

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 26 maja 2016 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Artykuły 21 TFUE i 45 TFUE – Swobodny przepływ i swoboda przebywania osób oraz pracowników – Podatek dochodowy – Emerytura – Ulga podatkowa dla emerytów – Warunki przyznania – Posiadanie wydanego przez krajowy organ administracji zaświadczania o potrąceniu podatku

W sprawie C-300/15

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez tribunal administratif (sąd administracyjny, Luksemburg) postanowieniem z dnia 16 czerwca 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 19 czerwca 2015 r., w postępowaniu

Charles Kohll,

Sylvie Kohll-Schlesser

przeciwko

Directeur de l'administration des Contributions directes

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: F. Biltgen, prezes izby, A. Borg Barthet i E. Levits (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: A. Calot Escobar,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu rządu luksemburskiego przez D. Holderer, działając w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 16 lutego 2016 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 45 TFUE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy zamieszkanymi w Luksemburgu emerytami Charlesem Kohllem i Sylvie Kohll-Schlesser a Directeur de l'administration des Contributions directes (dyrektorem administracji podatków bezpośrednich) w przedmiocie odmowy przyznania przez ten organ państwu Kohll ulgi podatkowej w odniesieniu do lat podatkowych 2009-

2011.

Ramy prawne

Prawo luksemburskie

3 Zgodnie z art. 96 ust. 1 loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (znowelizowanej ustawy z dnia 4 grudnia 1967 o podatku dochodowym zwanej dalej „LIR”) (*Mémorial A* 1967, s. 1228) w brzmieniu obowiązującym w okresie wystąpienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym:

„Dochodami pochodzącymi z emerytur i rent są:

1. emerytury i renty rodzinne pobierane z tytułu wcześniejszej pracy najemnej i inne dodatki i korzyści, chociażby okresowe lub dobrowolne, pobierane z tego samego tytułu;
2. zaległe renty, emerytury lub inne dodatki okresowe i świadczenia dodatkowe wypłacone przez samodzielną kasę emerytalną zasilaną w całości lub częściowo ze składek ubezpieczonych osób, a także ryczałt edukacyjny i renty wskazane w art. 96a;

[...]”

4 Według art. 139b LIR wprowadzonego do tej ustawy przez art.1 ust. 24 ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. (*Mémorial A* 2008, s. 2622):

„1) Każdemu podatnikowi czerpiącemu dochód z emerytur lub rent w rozumieniu art. 96 [ust. 1 pkt] 1 i 2 do którego opodatkowania prawo ma Luksemburg i będącemu w posiadaniu za świadczenia o potrąceniu podatku, przyznaje się ulgę podatkową dla emerytów (UPE). Ulga podatkowa uwzględniana jest tylko jednokrotnie dla ogółu emerytur i rent przyznawanych podatnikowi.

(2) Ulga podatkowa dla emerytów wynosi 300 EUR rocznie. Miesięczna kwota wynosi 25 EUR. Ulga podatkowa dla emerytów ograniczona jest do okresu, w którym podatnik czerpie dochody z emerytur lub rent zgodnie z warunkami wskazanymi w [ust. 1] i na tych warunkach. Kwota ulgi wypłaca kasa emerytalna lub jakiegokolwiek inny podmiot zobowiązany do wypłaty emerytury w roku podatkowym, którego ulga dotyczy, na zasadach ustalanych rozporządzeniem wielkokościowym, o którym mowa w [ust. 4]. W wypadku dochodów nieosiąganych kwoty odpowiednio 300 EUR rocznie lub 25 EUR miesięcznie, nie przyznaje się ulgi podatkowej dla emerytów. Ulga podatkowa może zostać naliczona i zwrócona emerytowi wyłącznie w związku z poborem podatku od wynagrodzeń i płaconym, dokonywanym przez kasę emerytalną lub inny podmiot zobowiązany do wypłaty emerytury na podstawie za świadczenia o potrąceniu podatku.

(3) Kasa emerytalna lub podmiot zobowiązany do wypłaty emerytury które wypłaciły ulgę podatkową dla emerytów i ulgę podatkową dla samotnego rodzica ma prawo potrafić przyznane ulgi z pozytywnymi wyrównaniami podatku lub w razie potrzeby żądać zwrotu wcześniejszych wypłaconych ulg na poczet podatku na zasadach ustalanych rozporządzeniem wielkokościowym, o którym mowa w [ust.] 4.

