

Sprawa C-376/03

D.

przeciwko

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Gerechtshof te 's-Hertogenbosch)

Przepisy podatkowe – Podatek majątkowy – Prawo do odliczenia – Odmienne traktowanie rezydentów i nierezydentów – Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania

Opinia rzecznika generalnego D. Ruiz-Jaraba Colomera przedstawiona w dniu 26 października 2004 r. I-0000

Wyrok Trybunału (wielka izba) z dnia 5 lipca 2005 r. I-0000

Streszczenie wyroku

1. *Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Podatek majątkowy – Przepisy krajowe odmawiające podatnikom niebędącym rezydentami możliwości skorzystania z ulg przyznanych podatnikom będącym rezydentami – Dopuszczalność – Przesłanka*

(art. 56 WE i 58 WE)

2. *Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Dwustronna umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania – Możliwość skorzystania z odliczeń osobistych zastrzeżonych dla rezydentów państw członkowskich będących stronami tej umowy – Dopuszczalność*

(art. 56 WE i 58 WE)

1. Artykuły 56 i 58 WE nie sprzeciwiają się regulacji podatkowej ustanawiającej podatek majątkowy, która odmawia podatnikom niebędącym rezydentami, którzy posiadają zasadniczo cały majątek w państwie, w którym są rezydentami, możliwości skorzystania z odliczeń przyznanych podatnikom będącym rezydentami.

W istocie podatnicy, którzy posiadają jedynie majątek istotny dla swojego majątku w innym państwie członkowskim niż państwo, w którym są rezydentami, nie znajdują się co do zasady w sytuacji porównywalnej z sytuacją rezydentów tego innego państwa członkowskiego o tyle, że nie tylko zasadniczo dochodów, ale także zasadniczo ich majątek, zazwyczaj jest skupiona w państwie, w którym są rezydentami. W rezultacie państwo to jest w stanie w większym stopniu uwzględnić ogólną zdolność podatkową rezydenta i w razie potrzeby zastosować wobec niego odliczenia podatkowe przewidziane w jego ustawodawstwie. Zatem odmowa ze strony danego państwa przyznania nierezydentom odliczenia, które przysuguje rezydentom, nie stanowi ich dyskryminacji.

(por. pkt 37, 38, 43 oraz pkt 1 sentencji)

2. Artykuły 56 i 58 WE nie sprzeciwiają się temu, aby zasada przewidziana w dwustronnej

umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, zgodnie z którą osoby fizyczne będące rezydentami jednego z tych dwóch państw korzystają w drugim państwie z ulg osobistych, które są przyznawane przez to państwo jego rezydentom, nie została rozciągnięta na rezydentów państwa czoskowskiego niebędącego stroną tej umowy.

Okoliczności, iż owe wzajemne prawa i obowiązki wynikające z takiej umowy znajdują zastosowanie jedynie wobec osób będących rezydentami jednego z dwóch umawiających się państw czoskowskich, jest konsekwencją wstępnym dwustronnym umowom o unikaniu podwójnego opodatkowania.

(por. pkt 60, 61, 63 oraz pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 5 lipca 2005 r.(1)

Przepisy podatkowe – Podatek majątkowy – Prawo do odliczenia – Odmienne traktowanie rezydentów i nierezydentów – Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania

W sprawie C-376/03

mając za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* (Niderlandy) postanowieniem z dnia 24 lipca 2003 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 8 września 2003 r., w postępowaniu:

D.

przeciwko

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas i A. Borg Barthet, prezesi izb, J.-P. Puissochet, R. Schintgen, N. Colneric, S. von Bahr (sprawozdawca), M. Ilešić, J. Malenovský, J. Klučka i U. Lohmus, sędziowie

rzecznik generalny: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

sekretarz: M.-F. Contet, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 14 września 2004 r.

uwzględniając uwagi na piśmie przedłożone:

- w imieniu D. przez D. M. Webera i E. M. S. Spiertsa, advocaten,
- w imieniu l'Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/ Ondernemingen buitenland te Heerlen przez G. P. Soethoudta, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez H. G. Sevenster i J. G. M. van Bakel, działające w

charakterze pe?nomocników,

- w imieniu rz?du belgijskiego przez E. Dominkovits, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu rz?du niemieckiego przez A. Tiemann, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu rz?du francuskiego przez G. de Berguesa i C. Jurgensen?Mercier, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du fi?skiego przez A. Guimaraes?Purokoski, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu rz?du Zjednoczonego Królestwa przez M. Bethella i K. Manji, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników, wspieranych przez D. Wyatta, QC,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala i A. Weimara, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na rozprawie w dniu 26 pa?dziernika 2004 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 73 B i 73 D traktatu WE (obecnie art. 56 WE i 58 WE).

