

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

YVES'A BOTA

przedstawiona w dniu 9 grudnia 2010 r.¹

1. Przedmiotem niniejszej sprawy dotyczącej kwestii prejudycjalnej jest po raz kolejny ocena zgodności z prawem wspólnotowym przepisów podatkowych państwa członkowskiego, które ograniczają przewidziane w nich przywileje na rzecz podatników będących rezydentami.

2. Sprawa dotyczy przepisów niemieckich, w świetle których wyłącznie podatnicy będący rezydentami są uprawnieni do odliczenia od dochodu podlegającego opodatkowaniu renty wypłacanej członkowi rodziny w następstwie przeniesienia własności nieruchomości, w trybie przekazania majątku lub zaliczki na poczet udziału w spadku. Zgodnie z tym ustawodawstwem podatnik niebędący rezydentem, który otrzymuje w Niemczech czynsz z takiej nieruchomości, jeżeli stanowi on tylko niewielką część jego całkowitego dochodu, nie jest uprawniony do odliczenia takiej renty od dochodów z najmu lub dzierżawy podlegających opodatkowaniu w Niemczech.

3. Niemieckie organy podatkowe uznają bowiem, że rzeczona renta nie powinna być traktowana jako koszt bezpośrednio związany z dochodami z najmu lub dzierżawy w Niemczech, ale jako ciężar osobisty, który należy uwzględnić przy obliczaniu podatku

należnego od podatnika w państwie członkowskim jego miejsca zamieszkania.

4. W niniejszej opinii zacznę od wskazania, że w okolicznościach sporu przed sądem krajowym zgodność spornych przepisów z prawem wspólnotowym musi być oceniana w świetle swobody przepływu kapitału. Wskażę następnie powody, dla których, moim zdaniem, renta należna członkowi rodziny w następstwie przeniesienia własności nieruchomości, gdy zdarzeniem rodzącym zobowiązanie w jej zakresie jest przeniesienie własności, powinna zostać uznana za koszt bezpośrednio związany z czynszem z tej nieruchomości, tak że podatnicy niebędący rezydentami są w odniesieniu do tej renty w sytuacji porównywalnej do sytuacji podatników będących rezydentami.

5. Wywodzę z tego wnioszek, że sporne przepisy prowadzą w ten sposób do pośredniej dyskryminacji, która przy braku uzasadnienia czyni je sprzecznymi ze swobodnym przepływem kapitału.

1 — Język oryginału: francuski.

I — Ramy prawne

6. Na mocy art. 56 ust. 1 WE zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi.

7. Artykuł 58 ust. 1 lit. a) WE stanowi, że art. 56 WE nie narusza uprawnienia państw członkowskich do stosowania odpowiednich postanowień ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania.

8. Zgodnie z art. 58 ust. 3 WE ważne jest jednak, by takie przepisy nie stanowiły arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału w rozumieniu artykułu 56 WE.

II — Okoliczności sporu przed sądem krajowym i prawo krajowe

9. Skarżący, obywatel Niemiec, ma miejsce zamieszkania w Belgii, gdzie jest zatrudniony. W 2002 roku uzyskał z tytułu zatrudnienia wynagrodzenie brutto w wysokości 67 679,03 EUR.

10. W 1992 i 2002 r. skarżący nabył od rodziców lub otrzymał tytułem zaliczki na poczet udziału w spadku, na własność lub współwłasność z bratem, różne nieruchomości, w następstwie czego jego brat i on byli zobowiązani do uiszczania miesięcznej renty w wysokości 1000 EUR od dnia 1 grudnia 2002 r.

11. Operacje te zostały przedstawione w następujący sposób przez Niedersächsisches Finanzgericht (sąd finansowy dla Dolnej Saksonii) (Niemcy):

„Na mocy umowy zawartej w formie aktu notarialnego w dniu 27 kwietnia 1992 r. skarżący nabył od swoich rodziców nieruchomość gruntową położoną w Hameln (Niemcy), Wilhelmplatz 7, obciążoną zastrzeżeniem prawa do użytkowania na rzecz jego rodziców. Na mocy kolejnej umowy z dnia 2 grudnia 2002 r. przeniesiona została własność kolejnej nieruchomości gruntowej przez matkę na rzecz skarżącego i jego brata, Hermana, w ramach rozporządzenia na wypadek śmierci *inter vivos*. Własność działki w Hameln, położonej na Pyrmonter Str. 28, została przeniesiona na brata skarżącego. Uzgodnione zostało zobowiązanie do wypłaty renty w wysokości 1000,00 EUR miesięcznie. Przejęcie korzyści i obciążeń nastąpiło w dniu 1 listopada 2002 r. Brat skarżącego był współwłaścicielem nieruchomości gruntowych w Pötzen, w Dorfe i w Hörter 1, 1A. Z tych nieruchomości skarżący nabył część swojego brata, również w dniu 1 listopada 2002 r. Istniejące do tego momentu prawa do użytkowania przez matkę rozmaitych nieruchomości gruntowych zostały przekształcone w rentę. Począwszy od dnia 1 grudnia 2002 r. skarżący – tak jak jego

brat – mieli płacić na rzecz matki rentę miesięczną w wysokości 1000,00 EUR”.