(4) Zasady stosowania niniejszej ustawy mogą zostać określone w rozporządzeniu wielkokościowym. ”

5 Zgodnie z postanowieniami art. 143 ust. 1 LIR:

„W wypadku każdego pracownika, z zastrzeżeniem wyjątków określonych w rozporządzeniu

wielkoxsi??cym, wyda? nale?y za?wiadczenie o potr?ceniu podatku zawieraj?ce informacje konieczne do stosowania stawki potr?cenia i s?u??ce przy?ciu wpisu

a) przez urz?d podatk?w bezpo?rednich, przy zachowaniu szczeg?lnych zasad przy ustalaniu potr?cenia;

b) przez pracodawc?, przyznanego wynagrodzenia, dokonanych potr?ce? i przyznanych ulg podatkowych.

[...] ”

6 Artyku? 144 LIR stanowi:

„Artyku?y 136-143 maj? zastosowanie analogicznie do emerytur i zaleg?ych rent wskazanych w art. 96 [ust. 1] pkt 1 i 2. ?rodki dostosowuj?ce okre?la rozporz?dzenie wielkoxsi??ce.”

7 Na mocy art. 1 ust. 1 r?glement grand-ducal du 19 d?cembre 2008 r?glant les modalit?s d’application de l’octroi du cr?dit d’imp?t pour pensionn?s [rozporz?dzenia wielkoxsi??cego z dnia 19 grudnia 2008 r. reguluj?cego zasady przyznawania ulgi podatkowej dla emeryt?w] (*M?morial A 2008*, s. 2645):

„Ulg? podatkow? dla emeryt?w (UPE) przyznaje kasa emerytalna lub ka?dy inny podmiot zobowi?zany do wyp?aty emerytury na rzecz swych emeryt?w posiadaj?cych za?wiadczenie o potr?ceniu podatku, na kt?rym widnieje wpis o UPE. Je?eli ulga podatkowa nie jest wpisana na za?wiadczeniu o potr?ceniu podatku, kasa emerytalna lub ka?dy inny podmiot zobowi?zany do wyp?aty emerytury nie maj? prawa przyzna? ulgi podatkowej.

[...] ”

Umowa pomi?dzy Wielkim Ksi?stwem Luksemburga i Kr?lestwem Niderland?w o unikaniu podw?jnego opodatkowania.

8 Umowa pomi?dzy Wielkim Ksi?stwem Luksemburga i Kr?lestwem Niderland?w o unikaniu podw?jnego opodatkowania zapobieganiu uchylania si? od opodatkowania w dziedzinie podatku dochodowego i podatku od maj?tku, podpisana w Hadze w dniu 8 maja 1968 r. w brzmieniu obowi?zuj?cym w dniu wyst?pienia okoliczno?ci faktycznych post?powania g??wnego (zwana dalej „umow? o unikaniu podw?jnego opodatkowania” przewiduje w art. 19, ?e z zastrze?eniem przepis?w jej art. 20 ust. 1, emerytury i inne podobne wynagrodzenia wyp?acane rezydentowi jednego z pa?stw z tytu?u wcze?niejszej pracy najemnej podlegaj? opodatkowaniu wy??cznie w tym pa?stwie.

9 Na mocy art. 20 ust. 1 rzeczonej umowy, wynagrodzenia w tym emerytury wyp?acane rezydentowi przez jedno z pa?stw stron umowy, jego politycznych struktur ni?szego szczebla, jednostek samorz?du terytorialnego lub innych os?b prawnych prawa publicznego, bezpo?rednio lub w drodze pobrania z utworzonych przez nie ?rodk?w, osobie fizycznej tytu?em us?ug na rzecz tego pa?stwa, tej struktury terytorialnej, jednostki samorz?du terytorialnego lub innej osoby prawnej prawa publicznego w ramach wykonywania zada? o charakterze publicznym, podlegaj? opodatkowaniu w tym pa?stwie.

Post?powanie g??wne i pytanie prejudycjalne

10 C. Kohll i jego ma??onka S. Kohll-Schlesser s? obywatelami luksemburskimi zamieszkuj?cymi w Luksemburgu. C. Kohllowi wyp?acane s? dwie niderlandzkie emerytury odpowiednio przez Shell International BV oraz Sociale Verzekeringsbank (kas? ubezpiecze?

spo?ecznych). S. Kohll-Schlesser równie? pobiera emerytur? z tej drugiej instytucji.

