Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 15 lipca 2021 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Swobodny przepływ pracowników – Swobodny przepływ kapitału – Podatek dochodowy – Przepisy zmierzające do unikania podwójnego opodatkowania – Dochody osiągane 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 Luksemburg (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,

* Język postępowania: francuski.

– w imieniu Komisji Europejskiej – W. Roels i V. Uher, w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, 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 określaniu 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 łączną 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 działalności zawodowej ze źródła luksemburskiego BJ podlegały opodatkowaniu w Luksemburgu i zostały 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, zostały w pierwszej kolejności uwzględnione do celów określenia podatku w tym państwie członkowskim. W drugiej kolejności ulgi podatkowe z tytułu zwolnionych kwot dochodu, oszczędzania długoterminowego i wydatków poniesionych na oszczędzanie energii w gospodarstwie domowym przewidziane odpowiednio w art. 131, art. 145/1 i art. 145/24 CIR 1992, zostały zastosowane do tak określonego podatku. W trzeciej kolejności, zgodnie z art. 155 CIR 1992 podatek ten został obniżony proporcjonalnie do udziału zwolnionego dochodu luksemburskiego w całkowitym dochodzie BJ.

14 W odwołaniach wniesionych do belgijskiego organu podatkowego BJ zakwestionował kolejność zaliczenia tych dwóch kategorii obniżek podatku, podnosząc, że zastosowanie obniżenia podatku z tytułu dochodów zwolnionych na podstawie międzynarodowych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nie przed, lecz po obniżeniu podatku z tytułu zwolnionych kwot dochodu, oszczędzania długoterminowego i wydatków poniesionych na oszczędzanie energii w gospodarstwie domowym nie pozwalało mu na pełne korzystanie z tych ulg podatkowych i spowodowało utratę, proporcjonalnie do jego zwolnionych dochodów luksemburskich, korzyści z ich części, do których był uprawniony na podstawie przepisów belgijskich.

15 Po oddaleniu tych odwołań BJ wniósł skargę do tribunal de première instance du Luxembourg (sądu pierwszej instancji dla prowincji Luksemburg, Belgia) w celu pełnego uzyskania korzyści podatkowych. Zdaniem tego sądu większość z nich została utracona, ponieważ ulgi te zmniejszyły jedynie w niewielkim stopniu belgijski podatek dochodowy BJ.

16 W tym względzie sąd odsyłający zastanawia się przede wszystkim, czy art. 45 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie krajowemu uregulowaniu podatkowemu takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu głównym. Gdyby tak było, sąd odsyłający chciałby następnie ustalić, czy niektóre cechy sprawy w postępowaniu głównym mogą mieć wpływ na tę wykładnię. Wreszcie sąd ten zastanawia się również, czy w świetle okoliczności, że BJ osiąga dochody z wynajmu mieszkania, które posiada w Luksemburgu, art. 63 i 65 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one takiemu uregulowaniu.

17 W tej sytuacji tribunal de première instance du Luxembourg (sąd pierwszej instancji dla prowincji Luksemburg) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału 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?

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 lit. a) TFUE] w odniesieniu do uregulowania 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)?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

18 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający 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 część 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 głównym.

20 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem każdy obywatel Unii Europejskiej, niezależnie od miejsca zamieszkania oraz obywatelstwa, który skorzystał 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 głównym ma miejsce zamieszkania w Belgii i że w latach podatkowych rozpatrywanych w postępowaniu głównym wykonywał pracę najemną w Luksemburgu.

22 W konsekwencji sytuacja skarżącego w postępowaniu głównym 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 zakłócać lub czynić 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 rzeczonego 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 stanowią 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 źródło ich dochodów, co może skutkować zniechęceniem ich do skorzystania ze swobód zagwarantowanych traktatem, a w szczególności ze swobody przepływu pracowników, zagwarantowanej w art. 45 TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 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 wyłącznie 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 rząd belgijski, podobnie zresztą jak sąd odsyłający, nie tylko nie przedstawia żadnego uzasadnienia, lecz uważa, że pytanie pierwsze jest co do zasady identyczne z pytaniem zadanym 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 część 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.

