



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 24 października 2019 r. *

Odesłanie prejudycjalne – Swobodny przepływ pracowników – Równość traktowania – Podatek dochodowy – Ustawodawstwo krajowe – Zwolnienie od opodatkowania świadczeń przyznawanych osobom niepełnosprawnym – Świadczenia uzyskane w innym państwie członkowskim – Wyłączenie – Odmienne traktowanie

W sprawie C-35/19

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 7 stycznia 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 stycznia 2019 r., w postępowaniu:

BU

przeciwko

État belge,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: L.S. Rossi, prezes izby, J. Malenovský i F. Biltgen (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu BU przez adwokata M. Levaux,
- w imieniu rządu belgijskiego przez P. Cottina, J.C. Halleux i C. Pochet, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez N. Gossement i B.R. Killmanna, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznik generalnej, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

* Język postępowania: francuski.

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 45 i 56 TFUE.
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu między BU a État belge (państwem belgijskim) dotyczącego opodatkowania świadczeń uzyskiwanych przez BU w Niderlandach.

Ramy prawne

- 3 Zgodnie z art. 38 ust. 1 pkt 4 code des impôts sur les revenus 1992 (kodeksu podatków dochodowych z 1992 r. w brzmieniu obowiązującym w czasie zaistnienia okoliczności rozpatrywanych w postępowaniu głównym):

„1. Podlegają zwolnieniu:

[...]

4) zasiłki ze skarbu państwa, przyznawane osobom niepełnosprawnym na podstawie odpowiednich przepisów prawa”.

Okoliczności faktyczne w postępowaniu głównym i pytanie prejudycjalne

- 4 Skarżąca w postępowaniu głównym urodziła się w Stanach Zjednoczonych. Od 1973 r. mieszka w Belgii, gdzie w 2009 r. nabyła obywatelstwo belgijskie.
- 5 W 1996 r., w drodze do pracy w Limbourgu w Niderlandach, skarżąca uległa w Belgii wypadkowi. W jego wyniku stała się niezdolna do pracy, wskutek czego została z niej zwolniona w 2000 r.
- 6 Ponieważ w dniu wypadku skarżąca w postępowaniu głównym pracowała w Niderlandach, jest objęta niderlandzkim ubezpieczeniem społecznym. Od czasu wypadku uzyskuje świadczenia na podstawie Wet arbeidsongeschiktheid (WAO) (niderlandzkiej ustawy o ubezpieczeniu na wypadek niezdolności do pracy) (zwane dalej „świadczeniami uzyskiwanymi na podstawie WAO”) oraz świadczenia na podstawie Algemeen Burgerlijk Pensioenfonds (ABP) (powszechnego funduszu emerytalnego pracowników sektora rządowego i edukacyjnego w Niderlandach, wypłacającego świadczenia emerytalne, renty rodzinne i renty inwalidzkie) (zwane dalej „świadczeniami uzyskiwanymi na podstawie ABP”).
- 7 Pismem z dnia 23 sierpnia 2016 r. belgijski organ podatkowy wystosował do skarżącej w postępowaniu głównym wezwanie do skorygowania deklaracji podatkowej dotyczącej podatku od osób fizycznych za rok podatkowy 2014, wskazując, że uzyskiwane przez nią świadczenia są rentami, które jako takie podlegają opodatkowaniu w Belgii.
- 8 Pismem z dnia 16 grudnia 2016 r. skarżąca w postępowaniu głównym wniosła odwołanie od tej decyzji, podnosząc, że przedmiotowe świadczenia są zwolnione od opodatkowania w Belgii, gdyż świadczenia uzyskiwane na podstawie WAO nie są jej zdaniem rentami, lecz świadczeniami z tytułu niepełnosprawności, zaś świadczenia uzyskiwane na podstawie ABP są rentami związanymi z niepełnosprawnością.
- 9 Chociaż następnie skarżąca w postępowaniu głównym przyznała, że świadczenia uzyskiwane na podstawie ABP podlegają opodatkowaniu w Belgii, nie zgodziła się z kwalifikacją prawną tych świadczeń, jakiej dokonał belgijski organ podatkowy, i utrzymuje, że świadczenia uzyskiwane na podstawie WAO nie podlegają opodatkowaniu w Belgii.