2 Wniosek zosta? z?o?ony w ramach post?powania wszcz?tego przez D., obywatela niemieckiego, przeciwko Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/ Ondernemingen buitenland te Heerlen (organowi niderlandzkiej administracji podatkowej) dotycz?cego odmowy przyznania mu mo?liwo?ci skorzystania z odliczenia od podatku maj?tkowego.

Ramy prawne

Ustawa o podatku maj?tkowym

3 W chwili wyst?pienia okoliczno?ci le??cych u podstaw post?powania przed s?dem krajowym Królestwo Niderlandów stosowa?o podatek maj?tkowy oparty na ustawie z dnia 16 grudnia 1964 r. o podatku maj?tkowym (Wet op de vermogensbelasting 1964, Stbl. 1964 r., str. 520, zwanej dalej „Wet VB”). Dotyczy?a ona bezpo?redniego podatku od maj?tku, którego stawka wynosi 8 ‰ warto?ci tego maj?tku.

4 Zgodnie z art. 1 Wet VB w brzmieniu obowi?zuj?cym w roku na?o?enia podatku b?d?cego przedmiotem sporu przed s?dem krajowym podatkowi maj?tkowemu podlega?y wszystkie osoby na sta?e zamieszkuj?ce w Niderlandach (podatnicy b?d?cy rezydentami), jak równie? wszystkie te osoby fizyczne, które pomimo i? nie zamieszkuj? na sta?e w tym pa?stwie cz?onkowskim, posiadaj? tam maj?tek (podatnicy b?d?cy nierezydentami).

5 Zgodnie z art. 3 ust. 1 i 2 tej ustawy opodatkowaniu podlega ca?y maj?tek podatników b?d?cych rezydentami znajduj?cy si? w Niderlandach na pocz?tku danego roku kalendarzowego. Warto?? podlegaj?cego opodatkowaniu maj?tku jest równa warto?ci ca?ego posiadanego przez nich mienia pomniejszonej o wszystkie d?ugi.

6 Na podstawie art. 12 tej ustawy opodatkowaniu podlega ca?y maj?tek podatników nieb?d?cych rezydentami znajduj?cy si? w Niderlandach na pocz?tku roku kalendarzowego.

Wartość podlegającego opodatkowaniu majątku jest równa wartości posiadanego przez nich w Niderlandach mienia pomniejszonej o ich długi w tym państwie czonkowskim.

7 Artykuł 14 ust. 2 Wet VB przewiduje, że podatnicy będący rezydentami mogą dokonać odliczenia od całego posiadanego przez nich majątku, podczas gdy podatnicy będący nierezydentami opodatkowani od majątku położonego w Niderlandach nie mogą dokonać tego odliczenia.

8 Zgodnie z art. 14 ust. 3 tej ustawy wysokość odliczenia jest zróżnicowana w zależności od tego, czy podatnicy będący rezydentami należą do I kategorii podatkowej obejmującej osoby niezamężne, czy też do II kategorii podatkowej obejmującej pary małżeńskie. Wysokość odliczenia w roku podatkowym, którego dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, wynosi 193 000 NLG dla pierwszej kategorii i 241 000 NLG dla drugiej kategorii.

9 Rozporządzeniem z dnia 18 kwietnia 2003 r. wydanym w oparciu o wyrok wydany przez Gerechtshof te 's-Gravenhage z dnia 18 lipca 2000 r., Ministerstwo Finansów zezwoliło, aby odliczenie to było również stosowane w odniesieniu do podatników niebędących rezydentami, którzy posiadają w Niderlandach przynajmniej 90% swojego majątku.

Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania

10 Umowa między Rządem Królestwa Belgii a Rządem Królestwa Niderlandów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku oraz regulująca inne kwestie w dziedzinie podatków (zwana dalej „umową belgijsko-niderlandzką”), została podpisana w dniu 19 października 1970 r.

11 Artykuł 23 ust. 1 tej umowy, znajdujący się w rozdziale dotyczącym opodatkowania majątku, stanowi:

„Majątek składający się z nieruchomości [...] jest opodatkowany w Państwie, w którym są one położone”.

