OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
CHRISTINE STIX-HACKL
przedstawiona w dniu 12 maja 2005 r. [1]

I — Uwagi wstępne

1. Niniejsza sprawa dołącza do szeregu, w części toczących się jeszcze, spraw dotyczących ograniczeń władztwa podatkowego państw członkowskich przez prawo wspólnotowe [2].

2. Sąd krajowy w niniejszej sprawie zasadniczo zmierza do ustalenia, czy swoboda przepływu kapitału sprzeciwia się uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym obniżki podatku z tytułu zabezpieczeń społecznych nie przysługują osobom niebędącym rezydentami w Niderlandach, jeżeli nie uzyskują one dochodów w tym państwie członkowskim, z których finansowane są składki na ubezpieczenia społeczne.

II — Ramy prawne

A — *Uregulowania wspólnotowe*

3. Zgodnie z art. 56 WE (wcześniej art. 73b traktatu WE) ograniczenia przepływu kapitału i płatności pomiędzy państwami członkowskimi, jak i pomiędzy państwami członkowskimi i państwami trzecimi są zabronione. Nie dotyczy to jednak odpowiednich przepisów prawa podatkowego państw członkowskich, które odmiennie traktują podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału (art. 58 ust. 1 lit. a) WE [wcześniej art. 73d traktatu WE]). Zastrzeżenie to nie pozwala

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Zobacz w szczególności opinię rzecznika generalnego Ruiza-Jaraba Colomera z dnia 26 października 2004 r. w zawisłej sprawie C-376/03 D.; zobacz następnie zawisłe sprawy C-152/03 Ritter-Coulais (z opinią rzecznika generalnego Légera z dnia 1 marca 2005 r.), C-403/03 Schempp (z opinią rzecznika generalnego L. Geelhoeda dnia 27 stycznia 2005 r.), C-446/03 Marks & Spencer (z opinią rzecznika generalnego Poiaresa Madura z dnia 7 kwietnia 2005 r.), C-513/03 van Hilten — van der Heijden i C-8/04 Bujura. Przedmiotem sprawy C-8/04 jest również opodatkowanie dochodów z oszczędności i inwestycji osób niezamieszkujących na terenie Niderlandów, przy czym — odmiennie aniżeli w niniejszej sprawie — przede wszystkim sporne jest, czy istnieje zobowiązanie dla państwa członkowskiego wynikające z prawa wspólnotowego, aby nie różnicować na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy osobami niezamieszkującymi w Niderlandach znajdującymi się w porównywalnej sytuacji. Zobacz także opinię rzecznika generalnego P. Légera z dnia 14 kwietnia 2005 r. w sprawie C-253/03 CLT-UFA (wyrok nie został jeszcze wydany), jak i toczące się — w całości dotyczące swobody przepływu kapitału — sprawy C-265/04 Bouanich, C-292/04 Meilicke oraz C-346/04 Conijn. Zobacz wreszcie toczącą się sprawę C-290/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen dotyczącą swobody świadczenia usług.

jednak na przyjmowanie przepisów, które stanowią arbitralną dyskryminację lub ukryte ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału i płatności (art. 58 ust. 3 WE).

4. Ponadto art. 293 tiret drugie WE (wcześniej art. 220 traktatu WE) upoważnia państwa członkowskie do podjęcia rokowań w celu zapewnienia swoim obywatelom zniesienia podwójnego opodatkowania wewnątrz Wspólnoty.

B — *Uregulowania krajowe*

5. Zgodnie z art. 2.1 akapit pierwszy Wet op de inkomstenbelasting 2001 (ustawy o podatku dochodowym z 2001 r., zwanej dalej „WET IB 2001") podatnikami są osoby fizyczne, które zamieszkują w Niderlandach (podatnicy będący rezydentami) oraz osoby fizyczne, które nie zamieszkują w tym państwie członkowskim, ale które osiągają w Niderlandach dochody (podatnicy niebędący rezydentami).

6. Artykuł 2.3 WET IB 2001 przewiduje, iż podatek dochodowy jest pobierany od następujących dochodów osiągniętych przez podatnika w trakcie roku kalendarzowego:

a) podlegających opodatkowaniu dochodów z pracy i nieruchomości;

b) podlegających opodatkowaniu dochodów ze znaczących udziałów w spółce mającej siedzibę w Niderlandach;

c) podlegających opodatkowaniu dochodów z oszczędności i inwestycji.

7. Zgodnie z art. 5.2 WET IB 2001 dochody z oszczędności i inwestycji wynoszą ustawowo 4% średniej wartości kapitału pomniejszonej o wartość zobowiązań na początku i na końcu roku kalendarzowego, w zakresie, w jakim ta średnia wartość jest wyższa od kwoty zwolnionej od podatku. Kwota ta, która (w czasie, kiedy miały miejsce okoliczności faktyczne niniejszej sprawy) zgodnie z art. 5.5 WET IB 2001 wynosiła 17 600 EUR, miała na celu zwolnienie drobnych posiadaczy wkładów oszczędnościowych z podatku dochodowego od oszczędności i inwestycji.

8. Podatnik będący rezydentem jest traktowany zasadniczo jako ubezpieczony i podlegający obowiązkowi zapłaty składek z tytułu niderlandzkich ubezpieczeń społecznych. To samo dotyczy osób niebędących rezydentami, które z tytułu najemnej pracy zarobkowej w Niderlandach są obciążone

w tym państwie członkowskim podatkiem dochodowym. Zgodnie z art. 6 Wet financiering volksverzekeringen (ustawy o finansowaniu zabezpieczenia społecznego, zwanej dalej „WFV"), ubezpieczony zasadniczo winien wpłacać składki na zabezpieczenie społeczne. Składki z tytułu zabezpieczenia społecznego są obliczane odpowiednio od dochodów z pracy i nieruchomości ubezpieczonego. Składki, które należy uiścić, są pomniejszone o obniżki z tytułu składek na zabezpieczenie społeczne.

9. Podatnicy będący rezydentami mają prawo do kwoty zwolnionej od podatku, jak i do różnych obniżek dotyczących podatku dochodowego. O ile są oni zobowiązani do płacenia składek z tytułu ubezpieczenia społecznego, mają oni następnie prawo do obniżek podatkowych z tytułu zabezpieczeń społecznych (z tytułu powszechnego ubezpieczenia emerytalnego, ubezpieczenia osób pozostałych przy życiu po śmierci ubezpieczonego oraz powszechnego ubezpieczenia dotyczącego specjalnych kosztów leczenia), które należy odliczyć w pierwszym rzędzie od składki z tytułu zabezpieczeń społecznych.

