

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNA?U (pierwsza izba)

z dnia 9 lutego 2017 r.(*)

Odes?anie prejudycjalne – Prawo podatkowe – Podatek dochodowy – Obywatel pa?stwa cz?onkowskiego uzyskuj?cy dochody na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego i na terytorium pa?stwa trzeciego, maj?cy miejsce zamieszkania w innym pa?stwie cz?onkowskim – Korzy?? podatkowa maj?ca uwzgl?dnia? jego sytuacj? osobist? i rodzinn?

W sprawie C?283/15

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Hoge Raad der Nederlanden (s?d najwy?szy Niderlandów) postanowieniem z dnia 22 maja 2015 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 11 czerwca 2015 r., w post?powaniu:

X

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNA? (pierwsza izba),

w sk?adzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, E. Regan, J.C. Bonichot (sprawozdawca), C.G. Fernlund i S. Rodin, s?dzioie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 29 czerwca 2016 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu X przez B. Dielemana, A.A.W. Langevoorda i T.C. Gerverdincka, belastingadviseurs,
- w imieniu rz?du niderlandzkiego przez M. Bulterman oraz M. Noort, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników, wspierane przez J.C.L.M. Fijena, expert,
- w imieniu rz?du belgijskiego przez M. Jacobs i J.C. Halleux, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du niemieckiego przez T. Henzego oraz K. Petersen, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

- 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 Silva, 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 b?d?cy rezydentami, którzy maj? miejsce zamieszkania w Niderlandach tylko przez cz??? roku kalendarzowego, oraz podatnicy nieb?d?cy rezydentami, którzy maj? miejsce zamieszkania w innym pa?stwie cz?onkowskim Unii Europejskiej lub na terytorium okre?lonego rozporz?dzeniem ministra pa?stwa trzeciego, z którym Królestwo Niderlandów zawar?o umow? o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduj?c? wymian? informacji, podlegaj?cy opodatkowaniu w tym pa?stwie cz?onkowskim lub na terytorium tego pa?stwa trzeciego, mog? wybra? system opodatkowania przewidziany na mocy niniejszej ustawy dla podatników b?d?cych rezydentami [...]

[...]”.

6 Na mocy art. 3.120 ust. 1 ustawy z 2001 r. rezydent Niderlandów mo?e odliczy? „ujemne dochody” pochodz?ce ze stanowi?cego jego w?asno?? mieszkania po?o?onego w Niderlandach.

7 Zgodnie z art. 7.1 lit. a) ustawy z 2001 r. podatek jest pobierany od podlegaj?cych opodatkowaniu dochodów ze stosunku pracy lub z mieszkania w Niderlandach, osi?gni?tych w roku kalendarzowym.

8 Na mocy art. 7.2 ust. 2 lit. b) i f) ustawy z 2001 r. do podlegaj?cych opodatkowaniu dochodów ze stosunku pracy i z mieszkania nale?y podlegaj?ce opodatkowaniu wynagrodzenie za prac? wykonywan? w Niderlandach, a tak?e – w stosownym przypadku – podlegaj?ce opodatkowaniu dochody ze stanowi?cego w?asno?? podatnika mieszkania w Niderlandach.

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

9 W Niderlandach, na podstawie ustawy z 2001 r., podatek dochodowy od osób fizycznych jest nale?ny nie tylko od dochodów ze stosunku pracy, ale równie? od dochodów z „nieruchomo?ci mieszkalnych”. W przypadku gdy nieruchomo?? ta „stanowi w?asno??”, przyjmuje si?, ?e przynosi ona „korzy?ci” obliczone procentowo w stosunku do jej warto?ci. Te „korzy?ci” zostaj? pomniejszone o podlegaj?ce odliczeniu koszty, do których nale?? odsetki i koszty z tytu?u zobowi?za? zaci?gni?tych w celu nabycia mieszkania. Gdy kwota tych kosztów przekracza „korzy?ci”, podatnik uzyskuje „ujemne dochody”.

