



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 9 lutego 2017 r.\*

Odesłanie prejudycjalne — Prawo podatkowe — Podatek dochodowy — Obywatel państwa członkowskiego uzyskujący dochody na terytorium tego państwa członkowskiego i na terytorium państwa trzeciego, mający miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim — Korzyść podatkowa mająca uwzględniać jego sytuację osobistą i rodzinną

W sprawie C-283/15

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) postanowieniem z dnia 22 maja 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 11 czerwca 2015 r., w postępowaniu:

X

przeciwko

**Staatssecretaris van Financiën,**

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, E. Regan, J.C. Bonichot (sprawozdawca), C.G. Fernlund i S. Rodin, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 29 czerwca 2016 r., rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu X przez B. Dielemana, A.A.W. Langevoorda i T.C. Gerverdincka, belastingadviseurs,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez M. Bulterman oraz M. Noort, działające w charakterze pełnomocników, wspierane przez J.C.L.M. Fijena, expert,
- w imieniu rządu belgijskiego przez M. Jacobs i J.C. Halleux, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,

\* Język postępowania: niderlandzki.

- w imieniu rządu austriackiego przez C. Pesendorfer, E. Lachmayer oraz F. Koppensteinera, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandes, M. Rebelo oraz J. Martins da Silvę, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, E. Karlssona, L. Swedenborga oraz N. Otte Widgren, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez M. Holta, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez R. Hilla, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 września 2016 r.,

wydaje następujący

### Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni „postanowień traktatu FUE dotyczących swobody przepływu”.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między X a Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu ds. finansów) dotyczącego odmowy przez niderlandzki organ podatkowy dokonania odliczenia „ujemnych dochodów”, pochodzących z własnościowego lokalu mieszkalnego znajdującego się w Hiszpanii.

### Ramy prawne

- 3 Artykuł 2.3 Wet Inkomstenbelasting 2001 (ustawy o podatku dochodowym z 2001 r., zwanej dalej „ustawą z 2001 r.”) stanowi:

„Podatkowi dochodowemu podlegają następujące dochody uzyskane przez podatnika w ciągu danego roku kalendarzowego:

- a) podlegające opodatkowaniu dochody ze stosunku pracy lub nieruchomości mieszkalnych;
- b) podlegające opodatkowaniu dochody ze znaczących udziałów oraz
- c) podlegające opodatkowaniu dochody z oszczędności i inwestycji”.

- 4 Artykuł 2.4 ustawy z 2001 r. stanowi:

„1. Podlegające opodatkowaniu dochody ze stosunku pracy lub nieruchomości mieszkalnych określa się:

- a) dla podatników będących rezydentami: zgodnie z przepisami rozdziału 3,
- b) dla podatników niebędących rezydentami: zgodnie z przepisami sekcji 7.2 [...]”.

5 Zgodnie z art. 2.5 ustawy z 2001 r.:

„1. Podatnicy będący rezydentami, którzy mają miejsce zamieszkania w Niderlandach tylko przez część roku kalendarzowego, oraz podatnicy niebędący rezydentami, którzy mają miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej lub na terytorium określonego rozporządzeniem ministra państwa trzeciego, z którym Królestwo Niderlandów zawarło umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidującą wymianę informacji, podlegający opodatkowaniu w tym państwie członkowskim lub na terytorium tego państwa trzeciego, mogą wybrać system opodatkowania przewidziany na mocy niniejszej ustawy dla podatników będących rezydentami [...]

[...]”.

6 Na mocy art. 3.120 ust. 1 ustawy z 2001 r. rezydent Niderlandów może odliczyć „ujemne dochody” pochodzące ze stanowiącego jego własność mieszkania położonego w Niderlandach.

7 Zgodnie z art. 7.1 lit. a) ustawy z 2001 r. podatek jest pobierany od podlegających opodatkowaniu dochodów ze stosunku pracy lub z mieszkania w Niderlandach, osiągniętych w roku kalendarzowym.

