

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)
z dnia 22 marca 2007 r.*

W sprawie C-437/04

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 15 października 2004 r.,

Komisja Wspólnot Europejskich, reprezentowana przez J.-F. Pasquiera, działającego w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

popierana przez

Radę Unii Europejskiej, reprezentowaną przez G. Maganza oraz A.-M. Colaert, działających w charakterze pełnomocników,

interwenient,

* Język postępowania: francuski.

przeciwko

Królestwu Belgii, reprezentowanemu przez E. Dominkovits, działającą w charakterze pełnomocnika,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, K. Lenaerts, E. Juhász (sprawozdawca), J.N. Cunha Rodrigues i M. Ilešič, sędziowie,

rzecznik generalny: C. Stix-Hackl,
sekretarz: R. Grass,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 29 czerwca 2006 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 W swojej skardze Komisja Wspólnot Europejskich wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że poprzez wprowadzenie podatku (zwanego dalej „podatkiem regionalnym”), który narusza immunitet podatkowy Wspólnot Europejskich, Królestwo Belgii uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciążyą na podstawie art. 3 protokołu z dnia 8 kwietnia 1965 r. w sprawie przywilejów i immunitetów Wspólnot Europejskich, załączonego początkowo do Traktatu ustanawiającego jedną Radę i jedną Komisję Wspólnot Europejskich (Dz.U. 1967, 152, str. 13), a następnie, na podstawie traktatu amsterdamskiego, do traktatu WE (zwanego dalej „protokołem”).

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

- 2 Na podstawie art. 28 ust. 1 Traktatu ustanawiającego jedną Radę i jedną Komisję Wspólnot Europejskich, a następnie, w związku z wejściem w życie traktatu amsterdamskiego, na podstawie art. 291 WE, a także zgodnie z jedynym motywem protokołu, Wspólnota korzysta na terytorium państw członkowskich z przywilejów i immunitetów koniecznych do wykonywania jej zadań, na warunkach określonych w tym protokole.

3 Artykuł 3 protokołu stanowi:

„Wspólnoty, ich aktywa, przychody i inne mienie są zwolnione ze wszelkich podatków bezpośrednich.

Rządy państw członkowskich, wszędzie tam, gdzie jest to możliwe, podejmują stosowne środki w celu umorzenia lub zwrotu kwoty podatków pośrednich lub podatków z tytułu sprzedaży wliczonych w cenę mienia ruchomego i nieruchomego, w przypadku gdy Wspólnoty dokonują, do celów użytku służbowego, poważnych zakupów, których cena zawiera tego typu podatki. Jednakże stosowanie tych postanowień nie może spowodować zakłócenia konkurencji w obrębie Wspólnoty.

Zwolnień nie udziela się w stosunku do podatków i opłat, których wysokość stanowi jedynie wynagrodzenie za skorzystanie z usługi użyteczności publicznej”.

4 Zgodnie z art. 13 protokołu:

„Urzednicy i inni pracownicy Wspólnot objęci są podatkiem na rzecz Wspólnot od dochodów, wynagrodzeń i dodatków wypłacanych przez Wspólnoty, zgodnie z warunkami i procedurą określon[ymi] przez Radę, stanowiącą na wniosek Komisji.

Są oni zwolnieni z krajowych podatków od dochodów, wynagrodzeń i dodatków wypłacanych przez Wspólnoty”.

5 Artykuł 19 protokołu stanowi:

„W celu stosowania niniejszego protokołu instytucje Unii współpracują z właściwymi władzami danych państw członkowskich”.

Uregulowanie krajowe

6 Artykuł 2 ordonnance du 23 juillet 1992 relative à la taxe régionale à charge des occupants d'immeubles bâtis et de titulaires de droits réels sur certains immeubles [rozporządzenia z dnia 23 lipca 1992 r. w sprawie regionalnego podatku ciążącego na osobach zajmujących nieruchomości budynkowe oraz osobach uprawnionych z tytułu praw rzeczowych na niektórych nieruchomościach położonych w Regionie Bruxelles-Capitale] (*Moniteur belge* z dnia 1 sierpnia 1992 r., str. 17334, zwanego dalej „rozporządzeniem”) stanowi:

„Z początkiem roku 1993 wprowadza się podatek roczny ciążący na osobach zajmujących nieruchomości budynkowe położone na obszarze regionu Bruxelles-Capitale oraz osobach uprawnionych z tytułu praw rzeczowych na niektórych nieruchomościach nieprzeznaczonych do zamieszkiwania. Podatek ustala się na podstawie sytuacji istniejącej w dniu 1 stycznia danego roku podatkowego”.

7 Artykuł 3 ust. 1 tego rozporządzenia przewiduje, że:

„Podatek [regionalny] jest pobierany:

- a) od każdego gospodarstwa domowego zajmującego, jako główne lub dodatkowe miejsce zamieszkania, całą lub część nieruchomości budynkowej położonej na obszarze regionu Bruxelles-Capitale;

[...]

