

# Wersja zanonimizowana

Tłumaczenie

C-241/20 - 1

## Sprawa C-241/20

### Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

#### Data wpływu:

5 czerwca 2020 r.

#### Sąd odsyłający:

Tribunal de première instance du Luxembourg (sąd pierwszej instancji prowincji Luksemburg, Belgia)

#### Data wydania postanowienia odsyłającego:

1 kwietnia 2020 r.

#### Strona powodowa:

BJ

#### Strona pozwana:

państwo belgijskie

---

### WYROK Z DNIA 1 kwietnia 2020 r.

[...]

Tribunal de première instance du Luxembourg [...] wydał następujący wyrok:

#### W sprawie:

BJ, [...] ARLON, [...]

powód, [...]

#### Przeciwko:

PAŃSTWU BELGIJSKIEMU, [...]

pozwany, [...]

\*\*\*\*\*

[...]

\*\*\*\*\*

[...] [postępowanie krajowe]

## **I. Okoliczności faktyczne i okoliczności poprzedzające powstanie sporu**

BJ, belgijski rezydent podatkowy, wykonywał w latach podatkowych 2006–2010 swoją działalność zawodową w Wielkim [Or. 2] Księstwie Luksemburga, gdzie posiada mieszkanie wynajmowane osobie fizycznej, która nie prowadzi żadnej działalności zawodowej w wynajmowanym lokalu, lecz użytkuje go wyłącznie jako główne miejsce zamieszkania.

Ponadto BJ jest właścicielem dwóch nieruchomości w Belgii, a mianowicie własnego mieszkania i mieszkania wynajmowanego osobie fizycznej, która używa go wyłącznie jako główne miejsce zamieszkania.

Do BJ zastosowano w odniesieniu do jego dochodów z działalności zawodowej w spornych latach podatkowych umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartą między Belgią a Wielkim Księstwem Luksemburga (zwaną dalej „CPDI-GDL”), a dokładnie art. 15.1, który stanowi, że „z zastrzeżeniem przepisów art. 16, 18, 19 i 20 pensje, pobory i inne analogiczne wynagrodzenia, które rezydent umawiającego się państwa otrzymuje z tytułu zatrudnienia, podlegają opodatkowaniu wyłącznie w tym państwie, chyba że praca wykonywana jest w drugim umawiającym się państwie. W tym wypadku wynagrodzenia otrzymywane na tej podstawie są opodatkowane w tym drugim państwie”.

Bezsporne jest, że BJ spełnia przesłanki opodatkowania swoich dochodów z działalności zawodowej ze źródła luksemburskiego w Wielkim Księstwie Luksemburga.

Ponadto, do BJ zastosowano w zakresie spornych lat podatkowych w odniesieniu do jego dochodów z wynajmu ze źródła luksemburskiego art. 6.1. CPDI-GDL, który stanowi: „*dochody z nieruchomości podlegają opodatkowaniu w państwie, w którym nieruchomość ta się znajduje*”.

Zgodnie z art. 23.2 CPDI-GDL „*w przypadku rezydentów belgijskich podwójnego opodatkowania unika się w następujący sposób: 1) dochody pochodzące z Luksemburga, z wyłączeniem 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*”.

Zgodnie z art. 155 belgijskiego Code des impôts sur les revenus (kodeksu podatków dochodowych) z 1992 r. (dalej zwanego „CIR 1992”) dochody objęte zwolnieniem na mocy międzynarodowych umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania są uwzględniane do celów obliczania podatku, lecz podatek podlega obniżeniu proporcjonalnie do części, jaką dochody objęte zwolnieniem stanowią w całości dochodów.

W odniesieniu do spornych lat podatkowych kwota ulgi podatkowej z tytułu dochodów zagranicznych zwolnionych na podstawie CPDI-GDL, o którą BJ może ubiegać się na podstawie zastrzeżenia progresji przewidzianego w art. 155 CIR 1992, została obliczona przez PAŃSTWO BELIGJSKIE, po zmniejszeniu zobowiązania podatkowego ustalonego zgodnie z art. 130 CIR 1992 przez:

- obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego o kwoty (dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od osób fizycznych) zwolnione (art. 131 CIR 1992);
- obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu długoterminowych oszczędności (składki płacone w wykonaniu indywidualnej umowy ubezpieczenia na życie) (art. 145/1 CIR 1992); [Or. 3]
- obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu wydatków dokonanych w celu oszczędzania energii (art. 145/24 CIR 1992).