12 Artykuł 24 umowy znajduje się w rozdziale zatytułowanym „Przepisy zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu”. Ustępy 1 i 2 tego artykułu dotyczą odpowiednio osób zamieszkałych na stałe w Niderlandach oraz w Belgii. Zgodnie z ust. 1 pkt 1 tego artykułu „Niderlandy mogą przy opodatkowywaniu swoich rezydentów doliczyć do podstawy opodatkowania te składniki dochodu lub majątku, które zgodnie z postanowieniami niniejszej umowy podlegają opodatkowaniu w Belgii”. Punkt drugi tego samego ustępu przewiduje w tym przypadku zmniejszenie kwoty podatku z uwagi na podatek zapłacony w Belgii i ustanawia zasady obliczania tego odliczenia. Ustęp 2 tego artykułu zawiera szczególne przepisy dotyczące zastosowania do rezydentów belgijskich uzyskujących dochody w Niderlandach.

13 Artykuł 25 ust. 3 umowy belgijsko-niderlandzkiej zatytułowany „Niedyskryminacja” stanowi:

„Osoby fizyczne będące rezydentami jednego z Państw korzystają w drugim Państwie z ulg osobistych, odliczeń i obniżeń przyznanych przez to Państwo osobom, które stale zamieszkują jego terytorium, z powodu ich sytuacji lub obowiązków rodzinnych”.

Regulacja dotycząca zwrotów kosztów sądowych

14 Zgodnie z ustawą o prawie administracyjnym (Algemene Wet Bestuursrecht) oraz rozporządzeniem o kosztach sądowych (Besluit proceskosten bestuursrecht) zwrot kosztów określany jest zgodnie z systemem ryczałtowym. Czynności dokonane przez zawodowego prawnika są wyrażone w punktach, które przekładają się na kwotę zwrotu. W niektórych

przypadkach możliwe jest odejście od tego systemu i uzyskanie wyższej kwoty zwrotu.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

15 D. mieszka na stałe w Niemczech. W dniu 1 stycznia 1998 r. 10% jego majątku stanowił majątek nieruchomy położony w Niderlandach, natomiast pozostała część majątku położona była w Niemczech. Zgodnie z art. 1 Wet VB zainteresowany został opodatkowany podatkiem od majątku za rok 1998 r. jako podatnik będący nierezydentem.

16 Chociaż nie posiadał 90% majątku w Niderlandach, D. wniosł o przyznanie odliczenia przewidzianego w art. 14 ust. 2 Wet VB, opierając się na prawie wspólnotowym. Jego wniosek został oddalony przez organ podatkowy.

17 W związku z tym D. wniosł do Gerechtshof te 's-Hertogenbosch odwołanie od decyzji oddalającej ten wniosek, na poparcie którego powołał się na to, że miało miejsce dyskryminacja w świetle przepisów art. 56 WE oraz 58 WE, a także na umowę belgijsko-niderlandzką.

18 D. kwestionuje również zasadność uregulowania niderlandzkiego dotyczącego zwrotu kosztów postępowania, ponieważ nawet w przypadku uwzględnienia jego argumentacji koszty sądowe mogły być zwrócone jedynie w ograniczonym stopniu, co czyni nadmiernie trudnym, a nawet niemożliwym wykonywanie praw przyznanych przez wspólnotowy porządek prawny.

19 Mając wątpliwości co do argumentów dotyczących prawa wspólnotowego podniesionych przez D., Gerechtshof te 's-Hertogenbosch postanowił zawiesić postępowanie w sprawie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy prawo wspólnotowe, a w szczególności art. 56 WE i nast., sprzeciwia się takiej regulacji jak ta, której dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, na podstawie której podatnikowi będącemu rezydentem zawsze przysuguje prawo do odliczenia w ramach podatku majątkowego, podczas gdy podatnik będący nierezydentem nie ma takiego prawa, jeżeli jego majątek w zasadniczej części położony jest w państwie, którego jest on rezydentem (gdzie nie stosuje się podatku majątkowego)?

2) W przypadku odpowiedzi przeczącej, czy sytuacja zaistniała w sprawie przed sądem krajowym różni się czymś z uwagi na to, że Niderlandy na podstawie umowy dwustronnej przyznały prawo do takich odliczeń osobom zamieszkującym w Belgii (gdzie nie stosuje się podatku majątkowego), których sytuacja w pozostałym zakresie jest porównywalna?

3) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na jedno z poprzedzających pytań, czy prawo wspólnotowe sprzeciwia się regulacji w dziedzinie kosztów postępowania, takiej jak ta w sprawie przed sądem krajowym, która przewiduje ograniczony zwrot kosztów postępowania, w przypadku gdy podmiot wygra postępowanie przed sądem krajowym z powodu naruszenia prawa wspólnotowego przez państwo członkowskie?”