- b) od każdej osoby zajmującej całość lub część nieruchomości budynkowej w regionie, która wykonuje tam na własny rachunek działalność nastawioną lub nie nastawioną na osiągnięcie zysku, włączywszy w to wykonywanie wolnego zawodu, a także od każdej osoby prawnej, stowarzyszenia niemającego osobowości prawnej, którego siedziba, administracja, przedsiębiorstwo lub miejsce wykonywania działalności znajduje się na tej nieruchomości;

[...]

- c) od osoby, której przysługuje pełne prawo własności, a w braku takiej osoby, dzierżawcę wieczystego, użytkownika lub od osoby uprawnionej do używania

całości lub części nieruchomości budynkowej położonej na terytorium regionu Bruxelles-Capitale, nieprzeznaczonej do użytku określonego powyżej w lit. a)”.

- 8 Zgodnie z art. 8 ust. 1 akapit pierwszy tego rozporządzenia podatek regionalny od podatników, o których mowa w jego art. 3 ust. 1 lit. c), jest ustalany w odniesieniu do każdej nieruchomości zabudowanej w wysokości 6,36 euro za każdy m² powierzchni przekraczającej pierwsze 300 m² powierzchni lub 2 500 pierwszych m² w przypadku powierzchni przeznaczonych do wykorzystania na działalność przemysłową lub rzemieślniczą, przy czym nie może on przekraczać kwoty odpowiadającej 14% zryczałtowanego dochodu katastralnego, przypadającego na powierzchnię całej lub części nieruchomości podlegającej opodatkowaniu.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

- 9 Wspólnota oraz SA Vita (zwana dalej „Vita”), których prawa i obowiązki zostały następnie przeniesione na SA Zurich, zawarły w dniu 3 lutego 1988 r. umowę najmu nieruchomości położonej w Ixelles (gminie stanowiącej część regionu Bruxelles-Capitale, Belgia). Zgodnie z tą umową, z momentem jej wejścia w życie wszystkie podatki i opłaty, bez względu na ich charakter, na rzecz jakiegokolwiek organu publicznego, które ciążyły na wynajmowanej nieruchomości, a także pozostałe opłaty o tym samym charakterze są ponoszone przez najemcę, chyba że ze względu na jego szczególny status uregulowany w szczególności przez art. 3 protokołu uzyska on od właściwego organu władzy zwolnienie na rzecz wynajmującego.
- 10 Opierając się na rozporządzeniu, region Bruxelles-Capitale obciążył Vitę kwotami odpowiadającymi podatkowi regionalnemu należnemu za lata 1992–1997. Vita

zaządała od Wspólnoty zapłaty kwot, którymi została obciążona, jednakże Wspólnota reprezentowana przez Komisję odmówiła ich zapłaty. W związku z powyższym Vita wniosła spór do juge de paix du premier canton d'Ixelles (sędziego pokoju okręgu nr 1 gminy Ixelles), który wyrokiem z dnia 26 maja 1998 r. nakazał Wspólnocie zapłatę na rzecz Vity kwot 20 000 277 BEF oraz 290 211 BEF. Ponieważ jej odwołanie zostało oddalone przez tribunal de première instance de Bruxelles (sąd pierwszej instancji dla Brukseli), Wspólnota wniosła kasację od tego wyroku, która jednak została oddalona wyrokiem Cour de cassation (sądu kasacyjnego) z dnia 1 marca 2002 r.

- 11 Podczas tego postępowania Cour de cassation nie uznał, że konieczne jest skierowanie do Trybunału zaproponowanego przez Wspólnotę pytania, zmierzającego do ustalenia tego, czy art. 28 traktatu ustanawiającego jedną Radę i jedną Komisję Wspólnot Europejskich oraz art. 3 protokołu, w związku z art. 23 konwencji wiedeńskiej o stosunkach dyplomatycznych z dnia 18 kwietnia 1961 r. powinny być interpretowane ten sposób, że zakazują one przyjmowania jakiegokolwiek ustawy lub innego krajowego aktu prawnego ustanawiającego podatek bezpośredni, który pozornie obciąża osoby, które zawierają umowę z międzynarodowymi osobami prawnymi (w tym przez Wspólnotę Europejską), jednakże w rzeczywistości w sposób nieunikniony mającego na celu lub powodującego to, że podatek poniesiony zostaje przez międzynarodowe osoby prawne (w tym przez Wspólnotę Europejską), lub też to, że na międzynarodowe osoby prawne (w tym na Wspólnotę Europejską) przeniesiony zostaje rzeczywisty ciężar tego podatku.
- 12 Wezwaniem do usunięcia uchybienia z dnia 2 kwietnia 2003 r. Komisja wszczęła postępowanie przewidziane w art. 226 WE i zwróciła się do Królestwa Belgii o przedstawienie jej uwag dotyczących uchybienia przez nie zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 3 protokołu.
- 13 W odpowiedzi z dnia 3 czerwca 2003 r. organy belgijskie stwierdziły, że podatek regionalny nie obciąża ani w sposób bezpośredni, ani w sposób pośredni insty-

tucji międzynarodowych, a jedynie właściciele nieruchomości zabudowanych, nie-przeznaczonych na cele mieszkalne, których powierzchnia przekraczała określony próg, a tym samym region Bruxelles-Capitale nie naruszył zasady dobrej wiary przy wykonywaniu traktatów.

