OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PAOLA MENGOZZIEGO
przedstawiona w dniu 29 marca 2007 r. [1]

1. W niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Cour administrative (sąd administracyjny) w Luksemburgu wnosi w istocie do Trybunału o wyjaśnienie, czy przepis krajowy, taki jak 157ter ustawy luksemburskiej o podatku dochodowym (zwanej dalej „LIR"), jest sprzeczny z zasadami swobodnego przepływu pracowników (art. 39 WE). Na podstawie tego przepisu, celem ustalenia stawki stosowanej do odchodów opodatkowywanych w Wielkim Księstwie Luksemburga, nie są brane pod uwagę niektóre wydatki z tytułu wynajmu znajdujących się w innym państwie członkowskim nieruchomości obywatela wspólnotowego, który choć nie zamieszkuje w Wielkim Księstwie, tu uzyskuje większość swych dochodów podlegających opodatkowaniu.

2. Trybunał miał już okazję zająć stanowisko w podobnej kwestii w sprawie Ritter-Coulais, w której przedmiotem rozważania była zgodność z art. 39 WE przepisu niemieckiego, który nie zezwalał osobom fizycznym, które pobierają dochody z tytułu pracy zarobkowej w Niemczech i tam są zamieszkałe dla potrzeb podatkowych, uwzględniania przy obliczaniu stawki podatku od rzeczonych dochodów wydatków związanych z utrzymaniem domu mieszkalnego, z którego korzystają w celach osobistych, położonego w innym państwie członkowskim [2]. Przedmiotowy stan faktyczny różni się jednak od analizowanego tam stanu faktycznego z dwóch powodów: po pierwsze, jak wynika to już z powyższego opisu, przedmiotowy przepis luksemburski — w przeciwieństwie do przepisów badanych w sprawie Ritter-Coulais — nie bierze pod uwagę, celem obliczenia stawki podatkowej, ewentualnych dodatkowych dochodów nierezydenta pochodzących z wynajmu mieszkań położonych za granicą. Po drugie, wydatki podnoszone przez skarżących w sprawie głównej, która legła u podstaw niniejszego odesłania prejudycjalnego, dotyczą nieruchomości oddanych w najem, nie zaś zajmowanych osobiście.

1 — Język oryginału: włoski.

2 — Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-152/03 Ritter-Coulais, Zb.Orz. str. I-1711.

I — Ramy prawne

A — *Właściwe prawo wspólnotowe*

3. Artykuł 39 WE stanowi, co następuje:

„1. Zapewnia się swobodę przepływu pracowników wewnątrz Wspólnoty.

2. Swoboda ta obejmuje zniesienie wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową między pracownikami państw członkowskich w zakresie zatrudnienia, wynagrodzenia i innych warunków pracy.

3. Z zastrzeżeniem ograniczeń uzasadnionych względami porządku publicznego, bezpieczeństwa publicznego i zdrowia publicznego, swoboda ta obejmuje prawo:

a) ubiegania się o rzeczywiście oferowane miejsca pracy,

b) swobodnego przemieszczania się w tym celu po terytorium państw członkowskich,

c) przebywania w jednym z państw członkowskich w celu podjęcia tam pracy, zgodnie z przepisami ustawowymi, wykonawczymi i administracyjnymi dotyczącymi zatrudniania pracowników tego państwa,

d) pozostawania na terytorium państwa członkowskiego po ustaniu zatrudnienia, na warunkach ustalonych przez Komisję w rozporządzeniach wykonawczych".

B — *Prawo krajowe*

4. Przepisy dotyczące zatrudnienia osób fizycznych, znajdujące zastosowanie w przedmiotowej sprawie mieszczą się co do zasady we wspomnianej LIR oraz w umowie 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, zawartej w dniu 23 sierpnia 1958 r. między Wielkim Księstwem Luksemburga a Niemcami (zwanej dalej „CDI").

5. W szczególności art. 157ter LIR stanowi, że podatnicy nierezydenci, których całkowite dochody z miejscowej i zagranicznej

działalności zawodowej podlegają opodatkowaniu w Luksemburgu w przynajmniej 90%, mogą zostać na wniosek opodatkowani w Luksemburgu w zakresie dochodów podlegających tam opodatkowaniu. W takim przypadku stawka jest ustalana jak stawka, jaka stosowałaby się do nich, gdyby byli rezydentami i podlegali tam opodatkowaniu z racji swoich luksemburskich i pochodzących z zagranicy dochodów z *działalności zawodowej* [3].

