OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO PHILIPPE'A LÉGERA

przedstawiona w dniu 1 marca 2005 r. [1]

1. Niniejsza sprawa raz jeszcze stawia problem oceny — w odniesieniu do prawa wspólnotowego — sytuacji podatkowej tych podatników, którzy nie mają miejsca zamieszkania w państwie członkowskim opodatkowania.

2. Dokładniej chodzi o zbadanie, czy prawo wspólnotowe stoi na przeszkodzie temu, by obywatele niemieccy mający miejsce zamieszkania we Francji i pracujący w publicznym liceum w Niemczech nie mogli uwzględnić, przy obliczaniu podatku dochodowego w Niemczech, utraty dochodów z najmu wynikłych z użytkowania przez nich domu na własne potrzeby.

I — Właściwe przepisy krajowego systemu podatkowego

3. Właściwe przepisy dotyczące opodatkowania w Niemczech dochodów oraz określenia dochodu podlegającego opodatkowaniu, a także stawki podatkowej dla osób fizycznych mających miejsce zamieszkania we Francji znajdują się przede wszystkim w ustawie z 1987 r. w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych (Einkommensteuergesetz, zwanej dalej „EStG z 1987 r.") oraz we francusko-niemieckiej umowie w sprawie unikania podwójnego opodatkowania [2] (zwanej dalej „umową francusko-niemiecką").

A — *Opodatkowanie w Niemczech dochodów osób fizycznych mających miejsce zamieszkania we Francji i pracujących w Niemczech*

4. Artykuł 1 EStG z 1987 r. wymienia osoby fizyczne podlegające obowiązkowi podatkowemu w Niemczech. Opodatkowaniu w tym państwie członkowskim podlegają zatem osoby mające miejsce zamieszkania lub

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Umowa podpisana w Paryżu w dniu 21 lipca 1959 r. między Republiką Francuską a Republiką Federalną Niemiec w celu unikania podwójnego opodatkowania i ustalenia zasad wzajemnej pomocy administracyjnej i sądowej w dziedzinie podatków od dochodu i od majątku oraz w dziedzinie podatku patentowego i podatków gruntowych. Umowa ta była następnie zmieniana przez protokół podpisany w Bonn dnia 9 czerwca 1969 r., przez protokół podpisany w Bonn dnia 28 września 1989 r. oraz protokół podpisany w Paryżu dnia 20 grudnia 2001 r.

miejsce stałego pobytu na terytorium kraju, niezależnie od ich obywatelstwa (art. 1 ust. 1), a także obywatele niemieccy stale lub czasowo mieszkający za granicą, którzy pracują w służbie publicznej w Niemczech lub za granicą (art. 1 ust. 2 i 3)[3].

5. Jeżeli chodzi o obywateli niemieckich mających miejsce zamieszkania we Francji, dla ustalenia, które państwo jest uprawnione do opodatkowania ich dochodów, stosuje się postanowienia umowy francusko-niemieckiej. Jeżeli jednak chodzi o świadczenia wypłacane w związku ze służbą w administracji lub w wojsku przez jedno z umawiających się państw, kraj związkowy lub osobę prawną prawa publicznego tego państwa lub kraju związkowego osobom fizycznym będącym obywatelami państwa zatrudnienia, ale mającym miejsce zamieszkania w drugim państwie, art. 14 ust. I tej umowy stanowi, że osoby te podlegają opodatkowaniu tylko w państwie, które wypłaca wynagrodzenie.

6. Na podstawie tego unormowania dochody obywatela niemieckiego, który ma miejsce zamieszkania we Francji i pracuje jako nauczyciel w publicznym liceum w Niemczech, podlegają opodatkowaniu w Niemczech. W odwrotnym przypadku, tj. gdy osoba fizyczna, która ma tylko obywatelstwo francuskie i miejsce zamieszkania we Francji, pracując jednocześnie w publicznym liceum w Niemczech, nie będzie podlegała podatkowi dochodowemu w Niemczech, ale we Francji.

3 — Odnosi się to także, pod pewnymi warunkami, do członków rodziny i małżonka obywatela niemieckiego.

B — *Określenie podlegającego opodatkowaniu w Niemczech dochodu osób fizycznych mających miejsce zamieszkania we Francji i pracujących w Niemczech*

7. Artykuł 20 ust. I lit. a) zdanie pierwsze umowy francusko-niemieckiej w związku z art. 2 ust. I.4 lit. a) tej samej umowy stanowi, że wyłączone są z podstawy opodatkowania w Niemczech dochody uzyskane we Francji oraz dobra majątkowe znajdujące się we Francji, które na podstawie wyżej wskazanej umowy podlegają opodatkowaniu we Francji.

8. Na podstawie art. 3 ust. I i IV tej umowy dochody pochodzące z majątku nieruchomego podlegają opodatkowaniu tylko w tym umawiającym się państwie, w którym ten majątek jest położony. Chodzi tu o dochody uzyskane z racji jakiegokolwiek sposobu wykorzystania majątku nieruchomego, np. najmu tych nieruchomości.

9. Według prawa niemieckiego, pojęcie „dochodu" oznacza zarówno *dochody dodatnie*, przez które rozumie się korzyść dla osoby fizycznej, jak i *dochody ujemne*, które można określić jako stratę lub utraconą korzyść dla tej osoby.

10. Według tego prawa, takie dochody ujemne mogą wynikać z faktu użytkowania przez osoby fizyczne na własne potrzeby nieruchomości stanowiących ich własność [4].

11. Te unormowania, powiązane ze sobą, w konsekwencji wyłączają uwzględnienie dochodów ujemnych — pochodzących z majątków nieruchomych położonych za granicą — dla celów ustalenia podlegającego opodatkowaniu w Niemczech dochodu osób fizycznych mających miejsce zamieszkania we Francji.

12. Należy zauważyć, że nieuwzględnienie takich dochodów ujemnych wynikałoby również z prawa niemieckiego branego pod uwagę samodzielnie. Artykuł 2a ust. 1 pierwsze zdanie pkt 4 EStG z 1987 r. stanowi bowiem, że dochody ujemne ze źródła położonego za granicą, związane z najmem nieruchomości położonej w innym państwie, mogą być skompensowane tylko z dochodami ze źródła tego samego rodzaju położonego za granicą i pochodzącymi z tego samego państwa.

C — *Określenie stawki podatkowej w Niemczech dla osób fizycznych mających miejsce zamieszkania we Francji i pracujących w Niemczech*

13. Stosownie do art. 20 ust. 1 lit. a) zdanie drugie umowy francusko-niemieckiej, wyłączenie możliwości uwzględnienia dochodów pochodzących z Francji dla celów ustalenia podstawy opodatkowania w Niemczech nie ogranicza prawa Republiki Federalnej Niemiec do uwzględnienia tych dochodów przy ustalaniu stawki podatkowej.

14. I tak niemieckie prawo podatkowe stanowi, że w sytuacji, w której podatnik osiąga dochody z zagranicy wyłączone z opodatkowania przez umowę mającą na celu unikanie podwójnego opodatkowania, dochody te wliczane są do podstawy opodatkowania dla samego tylko ustalenia stawki podatkowej [5]. Skutkiem tego unormowania jest stworzenie *fikcyjnej* podstawy opodatkowania dla potrzeb określenia stawki podatku.

15. Owa klauzula progresywności może być uznana za „ujemną" [6] w sytuacji, gdy chodzi o dochody ujemne powodujące pozorne obniżenie dochodu podlegającego opodatkowaniu, pociągając za sobą w ten sposób zastosowanie niższej stawki podatkowej.

16. Jednakże według orzecznictwa Bundesfinanzhof (Niemcy) [7], art. 2a ust. 1 zdanie

4 — Sąd krajowy wskazuje w tej kwestii art. 21 ust. 2 zdanie pierwsze oraz art. 52 ust. 21 zdanie drugie EStG z 1987 r.

5 — Zobacz art. 32b ust.2 pkt 2 EStG 1987, w zw. z ust. 1 pkt 2 tego samego artykułu.

6 — Zobacz postanowienie odsyłające, str. 2.

7 — Zobacz w szczególności wyroki z dnia 17 października 1990 r., I R 182/87, DB 1991, str. 314 ; I R 177/87, BFH/NV 1992, str. 104 ; z dnia 13 maja 1993 r., IV R 69/92, BFH/NV 1994, str. 100 oraz z 17 listopada 1999 r., I R 7/99, BFHE 191, str. 108.

pierwsze pkt 4 EStG z 1987 r. stanowi wyjątek od tej zasady, jeżeli chodzi o dochody ujemne ze źródła położonego za granicą, pochodzące z najmu nieruchomości położonych za granicą. W konsekwencji zagraniczne dochody ujemne nie mogą zostać uwzględnione w fikcyjnej podstawie opodatkowania przy określaniu stawki podatku [8]. Co więcej przepis art. 2a ust. 1 zdanie drugie EStG z 1987 r. w wyraźny sposób wyłącza zastosowanie art. 10d EStG z 1987 r., który przewiduje, pod pewnymi warunkami, uwzględnienie dochodów ujemnych.

II — Stan faktyczny i postępowanie przed sądem krajowym

17. Małżonkowie Hans-Jürgen i Monique Ritter-Coulais, obywatele niemieccy [9], opodatkowani zostali w Niemczech za rok podatkowy 1987 jako małżeństwo przy zastosowaniu systemu podatkowego dla osób fizycznych podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

18. Małżonkowie, właściciele domu położonego we Francji, pracowali jako nauczyciele w publicznym liceum w Niemczech [10].

