WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)
z dnia 5 lipca 2005 r. [1]

W sprawie C-376/03

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 24 lipca 2003 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 8 września 2003 r., w postępowaniu:

D.

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (wielka izba),

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

1 Język postępowania: niderlandzki.

rzecznik generalny: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
sekretarz: M.F. Contet, główny administrator,

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

uwzględniając uwagi na piśmie przedłożone:

— w imieniu D. przez D.M. Webera i E.M.S. Spiertsa, advocaten,

— w imieniu l'Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/ Ondernemingen buitenland te Heerlen przez G.P. Soethoudta, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu niderlandzkiego przez H.G. Sevenster i J.G.M. van Bakel, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu belgijskiego przez E. Dominkovits, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu niemieckiego przez A. Tiemann, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu francuskiego przez G. de Berguesa i C. Jurgensen-Mercier, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu fińskiego przez A. Guimaraes-Purokoski, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez M. Bethella i K. Manji, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez D. Wyatta, QC,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala i A. Weimara, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na rozprawie w dniu 26 października 2004 r.,

wydaje następujący

Wyrok

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

2 Wniosek został złożony w ramach postępowania wszczętego przez D., obywatela niemieckiego, przeciwko Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (organowi niderlandzkiej administracji podatkowej) dotyczącego odmowy przyznania mu możliwości skorzystania z odliczenia od podatku majątkowego.

D.

Ramy prawne

Ustawa o podatku majątkowym

3 W chwili wystąpienia okoliczności leżących u podstaw postępowania przed sądem krajowym Królestwo Niderlandów stosowało podatek majątkowy oparty na ustawie z dnia 16 grudnia 1964 r. o podatku majątkowym (Wet op de vermogensbelasting 1964, Stbl. 1964 r., str. 520, zwanej dalej „Wet VB"). Dotyczyła ona bezpośredniego podatku od majątku, którego stawka wynosi 8 ‰ wartości tego majątku.

4 Zgodnie z art. 1 Wet VB w brzmieniu obowiązującym w roku nałożenia podatku będącego przedmiotem sporu przed sądem krajowym podatkowi majątkowemu podlegały wszystkie osoby na stałe zamieszkujące w Niderlandach (podatnicy będący rezydentami), jak również wszystkie te osoby fizyczne, które pomimo iż nie zamieszkują na stałe w tym państwie członkowskim, posiadają tam majątek (podatnicy będący nierezydentami).

5 Zgodnie z art. 3 ust. 1 i 2 tej ustawy opodatkowaniu podlega cały majątek podatników będących rezydentami znajdujący się w Niderlandach na początku danego roku kalendarzowego. Wartość podlegającego opodatkowaniu majątku jest równa wartości całego posiadanego przez nich mienia pomniejszonej o wszystkie długi.

6 Na podstawie art. 12 tej ustawy opodatkowaniu podlega cały majątek podatników niebędących rezydentami znajdujący się w Niderlandach na początku roku

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

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

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

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

Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania

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

D.

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

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

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

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

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

Regulacja dotycząca zwrotów kosztów sądowych

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

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

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

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

D.

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

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

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

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

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

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

W przedmiocie pierwszego pytania

Uwagi przedstawione Trybunałowi

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

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

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

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

Odpowiedź Trybunału

24 Na wstępie należy przypomnieć, że inwestycja w nieruchomość, taka jak dokonana przez D. w Niderlandach, stanowi przepływ kapitału w rozumieniu art. 1 dyrektywy

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

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

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

27 W kontekście podatku dochodowego Trybunał orzekł, że sytuacja rezydentów jest odmienna od sytuacji nierezydentów o tyle, że zasadnicza część ich dochodów jest skoncentrowana w państwie, w którym na stałe zamieszkują. Ponadto państwo to zwykle dysponuje wszelkimi niezbędnymi informacjami dla oceny ogólnej zdolności podatkowej podatnika z uwzględnieniem jego sytuacji osobistej i rodzinnej (ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 33).