W przedmiocie pierwszego pytania

Uwagi przedstawione Trybunałowi

20 D. utrzymuje, że regulacja, której dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, stanowi sprzeczne z art. 56 WE i niezgodne z zasadami w art. 58 WE ograniczenie w przepływie kapitału, ponieważ dyskryminuje nierezydentów, którzy inwestują w nieruchomości w Niderlandach. Ponadto nawet w przypadku posiadania takiego samego majątku w tym państwie członkowskim, tylko rezydentom przysuguje prawo do odliczeń przy obliczaniu podatku majątkowego.

21 W świetle orzecznictwa Trybunału brak jakiejkolwiek obiektywnej okoliczności, która mogłaby uzasadnić różnicę w traktowaniu pomiędzy dwiema kategoriami podatników (wyrok z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225). Okoliczność, iż nierezydenci podlegają podatkowi majątkowemu w ograniczony sposób, to znaczy jedynie w zakresie części majątku znajdującego się w Niderlandach, podczas gdy rezydenci podlegają temu podatkowi w nieograniczony sposób, czyli w zakresie majątku położonego na całym świecie, nie stanowi obiektywnej różnicy. Różnica ta wynika z ograniczenia kompetencji podatkowych państw członkowskich.

22 D. dodaje, że należy odróżnić podatek majątkowy od podatku dochodowego, którego dotyczyło pytanie w ww. zakończonej wyrokiem sprawie Schumacker. Rozwiązania znajdujące zastosowanie w dziedzinie podatku dochodowego niekoniecznie mogą transponować do podatku majątkowego. W przeciwieństwie do tego, co zostało stwierdzone odnośnie do podatku dochodowego, w podatku majątkowym niewielkie znaczenie ma to, że zasadnicza część majątku podatnika znajduje się w państwie jego stałego miejsca zamieszkania.

23 Natomiast zdaniem sądu niderlandzkiego, belgijskiego, niemieckiego, francuskiego oraz Komisji Wspólnot Europejskich, rezydenci oraz nierezydenci nie znajdują się co do zasady w porównywalnej sytuacji w zakresie podatków bezpodrzednich i zakwestionowana przez D. różnica w traktowaniu jest zgodna z zasadami traktatu.

Odpowiedź Trybunału

24 Na wstępie należy przypomnieć, że inwestycja w nieruchomości, taka jak dokonana przez D. w Niderlandach, stanowi przepływ kapitału w rozumieniu art. 1 dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu (Dz.U. L 178, str. 5) oraz w rozumieniu nomenklatury przepływu kapitału zawartej w załączniku I do tej dyrektywy. Nomenklatura ta zachowuje walor wskazówki, jaki miała dla określenia pojęcia „przepływu kapitału” (zob. wyrok z dnia 23 września 2003 r. w sprawie C-452/01 Ospelt et Schlössle Weissenberg, Rec. str. I-9743, pkt 7). Inwestycja taka mieści się w zakresie zastosowania zasad dotyczących swobodnego przepływu kapitału przewidzianych w art. 56 WE i nast.

25 Artykuł 56 WE zakazuje ograniczeń w przepływie kapitału z zastrzeżeniem przepisów zawartych w art. 58 WE. Z ustępów 1 i 3 ostatniego z wymienionych przepisów wynika, że państwa członkowskie mogą w przepisach prawa podatkowego postanowić o odmiennym traktowaniu podatników będących rezydentami i niebędących rezydentami, o ile owo odmierne traktowanie nie stanowi arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w przepływie kapitału.

26 W dziedzinie podatków bezpodrzednich Trybunał przyjął, że sytuacja rezydentów i nierezydentów co do zasady nie jest porównywalna (ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 31).

27 W kontekście podatku dochodowego Trybunał orzekł, że sytuacja rezydentów jest odmienna od sytuacji nierezydentów o tyle, że zasadnicza część ich dochodów jest skoncentrowana w państwie, w którym na stałe zamieszkują. Ponadto państwo to zwykle

dysponuje wszelkimi niezbędnymi informacjami dla oceny ogólnej zdolności podatkowej podatnika z uwzględnieniem jego sytuacji osobistej i rodzinnej (ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 33).

28 Trybunał orzekł w nim, że okoliczności, iż państwo czoskowskie nie zezwala nierezydentowi na korzystanie z pewnych ulg podatkowych przyznanych rezydentom, co do zasady nie stanowi przejawu dyskryminacji, ponieważ obie kategorie podatników nie znajdują się w porównywalnej sytuacji.