8 Na mocy art. 7.2 ust. 2 lit. b) i f) ustawy z 2001 r. do podlegających opodatkowaniu dochodów ze stosunku pracy i z mieszkania należy podlegające opodatkowaniu wynagrodzenie za pracę wykonywaną w Niderlandach, a także – w stosownym przypadku – podlegające opodatkowaniu dochody ze stanowiącego własność podatnika mieszkania w Niderlandach.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

9 W Niderlandach, na podstawie ustawy z 2001 r., podatek dochodowy od osób fizycznych jest należny nie tylko od dochodów ze stosunku pracy, ale również od dochodów z „nieruchomości mieszkalnych”. W przypadku gdy nieruchomość ta „stanowi własność”, przyjmuje się, że przynosi ona „korzyści” obliczone procentowo w stosunku do jej wartości. Te „korzyści” zostają pomniejszone o podlegające odliczeniu koszty, do których należą odsetki i koszty z tytułu zobowiązań zaciągniętych w celu nabycia mieszkania. Gdy kwota tych kosztów przekracza „korzyści”, podatnik uzyskuje „ujemne dochody”.

10 W takiej sytuacji znalazł się w 2007 r. X, obywatel niderlandzki w odniesieniu do jego mieszkania położonego w Hiszpanii.

11 W ciągu tego samego roku podatkowego dochody z działalności zawodowej X obejmowały kwoty przekazane mu przez dwie spółki, w których miał on większościowe udziały, z których jedna ma swoją siedzibę w Niderlandach, a druga w Szwajcarii. Dochody ze źródła niderlandzkiego stanowiły 60% jego całkowitego dochodu podlegającego opodatkowaniu, a dochody ze źródła szwajcarskiego 40%. Nie uzyskał on zatem żadnego dochodu w Hiszpanii, ani w 2007 r., ani w ciągu czterech kolejnych lat, po upływie których X przestał być hiszpańskim rezydentem.

12 Zgodnie z obowiązującą dwustronną umową dotyczącą opodatkowania dochody ze źródła szwajcarskiego zostały opodatkowane w Szwajcarii, a dochody ze źródła niderlandzkiego w Niderlandach.

13 W odniesieniu do opodatkowania w tym ostatnim państwie członkowskim X początkowo wybrał system opodatkowania przewidziany dla podatników będących rezydentami, o którym mowa w art. 2.5 ustawy z 2001 r., co spowodowało, że podlegał on w Niderlandach nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. W związku z tym organ niderlandzkiej administracji podatkowej uwzględnił „ujemne dochody” związane z mieszkaniem własnościowym w Hiszpanii.

