

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62020CJ0241

WYROK TRYBUNAŹU (pierwsza izba)

z dnia 15 lipca 2021 r. ( \*1 )

Odesłanie prejudycjalne – Swobodny przepływ pracowników – Swobodny przepływ kapitału – Podatek dochodowy – Przepisy zmierzające do unikania podwójnego opodatkowania – Dochody osięgane w innym państwie członkowskim niż państwo członkowskie miejsca zamieszkania – Mechanizm obliczania zwolnienia z podatku w państwie członkowskim miejsca zamieszkania – Utrata części niektórych korzyści podatkowych

W sprawie C-241/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez tribunal de première instance du Luxembourg (sąd pierwszej instancji dla prowincji Luksemburg, Belgia) postanowieniem z dnia 1 kwietnia 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 czerwca 2020 r., w postępowaniu:

BJ

przeciwko

État belge,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: J.-C. Bonichot, prezes izby, R. Silva de Lapuerta (sprawozdawczyni), wiceprezes Trybunału, C. Toader, M. Safjan i N. Jääskinen, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

–

w imieniu BJ – N. Lequeux, avocate,

–

w imieniu rządu belgijskiego – C. Pochet, P. Cottin i S. Baeyens, w charakterze pełnomocników,

–

w imieniu rządu niderlandzkiego – M.K. Bulterman i A.M. de Ree, w charakterze pełnomocników,

–

w imieniu Komisji Europejskiej – W. Roels i V. Uher, w charakterze pełnomocników,  
podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,  
wydaje następujący

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 45, art. 63 ust. 1 i art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE.

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy BJ a państwem belgijskim w przedmiocie utraty części korzyści podatkowych, do których byłby on uprawniony, gdyby wszystkie swoje dochody osiągał w Belgii.

Ramy prawne

Belgijsko-luksemburska umowa podatkowa

3

Artykuł 6 umowy zawartej pomiędzy Królestwem Belgii a Wielkim Księstwem Luksemburga o unikaniu podwójnego opodatkowania i uregulowaniu niektórych innych kwestii w dziedzinie podatku dochodowego i majątkowego, podpisanej w Luksemburgu w dniu 17 września 1970 r., w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych rozpatrywanych w postępowaniu głównym (zwanej dalej „belgijsko-luksemburską umową podatkową”), zatytułowany „Dochody z nieruchomości”, stanowi w ust. 1:

„Dochody z nieruchomości podlegają opodatkowaniu w umawiającym się państwie, w którym nieruchomość ta jest położona”.

4

Artykuł 15 tej umowy, zatytułowany „Zawody najemne”, w ust. 1 stanowi:

„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”.

5

Artykuł 23 tej umowy, zatytułowany „Przepisy służące unikaniu podwójnego opodatkowania”, w ust. 2 pkt 1 stanowi:

„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 określeniu stawki podatkowej”.

6

Artykuł 24 tej umowy, zatytułowany „Niedyskryminacja”, w ust. 4 lit. a) stanowi:

„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 roczną kwotę jej wszystkich dochodów – miałaby do niej zastosowanie, gdyby osoba ta miała miejsce zamieszkania w Luksemburgu”.

Prawo belgijskie

7

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

8

Ulgi podatkowe z tytułu oszczędzania długoterminowego i wydatków poniesionych na oszczędzanie energii w gospodarstwie domowym regulowane są, odpowiednio, w art. 145/1 i 145/24 tego kodeksu.

9

Artykuł 155 akapit pierwszy tego kodeksu ma następujące brzmienie:

„Dochody objęte zwolnieniem na mocy międzynarodowych umów 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”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

10

W latach podatkowych 2006–2011 BJ, belgijski rezydent podatkowy, wykonywał pracę najemną w Luksemburgu.

11

Ponadto BJ jest właścicielem mieszkania położonego w Luksemburgu, wynajętego na cele mieszkalne osobie fizycznej, oraz dwóch nieruchomości położonych w Belgii.

12

Na podstawie art. 6 ust. 1 i art. 15 ust. 1 belgijsko-luksemburskiej umowy podatkowej dochody z nieruchomości oraz dochody z działalno?ci zawodowej ze ?ród?a luksemburskiego BJ podlega?y opodatkowaniu w Luksemburgu i zosta?y tam opodatkowane na podstawie art. 24 ust. 4 lit. a) tej umowy.

13

Zgodnie z art. 23 ust. 2 pkt 1 tej umowy i art. 155 CIR 1992 dochody te, zwolnione z podatku w Belgii, zosta?y w pierwszej kolejno?ci uwzgl?dnione do celów okre?lenia podatku w tym pa?stwie cz?onkowskim. W drugiej kolejno?ci ulgi podatkowe z tytu?u zwolnionych kwot dochodu, oszcz?dzania d?ugoterminowego i wydatków poniesionych na oszcz?dzanie energii w gospodarstwie domowym przewidziane odpowiednio w art. 131, art. 145/1 i art. 145/24 CIR 1992, zosta?y zastosowane do tak okre?lonego podatku. W trzeciej kolejno?ci, zgodnie z art. 155 CIR 1992 podatek ten zosta? obni?ony proporcjonalnie do udzia?u zwolnionego dochodu luksemburskiego w ca?kowitym dochodzie BJ.