12. W 2002 r. wnioskodawca otrzymał tytułem dochodów z najmu i dzierżawy tych nieruchomości kwoty w wysokości 2785 EUR i 749,50 EUR. W ramach opodatkowania tych dochodów z najmu i dzierżawy w Niemczech renta w wysokości 1000 EUR wypłacona przez skarżącego nie została odliczona.

13. Zgodnie z podlegającym stosowaniu prawem niemieckim, renta ta podlega odliczeniu jako wydatek szczególny w rozumieniu § 10 ust. 1 pkt 1a ustawy o podatku dochodowym (Einkommensteuergesetz)². Jednakże, zgodnie z § 50 ust. 1 zdanie czwarte EStG, odliczenie to nie ma zastosowania do podatników podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Republice Federalnej Niemiec, to jest podatników niebędących rezydentami.

14. Sąd krajowy wskazuje:

„Skarżący ma swoje jedyne miejsce zamieszkania w Belgii. W związku z tym podlega on w Niemczech tylko ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, który dotyczy dochodów uzyskanych w Niemczech. Do dochodów tych należą zgodnie z § 49 ust. 1 pkt 6 EStG

dochody z najmu i dzierżawy zarówno wspólnoty nieruchomości gruntowych, jak i należącej wyłącznie do skarżącego nieruchomości gruntowej położonej na Wilhelmplatz 7. W przeciwieństwie do osoby podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech – dochody skarżącego, zgodnie z § 50 ust. 1 zdanie czwarte EStG z 2002 r., nie podlegają obniżeniu o rentę jako wydatek szczególny w rozumieniu § 10 ust. 1 pkt 1a EStG z 2002 r. [...]”.

15. Niemiecki rząd przedstawił następujące dodatkowe wskazówki.

16. Paragraf 50 ust. 1 pierwsze i czwarte zdanie EStG ma następujące brzmienie:

„Podatnicy objęci ograniczonym obowiązkiem podatkowym mogą odliczyć koszty prowadzenia działalności gospodarczej (§ 4 ust. 4–8) lub koszty wykonywania działalności zawodowej (§ 9) wyłącznie w zakresie, w jakim takie koszty są związane gospodarczo z niemieckimi dochodami. [...] Inne postanowienia § 34 i § 9a, § 10, § 10a, § 10c, § 16 ust. 4, § 20 ust. 4, § 24a, § 32, § 32a ust. 6, § 33, § 33a, § 33b i § 33c nie mają zastosowania”.

17. Koszty prowadzenia działalności są zdefiniowane w § 4 ust. 4 EStG jako „wydatki związane z prowadzeniem działalności”. W świetle § 9 ust. 1 zdanie pierwsze EStG

2 — BGBl. 2002 I, s. 4245, zwany dalej „EStG”.

koszty wykonywania działalności zawodowej to „wydatki poniesione w celu uzyskania, zachowania i ochrony dochodów”.

zostać ustanowione w zależności od potrzeb alimentacyjnych zbywcy.

18. Wydatki szczególne są zdefiniowane w § 10 ust. 1a pkt 1 EStG:

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

[...]

1a. renty wynikające ze szczególnych zobowiązań i ciężarów trwałych, które nie są związane gospodarczo z dochodami, które nie wchodzą do podstawy opodatkowania”.

19. Alimenty (renty i ciężary trwałe) to powtarzające się świadczenia związane z przeniesieniem własności jednego lub więcej dóbr tytułem zaliczki na poczet udziału w spadku (przekazania majątku). Świadczenia nie stanowią wynagrodzenia za przeniesienie własności ani kosztów nabycia, lecz w odpowiednim przypadku wydatek szczególny w rozumieniu § 10 ust. 1 pkt 1a EStG.

20. W ramach tej czynności nabywca musi, zgodnie z wolą stron, uzyskać, przynajmniej częściowo, świadczenie tytułem darmym (darowizna). Renta lub ciężar trwały muszą

21. W ramach przeniesienia własności między członkami rodziny domniemywa się, z braku dowodu przeciwnego, że okresowe świadczenia zostały ustalone niezależnie od wartości nieruchomości, w oparciu o potrzeby alimentacyjne beneficjenta i ogólną gospodarczą zdolność dłużnika. Członkowie rodziny są typowymi przykładami „solidarności alimentacyjnej” wymaganej w tym punkcie.