29 Niemniej Trybunał stwierdził, że sytuacja może być odmienna wtedy, gdy nierezydent nie osiąga znacznych przychodów w państwie stałego zamieszkania, lecz zasadniczo źródłem jego opodatkowanych przychodów jest działalność wykonywana w państwie zatrudnienia, z tym skutkiem, że państwo, w którym na stałe zamieszkuje, nie jest w stanie przyznać mu ulg wynikających z uwzględnienia jego sytuacji osobistej i rodzinnej. A zatem pomiędzy takim nierezydentem a rezydentem wykonującymi podobną działalność zarobkową brak jest jakiegokolwiek obiektywnej różnicy, która mogłaby uzasadnić odmienne traktowanie w zakresie uwzględniania dla celów opodatkowania sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 36 i 37 oraz wyrok z dnia 1 lipca 2004 r. w sprawie C-169/03 Wallentin, Rec. str. I-6443, pkt 17).

30 Trybunał dopuścił ponadto, by państwo czoskowskie uzależniało zastosowanie ulg wobec swoich nierezydentów od warunku, iż co najmniej 90% wysokości ich całkowitego dochodu będzie opodatkowane w tym państwie (wyrok z dnia 14 września 1999 r. w sprawie C-391/97 Gschwind, Rec. str. I-5451, pkt 32).

31 Sytuacja podatnika podatku od majątku oraz sytuacja podatnika podatku dochodowego są pod wieloma względami do siebie podobne.

32 Po pierwsze podatek od majątku, tak jak podatek dochodowy, jest podatkiem bezpośrednim pobieranym w zależności od zdolności podatkowej podatnika. Podatek majątkowy jest często uważany za uzupełnienie podatku dochodowego w szczególności w zakresie kapitału.

33 Co więcej podatnik podatku majątkowego co do zasady posiada największą część swojego majątku w państwie, w którym jest rezydentem. Ponadto, jak orzekł Trybunał, najczęściej państwo to stanowi miejsce, w którym znajduje się centrum interesów osobistych i majątkowych podatnika (zob. wyrok z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 Gerritse, Rec. str. I-5933, pkt 43).

34 W związku z tym należy zbadać, czy w ramach podatku majątkowego, tak jak w dziedzinie podatku dochodowego, sytuacja rezydenta i nierezydenta nie jest co do zasady porównywalna.

35 W tym zakresie należy rozważyć sytuację takiej osoby jak D., której składniki majątkowe stanowiące 90% wartości jej majątku położone są w państwie czoskowskim, w którym jest rezydentem, a pozostałe 10% wartości majątku – w innym państwie czoskowskim. To ostatnie państwo dysponuje takim samym ustawodawstwem dotyczącym podatku majątkowego co ustawodawstwo niderlandzkie. Osoba ta podlega podatkowi majątkowemu w tym państwie czoskowskim w części odpowiadającej 10% wartości posiadanego przez nią majątku, bez możliwości skorzystania z jakiegokolwiek odliczenia. Rezydenci tego drugiego państwa czoskowskiego podlegają podatkowi od wartości całego posiadanego przez nich majątku, obniżonej o wysokość odliczenia, nie zaś tylko od majątku znajdującego się na terytorium tego państwa.

36 Należy stwierdzić, że odliczenie to, które ma na celu zagwarantowanie, iż przynajmniej część całego majątku danego podatnika będzie zwolniona od podatku majątkowego, spełnia

jedynie wtedy jego zadanie, gdy podatek obejmuje cały majątek zainteresowanego. W związku z tym nierezydenci, którzy podlegają opodatkowaniu w tym drugim państwie członkowskim jedynie w odniesieniu do części swojego majątku, zasadniczo nie mają podstaw, aby korzystać z takiego zwolnienia.

37 Należy stwierdzić, że podobnie jak w dziedzinie podatku dochodowego, sytuacja nierezydenta w zakresie podatku majątkowego jest odmienna od sytuacji rezydenta o tyle, że nie tylko zasadnicza część dochodów, ale także zasadnicza część majątku rezydenta, zazwyczaj jest skupiona w państwie, w którym stale zamieszkuje. W rezultacie państwo to jest w stanie w większym stopniu uwzględnić ogólną zdolność podatkową rezydenta i w razie potrzeby zastosować wobec niego odliczenia podatkowe przewidziane w ustawodawstwie.

38 Z powyższego wynika, iż podatnik, który nie posiada zasadniczej części swojego majątku w innym państwie członkowskim niż państwo, w którym jest rezydentem, nie znajduje się co do zasady w sytuacji porównywalnej z sytuacją rezydentów tego innego państwa członkowskiego oraz że odmowa ze strony danych władz przyznania mu odliczenia, które przysuguje rezydentom, nie stanowi jego dyskryminacji.

