

Sprawa C-512/03

J.E.J. Blanckaert

przeciwko

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen

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

Opodatkowanie bezpośrednio – Podatek dochodowy od oszczędności i inwestycji – Umowa podatkowa – Obniżki podatku zastrzeżone dla osób należących do krajowego systemu zabezpieczenia społecznego

Opinia rzecznika generalnego C. Stix-Hackl przedstawiona w dniu 12 maja 2005 r. I-0000

Wyrok Trybunału (pierwsza izba) z dnia 8 września 2005 r. I-0000

Streszczenie wyroku

Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Podatek dochodowy od oszczędności i inwestycji – Ustawodawstwo krajowe zastrzegające prawo do obniżek podatku z tytułu ubezpieczeń społecznych na rzecz podatników będących rezydentami, którzy należą do krajowego systemu zabezpieczenia społecznego – Dopuszczalność

(art. 56 WE i 58 WE)

Artykuły 56 WE i 58 WE należy interpretować w ten sposób, iż nie sprzeciwiają się one przepisom państwa członkowskiego, na podstawie których podatnik niebędący rezydentem, który osiąga w tym państwie jedynie dochody z oszczędności i inwestycji i który nie należy do systemu zabezpieczenia społecznego tego państwa członkowskiego, nie może rościć sobie prawa do obniżek podatku z tytułu ubezpieczeń społecznych, podczas gdy podatnik będący rezydentem, który należy do tego systemu zabezpieczenia społecznego, korzysta z takich obniżek przy obliczaniu podlegającego opodatkowaniu dochodu, mimo iż osiąga on jedynie dochody o tym samym charakterze i nie opłaca składek na zabezpieczenie społeczne.

O ile bowiem ustawodawstwo takie może spowodować ograniczenia w przepływie kapitału przez to, że mniej korzystne traktowanie na gruncie podatkowym osób niebędących rezydentami może odstraszyć je od dokonywania w tym państwie członkowskim inwestycji przynoszących dochody uznawane za uzyskiwane z oszczędności i inwestycji, o tyle jednak może być ono uzasadnione w świetle art. 58 ust. 1 lit. a) WE różnicą, jaka występuje między obiektywną sytuacją osoby należącej do krajowego systemu zabezpieczenia społecznego a sytuacją osoby nienależącej do tego systemu.

Ponieważ prawo wspólnotowe nie wkracza w kompetencje państw członkowskich do uregulowania ich systemów zabezpieczenia społecznego, do ustawodawstwa zainteresowanego państwa członkowskiego należy, w braku harmonizacji na poziomie wspólnotowym, określenie kręgu osób należących do krajowego systemu ubezpieczeń społecznych, wysokośći należnych od tych osób składek oraz zwiznych z nimi obniżek. Ponadto zgodnie z wewnętrzną logiką takiego systemu jest ograniczenie korzyści w postaci obniżek składek jedynie do osób

zobowiązanych do ich opłacania, a mianowicie do osób należących do tego systemu.

(por. pkt 39, 49–51 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 8 września 2005 r. (*)

Opodatkowanie bezpośrednio – Podatek dochodowy od oszczędności i inwestycji – Umowa podatkowa – Obniżki podatku zastrzeżone dla osób należących do krajowego systemu zabezpieczenia społecznego

W sprawie C-512/03

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Niderlandy) postanowieniem z dnia 4 grudnia 2003 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 8 grudnia 2003 r., w postępowaniu:

J. E. J. Blanckaert

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: K. Lenaerts (sprawozdawca), prezes czwartej izby, pełniący obowiązki prezesa pierwszej izby, N. Colneric, K. Schiemann, E. Juhász, i M. Ilešić, sędziowie,

rzecznik generalny: C. Stix-Hackl,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 17 marca 2005 r.

uwzględniając uwagi przedłożone:

- w imieniu J. E. J. Blanckaerta przez P. J. de Graafa, adviseur,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez H. G. Sevenster i C. ten Dam, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez A. Tiemann i W.-D. Plessinga, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala i A. Weimara, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 maja 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy kwestii czy prawo wspólnotowe sprzeciwia się uregulowaniom krajowym, które zastrzegają jedynie dla osób należących do krajowego systemu zabezpieczenia społecznego możliwość skorzystania z obniżek podatku z tytułu ubezpieczeń społecznych, w przypadku kiedy obniżki składek przyznane w ramach tego systemu nie mogłyby być w całości odliczone od składek należnych z tytułu ubezpieczenia społecznego.

