



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 23 stycznia 2014 r. *

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego — Swoboda świadczenia usług —
Swobodny przepływ kapitału — Podatek dochodowy — Składki wpłacane na program emerytalny —
Ulga podatkowa mająca zastosowanie wyłącznie do wpłat do instytucji lub funduszy mających siedzibę
w tym samym państwie członkowskim — Spójność systemu podatkowego — Skuteczność
kontroli podatkowych

W sprawie C-296/12

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom
państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 14 czerwca 2012 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana R. Lyala i W. Roelsa, działających w charakterze
pełnomocników,

strona skarżąca,

przeciwko

Królestwu Belgii, reprezentowanemu przez J.C. Halleux i M. Jacobs, działających w charakterze
pełnomocników,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: E. Juhász, prezes izby, D. Šváby i C. Vajda (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: N. Wahl,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

* Język postępowania: niderlandzki.

Wyrok

- 1 Komisja Europejska wnosi w skardze do Trybunału o stwierdzenie, że wprowadzając i utrzymując w mocy ulgę podatkową z tytułu składek wpłacanych na program emerytalny w zakresie, w jakim ulga ta ma zastosowanie jedynie do wpłat na rzecz instytucji i funduszy z siedzibą w Belgii, Królestwo Belgii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 56 TFUE i 63 TFUE.

Prawo belgijskie

- 2 Artykuł 34 ust. 1–3 code des impôts sur les revenus 1992 (kodeksu podatków dochodowych z 1992 r., zwanego dalej „CIR 1992”) stanowi:

„1. Emerytury, renty i zasiłki zastępcze obejmują, bez względu na podmiot zobowiązany, uprawniony, kwalifikację i sposób ich ustalenia i przyznania:

[...]

3° dochody z programu emerytalnego pochodzące z planu ustanowionego zgodnie z art. 145/8.

2. Dochody z programu emerytalnego obejmują:

1° oszczędności zdeponowane na zbiorowym lub indywidualnym rachunku oszczędnościowym;

2° emerytury, renty, kapitał i wartość wykupu ubezpieczenia oszczędnościowego;

[...]

3. Podlegająca opodatkowaniu kwota oszczędności, o których mowa w ust. 2 pkt 1°, jest równa kwocie kapitalizacji, według stopy wynoszącej 4,75% rocznie, łącznej sumy kwot netto wpłaconych na rachunek oszczędnościowy branych pod uwagę do celów ulgi podatkowej.

[...]”.

- 3 Artykuł 39 ust. 2 pkt 3° CIR 1992 stanowi, że emerytury, emerytury dodatkowe, renty, kapitał, oszczędności i wartość wykupu są zwolnione, jeżeli pochodzą z konta oszczędnościowego lub z umowy ubezpieczenia oszczędnościowego, na które nie została przyznana ulga podatkowa, o której mowa w art. 145/1 pkt 5° tego kodeksu.

- 4 Artykuł 145/1 CIR 1992 stanowi:

„W granicach i na warunkach przewidzianych w art. 145/2–145/16 ulga podatkowa przysługuje od podatku obliczanego od następujących wydatków [...]:

[...]

5° wpłat na program emerytalny;

[...]”.

5 Artykuł 145/8 akapit pierwszy CIR 1992 ma następujące brzmienie:

„Do celów ulgi z tytułu programu emerytalnego na podstawie art. 145/1 pkt 5° uwzględnia się kwoty zapłacone ostatecznie w Belgii:

- 1° bądź w celu ustanowienia zbiorowego rachunku oszczędnościowego;
- 2° bądź w celu ustanowienia indywidualnego rachunku oszczędnościowego;
- 3° bądź z tytułu składek na ubezpieczenie oszczędnościowe”.

6 Artykuł 145/11 CIR 1992 stanowi, że spółka zarządzająca funduszem emerytalnym posiadającym zezwolenie zgodnie z art. 145/16 tego kodeksu jest obowiązana do przeznaczania aktywów tego funduszu i dochodów z tych aktywów, po odliczeniu kosztów, wyłącznie na inwestycje, o których mowa w rzeczonym art. 145/11 i w określonych w nim granicach.