19. Z postanowienia odsyłającego wynika, że małżonkowie Ritter-Coulais, zgodnie z art. 32b ust. 1 pkt 2 i ust. 2 pkt 2 EStG z 1987 r., dla celów określenia ich stawki opodatkowania zażądali uwzględnienia strat w dochodach z najmu, wynikłych z faktu, iż zajmowali własny dom we Francji na swoje potrzeby mieszkaniowe [11].

8 — Rozumowanie, które prowadzi do wykluczenia ujemnych dochodów z położonego za granicą źródła z obliczenia stawki opodatkowania, może być streszczone następująco : punktem wyjścia rozumowania jest stwierdzenie, że art. 2a ust. 1 zdanie pierwsze pkt 4 EStG 1987 stanowi, że dochody ujemne ze źródła położonego za granicą związane z najmem nieruchomości położonej w innym państwie mogą być kompensowane tylko z dochodami ze źródła położonego za granicą tego samego rodzaju i pochodzącymi z tego samego państwa. Sąd krajowy podkreśla, że to ów „zakaz kompensowania strat" (powiedziałbym raczej o ograniczeniu) doprowadził „zgodnie z duchem ustawy do wykluczenia dochodów ze źródeł położonych za granicą, o których mowa w tym przepisie, z ustalenia stawki opodatkowania w rozumieniu art. 32 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 pkt 2 EStG 1987". Uściśla on, że „[d]otyczy to również przypadku, w którym przedmiotowe dochody wyłączone są z podatku na mocy umowy" w sprawie unikania podwójnego opodatkowania [postanowienie odsyłające, str. 6 ust. 2 lit. b)]. Inaczej rzecz ujmując, dochody ujemne z nieruchomości położonej we Francji mogą zostać skompensowane tylko z dodatnimi dochodami z nieruchomości położonej we Francji.

9 — Na rozprawie pełnomocnik małżonków wskazał, że Pan Ritter-Coulais jest Niemcem oraz że Pani Ritter-Coulais, z pochodzenia Francuzka, nabyła wskutek małżeństwa podwójne obywatelstwo.

10 — Podlegali oni zatem jako obywatele niemieccy mieszkający we Francji i pracujący w publicznym liceum w Niemczech podatkowi od dochodu w Niemczech za rok podatkowy 1987. Okoliczność, że Pani Ritter-Coulais posiadała również obywatelstwo francuskie, nie miała zatem znaczenia dla opodatkowania jej dochodu w Niemczech.

11 — Należy przypomnieć, że według tychże unormowań krajowych w sytuacji, w której podatnik ma dochody ze źródła położonego za granicą wyłączone spod opodatkowania na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, dochody te włączane są fikcyjnie do podstawy opodatkowania dla określenia jedynie stawki opodatkowania

20. Władze podatkowe odmówiły uwzględnienia tego żądania, opierając się na przepisach art. 2a ust. 1 zdanie pierwsze pkt 4 EStG z 1987 r., który wyklucza — przy ustalaniu stawki opodatkowania — uwzględnienie dochodu ujemnego ze źródeł zagranicznych pochodzących z najmu nieruchomości położonych za granicą [12].

21. Małżonkowie Ritter-Coulais zaskarżyli tę decyzję władz podatkowych do Finanzgericht (Niemcy). Tenże skargę oddalił, stwierdzając w szczególności, że wnioskodawcy nie byli ofiarami dyskryminacji sprzecznej z prawem wspólnotowym, ponieważ osoby fizyczne zamieszkałe w Niemczech również nie mogą odliczyć takich strat „powstałych za granicą" [13].

22. Skarżący zaskarżyli następnie orzeczenie Finanzgericht w ramach skargi rewizyjnej przed Bundesfinanzhof. Oprócz uchylenia orzeczenia Finanzgericht wnoszą oni o zmianę dotyczącej ich decyzji o wymiarze podatku w taki sposób, by uwzględniała ona utratę dochodów z najmu przy określaniu stawki podatkowej mającej zastosowanie w roku podatkowym 1987.

12 — Można stąd zatem wywnioskować, że utrata dochodów z najmu, z której skorzystać chcą małżonkowie Ritter-Coulais, a która spowodowana jest zamieszkiwaniem przez nich ich francuskiej posiadłości, jest zrównana, dla potrzeb zastosowania tych unormowań krajowych, z ujemnymi dochodami ze źródła położonego za granicą, pochodzącymi z najmu majątku nieruchomego położonego za granicą.

13 — Zobacz postanowienie odsyłające, str. 3.

III — Odesłanie prejudycjalne

23. Dla rozstrzygnięcia tej skargi Bundesfinanzhof postanowił przedłożyć Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy sprzeczne jest z art. 43 i 56 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską udzielenie osobie fizycznej podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, otrzymującej ze źródła niemieckiego dochody z pracy najemnej, odmowy odliczenia od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym w Niemczech utraty dochodów z najmu poniesionej w innym państwie członkowskim?

2) Jeżeli nie, to czy fakt, że straty, o których mowa powyżej, nie mogą być również uwzględnione z tytułu tzw. klauzuli ujemnej progresywności, jest sprzeczny z art. 43 i 56 traktatu?".

IV — Analiza

A — *W przedmiocie prawa wspólnotowego poddanego wykładni*

24. Oba pytania prejudycjalne dotyczą z jednej strony wykładni art. 43 WE dotyczącego swobody przedsiębiorczości obywateli jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego, a z drugiej strony art. 56 WE dotyczącego swobodnego przepływu kapitałów i płatności.

25. Tymczasem z akt sprawy jasno wynika, że spór krajowy, który rozstrzygnąć ma sąd krajowy, dotyczy osób fizycznych świadczących w charakterze nauczycieli w publicznym liceum w Niemczech *pracę zarobkową w* państwie członkowskim.

26. W tej kwestii wydaje się zatem wykluczone, by wykładnia art. 43 WE mogła mieć znaczenie w tym konkretnym przypadku i by była użyteczna dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu przed sądem krajowym. Ze sformułowania art. 43 akapit drugi WE wyraźnie bowiem wynika, że „[s]woboda przedsiębiorczości obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej *na własny rachunek* [...]" [14].

14 — Moje podkreślenie.

27. Taka sama konstatacja nasuwa się w odniesieniu do wniosku o wykładnię art. 56 WE, a to z tego względu, że zakres przedmiotowy tego unormowania nie obejmuje tego konkretnego przypadku, przedłożonego sądowi odsyłającemu.

28. Stosownie bowiem do definicji sformułowanej przez Trybunał „przepływ kapitału stanowią operacje finansowe mające zasadniczo na celu ulokowanie lub zainwestowanie danej kwoty" [15] z wyłączeniem płatności za towary lub wynagrodzenia za usługi. Co więcej, interesujące jest, że choć nie obowiązywała ona w czasie, którego dotyczą okoliczności będące przedmiotem sporu, dyrektywa Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [16] zawiera w załączniku przykładową nomenklaturę przepływów kapitału podzieloną wg trzynastu nagłówków, między którymi znajdują się inwestycje w nieruchomości.

29. Jednakże w postanowieniu odsyłającym nic nie pozwala odnaleźć w tym konkretnym stanie faktycznym transgranicznego przepływu kapitału w powiązaniu z inwestycjami w nieruchomości.

15 — Wyrok z dnia 31 stycznia 1984 r. w sprawach 286/82 i 26/83 Lisi i Carbone (Rec. str. 377, pkt 21).

16 — Dz.U. L 178, str. 5.

30. Z tego też powodu wykładnia art. 56 WE, moim zdaniem, nie jest ani przydatna, ani nie ma znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu przed sądem krajowym.

31. Jednakowoż z utrwalonego orzecznictwa wynika, że Trybunał jest uprawniony, w oparciu o art. 234 WE, do przekazania sądowi krajowemu, który zwrócił się do niego z wnioskiem o wydanie orzeczenia prejudycjalnego, wszelkich przesłanek wykładni prawa wspólnotowego, które mogą być mu przydatne do rozstrzygnięcia sporu. W tym celu „Trybunał może uznać za konieczne [...] rozważenie przepisów prawa wspólnotowego, do których sąd krajowy się nie odwołał w swym pytaniu" [17].

32. Uwzględniając powyższe, konieczna wydaje mi się taka interpretacja pytań sformułowanych przez Bundesfinanzhof, że wnosi on o wykładnię właściwego prawa wspólnotowego, tj. w tym konkretnym przypadku art. 48 traktatu EWG (po zmianie art. 48 traktatu WE, obecnie art. 39 WE) w takim zakresie, w jakim dotyczy on pracowników w rozumieniu prawa wspólnotowego. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem „[...] za pracownika uważa się osobę, która przez pewien czas wykonuje na rzecz innej osoby i pod jej kierownictwem świadczenia, w zamian za które otrzymuje wynagrodzenie" [18].

B — *W przedmiocie wymogu występowania elementu transgranicznego wystarczającego dla prawa wspólnotowego*

33. Jak wskazałem powyżej, z punktu widzenia prawa materialnego fakt świadczenia pracy najemnej przez małżonków Ritter-Coulais teoretycznie powoduje, że chronieni są oni postanowieniami art. 48 traktatu.

