Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZA-BORDONY
przedstawiona w dniu 16 lutego 2016 r.[1]

Sprawa C-300/15

Charles Kohlli
Sylvie Kohll-Schlesser
przeciwko
Directeur de l'administration des Contributions directes

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez tribunal administratif du Luxembourg (sąd administracyjny w Luksemburgu, Luksemburg)]

Swobodny przepływ osób — Pracownik — Równość traktowania — Podatek dochodowy — Emerytury krajowe oraz emerytury nabyte w innym państwie członkowskim — Ulga podatkowa ograniczona do niektórych emerytur — Zaświadczenie o potrąceniu podatku wydane przez władze krajowe

1. Liczba orzeczeń Trybunału dotyczących podatków bezpośrednich nie przestaje rosnąć, mimo że jest już znacząca i odnosi się przeważnie jedynie do podstawowych swobód przyznanych Traktatem o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (zwanym dalej „TFUE" lub „traktatem FUE"). Niniejsze pytanie prejudycjalne dotyczy zgodności z prawem Unii przepisów luksemburskich, które – modyfikując podatek dochodowy – przyznają ulgę podatkową emerytom spełniającym określone warunki.

2. W celu udzielenia odpowiedzi na pytanie tribunal administratif de Luxembourg (sąd administracyjny w Luksemburgu) należy zbadać wpływ swobody przepływu pracowników na system podatków bezpośrednich państwa członkowskiego. Trzeba również sprecyzować kryteria, jakie należy stosować do dochodów pobieranych przez emerytów, którzy skorzystali z tej swobody, czy to na mocy art. 45 TFUE, dotyczącego pracowników, czy też na podstawie normy ogólnej z art. 21 TFUE. Wreszcie, odpowiedź Trybunału powinna, jeżeli to możliwe, posłużyć dokładniejszemu określeniu granic analizy przepisów krajowych ograniczających swobodę przepływu, a w szczególności ewentualnych ich uzasadnień.

I – **Krajowe ramy prawne**

Prawo luksemburskie

3. Z postanowienia odsyłającego wynika, że na mocy art. 139b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym, w brzmieniu dotyczącym dochodów za 2009 r. i lata następne, „każdemu podatnikowi uzyskującemu dochody z tytułu emerytur lub rent w rozumieniu art. 96 [ust.] 1 [pkt] 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym podlegających opodatkowaniu w Luksemburgu i posiadającemu zaświadczenie o potrąceniu podatku przyznawana jest ulga podatkowa dla osób pobierających emeryturę".

1 — Język oryginału: hiszpański.

4. Równocześnie zgodnie z art. 139b ust. 2 ustawy o podatku dochodowym ulga podatkowa może zostać przyznana i naliczona w przypadku emeryta wyłącznie w związku z poborem podatku od wynagrodzeń i płac dokonywanym przez kasę emerytalną lub przez inny podmiot zobowiązany do wypłaty emerytury na podstawie zaświadczenia o potrąceniu podatku.

5. Dodatkowo zdaniem sądu odsyłającego dokumenty parlamentarne dotyczące projektu ustawy nr 5924 [2] wskazują, że ulga podatkowa dla osób zatrudnionych i emerytów została włączona do regulacji dotyczących pobierania podatku od wynagrodzeń i płac, tak że przyznanie jej pracownikom oraz emerytom dokonuje się wyłącznie za pośrednictwem przedsiębiorstw, kas emerytalnych oraz innych podmiotów zobowiązanych do wypłaty emerytur z uwzględnieniem danych zawartych we wspomnianych zaświadczeniach.

6. Ze swej strony art. 19 zawartej między Luksemburgiem a Niderlandami umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (zwanej dalej „umową") stanowi:

„Z zastrzeżeniem przepisów art. 20 ust. 1, emerytury i inne podobne wynagrodzenia wypłacane rezydentowi jednego z państw z tytułu wcześniejszej pracy najemnej podlegają opodatkowaniu wyłącznie w tym państwie".

II – **Okoliczności sprawy i postępowanie przed sądem krajowym**

7. Sprawa tocząca się przed sądem odsyłającym dotyczy dwóch emerytur z Niderlandów pobieranych przez Ch. Kohlla, które podlegają opodatkowaniu w Luksemburgu: pierwsza pochodzi bezpośrednio ze spółki Shell International B.V., przedsiębiorstwa, w którym Ch. Kohll pracował przez kilka lat, druga z Sociale Verzekeringsbank (zwanego dalej „SVB") [3].