7 Zgodnie z art. 145/12 i 145/13 omawianego kodeksu przepisy art. 145/11 znajdują również zastosowanie do indywidualnych kont oszczędnościowych oraz do ubezpieczeń oszczędnościowych.

8 Artykuł 145/15 CIR 1992 stanowi:

„Do otwarcia zbiorowego lub indywidualnego konta oszczędnościowego upoważnione są wyłącznie placówki, o których mowa w art. 56 ust. 1. Król w drodze dekretu poddanego obradom rady ministrów może wydać na określonych przez siebie warunkach takie samo zezwolenie spółkom giełdowym prawa belgijskiego.

Do zawierania umów ubezpieczenia oszczędnościowego upoważnione są wyłącznie towarzystwa ubezpieczeniowe prowadzące ubezpieczenia na życie zgodnie z loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances (ustawą z dnia 9 lipca 1975 r. o kontroli zakładów ubezpieczeń)”.

9 W art. 145/16 pkt 1° CIR 1992 zdefiniowano zbiorowe konto oszczędnościowe jako udziały funduszy emerytalnych zatwierdzonych przez ministra finansów na warunkach określonych przez króla, w celu ustanowienia oszczędności dostępnych w razie dożycia lub śmierci.

10 Artykuł 63/5 ust. 1 arrêté royal d'exécution du code des impôts sur les revenus 1992 (królewskiego rozporządzenia wykonawczego do kodeksu podatków dochodowych z 1992 r., zwanego dalej „AR/CIR 1992”) stanowi, że w terminie dwóch miesięcy następujących po upływie każdego roku kalendarzowego, w którym opłacane były składki do programu emerytalnego, instytucje i przedsiębiorstwa, o których mowa w art. 145/15 CIR 1992, dostarczają urzędowi skarbowemu do spraw podatków bezpośrednich kopię zaświadczenia wysłanego do wszystkich właścicieli zbiorowego konta oszczędnościowego lub osób posiadających umowę ubezpieczenia oszczędnościowego.

11 Artykuł 63/6 ust. 1 AR/CIR 1992 określa dokumenty, jakie powinna przedstawić spółka zarządzająca na poparcie wniosku o wydanie zezwolenia dla belgijskiego funduszu inwestycyjnego działającego w charakterze funduszu emerytalnego. Artykuł 63/6 ust. 2 AR/CIR 1992 zobowiązuje taką spółkę zarządzającą do powiadamiania ministra finansów o zmianach, które należy wprowadzić do wskazanych dokumentów, oraz do przekazywania mu rocznych sprawozdań finansowych.

12 Zgodnie z art. 63/7 AR/CIR 1992 przestrzeganie warunków określonych w art. 145/11 CIR 1992 stwierdza się na podstawie przedłożenia ministrowi finansów przez spółkę zarządzającą, najpóźniej w ciągu miesiąca po upływie każdego pełnego kwartału kalendarzowego od chwili uzyskania zezwolenia przez fundusz, dokumentów przedstawiających szczegółową sytuację funduszu ustaloną na koniec ostatniego dnia roboczego dla banków każdego miesiąca wchodzącego w skład poszczególnych kwartałów kalendarzowych.

- 13 Artykuł 63/8 AR/CIR 1992 określa okoliczności, w jakich można cofnąć zezwolenie dla funduszu emerytalnego.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

- 14 Pismem z dnia 18 października 2006 r. Komisja skierowała do Królestwa Belgii wezwanie do usunięcia uchybienia, zwracając się o przedstawienie uwag na temat zgodności z traktatem WE i Porozumieniem o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3) określonych przepisów belgijskich z zakresu ulg podatkowych z tytułu wpłat dokonywanych na program emerytalny. W dniu 8 lutego 2007 r. Królestwo Belgii udzieliło odpowiedzi na to pismo.
- 15 W dniu 22 marca 2010 r. Komisja skierowała do Królestwa Belgii uzasadnioną opinię, w której stwierdzała, że rzeczne państwo uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 56 TFUE i 63 TFUE, a także art. 31 i 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym, i wezwała je do podjęcia środków niezbędnych do zastosowania się do tej opinii w terminie dwóch miesięcy od jej otrzymania.
- 16 Uznawszy odpowiedź Królestwa Belgii z dnia 13 lipca 2010 r. na ową uzasadnioną opinię za niesatysfakcjonującą, Komisja wniosła skargę w niniejszej sprawie.

