



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziewiąta izba)

z dnia 14 marca 2019 r.\*

Odesłanie prejudycjalne – Swobodny przepływ pracowników – Równe traktowanie –  
Podatek dochodowy – Przepisy zmierzające do unikania podwójnego opodatkowania –  
Emerytura pobierana w innym państwie członkowskim niż państwo członkowskie miejsca  
zamieszkania – Mechanizm obliczania zwolnienia z podatku w państwie członkowskim miejsca  
zamieszkania – Utrata części pewnych korzyści podatkowych

W sprawie C-174/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie  
prejudycjalnym, złożony przez tribunal de première instance de Liège (sąd pierwszej instancji w Liège,  
Belgia) postanowieniem z dnia 8 lutego 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 marca 2018 r.,  
w postępowaniu:

**Jean Jacob,**

**Dominique Lennertz**

przeciwko

**Państwu belgijskiemu,**

TRYBUNAŁ (dziewiąta izba),

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

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu belgijskiego przez P. Cottina, J.C. Halleux'go i C. Pochet, działających  
w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa i N. Gossement, działających w charakterze  
pełnomocników,

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

\* Język postępowania: francuski.

wydaje następujący

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 45 TFUE.
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Jeanem Jacobem i Dominique Lennertz, parą zamieszkałą w Belgii, a państwem belgijskim, dotyczącym uwzględnienia, w ramach obliczania łącznego opodatkowania tej pary w Belgii, emerytury otrzymywanej przez J. Jacoba w innym państwie członkowskim, która wprawdzie podlega zwolnieniu z podatku w Belgii, ale jest ujmowana w podstawie dla przyznania niektórych korzyści podatkowych, co powoduje, że J. Jacob i D. Lennertz tracą część korzyści podatkowych, które przysługiwałyby im, gdyby owa emerytura nie była ujmowana w tej podstawie.

### Ramy prawne

#### *Umowa z 1970 r.*

- 3 Artykuł 18 umowy zawartej pomiędzy Królestwem Belgii a Republiką Federalną Niemiec o unikaniu podwójnego opodatkowania i uregulowaniu niektórych innych kwestii w dziedzinie podatku dochodowego i majątkowego, podpisanej w dniu 17 września 1970 r., w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych rozpatrywanych w postępowaniu głównym (zwanej dalej „umową z 1970 r.”), zatytułowany „Emerytury”, stanowi w ust. 3:

„[...] [E]merytury i inne podobne świadczenia pochodzące z Luksemburga i wypłacane osobom mającym miejsce zamieszkania w Belgii nie podlegają opodatkowaniu w Belgii, jeżeli prawo do tych wypłat powstało w związku ze składkami, świadczeniami lub składkami na ubezpieczenie odprowadzonymi na dodatkowy system emerytalny przez uprawnionego lub na jego rzecz, lub z tytułu wpłat pracodawcy na pracowniczy program emerytalny, pod warunkiem że owe składki emerytalne, świadczenia, składki na ubezpieczenie lub wpłaty zostały rzeczywiście opodatkowane w Luksemburgu”.

- 4 Zgodnie z art. 23 ust. 2 pkt 1 umowy z 1970 r.:

„W przypadku osób mających miejsce zamieszkania w Belgii podwójnego opodatkowania unika się w następujący sposób:

1. dochody pochodzące z Luksemburga, z wyjątkiem dochodów, o których mowa w pkt 2 i 3°, oraz składniki majątku położone w Luksemburgu, które na podstawie przepisów artykułów poprzedzających podlegają opodatkowaniu w tym państwie, są zwolnione od opodatkowania w Belgii. Zwolnienie to nie ogranicza prawa Belgii do uwzględnienia tych zwolnionych wcześniej od opodatkowania składników majątku i dochodów przy określaniu stawki podatkowej”.

#### *Prawo belgijskie*

- 5 Artykuł 131 code des impôts sur le revenu de 1992 (kodeksu podatków dochodowych z 1992 r.), w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności rozpatrywanych w postępowaniu głównym (zwanego dalej „CIR z 1992 r.”), dotyczy kwot zwolnionych z podatku.