11 W dniu 20 lutego 2013 r. C. Kohll wniós? odwo?anie od decyzji ustalaj?cych wysoko?? podatku w zakresie podatków bezpo?rednich wystawionych za lata 2009 i 2011, z uzasadnieniem, i? luksemburskie organy podatkowe nie przyzna?y mu ulgi podatkowej dla emerytów, przewidzianej w art. 139b LIR (zwanej dalej „ulg? podatkow?”).

12 Decyzj? z dnia 23 wrze?nia 2013 r. dyrektor urz?du podatków bezpo?rednich odrzuci? odwo?anie C. Kohlla, po pierwsze ze wzgl?du na fakt, i? dotyczy?o ono dochodów uzyskanych w 2009 r. a wi?c by?o spó?nione i w konsekwencji niedopuszczalne i po drugie, poniewa? dotyczy?o dochodów uzyskanych w latach 2010 i 2011, potwierdzaj?c, ?e C. Kohll nie kwalifikowa? si? do skorzystania z ulgi podatkowej i na?o?y? na? dodatkowy podatek za te lata.

13 W dniu 10 grudnia 2013 r. C. Kohll i S. Kohll-Schlesser wnie?li do s?du odsy?aj?cego, którym jest tribunal administratif, (s?d administracyjny, Luksemburg) skarg? zmierzaj?c? do stwierdzenia niewa?no?ci tej decyzji dyrektora urz?du podatków bezpo?rednich.

14 S?d ten jest zdania, ?e podczas gdy skarga S. Kohll-Schlesser jest niedopuszczalna albowiem skar??ca nie wnios?a uprzednio we w?asnym imieniu odwo?ania do dyrektora urz?du podatków bezpo?rednich, to skarga C. Kohlla jest dopuszczalna. C. Kohll kwestionuje zasadniczo zgodno?? art. 139b LIR z zasad? swobodnego przep?ywu pracowników, o której mowa w art. 45 TFUE.

15 S?d odsy?aj?cy wyja?nia, ?e ulg? podatkow? przyznaje si? ka?demu podatnikowi uzyskuj?cemu dochód pochodz?cy z emerytur lub rent w rozumieniu art. 96 ust. 1 pkt 1 i 2 LIR pod warunkiem, ?e prawo do opodatkowania nale?y do Wielkiego Ksi?stwa Luksemburga a podatnik posiada za?wiadczenie o potr?ceniu podatku.

16 Zdaniem rzeczowego s?du, jakkolwiek sporne we wniesionej do niego sprawie emerytury podlegaj? opodatkowaniu w Luksemburgu, to jednak bezspreczne jest, ?e C. Kohllowi nie wydano za?wiadczenia o potr?ceniu podatku w odniesieniu do emerytur, co do których ro?ci on sobie prawo do ulgi podatkowej.

17 W tym wzgl?dzie, s?d odsy?aj?cy zaznacza, ?e art. 139b LIR mo?e prowadzi? do dyskryminacji po?redniej, albowiem przepis ten uzale?nia przyznanie ulgi podatkowej od warunku, aby potencjalny beneficjent posiada? za?wiadczenie o potr?ceniu podatku. Tymczasem owej ulgi podatkowej nie przyznaje si? osobom pobieraj?cym wynagrodzenia lub emerytury niepodlegaj?ce opodatkowaniu u ?ród?a, takie jak zagraniczna emerytura.

18 W tych okoliczno?ciach tribunal administratif (s?d administracyjny) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy zasada swobodnego przep?ywu pracowników, zawarta w szczególno?ci w art. 45 TFUE, sprzeciwia si? przepisom art. 139 b ust. 1 LIR w zakresie, w jakim zastrzegaj? one dla osób posiadaj?cych za?wiadczenie o potr?ceniu podatku korzy?? p?yn?c? z ulgi podatkowej okre?lonej w tych przepisach? ”

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

19 Poprzez swe pytanie s?d odsy?aj?cy stara si? w istocie ustali? czy art. 45 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, i? postanowienie to stoi na przeszkodzie krajowym przepisom podatkowym, takim jak przepis b?d?cy przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym, które zastrzegaj? korzystanie z ulgi podatkowej dla emerytów, na rzecz podatników posiadaj?cych

za?wiadczenie o potr?ceniu podatku.