Kwoty tych ulg podatkowych nie są kwestionowane tak samo jak spełnienie przez BJ ustawowych przesłanek skorzystania z nich.

Dopiero w drugiej kolejności administracja podatkowa przyznaje ulgę podatkową z tytułu zwolnionych dochodów zagranicznych proporcjonalnie do części dochodów zagranicznych zwolnionych z podatku w całości dochodów podlegających opodatkowaniu na podstawie art. 155 CIR 1992.

BJ kwestionuje zatem kolejność zastosowania tych kategorii ulg, ponieważ przyjęta przez administrację metoda obliczeniowa prowadzi do utraty części ulg opartych na sytuacji osobistej i rodzinnej w porównaniu z metodą, zgodnie z którą ulgi te są stosowane po uldze z tytułu zwolnionych dochodów zagranicznych, o której mowa w art. 155 CIR 1992.

Zamiast skorzystać z całości ulg od podatku należnego w Belgii, ulgi te zostają utracone proporcjonalnie do zwolnionych dochodów zagranicznych.

Zdaniem BJ metoda obliczania zobowiązania podatkowego zastosowana przez administrację nie pozwala mu w niniejszej sprawie na skorzystanie w pełni ze wszystkich ulg podatkowych, do których ma ono prawo na mocy belgijskiego prawa podatkowego.

Wynika to zresztą wyraźnie z okólnika RH.331/575.420 (AFER nr 8/2008): „W belgijskim systemie podatkowym korzyści podatkowe związane z sytuacją osobistą

*lub rodzinną podatnika (odliczenie świadczeń opiekuńczych, zaliczenie do kwoty zwolnionej z podatku dodatków na dzieci pozostające pod opieką itd.) mają zastosowanie zarówno do dochodów pochodzenia belgijskiego, jak i do dochodów pochodzenia zagranicznego. Jeżeli sytuacja osobista lub rodzinna nie została uwzględniona za granicą, część tych korzyści zostaje utracona”.*

W niniejszej sprawie większość tych ulg podatkowych została utracona, ponieważ ulgi te zmniejszyły jedynie w niewielkim stopniu belgijski podatek dochodowy.

W następstwie oddalenia przez organ administracyjny jego odwołań BJ wniósł skargi do Sądu.

Sąd uznał te skargi za dopuszczalne i [...] połączył je do rozpoznania [...].

## **II. Żądania stron:**

BJ wnosi do Sądu o:

- Tytułem żądania głównego,

- uznanie skargi za dopuszczalną i zasadną;
- w konsekwencji, **[Or. 4]**
  - uchylenie lub obniżenie w odpowiedni sposób ustalonych wobec niego zobowiązań podatkowych [...].
  - nakazanie ponownego obliczenia tych zobowiązań, które będzie ściśle zgodne z wymogiem CPDI-GDL [i] z prawem Unii [...],
  - nakazanie PAŃSTWU BELGIJSKIEMU zwrotu na jego rzecz kwoty nienależnie pobranej z tytułu uchylonych lub obniżonych zobowiązań podatkowych, wraz z odsetkami za zwłokę;
  - obciążenie PAŃSTWA BELGIJSKIEGO kosztami postępowania [...].

- Tytułem żądania ewentualnego,

- zwrócenie się Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

[...] **[Or. 5]** [...] [Pytania identyczne jak te w sentencji]

PAŃSTWO BELGIJSKIE wnosi do Sądu o:

- tytułem żądania głównego,

- [...];

- tytułem żądania ewentualnego,

- stwierdzenie, że nie ma potrzeby zadawania Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej pytań prejudycjalnych sugerowanych przez BJ;
- stwierdzenie, że żądanie jest zasadne w części, w zakresie oceny dochodów z nieruchomości ze źródła luksemburskiego, natomiast w pozostałym zakresie - bezzasadne;
- obciążenie BJ kosztami postępowania.