10 W takiej sytuacji znalaz? si? w 2007 r. X, obywatel niderlandzki w odniesieniu do jego mieszkania po?o?onego w Hiszpanii.

11 W ci?gu tego samego roku podatkowego dochody z dzia?alno?ci zawodowej X obejmowa?y kwoty przekazane mu przez dwie spó?ki, w których mia? on wi?kszo?ciowe udzia?y, z których jedna ma swoj? siedzib? w Niderlandach, a druga w Szwajcarii. Dochody ze ?ród?a niderlandzkiego stanowi?y 60% jego ca?kowitego dochodu podlegaj?cego opodatkowaniu, a dochody ze ?ród?a szwajcarskiego 40%. Nie uzyska? on zatem ?adnego dochodu w Hiszpanii, ani w 2007 r., ani w ci?gu czterech kolejnych lat, po up?ywie których X przesta? by? hiszpa?skim rezydentem.

12 Zgodnie z obowi?zuj?c? dwustronn? umow? dotycz?c? opodatkowania dochody ze ?ród?a szwajcarskiego zosta?y opodatkowane w Szwajcarii, a dochody ze ?ród?a niderlandzkiego w Niderlandach.

13 W odniesieniu do opodatkowania w tym ostatnim pa?stwie cz?onkowskim X pocz?tkowo wybra? system opodatkowania przewidziany dla podatników b?d?cych rezydentami, o którym mowa w art. 2.5 ustawy z 2001 r., co spowodowa?o, ?e podlega? on w Niderlandach nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu. W zwi?zku z tym organ niderlandzkiej

administracji podatkowej uwzględnia „ujemne dochody” związane z mieszkaniem w państwie w Hiszpanii.

14 Tymczasem całkowita kwota obliczonego w ten sposób podatku była wyższa od podatku, który X powinien być zapłacił, 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 w państwie, 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 dotyczącej swobody przepływu należą interpretować w ten sposób, że pozwalają one podatnikom nierezydentom na odliczenie „ujemnych dochodów” związanych z ich mieszkaniem w państwie 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 wniosł 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 w państwie, 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 pewną kwotę wspomnianych ujemnych dochodów? Czy te 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 rozstrzygać 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 swobodę 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 s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 49 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? temu, aby pa?stwo cz?onkowskie, którego przepisy podatkowe umo?liwiaj? odliczenie „ujemnych dochodów” zwi?zanych z lokalem mieszkalnym, odmówi?o skorzystania z tego odliczenia wzgl?dem nieb?d?cej rezydentem osoby prowadz?cej dzia?alno?? na w?asny rachunek, w sytuacji gdy uzyskuje ona na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego 60% ogó?u swych dochodów, a w pa?stwie cz?onkowskim, na którego terytorium jest po?o?ony jej lokal mieszkalny, nie uzyskuje ona dochodu, który pozwala?by na skorzystanie z prawa do równowa?nego odliczenia.

25 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie nale?y na wst?pie przypomnie?, ?e przepisy podatkowe prawa krajowego powinny szanowa? prawo Unii, a w szczególno?ci swobody zagwarantowane w traktatach, w tym swobod? przedsi?biorczo?ci, 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 Uwzgl?dnienie „ujemnych dochodów” zwi?zanych z nieruchomo?ci? po?o?on? na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, w którym podatnik ma miejsca zamieszkania, stanowi korzy?? podatkow? zwi?zan? z jego sytuacj? osobist?, s?u??c? ocenie jego ogólnej zdolno?ci p?atnicznej 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 pozbawiaj? one podatników nieb?d?cych rezydentami mo?liwo?ci, przyznanej podatnikom b?d?cym rezydentami, odliczenia takich „ujemnych dochodów”, przepisy pa?stwa cz?onkowskiego traktuj? w mniej korzystny sposób tych pierwszych podatników w stosunku do drugich.

