



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 18 grudnia 2014 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Swoboda przedsiębiorczości — Przepisy podatkowe — Podatek dochodowy — Podatnik niebędący rezydentem — Możliwość odliczenia wydatków związanych z zabytkiem wykorzystywanym na cele własne — Brak możliwości odliczenia w zakresie dotyczącym zabytku jedynie z tego względu, że nie jest on chroniony w państwie opodatkowania, chociaż jest chroniony w państwie zamieszkania

W sprawie C-87/13

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 1 lutego 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 lutego 2013 r., w postępowaniu:

Staatssecretaris van Financiën

przeciwko

X,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, K. Lenaerts, wiceprezes Trybunału, pełniący obowiązki sędziego drugiej izby, J.C. Bonichot (sprawozdawca), A. Arabadjiev i J.L. da Cruz Vilaça, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu X przez F. Engelena, S. Doumę i G. Boulogne'a, działających w charakterze doradców,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez B. Koopman i M. Bulterman, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez A. Rubia Gonzáleza, działającego w charakterze pełnomocnika,

* Język postępowania: niderlandzki.

- w imieniu rządu francuskiego przez D. Colasa i J.S. Pilczera, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez S. Brighthouse, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez R. Hilla, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa i W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 4 września 2014 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 TFUE i 63 TFUE.
- 2 Wniosek ów został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Staatssecretaris van Financiën (ministrem do spraw finansów) a X w przedmiocie udzielonej przez niderlandzkie organy podatkowe odmowy odliczenia od przychodów tego podatnika niektórych wydatków związanych z utrzymaniem jego miejsca zamieszkania – zamku w Belgii chronionego na podstawie przepisów dotyczących zabytków owego państwa członkowskiego, jedynie na tej podstawie, że ów zamek nie jest chroniony na podstawie przepisów dotyczących zabytków Królestwa Niderlandów.

Prawo niderlandzkie

- 3 Artykuł 2.5 ust. 1 wet inkomstenbelasting 2001 (ustawy o podatku dochodowym z 2001 r.), w wersji mającej zastosowanie do postępowania głównego (zwanej dalej „ustawą o podatku dochodowym”), stanowi, co następuje:

„Podatnik będący rezydentem, który nie ma stałego miejsca zamieszkania w Niderlandach w trakcie pełnego roku kalendarzowego, oraz podatnik niebędący rezydentem, a będący rezydentem innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej, niderlandzkich wysp Bonaire, Saint-Eustache i Saba lub innego, określonego decyzją ministra, państwa trzeciego, z którym Królestwo Niderlandów zawarło umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania i zapewnieniu wymiany informacji, podlegający opodatkowaniu w tym państwie członkowskim, na niderlandzkich wyspach Bonaire, Saint-Eustache i Saba lub w owym państwie trzecim, mogą wybrać system opodatkowania przewidziany na mocy niniejszej ustawy dla podatników będących rezydentami [...]”.

- 4 Zgodnie z art. 3.1 tej ustawy:

„1. Podlegające opodatkowaniu przychody z pracy i mieszkania stanowią przychody pochodzące z działalności zawodowej i mieszkania, pomniejszone o ewentualne straty poniesione w związku z działalnością zawodową i mieszkaniem (sekcja 3.13).

2. Przychody z pracy i mieszkania stanowią łączną kwotę:

- a. podlegającego opodatkowaniu zysku przedsiębiorstwa (sekcja 3.2),

- b. podlegającego opodatkowaniu wynagrodzenia za pracę (sekcja 3.3),
- c. podlegającego opodatkowaniu zysku pochodzącego z różnych działalności (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),

poniższych 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)”.
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 podatkową 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 ryczału 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 określane 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 głównym (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 składany 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 ksiąg 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 położenia 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 zobowiązania podatkowego 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 wniósł kasację do Hoge Raad der Nederlanden.
- 18 W tej sytuacji Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić 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 łącznie, 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 jeśli 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 prowadził w Niderlandach sprawy 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, wybrał 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 odmienne 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 szczególną możliwość odliczenia niektórych wydatków związanych z zabytkami podlegającymi ochronie, między innymi służącymi jako mieszkanie ich właścicielom.

- 30 To właśnie ze względu na ten cel Królestwo Niderlandów ustanowiło ową możliwość odliczenia dla podatników będących właścicielami zabytku położonego w Niderlandach, nawet jeśli mieszkają oni w innym państwie członkowskim, jak wynika z uwag pisemnych przedstawionych przez rząd niderlandzki.
- 31 W związku z tym zastrzeżenie jedynie dla położonych na terytorium krajowym właścicieli zabytków chronionych możliwości skorzystania z ulgi podatkowej, której celem jest zachowanie dziedzictwa kulturowego i historycznego Niderlandów, jest ściśle związane z zamiarem ustawodawcy krajowego.
- 32 Odmienne traktowanie, które z tego wynika, ma zatem zastosowanie do kategorii podatników, którzy nie mogą być postrzegani jako znajdujący się w obiektywnie porównywalnych sytuacjach.
- 33 Inaczej mogłoby być jedynie wówczas, gdyby podatnik wykazał, że zabytek, którego jest właścicielem, jakkolwiek położony na terytorium państwa członkowskiego innego niż Królestwo Niderlandów, stanowi jednak element niderlandzkiego dziedzictwa kulturowego i historycznego i okoliczność ta mogłaby skutkować poddaniem tego zabytku ochronie na podstawie niderlandzkiej ustawy o ochronie zabytków, gdyby nie był on położony za granicą.
- 34 Mając na uwadze powyższe rozważania, na przedstawione pytania należy udzielić odpowiedzi, iż art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego zastrzegającym w imię ochrony krajowego dziedzictwa kulturowego i historycznego możliwość odliczenia wydatków związanych z zabytkami chronionymi jedynie dla właścicieli zabytków położonych na jego terytorium, o ile możliwość ta przysługuje właścicielom zabytków mogących podlegać dziedzictwu kulturowemu i historycznemu tego państwa członkowskiego, mimo że zabytki te położone są na terytorium innego państwa członkowskiego.

W przedmiocie kosztów

- 35 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego zastrzegającym w imię ochrony krajowego dziedzictwa kulturowego i historycznego możliwość odliczenia wydatków związanych z zabytkami chronionymi jedynie dla właścicieli zabytków położonych na jego terytorium, o ile możliwość ta przysługuje właścicielom zabytków mogących podlegać dziedzictwu kulturowemu i historycznemu tego państwa członkowskiego, mimo że zabytki te położone są na terytorium innego państwa członkowskiego.

Podpisy