### III. Omówienie

#### 1. Przedmiot sporu

[...] **[Or. 6]** [...] [Wskazanie lat podatkowych, co do których sąd ma orzekać]

#### 2. Naruszenie art. 45 TFUE

W wyroku z dnia 2 maja 2019 r. Sąd, po zapoznaniu się w czasie narady z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości z dnia 14 marca 2019 r. w sprawie *Jacob i Lennertz* (C-174/18), zarządził ponowne otwarcie rozprawy w celu umożliwienia stronom odniesienia się na zasadach kontrydyktoryjności do wpływu tego wyroku na sytuację BJ.

W sprawie, w której zapadł wyrok *Jacob i Lennertz*, sąd odsyłający zapytał w istocie o to, czy art. 45 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on zastosowaniu uregulowania podatkowego państwa członkowskiego, takiego jak w sprawie skierowanej przez BJ do Sądu, a mianowicie umowy o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu zawartej między Belgią i Wielkim Księstwem Luksemburga i art. 131 Code des impôts sur les revenus (kodeksu podatków dochodowych) z 1992 r., art. 145/1, 145/21, 145/24, 145/31 i 145/33 oraz 155 tegoż kodeksu, które skutkuje pozbawieniem małżonków będących rezydentami tego państwa, z których jeden otrzymuje emeryturę w innym państwie członkowskim zwolnioną z opodatkowania w pierwszym państwie członkowskim na podstawie bilateralnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, części korzyści podatkowych przyznanych przez to państwo.

Trybunał Sprawiedliwości przypominał, 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 (pkt 26).

Trybunał przypominał następnie, 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 (pkt 27).

Trybunał Sprawiedliwości zauważył, że 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 małżonkowie *Jacob i Lennertz* części korzyści podatkowych, które zostałyby im w pełni przyznane, gdyby wszystkie ich dochody pochodziły z Belgii [Or. 7] 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 (pkt 31).

Trybunał Sprawiedliwości uznał, że Królestwo Belgii zobowiązane jest, jako państwo miejsca zamieszkania małżonków *Jacob i Lennertz* w postępowaniu głównym, przyznać im wszystkie korzyści podatkowe związane z ich sytuacją osobistą i rodzinną oraz 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 (pkt 32, 33 wyroku). Co się tyczy, w drugiej kolejności, kwestii, czy inne obniżki podatku będące przedmiotem postępowania głównego, a mianowicie 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 mogą być uznane za związane z sytuacją osobistą i rodzinną, Trybunał Sprawiedliwości wyjaśnia, że z wyroku z dnia 18 lipca 2007 r., *Lakebrink i Peters-Lakebrink* (C-182/06, EU:C:2007/452), wynika, iż państwo członkowskie miejsca zamieszkania musi całościowo ocenić dla celów przyznania ewentualnych korzyści podatkowych osobistą zdolność podatkową podatnika. W tym względzie uznał on, 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. W konsekwencji takie ulgi podatkowe można uznać za związane „z sytuacją osobistą i rodzinną” małżonków Jacob i Lennertz, podobnie jak ulgi podatkowe z tytułu kwot zwolnionych z podatku. Wynika stąd, że małżonkowie Jacob i Lennertz 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 (pkt 40-42 wyroku).

Trybunał Sprawiedliwości wywiódł z tego, że uregulowanie rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowi więc 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.

➤ *Stanowisko BJ*

BJ uważa, że wyrok *Jacob i Lennertz* uzasadnia jego tezę i potwierdza niezgodność z prawem metody obliczania zastosowanej przez PAŃSTWO BELGIJSKIE, ponieważ wszystkie ulgi podatkowe rozpatrywane w wyroku mają zastosowanie zarówno w odniesieniu do dochodów z działalności zawodowej, jak i w przypadku dochodów zastępczych.

