

WYROK TRYBUNAŹU (druga izba)

z dnia 18 grudnia 2014 r. (*)

Odeszanie prejudycjalne – Swoboda przedsiwziorczości – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy – Podatnik niebzdocy rezydentem – Możliwość odliczenia wydatków zwiżzanych z zabytkiem wykorzystywanym na cele wśasne – Brak możliwości odliczenia w zakresie dotyczycym zabytku jedynie z tego wzglzdu, że nie jest on chroniony w paśstwie opodatkowania, chociaż jest chroniony w paśstwie zamieszkania

W sprawie C-87/13

majcej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zozony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 1 lutego 2013 r., które wpzyno do Trybunau w dniu 21 lutego 2013 r., w postpowaniu:

Staatssecretaris van Financiën

przeciwko

X,

TRYBUNAŹ (druga izba),

w skzadzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, K. Lenaerts, wiceprezes Trybunau, peñniocy obowiżzki sżdziego drugiej izby, J.C. Bonichot (sprawozdawca), A. Arabadjiev i J.L. da Cruz Vilaça, sżdziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzglzdniajzc pisemny etap postpowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu X przez F. Engelena, S. Doum i G. Boulogne'a, dziaajcych w charakterze doradców,
- w imieniu rzdu niderlandzkiego przez B. Koopman i M. Bulterman, dziaajce w charakterze peñnomocników,
- w imieniu rzdu niemieckiego przez T. Henzega oraz K. Petersen, dziaajcych w charakterze peñnomocników,
- w imieniu rzdu hiszpañskiego przez A. Rubia Gonzáleza, dziaajcego w charakterze peñnomocnika,
- w imieniu rzdu francuskiego przez D. Colasa i J.S. Pilczera, dziaajcych w charakterze peñnomocników,
- w imieniu rzdu woskiego przez G. Palmieri, dziaajc w charakterze peñnomocnika,

wspieran? przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,

– w imieniu rz?du Zjednoczonego Królestwa przez S. Brighthouse, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika, wspieran? przez R. Hilla, barrister,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa i W. Möllsa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 4 wrze?nia 2014 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 49 TFUE i 63 TFUE.

2 Wniosek ów zosta? przedstawiony w ramach sporu pomi?dzy Staatssecretaris van Financiën (ministrem do spraw finansów) a X w przedmiocie udzielonej przez niderlandzkie organy podatkowe odmowy odliczenia od przychodów tego podatnika niektórych wydatków zwi?zanych z utrzymaniem jego miejsca zamieszkania – zamku w Belgii chronionego na podstawie przepisów dotycz?cych zabytków owego pa?stwa cz?onkowskiego, jedynie na tej podstawie, ?e ów zamek nie jest chroniony na podstawie przepisów dotycz?cych zabytków Królestwa Niderlandów.

Prawo niderlandzkie

3 Artyku? 2.5 ust. 1 wet inkomstenbelasting 2001 (ustawy o podatku dochodowym z 2001 r.), w wersji maj?cej zastosowanie do post?powania g?ównego (zwanej dalej „ustaw? o podatku dochodowym”), stanowi, co nast?puje:

„Podatnik b?d?cy rezydentem, który nie ma sta?ego miejsca zamieszkania w Niderlandach w trakcie pe?nego roku kalendarzowego, oraz podatnik nieb?d?cy rezydentem, a b?d?cy rezydentem innego pa?stwa cz?onkowskiego Unii Europejskiej, niderlandzkich wysp Bonaire, Saint-Eustache i Saba lub innego, okre?lonego decyzj? ministra, pa?stwa trzeciego, z którym Królestwo Niderlandów zawar?o umow? o unikaniu podwójnego opodatkowania i zapewnieniu wymiany informacji, podlegaj?cy opodatkowaniu w tym pa?stwie cz?onkowskim, na niderlandzkich wyspach Bonaire, Saint-Eustache i Saba lub w owym pa?stwie trzecim, mog? wybra? system opodatkowania przewidziany na mocy niniejszej ustawy dla podatników b?d?cych rezydentami [...]”.