6 Ulgi podatkowe z tytułu oszczędzania długoterminowego, wydatków pokrytych czekami titre-service, wydatków poniesionych na oszczędzanie energii w gospodarstwie domowym, wydatków na ubezpieczenie mieszkań i budynków mieszkalnych od kradzieży i pożaru oraz z tytułu darowizn regulowane są, odpowiednio, w art. 145/1, 145/21, 145/24, 145/31 i 145/33 CIR z 1992 r.

7 Zgodnie z art. 155 tego kodeksu:

„Dochody zwolnione z opodatkowania na mocy międzynarodowych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania są uwzględniane do celów obliczania podatku, lecz podatek ten podlega obniżeniu proporcjonalnemu do części, jaką dochody objęte zwolnieniem stanowią w całości dochodów.

To samo obowiązuje w przypadku:

– dochodów zwolnionych z opodatkowania na podstawie innych traktatów lub umów międzynarodowych, o ile przewidują one klauzulę zastrzegającą progresję;

[...]

W razie wspólnego rozliczenia obniżenie jest obliczane przez podatnika w odniesieniu do ogółu jego dochodów netto”.

8 W następstwie wyroku z dnia 12 grudnia 2002 r., de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), Królestwo Belgii przyjęło okólnik nr CI.RH.331/575.420 z dnia 12 marca 2008 r. przewidujący obniżenie podatku z tytułu dochodów zwolnionych na podstawie umowy międzynarodowej, poza obniżeniem przewidzianym w art. 155 CIR z 1992 r. (zwany dalej „okólnikiem z 2008 r.”).

9 Zgodnie z preambułą do okólnika z 2008 r.:

„1. W belgijskim systemie podatkowym korzyści podatkowe związane z sytuacją osobistą i rodzinną podatnika [...] mają zastosowanie zarówno do dochodów pochodzenia belgijskiego, jak i do dochodów pochodzenia zagranicznego. Jeżeli sytuacja rodzinna lub osobista nie została uwzględniona za granicą, część owych korzyści zostaje utracona.

Niderlandy stosowały metodę zwolnienia z zastrzeżeniem progresji, analogiczną do metody stosowanej w Belgii. W wyroku [z dnia 12 grudnia 2002 r., de Groot, (C-385/00, EU:C:2002:750), Trybunał] orzekł jednak, że metoda taka była sprzeczna z uregulowaniami w dziedzinie swobodnego przepływu osób [w Unii Europejskiej].

Belgia została wezwana przez Komisję Europejską do dostosowania belgijskich przepisów podatkowych dotyczących stosowania metody zwolnienia z zastrzeżeniem progresji [...] do obowiązków, które na niej ciążyą na podstawie art. 18 [WE], 39 [WE], 43 [WE] i 56 WE [...].

Przyjęto następujące rozwiązanie: w przypadku gdy sytuacja osobista i rodzinna podatnika nie została uwzględniona za granicą, obniżenie podatku dla dochodów pochodzenia zagranicznego zostanie przyznane wraz z obniżeniem przewidzianym w art. 155 [CIR z 1992 r.].

To dodatkowe obniżenie może zostać jednak przyznane tylko wtedy, gdy całkowita kwota podatku obliczona z zastosowaniem przewidzianej w art. 155 [CIR z 1992 r.] metody zwolnienia z zastrzeżeniem progresji, powiększona o podatek od dochodów zwolnionych z podatku należny za granicą, przewyższa podatek, który byłby należny, gdyby dochody zostały uzyskane wyłącznie w Belgii, a podatki ich dotyczące były należne w Belgii.

Omawiane obniżenie będzie odpowiadało różnicy między belgijskim podatkiem dochodowym (obliczonym z zastosowaniem przewidzianej w art. 155 [CIR z 1992 r.] metody zwolnienia z zastrzeżeniem progresji obecnie), powiększonym o podatek od dochodów zwolnionych z podatku należny za granicą, a podatkiem, który byłby należny, gdyby dochody zostały uzyskane wyłącznie w Belgii, a podatki ich dotyczące były należne w Belgii.

W celu ustalenia wysokości dodatkowego obniżenia podatku niezbędne będzie zatem obliczenie podatku, który byłby należny, gdyby dochody zostały uzyskane wyłącznie w Belgii, a podatki ich dotyczące były należne w Belgii.