BJ przypomina, że jego główny zarzut polega na tym, że nie przyznano mu wszystkich ulg, do których ma prawo, w przeciwieństwie do innych podatników będących rezydentami w zakresie dochodów osiągniętych wyłącznie na terytorium Królestwa Belgii. **[Or. 8]**

Nie formułuje zarzutu, że nie skorzystał z nich w ogóle, ponieważ belgijski organ podatkowy z własnej inicjatywy przyznał mu je zgodnie z wymogiem CIR 1992, nie biorąc pod uwagę jego dochodów uzyskanych na terytorium Królestwa Belgii „incydentalnych” lub „nieznaczających”.

Wskazuje, że PAŃSTWO BELGIJSKIE nie kwestionuje, iż zgodnie z wyrokiem TSUE w sprawie małżonków *Jacob i Lennertz* z dnia 14 marca 2019 r. winno ono w rzeczywistości obliczać podatek zgodnie z żądaniem BJ, ale nie w jego indywidualnej sprawie, ponieważ jego dochód ze źródła belgijskiego był zbyt niski.

Zauważa on, że PAŃSTWO BELGIJSKIE opiera się na wyroku w sprawie *Schumacker* z dnia 14 lutego 1995 r. (C-279/93, EU:C:1995:31), przyznając jednocześnie, że *R. Schumacker* nie uzyskiwał żadnych dochodów w państwie miejsca zamieszkania. Wyjaśnia on, że w sprawie *Lakebrink i Peters-Lakebrink*, w której zapadł wyrok z dnia 18 lipca 2007 r. (C-182/06, EU:C:2007:452), stan faktyczny był podobny, ponieważ chodziło o dochody ujemne z nieruchomości.

BJ twierdzi w niniejszej sprawie, że uzyskuje i deklaruje dochód ze źródła belgijskiego wystarczająco znaczący, aby można było do niego stosować prawo belgijskie tak jak do każdego innego rezydenta.

Wyroki w sprawach *Schumacker* oraz *Lakebrink i Peters-Lakebrink* dotyczą przypadków, w których państwo członkowskie miejsca zamieszkania nie było w stanie przyznać korzyści przewidzianych w ustawie podatkowej, podczas gdy w przypadku BJ korzyści te z punktu widzenia rachunkowego mogły być przyznane, ale do tego nie doszło.

BJ wyjaśnia w końcu, że orzecznictwo w przedmiocie wystarczającego charakteru dochodów w państwie miejsca zamieszkania dotyczyło postępowań wszczynanych przez pracowników przeciwko państwom zatrudnienia, i twierdzi, że Trybunał Sprawiedliwości potwierdził w ostatnim czasie, że nigdy nie rozważał zwolnienia państwa miejsca zamieszkania z jego zobowiązań w sytuacji, gdy było ono w stanie „rachunkowo” je wykonać. „Determinującym kryterium jest bowiem nadal niemożność uwzględnienia przez państwo członkowskie do celów podatkowych sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika z powodu braku wystarczających dochodów podlegających opodatkowaniu, podczas gdy takie uwzględnienie jest gdzie indziej możliwe ze względu na wystarczające dochody” (wyrok TSUE, X./*Staatssecretaris van Financiën*, z dnia 9 lutego 2017 r., C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102).

➤ Stanowisko PAŃSTWA BELGIJSKIEGO

PAŃSTWO BELGIJSKIE twierdzi, że szczególne okoliczności sporu między nim a BJ nie pozwalają na taką transpozycję wskazówek sformułowanych w wyroku *Jacob i Lennertz*.

Jego zdaniem bowiem w sprawie *Jacob i Lennertz* małżonek Jacob, nawet jeśli był rezydentem belgijskim i osiągał dochody ze źródła luksemburskiego, był daleki od osiągnięcia prawie całości swoich dochodów w Wielkim Księstwie Luksemburga. We wspólnej deklaracji podatkowej za dany rok podatkowy małżonek Jacob wskazał bowiem na istnienie dwóch emerytur, a mianowicie emerytury belgijskiej w kwocie 15 699,57 EUR, a drugiej luksemburskiego pochodzenia w kwocie 14 330,75 EUR. Obie te emerytury były uzupełniane dochodami z nieruchomości [Or. 9] zadeklarowanymi przez małżonka Jacob w wysokości 1 181,60 EUR, dając tym samym łączną kwotę dochodów 31 211,92 EUR.