6. Z akt sprawy wynika natomiast, że w przypadku podatnika zamieszkałego w Luksemburgu, dla celów ustalenia właściwej stawki opodatkowania jego dochodów, pod uwagę brana jest jego globalna zdolność podatkowa, przy uwzględnieniu również potencjalnych strat związanych z wynajmem nieruchomości położonych za granicą (art. 134 LIR).

7. W rozumieniu art. 4 CID dochody pochodzące z wynajmu nieruchomości są opodatkowane w umawiającym się państwie ich położenia.

8. Na podstawie tej samej umowy państwo zamieszkania powinno uwzględnić globalny dochód swego podatnika dla celów ustalenia stawki podatkowej opodatkowania dochodów w tym państwie (art. 24).

II — Okoliczności faktyczne, wniosek prejudycjalny i przebieg postępowania przed Trybunałem

9. Małżonkowie Lakebrink, obywatele niemieccy zamieszkali w Niemczech, których dochód w 2002 r. pochodził z pracy zarobkowej w Luksemburgu, złożyli wniosek o wspólne opodatkowanie w Luksemburgu na podstawie art. 157ter LIR.

10. Płacili oni zatem podatki od dochodów podlegających opodatkowaniu w Luksemburgu według stawki, której podlegaliby, gdyby zamieszkiwali w Luksemburgu. Ponadto w odpowiednich decyzjach podatkowych postanowiono, że mimo wniosku zainteresowanych, przy ustalaniu stawki zgodnie z art. 157ter LIR, nie są brane pod uwagę straty związane z wynajmem nieruchomości położonych w Niemczech.

3 — Z postanowienia odsyłającego wynika, że za pomocą tego mechanizmu, ustanowionego na mocy art. 157ter, ustawodawca luksemburski miał zamiar zastosować się do norm wspólnotowych, w tym w szczególności zasad ogłoszonych przez Trybunał w sprawie Schumacker, w której Trybunał podobno ograniczył równość traktowania, jaką pociąga za sobą swoboda przemieszczania się pracowników, jedynie do działalności gospodarczej, która przynosi dochody o charakterze zawodowym.

11. Od przedmiotowych decyzji podatkowych małżonkowie Lakebrink wnieśli dwa odrębne odwołania do dyrektora działu podatków bezpośrednich.

12. W braku odpowiedzi ze strony organów administracyjnych małżonkowie Lakebrink wnieśli sprawę do Tribunal administratif w Luksemburgu, który, połączywszy owe odwołania do wspólnego rozpoznania, uznał je za dopuszczalne i zasadne w części dotyczącej wniosku o korektę decyzji podatkowej, wyjaśniając w uzasadnieniu, że do celów ustalenia stawki podatkowej, jakiej podlega dochód skarżących, należy wziąć pod uwagę straty związane z wynajmem nieruchomości położonych w Niemczech w wysokości ustalonej przez niemieckie organy podatkowe.

13. Od orzeczenia tego Wielkie Księstwo Luksemburga, reprezentowane przez ministra finansów, wniosło odwołanie do Cour administrative, który żywiąc wątpliwości co do wykładni art. 39 WE, postanowił zawiesić postępowanie w sprawie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy wykładni art. 39 WE należy dokonywać w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, takiemu jak ustanowione w Wielkim Księstwie Luksemburga przez art. 157ter LIR, na podstawie którego obywatel wspólnotowy, niebędący rezydentem Luksemburga, który uzyskuje w Luksemburgu przychody z pracy zarobkowej, które stanowią większość jego podlegających opodatkowaniu źródeł przychodów, nie może uwzględnić swoich ujemnych dochodów z najmu nieruchomości, których nie zajmuje osobiście, położonych w innym państwie członkowskim, w tym wypadku w Niemczech, przy ustalaniu stawki opodatkowania mającej zastosowanie do jego uzyskiwanych w Luksemburgu przychodów?”.

14. Na mocy art. 23 statutu Trybunału uwagi na piśmie przedstawili małżonkowie Lakebrink, Komisja oraz rządy luksemburski, szwedzki i niderlandzki.

III — Analiza prawna

A — *W przedmiocie istnienia dyskryminacji pośredniej*

15. Za pomocą przedmiotowego pytania sąd odsyłający pragnie w istocie ustalić, czy art. 39 WE traktatu należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on przepisom krajowym, zgodnie z którymi przy ustalaniu stawki podatkowej stosowanej do

opodatkowywanych w Wielkim Księstwie Luksemburga dochodów obywatela wspólnotowego nierezydenta, który tam uzyskuje większość przychodów pochodzących z pracy zarobkowej, nie są brane pod uwagę straty związane z wynajmem nieruchomości położonych w innym państwie członkowskim, podczas gdy są one uwzględniane w przypadku podatników rezydentów.

