WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)
z dnia 8 września 2005 r. *

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. Ilešič, sędziowie,

* Język postępowania: niederlandzki.

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 mogły 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 zamieszkują 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 członkowskim.

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 członkowskim, 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 składki na zabezpieczenie społeczne.

11 Artykuł 8 WFV stanowi, iż składki te są ustalane według podlegających opodatkowaniu dochodów z pracy oraz z nieruchomości ubezpieczonego. Należne składki stanowią 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 członkowskim, 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 obniżek podatku związanych z podatkiem dochodowym. Jeśli 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 obniżek 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 obniżek podatku związanych z podatkiem dochodowym. Korzystają oni z obniżek 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 obniżek 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 obniżek podatku związanych z podatkiem dochodowym, nie mając jednakże możliwości ubiegania się o obniżki podatku z tytułu ubezpieczeń społecznych, jeśli 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 obniżek, 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 zamieszkałych 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 ubezpieczeń społecznych.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

23 J.E.J. Blanckaert jest obywatelem belgijskim, zamieszkującym w Belgii. Jest on wraz ze swoją małżonką właścicielem domu letniskowego w Niderlandach. Dom ten przynosi mu dochody z oszczędności i inwestycji w rozumieniu art. 2.3 ustawy IB.

24 J.E.J. Blanckaert osiąga mniej niż 90% swoich dochodów w Niderlandach. Jedynymi podlegającymi opodatkowaniu dochodami osiąganymi przez niego w Niderlandach są dochody związane z jego domem letniskowym. Nie wniósł on o zrównanie go z podatnikiem będącym rezydentem w rozumieniu art. 2.5 ustawy IB.

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

26 Za rok 2001 J.E.J. Blanckaert został obciążony przez niderlandzkie organy podatkowe podatkiem dochodowym z tytułu jego podlegających opodatkowaniu dochodów z oszczędności i inwestycji. Zgodnie z postanowieniami umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z dnia 19 października 1970 r. w decyzji podatkowej uwzględniono kwotę wolną od podatku oraz obniżki podatku związane z podatkiem dochodowym. Natomiast nie przyznano żadnej obniżki podatku z tytułu ubezpieczeń społecznych.

27 J.E.J. Blanckaert wniósł odwołanie od decyzji podatkowej za rok 2001 do strony skarżonej w postępowaniu przed sądem krajowym. Gdy odwołanie nie zostało uwzględnione, J.E.J. Blanckaert wniósł skargę do Gerechtshof te's-Hertogenbosch.

28 Uznając, iż Traktat WE i orzecznictwo Trybunału nie udzielają jasnej odpowiedzi na podniesione w toczącym się przed nim sporze pytania, 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:

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 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?

b) 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?"

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

29 Zadane przez sąd krajowy pytania nie wymieniają żadnego konkretnego przepisu prawa wspólnotowego. Odsyłają one do „prawa wspólnotowego" w ogólności, jak również do „praw [...] zagwarantowanych traktatem WE".

30 Z brzmienia tychże pytań w związku z uzasadnieniem postanowienia odsyłającego wynika, iż dotyczą one wykładni art. 56 WE i 58 WE. W istocie w tym uzasadnieniu sąd odsyłający przypomina, iż przepisy te „zakazują wszelkich ograniczeń w swobodnym przepływie kapitału między państwami członkowskimi i zawierają

zakaz ograniczeń o charakterze dyskryminującym". Sąd ten podkreśla, iż dokonana przez skarżącego w postępowaniu przed sądem krajowym inwestycja w nieruchomość może być objęta zakresem stosowania tychże przepisów.

W przedmiocie pytania pierwszego

31 Zadając pytanie pierwsze, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 56 WE i 58 WE należy interpretować w taki sposób, iż sprzeciwiają się one uregulowaniom krajowym, o których mowa w postępowaniu przed sądem krajowym, odmawiającymi korzyści w postaci obniżek podatku z tytułu ubezpieczeń społecznych osobie zamieszkałej w Belgii, która nie należy do niderlandzkiego systemu zabezpieczenia społecznego, i której podlegające opodatkowaniu w Niderlandach dochody pochodzą jedynie z oszczędności i inwestycji, podczas gdy osoba zamieszkała w tym ostatnim państwie członkowskim, która należy do tego systemu i osiąga dochody o takim samym charakterze, korzysta z takich obniżek, nawet jeżeli w braku dochodów z pracy bądź z nieruchomości nie opłaca składek na ubezpieczenie społeczne.

32 J.E.J. Blanckaert utrzymuje, iż uregulowania będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym powodują nieusprawiedliwioną różnicę w traktowaniu osób będących rezydentami i osób niebędących rezydentami. W rezultacie sytuacja osoby zamieszkałej w Niderlandach, która osiąga jedynie dochody z oszczędności i inwestycji i która nie opłaca składek na zabezpieczenie społeczne, byłaby porównywalna z sytuacją osoby niebędącej rezydentem, która również osiąga w Niderlandach jedynie dochody z oszczędności i inwestycji i która również nie opłaca składek w ramach niderlandzkiego systemu zabezpieczenia społecznego.

33 Rządy 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 składkom należnym z tytułu tego systemu, a z drugiej strony sytuacją podatnika będącego rezydentem, osiągającego dochody o tym samym charakterze, który należy do niderlandzkiego systemu zabezpieczenia społecznego i z tej racji podlega takim składkom. 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 nieruchomość. 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 zamieszkałych 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 stanowią 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, mogły 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 Manninen, Rec. str. I-7477, pkt 28 i 29).

43 Narzuca się zatem pytanie, czy istnieje, jeśli 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 osiąga w Niderlandach jedynie dochody z oszczędności i inwestycji.

44 Przede wszystkim należy stwierdzić, iż ulga podatkowa, z której może skorzystać podatnik osiągający podlegające 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 jeśli 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 wyłącznie 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 osiąga 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 opłaca 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 osiąga w Niderlandach jedynie dochody z oszczędności i inwestycji, nie należy do powyższego systemu i nie opłaca 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, korzystałaby 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 następnie 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 kompetencję 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 zabezpieczeń społecznych, wysokości należnych od tych osób składek oraz związanych z nimi obniżek. Ponadto zgodne 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.

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 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.

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 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.

Podpisy