34. Jednakże z utrwalonego orzecznictwa wynika, że zastosowanie tego przepisu ograniczone jest do sytuacji osobistych, które wynikają z prawa wspólnotowego, tj. do sytuacji, które zawierają element transgraniczny, wystarczający do zastosowania tego prawa [19].

17 — Wyrok z dnia 12 grudnia 1990 r. w sprawie C-241/89 SARP (Rec. str. I-4695, pkt 8). Zobacz w szczególności, podobnie, wyroki z dnia 2 lutego 1994 r. w sprawie C-315/92 Verband Sozialer Wettbewerb „Clinique" (Rec. str. I-317, pkt 7); z dnia 4 marca 1999 r. w sprawie C-87/97 Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola (Rec. I-1301, pkt 16) oraz z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-365/02 Lindfors (Zb.Orz. str. I-7183, pkt 32).

18 — Wyrok z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-85/96 Martínez Sala (Rec. str. I-2691, pkt 32).

19 — Najogólniej rzecz ujmując, unormowania traktatu dotyczące swobodnego przepływu pracowników, swobody przedsiębiorczości i swobody świadczenia usług „nie mają zastosowania do działalności, których całość istotnych elementów zamyka się wewnątrz jednego państwa członkowskiego" (wyrok z dnia 16 stycznia 1997 r. w sprawie C-134/95 USSL nr 47 di Bielma (Rec. str. I-195, pkt 19). Zobacz podobnie wyroki z dnia 23 kwietnia 1991 r. w sprawie C-41/90 Höfner i Elser (Rec. str. I-1979, pkt 37); z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-332/90 Steen (Rec. str. I-341, pkt 9) oraz z dnia 16 lutego 1995 r. w sprawach od C-29/94 do C-35/94 Aubertin i in. (Rec. str. I-301, pkt 9).

35. Należy zatem zbadać, po pierwsze, czy okoliczność, że M. Ritter-Coulais posiadała w 1987 r. podwójne obywatelstwo, niemieckie i francuskie, a po drugie fakt, że małżonkowie mieszkali w tym samym czasie we Francji, stanowiły elementy transgraniczności wystarczające z punktu widzenia mającego wtedy zastosowanie prawa wspólnotowego.

36. W tej kwestii zwracam natychmiast uwagę, że fakt, iż M. Ritter-Coulais posiadała w 1987 r. podwójne obywatelstwo, nie wydaje mi się wystarczający dla nadania „wspólnotowego charakteru" sytuacji małżonków, opodatkowanych wspólnie w Niemczech jako obywatele niemieccy. Jak już widzieliśmy, samo jedynie niemieckie obywatelstwo małżonków brane było pod uwagę przy opodatkowaniu ich dochodów w Niemczech, jako że para w tej sytuacji jest traktowana, jeżeli tak można powiedzieć, jako całość [20]. Z tego powodu uważam, że nie jest właściwe rozdzielenie sytuacji każdego z małżonków w stosunku do prawa wspólnotowego, co miałoby wreszcie charakter nienaturalny z uwagi na ich wspólne opodatkowanie.

37. Ponadto sytuacja małżonków Ritter-Coulais nie wydaje mi się również być tego rodzaju, by można ją było porównać do sytuacji pani Gilly, analizowanej przez Trybunał w wyroku z dnia 12 maja 1998 r. [21]. Gilly, mając początkowo obywatelstwo niemieckie, a następnie wskutek zawarcia małżeństwa obywatelstwo francuskie, była nauczycielem w szkole publicznej w Niemczech. Państwo Gilly mieszkali we Francji. Dochody z pracy najemnej pani Gilly opodatkowane były w Niemczech na podstawie art. 14 ust. I zdanie pierwsze umowy francusko-niemieckiej z tego powodu, że chodziło o wynagrodzenia w sektorze publicznym i że beneficjentka tych dochodów miała niemieckie obywatelstwo [22]. Dochody pani Gilly opodatkowane były także we Francji, gdzie objęte były ulgą podatkową równą francuskiemu podatkowi odpowiadającemu tym dochodom [23], lecz mniejszej niż podatek zapłacony w Niemczech, co zakwestionowane zostało przez państwa Gilly przed francuską administracją.

38. W sprawie tej rząd francuski był zdania, że p. Gilly nie korzystała we Francji z uprawnień wynikających z art. 48 traktatu z uwagi na fakt, że pracowała w państwie swego pochodzenia, tj. w Niemczech.

39. W odpowiedzi na ten argument oraz dla potwierdzenia, że sytuacja p. Gilly podlegała unormowaniom dotyczącym swobody przepływu pracowników, Trybunał uznał, że „wystarczy [...] podkreślić, że p. Gilly nabyła wskutek małżeństwa obywatelstwo francuskie oraz że prowadzi działalność zawodową

20 — Zobacz pkt 17 i 18 niniejszej opinii, w szczególności przypis 10.

21 — Wyrok w sprawie C-336/96 Gilly (Rec. str. I-2793).

22 — Zobacz pkt 5 i 6 niniejszej opinii.

23 — Zgodnie z art. 20 ust. II lit. a) ppkt cc) umowy francusko-niemieckiej, w brzmieniu ustalonym protokołem z dnia 28 września 1989 r.

w Niemczech, mieszkając we Francji. W tych okolicznościach należy ją uznać, w *tym ostatnim państwie* za pracownika korzystającego z — gwarantowanego przez traktat — prawa do swobodnego przepływu dla celów wykonywania pracy w państwie członkowskim innym niż to, w którym mieszka. Okoliczność, że zachowała ona obywatelstwo państwa zatrudnienia, w niczym nie zmienia faktu, że z *punktu widzenia władz francuskich* zainteresowana, obywatelka francuska, prowadzi swą działalność zawodową na terytorium innego państwa członkowskiego [...]" [24].

40. Ogólnie rzecz biorąc, z punktu widzenia władz francuskich i w odniesieniu do opodatkowania we Francji dochodów uzyskanych ze świadczenia pracy w Niemczech, p. Gilly winna być uznana za przemieszczającą się poza Francję w celu prowadzenia działalności zarobkowej, tj. działalności o charakterze ekonomicznym w innym państwie członkowskim.

41. Jeżeli chodzi o sytuację małżonków Ritter-Coulais, musi ona być analizowana z innego punktu widzenia, odnoszącego się do opodatkowania w Niemczech dochodów uzyskanych z pracy w Niemczech, tj. z punktu widzenia władz niemieckich. Jasnym jest w związku z tym, że dla władz niemieckich zainteresowani wykonują działalność zawodową na terytorium niemieckim i przemieszczają się tylko po to, by powrócić do swego miejsca zamieszkania we Francji.

42. Poczyniwszy te uściślenia, dodać należy, że moim zdaniem samo zamieszkiwanie w innym państwie członkowskim nie mogło, w okresie kiedy miały miejsce okoliczności leżące u podstaw sporu przed sądem krajowym, tj. w 1987 r., nadawać takiej sytuacji osobistej, jak sytuacja małżonków Ritter-Coulais, charakteru transgranicznego wystarczającego dla zastosowania prawa wspólnotowego.

43. Wybór takiego rozwiązania wydaje mi się oczywisty w związku z tym, że prawo wspólnotowe obowiązujące w 1987 r. przewidywało swobodę przemieszczania osób tylko w celach ekonomicznych.

44. W tej kwestii należy przypomnieć, że Trybunał wypowiedział się w sposób ogólny, że „każdy obywatel państwa członkowskiego, niezależnie od swego miejsca zamieszkania i swego obywatelstwa, który *czynił użytek z prawa swobodnego przepływu pracowników* oraz który *wykonywał działalność zawodową w innym państwie członkowskim,* podlega unormowaniom [traktatu dotyczącym swobody przepływu pracowników]" [25].

24 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Gilly (pkt 21, podkreślenia moje).

25 — Wyrok z dnia 23 lutego 1994 r. w sprawie C-419/92 Scholz (str. I-505, pkt 9). Podkreślenia moje.

45. Oprócz wykonywania działalności zawodowej w innym państwie członkowskim, wystarczający element transgraniczny, uzasadniający zastosowanie prawa wspólnotowego, stanowi również uzyskanie dyplomu lub kwalifikacji zawodowych w innym państwie członkowskim [26].

46. Występowanie takiego elementu transgraniczności, oprócz tego, że łączy przedmiotową sytuację z prawem wspólnotowym, pozwala w pewnych przypadkach równocześnie zwalczyć zjawisko określane często jako „odwrócona dyskryminacja", tj. takie traktowanie ze strony państwa członkowskiego, które stawia w gorszej sytuacji swych własnych obywateli w stosunku do obywateli innych państw członkowskich.

47. W ten sposób, w sytuacji, w której obywatele państwa członkowskiego przez swoje zachowanie znaleźli się w *jednej z sytuacji regulowanych przez prawo wspólnotowe*, takiej jak uzyskanie kwalifikacji zawodowych w innym państwie członkowskim, mogą oni powołać unormowania traktatowe dotyczące swobodnego przepływu osób przeciwko państwu, z którego pochodzą. Obywatele ci znajdują się bowiem „w stosunku do państwa, z którego pochodzą, w sytuacji podobnej do sytuacji wszystkich innych podmiotów korzystających z praw i wolności gwarantowanych przez traktat" [27].

48. Jednakże sankcjonowanie dyskryminacji odwróconej może mieć miejsce w odniesieniu do prawa wspólnotowego tylko wtedy, gdy przedmiotowa sytuacja sama ma „wspólnotowy charakter". Jeżeli tak nie jest, los takiej odwróconej dyskryminacji zależeć będzie od obowiązującego prawa krajowego.