W przedmiocie swobody, której dotyczy niniejsza sprawa

20 Na wst?pie nale?y zbada? czy na art. 45 TFUE, o którego interpretacj? zwróci? si? s?d odsy?aj?cy mo?na powo?a? si? w sytuacji takiej jak w post?powaniu g?ównym, która dotyczy traktowania pod wzgl?dem podatkowym przez pa?stwo cz?onkowski, emerytur wyp?acanych rezydentowi tego pa?stwa cz?onkowskiego przez podmiot zobowi?zany do wyp?aty emerytury z siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim.

21 Rz?d luksemburski ma bowiem w?tpliwo?ci co do mo?liwo?ci zastosowania tego postanowienia w post?powaniu g?ównym a Komisja Europejska ocenia, ?e rzeczne postanowienie mog?oby mie? zastosowanie jedynie gdyby C. Kohll zosta? rezydentem luksemburskim przed przej?ciem na emerytur? w celu poszukiwania lub podj?cia zatrudnienia w tym pa?stwie cz?onkowskim. Artyku? 45 TFUE nie mia?by bowiem zastosowania do sytuacji C. Kohlla w wypadku gdyby osiedli? si? on w Luksemburgu korzystaj?c ju? ze statusu emeryta i bez zamiaru wykonywania dzia?alno?ci zawodowej w tym pa?stwie.

22 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e ka?dy obywatel Unii Europejskiej, niezale?nie od miejsca zamieszkania oraz przynale?no?ci pa?stwowej, który skorzysta? z prawa do swobodnego przep?ywu pracowników oraz który wykonywa? dzia?alno?? zawodow? w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? pa?stwo, w którym ma miejsce zamieszkania, jest obj?ty zakresem zastosowania art. 45 TFUE (wyrok z dnia 28 lutego 2013 r. w sprawie Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 Po pierwsze, je?eli chodzi o emerytur? wyp?acan? C. Kohllowi przez Shell International bezsporne jest, ?e uzyskuj? on j? tytu?em wcze?niejszego wykonywania pracy najemnej w pa?stwie cz?onkowskim, w tym przypadku w Niderlandach, innym ni? pa?stwo, którego jest obywatelem i w którym zamieszkuje w okresie wyst?pienia okoliczno?ci post?powania g?ównego.

24 Wobec wykonywania przez C. Kohlla pracy najemnej w innym pa?stwie, C. Kohll skorzysta? wi?c z prawa do swobodnego przep?ywu przewidzianego w art. 45 TFUE.

25 Trybuna? orzek?, ?e okoliczno??, i? dana osoba nie jest ju? stron? stosunku pracy nie pozbawia j? gwarancji pewnych praw zwi?zanych ze statusem pracownika i ?e emerytura, której przyznanie zale?y od wcze?niejszego istnienia stosunku pracy który dobieg? ko?ca, zalicza si? do tej kategorii praw. Prawo do emerytury jest bowiem nierozzerwalnie zwi?zane z obiektywnym statusem pracownika (zob. podobnie wyrok z dnia 15 czerwca 2000 r. Sehrer, C-302/98, EU:C:2000:322, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Sytuacja podatnika takiego jak C. Kohll, korzystaj?cego z emerytury wyp?acanej z tytu?u pracy najemnej, któr? wykonywa? on w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? pa?stwo, którego jest obywatelem i w którym zamieszkuje w okresie wyst?pienia okoliczno?ci post?powania g?ównego, ro?ni si? od sytuacji osoby, której ca?a kariera zawodowa przebiega?a w pa?stwie cz?onkowskim, którego jest ona obywatelem i która skorzysta?a ze swego prawa do przebywania w innym pa?stwie cz?onkowskim dopiero po przej?ciu na emerytur? i w konsekwencji nie mo?e powo?ywa? si? na swobod? przep?ywu zagwarantowan? w art. 45 TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 9 listopada 2006 r. Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, point 16).

27 Uwadze tej nie przeczy zreszt? wyrok z dnia 19 listopada 2015 r. (Hirvonen, C-632/13, EU:C:2015:765), w którym Trybuna? orzek? w pkt 21, ?e osoba na emeryturze, która opu?ci?a pa?stwo cz?onkowskie, w którym przebywa?a przez ca?e ?ycie zawodowe, celem zamieszkania w innym pa?stwie cz?onkowskim, mo?e, o ile jej sytuacja nie jest obj?ta swobod? przep?ywu

zagwarantowan? w art. 45 TFUE, powo?a? si? na prawo swobodnego przep?ywu jako obywatel Unii na podstawie art. 21 TFUE.