10. Podatki i składki są pobierane łącznie. Dochody podlegające podatkowi klasy III są poddawane łącznemu opodatkowaniu dochodów. Stosuje się do nich jednolitą stawkę podatkową i jednolitą obniżkę podatku (art. 8.1 WET IB 2001). Jednolita obniżka podatku jest zgodnie z art. 8.1 lit. d) WET IB 2001 łączną kwotą obniżki podatku z tytułu podatku dochodowego i z tytułu zabezpieczeń społecznych. Obniżka podatku z tytułu podatku dochodowego jest zgodnie z art. 8.3 WET IB 2001 częścią standardowej obniżki podatku, która pozostaje w odniesieniu do standardowej obniżki podatku w tym samym stosunku jak stawka podatkowa pierwszego progu progresywnej skali podatkowej w odniesieniu do jednolitej stawki podatkowej. Obniżki z tytułu zabezpieczeń społecznych są tą częścią standardowej obniżki podatku, która pozostaje w odniesieniu do standardowej obniżki podatku w tym samym stosunku jak stawki procentowe składek z tytułu zabezpieczeń społecznych, ustalone zgodnie z WFV w odniesieniu do jednolitej stawki podatkowej (art. 8.4, 8.5 i 8.6 WET IB 2001 w związku z art. 10 ust. 2 i art. 11 WFV).

11. Artykuł 2.7 ust. 2 WET IB 2001 stanowi:

„Jeżeli podatnik jest zobowiązany do opłacania składki z tytułu zabezpieczeń społecznych i jeżeli nie może dokonać całkowitego odliczenia z tytułu tych składek zgodnie z art. 10 ust. 4 WFV od należnych składek określonych zgodnie z art. 10 ust. 1 i 2 WFV, to kwota podatku dochodowego ulega obniżeniu zgodnie z przepisami o unikaniu podwójnego opodatkowania o kwotę, która nie została odliczona".

12. Z powyższego wynika, że podatnik będący rezydentem, który nie opłaca składek z tytułu zabezpieczenia społecznego, na przykład, gdy nie osiąga dochodów z pracy

i nieruchomości, lecz jedynie dochody z oszczędności i inwestycji, nie tylko uzyskuje obniżkę z tytułu podatku dochodowego, lecz także obniżki z tytułu zabezpieczeń społecznych.

13. Podatnicy niebędący rezydentami, w przeciwieństwie do podatników będących rezydentami, nie mają prawa przy obliczaniu podlegających podatkowi dochodów z oszczędności i inwestycji zgodnie z przepisami rozdziału 7 WET IB 2001 do kwoty zwolnionej od podatku w rozumieniu art. 5.5 WET IB 2001. Zgodnie z przepisami rozdziału 7 WET IB 2001 podatnicy niebędący rezydentami nie mają także prawa do standardowej obniżki w rozumieniu art. 8.2 WET IB 2001.

14. Podatnicy niebędący rezydentami mają tylko wówczas prawo do obniżek z tytułu zabezpieczeń społecznych, gdy są ubezpieczeni w ramach niderlandzkiego systemu zabezpieczeń społecznych, co z kolei zakłada, że uzyskują dochody z pracy w Niderlandach i dlatego opłacają tam składki z tytułu zabezpieczenia społecznego.

15. Zgodnie z art. 2.5 WET IB 2001 podatnicy niebędący rezydentami mogą jednak pod pewnymi warunkami wybrać stosowanie do nich przepisów WET IB 2001 dotyczących podatników będących rezydentami. Jeżeli podatnik niebędący rezydentem skorzysta z tego „systemu opcji", ma on zasadniczo prawo do kwoty zwolnionej z podatku i wszelkich obniżek podatku, o ile spełnia ku temu pozostałe warunki.

C — *W przedmiocie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej przez Niderlandy z Belgią*

16. Zgodnie z powyższą umową dwustronną z dnia 19 października 1970 r.[3] nieruchomości podlegają opodatkowaniu w państwie, w którym są położone (art. 23 ust. 1 umowy).

17. Zgodnie z art. 25 ust. 3 umowy „[o]soby fizyczne mające miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie korzystają w drugim Umawiającym się Państwie z osobistych zwolnień, kwot wolnych od podatku i ulg, których udziela z uwagi na stan cywilny i rodzinny to drugie Umawiające się Państwo osobom mającym miejsce zamieszkania na jego terytorium".

3 — Overeenkomst tussen de regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de regering van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot het vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing, Trb. 1970, str. 192 (umowa pomiędzy rządem Królestwa Belgii i rządem Królestwa Niderlandów o unikaniu podwójnego opodatkowania w sferze podatku dochodowego i podatku od majątku oraz w sprawie ustalenia innych zasad w związku z pobieraniem podatków) (zwana dalej „umową").

18. Podatnicy zamieszkali w Belgii niebędący rezydentami i niekorzystający z „systemu opcji" zgodnie z postanowieniem odsyłającym korzystają z ulg wynikających z umowy. W zarządzeniu Staatssecretaris van Financiën (ministra finansów) z dnia 21 lutego 2002 r.[4] wyjaśnione zostały poszczególne zagadnienia wynikające z art. 25 ust. 3 umowy.

III — Stan faktyczny i postępowanie

19. J.E.J. Blanckaert jest obywatelem Belgii zamieszkującym w Belgii. Jest on wraz ze swoją małżonką właścicielem domu letniskowego w Retranchement w Niderlandach. Nie uzyskuje on dochodów ani z pracy, ani z nieruchomości w Niderlandach, ani ze znaczących udziałów w spółce mającej siedzibę w Niderlandach. Osiąga jednak w związku z domem letniskowym dochody z oszczędności i inwestycji w Niderlandach.

20. J.E.J. Blanckaert nie należy do niderlandzkiego systemu zabezpieczenia społecznego i w konsekwencji nie podlega w Niderlandach składkom z tytułu zabezpieczeń społecznych.

4 — Numer CPP 2001/2745, BNB 2002/164.

21. J.E.J. Blanckaert osiąga mniej niż 90% swoich dochodów w Niderlandach. Nie skorzystał on z „systemu opcji", o którym mowa w art. 2.5 WET IB 2001.

22. Za rok 2001 J.E.J. Blanckaert został obciążony przez niderlandzkie władze podatkowe podatkiem dochodowym z tytułu osiągniętych przez niego dochodów z oszczędności i inwestycji podlegających opodatkowaniu w wysokości 1610 EUR. Należny podatek wyniósł 339 EUR. Zgodnie z postanowieniami umowy belgijsko-niderlandzkiej przy obliczaniu dochodów J.E.J. Blanckaerta, z oszczędności i inwestycji uwzględniono kwotę zwolnioną od podatku. Przyznano mu także ogólną obniżkę w podatku dochodowym w wysokości 144 EUR. Natomiast nie przyznano mu żadnej obniżki z tytułu zabezpieczeń społecznych.

23. J.E.J. Blanckaert złożył jednak wniosek o pełną ogólną obniżkę podatku w wysokości 1576 EUR, a więc włącznie z obniżką z tytułu powszechnego ubezpieczenia emerytalnego, ubezpieczenia osób pozostałych przy życiu po śmierci ubezpieczonego oraz powszechnego ubezpieczenia dotyczącego specjalnych kosztów leczenia.

24. J.E.J. Blanckaert wniósł odwołanie od tej decyzji podatkowej, którą jednak właściwy organ podatkowy utrzymał w mocy. J.E.J. Blanckaert wniósł skargę na to rozstrzygnięcie do Gerechtshof te's-Hertogenbosch.