14

W odwo?aniach wniesionych do belgijskiego organu podatkowego BJ zakwestionowa? kolejno?? zaliczenia tych dwóch kategorii obni?ek podatku, podnosz?c, ?e zastosowanie obni?enia podatku z tytu?u dochodów zwolnionych na podstawie mi?dzynarodowych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nie przed, lecz po obni?eniu podatku z tytu?u zwolnionych kwot dochodu, oszcz?dzania d?ugoterminowego i wydatków poniesionych na oszcz?dzanie energii w gospodarstwie domowym nie pozwala?o mu na pe?ne korzystanie z tych ulg podatkowych i spowodowa?o utrat?, proporcjonalnie do jego zwolnionych dochodów luksemburskich, korzy?ci z ich cz??ci, do których by? uprawniony na podstawie przepisów belgijskich.

15

Po oddaleniu tych odwo?a? BJ wniós? skarg? do tribunal de première instance du Luxembourg (s?du pierwszej instancji dla prowincji Luksemburg, Belgia) w celu pe?nego uzyskania korzy?ci podatkowych. Zdaniem tego s?du wi?kszo?? z nich zosta?a utracona, poniewa? ulgi te zmniejszy?y jedynie w niewielkim stopniu belgijski podatek dochodowy BJ.

16

W tym wzgl?dzie s?d odsy?aj?cy zastanawia si? przede wszystkim, czy art. 45 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoi on na przeszkodzie krajowemu uregulowaniu podatkowemu takiemu jak rozpatrywane w post?powaniu g?ównym. Gdyby tak by?o, s?d odsy?aj?cy chcia?by nast?pnie ustali?, czy niektóre cechy sprawy w post?powaniu g?ównym mog? mie? wp?yw na t? wy?adni?. Wreszcie s?d ten zastanawia si? równie?, czy w ?wietle okoliczno?ci, ?e BJ osi?ga dochody z wynajmu mieszkania, które posiada w Luksemburgu, art. 63 i 65 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one takiemu uregulowaniu.

17

W tej sytuacji tribunal de première instance du Luxembourg (s?d pierwszej instancji dla prowincji Luksemburg) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi 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 cztery 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?

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 ulgi podatkowe co najmniej takie 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 lit. a) TFUE] w odniesieniu do uregulowania takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, powtózonego bądź nie w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, zgodnie z którym podatnik traci w ramach obliczenia podatków dochodowych w państwie miejsca zamieszkania cztery 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)?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

18

Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyła cy dąży w istocie do ustalenia, czy art. 45 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom podatkowym państwa członkowskiego, których stosowanie skutkuje tym, że podatnik mający miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim traci w ramach obliczenia podatku dochodowego w rzeczonym państwie członkowskim cztery korzyści podatkowych przyznanych przez to państwo, z tego względu, że podatnik ten otrzymuje wynagrodzenie z tytułu wykonywania pracy najemnej w innym państwie członkowskim, podlegające opodatkowaniu w tym ostatnim państwie członkowskim i zwolnione z opodatkowania w państwie członkowskim miejsca zamieszkania na podstawie dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

19

Na wstępie należy zbadać, czy art. 45 TFUE ma zastosowanie do sporu w postępowaniu gównym.

20

W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem każdy obywatel Unii Europejskiej, niezależnie od miejsca zamieszkania oraz obywatelstwa, który skorzysta z prawa do swobodnego przepływu pracowników oraz który wykonywał działalność zawodową w innym państwie członkowskim niż państwo, w którym ma miejsce zamieszkania, podlega zakresowi zastosowania art. 45 TFUE (wyrok z dnia 22 czerwca 2017 r., Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

21

W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że skarżący w postępowaniu gównym ma miejsce zamieszkania w Belgii i że w latach podatkowych rozpatrywanych w postępowaniu gównym wykonywał pracę najemną w Luksemburgu.

22

W konsekwencji sytuacja skarżącego w postępowaniu gównym jest objęta zakresem stosowania art. 45 TFUE.