W przedmiocie skargi

Argumentacja stron

- 17 Komisja podnosi, po pierwsze, że zarządzanie funduszami emerytalnymi stanowi usługę w rozumieniu art. 56 TFUE. Uważa, iż fakt, że składki na takie fundusze uprawniają do ulgi podatkowej, wyłącznie jeżeli wpłacane są do instytucji finansowych z siedzibą w Belgii, stanowi przeszkodę w swobodzie świadczenia usług zarówno dla usługobiorców korzystających z tej usługi, jak i dla usługodawców, którzy nie mają siedziby na terytorium Belgii.
- 18 Po drugie, zarówno środki zdeponowane na indywidualnym lub zbiorowym koncie, jak i wpłaty składek ubezpieczenia na życie wchodzą w zakres przepływu kapitału w rozumieniu art. 63 TFUE. Przyznanie ulgi podatkowej na te depozyty i na wpłaty dokonywane wyłącznie w instytucjach z siedzibą w Belgii stanowi zdaniem Komisji przeszkodę w swobodnym przepływie kapitału, ponieważ belgijscy depozytariusze i osoby wykupujące ubezpieczenie są zniechęceni do dokonywania wpłat na program emerytalny do instytucji, które nie mają siedziby na terytorium Belgii.
- 19 W opinii Komisji powyższych przeszkód nie da się uzasadnić koniecznością zapewnienia spójności belgijskiego systemu podatkowego. W tym względzie argument, iż krajowe normy są symetryczne, jako że wykluczają opodatkowanie wypłacanych świadczeń, jeżeli dotyczące ich depozyty i wpłaty składek nie uprawniały do ulgi podatkowej, został już odrzucony przez Trybunał w wyroku z dnia 30 stycznia 2007 r. w sprawie C-150/04 Komisja przeciwko Danii, Zb.Orz. s. I-1163.
- 20 Ponadto Komisja uważa, że Królestwu Belgii nie udało się spełnić wymogu spójności podatkowej w ramach umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawieranych z innymi państwami członkowskimi, gdyż ich znaczna liczba przyznaje prawo do opodatkowania emerytur i innych podobnych dochodów państwu zamieszkania beneficjenta. W przypadku umów nadających to prawo państwu pochodzenia takich dochodów wymóg spójności podatkowej nie uzasadnia rozpatrywanych przeszkód, ponieważ państwo to mogłoby opodatkować świadczenia przysługujące podatnikowi, nawet jeżeli ten ostatni zamieszkałby w drugim z państw będących stronami umowy.