2. W oczekiwaniu na dostosowanie ustawodawstwa belgijskiego w przedstawiony powyżej sposób obniżenie to powinno być stosowane zgodnie z warunkami oraz z granicach przewidzianych w niniejszym okólniku.

[...]”.

### **Spór w postępowaniu głównym i pytanie prejudycjalne**

- 10 We wspólnej deklaracji podatkowej skarżących w postępowaniu głównym za rok podatkowy 2013 J. Jacob wykazał dwa świadczenia emerytalne – jedno belgijskie o wartości 15 699,57 EUR, a drugie luksemburskie o wartości 14 330,75 EUR. Oprócz tych dwóch świadczeń emerytalnych J. Jacob wykazał dochody z nieruchomości w wysokości 1181,60 EUR. Jego całkowity dochód wyniósł zatem 31 211,92 EUR.
- 11 W przypadku J. Jacoba belgijski organ podatkowy obliczył na podstawie jego łącznych dochodów, w tym dochodów uzyskanych z emerytury luksemburskiej, zwolnionej z opodatkowania w Belgii na mocy umowy z 1970 r., podatek podstawowy wynoszący 11 448,36 EUR, co odpowiadało stawce podatkowej wynoszącej prawie 36,68%. Kwota ta została pomniejszona o ulgi podatkowe, po pierwsze, w wysokości 3032,46 EUR z tytułu kwot wolnych od podatku, oszczędzania długoterminowego, wydatków pokrytych czekami titre-service, wydatków poniesionych na oszczędzanie energii w gospodarstwie domowym, wydatków na ubezpieczenie mieszkań i budynków mieszkalnych od kradzieży i pożaru oraz z tytułu darowizn oraz po drugie, w wysokości 1349,45 EUR z tytułu dochodów zastępczych, emerytur i świadczeń przedemerytalnych. Tak obniżony podatek podstawowy, wynoszący 7066,45 EUR, został następnie pomniejszony o dochody zagraniczne objęte zwolnieniem z podatku wynoszące 3220,14 EUR, proporcjonalnie do udziału emerytury luksemburskiej w łącznym dochodzie, co dało kwotę podatku podstawowego wynoszącą 3846,31 EUR.
- 12 Skarżący w postępowaniu głównym nie zgodzili się z tym obliczeniem, podnosząc, że obniżka podatku z tytułu dochodów zagranicznych objętych zwolnieniem w wysokości 3220,14 EUR nie odpowiada stawce 36,68%, lecz 22,47% emerytury luksemburskiej, gdyż została opodatkowana, in fine, po stawce netto 14,21%, zamiast zostać zwolniona z opodatkowania w Belgii zgodnie z postanowieniami umowy z 1970 r. Zdaniem J. Jacoba, aby jego luksemburska emerytura faktycznie została zwolniona z opodatkowania, należało najpierw zastosować do niej, bezpośrednio po obliczeniu podatku podstawowego, obniżkę w wysokości 36,68%, co spowodowałoby obniżenie podatku podstawowego, a dopiero potem odliczyć ulgi wynoszące 5256,44 EUR, co dałoby kwotę 1810,01 EUR zamiast 3846,31 EUR.
- 13 Decyzją z dnia 25 września 2014 r. belgijski organ podatkowy oddalił odwołanie skarżących w postępowaniu głównym, przypominając, że zgodnie z art. 155 CIR z 1992 r. dochody objęte zwolnieniem na mocy międzynarodowych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania są uwzględniane do celów obliczania podatku, co oznacza, że podatek podlega obniżeniu proporcjonalnie do części, jaką dochody objęte zwolnieniem stanowią w całości dochodów, po zastosowaniu ulg.

Stwierdził również, że skarżący w postępowaniu głównym nie spełniają określonych w okólniku z 2008 r. przesłanek skorzystania z obniżki podatku z tytułu dochodów pochodzenia zagranicznego, udzielanej oprócz obniżki przewidzianej w owym art. 155.