25. Postanowieniem z dnia 4 grudnia 2003 r. Gerechtshof te's-Hertogenbosch postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy niebędący rezydentem podatnik, mający stałe miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim, który nie osiąga dochodów z pracy w Niderlandach, lecz jedynie dochody z oszczędności i inwestycji i który w konsekwencji nie podlega niderlandzkiemu systemowi ubezpieczeń społecznych i nie opłaca składek z tego tytułu, posiada na podstawie prawa wspólnotowego prawo do tego, aby przy obliczaniu jego podlegających opodatkowaniu dochodów z oszczędności i inwestycji przyznano mu w Niderlandach obniżki podatku z tytułu ubezpieczeń społecznych (obniżki podatku z tytułu powszechnego ubezpieczenia emerytalnego, ubezpieczenia osób pozostałych przy życiu po śmierci ubezpieczonego oraz powszechnego ubezpieczenia dotyczącego specjalnych kosztów leczenia), jeśli dla celów obliczania jego podlegających opodatkowaniu dochodów z oszczędności i inwestycji podatnik będący rezydentem posiada prawo do tychże obniżek podatku, na takiej podstawie, iż należy on do niderlandzkiego systemu zabezpieczenia społecznego i z tego tytułu podlega składkom z ubezpieczenia społecznego, nawet gdy nie osiąga on dochodów z pracy w Niderlandach, lecz jedynie dochody z oszczędności i inwestycji, i z tej przyczyny nie opłaca składek na niderlandzki system ubezpieczeń społecznych?

2) Czy, w ramach odpowiedzi na pytanie pierwsze, posiada znaczenie fakt, iż podatnik niebędący rezydentem osiąga więcej lub mniej niż 90% dochodów gospodarstwa domowego w Niderlandach, a w szczególności:

— 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 będących i niebędących rezydentami ma zastosowanie jedynie do subiektywnych lub osobistych kwestii podatkowych, takich jak prawo do odliczenia kosztów związanych z rodziną czy z daną osobą, czy też ma on również zastosowanie do obiektywnych lub niezwiązanych z daną osobą kwestii podatkowych, takich jak stawka podatkowa?

— czy decydując o tym, że osoby niebędące rezydentami będą traktowane jak osoby będące rezydentami, państwa członkowskie mogą zastosować regułę ilościową (taką jak reguła 90%), mimo iż reguła 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 środek proceduralny pozwalający na zapewnienie, iż zainteresowany będzie mógł skorzystać z praw, które są zagwarantowane w traktacie WE i który wyklucza wszelką formę dyskryminacji?

W przypadku odpowiedzi twierdzącej na to pytanie — czy system ten stanowi również skuteczny środek w sytuacji, kiedy zainteresowany osiąga jedynie dochody z oszczędności i inwestycji, a [...] nie może skorzystać z systemu opcji?".

IV — W przedmiocie pytań prejudycjalnych

26. Gerechtshof te's-Hertogenbosch zwrócił się z trzema pytaniami prejudycjalnymi. Zadając pytanie pierwsze, Gerechtshof zmierza zasadniczo do ustalenia, w jakim stopniu jest dopuszczalne, biorąc pod uwagę okoliczności sprawy przed sądem krajowym, w świetle prawa wspólnotowego, aby różnicować przy opodatkowaniu dochodów z oszczędności i inwestycji w zakresie udzielania obniżek podatku z tytułu zabezpieczeń społecznych osoby należące do systemu zabezpieczenia społecznego i inne. Podłożem tego pytania jest fakt, że osoby należące do systemu zabezpieczenia społecznego — ze znaczącym wyjątkiem pracowników przygranicznych — są z reguły rezydentami, natomiast osoby niebędące rezydentami rzadko podlegają systemowi zabezpieczenia społecznego danego państwa.

27. W drugim pytaniu prejudycjalnym sąd krajowy stawia pytania dotyczące tak zwanego testu Schumacker [5], aby dowiedzieć się, w jakim stopniu podatnik niebędący rezydentem i podatnik będący rezydentem znajdują się w porównywalnej sytuacji. Trzecie pytanie prejudycjalne dotyczy opcji przewidzianej w prawie krajowym dla podatników niebędących rezydentami, zgodnie z którą mogą oni wybrać ich zrównanie w zakresie traktowania na gruncie podatkowym z osobami będącymi rezydentami.

A — *Istotne argumenty stron postępowania*

28. W zakresie pierwszego pytania prejudycjalnego wszyscy uczestnicy postępowania poza J.E.J. Blanckaertem podnoszą, że prawo wspólnotowe nie sprzeciwia się będącemu przedmiotem postępowania uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym podatnik mieszkający w Belgii i uzyskujący w Niderlandach jedynie dochody z oszczędności i inwestycji, a tym samym niezobowiązany do płacenia składki z tytułu zabezpieczeń w ramach niderlandzkiego systemu zabezpieczeń społecznych, nie ma prawa do obniżek podatku z tytułu zabezpieczeń społecznych, natomiast podatnik będący rezydentem uzyskującym w Niderlandach tylko dochody z oszczędności i inwestycji ma prawo do odpowiednich obniżek.

29. Rządy niderlandzki i niemiecki, jak również Komisja zasadniczo wskazują, że odpowiednie obniżki wchodzą w zakres prawa zabezpieczeń 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

5 — Wyrok z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225.

społecznego i nie podlega zatem składkom należnym z tego tytułu, a z drugiej strony sytuacją podatnika będącego rezydentem, osiągającego dochody wyłącznie z oszczędności i inwestycji, który należy do niderlandzkiego systemu zabezpieczenia społecznego i w związku z tym podlega takim składkom. Różnica taka uzasadnia odmienne traktowanie tych dwóch kategorii podatników.

30. Rząd niderlandzki dodaje, że prawo do obniżki dotyczącej składek z tytułu zabezpieczenia społecznego lub do obniżki podatku z tytułu zabezpieczeń społecznych nie jest uzależnione od miejsca zamieszkania danej osoby. To prawo zależy w dużo większej mierze od tego, czy dana osoba — będąca rezydentem lub niebędąca rezydentem — jest ubezpieczonym członkiem krajowego systemu zabezpieczeń społecznych. W ten sposób osoba, która nie jest rezydentem, może dokonać w danym przypadku odliczenia niewykorzystanej części obniżki podatku z tytułu zabezpieczenia społecznego od kwoty należnego podatku dochodowego, o ile — na przykład na podstawie stosunku pracy w Niderlandach — jest ubezpieczonym członkiem niderlandzkiego systemu zabezpieczeń społecznych, a tym samym jest zobowiązana do zapłaty składek. Natomiast osoba, która jest rezydentem, nie może skorzystać z prawa do odliczenia, jeżeli nie należy do krajowego systemu zabezpieczeń społecznych, w szczególności na podstawie przepisów rozporządzenia Rady (EWG) nr 1408/71 [6].

31. J.E.J. Blanckaert podkreślił natomiast na rozprawie, że uregulowanie krajowe, będące przedmiotem postępowania, prowadzi do nieusprawiedliwionego nierównego traktowania osób będących rezydentami i osób niebędących rezydentami, ponieważ, jeżeli osiągają one w Niderlandach wyłącznie dochody z oszczędności i inwestycji, to tylko osoby będące rezydentami — jako należące do systemu zabezpieczeń społecznych — mają prawo do obniżek podatku z tytułu zabezpieczeń społecznych.