16. Rządy luksemburski, szwedzki i niderlandzki proponują udzielenie negatywnej odpowiedzi na to pytanie, podczas gdy przeciwnego zdania są małżonkowie Lakebrink i Komisja.

17. Mając na uwadze fakt, iż sporne przepisy dotyczą opodatkowania osób fizycznych, konieczne jest rozpoczęcie analizy od utrwalonego w orzecznictwie Trybunału założenia, że o ile prawdą jest, iż w obecnym stanie prawa wspólnotowego dziedzina podatków bezpośrednich jako taka nie wchodzi w zakres kompetencji Wspólnoty, o tyle państwa członkowskie powinny korzystać ze swych uprawnień w tej dziedzinie przy poszanowaniu prawa wspólnotowego, w tym w szczególności podstawowych swobód, na których opiera się konstrukcja i funkcjonowanie rynku wewnętrznego [4].

18. Zważywszy, że skarżący w sprawie głównej wykonują *pracę zarobkową* w jednym z państw członkowskich, bez wątpienia właśnie w świetle art. 39 WE należy przeanalizować przedmiotowe przepisy krajowe.

19. Rzeczony przepis ustanawia zasadę swobodnego przepływu pracowników i zniesienie wszelkiej związanej z przynależnością państwową dyskryminacji między pracownikami państw członkowskich [5].

20. Pragnę jednak zauważyć, że przepis sporny w sprawie głównej znajduje zastosowanie bez względu na przynależność państwową zainteresowanego podatnika. Mimo tego nierówność traktowania oparta na kryterium miejsca zamieszkania lub pochodzenia może w określonych warunkach prowadzić do skutku równoważnego z dyskryminacją ze względu na przynależność państwową.

21. Zgodnie bowiem z utrwaloną linią orzecznictwa Trybunału jest zabroniona nie tylko dyskryminacja oparta na kryterium przynależności państwowej, lecz również wszelka dyskryminacja, która mimo iż opiera

4 — Zobacz w szczególności wyroki z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225, pkt 21; z dnia 4 października 1991 r. w sprawie C-246/89 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Rec. str. I-4585, pkt 12, oraz z dnia 13 listopada 2003 r. w sprawie C-209/01 Schilling i Fleck Schilling, Rec. str. I-13389, pkt 22.

5 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 13 lutego 1994 r. w sprawie C-419/92 Scholz, Rec. str. I-505, pkt 7.

się na innych kryteriach, prowadzi do tego samego skutku, albowiem przez dyskryminację należy rozumieć stosowanie innych przepisów do analogicznych sytuacji lub stosowanie tego samego przepisu do odmiennych sytuacji [6].

22. W dziedzinie podatków bezpośrednich Trybunał orzekł, że nierówność traktowania ze względu na miejsce zamieszkania nie jest sama w sobie dyskryminacyjna, albowiem co do zasady kryterium takie wskazuje na związek podatnika z państwem pochodzenia, a zatem mogłoby uzasadniać odmienne traktowanie podatkowe [7].

23. W tym względzie Trybunał wyjaśnił, że sytuacja rezydentów i nierezydentów zwykle nie jest analogiczna, albowiem dochód uzyskany na terytorium państwa przez nierezydenta stanowi w większości przypadków jedynie część jego ogólnego dochodu, który skupia się w miejscu jego zamieszkania, oraz dlatego, że osobista zdolność podatkowa nierezydenta, wynikająca z uwzględnienia zarówno wszystkich jego dochodów, jak i jego sytuacji osobistej i rodzinnej, może być łatwiej oceniona w miejscu, gdzie ustanowił on ośrodek swych interesów osobistych i gospodarczych, co zwykle pokrywa się ze zwyczajowym miejscem zamieszkania [8].

24. Stąd fakt, iż państwo członkowskie nie przyznaje nierezydentowi uprawienia do skorzystania z określonych ulg podatkowych, zwykle nie jest dyskryminacją, jeśli się weźmie pod uwagę obiektywne różnice między sytuacją rezydentów i nierezydentów zarówno w odniesieniu do źródeł przychodu, jak i osobistej zdolności podatkowej oraz sytuacji osobistej i rodzinnej [9].