28 Nale?y zatem zbada?, czy kryterium miejsca zamieszkania ustanowione w przepisach b?d?cych przedmiotem post?powania g?ównego wprowadza dyskryminacj?.

29 W tym zakresie trzeba przypomnie?, ?e dyskryminacja mo?e polega? wy??cznie na stosowaniu ró?nych regu? do porównywalnych sytuacji lub te? na stosowaniu tej samej regu?y do ró?nych sytuacji (zob. w szczególno?ci 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 bezpo?rednich sytuacja rezydentów i nierezydentów nie jest co do zasady porównywalna, poniewa? dochód osi?gany na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego przez nierezydenta stanowi najcz??ciej tylko jeden z elementów jego dochodów ogó?em, skupionych w jego miejscu zamieszkania, a indywidualn? zdolno?? p?atnicz? nierezydenta, b?d?c? wynikiem uwzgl?dnienia wszystkich jego dochodów oraz jego sytuacji osobistej i rodzinnej, naj?atwiej mo?na oceni? w miejscu, w którym znajduje si? o?rodek jego interesów osobistych i maj?tkowych, którym jest co do zasady miejsce jego sta?ego zamieszkania (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, pkt 31, 32; a tak?e z dnia 18 czerwca 2015 r., Kieback, C?9/14, EU:C:2015:406, pkt 22).

31 Trybuna orzekła, że w pkt 34 wyroku z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), i? okoliczno??, ?e pa?stwo cz?onkowskie nie daje nierezydentom mo?liwo?ci skorzystania z niektórych ulg podatkowych przyznawanych rezydentom, nie ma co do zasady charakteru dyskryminacji, z uwagi na obiektywne ró?nice pomi?dzy sytuacj? rezydentów a sytuacj? nierezydentów z punktu widzenia zarówno ?ród?a dochodów, jak i indywidualnej zdolno?ci p?atnicznej lub sytuacji osobistej i rodzinnej (zob. tak?e wyrok z dnia 18 czerwca 2015 r., Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, pkt 23).

32 Do dyskryminacji pomi?dzy rezydentami i nierezydentami w rozumieniu traktatu FUE mo?e doj?? jedynie wówczas, gdy niezale?nie od ich miejsca zamieszkania w ró?nych pa?stwach cz?onkowskich zostanie wykazane, ?e obydwie kategorie podatników znajduj? si? w sytuacji podobnej w ?wietle przedmiotu i tre?ci maj?cych zastosowanie przepisów krajowych (zob. wyrok z dnia 14 wrze?nia 1999 r., Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, pkt 26).

33 Tak jest w szczególno?ci, w przypadku gdy podatnik nieb?d?cy rezydentem nie osi?ga znacz?cych dochodów w pa?stwie cz?onkowskim, którego jest rezydentem, i osi?ga zasadnicz? cz??? swoich dochodów podlegaj?cych opodatkowaniu z dzia?alno?ci wykonywanej w innym pa?stwie cz?onkowskim, tak ?e pa?stwo cz?onkowskie, którego jest on rezydentem, nie jest w stanie przyzna? mu korzy?ci wynikaj?cych z uwzgl?dnienia jego sytuacji osobistej i rodzinnej (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 36; z dnia 16 pa?dziernika 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, ?e sytuacja osobista i rodzinna nierezydenta, który zasadnicz? cz??? dochodów uzyskuje w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? pa?stwo miejsca jego zamieszkania, nie jest uwzgl?dniana ani w pa?stwie cz?onkowskim zamieszkania, ani w pa?stwie cz?onkowskim 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 tak?e 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) Trybuna? wyja?ni?, ?e orzecznictwo przypomniane w pkt 27–32 niniejszego wyroku swoim zasi?giem obejmuje wszelkie korzy?ci podatkowe zwi?zane ze zdolno?ci? p?atnicz? nierezydenta, które nie s? przyznane ani w pa?stwie cz?onkowskim zamieszkania, ani w pa?stwie cz?onkowskim zatrudnienia (wyrok z dnia 18 czerwca 2015 r., Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, pkt 27).