- 14 W uzasadnionej opinii z dnia 16 grudnia 2003 r. Komisja wezwała Królestwo Belgii do zastosowania się do tej opinii w terminie dwóch miesięcy od daty jej doręczenia. Pismem z dnia 30 lipca 2004 r. organy belgijskie odpowiedziały, że Królestwo Belgii podtrzymuje swoje stanowisko.
- 15 W związku z tym Komisja postanowiła wnieść niniejszą skargę.
- 16 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 6 kwietnia 2005 r. Rada została dopuszczona do uczestniczenia w postępowaniu w charakterze interwenienta popierającego żądania Komisji.

W przedmiocie skargi

Argumentacja stron

- 17 Komisja i Rada utrzymują, że sporne uregulowanie narusza immunitet podatkowy, z którego korzystają Wspólnoty. Ów immunitet podatkowy wprowadzony przez

art. 28 Traktatu ustanawiającego jedną Radę i jedną Komisję i uregulowany przez art. 3 protokołu sprzeciwia się skutkom spornego rozporządzenia.

- 18 Komisja i Rada podkreślają, że rozporządzenie to umożliwia obejście immunitetu podatkowego, z którego korzystają Wspólnoty, nakładając na nie w sposób pośredni jako na lokatorów podatek, którego nakładania w sposób bezpośredni zakazuje ten immunitet podatkowy. Taki zamiar prawodawcy regionalnego wynika zarówno z art. 3 ust. 1 rozporządzenia, który definiuje podatników podatku regionalnego, jak i z prac przygotowawczych.
- 19 W rzeczywistości bowiem, podczas gdy wcześniejsze uregulowanie obejmowało jedynie osoby zajmujące daną nieruchomość, rozporządzenie dodało podatek, któremu podlegają właściciele nieruchomości przeznaczonych na działalność zawodową i przekraczających określoną powierzchnię. Niemniej jednak nadal pozostaje on podatkiem obciążającym zajmowanie nieruchomości, ponieważ ostateczna jego zapłata przez osobę zajmującą nieruchomość będzie zapewniona poprzez przeniesienie tego podatku przez opodatkowanego właściciela na jego lokatora.
- 20 Komisja uważa za znamienne, że zwolnienia, z których może skorzystać właściciel takiej nieruchomości, zależą od statusu osoby, która ją zajmuje. W ten sposób jeżeli osoba zajmująca nieruchomość jest zwolniona, zwolniony będzie również właściciel. Z okoliczności, iż ustalenie zwolnienia następuje wyłącznie w oparciu o status osoby zajmującej nieruchomość, Rada wnioskuje, że uregulowanie to w rzeczywistości ma na celu opodatkowanie osób zajmujących nieruchomości.

- 21 W tym zakresie Komisja odsyła do wystąpienia ministre des Finances, du Budget et de la Fonction publique de la Région de Bruxelles-Capitale [ministra finansów, skarbu i służb publicznych regionu Bruxelles-Capitale], w którym wyjaśnione zostało, że sektor publiczny, włączywszy w to międzynarodowy sektor publiczny, również objęty zostaje nowym podatkiem regionalnym, co wcześniej nie było możliwe. A zatem zamierzonym celem tego podatku było zwiększenie przychodów podatkowych, w szczególności poprzez opodatkowanie nieruchomości, od których nie pobierano żadnego podatku, ponieważ były one zajmowane przez osoby lub instytucje zwolnione z podatku.
- 22 Ponadto Rada zwraca uwagę na to, że w przeciwieństwie do prywatnych lokatorów, Wspólnoty nie korzystają z [prawa do] odliczenia czynszu i ewentualnych opłat, a tym samym koszty te stanowią dla Wspólnot dość znaczne obciążenie. Z drugiej strony wynajem nieruchomości na rzecz Wspólnot jest z podatkowego punktu widzenia szczególnie korzystny dla Królestwa Belgii, ponieważ pobiera ono podatki od czynszu otrzymywanego przez wynajmującego, bez konieczności przyznawania lokatorowi prawa do odliczenia.
- 23 Odnośnie do art. 23 konwencji wiedeńskiej Rada podnosi, że stanowi on minimalną wersję zasady immunitetu podatkowego oraz że tekst art. 3 protokołu został sformułowany w sposób odmienny. Ponadto immunitet podatkowy Wspólnot jako międzynarodowej organizacji o charakterze instytucjonalnym, uzasadnia, o ile nie implikuje, szerokie zastosowanie tej zasady. Rada przypomina, że przywileje i immunitety Wspólnot mają charakter funkcjonalny i zmierzają do uniknięcia ograniczeń w ich funkcjonowaniu i w ich niezależności. Jej zdaniem każdy przepis, który obciąża środki budżetowe przeznaczone na wykonywanie zadań Wspólnot, należy uznać za przepis ograniczający ich funkcjonowanie.
- 24 Jeżeli chodzi o podatek regionalny, to zdaniem Komisji i Rady taki sam rezultat mógłby zostać osiągnięty zarówno poprzez opodatkowanie osoby zajmującej nieru-

