

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
DÁMASA RUIZA-JARABA COLOMERA
przedstawiona w dniu 26 października 2004 r.¹

I — Wprowadzenie

1. Realizacja unii celnej we Wspólnocie wymagała wprowadzenia wspólnej zewnętrznej taryfy celnej, zaś swobodny przepływ osób wymusił harmonizację podatków pośrednich. Swobodny przepływ osób i kapitału musiał doprowadzić do zbliżenia podatków bezpośrednich, tak aby decyzja o zamieszkaniu tych osób lub lokalizacji kapitału nie była podejmowana ze względu na większy lub mniejszy ciężar podatkowy w różnych państwach członkowskich².

2. Państwa członkowskie zachowują jednak swoją suwerenność w zakresie tworzenia prawa dotyczącego takiego rodzaju podatków, która to dziedzina zasadniczo nie podlega porządkowi prawnemu Unii³. Niemniej jednak wykonywanie tej kompetencji powinno następować z poszanowaniem przepisów prawa wspólnotowego⁴, a zwłaszcza, co ma znaczenie w niniejszej sprawie, przepisów dotyczących swobody przepływu

3 — Jedyną podstawą prawną, która zezwala Wspólnocie na interwencję w tej dziedzinie, jest art. 94 WE (dawniej art. 100 traktatu WE), który zezwala na harmonizację przepisów w dziedzinach, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie wspólnego rynku. Przykładem jest tu dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, str. 15). Innym przykładem są dyrektywy Rady 90/434/EWG i 90/435/EWG przyjęte w dniu 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz systemu mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, odpowiednio str. 1 i 6). Poza wymienionymi powyżej dyrektywami należy wskazać dyrektywy Rady 2003/48/WE oraz 2003/49/WE, z których pierwsza dotyczy opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek, natomiast druga dotyczy wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich (Dz.U. L 57, odpowiednio str. 38 i 49).

4 — W ten sposób wypowiedział się po raz pierwszy Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225, pkt 21, posługując się wyrażeniami, które zyskało uznanie poprzez powtórzenie go w innych wyrokach, jak na przykład w wyroku z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. str. I-4695, pkt 19; z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. str. I-6161, pkt 58; z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkoorjen, Rec. str. I-4071, pkt 32; oraz z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/97 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. str. I-1727, pkt 37.

1 — Język oryginału: hiszpański.

2 — Odnosnie do tej kwestii zob. S. Álvarez García oraz M.C. Arizaga Junquera „Libertad de movimientos de capitales y unión monetaria: implicaciones para la armonización de la fiscalidad directa de los países comunitarios” w *Noticias de la Unión Europea*, nr 144, styczeń 1997, str. 79–87. Zobacz również A. Aparicio Pérez „La libre circulación de capitales en la Unión Europea. Especial referencia a la fiscalidad”, praca opublikowana w tym samym numerze ww. czasopisma, str. 59–78.

kapitału, która w sposób oczywisty sprzeciwia się przyjmowaniu przepisów, które zniechęcałyby jego mieszkańców do dokonywania inwestycji na terytorium innych państw członkowskich⁵ lub też odwrotnie, co raczej byłoby zaskakujące, zniechęcałyby cudzoziemców do lokowania ich funduszy w obrębie państwa⁶, i co się z tym wiąże, zakazującej przyjmowania przepisów podatkowych, które wywoływałyby takiego rodzaju skutki.

3. Niniejsze postępowanie prejudycjalne zasadniczo porusza kwestie dotyczące kompetencji podatkowych państw członkowskich i granic, jakie ustala dla tych kompetencji prawo wspólnotowe. Po pierwsze, Trybunał zostaje wezwany do ustalenia, czy doktryna, która wykształciła się na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych, znajduje automatycznie zastosowanie do podatku majątkowego. Po drugie, wniesiono do Trybunału o rozważenie możliwości, w której za pomocą umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jedno z państw członkowskich wprowadza odmienny sposób traktowania obywateli innych państw członkowskich. Wreszcie po raz kolejny przyjdzie Trybunałowi orzekać w przedmiocie zgodności krajowej regulacji procesowej z zasadą skuteczności prawa wspólnotowego.

4. Obowiązujący w Niderlandach system podatkowy dotyczący majątku przyznaje podatnikom rezydentom prawo do odliczenia od podstawy opodatkowania kwoty zwolnionej od podatku, podczas gdy miesz-

kańcy innych państw członkowskich mogą z niego skorzystać jedynie wtedy, gdy co najmniej 90% ich majątku znajduje się na terytorium Niderlandów. Czwarta izba podatkowa *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch*⁷ zastanawia się nad zgodnością tej regulacji ze swobodnym przepływem kapitału.

Państwo to zawarło ponadto z Belgią umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, zgodnie z którą mieszkańcy Belgii korzystają z odliczenia na tych samych warunkach co podatnicy zamieszkali na jego terytorium, bez względu na procent, jaki reprezentuje majątek niderlandzki w ich całym majątku. Sąd krajowy ma wątpliwości co do zgodności z prawem odmiennego traktowania, które ta umowa międzynarodowa wprowadza pomiędzy rezydentami Belgii oraz osobami zamieszkałymi w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej.

Wreszcie sąd krajowy porusza kwestię zgodności z zasadą skuteczności prawa wspólnotowego uregulowania krajowego dotyczącego kosztów, na podstawie którego koszty podlegające zwrotowi na rzecz skarżącego wygrywającego sprawę wytoczoną w celu dochodzenia jego praw zostały ograniczone do znikomej części faktycznie poniesionych kosztów.

5 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-478/98 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-7587, pkt 18 i przywołane tam orzecznictwo.

6 — Co, jak będzie się można o tym później przekonać, ma miejsce w niniejszej sprawie.

7 — Miasto w Brabancji, blisko Antwerpii, w którym ok. 1450 r. urodził się Hieronim Bosch.

II — Ramy prawne

A — Prawo wspólnotowe

5. Artykuł 56 WE (dawniej art. 73b traktatu WE) zakazuje ograniczeń w przepływie kapitału oraz w płatnościach pomiędzy państwami członkowskimi, a także pomiędzy tymi ostatnimi a państwami trzecimi z zastrzeżeniem przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na ich miejsce zamieszkania lub miejsce inwestowania kapitału [art. 58 ust. 1 lit. a) WE — dawniej art. 73d traktatu WE]. W każdym razie zastrzeżenie to nie może stanowić podstawy do przyjmowania środków stanowiących arbitralną dyskryminację lub ukryte ograniczenie wspomnianej swobody (art. 58 ust. 3 WE).

6. Z kolei art. 293 tiret drugie WE (dawniej art. 220 traktatu WE) upoważnia państwa członkowskie do tego, aby w drodze rokowań zapewniły swoim obywatelom, że nie będą dwukrotnie zobowiązani w obrębie Wspólnoty z tytułu tego samego zdarzenia podatkowego.

B — Prawo niderlandzkie

1. Odnośnie do podatku majątkowego

7. Podatek ten był pobierany w Niderlandach do 2000 r. Był on regulowany przez *Wet*

op de vermogensbelasting 1964 (zwaną dalej „*Wet VB*”), której art. 1 definiował go jako podatek bezpośredni, któremu podlegają osoby fizyczne. Przepis ten wprowadzał rozróżnienie pomiędzy podatnikami rezydentami oraz podatnikami, którzy zamieszkując w innym państwie członkowskim, posiadali podlegający opodatkowaniu majątek w Niderlandach („podatnicy nierezydenci”).

8. Artykuł 3 stanowił, iż pierwsza kategoria podatników podlega podatkowi od całego majątku, podczas gdy, zgodnie z art. 12, podatnicy z drugiej kategorii zobowiązani byli do zapłaty podatku od majątku posiadanego przez nich w Niderlandach na początku roku kalendarzowego, przy czym w obu przypadkach wartość tego majątku ustalana była na podstawie wartości mienia pomniejszonego o zobowiązania.

9. Artykuł 14 ust. 2 stanowił, że podstawę opodatkowania w przypadku rezydentów stanowiła obliczona we wskazany sposób wartość majątku netto, pomniejszona o kwotę odliczenia wymienionego w kolejnym ustępie, podczas gdy nierezydenci zostali opodatkowani bez możliwości korzystania z jakichkolwiek odliczeń. Zgodnie z ust. 3 w 1998 r. wysokość odliczenia wynosiła 193 000 NLG w przypadku osób niepozostających w związku małżeńskim (kategoria I) oraz 241 000 NLG w przypadku małżonków (kategoria II).

10. Staatssecretaris van Financiën (ministerstwo finansów), w decyzji z dnia 18 kwietnia 2003 r., zezwoliło, aby art. 14 ust. 3 Wet VB stosowany był również do nierezydentów, o ile co najmniej 90% ich majątku znajdowało się w Niderlandach⁸.

2. Odnośnie do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Niderlandy

a) Z Belgią

11. Na podstawie tej dwustronnej umowy z dnia 19 października 1970 r. majątek składający się z nieruchomości opodatkowany jest w państwie, w którym są one położone (art. 23 ust. 1).

12. Artykuł 25 ust. 3 stanowi, że „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 na jego terytorium z powodu ich sytuacji lub obowiązków rodzinnych”.

8 – Zgodnie z postanowieniem odsyłającym owa decyzja administracyjna oznaczona nr CPP2003980 (BNB 2003/237) została podjęta na podstawie wyroku *Gerechthof te s'Gravenhage* z dnia 18 lipca 2000 r. (BK-99/01421), w którym orzeczono, iż pomiędzy sytuacją podatnika będącego rezydentem Hiszpanii nieposiadającego w tym kraju żadnego lub prawie żadnego składnika majątku i którego podlegające opodatkowaniu mienie znajduje się w całości w Niderlandach oraz sytuacją podatnika zamieszkałego w Niderlandach, gdzie też znajduje się cały jego majątek, nie istnieje żadna obiektywna różnica, która uzasadniałaby odmowę pierwszemu podatnikowi prawa do odliczenia kwoty wolnej od podatku.

13. W ten sposób podatnicy zamieszkali w Belgii mogli korzystać z ulg podatkowych przyznanych przez Wet VB osobom zamieszkałym w Niderlandach.

14. W chwili zaistnienia okoliczności faktycznych postępowania przed sądem krajowym belgijski system podatkowy nie przewidywał podatku majątkowego.

b) Z Niemcami

15. Zgodnie z umową zawartą pomiędzy Niderlandami a Niemcami w Hadze w dniu 16 czerwca 1959 r. nieruchomości podatnika mogą zostać opodatkowane podatkiem majątkowym w państwie, w którym zgodnie z umową pobiera się podatek od dochodów, które one przynoszą (art. 19).

16. Zgodnie z art. 4 ust. 1 dochody uzyskiwane przez obywatela jednego z państw z nieruchomości położonych w drugim państwie mogą zostać opodatkowane w tym drugim państwie.

17. Z dniem 1 stycznia 1997 r. podatek majątkowy został zniesiony w Niemczech. Bundesverfassungsgericht (Związkowy Try-

D.

bunał Konstytucyjny) w wyroku z dnia 22 czerwca 1995 r. orzekł o niezgodności z konstytucją ustawy regulującej ten podatek, ponieważ była ona sprzeczna z zasadą równości, oraz zezwolił jednocześnie, aby pozostawała ona w mocy do dnia 31 grudnia 1996 r.