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu między J. E. J. Blanckaertem a Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen dotyczącego odmowy przez tego ostatniego przyznania J. E. J. Blanckaertowi obniżek podatku z tytułu ubezpieczeń społecznych.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 56 ust. 1 WE stanowi:

„W ramach postanowień niniejszego rozdziału zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi”.

4 Artykuł 58 ust. 1 WE przewiduje:

„Artykuł 56 nie narusza prawa państw członkowskich do:

a) stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału,

b) podejmowania wszelkich środków niezbędnych do zapobiegania naruszeniom ich ustaw i aktów wykonawczych, zwłaszcza w sferze podatkowej [...]”.

5 Artykuł 58 ust. 3 WE stanowi:

„Środki i procedury określone w ustępach 1 i 2 nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu artykułu 56”.

6 Artykuł 13 ust. 1 rozporządzenia Rady (EWG) nr 1408/71 z dnia 14 czerwca 1971 r. w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego do pracowników najemnych, osób prowadzących działalność na własny rachunek i do członków ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie zmienionego rozporządzeniem Rady (WE) nr 1606/98 z dnia 29 czerwca 1998 r. (Dz.U. L 209, str. 1, zwanego dalej „rozporządzeniem nr 1408/71”) stanowi, iż pracownicy najemni i osoby prowadzące działalność na własny rachunek podlegają ustawodawstwu tylko jednego państwa członkowskiego.

7 Zgodnie z art. 13 ust. 2 lit. a) i b) tego rozporządzenia pracownik najemny zatrudniony na terytorium danego państwa członkowskiego lub osoba prowadząca tam działalność na własny rachunek podlegają ustawodawstwu tego państwa, nawet jeżeli zamieszkuje na terytorium innego państwa członkowskiego.

Uregulowania krajowe

Uregulowania dotyczące ubezpieczeń społecznych

8 Ubezpieczenia społeczne będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym są regulowane ustawą o powszechnym ubezpieczeniu emerytalnym (Algemene Ouderdomswet), ustawą o powszechnym ubezpieczeniu osób pozostałych przy życiu po śmierci ubezpieczonego (Algemene Nabestaandenwet) oraz ustawą w sprawie powszechnego ubezpieczenia specjalnych kosztów leczenia (Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten). Zgodnie z przepisami tych trzech ustaw o ubezpieczeniu społecznym status ubezpieczonego posiadają obywatele Niderlandów, jak również osoby niezamieszkujące na terytorium tego państwa, które podlegają podatkowi dochodowemu z racji świadczenia pracy najemnej w tym państwie czonkowskim.

9 Artykuł 12 ust. 1 zarządzenia w sprawie rozszerzenia i zawężenia kręgu osób podlegających ubezpieczeniu społecznemu (Besluit uitbreiding en beperking kring verzekerden volksverzekeringen) z dnia 24 grudnia 1998 r. wskazuje jednakże, iż osoby zamieszkujące w Niderlandach, które wykonują działalność zawodową w innym państwie czonkowskim, należą do systemu zabezpieczenia społecznego tego ostatniego państwa.

10 Zgodnie z art. 6 ustawy o finansowaniu zabezpieczenia społecznego (Wet financiering volksverzekeringen, zwanej dalej „WFV”), ubezpieczony winien opłacać składowki na zabezpieczenie społeczne.

11 Artykuł 8 WFV stanowi, iż składowki te są ustalane według podlegających opodatkowaniu dochodów z pracy oraz z nieruchomości ubezpieczonego. Należne składowki stanowi procent tychże dochodów. Otrzymana w ten sposób kwota ulega jednakże zmniejszeniu, zgodnie z art. 10 tej ustawy, o obniżki składek z tytułu różnych ubezpieczeń społecznych, o których mowa w pkt 8 zdanie pierwsze niniejszego wyroku (zwane dalej „obniżkami składek z tytułu ubezpieczeń społecznych”).