49. W stosunku do tych uwag zauważyć trzeba, że nic w aktach sprawy nie pozwala na przyjęcie, że małżonkowie Ritter-Coulais osiedlili się we Francji „w celu wykonywania działalności ekonomicznej" [28], czy też by uzyskać kwalifikacje zawodowe. Wprost przeciwnie, wydaje się, że zdecydowali się na osiedlenie we Francji tylko i wyłącznie z powodów osobistych. Tak więc wykonywali swą działalność zarobkową w państwie członkowskim, którego byli obywatelami, tj. w Republice Federalnej Niemiec, a jedynym zatem elementem zewnętrznym w tym ostatnim państwie było miejsce ich zamieszkania, tj. Francja.

26 — Zobacz w szczególności, u źródeł tego orzecznictwa i w odniesieniu do swobody przedsiębiorczości, wyrok z dnia 7 lutego 1979 r. w sprawie 115/78 Knoors (Rec. str. 399). Takie samo rozumowanie winno znaleźć zastosowanie w kwestii swobody przepływu pracowników: zob. wyrok z dnia 31 marca 1993 r. w sprawie C-19/92 Kraus (Rec. str. I-1663, pkt 15 i 16).

27 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Knoors (pkt 24).

28 — Wyrok z dnia 7 lipca 1992 r. w sprawie C-370/90 Singh (Rec. str. I-4265, pkt 17).

50. Inaczej mówiąc, małżonkowie Ritter-Coulais nie korzystali ze swobody przemieszczania się zawartej w art. 48 traktatu w celu świadczenia pracy w innym państwie członkowskim niż to, którego byli obywatelami.

51. Zauważyć należy w związku z tym podobieństwo do sprawy Werner [29], w której stan faktyczny był całkiem porównywalny do sytuacji, w której znajdowali się małżonkowie Ritter-Coulais w 1987 r.

52. W sprawie tej p. Werner, obywatel niemiecki, dentysta wykonujący wolny zawód w Niemczech i posiadający dyplomy i kwalifikacje zawodowe zdobyte w tym państwie, mieszkał na terytorium Niderlandów. Chciał w szczególności, by wzięto pod uwagę jego sytuację osobistą dla celów opodatkowania jego dochodów otrzymanych w Niemczech, po to by mógł skorzystać z preferencyjnej skali podatkowej, zwanej „splitting tarif", mającej zastosowanie do małżonków. Jego wniosek nie został uwzględniony przez właściwe władze krajowe ze względu na to, że nie mieszkał w Niemczech i nie mógł w związku z tym być objęty nieograniczonym obowiązkiem podatkowym, tj. systemem, z którym związana była owa korzyść.

53. Przy takim stanie faktycznym poproszono Trybunał o wykładnię art. 52 traktatu EWG (po zmianie art. 52 traktatu WE, obecnie art. 43 WE).

54. W wyroku tym Trybunał stwierdził, że oprócz faktu, że był obywatelem niemieckim, który uzyskał dyplomy i kwalifikacje zawodowe w tym kraju, p. Werner „zawsze wykonywał swą działalność zawodową w tym kraju i [...] stosowano wobec niego niemieckie ustawodawstwo podatkowe". Trybunał zauważył także, że „[j]edynym elementem, który wychodzi poza czysto krajowe ramy jest to, że pan Werner mieszka w państwie członkowskim innym niż to, w którym wykonuje swą działalność zawodową" [30].

55. W konsekwencji Trybunał rozstrzygnął, że „art. 52 traktatu EWG nie stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie obciążało swych obywateli wykonujących działalność zawodową na jego terytorium oraz otrzymujących wszystkie lub prawie wszystkie swe dochody bądź posiadających tam cały lub prawie cały majątek większym obciążeniem fiskalnym, gdy nie mają w tym państwie miejsca zamieszkania, niż gdy je mają" [31].

29 — Wyrok z dnia 26 stycznia 1993 r. (C-112/91, Rec. str. I-429).

30 — Ibidem, pkt 16.

31 — Ibidem, pkt 17.

56. Rzecznik generalny Darmon w opinii w ww. sprawie Werner [32] zaproponował Trybunałowi rozstrzygnięcie, że „ani art. 52, ani art. 7 traktatu EWG nie mają zastosowania do sytuacji czysto wewnętrznej dla państwa członkowskiego [...]" [33].

57. W każdym bądź razie, nawet jeżeli Trybunał nie zaliczył wyraźnie przedmiotowej sytuacji do „sytuacji czysto wewnętrznej dla państwa członkowskiego", co według mnie było logicznym wnioskiem z uzasadnienia wyroku, podzielił koniec końców opinię rzecznika generalnego, uznając, że samo posiadanie miejsca zamieszkania w innym państwie członkowskim nie stanowiło elementu transgraniczności wystarczającego dla zastosowania norm traktatowych dotyczących swobody przedsiębiorczości [34].

58. Ponadto nic nie sprzeciwia się moim zdaniem temu, by stwierdzenie to przenieść na grunt swobody przepływu pracowników, która chroni również wewnątrzwspólnotowe przemieszczanie się obywateli państw członkowskich w celu wykonywania działalności ekonomicznej.

59. Co więcej, jestem zdania, że logika nierozłącznie związana z ww. wyrokiem w sprawie Werner winna zostać utrzymana, nawet mimo krytyki, jaką może ona wywoływać [35].

60. Moim zdaniem, w istocie nic nie pozwala na zakwestionowanie następującej wypowiedzi rzecznika generalnego Darmona w jego opinii w ww. sprawie Werner: „Do wejścia w życie dyrektyw Rady z dnia 28 czerwca 1990 r. w sprawie prawa pobytu, których celem jest upowszechnienie tego prawa, swoboda przepływu osób w ramach Wspólnoty jest zdeterminowana — i ograniczona — charakterem ekonomicznym traktatu. Wynika stąd, że swoboda przemieszczania się przyznana obywatelom państw członkow-

32 — Opinia przedstawiona w dniu 6 października 1992 r.

33 — Ibidem, pkt 55.

34 — Podzielam rozumowanie rzecznika generalnego Tizzano, który jest zdania, że „Trybunał w rzeczywistości ograniczył się w ww. wyroku Werner do zastosowania zasady, według której prawo wspólnotowe nie ma zastosowania do sytuacji, których istotne elementy są czysto wewnętrzne dla państwa członkowskiego". Zobacz pkt 83 opinii w sprawie C-209/01 Schilling (wyrok z dnia 13 listopada 2003 r., Rec. str. I-13389).

35 — Niektórzy określili wkład wyroku w sprawie Werner jako „zbijający z tropu" (przypis X. Rohmera, komentarz 1000, Droit fiscal 1993, nr 19). Inni wyrazili bardziej umiarkowanie zdanie, że orzecznictwo to jest „prawdopodobnie przestarzałe od momentu wejścia w życie Traktatu o Unii Europejskiej i uznania obywatelstwa Unii" (P. Derouin, oraz P. Martin„ Droit communautaire et fiscalité — Sélection d'arrêts et de décisions, Litec, 2004, str. 48). Poza tymi uwagami, zauważyć należy, że francuska Conseil d'État, w orzeczeniu z dnia 8 lipca 2002 r. powtórzyła wykładnię wypracowaną przez Trybunał w wyroku w sprawie Werner (skarga nr 225159, niepublikowana w Recueil Lebon) w odniesieniu do sporu w sprawie podatku dochodowego za lata 1987 i 1988. Błędnym w końcu wydaje się twierdzenie, że Trybunał zmienić miał w wyroku z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker (Rec. str. I-225) rozumowanie przyjęte w ww. wyroku w sprawie Werner. Jak to już zostało wskazane w mojej opinii w sprawie Schumacker (pkt 33), pewne jest, że w odróżnieniu od sytuacji pana Wernera, sytuacja pana Schumackera objęta była zakresem zastosowania prawa wspólnotowego. P. Schumacker, obywatel belgijski, który zdobył kwalifikacje i doświadczenie zawodowe poza Republiką Federalną Niemiec, uczynił bowiem użytek z prawa do swobodnego przepływu pracowników, o którym stanowi art. 48 traktatu WE i przyjechał do tego kraju, by tam pracować. Nie znajdujemy się zatem tutaj w czysto wewnętrznej dla państwa członkowskiego sytuacji.

skich zakłada przemieszczanie się w *celu podjęcia działalności ekonomicznej*" [36].

61. W czasie, gdy miały miejsce okoliczności objęte sporem w postępowaniu przed sądem krajowym, tj. w 1987 r., ani dyrektywy z 1990 r. w sprawie prawa pobytu, ani art. 8A traktatu WE, przyjęty traktatem z Maastricht (obecnie, po zmianie, art. 18 WE) nie weszły jeszcze w życie. Ponieważ nie miały one zastosowania w czasie zaistnienia okoliczności tego konkretnego przypadku przedłożonego sędziemu krajowemu, podobnie jak w ww. sprawie Werner, te unormowania prawne nie będą uwzględnione w mojej analizie.

62. Jestem zdania, podobnie jak Komisja [37], że niemożliwym jest zastosowanie zasad wypływających z art. 18 WE do sytuacji, które miały miejsce i które wywołały już skutki przed wejściem w życie tego unormowania.