3. W kwestii zwrotu kosztów postępowania

18. Postępowanie sądowe w sprawach podatkowych regulowane jest w Niderlandach przez *Algemene wet bestuursrecht* (ustawę o ogólnym prawie administracyjnym, zwaną dalej „Awb”), która zezwała podatnikowi na działanie we własnym imieniu bez udziału adwokata. Zgodnie z art. 8:73 tej ustawy sąd może nakazać administracji podatkowej zapłatę odszkodowania na rzecz skarżącego z tytułu szkód spowodowanych przez niewłaściwy pobór podatku; naprawienie szkody powinno obejmować zwrot wydatków rzeczywiście poniesionych do chwili wniesienia skargi.

19. Koszty postępowania zostały uregulowane w art. 8:75 Awb, który odsyła do *Besluit van 22 december 1993, houdende nadere regels betreffende de proceskostenveroordeling in bestuursrechtelijke procedures*, regulacji mającej charakter rozporządzenia, która w art. 1 lit. a) do rozstrzygnięcia w zakresie kosztów zalicza między innymi wydatki związane z pomocą zawodowego prawnika, obliczone zgodnie z art. 2

w sposób ryczałtowy przy wykorzystaniu systemu punktów (w zależności od rodzaju czynności i ich złożoności), zamieszczonego w załączniku⁹.

20. Zgodnie z art. 2 ust. 3 wspomnianej regulacji w wyjątkowych okolicznościach możliwe jest odstępianie od opisanego systemu. Zdaniem *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch*, sam fakt, iż dokonano poboru podatku z naruszeniem prawa wspólnotowego, nie stanowi takiego rodzaju okoliczności.

III — Okoliczności faktyczne w postępowaniu przed sądem krajowym

21. Pozostający w związku małżeńskim D. zamieszkuje w Niemczech i ma niemieckie obywatelstwo. W dniu 1 stycznia 1998 r. 10% jego majątku stanowiły nieruchomości położone w Niderlandach, podczas gdy pozostała część majątku znajdowała się w jego kraju i z tego powodu podlegał *Wet BV* jako podatnik nierezydent.

⁹ — Zgodnie z tym załącznikiem jeden punkt przyznaje się za wniesienie skargi; tę samą liczbę punktów przyznaje się za uczestniczenie w posiedzeniu, za sporządzenie repliki przyznaje się pół punktu; zarówno przedstawienie pisemnych uwag, jak i uczestnicstwo w rozprawie w postępowaniu pre Judycajnym włączają się z przyznaniem dwóch punktów. Każdy punkt jest wart 322 euro. Wreszcie stosuje się kryterium oceny oparte na trudności sprawy, które oscyluje pomiędzy 0.25 w przypadku spraw prostych, a 2.00 w przypadku złożonych postępowań.

22. Po wezwaniu go do zapłaty podatku wniósł on, powołując się na prawo wspólnotowe, o zastosowanie odliczeń przewidzianych przez prawo niderlandzkie.

23. Administracja niderlandzka oddaliła ten wniosek, w związku z czym D. wniósł skargę do Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, sądu, który w celu rozstrzygnięcia sporu zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości z przedstawionymi poniżej pytaniami prejudycjalnymi.

24. Wydatki, które poniósł D. w celu dochodzenia swoich praw, wynoszą 20 000 EUR, z czego wydatki w wysokości 10 000 EUR związane są z postępowaniem administracyjnym, zaś pozostałe z postępowaniem przed sądem krajowym. Kwotę tę należy powiększyć o kwotę 2 500 EUR, odpowiadającą wydatkom związanym z występowaniem przed Trybunałem Sprawiedliwości. Zgodnie z postanowieniem odsyłającym nie można zasądzić tytułem zwrotu kosztów postępowania kwoty większej niż 2 000 EUR; koszty postępowania administracyjnego powinny zostać odzyskane na drodze postępowania odszkodowawczego.

IV — Pytania prejudycjalne

25. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch skierował następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy prawo wspólnotowe, a w szczególności art. 56 i nast. WE sprzeciwia się

takiej regulacji jak ta, której dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, na podstawie której podatnikowi rezydentowi zawsze przysługuje odliczenie w ramach podatku majątkowego, podczas gdy podatnik nierezydent nie ma takiego prawa wówczas, gdy jego majątek zasadniczo znajduje się w państwie, którego jest rezydentem (gdzie nie pobiera się podatku majątkowego)?

2) W przypadku odpowiedzi przeczącej, czy sytuacja, z jaką mamy do czynienia przed sądem krajowym, jest odmienna z uwagi na okoliczność, że Niderlandy na podstawie umowy dwustronnej przyznały prawo do takich odliczeń osobom zamieszkałym w Belgii (gdzie nie ma podatku majątkowego), które w pozostałym zakresie znajdują się w podobnych okolicznościach?

3) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na jedno z poprzedzających pytań, czy prawo wspólnotowe sprzeciwia się regulacji w dziedzinie kosztów postępowania, z jaką mamy do czynienia w postępowaniu przed sądem krajowym, a która przewiduje ograniczony zwrot kosztów postępowania, w przypadku gdy podmiot wygra postępowanie przed sądem krajowym z powodu naruszenia prawa wspólnotowego przez państwo członkowskie? ”.

D.

V — Postępowanie przed Trybunałem Sprawiedliwości

26. Pisemne uwagi w terminie wskazanym w art. 20 statutu WE Trybunału Sprawiedliwości przedstawili D., Komisja oraz rządy niemiecki, belgijski, fiński, francuski, niderlandzki oraz Zjednoczonego Królestwa. W postępowaniu uczestniczył również pozwany organ administracji, który podziela uwagi rządu niderlandzkiego.

27. W dniu 14 września 2004 r. odbyła się rozprawa, w której w celu wygłoszenia swoich argumentów udział wzięli przedstawiciele D., rządów niemieckiego, niderlandzkiego i Zjednoczonego Królestwa, a także przedstawiciel Komisji.

wego” w ogólności, a następnie z należytą dokładnością, powołuje się na „art. 56 i nast. WE”.

29. Oczywiście jest, że samo odwołanie się do systemu prawnego Wspólnoty mogłoby skutkować niedopuszczalnością wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, jako niewystarczającego i pozbawionego uzasadnienia. W związku z tym ocena Trybunału Sprawiedliwości powinna ograniczyć się do ram wyznaczonych przez owo szczegółowe wskazanie, to znaczy do swobodnego przepływu kapitału, które, zgodnie z postanowieniem odsyłającym (pkt 4.2), jest dziedziną, na której D. oparł spór w postępowaniu przed sądem krajowym.

B — Pierwsze pytanie prejudycjalne

VI — Ocena pytań prejudycjalnych

A — Wstępne uwagi dotyczące przepisów wspólnotowych istotnych w niniejszej sprawie

28. W swoich pytaniach sąd krajowy odnosi się przede wszystkim do „prawa wspólnoto-

30. Przez to pytanie *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* zmierza do ustalenia, czy swobodny przepływ kapitału w Unii sprzeciwia się uregulowaniu, które tak jak uregulowanie niderlandzkie, przyznaje prawo do odliczenia w ramach podatku majątkowego wyłącznie podatnikom rezydentom oraz tym podatnikom, którzy nie będąc rezydentami, posiadają przynajmniej 90% majątku w Niderlandach. Komisja i uczestniczące w postępowaniu prejudycjalnym rządy uważają, że brak jest tu jakiegokolwiek niezgodności [z prawem wspólnotowym], podczas gdy D. twierdzi, że jest wprost przeciwnie.

31. W celu rozstrzygnięcia tego sporu pomocne okazuje się przyjrzenie się orzecznictwu Trybunału Sprawiedliwości dotyczącemu kompetencji państw członkowskich w ustanawianiu podatków bezpośrednich, rozpatrywanych w związku ze swobodami przepływu i przedsiębiorczości. Niemniej jednak z uwagi na to, że spór przed sądem krajowym dotyczy podatku ciążącego na osobie fizycznej, w celu zawężenia zakresu analizy należy ograniczyć ocenę do wyroków, które dotyczą tego rodzaju podatków od osób fizycznych, pomijając wyroki, które dotyczą spółek, ponieważ pomimo iż podlegają one tym samym zasadom, sytuacja jednych i drugich nie jest całkowicie porównywalna.

1. Orzecznictwo wspólnotowe dotyczące podstawowych swobód i podatków bezpośrednich od osób fizycznych

32. Nie po raz pierwszy Trybunał Sprawiedliwości wezwany został do oceny niderlandzkiej regulacji dotyczącej podatku majątkowego. W sprawie C-251/98 Baars ocenił on przepisy, zgodnie z którymi udział osoby fizycznej w przedsiębiorstwie zostaje zwolniony z podatku do określonej wysokości, o ile spółka ma siedzibę w Niderlandach, aczkolwiek w wyroku¹⁰ Trybunał ograniczył się do wydania orzeczenia w kontekście art. 43 WE oraz swobody przedsiębiorczości, stwierdzając, że sprzeciwiają się one regulacji takiego rodzaju.

33. Nie wydaje mi się, aby Trybunał wypowiedział się przy innej okazji w kwestii podstawowych swobód traktatowych, a w szczególności w kwestii swobody przepływu kapitału¹¹, w związku ze wspomnianym podatkiem; niemniej jednak wypowiedział się on wielokrotnie w przedmiocie podatku dochodowego.

34. Pierwszym wyrokiem dotyczącym tego zagadnienia był wyrok w sprawie Biehl¹², zgodnie z którym art. 48 traktatu WE (obecnie art. 39 WE), jako ustanawiający swobodny przepływ pracowników w ramach wspólnego rynku i sprzeciwiający się wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, nie zezwala na system podatkowy, który tak jak system luksemburski w rozpatrywanej wówczas sprawie, uniemożliwiałby podatnikowi nierezydentowi uzyskanie zwrotu nadpłaconych kwot. Trybunał powołał się na ukrytą dyskryminację, która wywołuje ten sam skutek co jawna dyskryminacja oparta na przynależności państwowej (pkt 13 i 14). Stanowisko to zostało potwierdzone kilka lat później w wyroku z dnia 26 października 1995 r. w sprawie Komisja przeciwko Luksemburgowi¹³.

11 — Przed wejściem w życie Traktatu o Unii Europejskiej, który dodał do traktatu WE art. 73 b i nast. (obecnie art. 56 i nast. WE), załącznik I do dyrektywy 88/361/EWG w sprawie wykonania art. 67 traktatu (Dz.U. L 178, str. 5) za przepływ kapitału uważał inwestycje w nieruchomości na terytorium danego państwa członkowskiego dokonywane przez nierezydentów. Zgodnie z orzecznictwem wspólnotowym załącznik ten nadal służy za wskazówkę przy definiowaniu pojęcia przepływu kapitału (wyroki z dnia 16 marca 1999 r. w sprawie C-222/97 Trummer i Mayer, Rec. str. I-1661, pkt 21; oraz z dnia 23 września 2003 r. w sprawie C-452/01 Ospelt i Schlössle Weissenberg, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 7).

12 — Wyrok z dnia 8 maja 1990 r. w sprawie C-175/88 Biehl Rec. str. I-1779.

13 — Wyrok z dnia 26 października 1995 r. w sprawie C-151/94 Komisja przeciwko Luksemburgowi, Rec. str. I-3685.

10 — Wyrok z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. str. I-2787.

35. Po kolejnej utracie okazji w sprawie Werner zakończonej wyrokiem z dnia 26 stycznia 1993 r.¹⁴, Trybunał bezpośrednio zajął się tą kwestią w ww. sprawie Schumacker, w której zapadły wyrok stanowi punkt odniesienia w tej dziedzinie, i w którym stwierdził:

4) Artykuł 48 traktatu WE ogranicza kompetencje podatkowe państw członkowskich w zakresie, w jakim zakazuje im poddawania obywatela innego państwa członkowskiego, który skorzystał z przysługującej mu swobody przemieszczania się, systemowi mniej korzystnemu, niż system, któremu podlega ich obywatel znajdujący się w takiej samej sytuacji (pkt 24).