W przedmiocie pytania drugiego

36 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy okoliczność, 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 udzieloną 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 działalności prowadzonej w tym państwie członkowskim i nie osiąga on znacznych dochodów w państwie miejsca zamieszkania, tak że nie może ono przyznać mu korzyści wynikających 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 Trybunał wyjaśnił, że inaczej byłoby wyłącznie wtedy, gdyby okazało się, że dany podatnik nie uzyskał na terytorium państwa członkowskiego miejsca jego zamieszkania żadnego dochodu lub uzyskał dochody do tego stopnia niewielkie, że to państwo członkowskie nie może przyznać mu korzyści wynikających z uwzględnienia ogółu 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 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 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 postępowaniu głównym, ponieważ z postanowienia odsyłającego wynika, że niezależnie od wysokości dochodów osiągniętych przez skarżącego w postępowaniu głównym w państwie członkowskim miejsca zamieszkania oraz ich udziału w całkowitych dochodach, dochody te są wystarczające, aby to państwo członkowskie było w stanie je opodatkować i przyznać mu korzyści, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym ulgi podatkowe, wynikające z uwzględnienia jego sytuacji osobistej i rodzinnej.

41 Tak więc, chociaż skarżący w postępowaniu głównym uzyskuje największą część swoich dochodów w Luksemburgu, z postanowienia odsyłającego wynika, że osiąga on wystarczające dochody w Belgii, aby jego sytuacja osobista i rodzinna mogła zostać uwzględniona w tym ostatnim państwie członkowskim w celu przyznania mu korzyści podatkowych.

42 W tych okolicznościach na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż okoliczność, że dany podatnik nie osiąga znaczącego dochodu w państwie członkowskim miejsca zamieszkania, nie ma wpływu na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze, ponieważ to państwo członkowskie jest w stanie przyznać mu dane korzyści podatkowe.

W przedmiocie pytania trzeciego

43 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy okoliczność, 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, lecz te korzyści podatkowe nie obejmują niektórych z tych, do których ma on co do zasady prawo w pierwszym państwie członkowskim, ma wpływ na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze.

44 W tym względzie należy przypomnieć, że w braku przepisów ujednolicających lub harmonizujących na poziomie Unii państwa członkowskie mogą zmienić współzależność między uwzględnieniem przez państwo członkowskie miejsca zamieszkania z jednej strony całości dochodów jego rezydentów, a z drugiej strony ich ogólnej sytuacji osobistej i rodzinnej w drodze dwustronnych lub wielostronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Państwo członkowskie miejsca zamieszkania może zatem zostać zwolnione w drodze umowy z obowiązku pełnego uwzględnienia sytuacji osobistej i rodzinnej podatników mających miejsce zamieszkania na jego terytorium, a wykonujących część swojej działalności zarobkowej w innym państwie członkowskim (wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, pkt 99).

45 Co więcej, państwo miejsca zamieszkania może również zwolnić się z wykonania tego zobowiązania w zakresie, w jakim stwierdzi, że poza wszelkimi umowami, co najmniej jedno państwo członkowskie zatrudnienia przyznaje w odniesieniu do opodatkowanych przez nie dochodów korzyści związane z uwzględnieniem sytuacji osobistej i rodzinnej podatników, którzy nie mają miejsca zamieszkania na terytorium tych państw członkowskich, ale osiągają tam dochody podlegające opodatkowaniu (wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, pkt 100).

46 Jednakże mechanizmy wykorzystywane do wyeliminowania podwójnego opodatkowania lub krajowe systemy podatkowe, których wynikiem jest jego eliminacja lub zmniejszenie, powinny zapewnić podatnikom danych państw członkowskich, by w sumie cała ich sytuacja osobista i rodzinna była należycie uwzględniona, niezależnie od sposobu, w jaki dane państwa członkowskie podzieliły ten obowiązek między siebie, gdyż inaczej powstałaby nierówność w traktowaniu, sprzeczna z postanowieniami traktatu w dziedzinie swobodnego przepływu pracowników, która w żaden sposób nie wynikałaby z różnic istniejących między krajowymi przepisami podatkowymi (wyroki: z dnia 12 grudnia 2002 r., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, pkt 101; a także z dnia 12 grudnia 2013 r., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, pkt 70).