chomość, jak i jej właściciela. Prawodawca regionalny, wybierając podatnika, powinien był to uczynić w zgodzie z obowiązkiem lojalnej współpracy ze Wspólnotami, których zasoby finansowe nie powinny służyć zwiększeniu dochodów przyjmującego państwa członkowskiego. W rzeczywistości bowiem należy unikać tego, aby państwo członkowskie, w którym Wspólnoty mają swoją siedzibę, osiągało nieuzasadnione względem pozostałych państw członkowskich korzyści. W każdym razie nieruchomości przeznaczone do użytku przez Wspólnoty powinny zostać dodane do przypadków zwolnień właścicieli przewidzianych przez sporne rozporządzenie.

25 Rząd belgijski podkreśla, że Wspólnoty będąc zwolnione na podstawie protokołu z podatku regionalnego zarówno jako osoby zajmujące nieruchomość, jak i jako właściciel czy też wynajmujący, są wyłączone z zakresu zastosowania rozporządzenia. W związku z powyższym kwestia opodatkowania Wspólnot nie istnieje.

26 Rząd belgijski jest zdania, że taki podatek w żadnej mierze nie narusza zasady dobrej wiary przy wykonywaniu traktatów, ponieważ nie narusza on immunitetu podatkowego Wspólnot. W rzeczywistości bowiem ewentualny obowiązek zapłaty w niniejszej sprawie nie ma charakteru podatkowego, lecz wynika z umowy zawartej z podlegającym opodatkowaniu właścicielem. Rząd ten przypomina również, że Cour de cassation orzekł, iż takie przeniesienie podatku opiera się na umowie prawa prywatnego i możliwość żądania przez organizację międzynarodową zwolnienia z części czynszu wynikającego z powszechnego podwyższenia podatków stanowiłaby nadużycie.

27 Rząd belgijski przypomina, że zgodnie z art. 23 ust. 2 konwencji wiedeńskiej zwolnienie podatkowe nie ma zastosowania, gdy państwo wysyłające jest lokatorem,

a podatek obciąża wynajmującego. Nie można powoływać się na przewidziany przez protokół immunitet, który został oparty na konwencji i który powinien być interpretowany w świetle powszechnego prawa międzynarodowego, w przypadku przeniesienia podatku na podstawie klauzuli umownej.

28 Rząd belgijski dodaje, że zwolnienie z podatku przysługujące organizacjom międzynarodowym nie ma na celu zmniejszenia czynszu ponoszonego przez te organizacje międzynarodowe, oznaczając jedynie to, że organizacje te nie podlegają opodatkowaniu jako podmioty międzynarodowego prawa publicznego. Podkreśla on, że region ten nie odnosi żadnej korzyści podatkowej w związku z obecnością organizacji międzynarodowych, ponieważ niezależnie od tego, czy nieruchomości są najmowane przez instytucje Wspólnoty, przez osobę prywatną, czy też w ogóle nie są wynajęte, podatek jest płacony przez właściciela i tylko przez niego. W rzeczywistości bowiem, to właśnie immunitet podatkowy stanowi zagrożenie dla jednakowego traktowania właścicieli, ponieważ właściciele, którzy wynajmą swoje nieruchomości na rzecz Wspólnoty, będą w korzystniejszej sytuacji w stosunku do pozostałych właścicieli.

29 Co się tyczy orzecznictwa powołanego przez Komisję, rząd belgijski zauważa, iż Trybunał nigdy nie wypowiedział się odnośnie do podnoszonego immunitetu podatkowego Wspólnot w przypadku, gdy podatek ciąży na właścicielu nieruchomości, której lokatorem jest jedna z instytucji Wspólnot, i zostaje on przeniesiony na cenę najmu. Niemniej jednak orzecznictwo zasadniczo potwierdza, że przywileje i immunitety przyznane Wspólnocie w protokole mają ściśle funkcjonalny charakter, ponieważ zmierzają do uniknięcia sytuacji stanowiącej ograniczenie funkcjonowania i niezależności Wspólnot. Komisja nie wykazała ponadto, w jakim zakresie podatek regionalny mógłby stanowić przeszkodę dla funkcjonowania i niezależności Wspólnot, a zapłaty zwiększonego czynszu przez instytucje europejskie w żaden sposób nie można uznać za środek, który obciąża środki budżetowe przeznaczone na wykonywanie ich zadań.