28 Trybunał orzekł w nim, że okoliczność, iż państwo członkowskie nie zezwala nierezydentowi na korzystanie z pewnych ulg podatkowych przyznanych rezyden-

tom, co do zasady nie stanowi przejawu dyskryminacji, ponieważ obie kategorie podatników nie znajdują się w porównywalnej sytuacji.

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

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

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

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

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

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

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

36 Należy stwierdzić, że odliczenie to, które ma na celu zagwarantowanie, iż przynajmniej część całego majątku danego podatnika będzie zwolniona od podatku majątkowego, spełnia jedynie wtedy jego zadanie, gdy podatek obejmuje cały majątek zainteresowanego. W związku z tym nierezydenci, którzy podlegają opodatkowaniu w tym drugim państwie członkowskim jedynie w odniesieniu do części swojego majątku, zasadniczo nie mają podstaw, aby korzystać z takiego zwolnienia.

37 Należy stwierdzić, że podobnie jak w dziedzinie podatku dochodowego, sytuacja nierezydenta w zakresie podatku majątkowego jest odmienna od sytuacji rezydenta

o tyle, że nie tylko zasadnicza część dochodów, ale także zasadnicza część majątku rezydenta, zazwyczaj jest skupiona w państwie, w którym stale zamieszkuje. W rezultacie państwo to jest w stanie w większym stopniu uwzględnić ogólną zdolność podatkową rezydenta i w razie potrzeby zastosować wobec niego odliczenia podatkowe przewidziane w ustawodawstwie.

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

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

40 Nie można przychylić się do tej argumentacji.

41 W rzeczywistości bowiem, odmienne traktowanie rezydentów i nierezydentów przez państwo członkowskie, w którym zainteresowany posiada jedynie 10% wartości jego majątku, a także brak zastosowania odliczenia w tym przypadku, można

wytłumaczyć tym, iż zainteresowany posiada tylko nieistotną część tego majątku w tym państwie oraz że w związku z tym nie znajduje się on w sytuacji porównywalnej do sytuacji rezydentów. Okoliczność, iż w państwie członkowskim stałego zamieszkania zniesiono podatek majątkowy nie ma znaczenia w sprawie. Ponieważ zainteresowany posiada zasadniczą część majątku w państwie, w którym jest rezydentem, państwo członkowskie, w którym posiada on tylko część majątku, nie ma obowiązku przyznania mu ulg przyznawanych rezydentom.

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

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

W przedmiocie pytania drugiego

Uwagi wstępne

44 Pytanie drugie dotyczy zastosowania umowy belgijsko-niderlandzkiej z uwagi na przewidziane w traktacie przepisy zakazujące dyskryminacji w dziedzinie swobod-

nego przepływu kapitału. Zgodnie z przepisem art. 25 ust. 3 tej umowy, której przepisy znajdują zastosowanie do dwóch państw członkowskich będących jej stronami, osoba fizyczna zamieszkująca w Belgii korzysta w Niderlandach z tych samych zwolnień i innych ulg podatkowych, które są stosowane przez ostatnie z wymienionych państw do jego rezydentów.

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

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

Uwagi przedstawione Trybunałowi

47 D. utrzymuje, że wynikająca ze stosowania umowy belgijsko-niderlandzkiej różnica między jego sytuacją a sytuacją rezydenta belgijskiego znajdującego się w analogicznym położeniu stanowi zakazany przez traktat przejaw dyskryminacji. Z jednej strony, Trybunał wprawdzie dopuścił istnienie różnicy w traktowaniu pomiędzy obywatelami wspólnotowymi wynikającej z podziału kompetencji podatkowych, jednakże przyznanie prawa do odliczeń jedynie rezydentom belgijskim nie wynika z takiego podziału. Z drugiej strony, traktowanie zastrzeżone przez Królestwo Niderlandów dla rezydentów belgijskich nie jest wyrazem

wzajemności przyznanej rezydentom niderlandzkim przez Królestwo Belgii, ponieważ ostatnie z państw nie stosuje podatku majątkowego, a w związku z tym nie przyznaje żadnego odliczenia rezydentom niderlandzkim posiadającym nieruchomość na jego terytorium.