39 Tymczasem zdaniem D. okoliczności, iż uregulowania państwa członkowskiego stałego miejsca zamieszkania zainteresowanego nie przewidują podatku majątkowego, powoduje, iż w żadnym z tych państw jego sytuacja osobista i rodzinna nie zostaje uwzględniona do celów zastosowania odliczeń oraz stanowi przejaw dyskryminacji. D. zwraca uwagę, że w Niemczech przyznane rezydentom odliczenie uwzględnia ich sytuację osobistą i rodzinną, jako że różni się ono w zależności od stanu cywilnego danego podatnika. Według D., aby uniknąć sytuacji, w której potraktowano by go w sposób mniej korzystny niż sposób zastrzeżony dla rezydentów Niemczech, państwo to musiałyby przyznać mu te same ulgi podatkowe, z których korzystają rezydenci tego państwa.

40 Nie można przychylić się do tej argumentacji.

41 W rzeczywistości bowiem, odmienne traktowanie rezydentów i nierezydentów przez państwo członkowskie, w którym zainteresowany posiada jedynie 10% wartości jego majątku, a także brak zastosowania odliczenia w tym przypadku, można wytłumaczyć tym, iż zainteresowany posiada tylko nieistotną część tego majątku w tym państwie oraz że w związku z tym nie znajduje się on w sytuacji porównywalnej do sytuacji rezydentów. Okoliczności, iż w państwie członkowskim stałego zamieszkania zniesiono podatek majątkowy nie ma znaczenia w sprawie. Ponieważ zainteresowany posiada zasadniczą część majątku w państwie, w którym jest rezydentem, państwo członkowskie, w którym posiada on tylko część majątku, nie ma obowiązku przyznania mu ulg przyznawanych rezydentom.

42 Należy dodać, iż stan faktyczny w postępowaniu przed sądem krajowym różni się od stanu faktycznego w zaskarżonej sprawie Wallentin o tyle, że otrzymywane przez p. Wallentina od rodziców środki na utrzymanie i mieszkanie oraz otrzymywane od państwa niemieckiego stypendium socjalne nie stanowiły ze względu na swój charakter dochodów podlegających opodatkowaniu w tym państwie. W tych okolicznościach kwoty otrzymane przez p. Wallentina w Niemczech, z jednej strony, oraz majątek posiadany przez D. w tym państwie członkowskim, z drugiej strony, nie mogą zostać uznane za porównywalne w celu ustalenia, czy D. przy opodatkowaniu majątku posiadanego w Niemczech mógł korzystać ze zwolnień przewidzianych w ustawodawstwie tego państwa.

43 W związku z powyższym na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 56 WE i 58 WE nie sprzeciwiają się regulacji, na podstawie której państwo członkowskie odmawia podatnikom będącym nierezydentami, którzy posiadają zasadniczą część majątku w państwie, w którym są

rezydentami, możliwość skorzystania z odliczeń przyznanym podatnikom będącym rezydentami.

W przedmiocie pytania drugiego

Uwagi wstępne

44 Pytanie drugie dotyczy zastosowania umowy belgijsko-niderlandzkiej z uwagi na przewidziane w traktacie przepisy zakazujące dyskryminacji w dziedzinie swobodnego przepływu kapitału. Zgodnie z przepisem art. 25 ust. 3 tej umowy, której przepisy znajdują zastosowanie do dwóch państw członkowskich będących jej stronami, osoba fizyczna zamieszkująca w Belgii korzysta w Niderlandach z tych samych zwolnień i innych ulg podatkowych, które są stosowane przez ostatnie z wymienionych państw do jego rezydentów.

45 Wynika z tego, że rezydent belgijski, znajdujący się w sytuacji analogicznej do sytuacji D., posiadający w Niderlandach nieruchomości stanowi 10% wartości jego całego majątku, w przeciwieństwie do D., korzysta z odliczeń przyznanym przez Królestwo Niderlandów rezydentom w zakresie podatku majątkowego.

46 Pytanie drugie sądu krajowego dotyczy zgodności z prawem, z punktu widzenia traktatu, odmiennego traktowania, takiego jak w niniejszym przypadku, rezydentów belgijskich i niemieckich. Sąd ten zasadniczo zmierza do ustalenia, czy art. 56 WE i 58 WE sprzeciwiają się temu, aby stosować dwustronne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, państwo członkowskie przyznawało jedynie rezydentom państwa będącego drugą stroną umowy prawo do odliczeń przysługujących jego własnym rezydentom, bez rozciągania tego prawa na rezydentów pozostałych państw członkowskich.