36 W kontek?cie swobody przedsi?biorczo?ci orzecznictwo to przek?ada si? na korzy?ci podatkowe zwi?zane ze zdolno?ci? p?atnicz?, które nie mog? by? przyznane ani w pa?stwie cz?onkowskim miejsca zamieszkania, ani w pa?stwie cz?onkowskim prowadzenia dzia?alno?ci przez osob? prowadz?c? dzia?alno?? na w?asny rachunek (zob. w odniesieniu do mo?liwo?ci zastosowania orzecznictwa wynikaj?cego z wyroku z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, wypracowanego pocz?tkowo w dziedzinie swobodnego przep?ywu pracowników do swobody przedsi?biorczo?ci, 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 zwi?zku z tym w ?wietle takich korzy?ci podatkowych, maj?cych w zale?no?ci od w?a?ciwych zasad ustanowionych w odno?nych przepisach krajowych s?u?y? okre?leniu zdolno?ci podatkowej danego podatnika, takich jak zasady b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego, które wprowadzaj? fikcyjny dochód z tytu?u w?asno?ciowego lokalu mieszkalnego i

umożliwiają? w związku z tym odliczenie związanych z nim kosztów, sama okoliczność, że osoba niebędąca rezydentem uzyskała na terytorium państwa czonkowskiego, w którym prowadzi działalność, dochody w warunkach mniej lub bardziej zbliżonych do warunków rezydentów tego państwa czonkowskiego, nie wystarcza, aby uczynić jej sytuację obiektywnie porównywalną z sytuacją tych 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 czonkowskie 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 czonkowskiego, w którym prowadzi działalność, 60% ogółu jego dochodu w skali globalnej, nie ma podstaw do uznania, że wyłącznie z uwagi na ten fakt państwo czonkowskie 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 czonkowskiego 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, gdy z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi wynika, że w odnośnym roku podatkowym, będącym przedmiotem postępowania głównego, nie uzyskał on żadnego dochodu na terytorium państwa czonkowskiego miejsca jego zamieszkania, to znaczy w Królestwie Hiszpanii.

41 Ponieważ sytuacja osobista i rodzinna X nie mogła zostać uwzględniona ani w tym państwie czonkowskim, ani w państwie czonkowskim, 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 czonkowskie 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 czonkowskie, 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 czonkowskiego 60% ogółu swych dochodów, a w państwie czonkowskim, na terytorium którego znajduje się jej lokal mieszkalny, nie uzyskuje ona dochodu, który pozwalałoby jej na skorzystanie z prawa do równoważnego odliczenia.

W przedmiocie pytania drugiego

44 W swym drugim pytaniu s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy zakaz, który wynika z odpowiedzi na pytanie pierwsze, dotyczy wy??cznie pa?stwa cz?onkowskiego, na którego terytorium jest uzyskiwane 60% ca?kowitego dochodu, czy te? obejmuje on ka?de inne pa?stwo cz?onkowskie, na którego terytorium podatnik nieb?d?cy rezydentem uzyskuje dochody podlegaj?ce opodatkowaniu pozwalaj?ce mu na skorzystanie z prawa do równowa?nego odliczenia i wed?ug jakiego kryterium podzia?u. S?d ten zastanawia si? równie?, czy poj?cie „pa?stwa cz?onkowskiego prowadzenia dzia?alno?ci” odsy?a do pa?stwa cz?onkowskiego, na którego terytorium dzia?alno?? jest w praktyce prowadzona, czy te? do pa?stwa cz?onkowskiego posiadaj?cego kompetencje do opodatkowania dochodów pochodz?cych z dzia?alno?ci zawodowej.