- 10 Decyzją z dnia 14 czerwca 2017 r. odwołanie skarżącej zostało oddalone na tej podstawie, iż skarżąca nie wykazała, że jest osobą niepełnosprawną ani że świadczenia uzyskiwane na podstawie WAO w Niderlandach są zasiłkami przyznawanymi osobom niepełnosprawnym. Belgijski organ podatkowy utrzymał wobec tego kwalifikację prawną tych świadczeń jako „świadczeń z tytułu niezdolności do pracy”, które podlegają belgijskiemu systemowi opodatkowania rent.
- 11 Skarżąca w postępowaniu głównym zaskarżyła decyzję belgijskiego organu podatkowego do Tribunal de première instance de Liège (sądu pierwszej instancji w Liège, Belgia).
- 12 Sąd odsyłający podkreśla, że spór w postępowaniu głównym dotyczy kwestii, czy świadczenia uzyskiwane przez skarżącą w postępowaniu głównym na podstawie WAO w Niderlandach podlegają opodatkowaniu w Belgii.
- 13 Zdaniem tego sądu z dokumentów przedstawionych przez skarżącą w postępowaniu głównym wynika, że owe świadczenia służą zrekompensowaniu utraty dochodów wynikającej z niepełnosprawności, gdyż ich wysokość jest ustalana poprzez odniesienie do wynagrodzenia, które skarżąca w postępowaniu głównym uzyskiwała przed wypadkiem, w porównaniu z wynagrodzeniem, które może uzyskiwać przy obecnej sprawności.
- 14 Wspomniany sąd uważa, że świadczenia uzyskiwane na podstawie WAO służą nakłonieniu osób niepełnosprawnych do pracy, na której wykonywanie pozwala im ich aktualna sprawność, przy jednoczesnej wypłacie im świadczenia mającego zrekompensować im utratę dochodów wynikającą z ograniczenia ich zdolności do pracy. W rezultacie świadczenia, które skarżąca w postępowaniu głównym uzyskuje na podstawie WAO, nie są rentami, lecz rodzajem zasiłku z tytułu niepełnosprawności.
- 15 Sąd odsyłający podnosi, że rozpatrywane przepisy prawa belgijskiego przewidują zwolnienie z opodatkowania świadczeń przyznawanych osobom niepełnosprawnym, ale tylko w odniesieniu do świadczeń wypłacanych przez skarb państwa, w związku z czym, mimo że świadczenia uzyskiwane przez skarżącą w postępowaniu głównym na podstawie WAO stanowią świadczenia z tytułu niepełnosprawności, skarżąca w postępowaniu głównym nie może skorzystać z tego zwolnienia.
- 16 Sąd odsyłający stoi na stanowisku, że nawet gdyby, jak podnosi rząd belgijski, skarżąca w postępowaniu głównym złożyła w Belgii wniosek o przyznanie świadczenia z tytułu niepełnosprawności, w odniesieniu do którego przysługiwałoby jej zwolnienie z podatku, czego nie zrobiła, nie miała ona żadnego powodu, aby złożyć taki wniosek, ponieważ uzyskuje już ona takie świadczenie w Niderlandach. Nie jest też pewne, czy uzyskałaby takie świadczenia w Belgii.
- 17 Sąd odsyłający uważa w związku z tym, że rozpatrywane przepisy prawa belgijskiego mogą utrudniać swobodny przepływ pracowników, gdyż skutkują odmiennym traktowaniem świadczeń z tytułu niepełnosprawności pobieranych przez osoby zamieszkujące w Belgii w zależności od tego, czy są one wypłacane przez państwo belgijskie, czy też przez inne państwo członkowskie.
- 18 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. 38 [§ 1 pkt 4 code des impôts sur les revenus 1992 w brzmieniu obowiązującym w czasie zaistnienia okoliczności rozpatrywanych w postępowaniu głównym] narusza art. 45 i nast. TFUE (swobodny przepływ pracowników) oraz art. 56 i nast. TFUE (swobodny przepływ usług) [...] w zakresie, w jakim zwalnia z opodatkowania zasiłki z tytułu niepełnosprawności wyłącznie wówczas, gdy wspomniane zasiłki są wypłacane przez skarb państwa, czyli państwo belgijskie, na podstawie ustawodawstwa belgijskiego, prowadząc tym samym do dyskryminacji pomiędzy podatnikiem mającym miejsce zamieszkania w Belgii i otrzymującym zasiłki z tytułu niepełnosprawności wypłacane przez państwo belgijskie na podstawie ustawodawstwa tego państwa, które są zwolnione z opodatkowania,