23

Po dokonaniu tego uściślenia należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem celem wszystkich postanowień traktatu FUE dotyczących swobody przepływu osób jest ułatwienie obywatelom Unii wykonywania wszelkiego rodzaju działalności zawodowej na terytorium Unii oraz uniemożliwienie stosowania środków, które mogłyby stawiać tych obywateli w niekorzystnym położeniu, w sytuacji gdy chcieliby oni podjąć działalność zarobkową na terytorium innego państwa członkowskiego (wyroki: z dnia 12 grudnia 2002 r., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, pkt 77 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 22 czerwca 2017 r., Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

24

W konsekwencji art. 45 TFUE stoi na przeszkodzie każdemu przepisowi krajowemu, który może zakazać lub czyni mniej atrakcyjnym korzystanie przez obywateli Unii z podstawowej swobody zagwarantowanej tym postanowieniem (wyrok z dnia 10 października 2019 r., Krah, C-703/17,

EU:C:2019:850, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

25

Ponadto 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 rzeszonego 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 (wyrok z dnia 14 marca 2019 r., Jacob i Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

26

Z tego wynika, że w niniejszej sprawie to Królestwo Belgii, jako państwo członkowskie miejsca zamieszkania skarżącego w postępowaniu głównym, powinno przyznać temu ostatniemu wszystkie korzyści podatkowe związane z jego sytuacją osobistą i rodzinną.

27

W tym względzie należy przypomnieć, że korzyści podatkowe będące przedmiotem postępowania głównego, a mianowicie ulgi podatkowe z tytułu zwolnionych części dochodu, oszczędności długoterminowych i wydatków poniesionych na oszczędzanie energii w gospodarstwie domowym, zostały uznane przez Trybunał za związane z sytuacją osobistą i rodzinną podatnika (wyrok z dnia 14 marca 2019 r., Jacob i Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, pkt 33, 40, 41).

28

Rozpatrywane w postępowaniu głównym belgijskie uregulowanie podatkowe przewiduje, że dochody zwolnione na podstawie międzynarodowych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania są najpierw ujmowane w podstawie opodatkowania, która służy do ustalenia stawki mającej zastosowanie do niezwolnionych dochodów osiągniętych w Belgii, przy czym owa podstawa opodatkowania służy obliczeniu wymiaru podatku podstawowego. Ulgi podatkowe z tytułu zwolnionych kwot dochodu, oszczędności długoterminowych oraz wydatków poniesionych na oszczędzanie energii w gospodarstwie domowym są następnie odliczane od podatku podstawowego. Dopiero po zastosowaniu tych ulg podatek podstawowy zostaje obniżony proporcjonalnie do udziału dochodu zwolnionego na podstawie międzynarodowych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w całkowitym dochodzie, zgodnie z art. 155 CIR 1992.

29

Jednakże, jak orzekł Trybunał, wskutek zastosowania ulg podatkowych do podstawy opodatkowania obejmującej zarówno belgijskie dochody niezwolnione z podatku, jak i dochody zwolnione na mocy międzynarodowych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, a dopiero później odliczenia od podatku udziału, który stanowi te ostatnie dochody w całkowitej kwocie dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania, jest prawdopodobne, że uregulowanie to może spowodować utratę przez podatnika takiego jak skarżący w postępowaniu głównym części korzyści podatkowych, które zostałyby mu w pełni przyznane, gdyby wszystkie jego dochody pochodziły z Belgii i gdyby ulgi podatkowe zostały w związku z tym odliczone jedynie od tych dochodów (wyrok z dnia 14 marca 2019 r., Jacob i Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, pkt 31).

30

Wynika stąd, że skarżący w postępowaniu głównym znalazł się w niekorzystnej sytuacji,

ponieważ nie skorzystał w pełni z korzyści podatkowych, do których miałby prawo, gdyby wszystkie swoje dochody osiągał w Belgii (zob. analogicznie wyrok z dnia 14 marca 2019 r., Jacob i Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, pkt 42).

31

Uregulowanie rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowi wobec tego przejaw nierównego traktowania pod względem podatkowym obywateli Unii zamieszkałych na terytorium Królestwa Belgii ze względu na różnicę 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 14 marca 2019 r., Jacob i Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

32

Wynika z tego, że takie uregulowanie stanowi ograniczenie w swobodnym przepływie pracowników, zakazane co do zasady przez ten artykuł.

33

Takie ograniczenie może zostać dopuszczone wyjątkowo wtedy, gdy realizuje prawnie uzasadniony cel zgodny z traktatem i jest uzasadnione 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 (wyrok z dnia 14 marca 2019 r., Jacob i Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

34

Tymczasem w niniejszej sprawie sąd belgijski, podobnie zresztą jak sądy odsyłający, nie tylko nie przedstawia żadnego uzasadnienia, lecz uważa, że pytanie pierwsze jest co do zasady identyczne z pytaniem zadany w sprawach, w których zapadły wyroki: z dnia 12 grudnia 2002 r., de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), a także z dnia 14 marca 2019 r., Jacob i Lennertz (C-174/18, EU:C:2019:205), i że w związku z tym należy udzielić odpowiedzi twierdzącej.