8. Z uwagi na to, że obie niderlandzkie emerytury nie podlegają poborowi podatku u źródła w Luksemburgu, Ch. Kohll nie uzyskał prawa do żadnej ulgi podatkowej dla emerytów w okresie trzech lat, których dotyczy sprawa w postępowaniu głównym, to jest w latach 2009, 2010 i 2011.

9. Charles Kohll złożył w dniu 20 lutego 2013 r. odwołanie do directeur de l'administration des contributions directes (zwanego dalej „dyrektorem") [4] od decyzji ustalającej wysokość zobowiązania z tytułu podatku dochodowego za rok 2009, wydanej w dniu 9 czerwca 2010 r., oraz decyzji ustalających wysokość zobowiązania z tytułu podatku dochodowego za lata 2010–2011, wydanych w dniu 6 lutego 2013 r.

10. Decyzją z dnia 23 września 2013 r. directeur uznał za niedopuszczalne, jako złożone po terminie, odwołanie od decyzji ustalającej wysokość zobowiązania za 2009 r. oraz dokonał zmiany decyzji ustalających wysokość zobowiązania z tytułu podatku dochodowego za lata 2010–2011 in peius. W szczególności directeur uznał, że skarżący – z uwagi na to, iż pobierał emerytury niepodlegające poborowi podatku u źródła w Luksemburgu – nie był uprawniony do ulgi podatkowej dla osób pobierających emeryturę zgodnie z art. 139b ustawy o podatku dochodowym w latach 2010–2011.

11. Z akt sprawy wynika, że tribunal administratif (sąd administracyjny) uznał za niedopuszczalną, z uwagi na braki formalne, skargę Sylvie Kohll-Schlesser, małżonki skarżącego, dotyczącą jej własnej emerytury z SVB, którą pobierała przez sporne lata. Odwołanie to nie jest już przedmiotem postępowania.

2 — Należy uznać, że z chwilą przyjęcia ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. doszło do nowelizacji przepisów dotyczących ulg podatkowych będących przedmiotem w niniejszej sprawie.

3 — SVB to organ zarządzający systemem ubezpieczeń krajowych w Niderlandach. Oprócz innych świadczeń wypłaca podstawowe emerytury państwowe, do których mają prawo wszyscy, którzy osiągnęli wiek emerytalny i zamieszkują lub mieszkali w tym państwie członkowskim.

4 — Organ luksemburskiej administracji skarbowej właściwy między innymi do rozpoznawania odwołań od decyzji ustalających wysokość podatku w zakresie podatków bezpośrednich.

12. Skarżący twierdził w postępowaniu przed tribunal administratif (sądem administracyjnym), że odmowa przyznania ulg podatkowych osobom, których emerytury nie podlegają poborowi podatku u źródła w Luksemburgu, wyklucza tych, którzy pobierają emerytury niepodlegające takiemu poborowi, ograniczając tym samym przyznanie ulg podatkowych do osób, które pobierają emeryturę z kasy emerytalnej w Luksemburgu. W tym względzie wyraził on wątpliwość, czy zamiarem ustawodawcy w 2008 r., to jest w czasie nowelizowania ustawy o podatku dochodowym w brzmieniu tu rozważanym, było pozbawienie prawa do ulgi podatkowej emerytów mieszkających w Luksemburgu, których dochody pochodzą z uprawnień emerytalnych nabytych i wypłacanych z zagranicznych kas emerytalnych. Uznał on, że podobna wykładnia stanowi naruszenie między innymi swobody przepływu osób (pracowników) ustanowionej w art. 45 TFUE.

13. Ze swej strony przedstawicielka rządu uznała, że art. 139b ustawy o podatku dochodowym nie stwarza żadnego problemu w odniesieniu do swobody przepływu pracowników w rozumieniu art. 45 TFUE. Jej zdaniem Ch. Kohll nie został poddany jakiejkolwiek dyskryminacji, skoro odmienna sytuacja, w której się znajduje, jest wynikiem cech ulgi podatkowej ustanowionej przez prawodawcę.