32. W zakresie drugiego pytania prejudycjalnego rządy niderlandzki i niemiecki podnoszą dodatkowo, że uregulowanie krajowe będące przedmiotem postępowania w tej sprawie stanowi o subiektywnej lub związanej z daną osobą uldze podatkowej. W rozpatrywanym przypadku nie można przyznać takiej ulgi podatkowej ze względu na to, że J.E.J. Blanckaert nie osiągał dochodów wyłącznie lub prawie wyłącznie w Niderlandach. Trybunał zezwolił państwom członkowskim na stosowanie reguły ilościowej (tak jak próg 90%), by dokonać rozróżnienia sytuacji osób będących rezydentami oraz osób niebędących rezydentami.

33. J.E.J. Blanckaert uważa, że taka reguła ilościowa nie może znaleźć zastosowania, jeżeli jej zastosowanie potwierdzi istniejącą jego zdaniem dyskryminację.

6 — Rozporządzenie 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, zmienione i uaktualnione rozporządzeniem Rady (WE) nr 118/97 z dnia 2 grudnia 1996 r. (Dz.U. 1997, L 28, str. 1).

34. W zakresie trzeciego pytania prejudycjalnego rządy niderlandzki i niemiecki poddają pod rozwagę, że J.E.J. Blanckaert nie wybrał traktowania go jak osoby będącej rezydentem, tak więc pytanie to ma charakter hipotetyczny.

B — *Ocena prawna*

35. Przede wszystkim należy zbadać, czy sąd krajowy w wystarczający sposób wskazał przepisy prawa wspólnotowego, o których wykładnię się zwraca. Następnie należy poddać analizie główne zagadnienie niniejszego postępowania, tzn. w jakim stopniu zagwarantowana przez prawo wspólnotowe swoboda przepływu kapitału stoi w sprzeczności ze zróżnicowanym traktowaniem osób należących do systemu zabezpieczenia społecznego i osób nienależących do systemu zabezpieczenia społecznego w zakresie przyznawania obniżek podatku.

1) W przedmiocie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i znajdującego zastosowanie prawa wspólnotowego

36. Sąd krajowy nie odnosi się w swoich pytaniach prejudycjalnych do żadnego konkretnego przepisu prawa wspólnotowego. W związku z tym wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym prawie zupełnie nie odpowiada wymogom orzecznictwa, według którego sąd krajowy powinien wymienić [7] przepisy prawa wspólnotowego, których wykładnia jest wymagana.

37. Nie należy jednak tych wymogów uznawać za absolutne; dużo bardziej istotne jest, czy sąd krajowy dostarczy Trybunałowi wystarczających informacji, aby mógł on udzielić użytecznej odpowiedzi na przedstawione pytanie [8]. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem „w ramach ustanowionej na podstawie art. 234 WE współpracy pomiędzy Trybunałem i sądami krajowymi wyłącznie do sądu krajowego, przed którym toczy się postępowanie, w którym ma on orzec [...], należy ocena zarówno, czy w odniesieniu do konkretnego przypadku wystąpienie do Trybunału z pytaniem prejudycjalnym jest konieczne do wydania wyroku, jak i, czy pytanie, które zostanie przedłożone Trybunałowi, jest istotne. Jeżeli postawione pytania dotyczą wykładni prawa wspólnotowego, wówczas Trybunał jest zasadniczo zobowiązany do wydania orzeczenia w tym przedmiocie" [9].

38. Poza tym Trybunał może uznać za niezbędne „uwzględnienie przepisów prawa wspólnotowego, których sąd krajowy nie przytoczył w swoim pytaniu, [...] aby [...]

7 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 12 lipca 2001 r. w sprawie C-399/98 Ordine degli Architetti i in., Rec. str. I-5409, pkt 105.

8 — Zobacz postanowienie z dnia 25 lutego 2003 r. w sprawie C-445/01 Simoncello i Boerio, Rec. str. I-1807, pkt 22, 23 i 30.

9 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 15 grudnia 1995 r. w sprawie C-415/93 Bosman, Rec. str. I-4921, pkt 59, z dnia 13 marca 2001 r. w sprawie C-379/98 PreussenElektra, Rec. str. I-2099, pkt 38, z dnia 22 stycznia 2002 r. w sprawie C-390/99 Canal Satélite Digital, Rec. str. I-607, pkt 18 i z dnia 10 grudnia 2002 r. w sprawie C-153/00 der Weduwe, Rec. str. I-11319, pkt 31.

sądowi, który zwrócił się do niego z pytaniem prejudycjalnym udzielić użytecznej odpowiedzi na przedstawione pytanie" [10].

39. W uzasadnieniu przedmiotowego postanowienia odsyłającego cytowane są przepisy traktatu dotyczące swobody przepływu kapitału (art. 56 WE i nast.). Sąd krajowy wywodzi następnie, w jakim stopniu te postanowienia mogłyby stać w sprzeczności z przepisami prawa krajowego, będącymi przedmiotem postępowania. Tym samym sąd krajowy przytoczył powody wyboru określonych przepisów wspólnotowych, o których wykładnię wnosi, oraz przedstawił związek pomiędzy tymi postanowieniami i przepisami prawa krajowego, które należy zastosować w odniesieniu do zawisłego przed nim sporu. Dlatego wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

40. Swoboda przepływu kapitału, na którą powołał się sąd krajowy, wydaje się także właściwa. W tej kwestii wystarczy stwierdzić, że inwestycja w nieruchomości przez osobę niebędącą rezydentem jest wymieniona w rozdziale II lit. a) załącznika I do dyrektywy 88/361/EWG [11]. Wprawdzie nie można dyrektywy tej ratione temporis zastosować w niniejszej sprawie, jednak jej załącznik przytaczany jest regularnie w orzecznictwie Trybunału w celu rozgraniczenia zakresu zastosowania swobody przepływu kapitału — także zgodnie z art. 56 WE i nast. w nowym brzmieniu [12].

41. W tych okolicznościach dokonanie analizy postanowień traktatu dotyczących swobody przedsiębiorczości (art. 43 WE i nast.) — jak proponowała to Komisja — wydaje się zbyteczne.

2) W przedmiocie swobody przepływu kapitału

a) W przedmiocie relacji między swobodą przepływu kapitału i innymi podstawowymi swobodami

42. Swobodny przepływ kapitału (art. 56 WE i nast.) różni się w każdym razie w swoim sformułowaniu od innych podstawowych swobód, bowiem zawiera zgodnie z brzmieniem art. 56 WE ogólny zakaz ograniczenia. Zakaz ten jest traktowany jako niemający charakteru bezwzględnego,

10 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 20 marca 1986 r. w sprawie 35/85 Tissier, Rec. str. 1207, pkt 9, z dnia 27 marca 1990 r. w sprawie C-315/88 Bagli Pennacchiotti, Rec. str. I-1323, pkt 10, z dnia 18 listopada 1999 r. w sprawie C-107/98 Teckal, Rec. str. I-8121, pkt 39 i z dnia 7 listopada 2002 r. w sprawach połączonych C-228/01 i C-289/01 Bourrasse i Perchicot, Rec. str. I-10213, pkt 33.

11 — Dyrektywa Rady z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu (Dz.U. L 178, str. 5).