5) Zasady dotyczące równego traktowania zakazują nie tylko jawnej arbitralnej dyskryminacji opartej na przynależności państwowej, ale także wszelkich form ukrytej dyskryminacji, które posługując się innymi kryteriami rozróżnienia, prowadzą do tego samego rezultatu. Tak jest w przypadku przepisów podatkowych, które abstrahując od przynależności państwowej podatnika, posługują się kryterium miejsca zamieszkania, przyznając rezydentom korzyści, których odmawiają nierezydentom, ponieważ są oni najczęściej cudzoziemcami (pkt 26–28).

6) W dziedzinie podatków bezpośrednich sytuacja rezydentów i nierezydentów nie jest zasadniczo porównywalna. Dochód osiągnięty przez nierezydentów w państwie opodatkowania stanowi najczęściej jedynie część ich dochodów, które zazwyczaj koncentrują się w miejscu ich zamieszkania, gdzie też najłatwiej jest ocenić ich zdolność podatkową, jako że tam znajduje się centrum ich interesów osobistych i majątkowych. W związku z tym okoliczność, iż państwo członkowskie odmawia nierezydentom pewnych korzyści podatkowych, które przyznaje rezydentom, zasadniczo nie stanowi dyskryminacji (pkt 31–34).

36. Począwszy od wyroku w sprawie Schumacker, sprawy rozpatrywane przez Trybunał można podzielić na dwie kategorie. Pierwsza kategoria obejmuje sprawy, które doprowadziły do negatywnej oceny krajowych systemów podatkowych traktujących podatników w zróżnicowany sposób w zależności od ich miejsca zamieszkania. Druga kategoria obejmuje przypadki, w których oceniane uregulowania poddawały podatników różnemu systemowi w zależności od pochodzenia dochodów lub opodatkowanego majątku. Sprawa będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym należy do pierwszej grupy, z którego to względu należy rozpocząć ocenę, uwzględniając właściwe orzecznictwo, nie lekceważąc jednak orzecznictwa dotyczącego drugiej kategorii, ponieważ, jak będzie można to zauważyć, jest ono pomocne dla rozstrzygnięcia w przedmiocie niniejszego pytania prejudycjalnego.

14 — Wyrok z dnia 26 stycznia 1993 r. w sprawie C-112/91 Werner, Rec. str. I-429. W tej sprawie wątpliwości Finanzgericht Köln (sądu w Kolonii) dotyczące zgodności obowiązującego wówczas ustawodawstwa niemieckiego dotyczącego podatku dochodowego ze wspomnianym swobodnym przepływem pracowników nie zostały wyjaśnione, ponieważ spór dotyczył czysto wewnętrznej sytuacji.

a) Różnice [w traktowaniu] oparte na miejscu zamieszkania podatnika

37. W wyroku w sprawie Wielockx¹⁵, który zapadł w kilka miesięcy po wyroku w sprawie Schumacker, Trybunał stwierdził, że art. 52 traktatu WE (obecnie art. 43 WE) sprzeciwia się uregulowaniu państwa członkowskiego, które jedynie podatnikom rezydentom zezwala na odliczenie od podlegających opodatkowaniu dochodów kwot zainwestowanych w fundusz emerytalny, odmawiając tego prawa nierezydentom, pomimo że osiągają oni prawie całość swoich dochodów w tym państwie. W wydanym dziesięć miesięcy później wyroku w sprawie Asscher¹⁶ uznano, iż doszło do naruszenia zasady niedyskryminacji ze względu na przynależność państwową, ustanowionej w tym przepisie, wówczas gdy system podatkowy nawet w obiektywnie identycznych sytuacjach przewiduje wyższą stawkę podatkową dla dochodów uzyskanych przez podatników nierezydentów.

38. W wyroku z dnia 14 września 1999 r. w sprawie Gschwind¹⁷ posłużono się tym samym tokiem rozumowania w celu stwierdzenia, że swobodny przepływ pracowników nie stoi na przeszkodzie systemowi podatkowemu, który opodatkowując dochody, przyznaje małżonkom będącym rezydentami prawo wyboru metody „splitting”, podczas

gdy nierezydenci w celu uzyskania tej korzyści powinni spełnić przesłankę, aby co najmniej 90% ich wszystkich dochodów podlegało opodatkowaniu w tym państwie, a jeżeli tak nie jest, aby dochody osiągnęte za granicą nie przekraczały określonej kwoty¹⁸.

39. Również w kontekście art. 48 traktatu WE wyrok w sprawie Zurstrassen¹⁹ powtórzył, że ustanowiona w tym przepisie podstawowa swoboda sprzeciwia się regulacji krajowej, w tym przypadku ponownie luksemburskiej, która w dziedzinie podatku dochodowego uzależnia wspólne opodatkowanie niebędących w separacji małżonków od tego, aby oboje mieszkali w Wielkim Księstwie, odmawiając tej możliwości pracownikowi zamieszkałemu w tym państwie, gdzie też uzyskuje on wszystkie dochody swojego gospodarstwa domowego, a którego żona pozostała w państwie pochodzenia. W wyroku tym odwołano się również do ukrytych form dyskryminacji i konieczności ich eliminowania, wskazując, że przypadek małżonków Zurstrassen jest porównywalny z sytuacją jakiegokolwiek innej pary, w której obydwie osoby mieszkają w Luksemburgu (pkt 18 i nast.).

40. Wyrok z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie Gerritse²⁰ jest bardzo istotny, ponieważ powołując się na zasady utrwalane, począwszy od wyroku w sprawie Schumacker

15 — Wyrok z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. str. I-2493.

16 — Wyrok z dnia 27 czerwca 1996 r. w sprawie C-107/94 Asscher, Rec. str. I-3089.

17 — Wyrok z dnia 14 września 1999 r. w sprawie C-391/97 Gschwind, Rec. str. I-5451.

18 — Sprawa dotyczyła systemu niemieckiego, który w 1996 r. został zmieniony w celu dostosowania go do wymogów wynikających z wyroku w sprawie Schumacker.

19 — Wyrok z dnia 16 maja 2000 r. w sprawie C-87/99 Zurstrassen, Rec. str. I-3337.

20 — Wyrok z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 Gerritse, Rec. str. I-5933.

(pkt 43–45), stwierdzono w nim, że sprzeczne ze swobodą świadczenia usług (art. 59 traktatu WE, obecnie art. 49 WE) jest uregulowanie krajowe, które zasadniczo przy opodatkowaniu bierze pod uwagę przychody brutto nierezydentów, bez odliczania od nich wydatków związanych z wykonywaniem zawodu, podczas gdy podatnicy rezydenci opodatkowani są od przychodów netto, po odliczeniu tych wydatków.

wych, które przyznaje podatnikom rezydentom. Wyrok ten ma szczególne znaczenie dla niniejszej sprawy, ponieważ dotyczy on przypadku, w którym mieszkaniec Niemiec, który uzyskiwał w swoim kraju dochody zwolnione z podatku dochodowego, dążył do otrzymania w Szwecji z tytułu osiągniętych tam dochodów takiego statusu podatkowego jak rezydenci.

41. Najnowsze wyroki, stosując te same zasady, są zgodne z wcześniejszą linią orzecznictwa. Wyrok z dnia 13 listopada 2003 r. w sprawie Schilling i Fleck-Schilling²¹ za sprzeczną ze swobodnym przepływem pracowników uznał regulację zakazującą funkcjonariuszom wspólnotowym pochodzącym z Niemiec, którzy w związku z pełnieniem swojej funkcji zamieszkują w Luksemburgu, odliczenia od podlegających opodatkowaniu dochodów w Niemczech wydatków związanych z zatrudnieniem pomocy domowej w Luksemburgu.

42. Wreszcie w wyroku z dnia 1 lipca 2004 r. sprawie Wallentin i Riksskatteverket²² Trybunał poszedł w tym samym kierunku, uznając za sprzeczną ze swobodnym przepływem pracowników regulację szwedzką, która odmawia podatnikom niemającym miejsca zamieszkania dla celów podatkowych w Szwecji określonych korzyści podatko-

43. Wyżej wymienione orzeczenia dokonujące wykładni, wzorując się na wyroku w sprawie Schumacker, oscylują wokół następujących kwestii: 1) państwa członkowskie są zobowiązane do wykonywania swojej kompetencji w dziedzinie podatków bezpośrednich z poszanowaniem prawa wspólnotowego i w związku z tym swobód przepływu i przedsiębiorczości; 2) owe podstawowe zasady organizacji rynku wewnętrznego zakazują wszelkiej jawnej lub ukrytej dyskryminacji opartej na przynależności państwowej, która przejawia się w nieuzasadnionym stosowaniu odmiennych zasad do podobnych sytuacji lub na poddawaniu różnych przypadków tym samym kryteriom; 3) w dziedzinie podatków bezpośrednich sytuacja rezydentów określonego państwa nie jest zasadniczo porównywalna z sytuacją nierezydentów, ponieważ istnieją pomiędzy nimi obiektywne różnice, zarówno z punktu widzenia źródeł przychodów, jak i zdolności podatkowej lub sytuacji osobistej lub rodzinnej; 4) niemniej jednak w wielu przypadkach (takich jak te, o których mowa w niektórych z wymienionych powyżej orzeczeń) ich pozycja jest porównywalna, a tym samym odmienne traktowanie może okazać się sprzeczne ze wspomnianymi swobodami.

21 — Wyrok z dnia 13 listopada 2003 r. w sprawie C-209/01 Schilling i Fleck-Schilling, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze.

22 — Wyrok z dnia 1 lipca 2004 r. w sprawie C-169/03 Wallentin i Riksskatteverket, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze.

b) Różnice oparte na pochodzeniu przychodów

44. Abstrahując od wyroku w sprawie Baars, pierwszym wyrokiem — w zakresie opodatkowania osób fizycznych — dotyczącym różnic ze względu na pochodzenie podlegających opodatkowaniu przychodów był wyrok z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie Verkooijen, w którym ponadto element „wspólnotowy” stanowił swobodny przepływ kapitału. Trybunał Sprawiedliwości orzekł w tej sprawie, czego nie uczynił w wyroku w sprawie Baars²³, iż obowiązujący w tym czasie art. 67 traktatu WE sprzeciwia się regulacji państwa członkowskiego, która opodatkowując wypłacone akcjonariuszom dywidendy, uzależnia przyznanie zwolnienia od przesłanki, aby spółki wypłacające dywidendy miały siedzibę na jego terytorium²⁴.

23 — Pomimo iż chodziło o dwa różne podatki, to sporna regulacja niderlandzka w obydwu przypadkach była jednakowa. W wyroku w sprawie Baars chodziło o przepis, który uzależniał zwolnienie udziałów w spółkach od podatku majątkowego od warunku posiadania przez spółkę siedziby w Niderlandach. W sprawie Verkooijen chodziło o zwolnienie od podatku dochodowego od osób fizycznych, które zależało od miejsca siedziby przedsiębiorstwa stanowiącego źródło przychodów.