- 14 Tymczasem całkowita kwota obliczonego w ten sposób podatku była wyższa od podatku, który X powinien był zapłacić, gdyby nie dokonał wyboru systemu opodatkowania przewidzianego dla podatników rezydentów – co spowodowałoby w rezultacie, że byłby opodatkowany w Szwajcarii z tytułu dochodów uzyskanych w tym państwie, czyli z tytułu 40% całości swoich dochodów – i gdyby ponadto zezwolono mu na odliczenie w całości dochodów ujemnych związanych z jego mieszkaniem własnościowym, znajdującym się w Hiszpanii.
- 15 Nawiązując do swego wniosku dotyczącego wyboru systemu opodatkowania, X złożył skargę na decyzję podatkową do sądu w Niderlandach, podnosząc, że przepisy prawa Unii dotyczące swobody przepływu należy interpretować w ten sposób, że pozwalają one podatnikom-nierezydentom na odliczenie „ujemnych dochodów” związanych z ich mieszkaniem własnościowym i to bez obowiązku wyboru statusu rezydenta.
- 16 Rechtbank te Haarlem (sąd rejonowy w Haarlemie, Niderlandy) i Gerechtshof Amsterdam (sąd apelacyjny w Amsterdamie, Niderlandy) oddaliły wniesione przez niego skargi, w następstwie czego X wniósł skargę kasacyjną do Hoge Raad der Nederlanden (sądu najwyższego Niderlandów).
- 17 Sąd odsyłający ma wątpliwości co do zakresu orzecznictwa wynikającego z wyroku z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), ze względu na fakt, że inaczej niż w okolicznościach faktycznych występujących w sprawie, która legła u podstaw tego wyroku, X nie uzyskuje całego lub niemal całego swojego dochodu rodzinnego tylko w jednym państwie członkowskim innym niż państwo jego miejsca zamieszkania właściwym, aby opodatkować ten dochód i które mogłoby zatem uwzględnić jego sytuację osobistą i rodzinną. Sytuacja X charakteryzuje się bowiem tym, że w dniu, który należy uwzględnić w celu obliczenia obciążającego go podatku dochodowego, zamieszkiwał on w Hiszpanii, gdzie nie uzyskał on dochodu, a uzyskał on dochód częściowo w Niderlandach, w wysokości 60% i częściowo w Szwajcarii, w wysokości 40%.
- 18 Zdaniem sądu odsyłającego wyroki z dnia 14 września 1999 r., Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), z dnia 12 grudnia 2002 r., de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750) i z dnia 10 maja 2012 r., Komisja/Estonia (C-39/10, EU:C:2012:282) mogły być interpretowane w ten sposób, że państwo członkowskie, w którym jest wykonywana działalność, powinno zawsze uwzględniać sytuację osobistą i rodzinną zainteresowanego w sytuacji, w której państwo członkowskie zamieszkania nie jest w stanie tego uczynić. Tymczasem zachodzi to w sprawie rozstrzyganej w postępowaniu głównym, gdyż X nie uzyskał żadnego dochodu w Hiszpanii w odnośnym roku podatkowym.
- 19 W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy postanowienia traktatu FUE dotyczące swobody przepływu należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, na podstawie którego obywatel Unii zamieszkały w Hiszpanii, którego dochody z pracy są opodatkowane w ok. 60% w Niderlandach, a w ok. 40% w Szwajcarii, nie może odliczyć swoich ujemnych dochodów z wykorzystywanego osobiście mieszkania własnościowego znajdującego się w Hiszpanii od dochodów z pracy opodatkowanych w Niderlandach również wtedy, gdy w państwie zamieszkania, którym jest Hiszpania, uzyskuje tak niski dochód, że wspomniane ujemne dochody nie pozwalają na obniżenie podatku w państwie zamieszkania w danym roku?
- 2) a) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy każde państwo członkowskie, w którym obywatel Unii uzyskuje część swoich dochodów, jest w tym wypadku zobowiązane uwzględnić pełną kwotę wspomnianych ujemnych dochodów? Czy też zobowiązanie to spoczywa tylko na jednym z danych państw zatrudnienia, a jeżeli tak, to na którym? Czy też jeszcze każde z państw zatrudnienia (z wyjątkiem państwa zamieszkania) musi zezwolić na odliczenie części tych ujemnych dochodów? W jaki sposób należy ustalić w tym ostatnim wypadku tę część podlegającą odliczeniu?

- b) Czy w tym kontekście rozstrzygające jest to, w którym państwie członkowskim faktycznie wykonywana jest praca, czy to, które państwo członkowskie jest uprawnione do opodatkowania dochodów uzyskanych z tej pracy?
- 3) Czy odpowiedź na pytania przytoczone w pytaniu drugim będzie inna, jeżeli jednym z państw, w których obywatel Unii uzyskuje dochody, jest [Konfederacja Szwajcarska], która nie jest członkiem Unii [...] ani nie należy do Europejskiego Obszaru Gospodarczego?
- 4) Na ile istotne jest w tym kontekście, czy ustawodawstwo państwa zamieszkania (tutaj Królestwo Hiszpanii) przewiduje możliwość odliczenia odsetek hipotecznych za mieszkanie własnościowe podatnika oraz potrącenia wynikających z tego w danym roku strat podatkowych z ewentualnymi dochodami z tego państwa członkowskiego w latach późniejszych?”.

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

#### *W przedmiocie mającej zastosowanie swobody przepływu*

- 20 Na wstępie należy zauważyć, że sąd odsyłający nie wskazuje, w świetle której ze swobód przepływu należy dokonać analizy przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania głównego.
- 21 Z przedłożonych Trybunałowi akt sprawy wynika jednak, że X, posiadając w nich udziały większościowe, kontroluje i kieruje działalnością spółek z siedzibą w Niderlandach i w Szwajcarii, a od uzyskanych z nich zysków chciałby odliczyć „ujemne dochody” związane z jego mieszkaniem własnościowym w Hiszpanii.
- 22 Tymczasem zgodnie z utrwalonym orzecznictwem swobodą znajdującą zastosowanie do obywatela państwa członkowskiego niezależnie od jego obywatelstwa, posiadającego w kapitale zakładowym spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim udział, który daje mu określony wpływ na decyzje tej spółki i umożliwia mu decydowanie o jej działalności, jest swoboda przedsiębiorczości (wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., X, C-87/13, EU:C:2014:2459, pkt 21).
- 23 Przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania głównego powinny być zatem badane w świetle art. 49 TFUE.