12 — Zobacz wyrok z dnia 16 marca 1999 r. w sprawie C-222/97 Trummer i Mayer, Rec. str. I-1661, pkt 21: „Ponieważ [...] art. 73b traktatu WE (obecnie art. 56 WE) przejął zasadniczo treść art. 1 dyrektywy 88/361 i chociaż dyrektywa ta oparta jest na art. 69 i 70 ust. 1 traktatu EWG, które zostały w międzyczasie zastąpione art. 73b i nast. traktatu WE, nomenklatura dotycząca przepływu kapitału zawarta w załączniku do tej dyrektywy zachowuje charakter wskazówki dla definicji pojęcia przepływu kapitału, który miała przed wejściem w życie ostatnich z wymienionych artykułów, przy czym zawarte w niej wyliczenie zgodnie z wprowadzeniem nie jest wyczerpujące".

w szczególności przez art. 58 ust. 1 lit. a) WE, w którym zasadniczo wskazano, że zakaz określony w art. 56 WE nie narusza prawa państw członkowskich do stosowania przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału [13]. Artykuł 58 ust. 3 WE wyjaśnia następnie, że odmienne traktowanie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału nie może stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału [14].

43. Trybunał miał jednak okazję dopiero w wyroku w sprawie Manninen z dnia 7 września 2004 r. [15] zbadania zasadniczej kompetencji prawodawczej państw członkowskich w zakresie podatków bezpośrednich w świetle art. 56 WE i 58 WE. Istotą tego wyroku jest stwierdzenie, że art. 58 WE tylko wówczas dopuszcza regulację podatkową wprowadzającą rozróżnienie między podatnikami w zależności od miejsca, w którym inwestują swój kapitał, jeżeli w ten sposób przyjęte zróżnicowanie odpowiada faktycznie istniejącej różnicy lub jeżeli zróżnicowanie porównywalnych sytuacji wydaje się być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego [16]. Odpowiednie uzasadnienie zakłada, że wspomniane odmienne traktowanie nie wykracza ponad to, co jest wymagane do osiągnięcia celu, któremu służy sporne uregulowanie [17].

44. Z powyższego wynika, że ograniczenia swobodnego przepływu kapitału nie są zasadniczo zabronione przez art. 56 WE, lecz raczej należy je rozważyć na gruncie zakazu dyskryminacji, wywodzonego z art. 58 WE, przy czym potencjalną dyskryminację można uzasadnić nadrzędnymi względami interesu ogólnego — przy uwzględnieniu zasady proporcjonalności.

45. Z dogmatycznego punktu widzenia swoboda przepływu kapitału różni się tylko pozornie od innych podstawowych swobód, dlatego możliwość odniesienia do niej orzecznictwa dotyczącego innych swobód wydaje się być zupełnie zrozumiała w zakresie bezpośredniego opodatkowania [18]. Należy zatem szczegółowo omówić to orzecznictwo.

13 — Artykuł 58 ust. 1 lit. b) WE zawiera porównywalne zastrzeżenie dla uprawnień do ukarania, w szczególności naruszeń w sferze podatkowej, w celu ochrony porządku lub bezpieczeństwa publicznego oraz w celu gromadzenia informacji na temat przepływu kapitału.

14 — Trybunał przypomina o tym — jednakże w kontekście poprzednio obowiązującego przepisu art. 73d ust. 3 traktatu WE — w wyroku z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. str. I-4071, pkt 44.

15 — Wyrok w sprawie C-319/02, Zb.Orz. str. I-7477.

16 — Ibidem, pkt 28 i nast.

17 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Manninen, pkt 29.

18 — Do takiego wniosku doszedł również rzecznik generalny Ruiz-Jarabo Colomer w ww. w przypisie 2 opinii, pkt 53 i nast.

b) Orzecznictwo Trybunału w sprawie zawartych w prawie wspólnotowym ograniczeń dotyczących kompetencji prawodawczej państw członkowskich w zakresie podatków bezpośrednich

46. Orzecznictwo Trybunału w sprawie zawartych w prawie wspólnotowym ograniczeń dotyczących kompetencji prawodawczej państw członkowskich w zakresie podatków bezpośrednich rozwinęło się zwłaszcza na podstawie uregulowań krajowych, które albo odmiennie traktują podatników będących rezydentami i podatników niebędącymi rezydentami [19], albo też odmiennie traktują podlegające opodatkowaniu dochody [20] ze względu na ich pochodzenie.

47. Trybunał zbadał w tym przypadku krajowe uregulowania w świetle swobodnego przepływu osób [21], swobody przedsiębiorczości [22] oraz swobody świadczenia usług [23].

48. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem dziedzina podatków bezpośrednich nie należy jako taka do kompetencji Wspólnoty, jednak państwa członkowskie powinny realizować uprawnienia przysługujące im w tym zakresie z poszanowaniem prawa wspólnotowego [24]. Podstawowe swobody zakazują nie tylko jawnej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, lecz także wszelkich ukrytych form dyskryminacji prowadzących przez zastosowanie innych elementów rozróżniających do tego samego rezultatu [25].

49. Podstawowe swobody zawierają tym samym zakaz dyskryminacji, zgodnie z którym niedopuszczalne jest, by bez uzasadnionej przyczyny stosowane były do porównywalnych stanów faktycznych odmienne zasady lub do odmiennych stanów faktycznych takie same zasady [26].

50. W odniesieniu do wszelkiego różnicowania pomiędzy osobami będącymi rezydentami i osobami niebędącymi rezydentami w krajowym prawie podatkowym Trybunał podkreślił, że istnieje niebezpieczeństwo, że przepisy państwa członkowskiego, które przewidują ulgi podatkowe dla osób będących rezydentami, oddziałują głównie na

19 — Wyroki: z dnia 8 maja 1990 r. w sprawie C-175/88 Biehl, Rec. str. I-1779, z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. str. I-2493, z dnia 26 października 1995 r. w sprawie C-151/94 Komisja przeciwko Luksemburgowi, Rec. str. I-3685, z dnia 27 czerwca 1996 r. w sprawie C-107/94 Asscher, Rec. str. I-3089, z dnia 14 września 1999 r. w sprawie C-391/97 Gschwind, Rec. str. I-5451, z dnia 16 maja 2000 r. w sprawie C-87/99 Zurstrassen, Rec. str. I-3337, z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 Gerritse, Rec. str. I-5933, z dnia 13 listopada 2003 r. w sprawie C-209/01 Schilling i Fleck-Schilling, Rec. str. I-13389, z dnia 1 lipca 2004 r. w sprawie C-169/03 Wallentin, Zb.Orz. str. I-6443.

20 — Wyżej wymieniony w przypisie 14 wyrok w sprawie Verkooijen i wyroki: z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-422/01 Skandia i Ramstedt, Rec. str. I-6817, z dnia 13 listopada 2003 r. w sprawie C-42/02 Lindman, Rec. str. I-13519, z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-2229; wyroki z dnia 15 lipca 2004 r.: w sprawie C-315/02 Lenz, Zb.Orz. str. I-7063 i w sprawie C-242/03 Weidert und Paulus, Zb.Orz. str. I-7379.

21 — Zobacz na przykład ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie Schumacker i ww. w przypisie 19 wyroki w sprawach: Wielockx, Asscher, Gschwind, Zurstrassen, Schilling i Fleck-Schilling oraz Wallentin.