- 21 Jeśli chodzi o uzasadnienie oparte na ochronie obywateli inwestujących w program emerytalny, Komisja uważa, że bezpieczeństwo inwestowanych środków można zagwarantować bez potrzeby ustanowienia wymogu, by składki wpłacane były wyłącznie do instytucji lub funduszy z siedzibą w Belgii, gdyż wymagane na mocy belgijskich przepisów obowiązki w zakresie inwestowania, zezwoleń i sprawozdawczości mogą być również przestrzegane przez instytucje finansowe z siedzibą w innych państwach członkowskich. Kontrola poszanowania obowiązku z zakresu sprawozdawczości jest zdaniem Komisji również możliwa, ponieważ przedstawianie sprawozdań stanowi warunek uzyskania i utrzymania nadanego instytucji lub funduszowi zezwolenia. Ponadto Królestwo Belgii może oprzeć się na przepisach dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich (Dz.U. L 336, s. 15), zmienionej dyrektywą Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. (Dz.U. L 76, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą 77/799”), w celu uzyskania informacji na temat podatnika i skontrolowania zagranicznej instytucji finansowej.
- 22 Królestwo Belgii przyznaje, że sporny belgijski system programów emerytalnych stanowi ograniczenie swobody świadczenia usług oraz w swobodnym przepływie kapitału. Wskazuje ono jednak, że takie ograniczenie może być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego.
- 23 W tym względzie powołuje się w pierwszej kolejności na wewnętrzną spójność systemu podatkowego oraz podnosi, że belgijski system programów emerytalnych jest dostosowany do wyroków z dnia 28 stycznia 1992 r.: w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. s. I-249; w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. s. I-305, w których Trybunał wymagał w szczególności istnienia bezpośredniego związku między ulgą podatkową i faktycznym obciążeniem. O ile bowiem świadczenia emerytalne są zasadniczo opodatkowane na podstawie art. 34 ust. 1 pkt 3° CIR 1992, o tyle są one natomiast zwolnione na podstawie art. 39 ust. 2 pkt 3° tego kodeksu, jeżeli ulga podatkowa określona w art. 145/1 pkt 5° omawianego kodeksu nie została przyznana z tytułu wpłat na konta oszczędnościowo-emerytalne lub na składki na ubezpieczenie oszczędnościowe, jak to ma miejsce, gdy rzeczony konta i ubezpieczenia oszczędnościowe zarządzane są przez instytucje niemające siedziby w Belgii.
- 24 Królestwo Belgii podnosi ponadto, że dokładało starań, by zapewnić spójność podatkową w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, przyznając państwu pochodzenia kompetencje do opodatkowania emerytur i innych podobnych dochodów, lecz przyznaje, że nie uzyskało tego w umowach zawartych z niektórymi państwami członkowskimi.
- 25 W drugiej kolejności Królestwo Belgii podnosi, że istnieje konieczność skutecznej kontroli podatkowej. Po pierwsze, podkreśla ono, że belgijskie organy podatkowe mogą sprawować kontrolę nad przyznawaniem ulgi podatkowej na wpłaty dokonywane na program emerytalny i zapewnić pobór podatku należnego od dozwolonej kwoty, w szczególności na podstawie art. 63/5 AR/CIR 1992, który określa obowiązki ciążące na instytucjach finansowych i funduszach emerytalnych w zakresie informowania organów podatkowych w związku z zaświadczeniami wydawanymi podatnikom.
- 26 Po drugie, Królestwo Belgii powołuje się na ochronę interesów oszczędzających w celu zapewnienia im wypłaty emerytury, która będzie im się należeć. Rzeczoną ochronę zapewniać mają art. 145/11 omawianego kodeksu oraz art. 63/6–63/8 AR/CIR 1992, przewidujące w szczególności procedurę wydawania zezwolenia na fundusz emerytalny, możliwość cofnięcia takiego zezwolenia, a także obowiązki w zakresie inwestowania i sprawozdawczości. Królestwo Belgii uważa, że przepisy prawa Unii w dziedzinie wymiany informacji między państwami członkowskimi ustanawiają uciążliwe i długotrwałe procedury, które przez to nie gwarantują, że instytucje i fundusze z siedzibą w innych państwach członkowskich będą przestrzegać tych obowiązków.

Ocena Trybunału

- 27 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, chociaż podatki bezpośrednie należą do kompetencji państw członkowskich, to jednak państwa te muszą wykonywać owe kompetencje z poszanowaniem prawa Unii (zob. wyrok z dnia 25 października 2012 r. w sprawie C-387/11 Komisja przeciwko Belgii, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