4 Zgodnie z art. 3.1 tej ustawy:

„1. Podlegaj?ce opodatkowaniu przychody z pracy i mieszkania stanowi? przychody pochodz?ce z dzia?alno?ci zawodowej i mieszkania, pomniejszone o ewentualne straty poniesione w zwi?zku z dzia?alno?ci? zawodow? i mieszkaniem (sekcja 3.13).

2. Przychody z pracy i mieszkania stanowi? ??czn? kwot?:

a. podlegaj?cego opodatkowaniu zysku przedsi?biorstwa (sekcja 3.2),

b. podlegaj?cego opodatkowaniu wynagrodzenia za prac? (sekcja 3.3),

c. podlegaj?cego opodatkowaniu zysku pochodz?cego z ró?nych dzia?alno?ci (sekcja 3.4),

- d. podlegających opodatkowaniu świadczeń i płatności okresowych (sekcja 3.5),
- e. podlegających opodatkowaniu przychodów z własnego mieszkania (sekcja 3.6),
- f. ujemnych wydatków związanych z uzyskaniem przychodów (sekcja 3.8) oraz
- g. ujemnych odliczeń ze względów osobistych (sekcja 3.9),

pomniejszonych o:

- h. odliczenie za brak lub prawie całkowity brak długów związanych z własnym mieszkaniem (sekcja 3.6 bis),
- i. wydatki związane z uzyskaniem przychodów (sekcja 3.7) oraz
- j. odliczenia ze względów osobistych (sekcja 6)".

5 Z postanowienia odsyłającego wynika, że podlegające opodatkowaniu przychody z mieszkania podatnika są ustalane w sposób ryczałtowy jako stawka procentowa wartości mieszkania.

6 Rozdział 6 ustawy o podatku dochodowym ustanawia między innymi przepisy szczególne dotyczące odliczenia wydatków związanych z budynkiem objętym ochroną zabytków. Możliwość odliczenia istnieje zarówno w odniesieniu do mieszkań użytkowanych na własne cele mieszkaniowe, jak i do budynków objętych ochroną zabytków, które osiągają przychody z majątku kapitałowego w rozumieniu rozdziału 5 tej ustawy, a mianowicie drugie mieszkania i nieruchomości inwestycyjne. Na podstawie art. 6.31 ustawy o podatku dochodowym w związku z jej art. 6.1 ust. 2 zdanie wprowadzające oraz lit. g) wydatki na budynek objęty ochroną zabytków, o ile przekraczają określony próg, w pewnych okolicznościach mogą być brane pod uwagę jako odliczenie ze względów osobistych. Przesłanki te nie są powiązane z osobą lub ze zdolnością podatnika. W wypadkach, w których budynek objęty ochroną zabytków należy uważać za służący do własnych celów mieszkaniowych, regulacja ta ma na celu umożliwienie odliczenia wydatków na utrzymanie w granicach ryczałtu wskazanego w punkcie poprzednim.

7 Artykuł 6.2 ustawy o podatku dochodowym, zatytułowany „Uwzględnienie odliczeń ze względów osobistych”, ma następujące brzmienie:

„1. Odliczenie ze względów osobistych pomniejsza przychody z pracy i mieszkania w roku podatkowym, przy czym nie mogą one być ujemne.

2. Jeżeli odliczenie ze względów osobistych nie pomniejsza przychodów z pracy i mieszkania w roku podatkowym, to pomniejsza ono podlegające opodatkowaniu przychody z majątku kapitałowego w roku podatkowym, przy czym nie mogą one być ujemne.

3. Jeżeli odliczenie ze względów osobistych nie pomniejsza przychodów z pracy i mieszkania lub podlegających opodatkowaniu przychodów z majątku kapitałowego w roku podatkowym, to pomniejsza ono przychody z istotnych udziałów w roku podatkowym, przy czym nie mogą one być ujemne.

4. Dla celów zastosowania ust. 1 i 3 przychody z pracy i mieszkania oraz przychody z istotnego udziału w roku podatkowym są określone bez uwzględnienia przychodów podlegających zachowaniu.

5. W przypadku pomniejszenia w pierwszej kolejności uwzględnia się wydatki związane ze szczególnymi kosztami utrzymania wskazanymi w art. 6.1 ust. 2 lit. d)”.