25. Trybunał wyjaśnił jednak, że nie jest tak w przypadku, gdy nierezydent nie uzyskuje znaczących dochodów w państwie, w którym zamieszkuje, lecz pobiera znaczną część swych podlegających opodatkowaniu dochodów z działalności wykonywanej w państwie zatrudnienia, przez co państwo zamieszkania nie jest w stanie udzielić mu ulg wynikających z uwzględnienia jego sytuacji osobistej i rodzinnej [10]. Co się bowiem tyczy nierezydenta, który większość swoich dochodów uzyskuje w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym zamiesz-

6 — 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.

7 — Zobacz przywołany powyżej wyrok w sprawie Schumacker, pkt 31–34; wyroki z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. str. I-2493, pkt 18; z dnia 27 czerwca 1996 r. w sprawie C-107/94 Asscher, Rec. str. I-3089, pkt 41, oraz z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-311/97 Royal Bank of Scotland, Rec. str. I-2651, pkt 27.

8 — Zobacz przywołany wyżej wyrok w sprawie Schumacker, pkt 31 i 32; wyroki z dnia 14 września 1999 r. w sprawie C-391/97 Gschwind, Rec. str. I-5451, pkt 22; z dnia 16 maja 2000 r. w sprawie C-87/99 Zurstrassen, Rec. str. I-3337, pkt 21, oraz z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 Gerritse, Rec. str. I-5933, pkt 43.

9 — Zobacz przywołane wyżej wyroki w sprawach Schumacker, pkt 34, Gschwind, pkt 23 i Gerritse, pkt 44.

10 — Zobacz przywołany wyżej wyrok w sprawie Schumacker, pkt 36, oraz wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 de Groot, Rec. str. I-11819, pkt 89.

kuje, dyskryminacja polega na tym, że sytuacja osobista i rodzinna owego nierezydenta nie jest brana pod uwagę ani w państwie zamieszkania, ani w państwie zatrudnienia [11].

26. Stąd, wracając do badanej tu sprawy, nie ulega moim zdaniem wątpliwości, że w takim jak ten stanie faktycznym stosowanie spornego przepisu stanowi przypadek nierówności traktowania w stosunku do małżonków Lakebrink ze względu na ich miejsce zamieszkania, które znajduje się poza terytorium luksemburskim.

27. Jak bowiem zauważyłem powyżej, przy określaniu stawki stosowanej do celów opodatkowania rezydentów przepisy luksemburskie biorą pod uwagę ich globalne dochody. Tymczasem w przypadku podatnika niezamieszkałego w Luksemburgu dla celów podatkowych, który tam uzyskuje całość lub prawie całość swych dochodów podlegających opodatkowaniu, zrównanie jego sytuacji prawnej z sytuacją praną rezydentów jest jedynie częściowe: oprócz dochodów ze źródeł luksemburskich, zasada progresywnej stawki podatkowej stosuje się jedynie do dochodów zagranicznych o charakterze zawodowym, przez co wykluczone są dochody niezawierające się w tej kategorii, wśród których — jak w tym przypadku — dochody z wynajmu nieruchomości.

28. Wynika stąd, że w przypadku takim jak ten rozpatrywany, brak uwzględnienia strat związanych z wynajmem nieruchomości położonych za granicą przy obliczaniu stawki podatkowej, której podlega podatnik — który mimo iż nie zamieszkuje w Luksemburgu, jednak tutaj uzyskuje całość lub prawie całość swych dochodów podlegających opodatkowaniu w tym państwie — stanowi bez wątpienia niekorzystne traktowanie go w stosunku do traktowania podatnika rezydenta, który wykonuje analogiczną działalność i na rzecz którego uwzględniane są tego typu straty przy obliczaniu stawki podatkowej.

29. Wniosku tego nie zmienia fakt — jak twierdzą rządy luksemburski i niderlandzki — że przy obliczaniu stawki w trybie art. 157ter LIR przepisy luksemburskie nie biorą pod uwagę ewentualnego zwiększenia dochodu nierezydentów z wynajmu. Ewentualna korzyść, jaką wyciągnęliby nierezydenci w stosunku do podatników rezydentów w podobnej sytuacji, nie może skompensować straty, jaką ponoszą oni w przypadku takim jak ten analizowany, gdy ani państwo zamieszkania — w braku dochodów podlegających tam opodatkowaniu — ani państwo zatrudnienia nie biorą pod uwagę strat związanych z wynajmem nieruchomości położo-

11 — Przywołany wyżej wyrok w sprawie Schumacker, pkt 38.

nych za granicą. Uznanie bowiem, że strata ta, jako sporadyczna, nie może prowadzić do dyskryminacji, byłoby równoznaczne z uznaniem za zgodny z zasadą swobodnego przepływu pracowników systemu podatkowego, który jedynie czasami okazuje się niekorzystny dla podatników nierezydentów, uznając, że jako okazjonalna, niekorzyść ta ma niewielkie znaczenie. W ten sposób zostałyby uznane za dopuszczalne dyskryminacje mniejszościowe, pozbawiając treści zakaz o charakterze ogólnym, o którym mowa w art. 39 WE [12].