- 30 Odnośnie do orzecznictwa dotyczącego art. 13 protokołu rząd belgijski zauważa, że Komisja podnosi, iż jest on stosowany w sposób analogiczny do art. 3 tego protokołu, nie wskazując przy tym związku pomiędzy tymi dwoma przepisami lub różnicy pomiędzy ich celem oraz odpowiednim przedmiotowym i podmiotowym zakresem zastosowania. Natomiast Trybunał w sposób wyraźny rozgraniczył orzecznictwo dotyczące art. 13 i art. 3 protokołu.
- 31 Ponadto zdaniem rządu belgijskiego Komisja, unikając podatku regionalnego, także narusza zasadę lojalnej współpracy wynikającą z art. 10 WE, która nie oznacza jedynie obowiązków państw członkowskich w zakresie przyjęcia wszelkich właściwych środków w celu zagwarantowania obowiązywania i skuteczności prawa wspólnotowego, ale nakłada także na instytucje Wspólnot wzajemne obowiązki lojalnej współpracy z państwami członkowskimi.

Ocena Trybunału

- 32 Tytułem wstępu należy uściślić ramy niniejszej sprawy.
- 33 Odnośnie do powoływanego przez strony art. 23 konwencji wiedeńskiej należy przypomnieć, że konwencja ta jest umową prawa międzynarodowego zawartą pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi w wykonaniu przysługującej im kompetencji w dziedzinie stosunków dyplomatycznych. Zasadniczo dotyczy ona stosunków dwustronnych pomiędzy państwami, a nie stosunków pomiędzy Wspólnotą,

która nie jest ponadto stroną tej konwencji, a państwem siedziby jednej z instytucji Wspólnotowych, w niniejszym przypadku Królestwem Belgii.

- 34 W każdym razie, jak to podkreślił rzecznik generalny w pkt 35–37 opinii, pomimo iż Wspólnota powinna wykonywać swoje obowiązki z poszanowaniem prawa międzynarodowego (wyrok z dnia 24 listopada 1992 r. w sprawie C-286/90 Poulsen i Diva Navigation, Rec. str. I-6019, pkt 9), konwencja nie ma decydującego znaczenia w niniejszej sprawie.
- 35 Zakres immunitetu podatkowego Wspólnot, wpisując się w ramy prawa wspólnotowego, został w pierwszej kolejności określony w art. 3 protokołu, który został sporządzony w szczególny sposób ze względu na szczególne cechy Wspólnot.
- 36 Należy stwierdzić, że art. 3 protokołu ustanawia dwa immunitety, tj. w zakresie podatków bezpośrednich i w zakresie podatków pośrednich. Artykuł 3 akapit pierwszy protokołu poświęcony jest immunitetowi Wspólnot w zakresie podatków bezpośrednich, podczas gdy akapit drugi tego artykułu dotyczy podatków i opłat pośrednich.
- 37 Jeżeli chodzi o immunitet w zakresie podatków bezpośrednich, ma on charakter bezwarunkowy i ogólny, ponieważ Wspólnoty, ich aktywa, przychody i inne mienie są zwolnione ze wszelkich podatków bezpośrednich na szczeblu krajowym. Jeżeli chodzi o immunitet w zakresie podatków i opłat pośrednich, to nie ma on już nieograniczonego charakteru, przeciwnie: jest ograniczony i poddany warunkom (zob. podobnie wyrok z dnia 26 października 2006 r. w sprawie C-199/05 Wspólnoty Europejskie, Zb.Orz. str. I-10485, pkt 31).

- 38 Ponieważ taka różnica pomiędzy obydwojoma systemami jest istotna przy ocenie danego immunitetu, nieodzowne jest ustalenie, w który z tych dwóch systemów prawnych wpisuje się spór dotyczący podniesionego zwolnienia podatkowego.
- 39 Ponadto w ramach postępowania w sprawie uchybienia to do Komisji należy wskazanie już na etapie postępowania poprzedzającego wniesienie skargi dokładnego przepisu, który określa obowiązek, którego uchybienie przez państwo członkowskie jest zarzucane. Ów obowiązek Komisji wynika w szczególności z dwóch wymogów, to znaczy z ochrony prawa do obrony państwa członkowskiego, którego dotyczy postępowanie, a także z konieczności wyraźnego określenia granic przedmiotu sporu.
- 40 W rzeczywistości bowiem postępowanie poprzedzające wniesienie skargi ma na celu umożliwienie zainteresowanemu państwu członkowskiemu skutecznego przytoczenia argumentów na swoją obronę wobec zarzutów sformułowanych przez Komisję (zob. w szczególności wyroki z dnia 15 stycznia 2002 r. w sprawie C-439/99 Komisja przeciwko Włochom, Rec. str. I-305, pkt 10, z dnia 24 czerwca 2004 r. w sprawie C-350/02 Komisja przeciwko Niderlandom, Rec. str. I-6213, pkt 18) oraz zapewnienie, że przedmiot potencjalnego postępowania spornego będzie jasno sprecyzowany (zob. w szczególności wyroki z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie C-287/00 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-5811, pkt 17 oraz ww. w sprawie Komisja przeciwko Niderlandom, pkt 19).
- 41 Odnosnie do przedmiotu niniejszej sprawy należy stwierdzić, że Komisja, powołując się w uzasadnionej opinii, a także w skardze będącej podstawą niniejszego postępowania, na art. 3 protokołu, nie określiła, na którym z trzech akapitów tego artykułu opiera swoją skargę. W każdym razie chociaż Komisja wyraźnie nie wskazała przepisu określającego obowiązek, któremu uchybiło Królestwo Belgii, to jednak uzasadniona opinia i skarga zawierają elementy, które umożliwiają jasne wywnioskowanie podstawy jej zarzutów.