- 14 Rozpatrujący skargę na tę decyzję belgijskiego organu podatkowego tribunal de première instance de Liège (sąd pierwszej instancji w Liège, Belgia) zwrócił się do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, który postanowieniem z dnia 29 listopada 2016 r., Jacob i Lennertz (C-345/16, niepublikowanym, EU:C:2016:911), został odrzucony na podstawie art. 53 § 2 regulaminu postępowania jako oczywiście niedopuszczalny z uwagi na to, że ów wniosek nie spełniał wymogów określonych w art. 94 tego regulaminu, gdyż nie zawierał wystarczających informacji w zakresie okoliczności faktycznych i prawnych sprawy.
- 15 Sąd odsyłający zwrócił się wobec tego do Trybunału z drugim wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, w którym usunął powyższe uchybienia, powołując się na wyrok z dnia 12 grudnia 2013 r., Imfeld i Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822).
- 16 W świetle tego wyroku sąd odsyłający uważa, że jest zobowiązany zagwarantować podatnikom możliwość rzeczywistego skorzystania z ulgi podatkowej, do której uprawnia podatników ich sytuacja osobista i rodzinna bez względu na sposób rozdzielenia obowiązku całkowitego uwzględnienia wszystkich takich korzyści podatkowych pomiędzy zainteresowanymi państwami członkowskimi. Zdaniem tego sądu mechanizm zwolnienia przewidziany w umowie z 1970 r. nakazuje państwu członkowskiemu miejsca zamieszkania całkowite zwolnienie z podatku świadczeń emerytalnych, które zgodnie z tą umową mogą podlegać opodatkowaniu wyłącznie w państwie ich pochodzenia, przy czym zastrzeżenie w umowie progresji oznacza, że dochody zagraniczne objęte zwolnieniem są uwzględniane wyłącznie dla określenia stawki podatkowej stosowanej wobec innych dochodów podlegających opodatkowaniu w Belgii. Tymczasem sposób obliczenia podatków skarżących w postępowaniu głównym powoduje utratę przez nich części przysługujących im korzyści podatkowych, skutkiem czego zagraniczne dochody J. Jacoba, co do zasady zwolnione z opodatkowania, podlegają opodatkowaniu.
- 17 W tej sytuacji tribunal de première instance de Liège (sąd pierwszej instancji w Liège) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 39 [TUE] stoi na przeszkodzie temu, aby belgijski system podatkowy w art. 155 CIR [z 1992 r.], niezależnie od stosowania okólnika [z 2008 r.], prowadził do sytuacji, w której emerytura luksemburska skarżącego, zwolniona z opodatkowania na podstawie art. 18 [umowy z 1970 r.], jest uwzględniana przy obliczaniu podatku belgijskiego i służy za podstawę do zastosowania ulg podatkowych przewidzianych przez CIR [z 1992 r.], pomimo że nie powinna być ona brana pod uwagę ze względu na całkowite zwolnienie z opodatkowania zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania, a korzyści wynikające z tych ulg, jak te z tytułu kwoty wolnej od podatku, oszczędzania długoterminowego, wydatków pokrytych czekami titre-service, wydatków poniesionych w celu oszczędzania energii w lokalu mieszkalnym, na ubezpieczenie mieszkania i budynku mieszkalnego od kradzieży i ognia oraz z tytułu nieodpłatnych przysporzeń dokonanych przez skarżącego, były ograniczone lub przyznane w niższej wysokości, niż gdyby oboje skarżący uzyskiwali dochody w Belgii i gdyby to skarżąca, a nie skarżący, uzyskiwała wyższe dochody?”.