24 — Uznanie kompetencji państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich, przestrzeganie prawa wspólnotowego jako granic jej wykonywania, a także odrzucenie wszelkiej regulacji, która stawia obywateli innych państw członkowskich Wspólnoty w gorszej sytuacji, niż sytuacja własnych obywateli, zostały poruszone w postanowieniu z dnia 12 września 2002 r. wydanego w sprawie C-431/01 Martens, Rec. str. I-7073, w którym skrytykowano uregulowanie belgijskie, które zezwalało jedynie podatnikowi rezydentowi prowadzącemu na terytorium Belgii działalność gospodarczą na własny rachunek na odliczenie od podlegającego opodatkowaniu dochodu w danym roku strat poniesionych w roku poprzedzającym, w sytuacji gdy nie mógł ich potrącić z wynagrodzenia otrzymanego w danym roku podatkovym jako pracownik najemny w innym państwie członkowskim. Takie orzeczenie opiera się na okoliczności, iż w ten sposób zneutralizowane straty nie mogą zostać odliczone od podlegającego opodatkowaniu dochodu w żadnym z odnośnych państw członkowskich, podczas gdy odliczenie jest możliwe, gdy podatnik wykonuje działalność gospodarczą na własny rachunek i wykonuje pracę najemną tylko w państwie, w którym ma miejsce zamieszkania.

45. W wyroku z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie Skandia i Ramstedt²⁵ Trybunał również bronił swobody świadczenia usług wobec uregulowania szwedzkiego, które poddawało niekorzystnemu systemowi prawnemu w ramach podatku dochodowego umowy ubezpieczenia zawarte ze spółkami mającymi siedzibę w innych państwach członkowskich.

46. W wyroku z dnia 13 listopada 2003 r.²⁶ w sprawie Lindman Trybunał uznał ponadto za sprzeczne ze swobodą świadczenia usług ustawodawstwo fińskie, które poddaje temu podatkowi nagrody w loteriach organizowanych w innych państwach członkowskich, podczas gdy nagrody w loteriach organizowanych w tym państwie były zwolnione.

47. W wyroku z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie Komisja przeciwko Francji²⁷ stwierdził niewykonanie obowiązków wynikających z art. 49 WE i 56 WE, ponieważ państwo to w sposób całkowity uniemożliwiło dokonanie wyboru pomiędzy zapłatą podatku dochodowego, z jednej strony, a zastosowaniem odliczenia, z drugiej strony, w przypadku dochodów pochodzących od osób prawnych lub podmiotów utworzonych w innych państwach członkowskich w związku z określonymi inwestycjami finansowymi. Podobne stanowisko zajął w wyrokach z dnia 15 lipca tego samego

25 — Wyrok z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-422/01 Skandia i Ramstedt, Rec. str. I-6817.

26 — Wyrok z dnia 13 listopada 2003 r. w sprawie C-42/02 Lindman, Rec. str. I-13519.

27 — Wyrok z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-2229.

D.

roku w sprawach Lenz i Weidert-Paulus²⁸, w których orzekł, że art. 56 WE i 58 ust. 1 lit. a) WE sprzeciwiają się uregulowaniom krajowym (odpowiednio austriackiemu i luksemburskiemu), które poddają przychody uzyskane w innych państwach członkowskich mniej korzystnym warunkom niż przychody powstałe w kraju. Krytyka mniej korzystnego traktowania przyrostu wartości związanej ze spółkami mającymi siedzibę za granicą miała miejsce jeszcze wcześniej, bo w wyroku z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie X i Y²⁹.

2. Zastosowanie wcześniejszego orzecznictwa do sprawy przed sądem krajowym

48. Owo zastosowanie powoduje dwie wątpliwości. Po pierwsze, czy wyroki dotyczące podatku dochodowego od osób fizycznych mogą być odnoszone do podatku majątkowego. Po drugie, czy linia orzecznicza, która wykształciła się w celu dokonania wykładni swobód przepływu osób (pracowników najemnych i podmiotów prowadzących działalność na własny rachunek) oraz świadczenia usług, może zostać rozszerzona, jako taka, na swobodę przepływu kapitału. Ażeby rozstrzygnąć te dwie niewiadome, należy zbadać

charakter tego podatku oraz przeprowadzić analizę art. 56 WE i art. 58 WE.

a) Charakter podatku majątkowego

49. Podobnie jak podatek dochodowy, również podatek majątkowy jest podatkiem bezpośrednim ciężącym na obywatelach. Innymi słowy, chodzi o podatki oparte na zdolności podatkowej podatnika, a co za tym idzie, o podatki o charakterze osobistym. Ustalenie kwoty podatku następuje na podstawie majątku, którego jest się właścicielem w chwili opodatkowania, jednakże przy uwzględnieniu, podobnie jak w Wet BV, pozostałych okoliczności, takich jak np. stan cywilny³⁰.

50. Pomiędzy obydwooma podatkami istnieje jednak różnica, która — o czym będziemy się mogli przekonać dalej — ma pewne znaczenie dla rozstrzygnięcia niniejszego pytania prejudycjalnego: podatek dochodowy istnieje w systemach podatkowych wszystkich państw członkowskich, podczas gdy podatek majątkowy został przewidziany w niektórych tylko systemach podatkowych³¹. W ten spo-

28 — Wyroki z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-315/02 Lenz, Rec. str. I-7063 oraz C-242/03 Weidert-Paulus, Rec. str. I-7379, dotychczas nieopublikowane w Zbiorze.

29 — Wyrok z dnia 21 listopada 2001 r. w sprawie C-436/00, X i Y, Rec. str. I-10829. Postanowienie z dnia 8 czerwca 2004 r. w sprawie C-268/03, De Baeck, Rec. str. I-5961, dotychczas nieopublikowane w Zbiorze, również poddało krytyce uregulowanie belgijskie, które za zwolnione od podatku uznaje jedynie dochody uzyskane w związku z odpłatnym przeniesieniem akcji lub udziałów w spółce, dokonanym poza działalnością gospodarczą, o ile przeniesienie następuje na rzecz spółek, stowarzyszeń, przedsiębiorstw lub podmiotów belgijskich.

30 — Państwa członkowskie, wskazane w kolejnym przypisie, które stosują takiego rodzaju podatek, biorą pod uwagę stan cywilny podatnika, a niekiedy także i osoby pozostające na jego utrzymaniu.

31 — Jedynie w sześciu z piętnastu państw członkowskich Unii Europejskiej (Hiszpanii, Finlandii, Francji, Luksemburgu, Niemczech i Szwecji) na dzień wszczęcia niniejszego postępowania w trybie prejudycjalnym porządek prawny przewiduje podatek majątkowy od osób fizycznych.

sób, jeżeli majątek osoby fizycznej znajduje się na terytorium dwóch państw, z których w jednym nie pobiera się podatku majątkowego, część znajdująca się w drugim państwie stanowi dla celów podatkowych całość jej majątku podlegającego opodatkowaniu.

b) Wykładnia art. 56 WE i art. 58 WE

51. Do czasu niedawnego wyroku w sprawie Manninen z dnia 7 września 2004 r.³² orzecznictwo wspólnotowe nie wypowiedziało się w zdecydowany sposób odnośnie do tych przepisów w związku z kompetencją państw członkowskich do ustanowienia podatków bezpośrednich od osób fizycznych. Pomimo iż ww. wyrok w sprawie Verkooijen w pkt 43–45 dokonał pewnych interesujących ustaleń dotyczących tych dwóch przepisów, to dotyczył on jednak art. 67 traktatu WE, ich bezpośredniego poprzednika³³. Z kolei wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, podobnie jak i wyrok w sprawie Weidert-Paulus, obydwaj już powołane powyżej, nie mają dla tej kwestii większego znaczenia, ponieważ nie dokonują analizy zakresu tych przepisów.

52. Pierwszą wskazówką w tym względzie jest to, że w odróżnieniu od tego, co zostało ustalone w odniesieniu do swobody przepływu osób i świadczenia usług, przy uregulowaniu swobody przepływu kapitału, traktat, po tym jak zakazuje jakiegokolwiek ograniczenia (art. 56 WE), łagodzi ów zakaz, stwierdzając, iż zakaz ten nie sprzeciwia się prawu państw członkowskich do stosowania przepisów podatkowych, które różnicują podatników ze względu na ich miejsce zamieszkania lub miejsce, w którym inwestują swój kapitał [art. 58 ust. 1 lit. a) WE], ściślej ujmując ze względu na okoliczności, wokół których — na co już wskazałem — oscyluje orzecznictwo wspólnotowe.

53. W niektórych wyrokach stwierdzono, że jedynym celem art. 58 ust. 1 WE jest wyznaczenie granicy władzy państwa wobec swobodnego przepływu kapitału w szczególności w dziedzinie podatków³⁴, co wydaje się oczywiste z uwagi na jego literalne brzmienie i strukturę³⁵. Niemniej jednak, czy owo twierdzenie oznacza, że państwa członkowskie mogą ograniczyć zakres tej swobody poza to co dozwolone w stosunku do pozostałych podstawowych zasad funkcjonowania rynku wewnętrznego, z którego to powodu odnośne orzecznictwo Trybunału nie będzie miało do niej zastosowania?

32 — Wyrok z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Rec. str. I-7477, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze.

33 — Artykuł 67 traktatu WE stanowił, że „w okresie przejściowym państwa członkowskie znoszą stopniowo w zakresie niezbędnym do sprawnego funkcjonowania wspólnego rynku ograniczenia w przepływie kapitału”, podczas gdy art. 56 WE w sposób bardziej stanowczy postanawia, że „zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału”.

34 — A.M. García-Moncó, A.M. w *Libro circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios*, Editorial Civitas, Madrid, 1999, str. 141.

35 — Pod lit. b) dokonuje tego samego zastrzeżenia na rzecz kompetencji prawodawczej w szczególności w sferze podatkowej, koniecznej w celu zagwarantowania bezpieczeństwa i porządku publicznego, jak również na rzecz kompetencji prawodawczej w zakresie gromadzenia informacji dotyczących przepływu kapitału.

D.

54. Pytanie takie, co do zasady, zasługuje na odpowiedź przeczącą.

kowskim swobody działania w zakresie ustanowienia w krajowym prawie podatkowym jakiegokolwiek odmiennego traktowania podatników ze względu na miejsce inwestowania kapitału” (pkt 36)³⁸.

55. Na wstępie należy zauważyć, że, na co zwracał uwagę Trybunał w wyroku w sprawie Manninen, art. 58 ust. 1 lit. a) WE podlega wykładni ścisłej, ponieważ przewiduje on wyjątek od podstawowej zasady swobodnego przepływu kapitału (pkt 28). Należy dodać, że sam art. 58 WE stanowi w ust. 3, że odmierne traktowanie podatników, na które zezwala się państwom członkowskim Unii Europejskiej, ze względu na ich miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału nie może prowadzić do arbitralnej dyskryminacji ani do ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału (pkt 28), o czym przypominał Trybunał Sprawiedliwości w pkt 44 ww. wyroku w sprawie Verkooyen w odniesieniu do dawnego art. 73d ust. 3 traktatu WE. Odmierne traktowanie jest zatem dopuszczalne³⁶, o ile jest ono uzasadnione różnicami w stanie faktycznym lub też nadrzędnymi racjami interesu ogólnego³⁷. Posługując się słowami mojej koleżanki pani Kokott, zawartymi w opinii przedstawionej w dniu 18 marca 2004 r. w sprawie Manninen, zakończonej ww. wyrokiem, „przepis ten nie przyznaje państwom człon-

56. W rzeczywistości bowiem, na co wskazano w pkt V. B. 1 niniejszej opinii oraz w pkt 43 wyroku w sprawie Verkooyen, art. 58 ust. 1 lit. a) WE nadał prawny charakter zasadzie przyjętej w orzecznictwie. Jeżeli ów przepis, tak jak to ujmuje rzecznik generalna pani Kokott³⁹, stanowi „kodyfikację” orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości dotyczącego swobód przepływu osób i przedsiębiorczości, nic nie stoi na przeszkodzie, aby rozszerzyć ją na swobodę chroniącą niezakłócony przepływ kapitału na jednolitym rynku. Innymi słowy, rozpatrywane swobody powodują w dziedzinie podatków określone wspólne problemy⁴⁰.