Zdaniem PAŃSTWA BELGIJSKIEGO nie jest zatem zaskakujące, że w takim przypadku i przy uwzględnieniu swojego wcześniejszego orzecznictwa, do którego się odwołuje (wyroki TSUE: z dnia 12 grudnia 2002 r., *de Groot*, C-385/00; z dnia 12 grudnia 2013 r., *Imfeld et Garcet*, C-303/12, z dnia 22 lipca 2017 r., *Bechtel*, C-20/16), Trybunał Sprawiedliwości uznał, że to Belgia, kraj zamieszkania małżonków *Jacon-Lennertz*, powinna przyznać podatnikowi korzyści podatkowe związane z jego sytuacją osobistą i rodzinną.



Zdaniem PAŃSTWA BELGIJSKIEGO inaczej jest w sytuacji, gdy – tak jak w niniejszej sprawie – prawie całość dochodów rezydenta belgijskiego pochodziła z Wielkiego Księstwa Luksemburga.

O ile PAŃSTWO BELGIJSKIE nie kwestionuje, że co do zasady to do państwa miejsca zamieszkania należy przyznanie wszystkich korzyści związanych z sytuacją osobistą, o tyle obowiązek ten mógłby jednak ciążyć na państwie zatrudnienia, gdy podatnik uzyskuje prawie całość lub całość swoich dochodów podlegających opodatkowaniu z działalności wykonywanej w tym państwie i nie uzyskuje on znaczącego dochodu w państwie miejsca zamieszkania (wyrok TSUE z dnia 14 lutego 1995 r., Finanzamt Köln - *Altstadt/Schumacker*, C-279/93), tak jak ma to miejsce w sporze z BJ.

Zauważa ono, że o ile prawdą jest, że R. Schumacker nie osiągał żadnego dochodu w państwie miejsca zamieszkania, podczas gdy BJ osiąga określony przez siebie jako bardzo ograniczony dochód w państwie miejsca zamieszkania<sup>1</sup>, o tyle zdaniem PAŃSTWA BELGIJSKIEGO orzecznictwo *Schumacker* ma zastosowanie również wówczas, gdy osoba osiąga dochody podlegające opodatkowaniu w państwie miejsca zamieszkania, ale nie są one znaczące („prawie w całości”, wyrok w sprawie *Schumacker*, pkt 36). Tymczasem w niniejszej sprawie belgijskie dochody BJ nie były znaczące.

PAŃSTWO BELGIJSKIE wyjaśnia, że jego teza znajduje potwierdzenie w wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie *Lakebrink i Peters-Lakebrink* (C-182/06), który dotyczy rezydentów niemieckich pracujących wyłącznie w Wielkim Księstwie Luksemburga i uzyskujących dochody ze źródła niemieckiego jedynie w postaci dochodów (ujemnych) związanych z nieruchomościami.

PAŃSTWO BELGIJSKIE wyjaśnia ponadto, że państwa członkowskie mogą zmodyfikować obowiązek ciężący co do zasady na państwie miejsca zamieszkania na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w ten sposób, że państwo miejsca zamieszkania może w drodze umowy zostać zwolnione z obowiązku pełnego uwzględnienia sytuacji osobistej i rodzinnej podatników zamieszkałych na jego terytorium i wykonujących częściowo działalność gospodarczą za granicą (wyrok TSUE z dnia 12 grudnia 2002 r., *de Groot*, C-385/00, pkt 99). **[Or. 10]**

Państwo miejsca zamieszkania może również zwolnić się z wykonania tego zobowiązania w zakresie, w jakim stwierdzi, że poza wszelkimi umowami, jedno lub więcej państw zatrudnienia przyznaje w odniesieniu do opodatkowanych przez nie dochodów korzyści związane z uwzględnieniem sytuacji osobistej i