30. Ustaliwszy, że sporne przepisy stanowią przejaw odmiennego traktowania na niekorzyść nierezydentów, należy teraz jeszcze zweryfikować, czy owa odmienność traktowania przyjmuje konkretnie charakter dyskryminujący, a zatem czy sytuacja rezydentów i nierezydentów jest obiektywnie porównywalna w odniesieniu do analizowanego przepisu.

31. Ponieważ w przedmiotowym stanie faktycznym małżonkowie Lakebrink uzyskują w państwie zatrudnienia — Luksemburgu — całość swych dochodów i nie uzyskują żadnych znaczących dochodów w państwie zamieszkania, uważam, że z punktu widzenia ustalania stawki podatku znajdują się oni w sytuacji porównywanej z sytuacją osoby zamieszkałej w Wielkim Księstwie Luksemburga.

32. To wynika moim zdaniem z orzecznictwa Trybunału, zgodnie z którym — mimo iż ogólnie rzecz biorąc w dziedzinie podatków bezpośrednich rezydenci i nierezydenci nie są w analogicznej sytuacji, albowiem zwykle to w kraju zamieszkania koncentruje się większa część dochodu podatnika i to właśnie to państwo dysponuje co do zasady wszelkimi informacjami niezbędnymi do dokonania oceny globalnej zdolności podatkowej podatnika — przestaje istnieć jakakolwiek obiektywna odmienność sytuacji uzasadniająca odmienność traktowania w stosunku do podatników rezydentów w przypadku, gdy nierezydent, który przy braku znaczących dochodów we własnym państwie zamieszkania uzyskuje większość swych podlegających opodatkowaniu dochodów z działalności wykonywanej w państwie zatrudnienia [13].

33. Choć Trybunał orzekł tak wprost jedynie w zakresie systemów podatkowych w odniesieniu do uwzględniania sytuacji osobistej i rodzinnej podatników nierezydentów, uznając, że „nie istnieje żadna obiektywna odmienność sytuacji uzasadniająca nierówne traktowanie w odniesieniu do uwzględniania dla celów opodatkowania *sytuacji osobi-*

12 — Zobacz podobnie przywołany powyżej wyrok w sprawie de Groot, pkt 97; w odniesieniu do swobody przedsiębiorczości wyrok z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, Rec. str. I-2409, pkt 43.

13 — Zobacz przywołany wyżej wyrok w sprawie Schumacker, pkt 36 i 37.

stej i rodzinnej podatnika" [14], nie jest jednak powiedziane, że zamiarem Trybunału było ograniczenie wyłącznie do takiego aspektu globalnej zdolności podatkowej zrównania podatnika nierezydenta, który uzyskuje całość lub prawie całość swych dochodów w państwie zatrudnienia, z podatnikiem tam zamieszkującym, który wykonuje analogiczną pracę zarobkową.

34. Należy w tym kontekście przeanalizować wniosek, do którego doszedł Trybunał w przedmiocie porównywalności podatników rezydentów i nierezydentów, w świetle *ratio* leżącego u jego podstaw, aby móc zweryfikować, czy można uznać, że rzeczona porównywalność ma miejsce również w wypadku, gdy odmawia się ulgi podatkowej niezwiązanej z sytuacją osobistą lub rodzinną podatnika nierezydenta [15].

35. Podążając za rozumowaniem Trybunału, podatnik nierezydent znajduje się ogólnie w sytuacji obiektywnie odmiennej od sytuacji podatnika zamieszkałego w państwie zatrudnienia, albowiem pobiera on w nim jedynie część swych dochodów, a zatem mógłby teoretycznie dwukrotnie korzystać z ulg podatkowych związanych z jego osobistą sytuacją podatkową, a mianowicie zarówno w państwie zamieszkania, jak i w państwie zatrudnienia. Wobec takich dwóch obiektywnie nieporównywalnych sytuacji rezydentów i nierezydentów Trybunał wykluczył, jakoby odmowa ze strony państwa zatrudnienia dotycząca przyznania ulg podatkowych związanych z osobistą sytuacją podatkową nierezydenta stanowiła traktowanie dyskryminacyjne nierezydenta.