35

W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 45 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom podatkowym państwa członkowskiego, których stosowanie skutkuje tym, że podatnik mający miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim traci w ramach obliczenia podatku dochodowego w rzeczonym państwie członkowskim korzyści podatkowych przyznanych przez to państwo, z tego względu, że podatnik ten otrzymuje wynagrodzenie z tytułu wykonywania pracy najemnej w innym państwie członkowskim, podlegając opodatkowaniu w tym ostatnim państwie członkowskim i zwolnione z opodatkowania w pierwszym państwie członkowskim na podstawie dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

W przedmiocie pytania drugiego

36

Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy okoliczności, że dany podatnik nie osiąga znaczącego dochodu w państwie członkowskim miejsca zamieszkania, ale państwo to jest jednak w stanie przyznać mu dane korzyści podatkowe, ma wpływ na odpowiedź



udzielon? na pytanie pierwsze.

37

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem obowiązek uwzględnienia sytuacji osobistej i rodzinnej może spoczywać na państwie członkowskim zatrudnienia tylko wtedy, gdy podatnik uzyskuje wszystkie lub prawie wszystkie podlegające opodatkowaniu przychody z działalno?ci prowadzonej w tym państwie członkowskim i nie osiąga on znacznych dochodów w państwie miejsca zamieszkania, tak ?e nie może ono przyzna? mu korzy?ci wynikaj?cych z uwzględnienia jego sytuacji osobistej i rodzinnej (wyrok z dnia 22 czerwca 2017 r., Bechtel, C?20/16, EU:C:2017:488, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).

38

Trybuna? wyja?ni?, ?e inaczej by?oby wy?zczynie wtedy, gdyby okaza?o si?, ?e dany podatnik nie uzyska? na terytorium państwa członkowskiego miejsca jego zamieszkania ?adnego dochodu lub uzyska? dochody do tego stopnia niewielkie, ?e to państwo członkowskie nie może przyzna? mu korzy?ci wynikaj?cych z uwzględnienia ogó?u jego dochodów i jego sytuacji osobistej i rodzinnej (wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., X, C?283/15, EU:C:2017:102, pkt 39).

39

Determinuj?cym kryterium jest bowiem nadal niemo?no?? uwzględnienia przez państwo członkowskie do celów podatkowych sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika z powodu braku wystarczaj?cych dochodów podlegaj?cych opodatkowaniu, podczas gdy takie uwzględnienie jest gdzie indziej możliwe ze względu na wystarczaj?ce dochody (wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., X, C?283/15, EU:C:2017:102, pkt 42).

40

W sposób oczywisty nie ma to miejsca w sprawie w post?powaniu gównym, poniewa? z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e niezale?nie od wysoko?ci dochodów osiągni?tych przez skar??cego w post?powaniu gównym w państwie członkowskim miejsca zamieszkania oraz ich udzia?u w ca?kowitych dochodach, dochody te s? wystarczaj?ce, aby to państwo członkowskie by?o w stanie je opodatkowa? i przyzna? mu korzy?ci, takie jak rozpatrywane w post?powaniu gównym ulgi podatkowe, wynikaj?ce z uwzględnienia jego sytuacji osobistej i rodzinnej.

41

Tak wi?c, chocia? skar??cy w post?powaniu gównym uzyskuje najwi?ksz? cz??? swoich dochodów w Luksemburgu, z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e osiąga on wystarczaj?ce dochody w Belgii, aby jego sytuacja osobista i rodzinna mog?a zosta? uwzględniona w tym ostatnim państwie członkowskim w celu przyznania mu korzy?ci podatkowych.

42

W tych okoliczno?ciach na pytanie drugie nale?y odpowiedzie?, i? okoliczno??, ?e dany podatnik nie osiąga znacz?cego dochodu w państwie członkowskim miejsca zamieszkania, nie ma wp?ywu na odpowied? udzielon? na pytanie pierwsze, poniewa? to państwo członkowskie jest w stanie przyzna? mu dane korzy?ci podatkowe.

W przedmiocie pytania trzeciego

43

Poprzez pytanie trzecie s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy okoliczno??, ?e na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pomi?dzy pa?stwem cz?onkowskim miejsca zamieszkania a pa?stwem cz?onkowskim zatrudnienia dany podatnik, w ramach opodatkowania dochodów osi?gni?tych w drugim pa?stwie cz?onkowskim, otrzymuje korzy?ci podatkowe przewidziane przez przepisy podatkowe tego pa?stwa, lecz te korzy?ci podatkowe nie obejmuj? niektórych z tych, do których ma on co do zasady prawo w pierwszym pa?stwie cz?onkowskim, ma wp?yw na odpowied? udzielon? na pytanie pierwsze.

44

W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e w braku przepisów ujednocaj?cych lub harmonizuj?cych na poziomie Unii pa?stwa cz?onkowskie mog? zmieni? wspó?zale?no?? mi?dzy uwzgl?dnieniem przez pa?stwo cz?onkowskie miejsca zamieszkania z jednej strony ca?o?ci dochodów jego rezydentów, a z drugiej strony ich ogólnej sytuacji osobistej i rodzinnej w drodze dwustronnych lub wielostronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Pa?stwo cz?onkowskie miejsca zamieszkania mo?e zatem zosta? zwolnione w drodze umowy z obowi?zku pe?nego uwzgl?dnienia sytuacji osobistej i rodzinnej podatników maj?cych miejsce zamieszkania na jego terytorium, a wykonuj?cych cz??? swojej dzia?alno?ci zarobkowej w innym pa?stwie cz?onkowskim (wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r., de Groot, C?385/00, EU:C:2002:750, pkt 99).