57. W związku z tym „wyrok Schumacker” ustanawia granicę skuteczności art. 58 ust. 1

36 — Oczywiście odnoszę się do dyskryminacji negatywnej, ponieważ dyskryminacja pozytywna, która uprzywilejowuje mieszkańców innych państw członkowskich, w zakresie, w jakim wspiera przepływ kapitału pomiędzy różnymi członkami Unii, nie tylko jest dopuszczalna, ale wręcz pożądana. A. M. García-Moncó op. cit., str. 146 i 147, twierdzi, że na przyjęcie w Maastricht art. 73d ust. 1 lit. a) większy wpływ miało istnienie polityki zmierzającej do zapewnienia konkurencji podatkowej poprzez dyskryminację pozytywną niż możliwość pojawienia się dyskryminacji negatywnej.

37 — Stanowisko wyrażone przez rzecznika generalnego Tizzano w pkt 44 opinii przedstawionej przez niego w sprawie C-516/99 Schmid, w której zapadł wyrok w dniu 30 maja 2002 r., Rec. str. I-4573. Trybunał oparł się na tym stanowisku w pkt 29 wyroku w sprawie Manninen.

38 — Takie stanowisko umożliwiło Trybunałowi Sprawiedliwości potwierdzenie w pkt 39 wyroku w sprawie Manninen, że „zasada terytorialności nigdy nie może uzasadniać różnicy w traktowaniu dywidend wypłacanych przez spółki utworzone w Finlandii oraz dywidend wypłacanych przez spółki mające siedzibę w innych państwach członkowskich, jeżeli rodzaje dywidend, których dotyczy owa różnica w traktowaniu znajdują się w jednakowej obiektywnej sytuacji”.

39 — W ten sposób wyraziła się rzecznik generalna w pkt 38 opinii w sprawie Manninen, powtarzając pkt 27 opinii przedstawionej przez mnie w sprawie C-242/03 Weidert-Paulus, w której w dniu 15 lipca 2004 r. zapadł wyrok, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze.

40 — P. Martin w „La portée fiscale des libertés communautaires de circulation (travailleurs, établissement, prestation de services, capitaux): réflexions au regard du droit interne”, *Revue de droit fiscal*, nr 44, listopad, 2000, str. 1444–1448, w szczególności ta ostatnia strona.

lit. a) WE, w taki sposób, że pomimo iż państwa członkowskie zachowują prawo do wprowadzenia odmiennego traktowania pomiędzy rezydentami i nierezydentami, nie mogą dopuszczać się przy tym dyskryminacji, bezpośredniej lub pośredniej ze względu na przynależność narodową.

c) Przypadek skarżącego w postępowaniu przed sądem krajowym

58. Tak więc orzecznictwo Trybunału dotyczące granic, które swoboda przepływu osób i świadczenia usług wyznacza państwom członkowskim w dziedzinie podatku dochodowego od osób fizycznych, może być zastosowane w celu zapewnienia tej samej ochrony swobodzie przepływu kapitału, w przypadku gdy państwa członkowskie używają swojego władztwa w celu opodatkowania majątku.

59. Co do zasady jednostki posiadają większą część swojego majątku w państwie, w którym zamieszkują, zwłaszcza jeżeli chodzi o nieruchomości, i jedynie wyjątkowo osoba fizyczna posiada całość lub większą część swojego majątku w innym państwie członkowskim⁴¹. Ponadto zgodnie z tym, co

wskazano już w wyroku w sprawie Schumacker, państwo członkowskie, w którym zamieszkuje podatnik, znajduje się w najlepszej sytuacji do dokonania oceny jego zdolności podatkowej, a w związku z tym, także do określenia kwoty podatku stanowiącej wierne odbicie tej zdolności. Tym samym różnice na płaszczyźnie abstrakcyjnej pomiędzy rezydentami i nierezydentami wydają mi się uzasadnione.

60. Niemniej jednak, jeżeli odpowiedź udzielona sądowi odsyłającemu przez Trybunał ma być przydatna, powinna skoncentrować się ona na okolicznościach postępowania przed sądem krajowym, które zostały określone przez elementy dotyczące stanu prawnego i faktycznego. Stan prawny składa się z dwóch elementów: pierwszy dotyczy tego, iż uregulowanie niderlandzkie podatku majątkowego przewiduje odmienny system w zależności od miejsca zamieszkania podatnika, przyznając rezydentom prawo do zwolnienia, z którego mogą skorzystać również nierezydenci, o ile 90% ich majątku jest położone w Niderlandach; drugi element wynika z tego, że w Niemczech w 1998 r. nie istniał podatek o takim charakterze. Stan faktyczny jest taki, że D. posiadał jedynie 10% swojego majątku w Niderlandach, podczas gdy pozostała część majątku znajdowała się w państwie członkowskim, w którym miał miejsce zamieszkania.

41 — Jeżeli chodzi o nieruchomości i w zakresie, w jakim nie osiągnięto pożądanej harmonizacji w dziedzinie podatków bezpośrednich, najbardziej właściwe rozwiązanie służące utworzeniu wspólnego jednolitego rynku bez ograniczeń polega, moim zdaniem, na tym, aby decydujące znaczenie miało miejsce położenia nieruchomości, tak aby prawo do ich opodatkowania przysługiwało państwu członkowskiemu, w którym się one znajdują, natomiast by państwo członkowskie miejsca zamieszkania nie mogło wziąć ich pod uwagę nawet przy obliczaniu wartości całego majątku podatnika dla celów podatkowych. Właśnie z tego powodu konwencja modelowa Organizacji Bezpieczeństwa i Współpracy w Europie (OBWE) w sprawie unikania podwójnego opodatkowania wskazuje w art. 22, że nieruchomości, które rezydent państwa członkowskiego posiada w innym państwie członkowskim, podlegają opodatkowaniu w tym drugim państwie.

61. Ponieważ z dyskryminacją mamy do czynienia wówczas, gdy bez wyraźnej przyczyny w odmienny sposób traktowane są sytuacje podobne lub wówczas, gdy stosuje się tę samą zasadę do różnych przypadków,

D.

w pierwszej kolejności należy ustalić, czy w tym względzie sytuacja D. może, pomimo odmiennego miejsca zamieszkania, być zrównana z sytuacją osoby zamieszkałej w Niderlandach, która ma prawo do zwolnienia.

62. Moim zdaniem, należy udzielić odpowiedzi zdecydowanie twierdzącej.

63. Po pierwsze, co podkreśla D. w swoich uwagach na piśmie, w obydwu przypadkach podstawa opodatkowania jest ustalana w ten sam sposób: wartość majątku pomniejszonego o długi z tą różnicą, że w stosunku do nierezydentów brane są pod uwagę jedynie składniki majątkowe znajdujące się w Niderlandach oraz długi powstałe na tym terytorium.

64. Po drugie, w odróżnieniu od tego, co utrzymują Komisja i rząd niderlandzki, w niniejszej sprawie decydujące znaczenie ma okoliczność, iż w Niemczech nie pobiera się takiego rodzaju podatku, ponieważ tym samym w odniesieniu do majątku w Niderlandach D. znajduje się w tej samej sytuacji, w której znajduje się rezydent, ponieważ w rzeczywistości 100% podlegającego opodatkowaniu majątku znajduje się w tym państwie, gdyż majątek, który posiada w miejscu swojego zamieszkania, nie ma znaczenia z podatkowego punktu widzenia. W ww. wyroku w sprawie Wallentin i Riksskatteverket Trybunał, odnosząc się do podatku dochodowego, zrównał sytuację podatnika, który w państwie członkowskim

pochodzenia osiąga dochody niepodlegające opodatkowaniu, z sytuacją podatnika, który nie osiąga żadnych dochodów, przyjmując, iż należało zastosować „wyrok Schumacker”.

65. D. znajduje się w tej samej sytuacji co rezydent niderlandzki posiadający majątek o takiej samej wartości, ponieważ jego cały podlegający opodatkowaniu majątek znajduje się w Niderlandach; niemniej jednak nie przyznaje mu się prawa do jakiegokolwiek zwolnienia, a tym samym poddaje się go podatkowi od majątku znajdującego się w Niderlandach w wysokości wyższej niż stosowany w stosunku do rezydenta. Obiektywna równość i odmienne traktowanie stają się widoczne wówczas, gdy porówna się sytuację skarżącego w postępowaniu przed sądem krajowym z sytuacją rezydenta niderlandzkiego, który tak jak on będzie posiadał w swoim kraju 10% majątku, a resztę w Niemczech. Otóż rezydent niderlandzki nie zapłaci żadnego podatku w Republice Federalnej Niemiec, zaś Niderlandach odniesieniu majątku w Niderlandach przysługiwać mu będzie prawo do zwolnienia.

66. Owa różnica w traktowaniu stanowi dyskryminację pośrednią ze względu na przynależność państwową, jako że, iż osobami, które zazwyczaj zamieszkują w danym państwie członkowskim, są jego obywatele, a ponadto stanowi oczywistą przeszkodę w swobodnym przepływie kapitału, ponieważ zniechęca osoby zamieszkałe w Niemczech do lokowania ich kapitału w sąsiednim państwie. W rzeczywistości bowiem przypadek ten stanowi uzupełnienie sytuacji rozpatrywanej w wyroku w sprawie Veerkooijen, gdzie osoby fizyczne zniechęcane były do inwestowania swoich oszczędności w spółkach utworzonych w pozostałych państwach członkowskich Unii.

67. Taka sytuacja stanowi dyskryminację, ponieważ nic nie uzasadnia odmiennego systemu opodatkowania. Uczestniczące w niniejszym postępowaniu prejudycjalnym rządy oraz Komisja nie przedstawiły powodów, które mogłyby wyjaśnić ową nieprawidłowość ustawodawstwa niderlandzkiego, ograniczając się, po zacytowaniu wyroków w sprawie Schumacker, Gschwind i Verkooijen, do stwierdzenia, iż nie jest ona sprzeczna z prawem wspólnotowym. Jedynie rząd belgijski umotywował swoją tezę, wyjaśniając, że pomiędzy przypadkiem D. a sytuacją osoby zamieszkałej w Niderlandach brak jest na tyle wyraźnych podobieństw, aby domagać się równości w opodatkowaniu.

68. Rząd belgijski dodaje, że prawo wspólnotowe nie zostało naruszone, ponieważ w przeciwieństwie do przypadku R. Schumackera, a tak jak to miało miejsce w przypadku małżeństwa Gschwind, okoliczności osobiste i rodzinne D. mogą zostać uwzględnione w Niemczech, gdzie posiada on znaczną część swojego majątku. Niemniej jednak twierdzenie to nie jest zgodne z prawdą, z tego prostego powodu, że — o czym już wyżej wspomniałem — w Niemczech nie było podatku majątkowego, a tym samym podatek ponoszony przez D. od całego „podlegającego opodatkowaniu majątku” nie odzwierciedla jego zdolności podatkowej.

69. Prawdą jest, że taki skutek był wynikiem okoliczności, iż w Niemczech nie pobierano podatku majątkowego, a tym samym 90% „rzeczywistego majątku D.” nie podlegało opodatkowaniu, niemniej jednak okoliczność ta jest bez znaczenia, ponieważ w każdym

razie system, któremu on podlega w Niderlandach, a który zniechęca go do dokonywania tam inwestycji, nie znajduje logicznego uzasadnienia.