42 Po pierwsze, należy zauważyć, że art. 3 akapit trzeci protokołu w sposób oczywisty nie może stanowić podstawy jakiegokolwiek immunitetu podatkowego. Po drugie, należy stwierdzić, że Komisja nie przedstawia ani w uzasadnionej opinii, ani w skardze konkretnych argumentów na poparcie tezy, iż Królestwo Belgii uchybiło zobowiązaniom wynikającym z art. 3 akapit drugi tego protokołu. Z kolei w postępowaniu przed Cour de cassation, tak jak to wynika z pkt 11 niniejszego wyroku, Komisja zaproponowała zwrócenie się do Trybunału Sprawiedliwości z pytaniem, czy immunitet podatkowy Wspólnot sprzeciwia się ustanowieniu podatku bezpośredniego, takiego jak podatek regionalny.

43 Z okoliczności, iż Komisja powtarza i powołuje się w uzasadnionej opinii oraz w skardze na wniosek, z którym zwróciła się do Cour de cassation, w którym w sposób wyraźny zakwalifikowała podatek regionalny jako „podatek bezpośredni”, wynika, że przedstawiony przez Komisję zarzut wpisuje się w ramy immunitetu w zakresie podatków bezpośrednich.

44 Ponadto choć protokół nie zawiera definicji podatku bezpośredniego i brak jest w tym względzie przepisów wykonawczych dotyczących protokołu, pewnych kryteriów wykładni tego pojęcia dostarcza dyrektywa Rady 77/799 z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, str. 15). Dyrektywa ta, której zakres zastosowania przed jej zmianą przez dyrektywę Rady 79/1070/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. był ograniczony wyłącznie do podatków bezpośrednich, definiuje w art. 1 ust. 2 podatek dochodowy i majątkowy, obejmując tym pojęciem podatek od całego majątku, jak również i od części majątku, niezależnie od metody jego poboru. Jeżeli chodzi o podatek, którego ciężar zdaniem Komisji i Rady jest ponoszony przez Wspólnoty, wiadomo, że jego podstawą jest art. 3 ust. 1 lit. c) rozporządzenia oraz że

dotyczy on uprawnionych z tytułu praw rzeczowych na nieruchomościach. Ponieważ podatek ten nakładany jest bezpośrednio na osoby ze względu na ich majątek lub prawa rzeczowe mające wartość majątkową, może on zostać uznany za podatek pobierany od składnika majątku w rozumieniu dyrektywy 77/799.

45 Ze względu na art. 3 ust. 1 lit. c) rozporządzenia należy również przypomnieć, że cechy charakterystyczne podatku regionalnego należy ustalać przy uwzględnieniu wszystkich podatników, to znaczy osób fizycznych i prawnych, na które jest on nakładany, a nie ze względu na konsekwencje finansowe, które ewentualnie i pośrednio mogą wynikać z tego podatku dla Wspólnot.

46 W związku z powyższym sporny podatek regionalny ma charakter podatku bezpośredniego i skarga Komisji powinna być rozpatrywana w ramach art. 3 akapit pierwszy protokołu.

47 Wiadomo, że Wspólnoty na podstawie art. 3 akapit pierwszy protokołu są zwolnione z podatku ustanowionego przez rozporządzenie, zarówno jako osoba zajmująca nieruchomość, jak i jej właściciel lub najemca.

48 Niemniej jednak Komisja i Rada zwracają uwagę na to, że sporne rozporządzenie — które choć nie nakłada w sposób wyraźny tego podatku na Wspólnotę, to jednak powoduje i ma na celu, co prawda pośrednio, niemniej jednak w sposób nie-

unikniony, ponoszenie przez Wspólnoty tego podatku — jest sprzeczne z zasadą immunitetu podatkowego. Naruszając ów immunitet, autor rozporządzenia sprawa, iż Wspólnoty ponoszą opłaty o charakterze podatkowym poprzez postanowienia umowne przenoszące w sposób ogólny i systematyczny na Wspólnotę ciężar podatków nakładanych na właścicieli nieruchomości, gdy nieruchomości te są oddawane Wspólnotom w najem lub też poprzez zwykłe zawarcie podatku w czynszu.