36. Niemniej jednak w przypadku, gdy nierezydent uzyskuje całość lub prawie całość swych dochodów podlegających opodatkowaniu w państwie zatrudnienia, przestaje istnieć ryzyko, że skorzysta on dwukrotnie z ulg związanych z jego osobistą sytuacją podatkową — której państwo zamieszkania nie będzie mogło wziąć pod uwagę w braku pobierania tam znaczących dochodów — a zatem nie istnieje już żadna różnica w stosunku do sytuacji podatnika rezydenta. Skutkiem tego właściwe zastosowanie zasady niedyskryminacji — którego wyraz stanowi orzeczenie opisane powyżej — zobowiązuje państwo zatrudnienia do zrównania nierezydenta, którego całość lub prawie całość dochodu jest wytwarzana na jego terytorium, do rezydenta nie tylko w odniesieniu do ulg podatkowych związanych z jego *sytuacją osobistą i rodzinną*, lecz również w odniesieniu do wszelkich innych aspektów jego globalnej zdolności podatkowej, które mają znaczenie dla przyznania rezydentom ulg podatkowych.

14 — Ibidem, pkt 37. Wyróżnienie własne.

15 — Zobacz podobnie opinia rzecznika generalnego Légera przedstawiona w dniu 1 marca 2005 r. w przywołanej powyżej sprawie Ritter-Coulais, pkt 91 i nast.

37. Wracając do meritum pytania, z przeprowadzonej do tej pory analizy wynika, że małżonkowie Lakebrink, nie uzyskując znaczących dochodów w swoim państwie zamieszkania, podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na terenie państwa zatrudnienia — Luksemburga — które powinno przyznać im związane z globalną zdolnością podatkową ulgi podatkowe przyznawane własnym rezydentom, albowiem znajdują się oni w sytuacji obiektywie porównywalnej do sytuacji tych ostatnich. Wynika stąd, że małżonkowie Lakebrink są pośrednio dyskryminowanie wskutek stosowania art. 157ter LIR, albowiem jeden z aspektów ich zdolności podatkowej — a mianowicie straty z wynajmu nieruchomości — nie jest brany przez Luksemburg pod uwagę przy obliczaniu stawki podatkowej ze względu na to, iż mają oni miejsce zamieszkania poza terytorium luksemburskim.

38. Należy sprecyzować, że wbrew twierdzeniom rządów niderlandzkiego i szwedzkiego, takie rozwiązanie w niczym nie narusza wielokrotnie potwierdzonej przez Trybunał zasady swobodnego podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.

39. Pragnę przede wszystkim przypomnieć, że odmienność traktowania ustalona powyżej w pkt 37 wynika wyłącznie ze stosowania wewnętrznej normy prawa luksemburskiego — art. 157ter LIR — podczas gdy nie podważa się w żaden sposób niemiecko-luksemburskiej CID [16].

40. Należy następnie zauważyć, że sporny przepis nie dotyczy sposobu ustalania podstawy opodatkowania, lecz dotyczy uwzględniania jednego z aspektów zdolności podatkowej nierezydenta w *wyłącznym celu obliczenia stawki podatku*, nie zaś również w ramach określania podstawy opodatkowania. Postanowienie zatem, że to państwo zatrudnienia, przy ustalaniu stawki podatku, powinno wyjątkowo przyznać ulgi podatkowe związane z globalną zdolnością podatkową nierezydenta, w tym ewentualne ulgi związane z zarządzaniem dobrami, w stosunku do których państwo zatrudnienia nie ma właściwości podatkowej, nie oznacza opodatkowywania tego typu dochodów przez to państwo. Wynika stąd, że w analizowanym przypadku w żaden sposób nie zostaje naruszony podział właściwości podatkowej według kryterium terytorialnego, przewidziany w niemiecko-luksemburskiej CDI, albowiem Wielkie Księstwo Luksemburga, opodatkowując podatnika nierezydenta objętego tam nieograniczonym obowiązkiem podatkowym, nie będzie miało obowiązku włączenia do podstawy opodatkowania dochodów pochodzących z wynajmu nieruchomości położonych w Niemczech — których opodatkowanie pozostaje w gestii

16 — Różnica ta łączy się z zasadami jednego tylko systemu prawnego i nie wynika z odmienności bądź podziału właściwości podatkowej między te dwa państwa członkowskie.

Niemiec — lecz będzie musiało wyjątkowo uwzględnić je przy ustalaniu stawki podatku.