#### *W przedmiocie pytania pierwszego*

- 24 W swym pierwszym pytaniu sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się temu, aby państwo członkowskie, którego przepisy podatkowe umożliwiają odliczenie „ujemnych dochodów” związanych z lokalem mieszkalnym, odmówiło skorzystania z tego odliczenia względem niebędącej rezydentem osoby prowadzącej działalność na własny rachunek, w sytuacji gdy uzyskuje ona na terytorium tego państwa członkowskiego 60% ogółu swych dochodów, a w państwie członkowskim, na którego terytorium jest położony jej lokal mieszkalny, nie uzyskuje ona dochodu, który pozwalałaby na skorzystanie z prawa do równoważnego odliczenia.
- 25 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy na wstępie przypomnieć, że przepisy podatkowe prawa krajowego powinny szanować prawo Unii, a w szczególności swobody zagwarantowane w traktatach, w tym swobodę przedsiębiorczości, o której mowa w art. 49 TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 10 maja 2012 r., Komisja/Estonia, C-39/10, EU:C:2012:282, pkt 47).

- 26 Uwzględnienie „ujemnych dochodów” związanych z nieruchomością położoną na terytorium państwa członkowskiego, w którym podatnik ma miejsca zamieszkania, stanowi korzyść podatkową związaną z jego sytuacją osobistą, służącą ocenie jego ogólnej zdolności płatniczej w zakresie podatków (zob. podobnie wyrok z dnia 18 czerwca 2015 r., Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 27 W rezultacie w zakresie, w jakim pozbawiają one podatników niebędących rezydentami możliwości, przyznanej podatnikom będącym rezydentami, odliczenia takich „ujemnych dochodów”, przepisy państwa członkowskiego traktują w mniej korzystny sposób tych pierwszych podatników w stosunku do drugich.
- 28 Należy zatem zbadać, czy kryterium miejsca zamieszkania ustanowione w przepisach będących przedmiotem postępowania głównego wprowadza dyskryminację.
- 29 W tym zakresie trzeba przypomnieć, że dyskryminacja może polegać wyłącznie na stosowaniu różnych reguł do porównywalnych sytuacji lub też na stosowaniu tej samej reguły do różnych sytuacji (zob. w szczególności wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 30; z dnia 18 czerwca 2015 r., Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, pkt 21).
- 30 W dziedzinie podatków bezpośrednich sytuacja rezydentów i nierezydentów nie jest co do zasady porównywalna, ponieważ dochód osiągany na terytorium państwa członkowskiego przez nierezydenta stanowi najczęściej tylko jeden z elementów jego dochodów ogółem, skupionych w jego miejscu zamieszkania, a indywidualną zdolność płatniczą nierezydenta, będącą wynikiem uwzględnienia wszystkich jego dochodów oraz jego sytuacji osobistej i rodzinnej, najłatwiej można ocenić w miejscu, w którym znajduje się ośrodek jego interesów osobistych i majątkowych, którym jest co do zasady miejsce jego stałego zamieszkania (zob. w szczególności wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 31, 32; a także z dnia 18 czerwca 2015 r., Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, pkt 22).
- 31 Trybunał orzekł też w pkt 34 wyroku z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), iż okoliczność, że państwo członkowskie nie daje nierezydentom możliwości skorzystania z niektórych ulg podatkowych przyznawanych rezydentom, nie ma co do zasady charakteru dyskryminacji, z uwagi na obiektywne różnice pomiędzy sytuacją rezydentów a sytuacją nierezydentów z punktu widzenia zarówno źródła dochodów, jak i indywidualnej zdolności płatniczej lub sytuacji osobistej i rodzinnej (zob. także wyrok z dnia 18 czerwca 2015 r., Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, pkt 23).
- 32 Do dyskryminacji pomiędzy rezydentami i nierezydentami w rozumieniu traktatu FUE może dojść jedynie wówczas, gdy niezależnie od ich miejsca zamieszkania w różnych państwach członkowskich zostanie wykazane, że obydwie kategorie podatników znajdują się w sytuacji podobnej w świetle przedmiotu i treści mających zastosowanie przepisów krajowych (zob. wyrok z dnia 14 września 1999 r., Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, pkt 26).
- 33 Tak jest w szczególności, w przypadku gdy podatnik niebędący rezydentem nie osiąga znaczących dochodów w państwie członkowskim, którego jest rezydentem, i osiąga zasadniczą część swoich dochodów podlegających opodatkowaniu z działalności wykonywanej w innym państwie członkowskim, tak że państwo członkowskie, którego jest on rezydentem, nie jest w stanie przyznać mu korzyści wynikających z uwzględnienia jego sytuacji osobistej i rodzinnej (zob. w szczególności wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 36; z dnia 16 października 2008 r., Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, pkt 61; z dnia 18 czerwca 2015 r., Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, pkt 25).
- 34 W takiej sytuacji dyskryminacja polega na tym, że sytuacja osobista i rodzinna nierezydenta, który zasadniczą część dochodów uzyskuje w państwie członkowskim innym niż państwo miejsca jego zamieszkania, nie jest uwzględniana ani w państwie członkowskim zamieszkania, ani w państwie