63. Przyjęcie innego stanowiska, tj. wzięcie pod uwagę zasad i unormowań związanych z obywatelstwem europejskim i analizowanie ich w odniesieniu do sporu sięgającego 1987 r. byłoby moim zdaniem sprzeczne z zasadą pewności co do prawa.

64. Wiadomo bowiem, że zasada pewności co do prawa, stanowiąca fundamentalną zasadę prawa wspólnotowego, oznacza, że „prawo wspólnotowe winno być pewne, a jego stosowanie możliwe do przewidzenia dla podmiotów prawa" [38]. Moim zdaniem, owe wymogi pewności i możliwości przewidzenia norm prawnych mających zastosowanie oznaczają w konsekwencji konieczność analizowania sytuacji zachodzących w określonym czasie jedynie w odniesieniu do reguł prawnych obowiązujących w tym samym czasie [39].

65. Poczyniwszy te obserwacje, pragnę jednakże podkreślić, zgodnie z tym, co napisałem w opinii w sprawie Asscher [40], że

36 — Zobacz pkt 30.

37 — Zobacz pkt 52 pisemnych uwag Komisji.

38 — Wyrok z dnia 22 lutego 1984 r. w sprawie 70/83 Kloppenburg (Rec. str. 1075, pkt 11). Zobacz również wyrok z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-354/95 National Farmers' Union i in. (Rec. str. I-4559, pkt 57).

39 — Natomiast nie przeszkadza to w uwzględnieniu wcześniejszego orzecznictwa Trybunału w sprawie wykładni reguł prawnych obowiązujących w czasie zaistnienia okoliczności, będących przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym. W istocie z utrwalonego orzecznictwa wynika, że w ramach odesłania prejudycjalnego Trybunał wskazuje znaczenie i zakres normy wspólnotowej, „takiej jak winna ona być lub winna była być rozumiana i stosowana od momentu jej wejścia w życie" (zob. wyrok z dnia 27 marca 1980 r. w sprawie 61/79 Denkavit italiana, Rec. str. 1205, pkt 16).

40 — Wyrok z dnia 27 czerwca 1996 r. (C-107/94, Rec. str. I-3089). Zobacz w szczególności pkt 41 mojej opinii w tej sprawie, gdzie stwierdzam : „Myślę, że w przyszłości Trybunał będzie musiał rozstrzygać w przedmiocie dyskryminacji obywateli państwa członkowskiego, którzy korzystają ze swobody przepływu tylko w oparciu o np. dyrektywę 90/364, ponieważ w chwili obecnej powszechne prawo pobytu uznane jest pod pewnymi warunkami przez ten akt prawa wspólnotowego, niezależnie od jakiejkolwiek działalności ekonomicznej". Skądinąd interesujące jest wskazanie, dla prawidłowego rozróżnienia odmiennych przypadków, które mogły się pojawić przed Trybunałem, że w odróżnieniu od pana Wernera, pan Asscher mógł oprzeć się na art. 52 traktatu WE w stosunku do państwa, z którego pochodził, „jeżeli przez wykonywanie działalności ekonomicznej w innym państwie członkowskim niż państwo, z którego pochodzi, znajduje się on w stosunku do tego ostatniego w sytuacji porównywalnej do tej, w jakiej znajdują się wszystkie inne podmioty opierające się, w stosunku do państwa przyjmującego, na prawach i wolnościach gwarantowanych przez traktat" (ww. wyrok w sprawie Asscher, pkt 34).

wspólnotowe prawo wtórne dotyczące prawa pobytu [41], podobnie jak art. 18 WE, pozwalają moim zdaniem na uznanie, że sam fakt posiadania miejsca zamieszkania w innym państwie członkowskim stanowi element transgraniczności wystarczający dla objęcia sytuacji obywateli państw członkowskich zakresem stosowania prawa wspólnotowego.

66. Trybunał miał skądinąd okazję orzec, że o ile obywatelstwo Unii nie miało na celu rozszerzenia zakresu zastosowania traktatu na sytuacje wewnętrzne, niemające żadnego związku z prawem wspólnotowym, związek taki istnieje jednakże „w stosunku do osób [...] będących obywatelami państwa członkowskiego przebywającymi zgodnie z prawem na terytorium innego państwa członkowskiego" [42].

67. Rozumowanie to, wynikające ze skutków prawnych pojęcia „obywatelstwa europejskiego", winno jednakże być wzięte w nawias w niniejszej analizie, jako że jeżeli chodzi o prawo wspólnotowe obowiązujące w 1987 r., element transgraniczności ustanowiony przez samo tylko zamieszkiwanie w innym państwie członkowskim nie jest wystarczający dla skorzystania przez osoby znajdujące się w sytuacji takiej jak małżonkowie Ritter-Coulais z ochrony unormowań traktatu dotyczących swobodnego przepływu pracowników.

68. Czy stwierdzenie to automatycznie prowadzi do zaniechania zaproponowania odpowiedzi merytorycznej na pytania prejudycjalne przedłożone Trybunałowi przez sąd krajowy? Właśnie to należy obecnie zbadać.

C — W przedmiocie wymogu udzielenia sądowi krajowemu odpowiedzi w kwestii wykładni właściwego prawa wspólnotowego

69. Jak wiadomo, w przeszłości Trybunał bywał zmuszony do niezajęcia merytorycznego stanowiska w odniesieniu do pytań prejudycjalnych, zadanych mu przez sąd krajowy, jeżeli uznał, że prawo wspólnotowe nie miało zastosowania do sporów czysto wewnętrznych, tzn. np. bez „czynnika łączącego z jedną z sytuacji przewidzianych przez prawo wspólnotowe w dziedzinie swobodnego przepływu osób i usług" [43].

41 — To znaczy głównie dyrektywa Rady 90/364/EWG z dnia 28 czerwca 1990 r. w sprawie prawa pobytu (Dz.U. L 180, str. 26). Dyrektywa ta uchylona została przez dyrektywę 2004/38/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie prawa obywateli Unii i członków ich rodzin do swobodnego przemieszczania się i pobytu na terytorium państw członkowskich (Dz.U. L 158, str. 77).

42 — Wyrok z dnia 2 października 2003 r. w sprawie C-148/02 Garcia Avello (Rec. str. I-11613, pkt 26 i 27).

43 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie USSL nr 47 di Bielma (pkt 22).

70. Trybunał zmienił jednakże linię orzecznictwa w tej kwestii. Stąd, stosownie do orzecznictwa rozwiniętego w dziedzinie swobodnego przepływu towarów [44], a następnie rozszerzonego na dziedzinę swobodnego przepływu kapitału [45], sama tylko okoliczność, że elementy mające znaczenie dla sporu przed sądem krajowym znajdują się wewnątrz jednego tylko państwa członkowskiego, nie pociąga za sobą niedopuszczalności pytania prejudycjalnego postawionego przez sąd krajowy.

71. Trybunał stwierdza bowiem, że „[c]o do zasady, do sądów krajowych należy ocena, w odniesieniu do szczególnych okoliczności każdej ze spraw, zarówno niezbędnego charakteru pytania prejudycjalnego dla wydania przez nie wyroku, jak i prawidłowości pytań stawianych przez nie Trybunałowi" [46]. Trybunał dodaje, że „[o]ddalenie [...] wniosku złożonego przez sąd krajowy możliwe jest tylko wtedy, gdy w sposób jednoznaczny wynika, że wnioskowana wykładnia prawa wspólnotowego nie ma żadnego związku z faktami lub przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym" [47].

72. Ta ostatnia sytuacja, w której Trybunał odmawia wydania rozstrzygnięcia, określana jest jako „wyjątkowy przypadek" [48].

73. Uwzględniając powyższe zasady, i o ile „nie wynika w sposób jednoznaczny, że wnioskowana wykładnia prawa wspólnotowego nie jest niezbędna dla sądu krajowego" [49], Trybunał uznaje, że winien odpowiedzieć na pytania prejudycjalne zadane przez sąd krajowy.

74. Trybunał uznaje w szczególności, że „odpowiedź taka może być użyteczna dla sądu przy założeniu, że prawo krajowe wymaga, by obywatel tego kraju korzystał z takich samych praw jak te, które wynikają z prawa wspólnotowego dla obywatela innego państwa członkowskiego, który znajduje się w tej samej sytuacji" [50].

75. Zdaję sobie sprawę, że podejście, w oparciu o które Trybunał uznaje się za właściwy do udzielenia odpowiedzi na pytania prejudycjalne dotyczące unormowań

44 — Wyrok z dnia 5 grudnia 2000 r. w sprawie C-448/98 Guimont (Rec. str. I-10663).

45 — Wyroki z dnia 5 marca 2002 r. w sprawach C-515/99, od C-519/99 do C-524/99 oraz od C-526/99 do C-540/99 Reisch i in. (Rec. str. I-2157) oraz z 15 maja 2003 r. w sprawie C-300/01 Salzmann (Rec. str. I-4899).

46 — Zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie Guimont (pkt 22).

47 — Wyrok z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-281/98 Angonese (Rec. str. I-4139, pkt 18). Należy zauważyć, że sprawa ta dotyczy dziedziny swobodnego przepływu pracowników, co może przemawiać za tezą, według której kierunek orzecznictwa wypracowany następnie w ww. wyroku w sprawie Guimont może dotyczyć także tej dziedziny.

48 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Salzmann (pkt 32).

49 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Guimont (pkt 23).