## **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

### ***W przedmiocie swobody mającej zastosowanie w sytuacji skarżących w postępowaniu głównym***

- 18 Sąd odsyłający odnosi się w swoim pytaniu do art. 39 TUE, powołując się wielokrotnie w wyjaśnieniach zawartych w postanowieniu odsyłającym zarówno na swobodę przedsiębiorczości, jak i na swobodę przepływu pracowników.
- 19 Tymczasem, jak wielokrotnie orzekał już Trybunał, okoliczność ta nie sprzeciwia się temu, aby Trybunał dostarczył sądowi krajowemu wszystkich elementów wykładni prawa Unii, które mogą być użyteczne przy orzekaniu w rozpatrywanej przez niego sprawie, niezależnie od tego czy sąd odsyłający powołał się na nie w sformułowaniu pytania (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Ritter-Coulais, C-152/03, EU:C:2006:123, pkt 29; z dnia 23 kwietnia 2009 r., Rüffler, C-544/07, EU:C:2009:258, pkt 57).
- 20 Sąd odsyłający nie wyjaśnia jednak, czy J. Jacob pobiera emeryturę luksemburską w związku z pracą najemną, czy też z pracą na własny rachunek wykonywaną w Luksemburgu.
- 21 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem swoboda wykonywania przez obywateli państwa członkowskiego działalności gospodarczej na terytorium innego państwa członkowskiego obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności na własny rachunek (zob. w szczególności wyroki: z dnia 28 stycznia 1986 r., Komisja/Francja, 270/83, EU:C:1986:37, pkt 13; z dnia 29 kwietnia 1999 r., Royal Bank of Scotland, C-311/97, EU:C:1999:216, pkt 22; z dnia 1 października 2009 r., Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, pkt 54). Z kolei każdy obywatel Unii, niezależnie od miejsca zamieszkania czy przynależności państwowej, który skorzystał z prawa do swobodnego przemieszczania się pracowników i wykonywał działalność zawodową w innym państwie członkowskim niż państwo jego miejsca zamieszkania, podlega zakresowi art. 45 TFUE (zob. w szczególności wyroki: z dnia 12 grudnia 2002 r., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, pkt 76; z dnia 28 lutego 2013 r., Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, pkt 34).
- 22 W tym względzie, jeżeli emerytura luksemburska, jaką otrzymuje J. Jacob, jest rezultatem wykonywania przez niego pracy najemnej, właściwym postanowieniem jest art. 45 TFUE dotyczący swobodnego przepływu pracowników. Jeżeli natomiast J. Jacob wykonywał działalność na własny rachunek w Luksemburgu, zastosowanie będzie miała swoboda przedsiębiorczości zagwarantowana w art. 49 TFUE. Do sądu odsyłającego należy zweryfikowanie, które z postanowień traktatu ma zastosowanie.
- 23 Chociaż Trybunał rozpatrzy niniejsze odesłanie prejudycjalne w świetle swobody przepływu pracowników, należy zauważyć, że zastosowanie w niniejszej sprawie swobody przedsiębiorczości w żaden sposób nie wpłynie na odpowiedź Trybunału, która będzie miała zastosowanie *mutatis mutandis*.

### ***W przedmiocie pytania***

- 24 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy wykładni art. 45 TFUE należy dokonywać w ten sposób, że postanowienie to stoi na przeszkodzie uregulowaniu podatkowemu państwa członkowskiego, takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, skutkującemu pozbawieniem zamieszkującej w tym państwie pary, której jeden z członków otrzymuje w innym państwie członkowskim emeryturę zwolnioną z opodatkowania w pierwszym państwie członkowskim na mocy dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, części przyznanych w niej korzyści podatkowych.