45

Co wi?cej, pa?stwo miejsca zamieszkania mo?e równie? zwolni? si? z wykonania tego zobowi?zania w zakresie, w jakim stwierdzi, ?e poza wszelkimi umowami, co najmniej jedno pa?stwo cz?onkowskie zatrudnienia przyznaje w odniesieniu do opodatkowanych przez nie dochodów korzy?ci zwi?zane z uwzgl?dnieniem sytuacji osobistej i rodzinnej podatników, którzy nie maj? miejsca zamieszkania na terytorium tych pa?stw cz?onkowskich, ale osi?gaj? tam dochody podlegaj?ce opodatkowaniu (wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r., de Groot, C?385/00, EU:C:2002:750, pkt 100).

46

Jednak?e mechanizmy wykorzystywane do wyeliminowania podwójnego opodatkowania lub krajowe systemy podatkowe, których wynikiem jest jego eliminacja lub zmniejszenie, powinny zapewni? podatnikom danych pa?stw cz?onkowskich, by w sumie ca?a ich sytuacja osobista i rodzinna by?a nale?y?cie uwzgl?dniona, niezale?nie od sposobu, w jaki dane pa?stwa cz?onkowskie podzieli?y ten obowi?zek mi?dzy siebie, gdy? inaczej powsta?aby nierówno?? w traktowaniu, sprzeczna z postanowieniami traktatu w dziedzinie swobodnego przep?ywu pracowników, która w ?aden sposób nie wynika?aby z ró?nic istniej?cych mi?dzy krajowymi przepisami podatkowymi (wyroki: z dnia 12 grudnia 2002 r., de Groot, C?385/00, EU:C:2002:750, pkt 101; a tak?e z dnia 12 grudnia 2013 r., Imfeld i Garcet, C?303/12, EU:C:2013:822, pkt 70).

47

Tymczasem w niniejszej sprawie nale?y zauwa?y?, po pierwsze, ?e z postanowie? belgijsko-luksemburskiej umowy podatkowej nie wynika, by na mocy tej umowy Królestwo Belgii zosta?o zwolnione z obowi?zku przej?cia pe?nego uwzgl?dnienia sytuacji osobistej i rodzinnej podatników zamieszka?ych na jego terytorium i prowadz?cych cz??ciowo dzia?alno?? zarobkow? w Luksemburgu.

48

Artykuł 24 ust. 4 lit. a) tej umowy przewiduje bowiem uwzględnienie sytuacji osobistej i rodzinnej danego podatnika wyłącznie w celu określenia średniej stawki opodatkowania jego dochodów podlegających opodatkowaniu w Luksemburgu, nie zwalniającej z tego obowiązku Królestwa Belgii.

49

Po drugie, uregulowanie podatkowe sporne w postępowaniu głównym nie ustanawia żadnej współzależności pomiędzy korzyściami podatkowymi, jakie przyznaje ono podatnikom będącym rezydentami danego państwa czonkowskiego, a korzyściami podatkowymi, z jakich mogą oni korzystać w ramach opodatkowania ich w innym państwie czonkowskim (wyrok z dnia 12 grudnia 2013 r., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, pkt 73), ponieważ czysta utrata pierwszych korzyści wynika nie z możliwości skorzystania z równoważnych korzyści podatkowych w Luksemburgu, lecz ma charakter automatyczny w przypadku osiągnięcia dochodów zwolnionych na podstawie międzynarodowych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

50

Ponadto wydaje się, że w państwie czonkowskim zatrudnienia skarżyczego w postępowaniu głównym uwzględnienie jego sytuacji osobistej i rodzinnej jest tylko czystowe, ponieważ – jak wynika z samego brzmienia pytania trzeciego – korzyści podatkowe, które uzyskał on w ramach opodatkowania w tym państwie czonkowskim dochodów w nim osiągniętych, nie obejmują niektórych z tych korzyści, do których ma on co do zasady prawo w państwie czonkowskim miejsca zamieszkania, czyli w Królestwie Belgii, i z których czysto traci na podstawie rzeczonych przepisów.

51

W tych okolicznościach ani mechanizmy użyte w belgijsko-luksemburskiej umowie podatkowej w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania, ani krajowy system podatkowy będący przedmiotem postępowania głównego nie pozwalają na zapewnienie belgijskim rezydentom podatkowym, że ich sytuacja osobista i rodzinna zostanie w całości należyście uwzględniona w państwie czonkowskim zatrudnienia.