W przedmiocie uchybienia zobowiązaniom wynikającym z art. 56 TFUE

- 28 Na wstępie należy wskazać, że usługi świadczone przez instytucje finansowe i towarzystwa ubezpieczeniowe w dziedzinie programów emerytalnych, w tym przez spółki zarządzające funduszem emerytalnym posiadającym zezwolenie, są usługami w rozumieniu art. 57 TFUE. Usługi te obejmują bowiem świadczenia udzielane zwykle za wynagrodzeniem, którego zasadnicza cecha polega na tym, że stanowi ono ekonomiczne świadczenie wzajemne za rzeczzone świadczenia (zob. wyrok z dnia 3 października 2002 r. w sprawie C-136/00 Danner, Rec. s. I-8147, pkt 26).
- 29 Należy również zwrócić uwagę na to, że ze względu na jednolity rynek – i aby umożliwić realizację jego celów – art. 56 TFUE stoi na przeszkodzie stosowaniu wszelkich uregulowań krajowych, które czynią świadczenie usług w rozumieniu art. 57 TFUE między państwami członkowskimi trudniejszym niż świadczenie usług wyłącznie wewnątrz jednego państwa członkowskiego (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Danii, pkt 38; a także wyrok z dnia 6 czerwca 2013 r. w sprawie C-383/10 Komisja przeciwko Belgii, pkt 42).
- 30 W niniejszym przypadku Królestwo Belgii nie kwestionuje faktu, że sporne przepisy CIR 1992 stanowią przeszkodę dla swobody świadczenia usług.
- 31 Okoliczność, że składki wpłacane na program emerytalny uprawniają do ulgi podatkowej, o której mowa w art. 145/1 pkt 5° CIR 1992, wyłącznie jeżeli wpłacane są do instytucji finansowych z siedzibą w Belgii, utrudnia bowiem swobodne świadczenie usług w dziedzinie programów emerytalnych z terytorium innych państw członkowskich w porównaniu ze świadczeniem tych usług wyłącznie wewnątrz Królestwa Belgii. Ten system programów emerytalnych może odwieść zarówno belgijskich podatników od zawarcia umowy na prowadzenie indywidualnego lub zbiorowego konta oszczędnościowego lub zawarcia umowy ubezpieczenia oszczędnościowego z instytucjami finansowymi z siedzibą w państwie członkowskim innym niż Królestwo Belgii, jak i rzeczone instytucje od oferowania ich usług na rynku belgijskim (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Danner, pkt 31; a także wyrok z dnia 5 lipca 2007 r. w sprawie C-522/04 Komisja przeciwko Belgii, Zb.Orz. s. I-5701, pkt 39).
- 32 Jednakże zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przepisy krajowe mogące utrudniać wykonywanie podstawowych swobód zagwarantowanych w traktacie FUE lub czynić je mniej atrakcyjnym mogą mimo to być dopuszczone, pod warunkiem że służą one osiągnięciu celu leżącego w interesie ogólnym, są one właściwe do zapewnienia realizacji tego celu oraz nie wykraczają poza to, co jest konieczne dla jego osiągnięcia (zob. w szczególności ww. wyrok z dnia 6 czerwca 2013 r. w sprawie Komisja przeciwko Belgii, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 33 Również zgodnie z utrwalonym orzecznictwem to organy krajowe powinny, gdy przyjmują środki stanowiące wyjątek od zasady zapisanej w prawie Unii, wykazać dla każdego przypadku oddzielnie, że omawiany warunek jest spełniony. Powoływaniu przez państwa członkowskie względów uzasadniających powinny zatem towarzyszyć analiza zdadności oraz proporcjonalności przyjętego przez to państwo środka, jak również precyzyjne dane na poparcie jego argumentów (zob. wyrok z dnia 14 czerwca 2012 r. w sprawie C-542/09 Komisja przeciwko Niderlandom, pkt 81 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 34 Królestwo Belgii podnosi w pierwszej kolejności konieczność zachowania spójności belgijskiego systemu podatkowego, odnosząc się przy tym do symetrii spornego systemu, stanowiącego, że dochody z programów emerytalnych są opodatkowane, jeżeli wpłaty na nie uprawniały do ulgi podatkowej, lecz są zwolnione z podatku w braku takiej ulgi.
- 35 W tym względzie Trybunał przyznał już, iż konieczność ochrony spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie w wykonywaniu swobód przepływu zagwarantowanych w traktacie FUE, lecz konieczność taka wymaga istnienia bezpośredniego związku pomiędzy daną korzyścią podatkową a wyrównaniem tej korzyści przez skorelowane obciążenie podatkowe (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Danii, pkt 70; a także wyrok z dnia 4 lipca 2013 r. w sprawie C-350/11 Argenta Spaarbank, pkt 41, 42).
- 36 W niniejszym przypadku rzeczywiście istnieje związek między ulgą podatkową, do której mogą uprawniać składki wpłacane na program emerytalny, a opodatkowaniem dochodów z tego programu. Zgodnie z art. 39 ust. 2 pkt 3° CIR 1992 emerytury, emerytury dodatkowe, renty, kapitał, oszczędności i wartość wykupu są bowiem zwolnione, jeżeli pochodzą z konta oszczędnościowego lub z umowy ubezpieczenia oszczędnościowego, na które nie została przyznana ulga podatkowa, o której mowa w art. 145/1 pkt 5° tego kodeksu (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Bachmann, pkt 21; z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie Komisja przeciwko Belgii, pkt 14).
- 37 Jednakże, jak Trybunał stwierdził w pkt 71 ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Danii, w odniesieniu do systemu przewidującego podobny związek między możliwością odliczenia składek na plan emerytalny i opodatkowaniem odpowiednich wypłat czynnik, który może stanowić zagrożenie dla spójności rozpatrywanego belgijskiego systemu, polega na przeniesieniu miejsca zamieszkania podatnika następującym pomiędzy chwilą zapłaty składek na program emerytalny a chwilą wypłaty odpowiadających im świadczeń, a nie na okoliczności, że instytucja finansowa zarządzająca programem emerytalnym znajduje się w innym państwie członkowskim.
- 38 W rzeczywistości bowiem, w sytuacji gdy podatnik po przystąpieniu do programu emerytalnego instytucji finansowej z siedzibą w Belgii korzysta z ulg podatkowych z tytułu składek zapłaconych w ramach tego programu, a następnie przed nadejściem terminu wypłaty świadczeń przenosi swoje miejsce zamieszkania do innego państwa członkowskiego, Królestwo Belgii zostaje pozbawione możliwości opodatkowania tych świadczeń, przynajmniej gdy zawarło z państwem członkowskim, do którego przeniesione zostało miejsce zamieszkania podatnika, konwencję o unikaniu podwójnego opodatkowania stanowiącą, że emerytury i inne podobne wynagrodzenia podlegają opodatkowaniu wyłącznie w państwie miejsca zamieszkania osoby uprawnionej do ich pobierania (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Danii, pkt 72).
- 39 Natomiast fakt przystąpienia do programu emerytalnego w instytucji finansowej mającej siedzibę w państwie innym niż Królestwo Belgii nie może sam w sobie zagrażać spójności rozpatrywanego systemu. Nic bowiem nie stoi na przeszkodzie, aby Królestwo Belgii wykonywało swoje władztwo podatkowe w odniesieniu do dochodów z programu emerytalnego wypłacanych przez instytucję finansową mającą siedzibę w innym państwie członkowskim na rzecz podatnika, który nadal ma swoje miejsce zamieszkania w Belgii w chwili ich wypłaty, w zamian za składki, w odniesieniu do których przyznano ulgę podatkową (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Danii, pkt 73).
- 40 Zatem rozpatrywany system, w którym generalnie nie przysługuje ulga podatkowa z tytułu składek wpłacanych na program emerytalny zarządzany przez instytucję finansową mającą siedzibę w państwie członkowskim innym niż Królestwo Belgii, nie może znajdować uzasadnienia w konieczności zachowania spójności systemu podatkowego.
- 41 W drugiej kolejności Królestwo Belgii stara się uzasadnić rozpatrywany system, powołując się na konieczność skutecznej kontroli podatkowej.