- 25 Na początku należy przypomnieć, że choć zgodnie z utrwalonym orzecznictwem państwa członkowskie w ramach umów dwustronnych mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania mają swobodę ustalania łączników norm kolizyjnych w celu podziału kompetencji podatkowych, to jednak taki rozdział kompetencji podatkowych nie zezwala państwom członkowskim na stosowanie przepisów sprzecznych ze swobodami przepływu zagwarantowanymi przez traktat. W odniesieniu bowiem do wykonywania władztwa podatkowego rozdzielonego w ten sposób w ramach dwustronnych konwencji zapobiegających podwójnemu opodatkowaniu państwa członkowskie są zobowiązane do przestrzegania zasad Unii (zob. w szczególności wyroki: z dnia 12 grudnia 2002 r., *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, pkt 93, 94; z dnia 12 grudnia 2013 r., *Imfeld i Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, pkt 41, 42; a także z dnia 22 czerwca 2017 r., *Bechtel*, C-20/16, EU:C:2017:488, pkt 66), a konkretniej rzecz ujmując, zasady równego traktowania (zob. podobnie wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r., *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, pkt 94).
- 26 Należy również przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału zasadniczo to do państwa członkowskiego miejsca zamieszkania należy przyznanie podatnikowi wszystkich korzyści podatkowych związanych z jego sytuacją osobistą i rodzinną, ponieważ owo państwo członkowskie, z zastrzeżeniem wyjątku, znajduje się w najlepszym położeniu, aby ocenić osobistą zdolność podatkową rzonego podatnika, wynikającą z uwzględnienia jego sytuacji osobistej i rodzinnej, w zakresie, w jakim na terytorium tego państwa znajduje się centrum jego interesów osobistych i majątkowych (zob. w szczególności wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r., *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 32; z dnia 18 lipca 2007 r., *Lakebrink i Peters-Lakebrink*, C-182/06, EU:C:2007:452, pkt 34; z dnia 12 grudnia 2013 r., *Imfeld i Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, pkt 43; a także z dnia 22 czerwca 2017 r., *Bechtel*, C-20/16, EU:C:2017:488, pkt 55).
- 27 Trybunał orzekł również, że państwo członkowskie miejsca zamieszkania nie może spowodować utraty przez podatnika części korzyści ze zwolnionej z podatku kwoty dochodu i z osobistych ulg podatkowych ze względu na fakt, że równocześnie uzyskał w trakcie rozpatrywanego roku podatkowego wynagrodzenie w innym państwie członkowskim, które zostało w nim opodatkowane bez uwzględnienia jego sytuacji osobistej i rodzinnej (wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r., *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, pkt 110).
- 28 To właśnie w świetle tych zasad należy zbadać, czy częściowa utrata korzyści podatkowych takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, będąca skutkiem zastosowania przepisu prawa krajowego, jest sprzeczna z art. 45 TFUE.
- 29 Rozpatrywane w postępowaniu głównym belgijskie uregulowanie podatkowe przewiduje, że dochody zagraniczne są najpierw ujmowane w podstawie opodatkowania, która służy do ustalenia stawki mającej zastosowanie do dochodów uzyskanych w Belgii, przy czym owa podstawa opodatkowania służy obliczeniu wymiaru podatku podstawowego. Podatek podstawowy jest następnie pomniejszany o ulgi podatkowe z tytułu kwot zwolnionych, oszczędzania długoterminowego, wydatków pokrytych czekami *titre-service*, wydatków poniesionych na oszczędzanie energii w gospodarstwie domowym, wydatków na ubezpieczenie mieszkań i budynków mieszkalnych od kradzieży i pożaru oraz z tytułu darowizn. Dopiero po zastosowaniu tych ulg podatek podstawowy zostaje obniżony proporcjonalnie do udziału zwolnionego z podatku dochodu zagranicznego w łącznym dochodzie, zgodnie z art. 155 CIR z 1992 r.
- 30 Należy zauważyć, że ujęcie zwolnionych z podatku dochodów zagranicznych przy obliczaniu belgijskiej stawki podatkowej, przy obliczaniu belgijskiego podatku i podstawy do zastosowania ulg podatkowych wynika z przysługującej Królestwu Belgii swobody organizacji jego systemu podatkowego wynikającej z zasady autonomii w sprawach podatkowych i nie może być uznane za sprzeczne z swobodą przepływu pracowników, jako że skutki tego ujęcia nie są przejawem dyskryminującego traktowania sprzecznego z prawem Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 6 grudnia 2007 r., *Columbus Container*

Services, C-298/05, EU:C:2007:754, pkt 53). Samo takie ujęcie nie stoi bowiem na przeszkodzie zapewnieniu faktycznego zwolnienia tych dochodów z podatku w świetle prawa Unii, w stosownym wypadku w formie późniejszej rekompensaty.