28 W konsekwencji obywatel i rezydent pa?stwa cz?onkowskiego taki jak C. Kohll mo?e powo?ywa? si? na art. 45 TFUE, je?eli chodzi o emerytur? wyp?acan? mu z tytu?u wcze?niejszej pracy najemnej w pa?stwie cz?onkowskim, którego nie jest obywatelem ani w którym nie zamieszkuje w okresie wyst?pienia okoliczno?ci faktycznych post?powania g?ównego, niezale?nie od kwestii czy po pracy w tym innym pa?stwie cz?onkowskim osiedli? si? w pa?stwie cz?onkowskim swego pochodzenia w celu poszukiwania lub podj?cia w nim pracy.

29 Po drugie je?eli chodzi o emerytur? wyp?acan? C. Kohllowi przez kas? ubezpiecze? spo?ecznych, z akt przed?o?onych Trybuna?owi wynika, ?e strony post?powania g?ównego spieraj? si? co do podstawy prawnej w oparciu, o któr? zainteresowanemu przyznano t? emerytur? i co do prawa Wielkiego Ksi?stwa Luksemburga do opodatkowania go, bior?c pod uwag? art. 20 ust. 1 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

30 S?d odsy?aj?cy wyja?nia, ?e rzeczona emerytura jest przyznawana ka?demu kto zamieszkiwa? w Niderlandach niezale?nie od kwestii tego czy osoba ta wykonywa?a prac? najemn?, zaznaczaj?c jednak ?e obj?ta jest ona art. 19 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, mimo ?e przepis ten odnosi si? do emerytur wyp?acanych z tytu?u pracy najemnej.

31 Do s?du odsy?aj?cego nale?y okre?lenie podstawy prawnej, w oparciu o któr? emerytura ta jest wyp?acana C. Kohllowi przez kas? ubezpiecze? spo?ecznych a zw?aszcza ustalenie czy emerytura ta, chocia? a priori jest przyznawana ka?demu rezydentowi Niderlandów, zosta?a jednak przyznana w tym przypadku C. Kohllowi ze wzgl?du na jego prac? najemn? w Niderlandach, lub wreszcie czy wysoko?? rzeczonej emerytury jest uzale?niona od posiadania przez zainteresowanego statusu pracownika. Je?eli tak to w sporze w post?powaniu g?ównym mo?liwe by?oby powo?anie si? na art. 45 TFUE z tych samych wzgl?dów co przedstawione w pkt 23-28 niniejszego wyroku.

32 Natomiast w wypadku stwierdzenia, ?e na?o?ony na kas? ubezpiecze? spo?ecznych obowi?zek wyp?acania C. Kohllowi emerytury ani jej wysoko?? nie zale?? od posiadania przez zainteresowanego statusu pracownika, lecz od tego czy zamieszkuje on w Niderlandach, mo?liwe by?oby powo?anie si? na art. 21 TFUE przewiduj?cy ogólnie prawo ka?dego obywatela do swobodnego przemieszczania si? i przebywania na terytorium pa?stw cz?onkowskich.

33 W konsekwencji, wobec mo?liwo?ci zastosowania w post?powaniu g?ównym zarówno art. 21 TFUE jak tez art. 45 TFUE, nale?y dokona? interpretacji obydwu tych postanowie?.

34 W tym wzgl?dzie okoliczno??, ?e s?d odsy?aj?cy w swym pytaniu odniós? si? jedynie do art. 45 TFUE nie stoi na przeszkodzie dla dokonania przez Trybuna? interpretacji tak?e art. 21 TFUE.

35 Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecnictwem w celu udzielenia u?ytecznej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne zadane przez s?d odsy?aj?cy Trybuna? mo?e uwzgl?dni? przepisy prawa Unii, które nie zosta?y wymienione przez s?d krajowy w pytaniach prejudycjalnych (zob. wyrok z dnia 28 lutego 2013 r. 28 lutego 2013 r., Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, pkt 24, i przytoczone tam orzecznictwo).