50 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Reisch i in. (pkt 26). Stanowisko to zdaje się wyjaśniać, stosownie do określeń użytych przez rzecznika generalnego Geelhoeda w jego opinii w tej sprawie, stwierdzenie, według którego jeżeli „prawo krajowe zakazuje odwróconej dyskryminacji, sąd krajowy będzie potrzebował wykładni praw, jakie prawo wspólnotowe nadaje obywatelom innych państw członkowskich — dla ustalenia, czy dyskryminacja odwrócona ma miejsce" (pkt 87).

prawa wspólnotowego w sytuacjach, w których okoliczności w postępowaniu przed sądem krajowym wychodzą poza zakres stosowania tego prawa, jest dyskusyjne [51].

76. Jednakże jakakolwiek byłaby waga argumentów powołanych w stosunku do kierunku orzecznictwa wypracowanego przez Trybunał, nie można pominąć tego orzecznictwa w niniejszej sprawie. Z tego powodu zaproponuję Trybunałowi merytoryczną analizę pytań prejudycjalnych zadanych przez Bundesfinanzhof.

77. Wykazawszy kolejno, że po pierwsze spór przed sądem krajowym należy do dziedziny objętej zakresem zastosowania norm dotyczących swobodnego przepływu pracowników, a nie norm dotyczących swobody przedsiębiorczości i swobodnego przepływu kapitału, po drugie, że sytuacja osobista wnioskodawców nie zawierała w 1987 r. żadnego elementu transgranicznego, mającego znaczenie z punktu widzenia art. 48 traktatu i po trzecie, że to ostatnie stwierdzenie nie stanowi automatycznie przeszkody dla Trybunału, zgodnie z kierunkiem orzecznictwa przez niego wypracowanym, dla zajęcia stanowiska w kwestii prawa wspólnotowego, będącego przedmiotem wykładni, przystępuję zatem do merytorycznej analizy dwóch pytań prejudycjalnych postawionych przez sąd krajowy, przy czym pytania te wymagają moim zdaniem wspólnej analizy.

78. A zatem zadając te dwa pytania, które należy przeanalizować razem, sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy art. 48 traktatu należy interpretować w taki sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, by obywatele państwa członkowskiego podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu [52] w Niemczech i którzy otrzymują ze źródła niemieckiego dochody z pracy najemnej nie mogli mieć — ani dla celów ustalenia ich dochodu podlegającego opodatkowaniu w Niemczech, ani przy obliczeniu stawki podatkowej podatku dochodowego w tym państwie członkowskim — uwzględnionej utraty dochodów z najmu poniesionej w innym państwie członkowskim, a wynikającej z faktu, że używają oni własnego domu na własne potrzeby.

51 — Zobacz w szczególności opinię rzecznika generalnego Jacobsa w sprawie Pistre i in. (wyrok z dnia 7 maja 1997 r., od C-321/94 do C-324/94, Rec. str. I-2343, pkt 38 i nast.), a także opinię rzecznika generalnego Saggio w ww. sprawie Guimont, pkt 6 i 7. Dyskusje te dotyczą również zakresu orzeczenia w sprawie C-297/88 i C-197/89 Dzodzi (wyrok z 18 października 1990 r., Rec. str. I-3763), który bardziej szczegółowo dotyczy przypadku, w którym norma prawa krajowego odwołuje się do prawa wspólnotowego : zob. opinię rzecznika generalnego Jacobsa w sprawach Leur-Bloem oraz Giloy (wyroki z dnia 17 lipca 1997 r. C-28/95, Rec. 1997, str. I-4161, pkt. 47 i nast. oraz C-130/95, Rec. str. I-4291), oraz w sprawie BIAO (wyrok z dnia 7 stycznia 2003 r. C-306/99, Rec. str. I-1, pkt 47–70).

52 — Przyjmuję tutaj ufnie wyrażenie użyte przez sąd krajowy w jego pierwszym pytaniu prejudycjalnym. Choć nie wynika to jasno z postanowienia odsyłającego, wydaje mi się, że należy rozumieć to wyrażenie jako oznaczające, że małżonkowie Ritter-Coulais podlegają niemieckiemu nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, który jednakże jest zwykle zarezerwowany dla osób zamieszkujących w Niemczech (zob. w szczególności ww. sprawy Werner i Schumacker). Zdaje się to stanowić wyjątek dotyczący urzędników niemieszkających w Niemczech.

D — *W przedmiocie istnienia dyskryminacji pośredniej zabronionej przez normy traktatu dotyczące swobodnego przepływu pracowników*

79. Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że o ile dziedzina podatków bezpośrednich jako taka nie należy do właściwości Wspólnoty, to jednak państwa członkowskie winny wykonywać swe zachowane w tej dziedzinie uprawnienia z poszanowaniem prawa wspólnotowego [53]. W tej kwestii, swobodny przepływ pracowników oznacza wyeliminowanie wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową między pracownikami państw członkowskich, w szczególności w odniesieniu do wynagrodzenia. W wyroku z dnia 8 maja 1990 r. w sprawie Biehl [54] Trybunał orzekł, że zasada równego traktowania w dziedzinie wynagrodzenia pozbawiona byłaby skuteczności, gdyby możliwe było naruszenie tej zasady w dziedzinie podatku dochodowego.

80. Z utrwalonego orzecznictwa wynika również, że normy dotyczące równego traktowania zakazują nie tylko dyskryminacji jawnej, opartej na przynależności państwowej, lecz także wszelkich ukrytych form dyskryminacji, które przez zastosowanie innych kryteriów rozróżnienia prowadzą w rzeczywistości do takiego samego rezultatu [55]. Trybunał orzekł, że unormowania państwa członkowskiego, które rezerwują przywileje podatkowe jedynie dla osób mających miejsce zamieszkania na terenie kraju, mogą działać na niekorzyść przede wszystkim obywateli innych państw członkowskich, ponieważ osobami nieposiadającymi miejsca zamieszkania w tym państwie są najczęściej osoby niebędące jego obywatelami, i w ten sposób unormowania te mogą stanowić pośrednią dyskryminację ze względu na przynależność państwową [56].

81. Jednakże „[...] dyskryminacja wynikać może jedynie z zastosowania różnych przepisów do porównywalnych sytuacji lub też z zastosowania tego samego przepisu do różnych sytuacji" [57].

82. Tymczasem Trybunał ponownie przypomniał ostatnio, że „w zakresie podatków bezpośrednich sytuacje osób mających miejsce zamieszkania i osób niemających miejsca zamieszkania w danym państwie nie są co do zasady porównywalne, gdyż najczęściej dochód uzyskiwany na terytorium państwa przez osobę w nim niezamieszkałą stanowi jedynie niewielką część jej całego dochodu, którego większość jest uzyskiwana w miejscu jej zamieszkania i ponieważ można łatwiej dokonać oszacowania indywidualnej zdolności do ponoszenia ciężarów podatkowych osoby niezamieszkałej w danym państwie, wynikającej z wzięcia pod uwagę całości jej dochodów i jej sytuacji osobistej i rodzinnej w miejscu, gdzie znajduje się centrum jej interesów osobistych i majątkowych, co przeważnie odpowiada jej stałemu miejscu zamieszkania" [58].

53 — Zobacz w szczególności wyroki z dnia 4 października 1991 r. w sprawie C-246/89 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu (Rec. str. I-4585, pkt 12) oraz ww. wyrok w sprawie Schilling (pkt 22).

54 — C-175/88, Rec. str. I-1779, pkt 12.

55 — Zobacz w szczególności wyroki z dnia 12 lutego 1974 r. w sprawie 152/73 Sotgiu (Rec. str. 153, pkt 11) oraz z dnia 21 listopada 1991 r. w sprawie C-27/91 Le Manoir (Rec. str. I-5531, pkt 10).

56 — Zobacz w szczególności ww. wyroki w sprawach Schumacker (pkt 28); Asscher (pkt 38) oraz z dnia 16 maja 2000 r. w sprawie C-87/99 Zurstrassen (Rec. str. I-3337, pkt 19 i 20).

57 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Schumacker (pkt 30).

58 — Zobacz w szczególności, wyrok z dnia 1 lipca 2004 r. w sprawie C-169/03 Wallentin (Zb.Orz. str. I-6443, pkt 15 i powołane orzecznictwo).

83. Jak stąd wynika „fakt, że państwo członkowskie nie przyznaje osobom w nim niezamieszkałym niektórych przywilejów podatkowych, które przyznaje osobom tam zamieszkałym, co do zasady nie stanowi dyskryminacji, wziąwszy pod uwagę obiektywne różnice pomiędzy ich sytuacjami, tak z punktu widzenia źródła ich dochodów, jak i ich indywidualnej zdolności do ponoszenia ciężarów podatkowych, czy sytuacji osobistej i rodzinnej" [59].

84. Jednakże w ww. wyroku w sprawie Schumacker Trybunał orzekł, że osoba niemająca miejsca zamieszkania w danym państwie oraz osoba mająca w nim miejsce zamieszkania nie znajdują się w sytuacji obiektywnie różnej, gdy osoba niemająca miejsca zamieszkania w danym państwie nie uzyskuje znaczącego dochodu w państwie członkowskim swojego zamieszkania, lecz podstawowe dochody podlegające opodatkowaniu osiąga w państwie zatrudnienia. W takim wypadku bowiem państwo zamieszkania nie jest w stanie przyznać jej korzyści wynikających z uwzględnienia sytuacji osobistej i rodzinnej. Różnica w traktowaniu staje się zatem dyskryminująca w stosunku do osoby niemającej w danym państwie miejsca zamieszkania, ponieważ jej sytuacja osobista i rodzinna nie jest uwzględniana ani w państwie zamieszkania, ani w państwie zatrudnienia [60].