22. Bundesfinanzhof (federalny sąd finansowy) w następujący sposób opisał przeniesienie własności z zastosowaniem renty alimentacyjnej:

„W zakresie prawa cywilnego umowa przekazania majątku jest porozumieniem, w którym rodzice, biorąc pod uwagę przyszłe dziedziczenie, przekazują ich majątek, w szczególności przedsiębiorstwo lub własną nieruchomość, jednemu lub kilku spadkobiercom, zastrzegając sobie [...] wystarczające środki utrzymania. Cechą szczególną umowy przekazania majątku jest to, że pozwala nowej generacji na korzystanie, przed otwarciem spadku, z przedsiębiorstwa umożliwiającego przynajmniej częściowe zaspokojenie jej potrzeb materialnych, przy jednoczesnym zapewnieniu przynajmniej część środków utrzymania zbywcy poprzez wykorzystanie przeniesionego majątku. W zakresie w jakim umowa przekazania majątku stanowi też darowiznę, różni się od porozumienia, w których powstaje zobowiązanie do wypłaty renty

tytułem wzajemnym (BFHE 161, 317, 326f, BStBl. II 1990, 8472 poz. C.II.1.a)”

ich dochodów z nieruchomości położonych w Niemczech.

23. Z orzecznictwa Bundesfinanzhof wynika ponadto, że renta alimentacyjna obiektywnie związana z przekazaniem majątku należy do wydatków szczególnych (§ 10 ust. 1 pkt 1a ustawy o podatku dochodowym) i okresowych wynagrodzeń (§ 22 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym), gdy zbywca zastrzega sobie pod postacią renty alimentacyjnej dochody z majątku, które muszą być od tej chwili generowane przez nabywcę majątku. Świadczenia te różnią się od zwykłych świadczeń alimentacyjnych, o których mowa w § 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym, gdyż są traktowane jako przychody zastrzeżone z majątku. Ponieważ renta alimentacyjna nie jest wynagrodzeniem za świadczenie nabywcy, nie musi być ustanawiana w zależności od wartości przekazanego majątku (BFHE 161, 317, 328f, BStBl. II 1990, 8472 poz. C.II.1.c).

25. W związku z tym Niedersächsisches Finanzgericht zawiesił toczące się przed nim postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy z art. 56 [WE] względnie z art. 12 WE niezgodne jest, gdy członek rodziny podlegający w Republice Federalnej Niemiec ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, inaczej aniżeli członek rodziny podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, nie może odliczyć od swych dochodów z najmu – jako wydatku szczególnego – wypłaconej renty?”

III — Odesłanie prejudycjalne

24. Sąd krajowy rozważa zgodność z prawem wspólnotowym odmiennego traktowania przewidzianego w prawie krajowym pomiędzy podatnikami będącymi rezydentami i niebędącymi rezydentami. Wskazuje on, że obowiązek wypłaty renty stanowi obciążenie dochodów skarżącego i jego brata, w zakresie w jakim obaj w ten sam sposób są zobowiązani do zgłoszenia dla celów podatkowych

IV — Analiza

A — *Dopuszczalność orzeczenia w trybie prejudycjalnym*

26. Rząd niemiecki podnosi, że niniejsze odesłanie prejudycjalne jest niedopuszczalne. Zdaniem tego rządu, po pierwsze, sąd krajowy nie zdefiniował dostatecznie okoliczności

faktycznych dotyczących zasad przenoszenia własności nieruchomości na wnioskodawcę, wygaśnięcia istniejących praw użytkownika oraz wypłaty miesięcznej renty. Po drugie, nie dostarczył wystarczających wskazówek co do treści i wykładni przepisów krajowych dotyczących wydatków szczególnych i pokazujących, co odróżnia je od kosztów działalności gospodarczej i kosztów wykonywania działalności zawodowej.

27. Nie podzielam zastrzeżenia rządu niemieckiego.

28. Oczywiście, jak przypomina rząd niemiecki, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem konieczność dokonania takiej wykładni prawa wspólnotowego, która jest użyteczna dla sądu krajowego, wymaga, by ten zdefiniował ramy faktyczne i prawne, w które wpisuje się przedstawione pytanie, lub przynajmniej wyjaśnił okoliczności faktyczne, na których opierają się te pytania. Jest również bezsporne, że informacje zawarte w postanowieniach odsyłających nie tylko powinny pozwolić Trybunałowi na udzielenie przydatnej odpowiedzi, ale również umożliwić rządowi państw członkowskich i innym zainteresowanym stronom przedstawienie uwag zgodnie z art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Dlatego też Trybunał czuwa nad tym, by możliwość ta była zachowana, uwzględniając okoliczność, że na podstawie tego przepisu jedynie postanowienie

odsyłające są podawane do wiadomości zainteresowanych stron³.