członkowskim zatrudnienia (wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 38; z dnia 18 lipca 2007 r., Lakebrink i Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, pkt 31; a także z dnia 18 czerwca 2015 r., Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, pkt 26).

- 35 W pkt 34 wyroku z dnia 18 lipca 2007 r., Lakebrink i Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452) Trybunał wyjaśnił, że orzecznictwo przypomniane w pkt 27–32 niniejszego wyroku swoim zasięgiem obejmuje wszelkie korzyści podatkowe związane ze zdolnością płatniczą nierezydenta, które nie są przyznane ani w państwie członkowskim zamieszkania, ani w państwie członkowskim zatrudnienia (wyrok z dnia 18 czerwca 2015 r., Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, pkt 27).
- 36 W kontekście swobody przedsiębiorczości orzecznictwo to przekłada się na korzyści podatkowe związane ze zdolnością płatniczą, które nie mogą być przyznane ani w państwie członkowskim miejsca zamieszkania, ani w państwie członkowskim prowadzenia działalności przez osobę prowadzącą działalność na własny rachunek (zob. w odniesieniu do możliwości zastosowania orzecznictwa wynikającego z wyroku z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, wypracowanego początkowo w dziedzinie swobodnego przepływu pracowników do swobody przedsiębiorczości, wyroki: z dnia 11 sierpnia 1995 r., Wielockx, C-80/94, EU:C:1995:271; z dnia 27 czerwca 1996 r., Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, z dnia 28 lutego 2013 r., Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121).
- 37 W związku z tym w świetle takich korzyści podatkowych, mających w zależności od właściwych zasad ustanowionych w odnośnych przepisach krajowych służyć określeniu zdolności płatniczej danego podatnika, takich jak zasady będące przedmiotem postępowania głównego, które wprowadzają fikcyjny dochód z tytułu własnościowego lokalu mieszkalnego i umożliwiają w związku z tym odliczenie związanych z nim kosztów, sama okoliczność, że osoba niebędąca rezydentem uzyskała na terytorium państwa członkowskiego, w którym prowadzi działalność, dochody w warunkach mniej lub bardziej zbliżonych do warunków rezydentów tego państwa członkowskiego, nie wystarcza, aby uczynić jej sytuację obiektywnie porównywalną z sytuacją tychże rezydentów.
- 38 Dla stwierdzenia takiej obiektywnej porównywalności jest jeszcze konieczne, aby z powodu otrzymywania przez tego nierezydenta zasadniczej części dochodów w innym państwie niż państwo członkowskie jego miejsca zamieszkania, państwo to nie było w stanie przyznać mu korzyści wynikających z uwzględnienia ogółu jego dochodów oraz jego sytuacji osobistej i rodzinnej (zob. podobnie wyrok z dnia 18 czerwca 2015 r., Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, pkt 28).
- 39 W sytuacji gdy nierezydent uzyskuje na terytorium państwa członkowskiego, w którym prowadzi część działalności, 60% ogółu jego dochodu w skali globalnej, nie ma podstaw do uznania, że wyłącznie z uwagi na ten fakt państwo członkowskie miejsca jego zamieszkania nie będzie mogło uwzględnić ogółu jego dochodów i jego sytuacji osobistej i rodzinnej. Inaczej byłoby wyłącznie wtedy, gdyby okazało się, że zainteresowany nie uzyskał na terytorium państwa członkowskiego miejsca jego zamieszkania żadnego dochodu lub uzyskał dochody do tego stopnia niewielkie, że państwo to nie może przyznać mu korzyści wynikających z uwzględnienia ogółu jego dochodów i jego sytuacji osobistej i rodzinnej.
- 40 Wydaje się, że jest tak w przypadku X, gdyż z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi wynika, że w odnośnym roku podatkowym, będącym przedmiotem postępowania głównego, nie uzyskał on żadnego dochodu na terytorium państwa członkowskiego miejsca jego zamieszkania, to znaczy w Królestwie Hiszpanii.
- 41 Ponieważ sytuacja osobista i rodzinna X nie mogła zostać uwzględniona ani w tym państwie członkowskim, ani w państwie członkowskim, w którym uzyskuje on 60% ogółu jego dochodów z działalności zawodowej, to znaczy w Królestwie Niderlandów, należy uznać, że doświadczył on dyskryminacji w rozumieniu orzecznictwa wskazanego w pkt 27–32 niniejszego wyroku.