Uregulowania podatkowe

12 Zgodnie z art. 2.1 akapit pierwszy ustawy z 2001 r. o podatku dochodowym (Wet op de inkomstenbelasting 2001, zwanej dalej „ustawą IB”) podatnikami podlegającymi podatkowi dochodowemu są osoby fizyczne, które zamieszkują w Niderlandach (podatnicy będący rezydentami) oraz te, które nie zamieszkują w tym państwie czonkowskim, ale które osiągają tam dochody (podatnicy niebędący rezydentami).

13 Artykuł 2.3 ustawy IB przewiduje, iż podatek dochodowy dotyczy następujących osiągniętych przez podatnika w trakcie roku kalendarzowego dochodów:

- a) podlegających opodatkowaniu dochodów z pracy lub nieruchomości;
- b) podlegających opodatkowaniu dochodów ze znaczących udziałów oraz
- c) podlegających opodatkowaniu dochodów z oszczędności i inwestycji.

14 Zgodnie z art. 5.2 ustawy IB dochody z oszczędności i inwestycji wynoszą ustawowo 4 % średniej wartości majątku pomniejszonej o wartość długów na początku i na końcu roku kalendarzowego, w zakresie w jakim ta średnia jest wyższa od kwoty zwolnionej od podatku. Kwota ta wynosiła w czasie kiedy miały miejsce okoliczności faktyczne niniejszej sprawy 17 600 EUR i ma na celu zwolnienie drobnych posiadaczy wkładów oszczędnościowych z podatku dochodowego od oszczędności i inwestycji.

15 Podatek dochodowy i składki na zabezpieczenie społeczne są pobierane przez niderlandzkie organy podatkowe.

16 Podatnicy będący rezydentami korzystają z ulgi związanej z kwotą zwolnioną od podatku oraz z różnych obniżeń podatku związanych z podatkiem dochodowym. Jeżeli należą oni do niderlandzkiego systemu zabezpieczenia społecznego mogą również ubiegać się o obniżki składek z tytułu ubezpieczeń społecznych.

17 Artykuł 2.7 ust. 2 ustawy IB stanowi, że jeżeli podatnik opłaca składki z tytułu ubezpieczeń społecznych i jeżeli nie można dokonać całkowitego odliczenia obniżeń tych składek od należnych składek, to kwota podatku dochodowego ulega zmniejszeniu do wysokości części nie podlegającej odliczeniu. Obniżki składek z tytułu ubezpieczeń społecznych mogą więc przeistoczyć się w obniżki podatku.

18 Podatnicy niebędący rezydentami nie mają prawa do kwoty zwolnionej od podatku ani do obniżeń podatku związanych z podatkiem dochodowym. Korzystają oni z obniżeń składek z tytułu ubezpieczeń społecznych, jedynie jeżeli należą do niderlandzkiego systemu zabezpieczenia społecznego.

19 Podatnicy niebędący rezydentami, którzy osiągają w Niderlandach dochody jedynie z oszczędności i inwestycji, nie należą do niderlandzkiego systemu zabezpieczenia społecznego i nie mogą, w przeciwieństwie do podatników będących rezydentami, którzy osiągają takie dochody, korzystać z obniżeń podatku z tytułu ubezpieczeń społecznych.

20 Zgodnie z art. 2.5 ustawy IB podatnicy niebędący rezydentami mogą wybrać opcję zrównania ich z podatnikami będącymi rezydentami. Skorzystanie z tej opcji oznacza, po pierwsze, że ci podatnicy korzystają z kwoty zwolnionej od podatku oraz z obniżeń podatku związanych z podatkiem dochodowym, nie mając jednak możliwości ubiegania się o obniżki podatku z tytułu ubezpieczeń społecznych, jeżeli osiągają w Niderlandach jedynie dochody z oszczędności i inwestycji, a po drugie, że podlegają w Niderlandach nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania

21 Artykuł 25 ust. 3 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej w dniu 19 października 1970 r. między rządem Królestwa Belgii a rządem Królestwa Niderlandów (*Tractatenblad* 1970, str. 192) przewiduje ogólnie rzecz biorąc, iż „[o]soby fizyczne mające miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie korzystają w drugim Umawiającym się Państwie z osobistych zwolnień, ulg i obniżeń, których udziela z uwagi na stan cywilny i rodzinny to drugie Umawiające się Państwo osobom mającym miejsce zamieszkania na jego terytorium”.