29. Prawdą jest również, że postanowienie odsyłające nie zawiera bardzo szczegółowych informacji o warunkach, w których przekazanie nieruchomości zostało dokonane, a prawa użytkownika przekształcone w miesięczną rentę. Prezentacja prawa krajowego jest również mniej szczegółowa niż informacje dostarczone przez rząd niemiecki w uwagach na piśmie.

30. Uważam jednak, że informacje zawarte w postanowieniu odsyłającym w zakresie ram prawnych i faktycznych sporu przed sądem krajowym są wystarczające, aby umożliwić stronom mającym prawo do interwencji w niniejszym postępowaniu przedstawienie ich uwag Trybunałowi oraz by umożliwić Trybunałowi udzielenie odpowiedzi przydatnej dla rozstrzygnięcia tego sporu przez sąd zwracający się z pytaniem.

31. Tak więc te wskazówki pozwalają na zrozumienie, że rozpatrywane uregulowanie krajowe zastrzega na rzecz podatników będących rezydentami przywilej w postaci możliwości odliczenia od ich dochodów podlegających opodatkowaniu renty należnej członkowi rodziny po przekazaniu nieruchomości w trybie przekazania majątku lub zaliczki na poczet udziałów w spadku. Z opisu stanu faktycznego wynika też, że kwota spornej renty nie odpowiada wartości gospodarczej przekazanej lub darowanej nieruchomości. Wynika z tego wreszcie, że rozwiązanie

3 — Wyroki z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-67/96 Albany, Rec. s. I-5751, pkt 39, 40; z dnia 16 grudnia 2004 r. w sprawie C-293/03 My, Zb.Orz. s. I-12013, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo.

sporu przedstawionego przez sąd krajowy zależy od stanowiska, czy taka różnica traktowania pomiędzy podatnikiem będącym rezydentem i podatnikiem niebędącym rezydentem jest zgodna z prawem wspólnotowym.

odliczyć tej renty od dochodów z najmu lub dzierżawy tych nieruchomości, podczas gdy taka możliwość istnieje w przypadku podatnika objętego nieograniczonym obowiązkiem podatkowym.

32. Ponadto należy podkreślić, że oprócz skarżącego i rządu niemieckiego, również rząd francuski i Komisja Europejska złożyli uwagi na piśmie, których treść zaświadcza, że interwenienci mogli zrozumieć okoliczności faktyczne i prawne sporu przed sądem krajowym.

33. Uważam więc, że niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, pomimo nieścisłości, należy uznać za dopuszczalny.

35. Wskazuję na wstępie, że zgodność tych przepisów z prawem wspólnotowym musi być oceniana wyłącznie w świetle postanowień traktatu WE dotyczących swobodnego przepływu kapitału. Następnie wskażę powody, dla których ustawodawstwo takie stanowi moim zdaniem ograniczenie sprzeczne z tą swobodą przepływu.

B — *Co do istoty sprawy*

1. Znajdująca zastosowanie swoboda przepływu

34. Sąd krajowy rozważa kwestię, czy rozpatrywane ustawodawstwo jest zgodne z art. 56 WE i 12 WE. Zastanawia się też co do zasady, czy wykładni tych przepisów należy dokonywać w ten sposób, że stoją na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, na mocy których dziecko objęte ograniczonym obowiązkiem podatkowym na terytorium tego państwa, które wypłaca swym rodzicom rentę w następstwie przeniesienia własności nieruchomości, nie może

36. Na wstępie należy przypomnieć, że o ile państwa członkowskie zachowały do dziś swe kompetencje w dziedzinie podatków bezpośrednich, to zgodnie z utrwalonym orzecznictwem muszą one wykonywać je z poszanowaniem zobowiązań przyjętych w ramach Wspólnoty Europejskiej, a w szczególności

zasad i swobód przepływu przewidzianych w traktacie⁴.

37. W odniesieniu do stosowania w niniejszej sprawie art. 12 WE, który zawiera ogólną zasadę zakazu wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, w świetle orzecznictwa przepis ten stosuje się autonomicznie wyłącznie w sytuacjach regulowanych przez prawo wspólnotowe, dla których traktat nie przewiduje szczególnych przepisów o niedyskryminacji⁵.

38. Jednakże art. 56 WE, który również został wskazany przez sąd krajowy w jego pytaniu prejudycjalnym i który zakazuje dyskryminacji w dziedzinie przepływów kapitału, może zostać zastosowany do sporu przed sądem krajowym. Z orzecznictwa wynika bowiem, że przepisy państwa członkowskiego dotyczące opodatkowania dochodów z najmu i dzierżawy uzyskanych przez podatnika niebędącego rezydentem są objęte zakresem stosowania swobodnego przepływu kapitału⁶.