W przedmiocie istnienia ograniczenia

36 Po pierwsze, je?eli chodzi o art. 45 TFUE nale?y przypomnie? ?e nawet je?li z brzmienia

przepisów dotyczących swobody przepływu pracowników wynika, że są one w szczególności zapewnieniu traktowania przez państwo przyjmujące obywateli innych państw członkowskich na równi z obywatelami tego państwa, to sprzeciwiają się one także utrudnianiu przez państwo pochodzenia korzystania przez jego własnych obywateli ze swobody w zakresie podejmowania i wykonywania pracy w innym państwie członkowskim (zob. podobnie wyroki z dnia 28 lutego 2013 r., Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 W niniejszym przypadku, zgodnie z prawem krajowym ulgę podatkową przyznaje się podatnikom, którzy czerpią dochód z emerytury podlegającej opodatkowaniu w Luksemburgu, w wysokości 300 EUR rocznie lub 25 EUR miesięcznie, i którzy posiadają zaświadczenie o potrąceniu podatku.

38 Tymczasem, jak wyjaśnia sąd odsyłający, beneficjent emerytury nie otrzymuje zaświadczenia o potrąceniu podatku, jeżeli ta emerytura, mimo że podlega opodatkowaniu w Luksemburgu, nie jest przedmiotem opodatkowania u źródła w tym państwie członkowskim, z powodu w szczególności tego że podmiot zobowiązany do wypłaty rzeczowej emerytury ma siedzibę w innym państwie członkowskim.

39 Wynika z tego, że korzyść podatkowa, jaką stanowi ulga podatkowa, nie jest przyznawana podatnikom zamieszkującym w Luksemburgu, których emerytury podlegają opodatkowaniu w tym państwie członkowskim mają źródło w innym państwie członkowskim.

40 Wprowadzając odmienne traktowanie podatników zamieszkujących w Luksemburgu w zależności od państwa członkowskiego, w jakim mają źródło opodatkowane w Luksemburgu emerytury, z których korzystają oni i odmawiając korzyści w formie ulgi podatkowej podatnikom, których podmiot zobowiązany do wypłaty emerytury ma siedzibę na terytorium innego państwa członkowskiego, sporne w postępowaniu głównym przepisy krajowe mogą odwodzić pracowników od poszukiwania lub przyjmowania zatrudnienia w państwie członkowskim innym niż Luksemburg.

41 Omawiane przepisy powodują więc ograniczenie swobodnego przepływu pracowników, co do zasady zakazane przez art. 45 TFUE.

42 Po drugie, co się tyczy art. 21 TFUE z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że ustawodawstwo krajowe, które stawia w mniej korzystnej sytuacji niektórych obywateli danego kraju z tego tylko powodu, że skorzystali oni ze swobody przemieszczania się i przebywania w innym państwie członkowskim, stanowi ograniczenie swobód przysługujących każdemu obywatelowi Unii na gruncie art. 21 ust. 1 TFUE (wyrok z dnia 26 lutego 2015 r., Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Uważenia, jakie traktat przyznaje obywatelom Unii w zakresie swobodnego przemieszczania się, nie byłoby bowiem w pełni skuteczne, gdyby obywatel państwa członkowskiego miał zostać zniechęcony do skorzystania z nich za sprawą trudności wynikających z przepisów państwa członkowskiego jego pochodzenia w związku z jego pobytem w innym państwie członkowskim, które stawiają go w niekorzystnej sytuacji z tego tylko względu, że skorzysta z tych uprawnień (wyrok z dnia 26 lutego 2015 r., Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 W niniejszej sprawie, jako że luksemburski podatnik, który wykonywał swe prawo do przemieszczania się i przebywania w innym państwie członkowskim niż państwo, którego jest obywatelem i który korzysta z powodu przebywania w tym innym państwie członkowskim z emerytury wypłacanej przez podmiot zobowiązany do jej wypłaty mający siedzibę w tym drugim państwie, spotkał się z odmową przyznania korzyści podatkowej, jaką stanowi ulga podatkowa,

ów luksemburski podatnik znajduje się w sytuacji niekorzystnej w porównaniu do podatników, którzy nie wykonali swobody przemieszczania się i przebywania w innym państwie członkowskim. Sporne w postępowaniu główne przepisy krajowe prowadzące do takiego odmiennego traktowania mogą odwołać podatnika od wykonywania tej swobody i stanowi tym samym ograniczenie swobód przyznanych w art. 21 TFUE.

W przedmiocie występowania uzasadnienia

45 Takie ograniczenia mogą zostać dopuszczone jedynie wówczas, gdy dotyczą one sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub jeżeli są one uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. w szczególności wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r. *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, pkt 26).