Uwagi przedstawione Trybunałowi

47 D. utrzymuje, że wynikająca ze stosowania umowy belgijsko-niderlandzkiej różnica między jego sytuacją a sytuacją rezydenta belgijskiego znajdującego się w analogicznym położeniu stanowi zakazany przez traktat przejaw dyskryminacji. Z jednej strony, Trybunał wprowadził dopuszczenie istnienia różnicy w traktowaniu pomiędzy obywatelami wspólnotowymi wynikającej z podziału kompetencji podatkowych, jednakże przyznanie prawa do odliczeń jedynie rezydentom belgijskim nie wynika z takiego podziału. Z drugiej strony, traktowanie zastrzeżone przez Królestwo Niderlandów dla rezydentów belgijskich nie jest wyrazem wzajemności przyznanej rezydentom niderlandzkim przez Królestwo Belgii, ponieważ ostatnie z państw nie stosuje podatku majątkowego, a w związku z tym nie przyznaje żadnego odliczenia rezydentom niderlandzkim posiadającym nieruchomości na jego terytorium.

48 Rzeczywiście, które przedstawiły uwagi oraz Komisja twierdzi natomiast, że różnica w traktowaniu między taką osobą jak D a rezydentem belgijskim nie stanowi dyskryminacji. Zwracają one uwagę, że państwo członkowskie będące stroną umowy bilateralnej nie jest zobowiązane na podstawie traktatu do rozciągania na wszystkich pozostałych rezydentów Wspólnoty korzyści przyznanym rezydentom drugiego umawiającego się państwa. Komisja oraz wyżej wspomniane rzędy zwracają uwagę na niebezpieczeństwo, z jakim wiązałyby się, dla stosowania istniejących umów dwustronnych oraz umów, które państwa członkowskie mogłyby zawrzeć w przyszłości, rozciąganie korzyści przewidzianych przez umowy dwustronne na wszystkich rezydentów wspólnotowych, a także spowodowany tym stan braku pewności prawa.

Odpowiedź Trybunału

49 Należy przypomnieć, że zgodnie z art. 239 WE państwa członkowskie w miarę potrzeby podejmują między sobą rokowania w celu zapewnienia swoim obywatelom zniesienia podwójnego

opodatkowania wewn?trz Wspólnoty.

50 W wyroku z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C?336/96 Gilly (Rec. str. I?2793, pkt 23) Trybuna? stwierdzi?, ?e poza dyrektyw? 90/436/EWG w sprawie zniesienia podwójnego opodatkowania w przypadku rozliczania zysku przedsi?biorstw stowarzyszonych (Dz.U. 1990, L 225, str. 10), w ramach Wspólnoty nie zosta? wydany ?aden akt ujednolicaj?cy lub harmonizuj?cy, którego celem by?oby unikanie podwójnego opodatkowania oraz ?e pa?stwa cz?onkowskie nie zawar?y w tym zakresie, na podstawie art. 239 WE, ?adnej umowy wielostronnej.

51 Wobec braku innych przepisów wspólnotowych oraz umów wi???cych wszystkie pa?stwa cz?onkowskie, pomi?dzy tymi pa?stwami zosta?y zawarte liczne umowy dwustronne.

52 Jak ju? Trybuna? przypomina?, pa?stwom cz?onkowskim przys?uguje swoboda w zakresie okre?lania w ramach umowy regu? kolizyjnych w celu podzia?u kompetencji podatkowych (zob. wyrok z dnia 21 wrze?nia 1999 r. w sprawie C?307/97 Saint?Gobain ZN, Rec. str. I?6161, pkt 57). Trybuna? stwierdzi? równie?, ?e odmienne traktowanie obywateli dwóch umawiaj?cych si? pa?stw wynikaj?ce z takiego podzia?u nie mo?e stanowi? przejawu dyskryminacji sprzecznej z art. 39 WE (zob. ww. wyrok w sprawie Gilly, pkt 30).

53 Jednak przedmiotem sporu przed s?dem krajowym nie s? konsekwencje podzia?u kompetencji podatkowych dla obywateli lub rezydentów pa?stw cz?onkowskich b?d?cych stronami tej samej umowy, lecz dotyczy on porównania sytuacji osoby, która jest rezydentem pa?stwa trzeciego wobec tej umowy, z sytuacj? osoby obj?tej t? umow?.

54 Nale?y tu przypomnie?, ?e zakres zastosowania dwustronnej umowy podatkowej jest ograniczony do wymienionych w niej osób fizycznych lub osób prawnych.

55 Istniej? niemniej przypadki, w których korzy?ci wynikaj?ce z umowy dwustronnej mog? zosta? rozci?gni?te na rezydenta pa?stwa cz?onkowskiego nieb?d?cego stron? tej umowy.