39. Orzecznictwo to oparte jest na okoliczności, że inwestycje w nieruchomości są wymieniane wśród przepływów kapitałowych wymienionych w nomenklaturze zawartej w załączniku I do dyrektywy Rady 88/361/EWG⁷, który ma charakter wskazania zakresu stosowania art. 56 WE⁸. Przejęcie przez wnioskodawcę, który zamieszkuje w Belgii, budynków znajdujących się w Niemczech stanowi zatem przepływ kapitału⁹.

40. Z nomenklatury tej i orzecznictwa wynika, że przeniesienie własności nieruchomości w drodze dziedziczenia lub darowizny na obywatela Unii mającego miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim stanowi również przepływ kapitału¹⁰. Z tego orzecznictwa wynika, że przeniesienie własności nieruchomości w drodze zaliczki na poczet udziału w spadku – gdy, jak w tym przypadku, występuje w nim element obcy, związany z miejscem zamieszkania beneficjenta w innym państwie członkowskim niż państwo, w którym znajdują się te nieruchomości – jest objęte zakresem stosowania art. 56 WE.

4 — Wyroki z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. s. I-225, pkt 21; z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-101/05 A, Zb.Orz. s. I-11531, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo.

5 — Wyrok z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-443/06 Höllmann, Zb.Orz. s. I-8491, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo.

6 — Wyrok z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer, Zb.Orz. s. I-8203, pkt 24.

7 — Dyrektywa Rady z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [WE, artykuł uchylony przez traktat amsterdamski] (Dz.U. L 178, s. 5).

8 — Zobacz wyrok z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawach połączonych C-463/04 i C-464/04 Federconsumatori i in., Zb.Orz. s. I-10419, pkt 20; z dnia 11 września 2008 r. w sprawie C-11/07 Eckelkamp i in., Zb.Orz. s. I-6845, pkt 38.

9 — Wyrok z dnia 11 grudnia 2003 r. w sprawie C-364/01 Barbier, Rec. s. I-15013, pkt 58.

10 — Zobacz w zakresie spadków wyroki z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-513/03 van Hilten-van der Heijden, Zb.Orz. s. I-1957, pkt 42; z dnia 17 stycznia 2008 r. w sprawie C-256/06 Jäger, Zb.Orz. s. I-123, pkt 25–27. Zobacz co się tyczy darowizny wyrok z dnia 27 stycznia 2009 r. w sprawie C-318/07 Persche, Zb.Orz. s. I-359, pkt 27.

41. Zatem przepis ten ma zastosowanie w niniejszej sprawie, co do czego zgodnie są wszystkie strony interweniujące, i proponuję, by Trybunał ograniczył badanie przedstawionego pytania do jego wykładni.

2. Istnienie nieuzasadnionego ograniczenia

42. Pytanie, które leży u podstaw niniejszej sprawy, dotyczy tego, czy renta należna od skarżącego powinna zostać uznana za koszty bezpośrednio związane z czynszami pobieranymi przezeń w Niemczech, czy też należy ją analizować jako ciężar osobisty.

43. Pytanie to pojawia się, ponieważ art. 56–58 WE zakazują państwu członkowskiemu odmiennego traktowania podatników będących rezydentami i niebędących rezydentami, gdy te dwie kategorie podatników są w tej samej sytuacji.

44. Jednak, jak przypomina rząd francuski, uznaje się w dziedzinie opodatkowania bezpośredniego, że podatnicy będący rezydentami i niebędący rezydentami znajdują się, co do zasady, w różnych sytuacjach¹¹. Tak więc

dochód uzyskany przez podatnika niebędącego rezydentem stanowi zwykle tylko część jego dochodu ogólnego, skoncentrowanego w miejscu jego zamieszkania. Ponadto państwo członkowskie, w którym podatnik ten ma miejsce zamieszkania, najlepiej zna sytuację osobistą i rodzinną podatnika i może ustalić jego zdolność podatkową. Co do zasady podatnik niebędący rezydentem nie może zatem zarzucać państwu członkowskiemu, w którym uzyskuje tylko niewielką część swoich dochodów, że odmówiło mu przywileju podatkowego uzależnionego od jego sytuacji osobistej i rodzinnej, takiego jak odliczenie ciężącego na nim świadczenia alimentacyjnego, gdyż obowiązek ten spoczywa na państwie członkowskim, w którym zamieszkuje¹².

45. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, obowiązek uwzględnienia sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika niebędącego rezydentem ciąży na państwie członkowskim, w którym powstają dochody, wyłącznie gdy podatnik wywodzi całość lub prawie całość źródeł dochodu z tego ostatniego¹³.