46 Co się tyczy tego, czy stanowił przedmiot niniejszej sprawy sytuację są obiektywnie porównywalne, należy przypomnieć, że porównywalność sytuacji transgranicznej i sytuacji wewnętrznej należy badać z uwzględnieniem celu realizowanego przez rozpatrywane przepisy krajowe (zob. podobnie wyroki: z dnia 25 lutego 2010 r. *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 22; z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-2012/532 *Philips Electronics UK*, pkt 17).

47 W tym względzie rząd luksemburski podnosi, że ulgi podatkowe ustanowiono w celu realizacji selektywnej polityki podatkowej w stosunku do osób należących do najwyższych warstw społecznych, umożliwiając im uzyskanie wskutek takiej korzyści podatkowej, możliwie wysokiego dochodu.

48 Tymczasem w świetle takiego celu, bądźcy rezydentem podatnik, który otrzymuje emeryturę mającą swój źródło w innym państwie członkowskim niekoniecznie znajduje się w sytuacji odmiennej od podatnika bądźcego rezydentem, który otrzymuje taką emeryturę od podmiotu zobowiązanego do jej wypłaty mającego siedzibę w państwie jego zamieszkania, albowiem obydwaj ci podatnicy mogą należeć do najwyższych warstw społecznych.

49 W związku z tym uzasadnienie ograniczenia może dotyczyć jedynie nadrzędnych względów interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być odpowiednie dla zagwarantowania realizacji zamierzonego przez nie celu i nie wykracza poza to, co jest niezbędnym do jego osiągnięcia (wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

50 W tym względzie rząd luksemburski podnosi, że system ulgi podatkowej jest uzasadniony koniecznością zachowania spójności krajowego systemu podatkowego w drodze przyznania ulgi podatkowej, która cechuje możliwość naliczenia i zwrotu w skuteczny, sprawiedliwy i wykonalny sposób w szczególności bez wywoływania nieproporcjonalnych obciążeń administracyjnych.

51 Według tego rzędu po pierwsze system ulgi podatkowej jest jedynym, który może w praktyce funkcjonować bez wywoływania niewspółmiernych trudności administracyjnych dla organów administracji, podmiotów zobowiązanych do wypłaty omawianych dochodów oraz administrowanych podmiotów. Jedynie bowiem krajowe organy odpowiedzialne za wypłatę emerytur i uiszczanie potrąconych podatków na rzecz skarbu państwa posiadają po pierwsze zaktualizowane informacje pozwalające przyznać ulgi podatkowe w sposób skuteczny, sprawiedliwy i odpowiedni i po drugie mogą naliczyć lub zwrócić owe ulgi podatkowe zainteresowanym podatnikom w sposób bezpośredni i skuteczny.

52 Po drugie rzeczony system jest konieczny dla zachowania spójności krajowego systemu podatkowego jako całości a w ustawodawstwie luksemburskim istnieje związek pomiędzy systemem poboru podatku, w niniejszym przypadku potrąceniem podatku od dochodów z

emerytur w rozumieniu art. 96 ust. 1 pkt 1 i 2 LIR oraz ulgi podatkowej.

53 Po pierwsze, w odniesieniu do wzgl?dów administracyjnych i praktycznych, do których odwo?uje si? rz?d luksemburski nale?y przypomnie?, ?e Trybuna? w faktycznie orzek? ju?, i? nie mo?na odmówi? pa?stwom cz?onkowskim mo?liwo?ci realizacji uzasadnionych celów poprzez wprowadzenie przepisów, które mog? by? w ?atwy sposób zarz?dzane i kontrolowane przez w?a?ciwe organy (wyrok z dnia 24 lutego 2015 r., Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, pkt 33)

54 Niemniej jednak nale?y zaznaczy?, ?e w sprawie w post?powaniu g?ównym nie jest kwestionowany system oparty na potr?ceniu podatku u ?ród?a ani odpowiedni i praktyczny charakter dostarczania za?wiadczenia o potr?ceniu podatku, lecz bezwzgl?dna odmowa przyznania korzy?ci podatkowej, w sytuacji gdy dany podatnik nie jest w stanie przedstawi? takiego za?wiadczenia, nawet je?li spe?nia on inne warunki aby móc korzysta? z rzeczonej korzy?ci.