85. W kontekście faktycznym i prawnym sporu w postępowaniu przed sądem krajowym, takim jak ten przedstawiony w postanowieniu odsyłającym, zasady, które właśnie przypomniałem, pomogą mi w przeprowadzeniu poniższej analizy.

86. Przepis art. 2a ust. 1 zdanie pierwsze pkt 4 EStG z 1987 r. — który stanowi, przypominam, że dochody ujemne ze źródła położonego za granicą, związane z najmem nieruchomości położonej w innym państwie, mogą być skompensowane tylko z dochodami ze źródła tego samego rodzaju położonego za granicą i pochodzącymi z tego samego państwa — ma w prawie niemieckim ten skutek, że takie ujemne dochody ze źródła położonego za granicą, brane pod uwagę oddzielnie [61], wyłączone są nie tylko przy określaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu, ale także przy ustalaniu stawki podatkowej podatku dochodowego w Niemczech [62].

87. Ogólnie rzecz ujmując, osoba objęta nieograniczonym obowiązkiem podatkowym w Niemczech, będąca w innym państwie członkowskim właścicielem domu, w którym mieszka i która nie osiąga dochodów z najmu w tym samym państwie, nie może spowodować uwzględnienia przy obliczaniu wielkości swego podatku strat spowodowanych przez osobiste zajmowanie swego domu.

88. Z drugiej strony, z akt sprawy wynika, że ta sama osoba będąca właścicielem w Niemczech domu, w którym zamieszkuje, może skorzystać z takich ujemnych docho-

59 — Ibidem, pkt 16 oraz powołane orzecznictwo.

60 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Schumacker (pkt 36–38).

61 — To znaczy przy braku dochodów ze źródeł położonych za granicą tego samego rodzaju i pochodzących z tego samego państwa.

62 — Odsyłam w tej kwestii do wyjaśnień przedłożonych przez sąd krajowy, przedstawionych w pkt 16 oraz do przypisu 8 w niniejszej opinii.

dów przy obliczaniu swego podatku dochodowego [63].

89. Niemieckie ustawodawstwo podatkowe prowadzi zatem do wykluczenia osób niemających miejsca zamieszkania w tym państwie z możliwości skorzystania z przywileju podatkowego, co stanowi różnicę w traktowaniu na niekorzyść tych osób [64].

90. Jednakże taka różnica w traktowaniu nie stanowi dyskryminacji sprzecznej z traktatem, jeżeli osoby mające miejsce zamieszkania i osoby niemające miejsca zamieszkania znajdują się, co do zasady, w sytuacji obiektywnie różnej.

91. W tej kwestii podkreślić należy, że jeżeli osoby niemające miejsca zamieszkania w Niemczech uzyskują, na wzór małżonków Ritter-Coulais, całość lub prawie całość swych globalnych dochodów w tym państwie, winny one zostać uznane, w odniesieniu do mających zastosowanie przepisów w sprawie obliczenia ich podatku dochodowego, za znajdujące się w sytuacji porównywalnej do sytuacji osób, która mieszkają i pracują w tym państwie członkowskim.

92. Różne traktowanie podatników pracujących w państwie członkowskim, lecz niemających na jego terytorium miejsca zamieszkania w stosunku do podatników, którzy pracują i mają na terenie tego ostatniego państwa miejsce zamieszkania, polegające na udzieleniu tym pierwszym odmowy możliwości uwzględnienia ujemnych dochodów z nieruchomości, stanowi zatem w tym zakresie dyskryminację pośrednią ze względu na kryterium zamieszkania, zabronioną przez art. 48 traktatu.

93. Powody, które leżą u podstaw takiego rozumowania, przedstawione zostały przez Trybunał w sprawach dotyczących przywilejów podatkowych związanych z sytuacją osobistą i rodzinną podatników niemających miejsca zamieszkania w danym kraju.

94. Z orzecznictwa Trybunału wynika zatem, że gdy podatnik skorzystał z prawa do swobodnego przemieszczania się, to w rzeczywistości jego państwo miejsca zamieszkania jest w stanie uwzględnić jego sytuację osobistą i rodzinną, jednakże konieczne jest jeszcze, by podatnik ten mógł być obiektem opodatkowania w tym państwie, co pozwalałoby na uwzględnienie takiej sytuacji. Jeżeli tak właśnie jest, państwo miejsca zamieszkania jest w stanie uwzględnić sytuację osobistą i rodzinną mieszkającego na jego terytorium podatnika [65].

63 — Zobacz postanowienie odsyłające, str. 2 i 7 oraz pisemne uwagi Komisji, pkt 23.

64 — Zauważyć należy, że nawet jeśli system podatkowy mający zastosowanie w sprawie przed sądem krajowym skutkuje nakładanie się na siebie przepisów wynikających z umowy francusko-niemieckiej i ustawodawstwa krajowego, to jedynie to ostatnie, a konkretnie art. 2a ust. 1 zdanie pierwsze pkt 4 EStG z 1987 r. stanowi bezpośrednią przyczynę różnego traktowania między osobami mającymi i osobami niemającymi miejsca zamieszkania w Niemczech.

65 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 14 września 1999 r. w sprawie C-391/97 Gschwind (Rec. str. I-5451, pkt 29 i 30).

95. W takim przypadku osobom niemającym miejsca zamieszkania w danym państwie można odmówić przywilejów podatkowych związanych z sytuacją osobistą i rodzinną podatnika, przewidzianych przez prawo krajowe państwa zatrudnienia, które uwzględniane są przy obliczeniu podatku dochodowego, ponieważ porównywalne korzyści mogą zostać im przyznane w państwie miejsca ich zamieszkania.

96. Odwrotnie, gdy podatnik nie dysponuje w państwie swego miejsca zamieszkania wystarczającymi do tego dochodami podlegającymi opodatkowaniu, będzie to musiało zrobić państwo zatrudnienia [66].

97. Orzecznictwo to oznacza, że w końcowym rozrachunku opodatkowanie podatnika w państwie jego zatrudnienia lub w państwie jego zamieszkania nie powinno powodować, by jego sytuacja osobista i rodzinna nie była nigdzie uwzględniona albo była uwzględniona tylko częściowo [67].

98. Orzecznictwo to w bardziej ogólny sposób oznacza według mnie, że *zdolność do ponoszenia ciężarów podatkowych osoby niemającej miejsca zamieszkania w danym państwie*, która skutkuje nie tylko uwzględnieniem jej sytuacji osobistej i rodzinnej [68], ale także *uwzględnieniem całości jej dochodów i jej strat* [69], nie powinna być przedmiotem różnej oceny przez właściwe władze tylko i wyłącznie ze względu na miejsce zamieszkania, w sytuacji gdy podatnicy mający miejsce zamieszkania i niemający miejsca zamieszkania w danym państwie otrzymują całość lub prawie całość swych podlegających opodatkowaniu dochodów w państwie opodatkowania.

99. Tymczasem do takiego właśnie skutku prowadzi ustawodawstwo krajowe, które odmawia osobom niemającym miejsca zamieszkania w tym państwie *uwzględnienia ujemnych dochodów ze źródła położonego za granicą*, które określa się jako *utratę* dochodów z najmu, dla celów ustalenia dochodu podlegającego opodatkowaniu lub wielkości opodatkowania, chociaż przyznaje je osobom mającym miejsce zamieszkania w tym kraju, które również otrzymują całość lub prawie całość dochodów w tym państwie członkowskim.

66 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx (Rec. str. I-2493).

67 — Zobacz wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 de Groot (Rec. str. I-11819), w którym Trybunał orzekł, że „[m]echanizmy używane w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania lub krajowe systemy podatkowe, których skutkiem jest wyeliminowanie lub złagodzenie podwójnego opodatkowania, winny jednakże zapewniać podatnikom zainteresowanych państw, że w ostatecznym rozrachunku cała ich sytuacja osobista i rodzinna zostanie uwzględniona w prawidłowy sposób, niezależnie od sposobu, w jaki zainteresowane państwa członkowskie rozdzieliły ten obowiązek między siebie, tak aby nie stworzyć nierówności w traktowaniu niezgodnej z unormowaniami traktatu w przedmiocie swobodnego przepływu pracowników, która nie wynikałaby w żaden sposób z różnic istniejących między krajowymi ustawodawstwami podatkowymi" (pkt 101).

68 — Moim zdaniem, stanowią przywileje podatkowe związane z uwzględnieniem sytuacji osobistej i rodzinnej podatników, na przykład: zmniejszenie dla małżonków progresywności skali podatkowej (ww. wyrok w sprawie Schumacker), odliczenie zysków zainwestowanych w ustanowienie rezerwy emerytalnej (ww. wyrok w sprawie Wielockx), czy także wyłączenie spod opodatkowania związane z osobistymi obowiązkami takimi jak wypłata świadczeń alimentacyjnych (ww. wyrok w sprawie de Groot).

69 — Według mnie, należy do tej kategorii wyrok z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 Gerritse (Rec. str. I-5933), w każdym razie w części dotyczącej możliwości odliczenia kosztów związanych z prowadzoną działalnością. Trybunał orzekł w nim w istocie, że unormowania traktatu dotyczące swobody świadczenia usług sprzeciwiają się unormowaniu krajowemu, które w sposób generalny uwzględnia przy opodatkowaniu osób niemających miejsca zamieszkania w tym kraju dochody brutto, bez odliczenia kosztów związanych z prowadzoną działalnością, natomiast osoby mające miejsce zamieszkania w tym kraju opodatkowane są od swych dochodów netto, po odliczeniu tych kosztów.