22 Zarządzenie ministra finansów z dnia 21 lutego 2002 r. stanowi, iż przy obliczaniu podatku dochodowego od oszczędności i inwestycji podatników niebędących rezydentami zamieszkających w Belgii uwzględnia się kwotę zwolnioną od podatku oraz obniżki podatku związane z podatkiem dochodowym. Natomiast nie przyznaje się tym podatnikom żadnej obniżki podatku z tytułu

ubezpiecze? spo?ecznych.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

23 J. E. J. Blanckaert jest obywatelem belgijskim, zamieszkuj?cym w Belgii. Jest on wraz ze swoj? ma??onk? w?a?cicielem domu letniskowego w Niderlandach. Dom ten przynosi mu dochody z oszcz?dno?ci i inwestycji w rozumieniu art. 2.3 ustawy IB.

24 J. E. J. Blanckaert osi?ga mniej ni? 90 % swoich dochodów w Niderlandach. Jedynymi podlegaj?cymi opodatkowaniu dochodami osi?ganymi przez niego w Niderlandach s? dochody zwi?zane z jego domem letniskowym. Nie wniós? on o zrównanie go z podatnikiem b?d?cym rezydentem w rozumieniu art. 2.5 ustawy IB.

25 J. E. J. Blanckaert nie nale?y do niderlandzkiego systemu zabezpieczenia spo?ecznego i w konsekwencji nie podlega w Niderlandach sk?adkom z tytu?u ubezpiecze? spo?ecznych.

26 Za rok 2001 J. E. J. Blanckaert zosta? obci??ony przez niderlandzkie organy podatkowe podatkiem dochodowym z tytu?u jego podlegaj?cych opodatkowaniu dochodów z oszcz?dno?ci i inwestycji. Zgodnie z postanowieniami umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z dnia 19 pa?dziernika 1970 r. w decyzji podatkowej uwzgl?dniono kwot? woln? od podatku oraz obni?ki podatku zwi?zane z podatkiem dochodowym. Natomiast nie przyznano ?adnej obni?ki podatku z tytu?u ubezpiecze? spo?ecznych.

27 J. E. J. Blanckaert wniós? odwo?anie od decyzji podatkowej za rok 2001 do strony skar?onej w post?powaniu przed s?dem krajowym. Gdy odwo?anie nie zosta?o uwzgl?dnione, J. E. J. Blanckaert wniós? skarg? do Gerechtshof te 's-Hertogenbosch.

28 Uznaj?c, i? Traktat WE i orzecznictwo Trybuna?u nie udzielaj? jasnej odpowiedzi na podniesione w tocz?cym si? przed nim sporze pytania, Gerechtshof te's-Hertogenbosch postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy nieb?d?cy rezydentem podatek, maj?cy sta?e miejsce zamieszkania w innym pa?stwie cz?onkowskim, który nie osi?ga dochodów z pracy w Niderlandach, lecz jedynie dochody z oszcz?dno?ci i inwestycji i który w konsekwencji nie podlega niderlandzkiemu systemowi ubezpiecze? spo?ecznych i nie op?aca sk?adek z tego tytu?u, posiada na podstawie prawa wspólnotowego prawo do tego, aby przy obliczaniu jego podlegaj?cych opodatkowaniu dochodów z oszcz?dno?ci i inwestycji przyznano mu w Niderlandach obni?ki podatku z tytu?u ubezpiecze? spo?ecznych (obni?ki podatku z tytu?u powszechnego ubezpieczenia emerytalnego, ubezpieczenia osób pozosta?ych przy ?yciu po ?mierci ubezpieczonego oraz powszechnego ubezpieczenia dotycz?cego specjalnych kosztów leczenia), je?li dla celów obliczania jego podlegaj?cych opodatkowaniu dochodów z oszcz?dno?ci i inwestycji podatek b?d?cy rezydentem posiada prawo do tych?e obni?ek podatku, na takiej podstawie, i? nale?y on do niderlandzkiego systemu zabezpieczenia spo?ecznego i z tego tytu?u podlega sk?adkom z ubezpieczenia spo?ecznego, nawet gdy nie osi?ga on dochodów z pracy w Niderlandach, lecz jedynie dochody z oszcz?dno?ci i inwestycji, i z tej przyczyny nie op?aca sk?adek na niderlandzki system ubezpiecze? spo?ecznych?