22 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. str. I-2787.

23 — Zobacz na przykład ww. w przypisie 19 wyrok w sprawie Gerritse i ww. w przypisie 20 wyroki w sprawach: Skandia i Ramstedt oraz Lindman.

24 — Zobacz między innymi wyrok z dnia 4 października 1991 r. w sprawie C-246/89 Komisja przeciwko Zjednoczemu Królestwu, Rec. str. I-4585, pkt 12 i ww. w przypisie 19 wyrok w sprawie Schilling i Fleck-Schilling, pkt 22.

25 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 12 lutego 1974 r. w sprawie 152/73 Sotgiu, Rec. str. 153, pkt 11 i z dnia 21 listopada 1991 r. w sprawie C-27/91 Le Manoir, Rec. str. I-5531, pkt 10.

26 — Zobacz między innymi ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie Schumacker, pkt 30.

niekorzyść obywateli innych państw członkowskich, gdyż osoby niebędące rezydentami są najczęściej cudzoziemcami, toteż tego rodzaju przepisy mogą stanowić pośrednią dyskryminację ze względu na przynależność państwową [27].

51. W zakresie podatków bezpośrednich nie można jednak ogólnie porównać sytuacji osób będących rezydentami określonego państwa z sytuacją osób niebędących rezydentami, ponieważ sytuacja ta wykazuje obiektywne różnice pod względem pochodzenia dochodów, zdolności podatkowej, jak i pod względem sytuacji osobistej i rodzinnej [28].

52. W tym kontekście istotne jest pytanie, czy subiektywne cechy opodatkowania, jak na przykład sytuacja osobista i stan cywilny podatnika w państwie miejsca zamieszkania lub w państwie miejsca zatrudnienia, o ile nie jest to to samo miejsce, mogą zostać uwzględnione w szczególności przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym w państwie miejsca zatrudnienia.

53. W wyroku w sprawie Schumacker Trybunał orzekł, że osoba niebędąca rezydentem oraz osoba będąca rezydentem nie znajdują się w obiektywnie odmiennej sytuacji, jeżeli osoba niebędąca rezydentem nie osiąga w państwie miejsca zamieszkania żadnych znaczących dochodów, a osiąga dochód podlegający opodatkowaniu zasadniczo w państwie miejsca zatrudnienia. W takim przypadku państwo miejsca zamieszkania nie jest w stanie przyznać tej osobie ulg wynikających z uwzględnienia jego sytuacji osobistej i rodzinnej. Odmienne traktowanie ma wówczas charakter dyskryminacji wobec osób niebędących rezydentami, gdyż ich sytuacja osobista i rodzinna nie jest uwzględniana ani w państwie miejsca zamieszkania, ani w państwie miejsca zatrudnienia.

54. Inaczej sytuacja wygląda w tych przypadkach, gdy dochody do opodatkowania w znacznej części nie pochodzą z państwa miejsca zatrudnienia. W tym kontekście Trybunał wskazał niedawno na to, że „w zakresie podatków bezpośrednich sytuacja osób będących rezydentami i osób niebędących rezydentami nie jest co do zasady porównywalna, gdyż najczęściej dochód uzyskiwany na terytorium państwa przez osobę niebędącą rezydentem stanowi jedynie niewielką część jej dochodu, którego większość uzyskuje ona w miejscu jej zamieszkania, oraz ponieważ indywidualną zdolność podatkową osoby niebędącej rezydentem w danym państwie, przy uwzględnieniu całości jej dochodów i jej sytuacji osobistej i rodzinnej, najłatwiej można ocenić w miejscu, w którym znajduje się ośrodek jej interesów osobistych i majątkowych. Miejscem tym jest zazwyczaj jej stałe miejsce zamieszkania" [29]. Zatem okoliczność, że „państwo członkowskie [nie przyznaje] osobom niebędącym rezydentami niektórych

27 — Zobacz między innymi ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie Schumacker, pkt 28, ww. w przypisie 19 wyroki: w sprawie Asscher, pkt 38 i w sprawie Zurstrassen, pkt 19 i 20.

28 — Wyżej wymieniony w przypisie 5 wyrok w sprawie Schumacker, pkt 31 i nast.; zobacz także wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 de Groot, Rec. str. I-11819, pkt 90 i nast.

29 — Zobacz między innymi ww. w przypisie 19 wyrok w sprawie Wallentin, pkt 15 i przytoczone tam orzecznictwo.

korzyści podatkowych, które przyznaje osobom będącym rezydentami, [...] co do zasady nie stanowi dyskryminacji, biorąc pod uwagę obiektywne różnice pomiędzy ich sytuacją, zarówno z punktu widzenia źródła ich dochodów, jak i ich indywidualnej zdolności podatkowej oraz sytuacji osobistej i rodzinnej" [30]. Nie można jednak w konkretnym przypadku wykluczyć dyskryminacji z powodu szczególnych okoliczności.

55. O ile więc sytuacja osób będących rezydentami i osób niebędących rezydentami jest porównywalna, powstaje pytanie, w jakim stopniu można merytorycznie uzasadnić odmienne traktowanie osób będących rezydentami i osób niebędących rezydentami, ponieważ takie odmienne traktowanie może stanowić pośrednią dyskryminację ze względu na przynależność państwową — przy założeniu, że obywatele danego państwa członkowskiego są z reguły podatnikami będącymi rezydentami.

c) W przedmiocie pośredniej dyskryminacji skarżącego w postępowaniu przed sądem krajowym

56. W postępowaniu przed sądem krajowym pośrednia dyskryminacja skarżącego mogłaby polegać na tym, że skarżący jako osoba niebędąca rezydentem nie korzysta ze spornej obniżki podatku z tytułu wydatków związanych z zabezpieczeniem społecznym, ponieważ jako osoba niebędąca rezydentem i nieosiągająca dochodów z pracy w Niderlandach nie podlega tam ubezpieczeniu z tytułu zabezpieczenia społecznego [31], podczas gdy osoba będąca rezydentem — bez względu na rodzaj jej dochodów [32] — co do zasady podlega ubezpieczeniu z tytułu zabezpieczenia społecznego i w związku z tym korzysta ze spornych obniżek podatku. To odmienne traktowanie nie ma jednak — inaczej aniżeli w sprawie Schumacker — żadnego bezpośredniego związku z miejscem zamieszkania podatnika.

57. Będące przedmiotem postępowania uregulowanie krajowe nie nawiązuje w każdym razie bezpośrednio do miejsca zamieszkania podatnika. Możliwość uzyskania obniżki w podatku dochodowym zgodnie z warunkami określonymi w art. 2.7 ust. 2 WET IB 2001 — a więc w tych przypadkach, gdy nie można dokonać całkowitego odliczenia obniżek dotyczących składek z tytułu zabezpieczeń społecznych od składek na zabezpieczenia społeczne — zależy mianowicie zgodnie z brzmieniem tego postanowienia od tego, czy podatnik jest też ubezpieczony z tytułu zabezpieczenia

30 — Punkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo.