- 42 W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa wynika, że konieczność zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowej może uzasadniać ograniczenie podstawowych swobód (ww. wyrok z dnia 6 czerwca 2013 r. w sprawie Komisja przeciwko Belgii, pkt 51).
- 43 Należy przypomnieć, że państwo członkowskie może powołać się na dyrektywę 77/799 w celu uzyskania od właściwych organów innego państwa członkowskiego wszystkich koniecznych informacji umożliwiających mu ustalenie prawidłowej kwoty podatków objętych tą dyrektywą (zob. wyrok z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-540/07 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-10983, pkt 60).
- 44 Ponadto nic nie stoi na przeszkodzie temu, aby belgijskie organy podatkowe zażądały od podatnika takich dowodów, jakie uznają za konieczne dla prawidłowego ustalenia podatków, a w razie potrzeby – aby odmówiły przyznania wnioskowanej ulgi podatkowej, jeżeli dowody te nie zostaną dostarczone (zob. podobnie wyrok z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-451/05 ELISA, Zb.Orz. s. I-8251, pkt 95; ww. wyrok z dnia 6 czerwca 2013 r. w sprawie Komisja przeciwko Belgii, pkt 54).
- 45 W tych okolicznościach nie można przyjąć uzasadnienia spornego systemu koniecznością skutecznej kontroli podatkowej.
- 46 Ponadto Królestwo Belgii nie może skutecznie powoływać się na ochronę interesów oszczędzających polegających na zapewnianiu im wypłaty należnej im przyszłej emerytury w ramach celu zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych mających na celu walkę z oszustwami podatkowymi (zob. analogicznie wyroki: z dnia 13 marca 2008 r. w sprawie C-248/06 Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 34; z dnia 5 lipca 2012 r. w sprawie C-318/10 SIAT, pkt 44), a nie ochronę podatników.
- 47 W zakresie, w jakim można uznać, że ochrona tego rodzaju wchodzi w zakres nadrzędnego względu interesu ogólnego polegającego na ochronie konsumentów, należy stwierdzić, że Królestwo Belgii nie dowiodło, iż sporne przepisy nie wykraczają poza to, co niezbędne do zapewnienia realizacji przywołanego celu.
- 48 W tym względzie w odpowiedzi na skargę Królestwo Belgii nie wykazało, że nie istnieją środki ochrony konsumentów inne niż ogólne wykluczenie objęcia jakichkolwiek wpłat do instytucji z siedzibą w innych państwach członkowskich lub do funduszy zarządzanych w tych innych państwach ulgą podatkową z tytułu programu emerytalnego.
- 49 W tych okolicznościach nie można przyjąć uzasadnienia dotyczącego ochrony podatników.
- 50 Z powyższego wynika, że przeszkody w swobodzie świadczenia usług spowodowanej rozpatrywanym systemem nie można uzasadnić celami, na które powołuje się Królestwo Belgii.