2) Czy, w ramach odpowiedzi na pytanie pierwsze, posiada znaczenie fakt, i? podatek nieb?d?cy rezydentem osi?ga wi?cej lub mniej ni? 90 % dochodów gospodarstwa domowego w Niderlandach, a w szczególno?ci:

a) czy zastosowany w sprawie Schumacker test (wyrok z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-

279/93 Schumacker, Rec. str. I-225) dla osób b?d?cych i nieb?d?cych rezydentami ma zastosowanie jedynie do subiektywnych lub osobistych kwestii podatkowych, takich jak prawo do odliczenia kosztów zwi?zanych z rodzin? czy z dan? osob?, czy te? ma on równie? zastosowanie do obiektywnych lub niezwi?zanych z dan? osob? kwestii podatkowych, takich jak stawka podatkowa?

b) czy decyduj?c o tym, ?e osoby nieb?d?ce rezydentami b?d? traktowane jak osoby b?d?ce rezydentami, pa?stwa cz?onkowskie mog? zastosowa? regu?? ilo?ciow? (tak? jak regu?a 90 %), mimo i? regu?a ta nie pozwala na zagwarantowanie wyeliminowania wszelkich form dyskryminacji?

3) Czy system opcji, taki jak ten przewidziany w art. 2.5 ustawy IB stanowi skuteczny ?rodek proceduralny pozwalaj?cy na zapewnienie, i? zainteresowany b?dzie móg? skorzystać z praw, które s? zagwarantowane w traktacie WE i który wyklucza wszelk? form? dyskryminacji?

W przypadku odpowiedzi twierdz?cej na to pytanie – czy system ten stanowi równie? skuteczny ?rodek w sytuacji, kiedy zainteresowany osi?ga jedynie dochody z oszcz?dno?ci i inwestycji, a [...] nie mo?e skorzystać z systemu opcji?”

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

29 Zadane przez s?d krajowy pytania nie wymieniaj? ?adnego konkretnego przepisu prawa wspólnotowego. Odsy?aj? one do „prawa wspólnotowego” w ogólno?ci, jak równie? do „praw [...] zagwarantowanych traktatem WE”.

30 Z brzmienia tych?e pyta? w zwi?zku z uzasadnieniem postanowienia odsy?aj?cego wynika, i? dotycz? one wyk?adni art. 56 WE i 58 WE. W istocie w tym uzasadnieniu s?d odsy?aj?cy przypomina, i? przepisy te „zakazuj? wszelkich ogranicze? w swobodnym przep?ywie kapita?u mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi i zawieraj? zakaz ogranicze? o charakterze dyskryminuj?cym”. S?d ten podkre?la, i? dokonana przez skar??cego w post?powaniu przed s?dem krajowym inwestycja w nieruchomo?? mo?e by? obj?ta zakresem stosowania tych?e przepisów.

W przedmiocie pytania pierwszego

31 Zadaj?c pytanie pierwsze, s?d odsy?aj?cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 56 WE i 58 WE nale?y interpretowa? w taki sposób, i? sprzeciwiaj? si? one uregulowaniom krajowym, o których mowa w post?powaniu przed s?dem krajowym, odmawiaj?cymi korzy?ci w postaci obni?ek podatku z tytu?u ubezpiecze? spo?ecznych osobie zamieszka?ej w Belgii, która nie nale?y do niderlandzkiego systemu zabezpieczenia spo?ecznego, i której podlegaj?ce opodatkowaniu w Niderlandach dochody pochodz? jedynie z oszcz?dno?ci i inwestycji, podczas gdy osoba zamieszka?a w tym ostatnim pa?stwie cz?onkowskim, która nale?y do tego systemu i osi?ga dochody o takim samym charakterze, korzysta z takich obni?ek, nawet je?eli w braku dochodów z pracy b?d? z nieruchomo?ci nie op?aca sk?adek na ubezpieczenie spo?eczne.