49 Nie można przychylić się do tego argumentu.

50 O ile zostało stwierdzone, że art. 3 akapit pierwszy protokołu zwalnia Wspólnoty z podatku bezpośredniego, o tyle jednak nie przewidziano takiego zwolnienia w odniesieniu do kontrahentów Wspólnot. Ponadto przepis ten milczy w kwestii przenoszenia podatków bezpośrednich, którym podlegają owi kontrahenci Wspólnot. części Komisja i Rada nie mogą na podstawie art. 3 akapit pierwszy protokołu kwestionować przenoszenia podatku regionalnego.

51 W rzeczywistości bowiem, po pierwsze, jeżeli owo przenoszenie następuje na podstawie klauzuli umownej zawartej w umowie najmu, to jest ono oczywiście zgodne z wolą umawiających się stron, ponieważ włączenie takiej klauzuli jest elementem swobody kontraktowej stron. Po drugie, w sytuacji gdy przenoszenie podatku regionalnego następuje poprzez podniesienie czynszu, to również i wtedy należy ono do

swobody kontraktowej stron, ponieważ ustalenie treści umowy, włączywszy w to ustalenie takiego elementu umowy, jakim jest kwota czynszu, wymaga zgody stron. Ponadto w tym ostatnim wypadku podatek regionalny nakładany na właścicieli niekoniecznie będzie automatycznie i w całości przenoszony przez nich na lokatorów.

- 52 Prawdą jest, że na rynku najmu nieruchomości może zaistnieć sytuacja, która może skłonić, a nawet zmusić Wspólnotę do zaakceptowania takiej klauzuli umownej lub do zapłaty czynszu, który zneutralizuje lub zmniejszy ciężar podatku bezpośredniego ponoszonego przez jej kontrahenta.
- 53 Jednak sytuacja na rynku nie może powodować powstania immunitetu podatkowego, ponieważ taki immunitet powinien wynikać z aktu prawa międzynarodowego, wspólnotowego lub krajowego.
- 54 Ponadto opowiedzenie się za argumentacją Komisji i Rady mogłoby zatrzeć granicę pomiędzy sytuacjami objętymi immunitetem podatkowym a sytuacjami, które nie są nim objęte, otwierając drogę wnioskom o immunitet podatkowy w zakresie wszystkich podatków bezpośrednich, włączywszy w to podatek dochodowy i podatek dochodowy od osób prawnych.
- 55 Wykładni art. 3 akapit pierwszy protokołu, zgodnie z którą przepis ten nie może stanowić podstawy zwolnienia z podatku regionalnego, nie podważa, w przeciwieństwie do tego, co twierdzi Komisja i Rada, ani cel immunitetu podatkowego Wspólnot, ani też okoliczności wprowadzenia tego podatku.

56 Odnosząc się do celu tego immunitetu należy przypomnieć, iż wynika on z konieczności zagwarantowania niezależności Wspólnot względem państw członkowskich oraz ich prawidłowego funkcjonowania (wyrok z dnia 28 marca 1996 r. w sprawie C-191/94 AGF Belgium, Rec. str. I-1859, pkt 19). W każdym razie nawet gdyby można było przyjąć, że zwolnienie z podatku regionalnego stanowi korzyść finansową dla Wspólnoty, to jednak należy stwierdzić, że Komisja nie przedstawiła żadnego dowodu na potwierdzenie, że przeniesienie tych podatków mogłoby mieć niekorzystny wpływ na niezależność Wspólnoty i zakłócić jej prawidłowe funkcjonowanie (ww. wyrok w sprawie Wspólnot Europejskich, pkt 43). Ponadto wykładnia uwzględniająca kontekst i cel danego przepisu nie może skutkować pozbawieniem effet utile jego jasnego i precyzyjnego brzmienia (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Wspólnot Europejskich, pkt 42, oraz w zakresie przywilejów i immunitetów Europejskiego Banku Centralnego, wyrok z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C-220/03 EBC przeciwko Niemcom, Zb.Orz. str. I-10595, pkt 31).