<sup>1</sup> PAŃSTWO BELGIJSKIE podaje przykład roku podatkowego 2006, w którym BJ deklaruje łączną kwotę 66,396,78 EUR, w tym dochody z działalności zawodowej ze źródła luksemburskiego w kwocie 58 235,78 EUR oraz dochody z nieruchomości luksemburskich w kwocie 6 600,00 EUR podlegające zwolnieniu w stosunku do kwoty 1 561 EUR podlegającej opodatkowaniu według pełnej stawki w Belgii.

rodzinnej podatników, którzy nie mają miejsca zamieszkania na terytorium tych państw, ale uzyskują tam dochody podlegające opodatkowaniu (wyrok *de Groot*, pkt 100).

PAŃSTWO BELGIJSKIE wyjaśnia, że w wyroku w sprawie *de Groot* Trybunał Sprawiedliwości odpowiedział na pytanie prejudycjalne w ten sposób, że art. 48 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 39 WE) sprzeciwia się uregulowaniu takiemu jak sporne w postępowaniu głównym, powtórzonemu bądź nie w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, zgodnie z którym podatnik traci w ramach obliczenia podatków dochodowych w państwie miejsca zamieszkania część 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.

PAŃSTWO BELGIJSKIE twierdzi, że w niniejszej sprawie Wielkie Księstwo Luksemburga uwzględniło sytuację osobistą BJ przy obliczaniu podatku luksemburskiego za lata podatkowe 2006–2009, przy czym umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawiera właśnie szczególny przepis dotyczący uwzględnienia w państwie zatrudnienia sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika będącego rezydentem innego państwa.

Artykuł 24 § 4 CPDI przewiduje bowiem wyraźnie, że „osoba fizyczna mająca miejsce zamieszkania w Belgii, która zgodnie z art. 7 i 14–19 podlega opodatkowaniu w Luksemburgu w wymiarze przekraczającym 50 procent swoich dochodów z działalności zawodowej, podlega na jej wniosek opodatkowaniu w Luksemburgu w odniesieniu do jej dochodów podlegających opodatkowaniu zgodnie z art. 6, 7 i 13–19 umowy, według średniej stawki podatkowej, która – biorąc pod uwagę jej sytuację i członków rodziny pozostających na utrzymaniu i łączną kwotę jej wszystkich dochodów – miałaby do niej zastosowanie, gdyby osoba ta miała miejsce zamieszkania w Luksemburgu”. Z luksemburskich biuletynów podatkowych dotyczących podatku dochodowego za rozpatrywane lata wynika, że opodatkowanie zostało ustalone zgodnie z art. 24 § 4 CPDI.

W konsekwencji Wielkie Księstwo Luksemburga rzeczywiście wypełniło zobowiązania nałożone na nie przez umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Zdaniem PAŃSTWA BELGIJSKIEGO odróżnia to niniejszą sprawę od spraw, w których zapadły wyroki *Imfeld i Garcet* oraz *Bechtel*, w ten sposób, że sporne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie nakładały na państwo członkowskie zatrudnienia żadnego obowiązku dotyczącego uwzględnienia sytuacji osobistej i rodzinnej podatników zamieszkałych w innym państwie członkowskim będącym stroną umowy.

PAŃSTWO BELGIJSKIE uważa, że BJ chciałby skorzystać ze wszystkich korzyści podatkowych związanych z jego sytuacją osobistą i rodzinną zarówno w Luksemburgu, jak i w Belgii. [Or. 11]

Tymczasem orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości nie wymaga takiego podwójnego uwzględnienia. Ważna jest konieczność zapewnienia podatnikom zainteresowanych państw członkowskich, by w sumie cała ich sytuacja osobista i rodzinna została należycie uwzględniona, niezależnie od sposobu, w jaki zainteresowane państwa członkowskie rozdzieliły ten obowiązek.