W przedmiocie uchybienia zobowiązaniom wynikającym z art. 63 TFUE

- 51 Ponieważ przepisy traktatu FUE dotyczące swobody świadczenia usług sprzeciwiają się stosowaniu rozpatrywanego systemu, nie jest konieczne przeprowadzanie odrębnego jego badania w świetle art. 63 TFUE, dotyczącego swobodnego przepływu kapitału (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Danii, pkt 76; z dnia 6 czerwca 2013 r. w sprawie Komisja przeciwko Belgii, pkt 74).
- 52 W związku z tym należy stwierdzić, że wprowadzając i utrzymując w mocy ulgę podatkową z tytułu składek wpłacanych na program emerytalny w zakresie, w jakim ulga ta ma zastosowanie jedynie do wpłat na rzecz instytucji i funduszy z siedzibą w Belgii, Królestwo Belgii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 56 TFUE.

W przedmiocie kosztów

- ⁵³ Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie kosztami postępowania Królestwa Belgii, a Królestwo Belgii przegrało sprawę, należy obciążyć je kosztami postępowania.

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

- 1) **Wprowadzając i utrzymując w mocy ulgę podatkową z tytułu składek wpłacanych na program emerytalny w zakresie, w jakim ulga ta ma zastosowanie jedynie do wpłat na rzecz instytucji i funduszy z siedzibą w Belgii, Królestwo Belgii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 56 TFUE.**
- 2) **Królestwo Belgii zostaje obciążone kosztami postępowania.**

Podpisy