46. W niniejszej sprawie jest bezsporne, że czynsze pobierane przez skarżącego w Niemczech stanowią tylko niewielką część jego dochodu podlegającego opodatkowaniu, ponieważ według informacji dostarczonych przez sąd krajowy uzyskuje on ponad 90% swoich dochodów w Belgii, gdzie zamieszkuje.

11 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Schumacker, pkt 31; wyrok z dnia 18 marca 2010 r. w sprawie C-440/08 Gielen, Zb.Orz. s. I-2323, pkt 43.

12 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Schumacker, pkt 32; wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 de Groot, Rec. s. I-11819, pkt 99–102.

13 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Schumacker, pkt 36; wyrok z dnia 16 października 2008 r. w sprawie C-527/06 Renneberg, Zb.Orz. s. I-7735, pkt 61.

Wynika stąd, że jeśli sporną rentę należy uznać za ciężar osobisty, podobny do świadczenia alimentacyjnego, skarżący nie może zarzucać niemieckim organom podatkowym, że odmówiły jej odliczenia od jego dochodów z czynszu podlegających opodatkowaniu w Niemczech.

47. Jednakże skarżący jest uprawniony do żądania takiego odliczenia, jeżeli ta renta może być uznana za koszt bezpośrednio związany z tymi czynszami. Z orzecznictwa wynika bowiem, że w odniesieniu do takich kosztów podatnicy będący rezydentami i niebędący rezydentami są w porównywalnej sytuacji i powinni być traktowani identycznie¹⁴.

48. Rządy niemiecki i francuski twierdzą, że orzecznictwo to nie ma zastosowania do spornej renty z poniżej streszczonych powodów.

49. Rząd niemiecki podnosi, że jego przepisy krajowe stosują kryterium bezpośredniego związku. Paragraf 50 ust. 1 zdanie pierwsze EStG stanowi bowiem, że podatnicy objęci ograniczonym obowiązkiem podatkowym mogą odliczyć koszty prowadzenia działalności gospodarczej, to jest wydatki związane z prowadzeniem działalności, oraz koszty

wykonywania działalności zawodowej, to jest wydatki poniesione w celu uzyskania, zachowania i ochrony dochodów.

50. W niniejszej sprawie bezsporne jest, że rozpatrywana renta nie stanowi kosztów wykonywania działalności zawodowej, lecz wydatek szczególny w rozumieniu art. 10 EStG. Renta ta nie stanowi bowiem zapłaty za nieruchomości. Jej wysokość jest ustalana niezależnie od jej wartości, na podstawie potrzeb alimentacyjnych beneficjenta i ogólnej zdolności gospodarczej dłużnika. Wynika ona z uzgodnień zawartych w gronie rodzinnym. Z postanowienia odsyłającego wynika zatem, że matka skarżącego pragnęła przenieść własność należących do niej nieruchomości, gwarantując sobie zaspokojenie potrzeb życiowych.

51. Niemiecki rząd wywiódł z tego w niniejszej sprawie, że brak jest bezpośredniego związku pomiędzy dochodami z najmu i dzierżawy uzyskanymi przez pana Schrödera a rentą płaconą przezeń matce, ponieważ renta ta nie była nierozzerwalna z jego dochodami w rozumieniu pkt 25 ww. wyroku w sprawie *Centro Equestre da Lezíria Grande*.

52. Rząd ten twierdzi również, że niewątpliwie w pkt 22 ww. wyroku w sprawie *Conijn* Trybunał orzekł, że koszty doradztwa podatkowego, również zakwalifikowane jako

¹⁴ — Wyroki z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 *Gerritse*, Rec. s. I-5933, pkt 27; z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawie C-346/04 *Conijn*, Zb.Orz. s. I-6137, pkt 20–24; z dnia 15 lutego 2007 r. w sprawie C-345/04 *Centro Equestre da Lezíria Grande*, Zb.Orz. s. I-1425, pkt 23–25.

wydatki szczególne zgodnie z § 10 EStG, były bezpośrednio związane z uzyskaniem dochodów podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. W sprawie, w której wydano ten wyrok, istniał jednak związek do tego stopnia niezbędny, że wydatki te musiały prawie w sposób nieunikniony zostać poniesione w celu uzyskania tych dochodów i zawierały więcej kosztów wykonywania działalności zawodowej niż wydatków szczególnych. Natomiast rozpatrywana w postępowaniu przed sądem krajowym renta nie jest typową konsekwencją lub skutkiem prawnym uzyskania dochodów z najmu i dzierżawy, lecz opiera się na więziach rodzinnych U. Schrödera.

53. Rząd francuski również zaprzecza istnieniu bezpośredniego związku między wypłatą przez skarżącego rentą a jego dochodami z najmu i dzierżawy.