- 31 Jednakże, wskutek zastosowania obniżek podatku do podstawy opodatkowania obejmującej zarówno belgijskie dochody niezwolnione z podatku, jak i zwolnione z podatku dochody pochodzenia zagranicznego, a dopiero później odliczenia od podatku udziału, który stanowią te ostatnie dochody w całkowitej kwocie dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania, jest prawdopodobne, że belgijskie uregulowanie podatkowe, jak rząd belgijski sam przyznał w swoich uwagach na piśmie, spowoduje utratę przez podatników takich jak skarżący w postępowaniu głównym części korzyści podatkowych, które zostałyby im w pełni przyznane, gdyby wszystkie ich dochody pochodziły z Belgii i gdyby ulgi podatkowe zostały w związku z tym odliczone jedynie od tych dochodów lub gdyby okólnik z 2008 r. miał zastosowanie do omawianych korzyści.
- 32 Zgodnie z orzecznictwem przytoczonym w pkt 26 niniejszego wyroku Królestwo Belgii zobowiązane jest, jako państwo zamieszkania skarżących w postępowaniu głównym, przyznać im wszystkie korzyści podatkowe związane z ich sytuacją osobistą i rodzinną. Rząd belgijski twierdzi w tym względzie, że z wyjątkiem obniżek podatku z tytułu części zwolnionej z podatku inne sporne ulgi podatkowe nie są związane z pojęciem „sytuacji osobistej i rodzinnej” skarżących w postępowaniu głównym i w związku z tym nie należy ich traktować, zgodnie z interpretacją tego pojęcia dokonaną przez władze belgijskie w okólniku z 2008 r., jako osobistych ulg podatkowych, których nieskompensowana strata, w następstwie zwolnienia dochodów zagranicznych i niemożności zastosowania okólnika z 2008 r., byłaby zakazana przez art. 45 TFUE.
- 33 W pierwszej kolejności należy zauważyć, że obniżki podatku z tytułu kwot zwolnionych z opodatkowania są, jak przyznał rząd belgijski w uwagach na piśmie, uznawane w orzecznictwie Trybunału za korzyści związane z sytuacją osobistą i rodzinną podatnika, jak wynika z pkt 27 niniejszego wyroku.
- 34 Wynika stąd, że z tego punktu widzenia belgijskie uregulowanie podatkowe nie jest zgodne z tym orzecznictwem.
- 35 Co się tyczy, w drugiej kolejności, tego, czy rozpatrywane w postępowaniu głównym ulgi podatkowe, a mianowicie ulgi podatkowe z tytułu oszczędzania długoterminowego, wydatków pokrytych czekami titre-service, wydatków poniesionych w celu oszczędzania energii w lokalu mieszkalnym, na ubezpieczenie mieszkania i budynku mieszkalnego od kradzieży i ognia oraz z tytułu darowizn, można uznać za związane z sytuacją osobistą i rodzinną skarżących w postępowaniu głównym, konieczne jest na wstępie sprecyzowanie kontekstu, w jaki wpisuje się to pojęcie.
- 36 W tym względzie z orzecznictwa przytoczonego w pkt 26 niniejszego wyroku, w szczególności z wyroku z dnia 18 lipca 2007 r., Lakebrink i Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), wynika, że w celu ewentualnego przyznania korzyści podatkowych państwo członkowskie miejsca zamieszkania musi dokonać oceny całościowej osobistej zdolności podatkowej podatnika.
- 37 Nie można przyjąć wykładni, za którą opowiada się rząd belgijski, zgodnie z którą korzyści podatkowe związane z sytuacją osobistą i rodzinną, należy rozumieć wąsko, jako korzyści służące celom społecznym w celu zagwarantowania podatnikom minimalnego poziomu utrzymania niepodlegającego opodatkowaniu, co odpowiada na potrzeby społeczne.
- 38 W szczególności wbrew temu, co rząd belgijski twierdzi w uwagach na piśmie, takiej wykładni nie można wyprowadzić z wyroku z dnia 18 lipca 2007 r., Lakebrink i Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452). W powyższym wyroku Trybunał orzekł, że odmowa uwzględnienia przez państwo członkowskie, w którym podatnik wykonuje pracę najemną, w celu ustalenia stawki podatkowej mającej zastosowanie do dochodów tego podatnika zamieszkującego w innym państwie członkowskim,



strat wynikających z najmu nieruchomości, w której ów podatnik nie mieszka osobiście, położonej w innym państwie członkowskim, jest sprzeczna ze swobodą przemieszczania się pracowników zagwarantowaną w art. 39 WE, jeżeli państwo członkowskie miejsca zamieszkania nie jest w stanie przyznać podatnikowi korzyści wynikających z uwzględnienia jego sytuacji osobistej i rodzinnej. Uwzględniając takie straty, Trybunał opowiedział się za szerokim rozumieniem pojęcia „sytuacji osobistej i rodzinnej” i w żaden sposób nie powiązał go z celem społecznym.