56 Jak orzek? Trybuna? w kontek?cie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomi?dzy pa?stwem cz?onkowskim a pa?stwem trzecim, zasada narodowego traktowania zobowi?zuje pa?stwo cz?onkowskie b?d?ce stron? tej umowy do przyznania sta?ym przedsi?biorstwom nale??cym do spó?ek nieb?d?cych rezydentami korzy?ci przewidzianych w umowie na tych samych warunkach, które maj? zastosowanie do spó?ek b?d?cych rezydentami (zob. ww. wyrok w sprawie Saint?Gobain ZN, pkt 59).

57 W takim przypadku uznaje si?, ?e podatnik b?d?cy nierezydentem, posiadaj?cy sta?e przedsi?biorstwo w pa?stwie cz?onkowskim jest w takiej samej sytuacji co podatnik b?d?cy rezydentem tego pa?stwa.

58 Nale?y jednak nale?y przypomnie?, ?e pytanie drugie s?du krajowego wychodzi z za?o?enia, ?e nierezydent, taki jak D., nie znajduje si? w sytuacji porównywalnej do sytuacji rezydenta niderlandzkiego. Pytanie zmierza do wyja?nienia kwestii, czy mo?na porównywa? sytuacj? D. z sytuacj? innego nierezydenta traktowanego w szczególny sposób na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

59 Podobne traktowanie w zakresie podatku maj?tkowego w Niderlandach podatnika, takiego jak D, zamieszka?ego w Niemczech oraz podatnika b?d?cego rezydentem w Belgii zak?ada, ?e ci dwaj podatnicy zostan? uznani za znajduj?cych si? w tej samej sytuacji.

60 Otó? nale?y przypomnie?, ?e w celu unikni?cia jednoczesnego opodatkowania tych samych dochodów i tego samego maj?tku w Niderlandach i w Belgii, umowa belgijsko?niderlandzka

przewiduje w art. 24 podział kompetencji podatkowych pomiędzy tymi dwoma państwami członkowskimi oraz zasadę ustanowioną w art. 25 ust. 3, zgodnie z którą osoby fizyczne będące rezydentami jednego z tych dwóch państw korzystają w drugim państwie z ulg osobistych, które są przyznawane przez to państwo jego rezydentom.

61 Okoliczności, iż owe wzajemne prawa i obowiązki znajdują zastosowanie jedynie wobec osób będących rezydentami jednego z dwóch umawiających się państw członkowskich, jest konsekwencją właściwą dwustronnym umowom o unikaniu podwójnego opodatkowania. Wynika z tego, że w zakresie podatku majątkowego nałożonego z tytułu posiadania nieruchomości położonych w Niderlandach rezydent belgijski nie znajduje się w tej samej sytuacji, co podatnik zamieszkały na stałe poza tym państwem.

62 Zasada, która została przewidziana w art. 25 ust. 3 umowy belgijsko-niderlandzkiej, nie powinna być rozpatrywana jako korzyść, która może być oderwana od pozostałej części umowy, lecz jako jej integralna część, przyczyniająca się do jej ogólnej równowagi.

63 Z uwagi na powyższe rozważania, na drugie pytanie prejudycjalne należy udzielić odpowiedzi, iż art. 56 WE i 58 WE nie sprzeciwiają się temu, aby zasada przewidziana w dwustronnej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, taka jak ta rozpatrywana w postępowaniu przed sądem krajowym, w takiej sytuacji i okolicznościach jak w postępowaniu przed sądem krajowym, nie została rozciągnięta na rezydentów państwa członkowskiego niebędącego stroną tej umowy.

W przedmiocie pytania trzeciego

64 Ponieważ pytanie trzecie zostało zadane jedynie na wypadek odpowiedzi twierdzącej na jedno z pierwszych pytań, udzielenie odpowiedzi na nie stało się zbędne.

W przedmiocie kosztów

65 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) Artykuły 56 WE i 58 WE nie sprzeciwiają się regulacji, na podstawie której państwo członkowskie odmawia podatnikom będącym nierezydentami, którzy posiadają zasadniczo część majątku w państwie, w którym są rezydentami, możliwości skorzystania z odliczeń przyznanych podatnikom będącym rezydentami.

2) Artykuły 56 WE i 58 WE nie sprzeciwiają się temu, aby zasada przewidziana w dwustronnej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, taka jak ta rozpatrywana w postępowaniu przed sądem krajowym, w takiej sytuacji i okolicznościach jak w postępowaniu przed sądem krajowym, nie została rozciągnięta na rezydentów państwa członkowskiego niebędącego stroną tej umowy.

Podpisy

1 Język postępowania: niderlandzki.