55 Tymczasem nie mo?na z góry wykluczy?, ?e podatnik jest w stanie przed?o?y? dowody, na podstawie których organ podatkowy pa?stwa cz?onkowskiego opodatkowania móg?by w sposób jasny i precyzyjny skontrolowa? stan i charakter dochodów z emerytury pochodz?cej z innego pa?stwa cz?onkowskiego (zob. analogicznie wyrok z dnia 27 stycznia 2009 r., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 53).

56 Nic bowiem nie stoi na przeszkodzie temu, aby zainteresowane organy podatkowe domaga?y si? od tego podatnika wszelkich dowodów, które wydaj? si? im konieczne dla oceny kwestii, czy spe?nione s? przes?anki dla mo?liwo?ci przyznania rzeczowej korzy?ci przewidzianej przez dane przepisy i czy ??dan? korzy?? mo?na w zwi?zku z tym przyzna? (zob. podobnie wyrok z dnia 27 stycznia 2009 r., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 54).

57 W tym zakresie rz?d luksemburski nie przedstawi? wyja?nie? co do powodów uniemo?liwiaj?cych oparcie si? na informacjach przedk?adanych przez podatnika, który wnosi o skorzystanie z ulgi podatkowej b?d?cej przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym.

58 Co wi?cej, jak zaznaczy? rzecznik generalny w pkt 68 swej opinii, rz?d luksemburski, powo?uj?c si? na rzekome trudno?ci administracyjne i ich nieproporcjonalny charakter, nie precyzuje ich dok?adnej istoty.

59 W ka?dym razie nale?y przypomnie?, ?e Trybuna? orzek? ju?, ?e praktyczne trudno?ci nie mog? same uzasadnia? ograniczenia zakresu swobody podstawowej zagwarantowanej przez traktat (wyrok z dnia 1 lipca 2010 r. Dijkman i Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, pkt 60).

60 Po drugie jakkolwiek konieczno?? zachowania spójno?ci systemu podatkowego mo?e uzasadnia? ograniczenie w wykonywaniu podstawowych swobód zagwarantowanych w traktacie, aby mo?liwe by?o uwzgl?dnienie argumentu opartego na takim uzasadnieniu, Trybuna? wymaga istnienia bezpo?redniego zwi?zku pomi?dzy dan? korzy?ci? podatkow? a wyrównaniem tej korzy?ci przez okre?lone obci??enie podatkowe, przy czym bezpo?redni charakter tego zwi?zku powinien by? oceniany z punktu widzenia celu spornych przepisów (zob. podobnie wyrok z dnia 1 lipca 2010 r., Dijkman i Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, pkt 54 i 55 i przytoczone tam orzecznictwo).

61 W niniejszej sprawie rz?d luksemburski nie powo?uje si? na istnienie bezpo?redniego zwi?zku pomi?dzy sporn? w post?powaniu g?ównym ulg? podatkow? i okre?lonym obci??eniem podatkowym, albowiem emerytury pochodz?ce z innego pa?stwa cz?onkowskiego s?, podobnie jak luksemburskie emerytury, opodatkowane w Luksemburgu, lecz opiera si? na istnieniu zwi?zku

pomiędzy sporną w postępowaniu głównym ulgą podatkową i techniką opodatkowania, a mianowicie potrąceniem u źródła, stosowanym jedynie do emerytur, do których wypłaty zobowiązany jest podmiot z siedzibą w Luksemburgu. Sporna w postępowaniu głównym korzyść podatkowa nie ma więc wyrównania w określonym obciążeniu w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w poprzednim punkcie niniejszego wyroku.

62 W konsekwencji należy stwierdzić, że zasadniczo zabronione przez art. 21 i 45 TFUE ograniczenia wynikające ze stosowania spornych w postępowaniu głównym krajowych przepisów podatkowych, nie mogą być uzasadnione względami, na jakie powołuje się rząd luksemburski.

63 W świetle powyższych uwag na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 21 i 45 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż postanowienia te stoją na przeszkodzie krajowym przepisom podatkowym, takim jak przepis będący przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, które zastrzegają korzystanie z ulgi podatkowej dla emerytów, na rzecz podatników posiadających zaświadczanie o potrąceniu podatku.

W przedmiocie kosztów

64 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 (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 21 i 45 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż postanowienia te stoją na przeszkodzie krajowym przepisom podatkowym, takim jak przepis będący przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, które zastrzegają korzystanie z ulgi podatkowej dla emerytów, na rzecz podatników posiadających zaświadczanie o potrąceniu podatku.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.