52

Na pytanie trzecie należy zatem odpowiedzieć, iż okoliczności, że na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy państwem czonkowskim miejsca zamieszkania a państwem czonkowskim zatrudnienia dany podatnik, w ramach opodatkowania dochodów osiągniętych w drugim państwie czonkowskim, otrzymuje korzyści podatkowe przewidziane przez przepisy podatkowe tego państwa, nie ma wpływu na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze, ponieważ ani ta umowa, ani przepisy podatkowe państwa czonkowskiego miejsca zamieszkania nie przewidują uwzględnienia tych korzyści i korzyści te nie obejmują niektórych z korzyści, do których podatnik ten ma co do zasady prawo w państwie czonkowskim miejsca zamieszkania.

W przedmiocie pytania czwartego

53

Poprzez pytanie czwarte sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy okoliczności, że w państwie czonkowskim zatrudnienia dany podatnik uzyskał ulgę podatkową w wysokości co

najmniej równej kwocie korzyści podatkowych, które utraci w państwie czonkowskim miejsca zamieszkania, ma wpływ na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze.

54

W tym względzie należy przypomnieć, że państwo czonkowskie nie może powoływać się na istnienie korzyści przyznanej w sposób jednostronny przez inne państwo czonkowskie, w tym przypadku przez państwo czonkowskie, w którym dany podatnik pracuje i osiąga zasadniczo część swoich dochodów podlegających opodatkowaniu, w celu uniknięcia obowiązków, które na nim ciąży na mocy traktatu (zob. podobnie wyrok z dnia 12 grudnia 2013 r., *Imfeld i Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, pkt 61 i przytoczone tam orzecznictwo).

55

Stosowanie przepisów podatkowych będących przedmiotem postępowania głównego skutkuje tym, że podatnik taki jak BJ, mający miejsce zamieszkania w Belgii i osiągający tam dochody podlegające opodatkowaniu, traci automatycznie część korzyści podatkowych, do których ma co do zasady prawo na podstawie tych przepisów, jeżeli osiąga dochody w innym państwie czonkowskim, które są zwolnione w Belgii na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Niezależnie od traktowania pod względem podatkowym zastrzeżonego dla tego podatnika w tym innym państwie czonkowskim taki automatyzm owej utraty narusza swobodę przepływu pracowników (zob. podobnie wyrok z dnia 12 grudnia 2013 r., *Imfeld i Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, pkt 62).

56

W związku z tym okoliczności, że sytuacja osobista i rodzinna skarżącego w postępowaniu głównym została częściowo uwzględniona w Luksemburgu w ramach opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez niego w tym państwie czonkowskim i że z tego względu mógł on tam skorzystać z korzyści podatkowej, niezależnie od jej wysokości, nie może być powoływana przez państwo czonkowskie miejsca zamieszkania w celu uchylecia się od obowiązków ciążących na nim na mocy art. 45 TFUE.

57

Ponadto należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 25, 37 i 46 niniejszego wyroku do państwa czonkowskiego miejsca zamieszkania i w danym wypadku do państwa czonkowskiego zatrudnienia należy zapewnić podatnikom, że cała ich sytuacja osobista i rodzinna zostanie należyście uwzględniona.

58

Z okoliczności, że skarżący w postępowaniu głównym uzyskał w Luksemburgu ulgę podatkową w kwocie co najmniej równej kwocie korzyści podatkowych, które utracił w Belgii, nie można wywnioskować, że jego sytuacja osobista i rodzinna została w pełni uwzględniona, tym bardziej że wydaje się, iż sytuacja ta została uwzględniona jedynie częściowo, ponieważ ulga podatkowa nie obejmuje niektórych korzyści podatkowych, do których skarżący ma co do zasady prawo w Belgii.

59

Ponadto, jak wskazano w pkt 48 niniejszego wyroku, art. 24 ust. 4 lit. a) belgijsko-luksemburskiej umowy podatkowej przewiduje uwzględnienie sytuacji osobistej i rodzinnej danego podatnika wyjątkowo w celu określenia redniej stawki opodatkowania jego dochodów podlegających

opodatkowaniu w Luksemburgu.

60

W konsekwencji na pytanie czwarte należy odpowiedzieć, iż okoliczności, że w państwie członkowskim zatrudnienia dany podatnik uzyskał ulgę podatkową w wysokości co najmniej równej kwocie korzyści podatkowych, które utracił w państwie członkowskim miejsca zamieszkania, nie ma wpływu na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze.

W przedmiocie pytania piątego

61

Poprzez pytanie piąte sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 63 ust. 1 i art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom podatkowym państwa członkowskiego, których stosowanie skutkuje tym, że podatnik mający miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim traci częściowo korzyści podatkowych przyznanych przez to państwo członkowskie z tego powodu, że podatnik ten osiąga dochody z mieszkania, którego jest właścicielem w innym państwie członkowskim, podlegające opodatkowaniu w tym państwie członkowskim i zwolnione z opodatkowania w pierwszym państwie członkowskim na podstawie dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

62

Zgodnie z art. 63 ust. 1 TFUE zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi.