31 — Osobą ubezpieczoną z tytułu zabezpieczenia społecznego jest ten, kto ma w Niderlandach miejsce zamieszkania lub uzyskuje w Niderlandach dochody z pracy (zobacz art. 6 Algemene Ouderdomswet [ustawy o ubezpieczeniu emerytalnym], art. 3 Algemene Nabestaandenwet [ustawy o powszechnym ubezpieczeniu osób pozostałych przy życiu po śmierci ubezpieczonego] oraz art. 5 Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten [ustawy w sprawie powszechnego ubezpieczenia specjalnych kosztów leczenia]).

32 — Na podstawie regulacji ww. w przypisie 31 osoba będąca rezydentem podlega ubezpieczeniu z tytułu zabezpieczenia społecznego, bez względu na osiągane dochody z pracy. Zgodnie z art. 6 Wet financiering volksverzekeringen (ustawy o finansowaniu zabezpieczenia społecznego) ubezpieczony winien opłacać składki na zabezpieczenie społeczne — przy czym zgodnie z art. 8 tej ustawy składki te są ustalane tylko według dochodów z pracy oraz z nieruchomości ubezpieczonego. Podatnik będący rezydentem należy tym samym zasadniczo do systemu zabezpieczenia społecznego. Jeżeli nie osiąga dochodów z pracy, nie podlega jednak obowiązkowi opłacania składek.

społecznego. To z kolei zależy od tego, czy ma on miejsce zamieszkania w Niderlandach albo czy uzyskuje dochody z pracy na terytorium Niderlandów. Z powyższego wynika jednak, że także osoba niebędąca rezydentem może skorzystać ze spornych obniżek podatku — zgodnie z warunkami określonymi w art. 2.7 ust. 2 WET IB 2001, który nie przewiduje bezpośredniego różnicowania ze względu na miejsce zamieszkania, a mianowicie wtedy, gdy osoba niebędąca rezydentem uzyskuje dochody z pracy na terytorium Niderlandów. Rząd niderlandzki potwierdził to powtórnie na rozprawie.

58. Wspomnianych obniżek podatku odmówiono J.E.J. Blanckaertowi nie dlatego, że był osobą niebędącą rezydentem, lecz dlatego, że — ze względu na brak dochodów z pracy w Niderlandach — jako osoba niebędąca rezydentem nie był tam również ubezpieczony z tytułu zabezpieczenia społecznego.

59. Wprawdzie można by podnieść zarzut, że uregulowanie będące przedmiotem postępowania nawiązuje pośrednio do miejsca zamieszkania, bowiem osoby niebędące rezydentami osiągające dochody jedynie z oszczędności i inwestycji nie są ubezpieczone z tytułu zabezpieczenia społecznego, podczas gdy osoby będące rezydentami w takiej sytuacji są objęte niderlandzkim systemem zabezpieczenia społecznego, jednak na zarzut taki należy odpowiedzieć, że niemniej nie wprowadza się tutaj rozróżnienia ze względu na miejsce zamieszkania, o ile osiąganie dochodów z pracy powoduje powstanie obowiązku podlegania zabezpieczeniu społecznemu — zwłaszcza dla osób niebędących rezydentami.

60. Należy zauważyć, że J.E.J. Blanckaert w okolicznościach omawianego przypadku — tzn. jako osoba niebędąca rezydentem i nieosiągająca dochodów z pracy — nie znajduje się w sytuacji, która byłaby porównywalna z sytuacją osoby będącej rezydentem i nieosiągającej dochodów z pracy, ponieważ w takich okolicznościach tylko osoby będące rezydentami podlegają zabezpieczeniu społecznemu według prawa krajowego — w tym przypadku tak zwanego Volksverzekeringwet.

61. W tym kontekście szczególne znaczenie ma fakt, że także osoby będące rezydentami nie zawsze korzystają ze spornych obniżek podatku. Rząd niderlandzki oświadczył w tym względzie, że nawet osoba będąca rezydentem, jeżeli nie posiada statusu ubezpieczonego w ramach określonego typu zabezpieczenia, nie może również skorzystać z odpowiedniej obniżki podatku. Według informacji przedstawionych przez rząd niderlandzki na przykład osoba, która osiągnęła 65. rok życia, nie jest już osobą ubezpieczoną z tytułu zabezpieczenia emerytalnego i w związku z tym nie może korzystać z obniżki podatku z tytułu tego zabezpieczenia. Mając na uwadze cel uregulowania będącego przedmiotem postępowania, a mianowicie zabezpieczenie minimum egzystencji [33], wydaje się ono spójne.

62. W zakresie spójności uregulowania krajowego należy ponadto zauważyć, że możliwość skorzystania z obniżki z tytułu zabez-

33 — Zgodnie z wypowiedziami pełnomocników rządu niderlandzkiego na rozprawie.

pieczeń społecznych, której domaga się J.E.J. Blanckaert, stawiałaby osobę niebędącą rezydentem i nieosiągającą dochodów z pracy — bez merytorycznego powodu — w lepszej sytuacji aniżeli osobę będącą rezydentem i nieosiągającą dochodów z pracy, ponieważ przewidziane w art. 2.7 ust. 2 WET IB 2001 odliczenie tych obniżek od podatku dochodowego dotyczy tylko takiego przypadku, gdy nie było możliwe odliczenie od składek na zabezpieczenie społeczne — tak iż ma ono charakter subsydiarny. Ponieważ osoba niebędąca rezydentem i nieosiągająca dochodów z pracy nie podlega składkom z tytułu zabezpieczeń społecznych, odliczenie obniżek z tytułu zabezpieczenia społecznego od kwoty podatku dochodowego nie miałoby charakteru subsydiarnego. Byłoby to ponadto niezgodne z systemem, ponieważ taka osoba nie należy do systemu zabezpieczeń społecznych w Niderlandach, skutkiem czego w rezultacie osoby niebędące rezydentami korzystałyby z nieuzasadnionych przywilejów w porównaniu do osób będących rezydentami, które nie należą do systemu zabezpieczenia społecznego [34].

63. Niezależnie od kwestii porównywalnego charakteru sporne może być jednak to, czy jest merytorycznie uzasadnione, aby różnicować osoby niebędące rezydentami i osoby będące rezydentami, gdy tylko te ostatnie mogą wykazać przynależność do systemu zabezpieczeń społecznych, w sytuacji gdy nie osiągają żadnych dochodów z pracy (a tym samym gdy nie dochodzi do obowiązku podlegania składkom).

34 — Zobacz przykład powyżej, pkt 61.

d) Obiektywne uzasadnienie odmiennego traktowania

64. Wreszcie J.E.J. Blanckaert czuje się dyskryminowany, ponieważ według prawa niderlandzkiego osoba nieosiągająca dochodów z pracy — zależnie od tego, czy jest rezydentem, czy też nie jest rezydentem — odpowiednio posiada status ubezpieczonego w ramach systemu zabezpieczeń społecznych albo nie posiada takiego statusu. Jeżeli jednak dana osoba nie jest ubezpieczona, nie ma ona możliwości skorzystania z obniżki w podatku dochodowym poprzez przeniesienie kwot obniżki podatku z tytułu zabezpieczeń społecznych nieodliczonych od składek na zabezpieczenie społeczne.