54. Twierdzi on, że w świetle przedmiotu i treści § 10 ust. 1 pkt 1a EStG renta objęta zakresem tego przepisu nie może zostać uznana za bezpośrednio gospodarcze wynagrodzenie za rezygnację przez matkę skarżącego z użytkowania wynajętych nieruchomości. Rząd francuski podkreśla również, że kwota wypłaconej przez skarżącego renty nie pozostaje w bezpośredniej korelacji z uzyskiwanymi przez skarżącego dochodami z najmu i dzierżawy. Zdaniem tego rządu, nie ma bezpośredniego związku gospodarczego pomiędzy wysokością renty wypłaconej przez skarżącego a uzyskiwanymi przez niego dochodami z najmu i dzierżawy, ponieważ nieruchomości te mogły nie przynieść takich dochodów lub przynieść kwoty bardzo wysokie, bez związku ze wspomnianą rentą.

55. Nie podzielamy stanowiska tych rządów. Podobnie jak Komisja, jestem zdania, że renta wypłacona przez skarżącego jego matce w następstwie przeniesienia własności nieruchomości położonych w Niemczech może być uznana za bezpośrednio związaną z czynszem generowanym przez te nieruchomości z następujących powodów.

56. Jak wynika z badania wyroków przywołanych przez strony w ich uwagach na piśmie, Trybunał stwierdził istnienie bezpośredniego związku między dochodami a wydatkami podatnika niebędącego rezydentem w następujących okolicznościach.

57. W ww. wyroku w sprawie Gerritse rozpatrywane były koszty wykonywania działalności zawodowej przez muzyka, obywatela niderlandzkiego, w ramach świadczeń wykonanych w stacji radiowej w Niemczech i opodatkowanych w tym państwie członkowskim. Trybunał orzekł, że te koszty są „bezpośrednio związane z działalnością przynoszącą dochód podlegający opodatkowaniu w Niemczech, tak że rezydenci i nierezydenci znajdujący się w tym zakresie w podobnej sytuacji”¹⁵.

58. W ww. wyroku w sprawie Conijn Trybunał rozszerzył tę analizę o koszty doradztwa

15 — Punkt 27 tego wyroku.

podatkowego poniesione przez podatnika niebędącego rezydentem w Niemczech w celu sporządzenia zeznania podatkowego dotyczącego jego dochodów uzyskanych w tym państwie członkowskim. Trybunał wskazał, że obowiązek złożenia tego zeznania wynika z okoliczności, że taka osoba osiąga dochód w tym państwie członkowskim. Trybunał wywiódł z tego, że koszty te są bezpośrednio związane z dochodami opodatkowanymi w Niemczech, tak że ciążą w ten sam sposób na dochodach uzyskiwanych przez wszystkich podatników, niezależnie od tego, czy są rezydentami, czy nie są rezydentami¹⁶. Trybunał dodał, że podatnicy będący i niebędący rezydentami znajdują się w porównywalnej sytuacji w odniesieniu do złożoności krajowego prawa podatkowego oraz że prawo do odliczenia, które ma zrekompensować koszty poniesione w ramach doradztwa podatkowego, przyznane podatnikom będącym rezydentami powinno mieć zastosowanie również do podatników niebędących rezydentami, którzy są skonfrontowani z tym samym stopniem złożoności krajowego systemu podatkowego¹⁷.

59. Wreszcie w ww. wyroku w sprawie *Centro Equestre da Lezíria Grande* Trybunał stwierdził, że przez pojęcie „koszty wykonywania działalności pozostające w bezpośrednim związku z dochodami osiąganymi w państwie członkowskim, w którym jest wykonywana działalność”, należy rozumieć koszty pozostające w bezpośrednim związku gospodarczym ze świadczeniem, które spowodowało opodatkowanie w danym państwie członkowskim, i które tym samym są nierozdzielnie związane z tym świadczeniem, takie jak koszty podróży i zakwaterowania, niezależnie od miejsca i chwili poniesienia tych kosztów¹⁸.

16 — Punkt 22 tego wyroku.

17 — Ibidem, pkt 23.

18 — Punkt 25 tego wyroku.

60. Po zbadaniu tego orzecznictwa jestem zdania, że decydującym kryterium dla ustalenia, czy wydatki należy uznać za ciężary osobiste lub koszty bezpośrednio związane z dochodami podlegającymi opodatkowaniu, jest zdarzenie prowadzące do powstania wydatku. Wydatek należy uznać za koszt bezpośrednio związany z tymi dochodami, gdy zdarzeniem jest działalność, która pozwoliła na uzyskanie tych dochodów, a nie sytuacja osobista podatnika.

61. W niniejszej sprawie, jak podkreśliła Komisja, dochody z najmu i dzierżawy mogły zostać uzyskane przez skarżącego wyłącznie dzięki przeniesieniu własności omawianych nieruchomości, a to przeniesienie mogło nastąpić wyłącznie w zamian za uiszczenie rzeczonyj renty.