41. Co się wreszcie tyczy sposobu, w jaki należy wziąć pod uwagę globalną zdolność podatkową podatnika nierezydenta, który uzyskuje w państwie zatrudnienia całość albo prawie całość podlegających opodatkowaniu dochodów, uważam, że prawo wspólnotowe nie nakłada żadnych szczególnych wymogów, pod warunkiem że rzeczony podatnik nie jest dyskryminowany w stosunku do rezydenta, który wykonując analogiczną działalność, znajduje się w obiektywnie porównywalnej sytuacji [17].

42. W odniesieniu do przedmiotowej sprawy oznacza to zatem, że celem ich uwzględnienia przy obliczaniu stawki podatku, dochody podatnika nierezydenta pochodzące z wynajmu za granicą powinny być określane na takich samych warunkach co te przewidziane dla podatników zamieszkałych w Luksemburgu, a zatem zgodnie z przepisami luksemburskiego prawa podatkowego, bez żadnego wpływu prawa niemieckiego [18]. Moim zdaniem wniosek ten nie zmienia się — jak zostało to stwierdzone w wyroku w pierwszej instancji w sprawie głównej oraz jak twierdził rząd luksemburski — pod wpływem okoliczności, że właściwość podatkowa w stosunku do spornych dochodów należy do Niemiec na podstawie CDI. Jak widzieliśmy powyżej bowiem, określenie owych dochodów ma znaczenie wyłącznie dla celów uwzględnienia ich przez państwo zatrudnienia przy obliczaniu stawki podatku, nie zaś w odniesieniu do ich opodatkowania, co nadal pozostaje we właściwości Niemiec i w przypadku zysków miałoby miejsce według przepisów niemieckich.

B — *Ewentualne uzasadnienie*

43. Wziąwszy pod uwagę restrykcyjny charakter analizowanego przepisu wobec korzystania ze swobody przepływu pracowników, należy zbadać ewentualną możliwość uzasadnienia go w świetle prawa wspólnotowego.

44. Rząd luksemburski wprawdzie nie powołał formalnie żadnego uzasadnienia odmienności traktowania wprowadzonego przez sporny przepis, jednak w przedstawionych uwagach zmierza w istocie do wykazania, że u podstaw zaskarżonego przepisu leży potrzeba ochrony spójności krajowego

17 — Zobacz podobny tok rozumowania w przywołanym powyżej wyroku w sprawie de Groot, pkt 114 i 115.

18 — Artykuł 134 i 134ter LIR.

systemu podatkowego. Dlatego też wyłącznie tytułem pomocniczym dokonam analizy owego uzasadnienia.

W przedmiocie ochrony spójności systemu podatkowego

45. Rząd luksemburski powołuje się w istocie na fakt, iż u podstaw spornego przepisu legła „spójność", która wprawdzie z jednej strony odmawia podatnikom nierezydentom wzięcia pod uwagę strat związanych z wynajmem zarówno w ramach obliczania podstawy opodatkowania, jak i stawki podatkowej, lecz z drugiej strony symetrycznie nie bierze pod uwagę ewentualnych, dodatkowych dochodów tego rodzaju.

46. Ochrona spójności krajowego systemu podatkowego jest pojęciem utrwalonym w orzecznictwie począwszy już od wyroków w sprawach Bachmann i Komisja przeciwko Belgii, w których Trybunał uznał co do zasady, że rzeczony wymóg stanowi wzgląd nadrzędny interesu publicznego, który może stanowić przyczynę ograniczenia zasad podstawowych w dziedzinie swobodnego przemieszczania się [19].

19 — Wyroki z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. str. I-209, pkt 21–28, oraz w sprawie C-300/90, Rec. str. I-305, pkt 14–21.

47. W owych sprawach Trybunał uzasadnił względami spójności systemu podatkowego przepisy krajowe, które uzależniały możliwość odliczenia składek na ubezpieczenie emerytalne i na życie od wpłacania ich w państwie, które zezwala na ich odliczenie. Ograniczenie to znajdowało swe uzasadnienie w potrzebie kompensowania utraty wpływów podatkowych, spowodowanej odliczaniem składek wpłacanych na podstawie umów ubezpieczeniowych, opodatkowaniem kwot pobranych wskutek wykonania tych umów, które nie mogłyby jednak zostać opodatkowane w przypadku towarzystw ubezpieczeniowych posiadających siedziby za granicą.