- 42 Wniosku tego nie może podważyć okoliczność, że X uzyskał ponadto resztę swych dochodów w odnośnym roku podatkowym na terytorium innego państwa niż Królestwo Niderlandów i Królestwo Hiszpanii. Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 47–53 opinii, fakt, że podatnik uzyskuje zasadniczą część jego dochodów na terytorium nie jednego lecz kilku państw innych niż państwo miejsca jego zamieszkania, pozostaje bez wpływu na stosowanie zasad wynikających z wyroku z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31). Determinującym kryterium jest bowiem nadal niemożność uwzględnienia przez państwo członkowskie do celów podatkowych sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika z powodu braku wystarczających dochodów podlegających opodatkowaniu, podczas gdy takie uwzględnienie jest gdzie indziej możliwe ze względu na wystarczające dochody.
- 43 Uwzględniając wszystkie powyższe uwagi, na pierwsze pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby państwo członkowskie, którego przepisy podatkowe umożliwiają odliczenie „ujemnych dochodów” związanych z lokalem mieszkalnym, odmówiło skorzystania z tego odliczenia względem niebędącej rezydentem osoby prowadzącej działalność na własny rachunek, w sytuacji gdy uzyskuje ona na terytorium tego państwa członkowskiego 60% ogółu swych dochodów, a w państwie członkowskim, na terytorium którego znajduje się jej lokal mieszkalny, nie uzyskuje ona dochodu, który pozwalałby jej na skorzystanie z prawa do równoważnego odliczenia.

