpośrednich, co do zasady sytuacja rezydentów i nierezydentów nie jest porównywalna (ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 31).

29 W związku z tym okoliczność, iż państwo członkowskie nie zezwala nierezydentowi na korzystanie z pewnych korzyści podatkowych przyznanych rezydentom, co do zasady nie stanowi dyskryminacji, ponieważ obie kategorie podatników nie znajdują się w porównywalnej sytuacji.

30 Zgodnie z utrwaloną linią orzecznictwa inaczej jest, gdy osoba niebędąca rezydentem nie uzyskuje znaczącego dochodu w państwie swojego zamieszkania i uzyskuje zasadniczą część swoich dochodów podlegających opodatkowaniu z działalności

wykonywanej w państwie zatrudnienia, w związku z czym państwo zamieszkania nie jest w stanie przyznać jej korzyści wynikających z uwzględnienia jej sytuacji osobistej i rodzinnej (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 36).

31 Zgodnie z tym samym orzecznictwem dyskryminacja polega na tym, że sytuacja osobista i rodzinna nierezydenta, który zasadniczą część dochodów uzyskuje w państwie członkowskim innym niż państwo zamieszkania, nie jest uwzględniana ani w państwie zamieszkania, ani w państwie zatrudnienia (ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 38).

32 Orzecznictwo to znajduje zastosowanie w takiej sprawie, jak ta w postępowaniu przed sądem krajowym.

33 W rzeczywistości bowiem, po pierwsze, dyskryminacja, o której mowa w pkt 31 niniejszego wyroku, dotyczy a fortiori pracowników niebędących rezydentami, takich jak małżonkowie Lakebrink, którzy, co zostało podkreślone w pkt 25 niniejszego wyroku, nie uzyskują żadnego dochodu w państwie zamieszkania, a cały dochód rodzinny pochodzi z działalności wykonywanej w państwie zatrudnienia.

34 Po drugie, podstawa, powołana w pkt 31 niniejszego wyroku, na której Trybunał oparł stwierdzenie dyskryminacji w ww. wyroku w sprawie Schumacker, obejmuje, na co zwrócił uwagę rzecznik generalny w pkt 36 opinii, wszystkie korzyści podatkowe związane ze zdolnością podatkową nierezydenta, które nie są uwzględniane ani w państwie członkowskim miejsca zamieszkania, ani w państwie członkowskim

zatrudnienia (zob. również opinia rzecznika generalnego P. Légera w sprawie zakończonej ww. wyrokiem w sprawie Ritter-Coulais, pkt 97–99), zdolność podatkową można bowiem zakwalifikować jako stanowiącą część sytuacji osobistej nierezydenta w rozumieniu ww. wyroku w sprawie Schumacker.

35 W związku z tym odmowa uwzględnienia przez organ podatkowy jednego z państw członkowskich strat wynikających z najmu nieruchomości podatnika położonych za granicą stanowi dyskryminację zakazaną w art. 39 WE.

36 Z uwagi na powyższe rozważania, na skierowane pytanie należy odpowiedzieć w ten sposób, że art. 39 WE należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, które nie zezwala obywatelowi wspólnotowemu niebędącemu rezydentem państwa członkowskiego, w którym uzyskuje przychód stanowiący zasadniczą część swojego dochodu podlegającego opodatkowaniu, na wystąpienie o uwzględnienie, przy ustalaniu stawki opodatkowania tego dochodu, strat wynikających z wynajmu nieruchomości niezajmowanych przez siebie osobiście, położonych w innym państwie członkowskim, podczas gdy rezydent pierwszego państwa członkowskiego może wystąpić o uwzględnienie owych strat wynikających z najmu.

**W przedmiocie kosztów**

37 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 39 WE należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, które nie zezwala obywatelowi wspólnotowemu niebędącemu rezydentem państwa członkowskiego, w którym uzyskuje przychód stanowiący zasadniczą część swojego dochodu podlegającego opodatkowaniu, na wystąpienie o uwzględnienie, przy ustalaniu stawki opodatkowania tego dochodu, strat wynikających z wynajmu nieruchomości niezajmowanych przez siebie osobiście, położonych w innym państwie członkowskim, podczas gdy rezydent pierwszego państwa członkowskiego może wystąpić o uwzględnienie owych strat wynikających z najmu.**

Podpisy