65. Zarówno Komisja, jak i rządy niderlandzki i niemiecki podkreśliły, że uregulowanie będące przedmiotem postępowania należy przyporządkować do prawa zabezpieczeń społecznych, a nie do prawa podatkowego, co oznaczałoby wyłączną kompetencję prawodawczą państw członkowskich. Przyporządkowanie uregulowania będącego przedmiotem tego postępowania do jednej lub drugiej gałęzi prawa wydaje się tu bez znaczenia, gdyż państwa członkowskie winny wykonywać swoje kompetencje prawodawcze także w zakresie prawa zabezpieczeń społecznych z poszanowaniem prawa wspólnotowego [35].

35 — Wyroki: z dnia 28 kwietnia 1998 r. w sprawie C-158/96 Kohll, Rec. str. I-1931, pkt 19 i z dnia 12 lipca 2001 r. w sprawie C-157/99 Smits i Peerbooms, Rec. str. I-5473, pkt 46. Zobacz także V. Maydell, „Der Einfluss des europäischen und internationalen Rechts auf das deutsche Sozialrecht" (Wpływ prawa europejskiego i międzynarodowego na niemieckie prawo socjalne), http://www.soc.nii.ac.jp/jassl/profmaydell1.pdf.

66. Dużo większe znaczenie ma fakt, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem „prawo wspólnotowe nie wkracza w kompetencję państw członkowskich do uregulowania ich systemów zabezpieczenia społecznego"[36]. Trybunał wnioskuje z tego, że „z powodu braku harmonizacji na poziomie Wspólnoty [...] prawo każdego państwa członkowskiego stanowi, pod jakimi warunkami z jednej strony istnieje prawo do przynależności do systemu zabezpieczeń społecznych lub zobowiązanie ku temu"[37], „a z drugiej strony, pod jakimi warunkami istnieje prawo do uzyskania świadczenia"[38]. Ustalenie zakresu i skutków odpowiedniego obowiązku ubezpieczenia należy tym samym wyłącznie do państw członkowskich.

67. W odniesieniu do finansowania zabezpieczenia społecznego kompetencja prawodawcza państw członkowskich podlega dodatkowo ograniczeniu przez zasady koordynacji określone w rozporządzeniu nr 1408/71. Do tych zasad koordynacji należą w szczególności zakaz podwójnego uiszczania składek określony w art. 13[39] i odpowiednie zasady podziału kompetencji[40].

68. Nawet przyjmując — tak jak J.E.J. Blanckaert — że uregulowanie będące przedmiotem postępowania wprowadza rozróżnienie pomiędzy osobami będącymi rezydentami i osobami niebędącymi rezydentami, jeśli traktuje obydwie grupy w sposób odmienny, gdy podatnik uzyskuje jedynie dochody z oszczędności i inwestycji — a mianowicie, gdy zastrzega na rzecz osób będących rezydentami, w tym wypadku jako ubezpieczonych niepodlegających składkom na zabezpieczenie społeczne, odliczenie obniżek z tytułu zabezpieczeń społecznych od podatku dochodowego, wtedy to odmienne traktowanie wydaje się być merytorycznie uzasadnione.

69. Moim zdaniem Niderlandy nie były zobowiązane przestrzegać przy ustalaniu finansowania systemu zabezpieczeń społecznych żadnych wymogów wykraczających poza zasady wynikające z rozporządzenia nr 1408/71. W szczególności z prawa wspólnotowego nie wynika żadne zobowiązanie do uwzględniania dochodów z oszczędności i inwestycji w celu finansowania zabezpieczeń społecznych[41]. Również nie można

36 — Wyroki: z dnia 7 lutego 1984 r. w sprawie 238/82 Duphar i in., Rec. str. 523, pkt 16, z dnia 17 czerwca 1997 r. w sprawie C-70/95 Sodemare i in., Rec. str. I-3395, pkt 27; zobacz także ww. w przypisie 35 wyroki: w sprawie Kohll, pkt 17, oraz w sprawie Smits i Peerbooms, pkt 44.

37 — Wyroki: z dnia 24 kwietnia 1980 r. w sprawie 110/79 Coonan, Rec. str. 1445, pkt 12, z dnia 4 października 1991 r. w sprawie C-349/87 Paraschi, Rec. str. I-4501, pkt 15, ww. w przypisie 35 wyroki: w sprawie Kohll, pkt 18, oraz w sprawie Smits i Peerbooms, pkt 45.

38 — Wyroki: z dnia 30 stycznia 1997 r. w sprawach połączonych C-4/95 i C-5/95 Stöber i Piosa Pereira, Rec. str. I-511, pkt 36, jak i ww. w przypisie 35 wyroki: w sprawie Kohll, pkt 18, oraz w sprawie Smits i Peerbooms, pkt 45.

39 — W wyroku z dnia 15 lutego 2000 r. w sprawie C-169/98 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-1049 Trybunał uznał krajowe uregulowanie, które dane państwo członkowskie traktowało jako uregulowanie podatkowe, za niezgodne z zakazem podwójnego uiszczania składek, określonym w art. 13 rozporządzenia nr 1408/71.

40 — Zobacz art. 13 ust. 2 lit. a) rozporządzenia nr 1408/71: „pracownik zatrudniony na terytorium państwa członkowskiego podlega ustawodawstwu tego państwa, nawet jeżeli zamieszkuje na terytorium innego państwa członkowskiego lub jeżeli przedsiębiorstwo lub pracodawca, który go zatrudnia ma swoją zarejestrowaną siedzibę, miejsce prowadzenia działalności lub znajduje się na terytorium innego państwa członkowskiego".

41 — Jeżeli państwo członkowskie jednak się na to zdecyduje, musi ono przestrzegać zakazu podwójnego uiszczania składek określonego w art. 13 rozporządzenia nr 1408/71, zob. ww. w przypisie 39 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji.

wnosić o istnieniu wynikającego z prawa wspólnotowego zobowiązania wykluczenia osób ubezpieczonych, niepodlegających opłacaniu składek, z systemu zabezpieczeń społecznych.

70. Odmienne traktowanie podatników nieosiągających dochodów z pracy w celu zastosowania obniżek podatku z tytułu zabezpieczenia społecznego w zależności od przynależności do systemu zabezpieczeń społecznych, tak jak w niniejszym przypadku, jest obiektywnie uzasadnione, a mianowicie na podstawie uregulowania krajowego systemu zabezpieczeń społecznych, którego zgodność z wymogami prawa wspólnotowego, w szczególności z wymogami wynikającymi z rozporządzenia nr 1408/71, jest bezsporna.

71. Omówienie drugiego i trzeciego pytania prejudycjalnego jest zatem zbyteczne.

V — Wnioski

72. Mając na uwadze powyższe, proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pierwsze pytanie prejudycjalne w następujący sposób:

„Artykuły 56 WE i 58 WE o swobodnym przepływie kapitału we Wspólnocie nie sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, które przyznaje podatnikom będącymi rezydentami obniżkę w podatku dochodowym z tytułu wydatków związanych z zabezpieczeniami społecznymi, natomiast nie przyznaje takiej obniżki podatku podatnikom niebędącym rezydentami, o ile to zróżnicowanie nie łączy się z miejscem zamieszkania podatników, lecz z ich przynależnością do krajowego systemu zabezpieczeń społecznych, bez względu na obowiązek opłacania przez nich składek".