62. Bezsprornie kwota tej renty, jak wynika z akt sprawy, nie odpowiada wartości gospodarczej przekazanych nieruchomości. Jak wskazuje rząd niemiecki, kwota ta mogła zostać określona w drodze wzajemnego porozumienia między stronami w gronie rodzinnym, zgodnie z potrzebami darczyńcy, jak i zdolnością gospodarczą obdarowanego. Jednakże okoliczność ta nie narusza samej istoty jego zobowiązania do zapłaty rzeczonyj renty umożliwiającego mu nabycie własności nieruchomości jego rodziców, a w konsekwencji prawa do czynszów, które nieruchomości te przynoszą.

63. Innymi słowy, bez renty skarżący nie mógłby uzyskać prawa własności wynajętych nieruchomości, a zatem i dochodów z tytułu najmu i dzierżawy, które przynoszą.

64. Elementem przesądającym w niniejszej sprawie jest zatem, moim zdaniem, okoliczność, że zdarzeniem generującym rozpatrywaną rentę jest przeniesienie własności nieruchomości, które przynoszą dochody z najmu i dzierżawy podlegające opodatkowaniu w Niemczech, a nie jedynie obowiązek pomocy rodzicom. Ponieważ zdarzeniem generującym sporną rentę jest przeniesienie własności wynajętych nieruchomości, czego weryfikacja należy do sądu krajowego, jestem zdania, że rentę tę należy uznać za koszt bezpośrednio związany z czynszem uzyskiwanym z tych nieruchomości.

65. Analizy tej nie podważa moim zdaniem okoliczność, że w odróżnieniu od kosztów wykonywania działalności zawodowej i kosztów doradztwa podatkowego, o który mowa w ww. wyrokach w sprawach Gerritse i Conijn, sporna renta byłaby należna również, gdyby skarżący nie wynajął nieruchomości i nie uzyskał żadnego dochodu podlegającego opodatkowaniu w Niemczech.

66. Istotne jest moim zdaniem, że podatnicy niebędący rezydentami, gdy uzyskują dochody z najmu lub dzierżawy, są opodatkowani jak podatnicy będących rezydentami oraz że bez zobowiązania do zapłaty renty osobie przekazującej nieruchomości nie mogliby

nabyć własności nieruchomości, a zatem ich wynająć.

67. Wynika z tego, że jeśli Trybunał zgadza się z tą analizą, podatnicy niebędących rezydentami, tacy jak skarżący, znajdują się w odniesieniu do takiej renty w takiej samej sytuacji jak podatnicy będący rezydentami. Przepisy krajowe, w zakresie w jakim zastrzegają możliwość odliczenia tej renty od dochodów podlegających opodatkowaniu w Niemczech wyłącznie na rzecz podatników będących rezydentami, są zatem sprzeczne z art. 56 WE.

68. Ponadto rząd niemiecki nie przedstawił żadnego uzasadnienia dla tego odmiennego traktowania.

69. Dlatego proponuję, by na przedstawione przez sąd krajowy pytanie Trybunał odpowiedział w ten sposób, że wykładni art. 56 WE należy dokonywać w ten sposób, że ustawodawstwo państwa członkowskiego, na mocy którego dziecko podlegające ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na terytorium tego państwa, które wypłaca swym rodzicom rentę w następstwie przeniesienia własności nieruchomości w drodze przekazania majątku lub zaliczki na poczet udziału w spadku, nie może, w przeciwieństwie do podatnika będącego rezydentem, odliczyć tej renty od dochodów z tytułu najmu i dzierżawy uzyskiwanych z tych budynków, jest sprzeczne z postanowieniami tego przepisu, gdy zdarzeniem prowadzącym do powstania zobowiązania w zakresie wypłaty renty jest to przeniesienie własności.

V — Wnioski

70. W świetle powyższych rozważań proponuję, by Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytanie przedstawione przez Niedersächsisches Finanzgericht:

Wykładni art. 56 WE należy dokonywać w ten sposób, że ustawodawstwo państwa członkowskiego, na mocy którego dziecko podlegające ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na terytorium tego państwa, które wypłaca swym rodzicom rentę w następstwie przeniesienia własności nieruchomości w drodze przekazania majątku lub zaliczki na poczet udziału w spadku, nie może, w przeciwieństwie do podatnika będącego rezydentem, odliczyć tej renty od dochodów z tytułu najmu i dzierżawy uzyskiwanych z tych budynków, jest sprzeczne z postanowieniami tego przepisu, gdy zdarzeniem prowadzącym do powstania zobowiązania w zakresie wypłaty renty jest to przeniesienie własności.