70. Ponadto art. 56 WE i art. 58 WE zakazują nieuzasadnionego odmiennego traktowania, aczkolwiek nie każdego, lecz tylko negatywnego, które wiąże się ze szkodą dla osoby, której dotyczy. Dyskryminacja pozytywna, która stymuluje inwestycje w innych państwach, oraz przepływ kapitału zasługują na uznanie i wsparcie. W związku z tym okoliczność, iż D. nie płacił żadnego podatku od majątku, który posiada w Niemczech, pozbawiona jest znaczenia, ponieważ nie płacą go również rezydenci innych państw członkowskich, w szczególności ci, którzy zamieszkują w Niderlandach, posiadając nieruchomości w Republice Federalnej Niemiec.

71. Z uwagi na powyższe rozważania sugeruję, aby Trybunał orzekł, że swobodny przepływ kapitału we Wspólnocie sprzeciwia się uregulowaniu krajowemu, które w dziedzinie podatku majątkowego przyznaje podatnikom rezydentom prawo do odliczenia, odmawiając go nierezydentom (chyba że 90% ich majątku znajduje się w tym państwie członkowskim), w sytuacji gdy nie posiadają oni innego „podlegającego opodatkowaniu majątku”, niż majątek, który znajduje się w tym kraju, ponieważ majątek posiadany przez nich w innych państwach nie podlega opodatkowaniu tego rodzaju podatkiem.

D.

C — *Drugie pytanie prejudycjalne*

1. Pytanie retoryczne

72. Proponowana przeze mnie odpowiedź na pierwsze pytanie prejudycjalne *Gerechshof te 's-Hertogenbosch* czyni zbędnym udzielenie odpowiedzi na pytanie drugie. Niemniej jednak, w razie gdyby Trybunał Sprawiedliwości przyjął inny kierunek, należy na wszelki wypadek dokonać kilku postrzeżeń.

73. Sąd krajowy zastanawia się, czy twierdzenie, że system podatkowy *Wet BV* nie narusza art. 56 WE, może zostać podważone w świetle umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Niderlandami a Belgią, która przyznaje obywatelom belgijskim posiadającym nieruchomości w Niderlandach korzyści podatkowe przewidziane przez ustawodawstwo niderlandzkie dla rezydentów, w ten sposób, że obywatele belgijscy korzystają z odliczenia przewidzianego dla rezydentów.

74. Pytanie to opiera się na założeniu, iż na pytanie pierwsze udzielono odpowiedzi przeczącej, ponieważ aby orzec o równości z perspektywy swobodnego przepływu kapitału, Trybunał musiałby stwierdzić, że z punktu widzenia podatku majątkowego w Niderlandach, sytuacja rezydenta niemieckiego nie jest porównywalna do sytuacji obywatela niderlandzkiego nawet wówczas,

gdy posiadają oni w tym państwie pewien majątek o tej samej wartości, który stanowi ich cały podlegający opodatkowaniu majątek. Wraz z tym stwierdzeniem odpowiedź na pytanie drugie stałaby się zbyteczna, ponieważ porównywalna sytuacja nie istniałaby również i wtedy, gdyby właściciele tego samego mienia mieli miejsce zamieszkania, jeden — w Niemczech, a drugi — w Belgii.

75. Niemniej jednak, jeżeli przyjmie się, że dwa rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym przypadki (przypadek D. oraz przypadek podatnika zamieszkałego w Niderlandach) mogą zostać zrównane, to również należałoby zrównać dwie sytuacje, których dotyczy pytanie drugie (sytuację D. i sytuację podatnika niderlandzkiego, który jest rezydentem belgijskim), a co za tym idzie, pytanie to należy poddać ocenie w sposób wyłącznie hipotetyczny i pomocniczy, przy czym wynik tej oceny nie powinien znaleźć żadnego odzwierciedlenia w sentencji orzeczenia prejudycjalnego.

76. W 1998 r. w konsekwencji ww. umowy dwustronnej rezydent belgijski posiadający nieruchomości w Niderlandach został potraktowany w tym kraju pod względem podatkowym w sposób o wiele bardziej korzystny niż rezydent niemiecki posiadający nieruchomości w tym kraju o takiej samej wartości, ponieważ miał prawo do odliczenia, z którego obywatel niemiecki nie mógł

skorzystać, podczas gdy żaden z nich nie płacił podatku majątkowego w kraju pochodzenia. W rezultacie tego porozumienia międzynarodowego niderlandzki porządek prawny zniechęcał Niemców do inwestowania swoich oszczędności w Niderlandach, w porównaniu z rezydentami Belgii.

77. W celu ustalenia, czy prawo wspólnotowe może tolerować taką sytuację, należy rozważyć znaczenie art. 293 WE.

2. Prawo państw członkowskich do zniesienia podwójnego opodatkowania we Wspólnocie za pomocą umów dwustronnych

78. Zlikwidowanie fenomenu podwójnego opodatkowania stanowi jeden z celów traktatu⁴², nierozzerwalnie związany z utworzeniem rynku wewnętrznego⁴³.

42 — W wyroku z dnia 11 lipca 1985 r. w sprawie 137/84 Mutsch, Rec. str. 2681, pkt 11 Trybunał wskazał, że art. 220 traktatu WE zobowiązywał państwa członkowskie do rozciągnięcia na obywateli innych państw członkowskich gwarancji, których udzielają swoim własnym obywatelom. W wyroku z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 Gilly, Rec. str. I-2793, pkt 16 wskazał dokładniej, że „zniesienie podwójnego opodatkowania we Wspólnocie należy do [...] celów traktatu”.

43 — W ten sposób wypowiada się z charakterystyczną dla niego jasnością i zwięzłością Melchior Wathelet, były sędzia Trybunału, w pracy zatytułowanej „Les conventions de double imposition dans la jurisprudence de notre Cour”, stanowiącej jego wkład do książki będącej hołdem na rzecz Gila Carlosa Rodrigueza Iglesiasa Une communauté de droit, Berliner Wissenschafts-Verlag, 2003, str. 445.

79. Niemniej jednak zgodnie z tym, na co wskazał Trybunał w wyroku w sprawie Gilzy, do dnia dzisiejszego, abstrahując od konwencji z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie zniesienia podwójnego opodatkowania dochodów spółek stowarzyszonych⁴⁴, nie przyjęto w Unii żadnego środka ujednocniającego lub harmonizującego zmierzającego do zniesienia podwójnego opodatkowania.

80. Artykuł 293 WE upoważnia państwa członkowskie do podjęcia rokowań w tym celu⁴⁵. W braku wielostronnego traktatu podpisanego przez wszystkie państwa Wspólnoty, państwa te zawierały umowy dwustronne, w których godziły się na ograniczenie suwerenności podatkowej, zrzekając się jej częściowo. Innymi słowy, przedmiotem tych porozumień jest podział kompetencji do ustalania kryteriów opodatkowania zdarzeń podatkowych.

81. Wykonywanie tego uprawnienia może przebiegać w różny sposób, zważywszy na to, że brak jest harmonizacji krajowych zasad podatkowych⁴⁶.

44 — Dz.U. L 225, str. 10.

45 — W opinii przedstawionej w dniu 20 listopada 1997 r. w sprawie Gilly przypominałem, że przepis ten przyznaje państwom członkowskim szeroki margines swobodnego uznania w zakresie podjęcia decyzji o rozpoczęciu rokowań (pkt 35).

46 — W ten sposób ujął to Trybunał Sprawiedliwości w pkt 30 wyroku w sprawie Gilly.

D.

82. Ponadto zgodność z prawem wykonywania tego uprawnienia zależy od tego, czy jest ono wykonywane w ramach granic, w jakich zostało udzielone, i w związku z tym jakiegokolwiek ich przekroczenie jest nieuzasadnione. Z drugiej strony, zgodnie z tym, co już podniosłem, uprawnienie państw członkowskich do zawierania umów dwustronnych, takich jak w postępowaniu przed sądem krajowym, ma na celu podział kompetencji w zakresie władztwa podatkowego, tak że w sytuacji gdy brak jest przedmiotu podziału, umowa owa traci sens. Ponieważ podatek majątkowy nie istnieje w Belgii, art. 25 ust. 3 konwencji z Niderlandami⁴⁷ w zakresie, w jakim przyznaje rezydentom belgijskim korzyść w postaci odliczenia przyznanego rezydentom niderlandzkim, staje się w sposób jasny i oczywisty przywilejem bez świadczenia z drugiej strony i bez wzajemności, z którego to względu kontrola jego „wspólnotowości” powinna być o wiele bardziej dokładna. Powody i konsekwencje, które omówię pokrótce poniżej, podniesione z pewnym niepokojem przez uczestniczące w postępowaniu rządu, rozpraszają się niczym sęp dymu, ponieważ wspomniana regulacja nie ma nic wspólnego ze szczególną treścią porozumień, które zmierzają do unikania podwójnego opodatkowania na płaszczyźnie międzynarodowej.

83. W związku z tym wprowadzone przez niderlandzki system podatkowy, którego część stanowi wspomniana konwencja, odmienne traktowanie podatników rezydentów belgijskich i podatników zamieszkałych w Niemczech, stanowiąc utrudnienie dla

swobodnego przepływu kapitału pomiędzy Niemcami a Niderlandami, nie jest zgodne z art. 56 WE i 58 WE.

84. Nawet jeżeli przyjmiemy, że krajowy system podatkowy, taki jak ten omówiony powyżej, wynika z samego tylko wykonania kompetencji w zakresie władztwa podatkowego służącej zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu, nie przesądza to o jego zgodności z prawem wspólnotowym. W tym celu ponownie należy odwołać się do orzecznictwa wspólnotowego.

3. Stanowisko Trybunału w kwestii wykonywania przez państwa członkowskie uprawnienia przewidzianego w art. 293 WE

85. Zgodnie z tym, o czym już wspominałem, państwa członkowskie mogą swobodnie wykonywać swoje władztwo podatkowe, niemniej jednak zarówno wówczas, gdy działają pojedynczo, jak i wówczas gdy działają wspólnie, powinny przestrzegać prawa wspólnotowego⁴⁸. Zachęta zawarta we wspomnianym przepisie traktatu nie zmierza do przeciwnego rezultatu niż pożądaný, to znaczy utworzenia wspólnego rynku w drodze realizacji podstawowych swobód

47 — Konwencja modelowa OECD nie zawiera podobnego przepisu.

48 — Trybunał podtrzymuje to stanowisko od czasu wyroku z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, sprawa znana pod nazwą „kredyt podatkowy”, Rec. str. 273, pkt 26.

przepływu, ponieważ okoliczność, iż zdarzenie podatkowe dwukrotnie podlegałoby opodatkowaniu, stanowi najpoważniejszą przeszkodę w przekraczaniu granic wewnętrznych przez podmioty prawne i ich kapitał.

86. W przypadkach, w których Trybunał oceniał treść umów dwustronnych tego rodzaju, punktem odniesienia była zawsze osoba będąca rezydentem jednego z umawiających się państw członkowskich, która skarżyła się na to, że stosowanie umowy spowodowało jej dyskryminację w innym państwie. W sprawie Gilly oceniano sposób obliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych należnego w Niemczech przez małżeństwo zamieszkujące we Francji, na podstawie zasad określonych w umowie zawartej w dniu 21 lipca 1959 r. pomiędzy obydwoma państwami. Z kolei wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie De Groot⁴⁹ dotyczył sytuacji rezydenta niderlandzkiego, który w 1994 r. wykonywał pracę jako pracownik najemny na rzecz spółek należących do tej samej grupy w Niderlandach i w trzech innych państwach członkowskich (Niemczech, Francji i Zjednoczonym Królestwie), z którymi Niderlandy zawarły umowy [o unikaniu podwójnego opodatkowania].