63

W tym względzie należy przypomnieć, że środki zakazane na mocy art. 63 ust. 1 TFUE jako ograniczenia w przepływie kapitału obejmują środki, które mogą zniechęcić rezydentów państwa członkowskiego do dokonywania inwestycji w nieruchomości w innych państwach członkowskich (wyrok z dnia 12 kwietnia 2018 r., Komisja/Belgia, C-110/17, EU:C:2018:250, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

64

Z postanowienia odsyłającego wynika, że w latach podatkowych będących przedmiotem postępowania głównego BJ uzyskała dochody z wynajmu mieszkania położonego w Luksemburgu na cele mieszkaniowe.

65

W konsekwencji art. 63 TFUE ma zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym.

66

W tym kontekście należy stwierdzić, że uregulowanie podatkowe rozpatrywane w postępowaniu głównym, takie jak w szczególności przedstawione w pkt 28 niniejszego wyroku, ma zastosowanie do wszystkich dochodów zwolnionych na podstawie międzynarodowej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

67

Jeżeli chodzi o dochody pochodzące z nieruchomości położonych w Luksemburgu, są one na

mocy belgijsko-luksemburskiej umowy podatkowej opodatkowane w tym państwie czonkowskim i zwolnione z podatku w Belgii.

68

Jednakże, podobnie jak w przypadku dochodów osiagnitych przez skarżycę w postępowaniu głównym z tytułu wykonywania przez niego działalności zawodowej w Luksemburgu, poprzez zaliczenie ulg podatkowych do podstawy obejmującej zarówno dochody z Belgii, które nie są zwolnione, jak i dochody zwolnione z opodatkowania na mocy międzynarodowych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i odliczenie jedynie w późniejszym okresie części podatku przypadającej na te ostatnie w całości kwocie dochodów stanowiących podstawę opodatkowania, zastosowanie rozpatrywanego w postępowaniu głównym uregulowania podatkowego stawia również w gorszej sytuacji skarżycę w postępowaniu głównym, ponieważ skutkuje pozbawieniem go części korzyści podatkowych, do których byłby uprawniony, gdyby wszystkie jego dochody z nieruchomości były osiagnane z nieruchomości położonych w Belgii.

69

Tym samym uregulowanie to wprowadza różnicę w traktowaniu belgijskich podatników będących rezydentami w zależności od tego, czy uzyskują oni dochody pochodzące z nieruchomości położonej w Belgii lub w innym państwie czonkowskim, co może zniechęcić ich do dokonywania inwestycji w nieruchomości w państwach czonkowskich innych niż Królestwo Belgii.

70

W konsekwencji rzeczne uregulowanie stanowi ograniczenie przepływu kapitału zakazane co do zasady przez art. 63 ust. 1 TFUE.

71

Zgodnie z art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE – art. 63 TFUE nie narusza prawa państw czonkowskich do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników, którzy nie znajdują się w takiej samej sytuacji, ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału.

72

Postanowienie to, jako stanowiące odstępstwo od swobodnego przepływu kapitału, należy wykazać. Dlatego też nie można go interpretować w ten sposób, że wszelkie przepisy podatkowe przewidujące odmienne traktowanie podatników ze względu na miejsce ich zamieszkania lub państwo czonkowskie inwestowania ich kapitału są automatycznie zgodne z traktatem (wyrok z dnia 11 września 2014 r., Verest i Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

73

Odstępstwo przewidziane we wskazanym postanowieniu samo jest bowiem ograniczone przez art. 65 ust. 3 TFUE, zgodnie z którym przepisy krajowe określone w art. 65 ust. 1 TFUE „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu art. 63” (wyrok z dnia 11 września 2014 r., Verest i Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

74

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem odmienne traktowanie, jakie dopuszcza art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE, należy odróżnić od dyskryminacji zakazanej przez art. 65 ust. 3 TFUE. Aby krajowe przepisy podatkowe mogły być uznane za zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, to odmienne traktowanie musi dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. podobnie wyrok z dnia 12 kwietnia 2018 r., Komisja/Belgia, C-110/17, EU:C:2018:250, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo).

75

W niniejszej sprawie należy zauważyć, po pierwsze, że na podstawie art. 6 w związku z art. 23 ust. 2 pkt 1 belgijsko-luksemburskiej umowy podatkowej oraz art. 155 CIR 1992 Królestwo Belgii przewidziało w odniesieniu do belgijskich rezydentów podatkowych metodę zwolnienia z „zastrzeżeniem progresji”, zgodnie z którą, jeżeli dochody pochodzące z nieruchomości położonych w Luksemburgu podlegają opodatkowaniu w tym państwie członkowskim i są zwolnione z podatku w Belgii, to dochody te są uwzględniane w celu określenia stawki podatkowej mającej zastosowanie do dochodów podlegających opodatkowaniu w Belgii.