57 Jeżeli chodzi o okoliczności ustanowienia podatku regionalnego, to należy przyznać, że celem prawodawcy regionalnego bez wątpienia było zwiększenie dochodów podatkowych. Należy tutaj przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, o ile opodatkowanie bezpośrednie należy do kompetencji państw członkowskich, o tyle jednak powinny one wykonywać je z poszanowaniem prawa wspólnotowego (wyroki z dnia 26 października 2006 r. w sprawie C-345/05 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. str. I-10633, pkt 10, oraz z dnia 14 listopada 2006 r. w sprawie C-513/04, Kerckhaert i Morres, Zb.Orz. str. I-10967, pkt 15). Otóż jeśli nie dochodzi do naruszenia prawa wspólnotowego, państwa członkowskie mogą zasadniczo wprowadzać nowe podatki, ustalać innych podatników i inne zwolnienia niż te, które zostały przewidziane we wcześniejszych analogicznych uregulowaniach, lub też zwiększać stawkę opodatkowania.

58 Wniosku tego nie podważa okoliczność, iż w trakcie dyskusji nad przyjęciem spornego rozporządzenia właściwy minister regionu Bruxelles-Capitale wspomniał o możliwości, że zmiany wprowadzone przez to rozporządzenie do wcześniejszego uregulowania prowadziły będą do sytuacji, w której niektórzy właściciele nieruchomości będą w stanie przenieść ten podatek do czynszu płaconego między innymi

przez Wspólnoty jako najemców. W rzeczywistości bowiem nie można zarzucać państwu członkowskim, iż zwiększają swoje dochody podatkowe poprzez włączenie do zakresu zastosowania podatku osób, które mogą działać jako kontrahenci Wspólnot, z tego tylko powodu, iż osoby te, w pewnych sytuacjach rynkowych mogą być w stanie przenieść część lub całość tego podatku do ceny towarów lub usług sprzedawanych lub świadczonych na rzecz Wspólnot.

59 Należy dodać, iż zgodnie z art. 3 ust. 1 lit. c) rozporządzenia podatek regionalny jest stosowany wobec właścicieli nieruchomości, które przekraczają określoną powierzchnię, oraz że ten rodzaj podatku bezpośredniego wprowadzonego przez prawodawcę regionalnego jest rozpowszechniony w państwach członkowskich.

60 Wreszcie należy odrzucić argument Komisji i Rady oparty, po pierwsze, na orzecznictwie Trybunału dotyczącym art. 13 protokołu, które chroni zwolnienie podatkowe wobec prób bezpośredniego lub pośredniego podważenia tej zasady przez państwa członkowskie (wyroki z dnia 24 lutego 1988 r. w sprawie 260/86 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. 955, oraz z dnia 14 października 1999 r. w sprawie C-229/98 Vander Zwalmen i Massart, Rec. str. I-7113), oraz po drugie, na okoliczności, iż Wspólnoty ponoszą większy ciężar podatkowy niż prywatni lokatorzy korzystający z możliwości odliczenia od podatku czynszu i opłat.

61 W rzeczywistości bowiem, tak jak to zauważa rząd belgijski, orzecznictwo to dotyczy wykładni przepisów protokołu zwalniających urzędników i innych pracowników Wspólnot z podatku krajowego od ich dochodów, wynagrodzeń i dodatków. Zwolnienie to dotyczy w szczególności pracowników Wspólnot i jest ograniczone do podatków krajowych, które mogą ciążyć na dochodach pochodzących z wykonywania przez nich ich zadań, które stanowią przedmiot opodatkowania podatkiem wspólnotowym. Z kolei w niniejszej sprawie nie mamy do czynienia z opodatkowa-

niem na szczeblu wspólnotowym, a ponadto jedynymi przepisami protokołu, które znajdują zastosowanie w niniejszej sprawie, są przepisy zwalniające Wspólnoty jako takie ze wszystkich podatków bezpośrednich (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie AGF Belgium, pkt 14).

62 Jeżeli chodzi o możliwość odliczenia czynszu i kosztów związanych z wynajmem nieruchomości od podstawy opodatkowania przez podatników podlegających podatkowi dochodowemu od osób prawnych, to należy stwierdzić, że argument ten jest bezskuteczny na gruncie niniejszej sprawy, ponieważ instytucje Wspólnotowe nie dążą do osiągnięcia zysków i mają całkowicie inny charakter niż przedsiębiorstwa podlegające podatkowi dochodowemu od osób prawnych.

63 Z uwagi na powyższe rozważania należy stwierdzić, że ani treść, ani cele art. 3 akapit pierwszy protokołu nie sprzeciwiają się wprowadzeniu podatku regionalnego.

64 W związku z powyższym należy oddalić skargę Komisji.

W przedmiocie kosztów

65 Na podstawie art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Królestwo Belgii złożyło wniosek o obciążenie Komisji, a ta sprawę przegrała, zostaje ona obciążona kosztami. Zgodnie

z art. 69 § 4 regulaminu instytucja, która wstąpiła do sprawy w charakterze interwenienta, pokrywa własne koszty. Rada będąca interwenientem pokrywa zatem własne koszty.

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

- 1) Skarga zostaje oddalona.**

- 2) Komisja Wspólnot Europejskich zostaje obciążona kosztami postępowania.**

- 3) Rada Unii Europejskiej ponosi koszty własne.**

Podpisy