87. Niemniej jednak panorama ulega zmianie w odniesieniu do osób prawnych. W powoływanej już sprawie Metallgesellschaft i inni rozpatrywane było pytanie, czy władze państwa członkowskiego mogą odmówić kredytu podatkowego spółce

innego kraju wspólnotowego, w sytuacji gdy przyznają taki kredyt swoim własnym spółkom oraz spółkom mającym siedzibę w państwach członkowskich, z którymi zawarły umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. W rzeczywistości sąd krajowy oczekiwał wyjaśnienia, czy umowa o takim charakterze może powodować dyskryminację pomiędzy spółkami różnych państw Wspólnoty. Niestety Trybunał uznał, iż brak było konieczności udzielania odpowiedzi na to pytanie (pkt 97).

88. Podobny stan faktyczny był przedmiotem sprawy Saint-Gobain ZN, na którą również już się powoływałem. Otóż stałe przedsiębiorstwo w Niemczech spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim chciało skorzystać z ulgi przyznanej spółkom krajowym w zakresie opodatkowania dywidendy otrzymanej od spółek mających siedzibę w pozawspólnotowych państwach trzecich (Konfederacja Szwajcarska i Stany Zjednoczone Ameryki Północnej), na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, zawartych z tymi państwami.

89. Jak można zauważyć, obydwie wymienione powyżej sprawy są w pewien sposób podobne do sprawy D., który domaga się tego samego traktowania w Niderlandach, jakie stosuje się na mocy dwustronnej umowy wobec rezydentów belgijskich. Tym

49 — Wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 De Groot, Rec. str. I-11819.

samym Trybunał Sprawiedliwości musi udzielić wyczerpującej odpowiedzi zgodnej z wymogami prawa wspólnotowego na pytanie dotyczące trójstronnego stosunku zawierającego dwa zagraniczne porównywane elementy (niemiecki i belgijski).

W rzeczywistości czynnik ten stanowi jedyną istniejącą różnicę, ponieważ niniejsza sprawa dotyczy umowy dwustronnej z innym państwem członkowskim. W pozostałym zakresie stan faktyczny jest identyczny.

4. Zasada niedyskryminacji i klauzula najwyższego uprzywilejowania

90. Biorące udział w niniejszym postępowaniu rządy i Komisja sprzeciwiły się jednomyślnie temu, aby Trybunał Sprawiedliwości na podstawie wspomnianej konwencji dokonał wykładni art. 56 WE jako ustanawiającego wymóg, iż rezydenci niemieccy powinni być traktowani w ten sam sposób jak rezydenci belgijscy.

91. W szczególności rząd niderlandzki przedstawił w sposób szczegółowy różnice pomiędzy niniejszą sprawą a sprawami, które zakończyły się wymienionymi powyżej wyrokami w sprawie Saint-Gobain ZN, oraz w sprawie Gottardo⁵⁰, w których pod jurysdykcją podatkową jednego państwa członkowskiego znajdowali się obywatele innych państw Wspólnoty i w których chodziło o ustalenie tego, czy należało na podstawie umów międzynarodowych zawartych z państwami trzecimi stosować wobec nich korzyści podatkowe przyznane rezydentom danego państwa członkowskiego.

92. E. Gottardo, narodowości włoskiej, lecz posiadająca obywatelstwo francuskie na skutek zawarcia związku małżeńskiego, chciała, aby wysokość jej emerytury w państwie pochodzenia, została obliczona z uwzględnieniem nie tylko okresów składkowych w tych dwóch państwach, ale także okresów składkowych w Szwajcarii, zgodnie z umową włosko-szwajcarską o zabezpieczeniu społecznym, która przy ustalaniu wysokości emerytury dla Włocha przewiduje uwzględnienie czasu przepracowanego w Konfederacji. Sprawa Saint-Gobain ZN dotyczyła spółki utworzonej we Francji, która po zapłacie w Niemczech podatków dochodowego i majątkowego od oddziału mającego siedzibę w tym kraju chciała skorzystać z ulg podatkowych przyznanych spółkom mającym siedzibę w Niemczech, zgodnie zarówno z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartą ze Szwajcarią, jak i umową o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartą ze Stanami Zjednoczonymi. D. jest rezydentem niemieckim podlegającym opodatkowaniu w Niderlandach z tytułu posiadanych tam nieruchomości; chciałby skorzystać z ulgi podatkowej przyznanej przez porządek prawny tego państwa członkowskiego rezydentom belgijskim posiadającym nieruchomości w Niderlandach na podstawie umowy zawartej z Belgią.

50 — Wyrok z dnia 15 stycznia 2002 r. w sprawie C-55/00 Gottardo, Rec. str. I-413, w którym chodziło o umowę dwustronną zawartą z państwem trzecim w dziedzinie zabezpieczenia społecznego. W sprawie tej Trybunał przyjął propozycję przedstawioną przeze mnie w opinii z dnia 5 kwietnia 2001 r.

93. Niemniej jednak różnica ta nie jest wystarczająca, aby doprowadzić do odmiennego rozwiązania.

94. W rzeczywistości bowiem umowa, z którą mamy do czynienia w postępowaniu przed sądem krajowym, różni się od umów, o które chodziło w sprawach Saint-Gobain ZN i Gottardo, ponieważ konwencja ta w pełni należy do zakresu zastosowania traktatu (art. 293 WE), w taki sposób, że jeżeli istnieje prawdopodobieństwo, że jej literalna wykładnia uniemożliwi wykonanie jednego z przepisów prawa wspólnotowego, państwa członkowskie, w jeszcze szerszym zakresie niż w powołanych wyżej sprawach, mają obowiązek uczynienia wszystkiego, co niezbędne dla uniknięcia takiego skutku. Może wydawać się to zbyt ciche, niemniej jednak po zapoznaniu się z uwagami uczestniczących w postępowaniu rządów muszę przypomnieć po raz kolejny, że przy wykonywaniu swojego władztwa podatkowego państwa członkowskie powinny przestrzegać prawa wspólnotowego, niezależnie od rodzaju zastosowanego instrumentu prawnego: ustawy, rozporządzenia, umowy międzynarodowej, wewnątrzwspólnotowej lub umowy z państwem trzecim. Z uwagi na te okoliczności w wyroku w sprawie Gottardo Trybunał Sprawiedliwości wskazał, że „przy wykonywaniu zobowiązań zaciągniętych na podstawie umów międzynarodowych, *zarówno gdy chodzi umowę zawartą pomiędzy państwami członkowskimi, jak i umowę zawartą pomiędzy państwem członkowskim i jednym lub kilkoma państwami trzecimi*⁵¹, państwa członkowskie powinny, z zastrzeżeniem postanowień art. 307 WE, przestrzegać zobowiązań, które na nich ciążyą na mocy prawa wspólnotowego” (pkt 33).

95. W związku z powyższym, przyjmując, że sytuacja D. i sytuacja podatnika zamieszkałego w Belgii są jednakowe z punktu widzenia zapłaty w Niderlandach podatku od posiadanych tam nieruchomości, to pierwszemu przysługiwać będzie prawo do korzyści przyznanej drugiemu podatnikowi przez umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartą pomiędzy obydwojoma państwami, w przypadku gdy niezastosowanie tej konwencji mogłoby stanowić nieuzasadnioną przeszkodę w przepływie kapitału.

96. Zgadzam się z biorącymi udział w niniejszym postępowaniu prejudycjalnym rządami, co do tego, że klauzula najwyższego uprzywilejowania nie może być automatycznie przeniesiona na grunt rozpatrywanej aktualnie dziedziny lub, innymi słowy, że zasada niedyskryminacji ze względu na przynależność państwową, jako zasada służąca swobodom przepływu, nie wymaga tego, aby obywatel innego państwa członkowskiego był traktowany w innym państwie w sposób najlepszy z możliwych, niezależnie od tego, czy jest to konieczne dla utworzenia jednolitego rynku. Stanowisko to opiera się na rozważaniach przedstawionych przeze mnie w pkt 66 i 67 opinii w sprawie Gilly, gdzie stwierdziłem, odnosząc się do podatku dochodowego od osób fizycznych, że celem dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jest zapobieżenie temu, aby dochody opodatkowane już w jednym państwie członkowskim zostały ponownie opodatkowane w drugim, nie zaś na przyznaniu podatnikowi takiego statusu podatkowego, który w każdym przypadku będzie dla niego najkorzystniejszy.

51 — Kursywa jest moja.

D.

97. Niemniej jednak nic nie stoi na przeszkodzie temu, aby w przypadku gdy stosowanie przepisów umowy przez jedno państwo członkowskie utrudnia swobodny przepływ kapitału bez uzasadnienia, traktując w odmienny sposób rezydentów innych państw członkowskich (którzy jako obywatele europejscy mają, zgodnie z art. 12 WE akapit pierwszy, prawo do tego, aby nie być dyskryminowanymi w sposób pośredni lub bezpośredni ze względu na swoją przynależność państwową), sytuacja ta została skorygowana przez prawo wspólnotowe, w celu położenia kresu nierówności⁵². Innymi słowy, w przypadku gdy, tak jak w postępowaniu przed sądem krajowym, mamy do czynienia ze stosunkiem trójstronnym, sytuacja podatnika w państwie opodatkowania może zostać ukształtowana w oparciu o klauzulę najwyższego uprzywilejowania, ale także w oparciu o istnienie ograniczenia swobód przepływu. W rzeczywistości bowiem podatnik będzie zmierzał do tego, tak jak to czyni D., aby objąć go korzyścią przewidzianą w umowie dla rezydentów belgijskich, które to roszczenie może zostać oparte na pojęciu swobody przepływu kapitału, jeżeli wyższy podatek i negatywne konsekwencje zostaną uznane za sprzeczne ze wspólnotowym porządkiem prawnym. Podsumowując, zaciągnięcie zobowiązania wzajemnego wobec innego państwa członkowskiego, które ogranicza swobody przepływu przysługujące obywatelom innych

państw członkowskich, jest sprzeczne z prawem wspólnotowym⁵³. Nie można zapominać o tym, że przepisy krajowe, do których zaliczają się ważne zawarte i ratyfikowane umowy międzynarodowe, nie mogą naruszać podstawowych wolności europejskiego systemu prawnego.

98. Rządy, które przedstawiły uwagi w niniejszej sprawie, zdecydowanie sprzeciwiają się powyższemu twierdzeniu, podnosząc różne powody.

99. Wskazują na brak możliwości porównania sytuacji D. z sytuacją podatnika będącego rezydentem belgijskim. Otóż umowy zawarte w ramach art. 293 WE są wynikiem rokowań, w których uwzględniane są struktura i treść poszczególnych systemów podatkowych, a tym samym, aby stwierdzić tożsamość w odniesieniu do konkretnej sytuacji faktycznej, nie można brać pod uwagę osobnionego przepisu ani też nawet umowy w pełnym jej brzmieniu, lecz cały krajowy system podatkowy. Zgodnie z tym, na co wyraźnie wskazuje Komisja, niektóre systemy wynikające z umów tworzą odmiennie sytuacje, które nie są porównywalne.