- 39 W tych okolicznościach, aby ustalić, czy skarżący w postępowaniu głównym zostali niesłusznie pozbawieni wszystkich korzyści podatkowych związanych z ich sytuacją osobistą i rodzinną, innych niż ulgi z tytułu kwot zwolnionych z podatku, należy zbadać, czy owe korzyści związane są z ich osobistą zdolnością podatkową.
- 40 W tym względzie należy uznać, że ulgi podatkowe, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, a więc ulgi podatkowe z tytułu oszczędzania długoterminowego, wydatków pokrytych czekami titre-service, wydatków poniesionych w celu oszczędzania energii w lokalu mieszkalnym, na ubezpieczenie mieszkania i budynku mieszkalnego od kradzieży i ognia oraz z tytułu darowizn, mogą zasadniczo skłonić podatnika do poniesienia wydatków i inwestycji, które siłą rzeczy mają wpływ na jego zdolność podatkową.
- 41 W konsekwencji takie ulgi podatkowe można uznać za związane „z sytuacją osobistą i rodzinną” skarżących w postępowaniu głównym, podobnie jak ulgi podatkowe z tytułu kwot zwolnionych z podatku.
- 42 Wynika stąd, że skarżący w postępowaniu głównym znaleźli się jako para w rzeczywistości mniej korzystnej sytuacji, jako że nie mogli w pełni skorzystać z ulg podatkowych, do których mieliby prawo, gdyby wszystkie swoje dochody osiągnęli w Belgii.
- 43 Uregulowanie rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowi wobec tego przejaw nierównego traktowania pod względem podatkowym obywateli Unii zamieszkałych na terytorium Królestwa Belgii ze względu na źródło ich dochodów, co może skutkować zniechęceniem ich do skorzystania ze swobód zagwarantowanych traktatem, a w szczególności ze swobody przepływu pracowników, zagwarantowanej w art. 45 TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 12 grudnia 2013 r., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, pkt 51).
- 44 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem środek mogący ograniczać przewidzianą w art. 45 TFUE swobodę przepływu pracowników może zostać dopuszczony wyłącznie wtedy, gdy realizuje prawnie uzasadniony cel zgodny z traktatem i jest uzasadniony nadrzędnymi względami interesu ogólnego. W takim przypadku konieczne jest także, by jego stosowanie było właściwe dla osiągnięcia realizowanego celu i nie wykraczało poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia (zob. analogicznie wyrok z dnia 12 grudnia 2013 r., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, pkt 64 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 45 Tymczasem w niniejszej sprawie rząd belgijski nie przedstawił żadnego uzasadnienia; takiego uzasadnienia nie wskazał również sąd odsyłający.
- 46 W świetle powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć w następujący sposób: wykładni art. 45 TFUE należy dokonywać w ten sposób, że postanowienie to stoi na przeszkodzie uregulowaniu podatkowemu państwa członkowskiego, takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, skutkującemu pozbawieniem zamieszkującej w tym państwie pary, której jeden z członków otrzymuje w innym państwie członkowskim emeryturę zwolnioną z opodatkowania w pierwszym państwie członkowskim na mocy dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, części przyznanych w niej korzyści podatkowych.

## **W przedmiocie kosztów**

- <sup>47</sup> 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 (dziewiąta izba) orzeka, co następuje:

**Wykładni art. 45 TFUE należy dokonywać w ten sposób, że postanowienie to stoi na przeszkodzie uregulowaniu podatkowemu państwa członkowskiego, takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, skutkującemu pozbawieniem zamieszkującej w tym państwie pary, której jeden z członków otrzymuje w innym państwie członkowskim emeryturę zwolnioną z opodatkowania w pierwszym państwie członkowskim na mocy dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, części przyznanych w niej korzyści podatkowych.**

Podpisy