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

Odpowiedź Trybunału

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

50 W wyroku z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 Gilly (Rec. str. I-2793, pkt 23) Trybunał stwierdził, że poza dyrektywą 90/436/EWG w sprawie zniesienia podwójnego opodatkowania w przypadku rozliczania zysku przedsiębiorstw stowarzyszonych (Dz.U. 1990, L 225, str. 10), w ramach Wspólnoty nie został wydany żaden akt ujednolicający lub harmonizujący, którego celem byłoby unikanie podwójnego opodatkowania oraz że państwa członkowskie nie zawarły w tym zakresie, na podstawie art. 239 WE, żadnej umowy wielostronnej.

D.

51 Wobec braku innych przepisów wspólnotowych oraz umów wiążących wszystkie państwa członkowskie, pomiędzy tymi państwami zostały zawarte liczne umowy dwustronne.

52 Jak już Trybunał przypominał, państwom członkowskim przysługuje swoboda w zakresie określania w ramach umowy reguł kolizyjnych w celu podziału kompetencji podatkowych (zob. wyrok z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. str. I-6161, pkt 57). Trybunał stwierdził również, że odmienne traktowanie obywateli dwóch umawiających się państw wynikające z takiego podziału nie może stanowić przejawu dyskryminacji sprzecznej z art. 39 WE (zob. ww. wyrok w sprawie Gilly, pkt 30).

53 Jednak przedmiotem sporu przed sądem krajowym nie są konsekwencje podziału kompetencji podatkowych dla obywateli lub rezydentów państw członkowskich będących stronami tej samej umowy, lecz dotyczy on porównania sytuacji osoby, która jest rezydentem państwa trzeciego wobec tej umowy, z sytuacją osoby objętej tą umową.

54 Należy tu przypomnieć, że zakres zastosowania dwustronnej umowy podatkowej jest ograniczony do wymienionych w niej osób fizycznych lub osób prawnych.

55 Istnieją niemniej przypadki, w których korzyści wynikające z umowy dwustronnej mogą zostać rozciągnięte na rezydenta państwa członkowskiego niebędącego stroną tej umowy.

56 Jak orzekł Trybunał w kontekście umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy państwem członkowskim a państwem trzecim, zasada narodowego traktowania zobowiązuje państwo członkowskie będące stroną tej umowy do przyznania stałym przedsiębiorstwom należącym do spółek niebędących rezydentami korzyści przewidzianych w umowie na tych samych warunkach, które mają zastosowanie do spółek będących rezydentami (zob. ww. wyrok w sprawie Saint-Gobain ZN, pkt 59).

57 W takim przypadku uznaje się, że podatnik będący nierezydentem, posiadający stałe przedsiębiorstwo w państwie członkowskim jest w takiej samej sytuacji co podatnik będący rezydentem tego państwa.

58 Należy jednak należy przypomnieć, że pytanie drugie sądu krajowego wychodzi z założenia, że nierezydent, taki jak D., nie znajduje się w sytuacji porównywalnej do sytuacji rezydenta niderlandzkiego. Pytanie zmierza do wyjaśnienia kwestii, czy można porównywać sytuację D. z sytuacją innego nierezydenta traktowanego w szczególny sposób na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

59 Podobne traktowanie w zakresie podatku majątkowego w Niderlandach podatnika, takiego jak D, zamieszkałego w Niemczech oraz podatnika będącego rezydentem w Belgii zakłada, że ci dwaj podatnicy zostaną uznani za znajdujących się w tej samej sytuacji.

60 Otóż należy przypomnieć, że w celu uniknięcia jednoczesnego opodatkowania tych samych dochodów i tego samego majątku w Niderlandach i w Belgii, umowa belgijsko-niderlandzka przewiduje w art. 24 podział kompetencji podatkowych pomiędzy tymi dwoma państwami członkowskimi oraz zasadę ustanowioną w art. 25 ust. 3, zgodnie z którą osoby fizyczne będące rezydentami jednego z tych dwóch państw korzystają w drugim państwie z ulg osobistych, które są przyznawane przez to państwo jego rezydentom.

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

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

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

W przedmiocie pytania trzeciego

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

W przedmiocie kosztów

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

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

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

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

Podpisy