a podatnikiem mającym miejsce zamieszkania w Belgii, który otrzymuje zasiłki mające na celu zrekompensowanie niepełnosprawności, wypłacane przez inne państwo członkowskie Unii Europejskiej, które to zasiłki nie podlegają zwolnieniu?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 19 Na wstępie należy zauważyć, że w swoim pytaniu sąd odsyłający odnosi się zarówno do zasady swobodnego przepływu pracowników zagwarantowanej w art. 45 TFUE, jak i zasady swobodnego przepływu usług przewidzianej w art. 56 TFUE.
- 20 Tymczasem, w przypadku gdy przepis krajowy dotyczy zarówno swobodnego przepływu towarów, jak i swobodnego świadczenia usług, Trybunał bada go co do zasady w świetle tylko jednej z tych dwóch podstawowych swobód, jeżeli okaże się, że jedna z nich jest w pełni drugorzędna w stosunku do drugiej i można ją z tą drugą połączyć (zob. podobnie wyrok z dnia 14 października 2004 r., Omega, C-36/02, EU:C:2004:614, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 21 W niniejszym wypadku należy stwierdzić, że ani postanowienie odsyłające, ani akta sprawy przedłożone Trybunałowi nie zawierają informacji świadczących o tym, że zasada swobodnego świadczenia usług ma znaczenie w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym.
- 22 Z postanowienia odsyłającego jasno wynika natomiast, że skarżąca w postępowaniu głównym jest objęta zakresem stosowania art. 45 TFUE z uwagi na to, iż skorzystała z przysługującego jej prawa do swobodnego przemieszczania się pracowników i przez kilka lat wykonywała działalność zawodową w innym państwie członkowskim niż państwo jej miejsca zamieszkania.
- 23 Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem każdy obywatel Unii, niezależnie od miejsca zamieszkania oraz przynależności państwowej, który skorzystał z prawa do swobodnego przemieszczania się pracowników oraz który wykonywał działalność zawodową w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym ma miejsce zamieszkania, jest objęty zakresem zastosowania art. 45 TFUE (wyrok z dnia 14 marca 2019 r., Jacob i Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 24 Wynika stąd, że w okolicznościach sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym i wobec informacji, którymi dysponuje Trybunał, pytanie prejudycjalne należy zbadać w świetle swobody przepływu pracowników.
- 25 W tym kontekście należy przyjąć, że poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 45 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, w myśl których zwolnienie z opodatkowania świadczeń z tytułu niepełnosprawności jest uzależnione od tego, czy owe świadczenia są wypłacane przez organ zainteresowanego państwa członkowskiego, co wyklucza możliwość skorzystania z tego zwolnienia w odniesieniu do świadczeń tego samego rodzaju wypłacanych przez inne państwo członkowskie.

W przedmiocie dopuszczalności

- 26 Rząd belgijski utrzymuje, że ocena okoliczności faktycznych dokonana przez sąd odsyłający we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zgodnie z którą świadczenia uzyskiwane przez skarżącą w postępowaniu głównym na podstawie WAO są świadczeniami z tytułu niepełnosprawności tego samego rodzaju co belgijskie zasiłki przyznawane osobom niepełnosprawnym objęte zwolnieniem z podatku przewidzianym w prawie belgijskim, jest błędna.

- 27 Poprzez tę argumentację rząd belgijski zmierza do podważenia założenia, na którym opiera się niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, a tym samym jego dopuszczalność.
- 28 W tym względzie wystarczy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału w ramach postępowania prejudycjalnego, o którym mowa w art. 267 TFUE, opartego na wyraźnym rozdziale zadań sądów krajowych i Trybunału, ustalenie i ocena stanu faktycznego sporu w postępowaniu głównym należą wyłącznie do sądu krajowego. W tych ramach Trybunał jest uprawniony do orzekania jedynie w przedmiocie wykładni lub ważności prawa Unii w odniesieniu do sytuacji faktycznej i prawnej, którą przedstawił sąd odsyłający, tak aby udzielić sądowi odsyłającemu przydatnych wskazówek służących rozstrzygnięciu zawisłej przed nim sprawy (wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Schweppes, C-291/16 EU:C:2017:990, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 29 Postawione przez sąd krajowy pytania dotyczące wykładni prawa Unii w zakresie stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie sąd ten jest odpowiedzialny – przy czym prawidłowość tego ustalenia nie podlega sprawdzeniu przez Trybunał – mają znaczenie dla sprawy. Wspomnianego domniemania nie może obalić sam fakt, że jedna ze stron postępowania głównego podważa określone okoliczności, których prawidłowość nie podlega sprawdzeniu przez Trybunał, a od których zależy określenie przedmiotu tego sporu (zob. podobnie wyrok z dnia 14 kwietnia 2016 r., Polkomtel, C-397/14, EU:C:2016:256, pkt 37, 38).
- 30 Ponieważ Trybunał nie może podawać w wątpliwość ocen w zakresie okoliczności faktycznych, na których opiera się niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, w niniejszym wypadku dotyczących charakteru świadczeń niderlandzkich uzyskiwanych przez skarżącą w postępowaniu głównym, w ramach odpowiedzi, jakiej należy udzielić na pytanie prejudycjalne, należy przyjąć, że świadczenia uzyskiwane przez skarżącą w postępowaniu głównym na podstawie WAO stanowią świadczenia z tytułu niepełnosprawności tego samego rodzaju co belgijskie zasiłki przyznawane osobom niepełnosprawnym korzystające ze zwolnienia z podatku przewidzianego w prawie belgijskim, czego weryfikacja należy w stosownym wypadku do sądu odsyłającego.