100. Dlatego też uważam, że art. 48 traktatu należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie ustawodawstwu krajowemu mającemu taki dyskryminujący skutek w odniesieniu do pracowników niemających miejsca zamieszkania w tym kraju.

E — *W przedmiocie ewentualnego uzasadnienia dyskryminacji pośredniej*

101. Zdaję sobie sprawę, że podejście, które prezentuję w oparciu o istniejące orzecznictwo, prowadzi w kwestii przywilejów podatkowych różnego rodzaju [70] do całkowitego zrównania podatników mających miejsce zamieszkania i tych niemających miejsca zamieszkania w państwie opodatkowania, choć te przywileje często są nierozłącznie związane z należącym do państw członkowskich wyborem polityki ekonomicznej lub społecznej.

102. Jednakże podkreślam fakt, że podejście takie znajduje zastosowanie tylko wtedy, gdy podatnik niemający miejsca zamieszkania w danym kraju otrzymuje całość lub prawie całość swych dochodów w państwie opodatkowania. Jedynie taka okoliczność może bowiem przekształcić zróżnicowane traktowanie osób mających i niemających miejsca zamieszkania w danym kraju w traktowanie dyskryminujące zabronione przez przepisy traktatu dotyczące swobodnego przepływu osób.

103. Według rządu niemieckiego, niemożność odliczenia przedmiotowej utraty dochodów z najmu tłumaczyć się ma koniecznością utrzymania spójności systemu podatkowego wynikającego z umowy francusko-niemieckiej i z prawa krajowego.

104. Spójność ta polegać ma na tym, że ponieważ Republika Federalna Niemiec nie ma, zgodnie z art. 3 ust. I umowy francusko-niemieckiej, możliwości opodatkowania dochodów pochodzących z nieruchomości położonych we Francji, uzasadniać ma to jej odmowę uwzględnienia strat związanych z takimi nieruchomościami w sytuacji, gdy straty te nie mogą być skompensowane przez dochody tego samego rodzaju pochodzące z Francji.

105. Ponadto, zdaniem rządu niemieckiego, ten system podatkowy opiera się na regułach rozdziału właściwości podatkowej, co do której Trybunał przyznać miał, że może ona uzasadniać zróżnicowane traktowanie podatkowe. Rząd niemiecki powołuje w tej kwestii ww. wyrok w sprawie Gilly.

70 — Jeżeli chodzi o rodzaj przywilejów podatkowych, których może dotyczyć to podejście, zauważyć należy, że Bundesfinanzhof przedłożył Trybunałowi wniosek o wydanie orzeczenia prejudycjalnego w kwestii, czy: „[w]yłączenie w stosunku do obywatela innego państwa członkowskiego podlegającego w Niemczech ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, w odróżnieniu od podmiotu podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, możliwości pomniejszenia łącznej sumy swoich dochodów o kwotę kosztów powstałych z tytułu doradztwa podatkowego, traktowanych jako wydatki nadzwyczajne, jest sprzeczne z art. 52 TWE" (podkreślenie moje): wniosek o wydanie orzeczenia prejudycjalnego z dnia 12 sierpnia 2004 r. w sprawie C-346/04 Conijn.

106. Argumentacja przedstawiona przez rząd niemiecki nie przekonuje mnie, a to przede wszystkim dlatego, że miesza ona dwa różne zagadnienia, mianowicie zagadnienie dotyczące podatkowych czynników łączących z zagadnieniem uzasadnienia opartego na wymogu spójności obowiązującego systemu podatkowego.

107. Po pierwsze, jeżeli chodzi o zagadnienie dotyczące podatkowych czynników łączących, należy uściślić, że w wyroku w sprawie Gilly Trybunał ograniczył się do rozstrzygnięcia, że art. 48 traktatu WE nie sprzeciwia się postanowieniom dwustronnej umowy ustalającej podatkowe czynniki łączące pracowników w jednym lub w drugim państwie członkowskim w zależności w szczególności od tego, czy pracują oni w sektorze prywatnym czy publicznym oraz jeżeli pracują w sektorze publicznym, w zależności od tego, czy mają oni lub nie obywatelstwo państwa, do którego należy administracja, która ich zatrudnia.

108. W istocie chodzi w tym przypadku o postanowienia, które ograniczają się do określenia, w którym państwie członkowskim osoba fizyczna poddana będzie podatkowi dochodowemu [71]. Różnice, które mogą z tego wyniknąć na poziomie opodatkowania znajdującego zastosowanie w jednym lub w drugim państwie członkowskim, wynikają z braku harmonizacji na szczeblu wspólnotowym skali podatków bezpośrednich.

109. Przedmiotem rozważań w niniejszej sprawie są jednak unormowania dotyczące określania dochodu podlegającego opodatkowaniu oraz stawki podatkowej. Nie są w ogóle przedmiotem rozważań unormowania wynikające z umowy francusko-niemieckiej oraz EStG z 1987 r., które skutkują poddaniem podatkowi dochodowemu w Niemczech osób fizycznych, takich jak małżonkowie Ritter-Coulais, z uwagi na ich niemieckie obywatelstwo i wykonywanie zawodu nauczyciela w publicznym liceum w Niemczech.

110. Nie jest również bezpośrednio przedmiotem rozważań w tej sprawie reguła rozdziału właściwości podatkowej, według której zgodnie z brzmieniem art. 3 ust. I umowy francusko-niemieckiej „[d]ochody z majątku nieruchomego [...] podlegają opodatkowaniu tylko w tym umawiającym się państwie, w którym ten majątek jest położony".

111. W istocie brak uwzględnienia w Niemczech *strat* pochodzących z majątku nieruchomego nie wynika z tego artykułu, lecz — jak to widzieliśmy — z samego tylko prawa krajowego.

71 — To wypływa z „kompetencji, jaką mają umawiające się strony w zdefiniowaniu, dla uniknięcia podwójnego opodatkowania, kryteriów rozdziału między nie ich uprawnień do opodatkowania" (ww. wyrok w sprawie Gilly, pkt 30).

112. Po drugie, wiadomo, że — w odniesieniu do argumentu opartego na wymogu zagwarantowania spójności obowiązującego systemu podatkowego — Trybunał konsekwentnie go odrzucał, przypominając, że w przypadku, w którym uznał, że wymóg ten mógł usprawiedliwić unormowanie mogące ograniczać podstawowe wolności [72], istniał bezpośredni związek między z jednej strony możliwością odliczenia składek odprowadzonych w ramach umów ubezpieczenia emerytalnego i na życie oraz z opodatkowaniem kwot uzyskanych przy wykonaniu tych umów z drugiej [73].

113. Aby uzasadnienie oparte na wymogu zagwarantowania spójności mającego zastosowanie systemu podatkowego było dopuszczalne, musi istnieć bezpośredni związek między przyznaniem przywileju podatkowego a kompensacją tego przywileju przez pobranie podatku, a także odliczenie i pobranie dokonywane być muszą w ramach tego samego opodatkowania w stosunku do tego samego podatnika.

114. Uważam, że w tym konkretnym wypadku brakuje związku tego rodzaju między z jednej strony odliczeniem strat z najmu dla celów obliczenia podatku dochodowego w państwie członkowskim zatrudnienia oraz z drugiej strony opodatkowaniem dochodów z nieruchomości w państwie członkowskim, w którym majątek się znajduje.

115. Uważam zatem za wykluczone, by rozróżnienie między osobami mającymi i niemającymi miejsca zamieszkania w danym państwie, takie jak wprowadzone przez ustawodawstwo niemieckie, mogło znaleźć uzasadnienie w wymogu zagwarantowania spójności obowiązującego systemu podatkowego.

116. Skądinąd nic nie wskazuje, by przedmiotowa utrata dochodów z najmu w niniejszej sprawie mogła być uwzględniona w państwie położenia nieruchomości przy okazji wcześniejszych lat podatkowych.

117. W końcu, podobnie jak to podkreśla sąd krajowy, przypominam, że obniżenie wpływów podatkowych nie może być uznane za istotny wzgląd interesu ogólnego, który może być podniesiony w uzasadnieniu krajowego środka sprzecznego z podstawową wolnością [74].

72 — Chodziło o wyroki z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann (Rec. str. I-249, pkt 28) oraz w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii (Rec. str. I-305, pkt 21).

73 — Zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie de Groot (pkt 108).

74 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen (Rec. str. I-4071, pkt 59).

V — Wnioski

118. W związku z całością powyższych rozważań proponuję, by Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne postawione przez Bundesfinanzhof w następujący sposób:

Artykuł 48 traktatu EWG (po zmianie art. 48 traktatu WE, obecnie art. 39 WE) należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, by obywatele państwa członkowskiego podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech, którzy otrzymują ze źródła położonego w Niemczech dochody z pracy najemnej, nie mogli wykorzystać utraty dochodów z najmu — poniesionej w innym państwie członkowskim, a wynikłej z faktu, że używają swojego domu na własne potrzeby — ani dla celów ustalenia dochodu podlegającego opodatkowaniu w Niemczech, ani przy ustalaniu stawki podatkowej podatku dochodowego w tym państwie członkowskim.