32 J. E. J. Blanckaert utrzymuje, i? uregulowania b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym powoduj? nieusprawiedliwion? ró?nic? w traktowaniu osób b?d?cych rezydentami i osób nieb?d?cych rezydentami. W rezultacie sytuacja osoby zamieszka?ej w Niderlandach, która osi?ga jedynie dochody z oszcz?dno?ci i inwestycji i która nie op?aca sk?adek na zabezpieczenie spo?eczne, by?aby porównywalna z sytuacj? osoby nieb?d?cej rezydentem, która równie? osi?ga w Niderlandach jedynie dochody z oszcz?dno?ci i inwestycji i która równie? nie op?aca sk?adek w ramach niderlandzkiego systemu zabezpieczenia spo?ecznego.

33 Różdy niemiecki i niderlandzki, jak również Komisja podnoszą, iż ulga, z której korzystają osoby będące rezydentami, wchodzi w zakres prawa ubezpieczeń społecznych. Oceniają one, iż istnieje obiektywna różnica między, z jednej strony, sytuacją podatnika niebędącego rezydentem, którego dochody pochodzą wyłącznie z oszczędności i inwestycji, takiego jak J. E. J. Blanckaert, który nie należy do niderlandzkiego systemu zabezpieczenia społecznego i nie podlega zatem składowi należnym z tytułu tego systemu, a z drugiej strony sytuacją podatnika będącego rezydentem, osiągniętych dochody o tym samym charakterze, który należy do niderlandzkiego systemu zabezpieczenia społecznego i z tej racji podlega takim składowi. Taka różnica w sytuacji usprawiedliwia różnicę w traktowaniu tych dwóch kategorii podatników.

34 Należy w tej kwestii przypomnieć, iż J. E. J. Blanckaert, który zamieszkuje w Belgii, dokonał w Niderlandach inwestycji w nieruchomości. Zgodnie z art. 2.3 i 5.2. ustawy IB, ta inwestycja przynosi mu hipotetyczne dochody, które podlegają opodatkowaniu w Niderlandach jako dochody z oszczędności i inwestycji.

35 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż przepływ kapitału w rozumieniu art. 56 WE obejmuje transakcje, poprzez które osoby niebędące rezydentami dokonują inwestycji w nieruchomości na terytorium państwa członkowskiego (zob. wyroki z dnia 16 marca 1999 r. C-222/97 Trummer i Mayer, Rec. str. I-1661, pkt 21, z dnia 11 stycznia 2001 r. w sprawie C-464/98 Stefan, Rec. str. I-173, pkt 5, oraz z dnia 5 marca 2002 r. w sprawach połączonych C-515/99, od C-519/99 do C-524/99 i od C-526/99 do C-540/99 Reisch i in., Rec. str. I-2157, pkt 30).

36 Należy zatem zbadać, czy uregulowania krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym zawierają ograniczenie przepływu kapitału między państwami członkowskimi, w zakresie w jakim wywołują one skutek ograniczający w stosunku do osób zamieszkujących w innym niż Niderlandy państwie członkowskim, które pragną dokonać inwestycji w nieruchomości w Niderlandach.

37 Zgodnie z art. 2.7 ust. 2 ustawy IB obniżki składek z tytułu ubezpieczeń społecznych, które w danym wypadku są odliczane od należnego za dany rok podatku od dochodów – których część stanowi dochody z inwestycji w nieruchomości – są zastrzeżone dla podatników należących do niderlandzkiego systemu zabezpieczenia społecznego.

38 Kryterium przynależności wybrane przez ustawodawcę niderlandzkiego przynosi korzyść w większości przypadków osobom zamieszkującym w tym państwie członkowskim. W istocie podatnikami nienależącymi do tego systemu są najczęściej osoby niebędące rezydentami.