45 W celu udzielenia odpowiedzi na drug? cz??? drugiego pytania wystarczy przypomnie?, ?e celem orzecznictwa przywo?anego w ramach odpowiedzi na pytanie pierwsze jest uwzgl?dnienie sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika poprzez przyznanie korzy?ci podatkowej, to znaczy w drodze ni?szego opodatkowania. W rezultacie poj?cie „pa?stwa cz?onkowskiego prowadzenia dzia?alno?ci”, w uj?ciu przyj?tym w niniejszym wyroku nie mo?e by? rozumiane inaczej ni? jako pa?stwo cz?onkowskie posiadaj?ce kompetencje w zakresie opodatkowania ogó?u lub cz???ci dochodów z dzia?alno?ci podatnika, niezale?nie od miejsca, w którym w praktyce prowadzona jest dzia?alno?? b?d?ca ?ród?em tych dochodów.

46 Co si? tyczy pierwszej cz???ci drugiego pytania dotycz?cej podzia?u mi?dzy poszczególnymi pa?stwami cz?onkowskimi prowadzenia dzia?alno?ci obowi?zku uwzgl?dnienia sytuacji osobistej i podatkowej podatnika, nale?y rozwa?y? j? z odwo?aniem do utrwalonego orzecznictwa Trybuna?u w dziedzinie podzia?u kompetencji podatkowych mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r., de Groot, C?385/00, EU:C:2002:750, pkt 93 i przytoczone tam orzecznictwo).

47 Wynika st?d w szczególno?ci, ?e wobec braku przepisów ujednocaj?cych lub harmonizuj?cych na poziomie prawa Unii swoboda pa?stw cz?onkowskich dokonania mi?dzy nimi podzia?u kompetencji podatkowych, w szczególno?ci w celu unikni?cia kumulacji korzy?ci podatkowych, powinna równowa?y? si? z konieczno?ci? zapewnienia podatnikom zainteresowanych pa?stw cz?onkowskich, ?e w sumie ich sytuacja osobista i podatkowa zostanie w ca?o?ci nale?ycie uwzgl?dniona, niezale?nie od sposobu, w jaki zainteresowane pa?stwa cz?onkowskie dokona?y mi?dzy nimi podzia?u tego obowi?zku. W braku takiej równowagi swoboda podzia?u kompetencji podatkowych mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi mog?aby bowiem prowadzi? do nierównego traktowania zainteresowanych podatników, które nie wynika?oby z ró?nic wyst?puj?cych mi?dzy krajowymi przepisami podatkowymi, ale by?oby niezgodne ze swobod? przedsi?biorczo?ci (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 prowadz?ca dzia?alno?? na w?asny rachunek uzyskuje dochody podlegaj?ce opodatkowaniu na terytorium kilku pa?stw cz?onkowskich innych ni? pa?stwo cz?onkowskie miejsca jej zamieszkania, taka równowaga mo?e zosta? osi?gni?ta wy??cznie poprzez umo?liwienie jej skorzystania z prawa do odliczenia „ujemnych dochodów” w ka?dym pa?stwie cz?onkowskim prowadzenia dzia?alno?ci, które przyznaje tego rodzaju korzy?? podatkow?, proporcjonalnie do cz???ci dochodów uzyskiwanych na terytorium ka?dego pa?stwa cz?onkowskiego i z zastrze?eniem przedstawienia przez ni? w?a?ciwym organom podatkowym wszystkich informacji dotycz?cych jej globalnych dochodów pozwalaj?cych 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 umożliwiając jej powołanie się na prawo do równowarnego 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 swoim pytaniu trzecim sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy okoliczności, 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 wykadnia, jakiej wymagają postanowienia traktatu FUE dotyczącej 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, wykonywa 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 okoliczności, 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 swoim 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 własnym lokalem mieszkalnym oraz na potrącenie wynikających z tego w danym roku strat podatkowych z dochodami uzyskanymi w latach poprzednich.

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 powołać 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) **Okoliczności, 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

* Język postępowania: niderlandzki.