48. Od daty wydania owych wyroków ochrona spójności systemu podatkowego stała się najczęściej powoływanym przez państwa członkowskie uzasadnieniem w dziedzinie podatków bezpośrednich. Trybunał znacznie jednak ograniczył pojęcie spójności podatkowej i w szeregu wyroków orzekł, że potrzeba ta uzasadnia przepis ograniczający podstawowe swobody jedynie wtedy, gdy spełnione są następujące trzy przesłanki: a) istnienie bezpośredniego związku przyczynowego między ulgą podatkową a odpowiadającą jej kompensacją za pomocą opłaty podatkowej, b) dokonywanie odliczenia i pobieranie opłaty w ramach

tego samego podatku oraz c) dokonanie ich w stosunku do tego samego podatnika [20].

49. O ile dwie przesłanki dotyczące tożsamości podatnika i podatku są z całą pewnością spełnione w niniejszej sprawie, o tyle należy jeszcze zbadać istnienie bezpośredniego związku przyczynowego między odliczeniem strat z wynajmu a uwzględnieniem przy obliczaniu stawki podatku dodatkowych dochodów odnoszących się do tego typu inwestycji.

50. W tym względzie należy stwierdzić, że sporny przepis opiera się na zasadzie symetrii, na podstawie której nie są brane pod uwagę przy obliczaniu stawki podatku nierezydenta ani straty z wynajmu za granicą, ani ewentualne dodatkowe dochody związane z tego rodzaju inwestycjami w nieruchomości. W konsekwencji uwzględnienie jedynie strat z wynajmu zaburzyłoby logikę przedmiotowego przepisu, albowiem ulga ta przy obliczaniu stawki podatku nie mogłaby zostać skompensowana przez uwzględnienie w tych samych celach potencjalnych przychodów, które może przynieść w przyszłości tego typu inwestycja w nieruchomość.

51. Chociaż nieuwzględnienie strat z wynajmu za granicą przy obliczaniu stawki podatku nałożonego na nierezydenta może co do zasady być uzasadnione potrzebą ochrony logiki stanowiącej fundament spornego przepisu luksemburskiego, to do sądu odsyłającego należy zadanie ustalenia, czy tego typu przepis restrykcyjny jest stosowany w sposób przestrzegający zasady proporcjonalności. Sporny przepis musi bowiem zagwarantować osiągnięcie zamierzonego celu bez wykraczania ponad to, co jest niezbędne [21].

52. Niemniej jednak sporny przepis nie wydaje się być najmniej restrykcyjnym przepisem zdolnym do ochrony spójności luksemburskiego systemu podatkowego, albowiem cel ten można osiągnąć z tym samym skutkiem kompensacji poprzez uwzględnienie przy obliczaniu stawki podatku nierezydentów zarówno strat, jak i zysków dochodu z wynajmu za granicą. Tego typu system pozwoliłby na uniknięcie sytuacji, takich jak ta rozpatrywana, w których niektóre aspekty zdolności podatkowej podatnika nie są brane pod uwagę ani w państwie zamieszkania — z powodu braku znaczących dochodów — ani w państwie zatrudnienia, gdzie podatnik uzyskuje większość swego dochodu.

20 — Bez zagłębiania się w tym miejscu w niedawny rozwój pojęcia „spójności podatkowej" w orzecznictwie, co jest bez znaczenia dla przedmiotowej sprawy, pragnę jednak przypomnieć, że ostatnio Trybunał zastosował przesłanki stanowiące podstawę tej zasady w sposób elastyczny, przyznając większe znaczenie aspektom celowościowym badanego systemu podatkowego. Zobacz w tym względzie przedstawioną przeze mnie opinię z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus, dotychczas nieopublikowanej w Zbiorze, pkt 189 i nast.).

21 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 31 marca 1993 r. w sprawie C-19/92 Kraus, Rec. str. I-1663, pkt 32.

IV — Wnioski

W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi udzielenie następującej odpowiedzi na pytanie przedłożone przez Cour administrative w Luksemburgu:

Artykuł 39 WE należy interpretować w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie przepisowi jednego z państw członkowskich, takiemu jak art. 157ter LIR, na podstawie którego obywatel wspólnotowy, niebędący rezydentem Luksemburga, który uzyskuje w Luksemburgu dochody z pracy zarobkowej, które stanowią większość jego podlegających opodatkowaniu dochodów, nie może — w przeciwieństwie do podatnika zamieszkałego w Luksemburgu — uwzględnić swoich strat z najmu nieruchomości, których nie zajmuje osobiście, położonych w innym państwie członkowskim, przy ustalaniu stawki opodatkowania mającej zastosowanie do jego uzyskiwanych w Luksemburgu dochodów.