To właśnie te względy skłoniły Cour d'appel de Liège (sąd apelacyjny w Liège, Belgia) do uznania w wyroku z dnia 28 lutego 2017 r. dotyczącym lat podatkowych 2004–2006, że z art. 18, 45 i 49 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej nie wynika, że gdyby dochody podatnika były częściowo opodatkowane na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w państwie, w którym jest on rezydentem, a częściowo w państwie, w którym wykonywana jest praca, podatnik może zawsze domagać się pełnego zastosowania w ramach podatku w państwie, w którym ma miejsce zamieszkania, odliczeń z tytułu opieki na dziećmi i czeków titres-services, do których miałby prawo, gdyby podatki byłyby w całości ustalane w państwie miejsca zamieszkania.

Wreszcie PAŃSTWO BELGIJSKIE podnosi argument, że w wyroku X./Niderlandy z dnia 9 lutego 2017 r. (C-283/15, pkt 48) Trybunał Sprawiedliwości uznał, że w przypadku gdy osoba prowadząca działalność na własny rachunek uzyskuje dochody podlegające opodatkowaniu na terytorium kilku państw członkowskich innych niż państwo członkowskie miejsca jej zamieszkania, taka równowaga może zostać osiągnięta wyłącznie poprzez umożliwienie jej skorzystania z prawa do odliczenia „ujemnych dochodów” w każdym państwie członkowskim prowadzenia działalności, które przyznaje tego rodzaju korzyść podatkową, proporcjonalnie do części dochodów uzyskiwanych na terytorium każdego państwa członkowskiego i z zastrzeżeniem przedstawienia przez nią właściwym organom podatkowym wszystkich informacji dotyczących jej globalnych dochodów pozwalających im na ustalenie takiej proporcji.

PAŃSTWO BELGIJSKIE wywodzi z tego wniosek, że Trybunał Sprawiedliwości przyznaje w sposób dorozumiany, iż wystarczy, aby sytuacja osobista i rodzinna danej osoby została co do zasady całkowicie uwzględniona, nawet jeśli z uwagi na rozbieżności między systemami podatkowymi państw członkowskich osoba ta nie mogła uzyskać dokładnie wszystkich korzyści podatkowych, które mogłaby uzyskać, gdyby osiągnęła wszystkie swoje dochody w jednym państwie.

➤ *Analiza Sądu*

Sąd rozpoznaje kilka spraw, w których BJ kwestionuje zastosowanie przez belgijską administrację podatkową art. 155 CIR 1992 – zwolnienia z zastrzeżeniem progresji – w odniesieniu do obliczania ulg podatkowych z tytułu

oszczędności długoterminowych i wydatków w celu oszczędzania energii i kwot zwolnionych z podatku.

Przedmiotem sporu są podatki nałożone na BJ w Belgii, tj. w państwie, którego BJ jest rezydentem, za lata podatkowe 2006–2011.

Sąd stwierdza, że udział w globalnych dochodach zadeklarowany przez BJ w Belgii zmieniał się w latach będących przedmiotem sporu w następujący sposób:  
[Or. 12]

Rok podatkowy	Dochody podlegające opodatkowaniu w całości	Dochody pochodzenia belgijskiego (netto)	Dochody pochodzenia luksemburskiego (netto)	Procent dochodów belgijskich w łącznej kwocie
2007	63 633,37 EUR	4.093,60 EUR	59 539,77 EUR	6,44 %
2008	66 413,40 EUR	5 296,20 EUR	61 117,20 EUR	8,00 %
2009	65 281,88 EUR	4 548,24 EUR	60 733,64 EUR	7,00 %
2010	75 893,89 EUR	4 957,95 EUR	70.935,94 EUR	6,5 %
2011	80.599,20 EUR	5.604,43 EUR	74.994,77 EUR	7 %

Niezaprzeczalnie udział dochodów BJ uzyskanych ze źródeł w Belgii, czyli w państwie miejsca zamieszkania, w jego dochodach w skali globalnej jest ograniczony, choć zmienia się z roku na rok.

W wyroku *Jacob i Lennertz* z dnia 14 marca 2019 r. Trybunał Sprawiedliwości odpowiedział sądowi krajowemu, że art. 45 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie stosowaniu belgijskiego uregulowania podatkowego identycznego z uregulowaniem będącym przedmiotem niniejszego sporu, które skutkuje pozbawieniem pary zamieszkałej w tym państwie, której jeden z członków pobiera w innym państwie członkowskim emeryturę zwolnioną z opodatkowania w pierwszym państwie członkowskim na mocy dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania części przyznanych przez to państwo korzyści podatkowych.