47 Tymczasem w niniejszej sprawie należy zauważyć, po pierwsze, że z postanowień belgijsko-luksemburskiej umowy podatkowej nie wynika, by na mocy tej umowy Królestwo Belgii zostało zwolnione z obowiązku przejęcia pełnego uwzględnienia sytuacji osobistej i rodzinnej podatników zamieszkałych na jego terytorium i prowadzących częściowo działalność zarobkową 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 zwalniając 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 członkowskiego, a korzyściami podatkowymi, z jakich mogą oni korzystać w ramach opodatkowania ich w innym państwie członkowskim (wyrok z dnia 12 grudnia 2013 r., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, pkt 73), ponieważ częściowa utrata pierwszych korzyści wynika nie z możliwości skorzystania z równoważnych korzyści podatkowych w Luksemburgu, lecz ma charakter automatyczny w przypadku osiągania dochodów zwolnionych na podstawie międzynarodowych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

50 Ponadto wydaje się, że w państwie członkowskim zatrudnienia skarżącego w postępowaniu głównym uwzględnienie jego sytuacji osobistej i rodzinnej jest tylko częściowe, ponieważ – jak wynika z samego brzmienia pytania trzeciego – korzyści podatkowe, które uzyskał on w ramach opodatkowania w tym państwie członkowskim dochodów w nim osiągniętych, nie obejmują niektórych z tych korzyści, do których ma on co do zasady prawo w państwie członkowskim miejsca zamieszkania, czyli w Królestwie Belgii, i z których część 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 należycie uwzględniona w państwie członkowskim zatrudnienia.

52 Na pytanie trzecie należy zatem odpowiedzieć, iż okoliczność, 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 pytanie pierwsze, ponieważ ani ta umowa, ani przepisy podatkowe państwa członkowskiego 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 członkowskim miejsca zamieszkania.

W przedmiocie pytania czwartego

53 Poprzez pytanie czwarte sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy okoliczność, 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, ma wpływ na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze.

54 W tym względzie należy przypomnieć, że państwo członkowskie nie może powoływać się na istnienie korzyści przyznanej w sposób jednostronny przez inne państwo członkowskie, w tym przypadku przez państwo członkowskie, w którym dany podatnik pracuje i osiąga zasadniczą część swoich dochodów podlegających opodatkowaniu, w celu uniknięcia obowiązków, które na nim ciążą 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 członkowskim, 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 członkowskim 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 okoliczność, że sytuacja osobista i rodzinna skarżącego w postępowaniu głównym została częściowo uwzględniona w Luksemburgu w ramach opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez niego w tym państwie członkowskim i że z tego względu mógł on tam skorzystać z korzyści podatkowej, niezależnie od jej wysokości, nie może być powoływana przez państwo członkowskie miejsca zamieszkania w celu uchylenia 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 członkowskiego miejsca zamieszkania i w danym wypadku do państwa członkowskiego zatrudnienia należy zapewnienie podatnikom, że cała ich sytuacja osobista i rodzinna zostanie należycie 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 wyłącznie w celu określenia średniej stawki opodatkowania jego dochodów podlegających opodatkowaniu w Luksemburgu.

60 W konsekwencji na pytanie czwarte należy odpowiedzieć, iż okoliczność, 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 część 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 uzyskiwał 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 Jeśli chodzi o dochody pochodzące z nieruchomości położonych w Luksemburgu, są one na mocy belgijsko-luksemburskiej umowy podatkowej opodatkowane w tym państwie członkowskim i zwolnione z podatku w Belgii.

68 Jednakże, podobnie jak w przypadku dochodów osiągniętych przez skarżącego 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 całkowitej kwocie dochodów stanowiących podstawę opodatkowania, zastosowanie rozpatrywanego w postępowaniu głównym uregulowania podatkowego stawia również w gorszej sytuacji skarżącego w postępowaniu głównym, ponieważ skutkuje pozbawieniem go części korzyści podatkowych, do których byłby uprawniony, gdyby wszystkie jego dochody z nieruchomości były osiągane 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 członkowskim, co może zniechęcić ich do dokonywania inwestycji w nieruchomości w państwach członkowskich innych niż Królestwo Belgii.

70 W konsekwencji rzeczone 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 członkowskich 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 wykładać ściśle. 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 członkowskie 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 można było uznać 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 nieruchomość w państwie członkowskim miejsca zamieszkania, jest porównywalna z sytuacją podatników, którzy nabyli taką nieruchomość 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, rząd belgijski, podobnie zresztą jak sąd odsyłający, nie powołał się na żaden nadrzędny wzgląd 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 część 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 część 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) **Okoliczność, 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) **Okoliczność, 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 członkowskiego 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 członkowskim miejsca zamieszkania.**

4) **Okoliczność, 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 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 członkowskiego, których stosowanie skutkuje tym, że podatnik mający miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim traci część 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.

Podpisy