*W przedmiocie pytania drugiego*

- 44 W swym drugim pytaniu sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy zakaz, który wynika z odpowiedzi na pytanie pierwsze, dotyczy wyłącznie państwa członkowskiego, na którego terytorium jest uzyskiwane 60% całkowitego dochodu, czy też obejmuje on każde inne państwo członkowskie, na którego terytorium podatnik niebędący rezydentem uzyskuje dochody podlegające opodatkowaniu pozwalające mu na skorzystanie z prawa do równoważnego odliczenia i według jakiego kryterium podziału. Sąd ten zastanawia się również, czy pojęcie „państwa członkowskiego prowadzenia działalności” odsyła do państwa członkowskiego, na którego terytorium działalność jest w praktyce prowadzona, czy też do państwa członkowskiego posiadającego kompetencje do opodatkowania dochodów pochodzących z działalności zawodowej.
- 45 W celu udzielenia odpowiedzi na drugą część drugiego pytania wystarczy przypomnieć, że celem orzecznictwa przywołanego w ramach odpowiedzi na pytanie pierwsze jest uwzględnienie sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika poprzez przyznanie korzyści podatkowej, to znaczy w drodze niższego opodatkowania. W rezultacie pojęcie „państwa członkowskiego prowadzenia działalności”, w ujęciu przyjętym w niniejszym wyroku nie może być rozumiane inaczej niż jako państwo członkowskie posiadające kompetencje w zakresie opodatkowania ogółu lub części dochodów z działalności podatnika, niezależnie od miejsca, w którym w praktyce prowadzona jest działalność będąca źródłem tych dochodów.
- 46 Co się tyczy pierwszej części drugiego pytania dotyczącej podziału między poszczególnymi państwami członkowskimi prowadzenia działalności obowiązku uwzględnienia sytuacji osobistej i podatkowej podatnika, należy rozważyć ją z odwołaniem do utrwalonego orzecznictwa Trybunału w dziedzinie podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi (zob. w szczególności wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, pkt 93 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 47 Wynika stąd w szczególności, że wobec braku przepisów ujednocicających lub harmonizujących na poziomie prawa Unii swoboda państw członkowskich dokonania między nimi podziału kompetencji podatkowych, w szczególności w celu uniknięcia kumulacji korzyści podatkowych, powinna równoważyć się z koniecznością zapewnienia podatnikom zainteresowanych państw członkowskich, że w sumie ich sytuacja osobista i podatkowa zostanie w całości należycie uwzględniona, niezależnie od sposobu, w jaki zainteresowane państwa członkowskie dokonały między nimi podziału tego



obowiązku. W braku takiej równowagi swoboda podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi mogłaby bowiem prowadzić do nierównego traktowania zainteresowanych podatników, które nie wynikałoby z różnic występujących między krajowymi przepisami podatkowymi, ale byłoby niezgodne ze swobodą przedsiębiorczości (zob. podobnie wyrok z dnia 12 grudnia 2013 r., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, pkt 70, 77).

- 48 W przypadku gdy osoba prowadząca działalność na własny rachunek uzyskuje dochody podlegające opodatkowaniu na terytorium kilku państw członkowskich innych niż państwo członkowskie miejsca jej zamieszkania, taka równowaga może zostać osiągnięta wyłącznie poprzez umożliwienie jej skorzystania z prawa do odliczenia „ujemnych dochodów” w każdym państwie członkowskim prowadzenia działalności, które przyznaje tego rodzaju korzyść podatkową, proporcjonalnie do części dochodów uzyskiwanych na terytorium każdego państwa członkowskiego i z zastrzeżeniem przedstawienia przez nią właściwym organom podatkowym wszystkich informacji dotyczących jej globalnych dochodów pozwalających im na ustalenie takiej proporcji.
- 49 W związku z tym na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że zakaz, który wynika z odpowiedzi na pytanie pierwsze, dotyczy każdego państwa członkowskiego prowadzenia działalności, na terytorium którego osoba prowadząca działalność na własny rachunek uzyskuje dochody umożliwiające jej powołanie się na prawo do równoważnego odliczenia proporcjonalnie do części tych dochodów uzyskanych na terytorium każdego państwa członkowskiego prowadzenia działalności. W tym zakresie „państwem członkowskim prowadzenia działalności” jest każde państwo członkowskie mające kompetencje w zakresie opodatkowania dochodów z działalności nierezydenta, które są uzyskane na jego terytorium niezależnie od miejsca, w którym działalność ta jest w praktyce wykonywana.