8 Artykuł 6 Monumentenwet 1988 (ustawy o ochronie zabytków z 1988 r.), w wersji mającej zastosowanie w postępowaniu gównym (zwanej dalej „ustawą o ochronie zabytków”), stanowi, co następuje:

„1. Minister prowadzi dla każdej gminy rejestr budynków objętych ochroną. Wpisuje on do rejestru zabytki, które w ten sposób zakwalifikował, o ile nie wniesiono sprzeciwu na tę kwalifikację lub gdy taki sprzeciw został oddalony.

2. Minister wysyła regionalnym organom wykonawczym, burmistrzowi i radnym egzemplarz każdego wpisu dokonanego w rejestrze.

3. Egzemplarz skierowany do burmistrza i radnych jest skądany w sekretariacie gminy w celu zaznajomienia się z nim. Każdy obywatel ma prawo do pobrania kopii owego egzemplarza na własny koszt”.

9 Artykuł 7 owej ustawy przewiduje, co następuje:

„1. Artykuł 3 ust. 2–6 oraz art. 4 i 6 nie mają zastosowania, jeżeli zabytek nie jest położony na terenie gminy.

2. Przed rozstrzygnięciem w przedmiocie zabytku wskazanego w ust. 1 minister zapoznaje się z opinią rady.

3. Minister prowadzi krajowy rejestr, do którego wpisuje zabytki w ten sposób przez niego zakwalifikowane, wskazane w ust. 1, o ile nie wniesiono sprzeciwu na tę kwalifikację lub gdy taki sprzeciw został oddalony. Egzemplarz wpisu jest przekazywany organowi administracji danej strefy, a także regionalnym organom wykonawczym, jeżeli zabytek znajduje się na terytorium prowincji”.

10 Artykuł 3 owej ustawy przewiduje warunki uznania budynku za zabytek w następujący sposób:

„1. Minister może z urzędu uznać budynek historyczny za zabytek podlegający ochronie.

2. Przed podjęciem decyzji w tym przedmiocie minister konsultuje się z burmistrzem i radnymi gminy, w której znajduje się zabytek, a także z regionalnymi organami wykonawczymi, jeżeli ów zabytek znajduje się poza obszarem miejskim określonym na podstawie ustawy o ruchu drogowym z 1994 r.

3. Minister przekazuje wniosek o opinię, o której mowa w ust. 2, osobom wskazanym w podstawowym wpisie księgi wieczystych jako właściciele i posiadacze praw.

4. Burmistrz i radni stwarzają zainteresowanym wskazanym w ust. 3 możliwość bycia wysłuchanym i organizują konsultacje, o których mowa w art. 2 ust. 2.

5. Burmistrz i radni przekazują swą opinię w ciągu pięciu miesięcy po wysłaniu wniosku o opinię wskazanego w ust. 2; regionalne organy wykonawcze czynią to w ciągu czterech miesięcy.

6. Minister podejmuje decyzję, po wysłuchaniu rady, w ciągu dziesięciu miesięcy po dacie wysłania wniosku o opinię burmistrzowi i radnym”.

11 Jakkolwiek ustawa o ochronie zabytków nie ustanawia wyraźnego warunku poźnienia zabytku na terytorium niderlandzkim, sąd odsyłający uważa za ustalone, że warunek ów wynika w sposób konieczny z ogólnej systematyki tej ustawy, tak jak została ona wyjaśniona w ramach prac przygotowawczych.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

12 X, będący obywatelem niderlandzkim, przeprowadził się w roku 2004 z Niderlandów do Belgii celem zamieszkania tam w zamku, którego jest właścicielem.

13 Zamek ów jest objęty w Belgii ochroną zabytków. W Niderlandach nie jest on natomiast wpisany do żadnego z rejestrów wskazanych w art. 6 lub 7 ustawy o ochronie zabytków.

14 W rozpatrywanym roku podatkowym X wykonywał w Niderlandach funkcję dyrektora spółki, której był jedynym akcjonariuszem. Nie uzyskiwał on w Belgii żadnych przychodów.

15 Wybierając reżim przewidziany dla podatników zamieszkałych w Niderlandach, zadeklarował on swe przychody w tym państwie członkowskim, odliczając kwotę 18 140 EUR tytułem kosztów utrzymania i amortyzacji zamku, który wykorzystywał do własnych celów mieszkaniowych w rozumieniu niderlandzkiej ustawy o podatku dochodowym.