76

Ta metoda pozwala zapewnić, że dochody podatnika zwolnione z opodatkowania w państwie członkowskim miejsca zamieszkania mogą jednak zostać uwzględnione przez to państwo celem zastosowania reguły opodatkowania progresywnego przy obliczaniu kwoty podatku od pozostałych dochodów podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 11 września 2014 r., Verest i Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

77

W tym względzie Trybunał orzekł już, że przepisy tego rodzaju mają na celu uniknięcie sytuacji, w której w państwie członkowskim miejsca zamieszkania podlegające opodatkowaniu dochody podatnika będącego właścicielem nieruchomości położonej w innym państwie członkowskim zostałyby objęte stawką podatkową niższą od stawki mającej zastosowanie do dochodów podatników będących właścicielami porównywalnych nieruchomości w państwie członkowskim miejsca zamieszkania (wyrok z dnia 11 września 2014 r., Verest i Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, pkt 31).

78

W świetle tego celu sytuacja podatników, którzy nabyli nieruchomości w państwie członkowskim miejsca zamieszkania, jest porównywalna z sytuacją podatników, którzy nabyli takie nieruchomości w innym państwie członkowskim (wyrok z dnia 11 września 2014 r., Verest i Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, pkt 32).

79

Po drugie, sąd belgijski, podobnie zresztą jak sąd odsyłający, nie powołał się na żaden nadrzędny względ interesu ogólnego mogący uzasadnić odmienne traktowanie ustanowione w przepisach będących przedmiotem postępowania głównego pomiędzy tymi dwiema kategoriami podatników.

80

W tych okolicznościach krajowe uregulowanie podatkowe takie jak rozpatrywane w postępowaniu

głównym nie może zostać uznane za zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, w szczególności z art. 63 ust. 1 i art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE.

81

W świetle powyższych rozważań na pytanie piąte należy odpowiedzieć, że art. 63 ust. 1 i art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom podatkowym państwa członkowskiego, których stosowanie skutkuje tym, że podatnik mający miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim traci części korzyści podatkowych przyznanych przez to państwo członkowskie z tego powodu, że podatnik ten osiąga dochody z mieszkania, którego jest właścicielem w innym państwie członkowskim, podlegające opodatkowaniu w tym państwie członkowskim i zwolnione z opodatkowania w pierwszym państwie członkowskim na podstawie dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

W przedmiocie kosztów

82

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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1)

Artykuł 45 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom podatkowym państwa członkowskiego, których stosowanie skutkuje tym, że podatnik mający miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim traci w ramach obliczenia podatku dochodowego w rzeczonym państwie członkowskim części korzyści podatkowych przyznanych przez to państwo, z tego względu, że podatnik ten otrzymuje wynagrodzenie z tytułu wykonywania pracy najemnej w innym państwie członkowskim, podlegające opodatkowaniu w tym ostatnim państwie członkowskim i zwolnione z opodatkowania w pierwszym państwie członkowskim na podstawie dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

2)

Okoliczności, że dany podatnik nie osiąga znaczącego dochodu w państwie członkowskim miejsca zamieszkania, nie ma wpływu na odpowiedź udzieloną na pierwsze pytanie prejudycjalne, ponieważ to państwo członkowskie jest w stanie przyznać mu dane korzyści podatkowe.

3)

Okoliczności, że na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy państwem członkowskim miejsca zamieszkania a państwem członkowskim zatrudnienia dany podatnik, w ramach opodatkowania dochodów osiągniętych w drugim państwie członkowskim, otrzymuje korzyści podatkowe przewidziane przez przepisy podatkowe tego państwa, nie ma wpływu na odpowiedź udzieloną na pierwsze pytanie prejudycjalne, ponieważ ani ta umowa, ani



przepisy podatkowe państwa czonkowskiego miejsca zamieszkania nie przewidują uwzględnienia tych korzyści i korzyści te nie obejmują niektórych z korzyści, do których podatnik ten ma co do zasady prawo w państwie czonkowskim miejsca zamieszkania.

4)

Okoliczności, że w państwie czonkowskim zatrudnienia dany podatnik uzyskał ulgę podatkową w wysokości co najmniej równej kwocie korzyści podatkowych, które utracił w państwie czonkowskim miejsca zamieszkania, nie ma wpływu na odpowiedź udzieloną na pierwsze pytanie prejudycjalne.

5)

Artykuł 63 ust. 1 i art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom podatkowym państwa czonkowskiego, których stosowanie skutkuje tym, że podatnik mający miejsce zamieszkania w tym państwie czonkowskim traci cztery korzyści podatkowych przyznanych przez to państwo czonkowskie z tego powodu, że podatnik ten osiąga dochody z mieszkania, którego jest właścicielem w innym państwie czonkowskim, podlegające opodatkowaniu w tym państwie czonkowskim i zwolnione z opodatkowania w pierwszym państwie czonkowskim na podstawie dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Podpisy

( \*1 ) Język postępowania: francuski.