52 — Zgodnie ze stanowiskiem Trybunału, które było powtarzane na tyle często, iż zbyteczne stało się cytowanie przede wszystkim poszczególnych orzeczeń, zamiarem było, aby art. 12 WE stosowany był w sposób autonomiczny jedynie w tych sytuacjach regulowanych przez prawo wspólnotowe, dla których traktat nie przewiduje szczególnych przepisów dotyczących niedyskryminacji. Otóż w odróżnieniu od swobód przepływu pracowników (art. 39 ust. 2 WE), przedsiębiorczości (art. 43 akapit pierwszy WE) i swobody świadczenia usług (art. 49 akapit pierwszy WE), przepływ kapitału nie jest przedmiotem szczególnych przepisów mających taki charakter (art. 56 WE), w ten sposób, że jedynie odniesienie do dyskryminacji zostało zawarte w art. 58 ust. 3 WE, jako granica uprawnień przyznanego w ust. 1 tego przepisu do przyjęcia określonych środków, ponieważ ze względu na swój szeroki zakres obejmuje każdy rodzaj nieuzasadnionego odmiennego traktowania, włącznie z odmiennym traktowaniem przewidzianym w art. 12 WE.

53 — Zobacz F.A. García Prats „Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes y derecho comunitario (Consideraciones en torno a los casos Royal Bank of Scotland y Saint-Gobain)”, *Noticias de la Unión Europea*, nr 191, grudzień 2000, str. 9-54, w szczególności str. 49.

100. Przyjęcie takiego szerokiego podejścia nie doprowadziłoby do wydania orzeczenia w sprawach Gottardo i Saint-Gobain ZN, a także przeprowadzenia jakiegokolwiek testu na istnienie tożsamości sytuacji, ponieważ jeżeli poza podobieństwem pomiędzy stanem faktycznym i stosowanym przepisem wymagano by podobieństwa celu przyjęcia przepisów, motywów, procesu jego przyjęcia oraz podobieństwa porządków prawnych, w skład którego wchodziłyby porównywane przepisy, nigdy nie można by orzec o tożsamości sytuacji i nigdy lub prawie nigdy nie istniałyby przypadki porównywalne. W rzeczywistości bowiem ocena tożsamości jest o wiele bardziej prosta i o ograniczonym zasięgu, ponieważ zmierza do ustalenia tego, czy dwie jednostki znajdujące się w porównywalnej sytuacji faktycznej są bez uzasadnienia poddane odmiennym zasadom, a w ramach badania owych odmiennych zasad, jedyne istotne pytanie dotyczy tego, czy ich stosowanie powoduje niekorzystne skutki dla jednej z nich.

101. Mam świadomość zagrożenia, jakie stanowią wcześniejsze rozważania dla równowagi i wzajemności, które przewodzą systemowi umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, niemniej jednak owe niedogodności nie mogą przekształcić się w przeszkodę dla utworzenia wspólnego rynku. Po pierwsze, państwa członkowskie przy ustalaniu w takich umowach kryteriów podlegania opodatkowaniu w celu podziału kompetencji w zakresie władztwa podatkowego powinny działać z większą ostrożnością, unikając przepisów, które mogą zniweczyć ten cel. Po drugie, prawo do równego

traktowania ma własny i autonomiczny charakter wobec wzajemności, a zatem, w przypadku konfliktu, przysługuje mu pierwszeństwo przed zobowiązaniami dwustronnymi. Jeżeli wzajemność zobowiązań zawartych w umowie jest takiego rodzaju, iż sprzeciwia się ona podstawowym ideom, które prowadzą do utworzenia zjednoczonej Europy, odnośne państwa mają obowiązek poszukiwania innych form dla osiągnięcia zamierzonego celu, które nie przynoszą szkody, z naruszeniem prawa wspólnotowego, obywatelom innych państw członkowskich. Wymaga tego zasada proporcjonalności.

102. Rząd brytyjski podnosi, że klauzula najwyższego uprzywilejowania wiąże się z niebezpieczeństwem unikania opodatkowania, wówczas gdy podatnik powołuje się na mniej restrykcyjną normę z zakresu przepisów zapobiegających obejściu prawa, które zostały zawarte przez dane państwo członkowskie w umowach z innymi państwami.

103. Niemniej jednak argument ten jest bezzasadny. Po pierwsze, nie chodzi o to, aby stosować zasadę traktowania w sposób najbardziej korzystny, jaki został przewidziany w prawie krajowym, lecz o skuteczność podstawowych zasad prawa wspólnotowego, które wielokrotnie prowadzą do rezultatu podobnego do wspomnianej zasady. Po drugie, wspomniane niebezpieczeństwo jest czysto hipotetyczne w sprawie będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, ponieważ D. nie zmierza do

D.

uniknięcia kontroli podatkowej, lecz dochodzi konkretnej i określonej korzyści podatkowej.

104. Wreszcie, jeżeli zapobieganie unikaniu opodatkowania urosłoby do rangi nadrzędnej racji interesu powszechnego w celu uzasadnienia przeszkód w swobodnym przepływie, do dnia dzisiejszego dyskutowano by nad możliwością poddania wewnątrzspółnotowego przepływu kapitału systemowi uprzedniego zezwolenia. W opinii przedstawionej w sprawie Komisja przeciwko Francji, zakończonej wyżej powołanym już wyrokiem, wskazałem (w pkt 27), że walka z oszustwem podatkowym nie stanowi upoważnienia in blanco wystawionego na rzecz państw członkowskich w celu ograniczenia tych swobód; przeciwnie, podobnie jak każdy wyjątek od podstawowej zasady konstrukcji wspólnotowej, powinien być on interpretowany i stosowany z poszanowaniem wymogów wspomnianej zasady proporcjonalności. Zatem trudności związane z administrowaniem poborem i kontrolą podatków nie stanowią wystarczającego uzasadnienia dla przepisów ograniczających owe podstawowe wolności w bezwzględny sposób i niezależnie od istnienia innych, mniej radykalnych środków, które jednocześnie byłyby mniej uciążliwe i które umożliwiłyby osiągnięcie tego samego celu.

105. Twierdząca odpowiedź na drugie pytanie prejudycjalne miałaby negatywny wpływ na złożony system dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania we Wspólnocie, ale nie byłby to pierwszy raz, kiedy wyrok Trybunału sprzeciwiłby się systemowi prawnemu państw członkowskich.

106. W związku z powyższym, uwzględniając to, iż pytanie drugie ma charakter pomocniczy oraz z uwagi na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze proponuję Trybunałowi, aby nie udzielał odpowiedzi w tym względzie, a w każdym bądź razie aby udzielając odpowiedzi kierował się wskazówkami przedstawionymi na poprzedzających stronach.

D — *Trzecie pytanie prejudycjalne*

107. Zastanawiając się nadal nad zgodnością regulacji niderlandzkiej z prawem wspólnotowym, sąd krajowy opuszcza dziedzinę podatków, aby zagłębić się w arkana prawa procesowego.

108. W szczególności sąd ten zmierza do ustalenia tego, czy zasada skuteczności prawa wspólnotowego dopuszcza uregulowanie krajowe, które ogranicza do minimum, w odniesieniu do poniesionych kosztów, kwotę którą skarżący może odzyskać w przypadku nakazania administracji zapłaty kosztów postępowania.

109. Ostatnio miałem okazję wypowiadać się w kwestii wspomnianej zasady i granic, które moim zdaniem należy wytyczyć właściwości sądowej Trybunału przy gwarantowaniu skuteczności przepisów składających się na wspólnotowy porządek prawny. Aby nie wydłużać niniejszej opinii, i tak już wystarczająco obszernej, odsyłam do rozważań przedstawionych w opiniach z dnia 14 marca 2002 r. i 11 grudnia 2003 r., odpowiednio w sprawach *Grunding Italiana* (pkt 26–30)⁵⁴ oraz *Recheio* (pkt 23–35)⁵⁵.

110. Zgodnie z przedstawioną wówczas przeze mnie tezę Trybunał Sprawiedliwości powinien ograniczyć się w odpowiedzi na ostatnie pytanie prejudycjalne do stwierdzenia, iż prawo wspólnotowe, a w szczególności zasada wymagająca jego skuteczności, sprzeciwiają się przepisom prawa państwa członkowskiego, które dla dochodzenia roszczenia o zwrot sprzeczne z nim pobranych podatków ustanawiają w dziedzinie kosztów postępowania system, który w praktyce czyni nadmiernie utrudnionym dochodzenie prawa do zwrotu. W sytuacji gdy odzyskanie niesłusznie naliczonej i zapłaconej kwoty podatku stanowi dla podatnika zbyt wygórowany wydatek, można uznać, iż został on zniechęcony do dochodzenia prawa oraz że wykonywanie przysługujących mu praw zostało w sposób bezzasadny utrudnione. Kosztowny system sądowy, podobnie jak powolny, są sprzeczne z prawem do skutecznego sądownictwa.

111. Ocena dotycząca samego systemu postępowania oraz ocena spełnienia tych przesłanek należą do sądu krajowego, tak ze względów merytorycznych, jak i ze względów pragmatycznych. Sąd ten nie dość że znajduje się w lepszej sytuacji, aby dokonać oceny własnego prawa krajowego, a tym samym, do działania, to także dysponuje narzędziami, aby to uczynić w świetle znanych mu elementów faktycznych i prawnych.

112. W każdym bądź razie, z uwagi na dotychczasowe doświadczenia prawdopodobne jest, że tak jak w wyrokach z dnia 24 września 2002 r. oraz z dnia 17 czerwca 2004 r. wydanych odpowiednio w sprawach *Grunding Italiana* i *Recheio* Trybunał nie podąży w ślad za moimi zaleceniami i spróbuje zająć pozycję sędziego krajowego. Wobec takiej ewentualności, tytułem pomocniczym stwierdzam, że uregulowanie procesowe, które umożliwia jedynie zwrot kwoty nieznacznie przekraczającej 2000 EUR z całej kwoty 12 500 EUR⁵⁶, poniesionej w postępowaniu sądowym w celu uzyskania zwrotu nienależnie zapłaconego podatku, może stanowić naruszenie zasady skuteczności prawa wspólnotowego, ponieważ jest w stanie uczynić bezproduktywnym występowanie przed sądem i zniechęcić do obrony uprawnionych z tytułu praw wynikających ze wspólnotowego porządku prawnego.

54 — Rec. str. I-8003.

55 — Opinie te dotychczas nie zostały opublikowane w Zbiorze.

56 — Odzyskanie 10 000 EUR odpowiadających wydatkom poniesionym w postępowaniu administracyjnym zależy od wyniku postępowania o odszkodowanie.

VII — Wnioski

113. Zgodnie z przedstawionymi powyżej rozważaniami proponuję, aby Trybunał Sprawiedliwości odpowiedział w następujący sposób na pierwsze pytanie prejudycjalne:

„Artykuły 56 WE i 58 WE dotyczące swobody przepływu kapitału we Wspólnocie sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, które w dziedzinie podatku majątkowego przyznaje podatnikom rezydentom prawo do odliczenia, odmawiając go nierezydentom (chyba że 90% ich majątku znajduje się w tym państwie członkowskim), w sytuacji gdy nie posiadają oni innego »podlegającego opodatkowaniu majątku«, niż majątek, który posiadają w tym kraju, ponieważ majątek posiadany przez nich w innych państwach nie podlega opodatkowaniu tego rodzaju podatkiem.

Prawo wspólnotowe, a w szczególności zasada wymagająca jego skuteczności, sprzeciwia się przepisom prawa państwa członkowskiego, które dla dochodzenia roszczenia o zwrot niezgodnie z nim pobranych podatków ustanawiają w dziedzinie kosztów postępowania system, który w praktyce czyni nadmiernie utrudnionym dochodzenie prawa do zwrotu, przy czym to do sądu krajowego należy ustalenie, czy w świetle znanych mu okoliczności faktycznych i prawnych sporne uregulowanie krajowe jest zgodne z tą zasadą”.