16 Względem X została następnie wydana decyzja określająca wysokość zobowiązań podatkowych w odniesieniu do owego odliczenia w związku z tym, że nie została spełniona przesłanka przewidziana w art. 6.31 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym, wymagająca, aby zabytek był wpisany do jednego z rejestrów wskazanych w art. 6 i 7 ustawy o ochronie zabytków.

17 Rechtbank Breda uznał, że prawo do spornego odliczenia nie może być ograniczone do zabytków położonych w Niderlandach, i w związku z tym uwzględnił skargę X złożoną na ową decyzję. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch oddalił apelację wniesioną przez niderlandzkie organy podatkowe. Staatssecretaris van Financiën wniosł kasację do Hoge Raad der Nederlanden.

18 W tej sytuacji Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy prawo Unii, w szczególności postanowienia o swobodzie przedsiębiorczości i swobodnym przepływie kapitału, sprzeciwia się temu, aby rezydent Belgii, który na swój wniosek jest opodatkowany w Niderlandach jako rezydent i poniósł nakłady na zamek użytkowany na własne cele mieszkaniowe, który to zamek znajduje się w Belgii i tam został uznany za chroniony ustawowo zabytek i element miejscowego krajobrazu, nie mógł odliczyć nakładów przy opodatkowaniu dochodu w Niderlandach, ponieważ zamek nie jest wpisany do rejestru w Niderlandach jako zabytek chroniony?

2) Jak duże znaczenie ma przy tym, czy zainteresowany może odliczyć nakłady w państwie miejsca zamieszkania, Belgii – poprzez wybór progresywnego opodatkowania przychodów – od podatku dochodowego od swoich obecnych lub przyszłych przychodów z majątku ruchomego?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

19 W swych pytaniach, które należy rozpatrzyć przede wszystkim, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 49 TFUE i 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na

przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego zastrzegającym w imię ochrony krajowego dziedzictwa kulturowego możliwość odliczenia wydatków związanych z zabytkami chronionymi jedynie dla właścicieli zabytków położonych na terytorium tego państwa.

20 Należy na wstępie wskazać, że nawet jeżeli mogły zostać naruszone zarówno swoboda przepływu kapitału, jak i swoboda przedsiębiorczości, to w kontekście niniejszej sprawy odpowiedzi na sformułowane w ten sposób pytania należy udzielić w świetle swobody przedsiębiorczości.

21 Zakresem zastosowania art. 49 TFUE objęty może być każdy rezydent państwa członkowskiego, niezależnie od jego obywatelstwa, posiadający w kapitale zakładowym spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim udział, który daje mu określony wpływ na decyzje tej spółki i umożliwia mu decydowanie o jej działalności (zob. wyrok N, C-470/04, EU:C:2006:525, pkt 27).

22 Ma to miejsce w przypadku X, który w rozpatrywanym roku podatkowym zamieszkał w Belgii i prowadzi w Niderlandach sprawę spółki prawa niderlandzkiego, której był jedynym akcjonariuszem.

23 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 49 TFUE sprzeciwia się wszelkim przepisom krajowym, które – nawet jeżeli są stosowane bez zróżnicowania ze względu na przynależność państwową – mogą zakłócić lub uczynić mniej atrakcyjnym wykonywanie przez obywateli Unii zagwarantowanej przez traktat FUE swobody przedsiębiorczości (zob. w szczególności wyrok Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 Należy stwierdzić, że przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowią ograniczenie swobody przedsiębiorczości.

25 W sytuacjach tego rodzaju jak w przypadku X, który nie ma miejsca zamieszkania w Niderlandach, natomiast w związku z tym, że wykonuje w tym państwie członkowskim całą swą działalność, wybrać reżim podatkowy dla rezydentów, przepisy te skutkują bowiem odmiennym traktowaniem podatników mieszkających w zabytkach w zależności od tego, czy są one położone na terytorium krajowym.

26 To odmiennie traktowanie może zniechęcić podatników mieszkających w zabytkach położonych na terytorium państwa członkowskiego do wykonywania działalności w innym państwie członkowskim.