39 Mniej korzystne traktowanie na gruncie podatkowym osób niebędących rezydentami może odstraszyć je od dokonywania inwestycji w nieruchomości w Niderlandach. Powyższe ustawodawstwo może zatem spowodować ograniczenia w przepływie kapitału.

40 Należy jednakże zbadać, czy tego typu ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału może być usprawiedliwione w świetle postanowień Traktatu.

41 W tej kwestii należy przypomnieć, iż zgodnie z brzmieniem art. 58 ust. 1 lit. a) WE „[a]rtykuł 56 nie narusza prawa państw członkowskich do [...] stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego, traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsca zamieszkania [...]”.

42 Jednakże należy dokonać rozróżnienia między nierównym traktowaniem dozwolonym na podstawie art. 58 ust. 1 lit. a) a arbitralną dyskryminacją zabronioną w ust. 3 tego samego artykułu. Z orzecznictwa wynika, że aby uregulowania krajowe, takie jak te będące przedmiotem

postępowania przed sądem krajowym, mogłyby być uznane za zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, odmienne traktowanie winno dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne bądź winno być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (wyroki z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. str. I-4071, pkt 43, i z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02, Rec. str. I-7477, pkt 28 i 29).

43 Narzuca się zatem pytanie, czy istnieje, jeżeli chodzi o przyznanie obniżek podatku z tytułu ubezpieczeń społecznych, różnica w obiektywnej sytuacji osoby niebędącej rezydentem, takiej jak J. E. J. Blanckaert, i osoby będącej rezydentem, która podobnie jak skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym osiaga w Niderlandach jedynie dochody z oszczędności i inwestycji.

44 Przede wszystkim należy stwierdzić, iż ulga podatkowa, z której może skorzystać podatnik osiągający podlegający opodatkowaniu w Niderlandach dochody, winna być za taką uważana jedynie wtedy, gdy obniżki składek z tytułu ubezpieczeń społecznych nie mogą być w całości odliczone od należnych składek na zabezpieczenie społeczne.

45 Nawet jeżeli z punktu widzenia podatkowego sporne w niniejszej sprawie ustawodawstwo krajowe jest niekorzystne w szczególności dla osób niebędących rezydentami, przyznanie obniżek składek z tytułu ubezpieczeń społecznych jest bezpośrednio i wyjątkowo związane z przynależnością danego podatnika do niderlandzkiego systemu zabezpieczenia społecznego. W istocie zarówno osoby będące rezydentami jak i niebędące rezydentami, które należą do tego systemu, korzystają z tych obniżek, podczas gdy osoby będące rezydentami i osoby niebędące rezydentami, które do niego nie należą, nie korzystają z obniżek.

46 Skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym podnosi w tej kwestii, iż podatnik zamieszkujący w Niderlandach, który osiaga dochody wyłącznie z oszczędności i inwestycji, korzysta jako osoba należąca do niderlandzkiego systemu zabezpieczenia społecznego z rzeczywistych obniżek podatków z tytułu ubezpieczeń społecznych. W istocie nie opiera on składek z tytułu ubezpieczeń społecznych w braku dochodów z pracy lub nieruchomości w ten sposób, iż obniżki tych składek nie mogą być odliczone od składek na zabezpieczenie społeczne. Natomiast podatnik niebędący rezydentem, który osiaga w Niderlandach jedynie dochody z oszczędności i inwestycji, nie należy do powyższego systemu i nie opiera również składek z tytułu ubezpieczeń społecznych w tym państwie członkowskim, lecz nie może on wnosić o przyznanie mu obniżek podatku z tytułu ubezpieczeń społecznych.