Co do istoty

W przedmiocie naruszenia art. 45 TFUE

- 31 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, mimo iż opodatkowanie bezpośrednie należy do zakresu kompetencji państw członkowskich, to jednak państwa te muszą wykonywać owe kompetencje z poszanowaniem prawa Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 23 stycznia 2014 r., Komisja/Belgia, C-296/12, EU:C:2014:24, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo). W związku z tym choć 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 podział nie zezwala państwom członkowskim na stosowanie przepisów sprzecznych ze swobodami przepływu zagwarantowanymi przez traktat FUE. W odniesieniu bowiem do wykonywania tak rozdzielonego władztwa podatkowego państwa członkowskie są zobowiązane do przestrzegania norm prawa Unii (wyrok z dnia 14 marca 2019 r., Jacob i Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 32 W niniejszym wypadku należy zauważyć, że przepisy prawa belgijskiego rozpatrywane w postępowaniu głównym wyraźnie przewidują zwolnienie z podatku tylko świadczeń z tytułu niepełnosprawności wypłacanych przez skarb państwa. Przepisy te wyłączają więc z zakresu tego zwolnienia świadczenia z tytułu niepełnosprawności wypłacane przez inne państwo członkowskie niż państwo belgijskie.

- 33 Przepisy prawa belgijskiego rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowią wobec tego przejaw nierównego traktowania osób zamieszkujących w Belgii ze względu na źródło ich dochodów, co może skutkować zniechęceniem ich do skorzystania ze swobody przepływu pracowników zagwarantowanej w art. 45 TFUE.
- 34 Tymczasem Trybunał orzekł już, że art. 45 TFUE stoi na przeszkodzie przepisom wprowadzającym nierówne traktowanie pod względem podatkowym obywateli Unii zamieszkałych na terytorium belgijskim ze względu na źródło ich dochodów, co może wywoływać skutek zniechęcający ich do korzystania ze swobód zagwarantowanych przez traktat, a w szczególności swobody przemieszczania się pracowników zagwarantowanej w art. 45 TFUE (wyroki: z dnia 12 grudnia 2013 r., *Imfeld i Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, pkt 51, 52; a także z dnia 14 marca 2019 r., *Jacob i Lennertz*, C-174/18, EU:C:2019:205, pkt 43 i sentencja).
- 35 W konsekwencji przepisy prawa krajowego rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowią ograniczenie swobodnego przepływu pracowników, które co do zasady jest zakazane przez art. 45 TFUE.

W przedmiocie uzasadnienia

- 36 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 zapewnienia realizacji rozpatrywanego celu i nie wykaczało poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia (wyrok z dnia 14 marca 2019 r., *Jacob i Lennertz*, C-174/18, EU:C:2019:205, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 37 W niniejszym wypadku sąd odsyłający nie przedstawił uzasadnienia, zaś rząd belgijski, który w ramach postępowania przed Trybunałem ograniczył się do zakwestionowania charakteru świadczeń niderlandzkich uzyskiwanych przez skarżącą w postępowaniu głównym, nie powołał się na inne względy uzasadniające.
- 38 W tych okolicznościach Trybunał może jedynie stwierdzić brak uzasadnienia, czego zweryfikowanie należy jednak do sądu odsyłającego.
- 39 W świetle powyższych rozważań na zadane pytanie należy udzielić następującej odpowiedzi: art. 45 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które, bez żadnego uzasadnienia w tym względzie, czego weryfikacja należy jednak do sądu odsyłającego, przewidują, że zwolnienie z opodatkowania świadczeń z tytułu niepełnosprawności jest uzależnione od tego, czy owe świadczenia są wypłacane przez organ zainteresowanego państwa członkowskiego, co wyklucza możliwość skorzystania z tego zwolnienia w odniesieniu do świadczeń tego samego rodzaju wypłacanych przez inne państwo członkowskie, nawet jeżeli ich beneficjent zamieszkuje w zainteresowanym państwie członkowskim.

W przedmiocie kosztów

- 40 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 (ósma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 45 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które, bez żadnego uzasadnienia w tym względzie, czego weryfikacja należy jednak do sądu krajowego, przewidują, że zwolnienie z opodatkowania świadczeń z tytułu niepełnosprawności jest uzależnione od tego, czy owe świadczenia są wypłacane przez organ zainteresowanego państwa członkowskiego, co wyklucza możliwość skorzystania z tego zwolnienia w odniesieniu do świadczeń tego samego rodzaju wypłacanych przez inne państwo członkowskie, nawet jeżeli ich beneficjent zamieszkuje w zainteresowanym państwie członkowskim.

Podpisy