27 Jednakże do dyskryminacji w rozumieniu traktatu pomiędzy rezydentami i nierezydentami może dojść jedynie wówczas, gdy niezależnie od ich miejsca zamieszkania w innych państwach członkowskich wykazane zostanie, że obydwie kategorie podatników znajdują się w sytuacji podobnej w odniesieniu do przedmiotu i treści mających zastosowanie przepisów krajowych (zob. wyrok Komisja/Estonia, C-39/10, EU:C:2012:282, pkt 51).

28 Tymczasem Trybunał uznał, że nie miało to miejsca w postępowaniu głównym.

29 Przedmiotem przepisów krajowych rozpatrywanych w postępowaniu głównym jest bowiem, jak to wynika w szczególności z uzasadnienia projektu ustawy o podatku dochodowym, zachowanie i ochrona dziedzictwa kulturowego i historycznego Niderlandów poprzez szczególność możliwości odliczenia niektórych wydatków związanych z zabytkami podlegającymi ochronie, między innymi służyć jako mieszkanie ich właścicielom.

30 To właśnie ze względu na ten cel Królestwo Niderlandów ustanowiło ową możliwość

odliczenia dla podatników b?d?cych w?a?cicielami zabytku po?o?onego w Niderlandach, nawet je?li mieszkaj? oni w innym pa?stwie cz?onkowskim, jak wynika z uwag pisemnych przedstawionych przez rz?d niderlandzki.

31 W zwi?zku z tym zastrze?enie jedynie dla po?o?onych na terytorium krajowym w?a?cicieli zabytków chronionych mo?liwo?ci skorzystania z ulgi podatkowej, której celem jest zachowanie dziedzictwa kulturowego i historycznego Niderlandów, jest ?ci?le zwi?zane z zamiarem ustawodawcy krajowego.

32 Odmienne traktowanie, które z tego wynika, ma zatem zastosowanie do kategorii podatników, którzy nie mog? by? postrzegani jako znajduj?cy si? w obiektywnie porównywalnych sytuacjach.

33 Inaczej mog?oby by? jedynie wówczas, gdyby podatnik wykaza?, ?e zabytek, którego jest w?a?cicielem, jakkolwiek po?o?ony na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego innego ni? Królestwo Niderlandów, stanowi jednak element niderlandzkiego dziedzictwa kulturowego i historycznego i okoliczno?? ta mog?aby skutkowa? poddaniem tego zabytku ochronie na podstawie niderlandzkiej ustawy o ochronie zabytków, gdyby nie by? on po?o?ony za granic?.

34 Maj?c na uwadze powy?sze rozwa?ania, na przedstawione pytania nale?y udzieli? odpowiedzi, i? art. 49 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie stoi on na przeszkodzie przepisom pa?stwa cz?onkowskiego zastrzegaj?cym w imi? ochrony krajowego dziedzictwa kulturowego i historycznego mo?liwo?? odliczenia wydatków zwi?zanych z zabytkami chronionymi jedynie dla w?a?cicieli zabytków po?o?onych na jego terytorium, o ile mo?liwo?? ta przys?uguje w?a?cicielom zabytków mog?cych podlega? dziedzictwu kulturowemu i historycznemu tego pa?stwa cz?onkowskiego, mimo ?e zabytki te po?o?one s? na terytorium innego pa?stwa cz?onkowskiego.

W przedmiocie kosztów

35 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (druga izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 49 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie stoi on na przeszkodzie przepisom pa?stwa cz?onkowskiego zastrzegaj?cym w imi? ochrony krajowego dziedzictwa kulturowego i historycznego mo?liwo?? odliczenia wydatków zwi?zanych z zabytkami chronionymi jedynie dla w?a?cicieli zabytków po?o?onych na jego terytorium, o ile mo?liwo?? ta przys?uguje w?a?cicielom zabytków mog?cych podlega? dziedzictwu kulturowemu i historycznemu tego pa?stwa cz?onkowskiego, mimo ?e zabytki te po?o?one s? na terytorium innego pa?stwa cz?onkowskiego.

Podpisy

* J?zyk post?powania: niderlandzki.