PAŃSTWO BELGIJSKIE i BJ nie zgadzają się co do tego, czy kwestia podziału dochodów pochodzenia luksemburskiego i belgijskich dochodów, w tym przypadku okoliczność, że dochody BJ ze źródła belgijskiego nie są znaczące kwotowo lub proporcjonalnie, ma wpływ na zobowiązania ciężące na Belgii jako państwie miejsca zamieszkania.

Rodzi to zatem trudności interpretacyjne w odniesieniu do art. 45 TFUE, które uzasadniają zwrócenie się przez Sąd z pytaniami prejudycjalnymi do Trybunału Sprawiedliwości zgodnie z art. 267 TFUE.

Należy zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości Unii z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

[...] [Or. 13] [...] [Pytania identyczne jak te w sentencji]

#### IV. Koszty postępowania

[...]

**Z POWYŻSZYCH WZGLĘDÓW,**

**SĄD,**

[...]

przed wydaniem orzeczenia postanawia, że należy zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

*„1. Czy art. 45 TFUE sprzeciwia się uregulowaniu takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, powtórzonemu bądź nie w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, zgodnie z którym podatnik traci w ramach obliczenia podatków dochodowych w państwie miejsca zamieszkania część korzyści ze zwolnionej z podatku kwoty wspomnianego dochodu i z jego innych osobistych ulg podatkowych (takich jak ulga podatkowa z tytułu oszczędności długoterminowych, a mianowicie składek płaconych w wykonaniu indywidualnej umowy ubezpieczenia na życie czy też ulga podatkowa z tytułu wydatków dokonanych w celu oszczędzania energii) z uwagi na to, że uzyskał on w danym roku podatkowym wynagrodzenie w innym państwie członkowskim, które zostało w nim opodatkowane? [Or. 14]*

*2. W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze – czy odpowiedź na to pytanie pozostaje twierdząca, jeżeli podatnik nie uzyskuje znaczącego dochodu – kwotowo lub proporcjonalnie – w państwie miejsca zamieszkania, ale państwo to może mimo to przyznać mu te ulgi podatkowe?*

*3. W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie drugie – czy odpowiedź pozostaje twierdząca, jeżeli na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między państwem miejsca zamieszkania a innym państwem podatnik skorzystał w tym innym państwie w odniesieniu do dochodów podlegających opodatkowaniu w tym drugim państwie z osobistych ulg podatkowych przewidzianych przez przepisy podatkowe tego innego państwa, ale ulgi te nie obejmują niektórych ulg podatkowych, do których podatnik ma co do zasady prawo w państwie miejsca zamieszkania?*

*4. W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie trzecie – czy odpowiedź pozostaje twierdząca, jeżeli pomimo tej ostatniej różnicy podatnik otrzymuje w tym innym państwie ulgę podatkową co najmniej taką jak ta, którą utracił w państwie miejsca zamieszkania?*

*5. Czy odpowiedzi na te pytania są identyczne w świetle art. 63 ust. 1 i art. 65 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej w odniesieniu do*

*uregulowaniu takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, powtórzonego bądź nie w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, zgodnie z którym podatnik traci w ramach obliczenia podatków dochodowych w państwie miejsca zamieszkania część korzyści ze zwolnionej z podatku kwoty wspomnianego dochodu i z innych jego osobistych ulg podatkowych (takich jak ulga podatkowa z tytułu oszczędności długoterminowych, a mianowicie składek płaconych w wykonaniu indywidualnej umowy ubezpieczenia na życie czy też ulga podatkowa z tytułu wydatków dokonanych w celu oszczędzania energii) z uwagi na to, że uzyskał on w danym roku podatkowym dochody z najmu nieruchomości, której jest właścicielem, w innym państwie członkowskim, które zostały w nim opodatkowane)?”*

[...]

DOKUMENT ROBOCZY