*W przedmiocie pytania trzeciego*

- 50 W swym pytaniu trzecim sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy okoliczność, że zainteresowany podatnik niebędący rezydentem uzyskuje część jego dochodów podlegających opodatkowaniu nie na terytorium państwa członkowskiego, lecz na terytorium państwa trzeciego, wpływa na odpowiedź udzieloną na pytanie drugie.
- 51 Należy w tym zakresie przypomnieć, że wykładnia, jakiej wymagają postanowienia traktatu FUE dotyczące swobody przedsiębiorczości w odniesieniu do wynikającego z niej obowiązku nietraktowania w sposób dyskryminujący osoby wykonującej działalność na własny rachunek prowadzącej działalność zawodową w państwie członkowskim innym niż państwo miejsca jego zamieszkania, obowiązuje bowiem wszystkie państwa członkowskie. Nie jest inaczej w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego, w odniesieniu do państwa członkowskiego, na którego terytorium pracownik prowadzący działalność na własny rachunek, zamieszkujący na terytorium innego państwa członkowskiego, wykonywał część jego działalności, prowadząc przy tym pozostałą działalność na terytorium państwa trzeciego, nawet jeżeli to ostatnie państwo nie jest państwem członkowskim lecz państwem trzecim (zob. podobnie wyrok z dnia 18 czerwca 2015 r., Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, pkt 35).
- 52 Na pytanie trzecie należy zatem odpowiedzieć, że okoliczność, iż zainteresowany podatnik niebędący rezydentem uzyskuje część jego dochodu podlegającego opodatkowaniu nie na terytorium państwa członkowskiego, lecz na terytorium państwa trzeciego, nie wpływa na odpowiedź udzieloną na pytanie drugie.

*W przedmiocie pytania czwartego*

- 53 W swym pytaniu czwartym sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy odpowiedź, która zostanie udzielona na poprzednie pytania, byłaby inna, gdyby przepisy krajowe państwa członkowskiego miejsca zamieszkania osoby prowadzącej działalność na własny rachunek pozwalały jej na odliczenie od

podatku należnego w tym państwie członkowskim odsetek od kredytu hipotecznego związanych z własnościowym lokalem mieszkalnym oraz na potrącenie wynikających z tego w danym roku strat podatkowych z dochodami uzyskanymi w latach późniejszych.

- 54 Z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi, i co zostało potwierdzone w uwagach ustnych przedstawionych przez X na rozprawie wynika, że nie uzyskał on dochodu w Hiszpanii ani w 2007 r., ani w kolejnych latach podatkowych. Wobec braku dochodu podlegającego opodatkowaniu w tych latach X nie mógł powołać się względem hiszpańskich organów podatkowych na prawo do odliczenia celem uwzględnienia jego sytuacji osobistej i rodzinnej.
- 55 Czwarte pytanie jest w związku z tym hipotetyczne i w rezultacie niedopuszczalne (zob. wyrok z dnia 29 stycznia 2013 r., Radu, C-396/11, EU:C:2013:39, pkt 24).

### **W przedmiocie kosztów**

- 56 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

- 1) **Artykuł 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby państwo członkowskie, którego przepisy podatkowe umożliwiają odliczenie „ujemnych dochodów” związanych z lokalem mieszkalnym, odmówiło skorzystania z tego odliczenia względem niebędącej rezydentem osoby prowadzącej działalność na własny rachunek, w sytuacji gdy uzyskuje ona na terytorium tego państwa członkowskiego 60% ogółu swych dochodów, a w państwie członkowskim, na terytorium którego znajduje się jej lokal mieszkalny, nie uzyskuje ona dochodu, który pozwalałby jej na skorzystanie z prawa do równoważnego odliczenia.**
- 2) **Zakaz, który wynika z odpowiedzi na pytanie pierwsze, dotyczy każdego państwa członkowskiego prowadzenia działalności, na którego terytorium osoba prowadząca działalność na własny rachunek uzyskuje dochody umożliwiające jej powołanie się na prawo do równoważnego odliczenia proporcjonalnie do części tych dochodów uzyskanych na terytorium każdego państwa członkowskiego prowadzenia działalności. W tym zakresie „państwem członkowskim prowadzenia działalności” jest każde państwo członkowskie mające kompetencje w zakresie opodatkowania dochodów z działalności nierezydenta, które są uzyskane na jego terytorium niezależnie od miejsca, w którym działalność ta jest w praktyce wykonywana.**
- 3) **Okoliczność, iż zainteresowany podatnik niebędący rezydentem uzyskuje część jego dochodu podlegającego opodatkowaniu nie na terytorium państwa członkowskiego, lecz na terytorium państwa trzeciego, nie wpływa na odpowiedź udzieloną na pytanie drugie.**

Podpisy