47 Jednakże przyznanie spornej w sprawie przed sądem krajowym ulgi osobom nienależącym do niderlandzkiego systemu zabezpieczenia społecznego doprowadziłoby do traktowania różnych sytuacji w taki sam sposób, ponieważ osoby należące do tego systemu korzystają jedynie wyjątkowo z obniżek podatków z tytułu ubezpieczeń społecznych. W istocie jedynie w przypadku kiedy osoba należąca do tego systemu nie może dokonać odliczenia obniżek składek od należnych składek, może ona rościć sobie prawo do otrzymania tychże obniżek podatku. Natomiast osoba nienależąca do tego systemu, jak skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym, korzysta aby zawsze i w sposób automatyczny z obniżek podatku z racji przyznania obniżek składek z tytułu ubezpieczeń społecznych. W istocie w braku obowiązku opłacania składek taka osoba nie mogłaby nigdy dokonać odliczenia tychże obniżek od należnych składek na zabezpieczenie społeczne.

48 Należy nastąpić stwierdzić, iż przepisy ustawodawstwa krajowego dotyczące przynależności do niderlandzkiego systemu zabezpieczenia społecznego są zgodne z przepisami art. 13 ust. 2 lit. a) i b) rozporządzenia nr 1408/71. W istocie osoby będące rezydentami, które wykonują działalność zawodową poza terytorium Niderlandów, nie są objęte tym systemem, podczas gdy osoby niebędące rezydentami, które świadczą pracę w tym państwie członkowskim podlegają temu systemowi.

49 Ponieważ prawo wspólnotowe nie wkracza w kompetencje państw członkowskich do uregulowania ich systemów zabezpieczenia społecznego (wyrok z dnia 13 maja 2003 r. w sprawie C-385/99 Müller-Fauré i Van Riet, Rec. str. I-4509, pkt 100), do ustawodawstwa zainteresowanego państwa członkowskiego należy, w braku harmonizacji na poziomie wspólnotowym, określenie kręgu osób należących do krajowego systemu zabezpieczenia społecznego, wysokości należnych od tych osób składek oraz związanych z nimi obowiązków. Ponadto zgodne z wewnętrzną logiką takiego systemu jest ograniczenie korzyści w postaci obowiązków składek jedynie do osób zobowiązanych do ich opłacania, a mianowicie do osób należących do tego systemu.

50 Z powyższego wynika, iż uregulowania krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym mogą być uzasadnione w świetle art. 58 ust. 1 lit. a) WE różnicą, jaka występuje między obiektywną sytuacją osoby należącej do niderlandzkiego systemu zabezpieczenia społecznego a sytuacją osoby nienależącej do tego systemu.

51 Należy zatem odpowiedzieć na pytanie pierwsze, że art. 56 WE i 58 WE należy interpretować w ten sposób, iż nie sprzeciwiają się one przepisom państwa członkowskiego, na podstawie których podatnik niebędący rezydentem, który osiąga w tym państwie jedynie dochody z oszczędności i inwestycji i który nie należy do systemu zabezpieczenia społecznego tego państwa członkowskiego, nie może rościć sobie prawa do obowiązków podatku z tytułu ubezpieczenia społecznego, podczas gdy podatnik będący rezydentem, który należy do tego systemu zabezpieczenia społecznego, korzysta z takich obowiązków przy obliczaniu podlegającego opodatkowaniu dochodu, mimo iż osiąga on jedynie dochody o tym samym charakterze i nie opłaca składek na zabezpieczenie społeczne.

W przedmiocie pytania drugiego i trzeciego

52 Ze względu na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze nie trzeba udzielać odpowiedzi na zadane przez sąd krajowy pytanie drugie i trzecie.

W przedmiocie kosztów

53 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 56 i 58 WE należy interpretować w ten sposób, iż nie sprzeciwiają się one przepisom państwa członkowskiego, na podstawie których podatnik niebędący rezydentem, który osiąga w tym państwie jedynie dochody z oszczędności i inwestycji i który nie należy do systemu zabezpieczenia społecznego tego państwa członkowskiego, nie może rościć sobie prawa do obowiązków podatku z tytułu ubezpieczenia społecznego, podczas gdy podatnik będący rezydentem, który należy do tego systemu zabezpieczenia społecznego, korzysta z takich obowiązków przy obliczaniu podlegającego opodatkowaniu dochodu, mimo iż osiąga on jedynie dochody o tym samym charakterze i nie opłaca

skład na zabezpieczenie społeczne.

Podpisy.

* Język postępowania: niderlandzki.