14. Dodatkowo przedstawicielka rządu dodała, że rozróżnienie to jest obiektywnie uzasadnione w świetle celu normy. Nie dostrzegła również żadnego naruszenia swobody przepływu osób z art. 21 TFUE, skoro sporna regulacja krajowa nie dotyczy swobody przepływu z uwagi na to, że nie stanowi ona przeszkody dla pobytu w innym państwie członkowskim.

15. Tribunal administratif wskazuje, że uzależniając skorzystanie z ulgi podatkowej od tego, czy zobowiązany do zapłaty podatku posiada zaświadczenie o potrąceniu podatku, art. 139b ustawy o podatku dochodowym może oznaczać dyskryminację pośrednią, nawet jeżeli nie zawiera przesłanki dotyczącej obywatelstwa potencjalnych uprawnionych. Opinię tę ma potwierdzać okoliczność, że ulga podatkowa nie jest przyznawana osobom pobierającym emerytury niepodlegające poborowi podatku u źródła w Luksemburgu, jak w przypadku emerytur pochodzących z zagranicy.

16. W tych okolicznościach sąd odsyłający wskazuje, że z uwagi na trudności dotyczące interpretacji art. 139b ustawy o podatku dochodowym oraz przy braku orzecznictwa wspólnotowego zawierającego rozwiązanie problemu prawnego tej samej natury postanowił on wystąpić do Trybunału z wnioskiem o udzielenie w trybie prejudycjalnym odpowiedzi na następujące pytanie:

„Czy zasada swobodnego przepływu pracowników, zawarta w szczególności w art. 45 TFUE, sprzeciwia się przepisom art. 139b ust. 1 znowelizowanej ustawy z dnia 4 grudnia 1967 r. o podatku dochodowym w zakresie, w jakim zastrzegają one dla osób posiadających zaświadczenie o potrąceniu podatku korzyść płynącą z ulgi podatkowej określonej w tych przepisach?”.

III – **Postępowanie przed Trybunałem oraz twierdzenia stron**

A – *Postępowanie*

17. Postanowienie odsyłające wpłynęło do sekretariatu Trybunału w dniu 19 czerwca 2015 r.

18. W terminie wskazanym w art. 23 akapit drugi statutu Trybunału Sprawiedliwości uwagi na piśmie przedstawiły jedynie rząd luksemburski oraz Komisja.

19. Z uwagi na brak stosownego wniosku żadnej z wyżej wymienionych stron rozprawy nie przeprowadzono.

B – *Streszczenie przedstawionych twierdzeń*

20. Rząd luksemburski ma wątpliwości co do tego, czy niniejsza sprawa może być rozpoznawana świetle swobody przepływu pracowników. Uznaje on, że sporne przepisy nie uniemożliwiają obywatelom jednego państwa członkowskiego opuszczenia swojego państwa pochodzenia w celu skorzystania ze swobody przepływu ani też ich do tego nie zniechęcają. Jednak, na wypadek gdyby Trybunał miał na tę kwestię spojrzeć inaczej, rząd ten przedstawia kilka uwag o charakterze subsydiarnym.

21. Wskazuje on zatem, że sporna regulacja nie dotyczy całości dochodów pochodzących z emerytur, lecz jedynie tych, które podlegają opodatkowaniu, co jego zdaniem wynika z istotnych właściwości ulgi podatkowej. W tym względzie tłumaczy, że kasy emerytalne przyznają emerytom ulgę podatkową zasadniczo na koniec każdego miesiąca. W takim celu prawo zezwala kasom na kompensowanie ulgi podatkowej z kwotą potrącenia, tak że rzeczywiście dokonane potrącenie podatku stanowi wynik odjęcia ulgi podatkowej od kwoty brutto potrącenia.

22. Rząd ten wskazuje dalej, że art. 139b ustawy o podatku dochodowym wpisuje się w sztywne ramy poboru podatku u źródła i zaliczenie lub, w stosownym przypadku, zwrot ulgi podatkowej może nastąpić wyłącznie w związku z dochodami z emerytur, do których stosuje się procedura poboru podatku. Dlatego uważa on, że uzależnienie przyznania korzyści podatkowej od tego, aby uprawniony przedstawił zaświadczenie o potrąceniu podatku, nie stanowi ograniczenia swobody przepływu pracowników ani też swobody przepływu osób określonej w art. 21 TFUE.

23. Subsydiarnie, na wypadek gdyby Trybunał miał uznać, że sporne regulacje krajowe ograniczają swobodę przepływu pracowników lub – szerzej – swobodę przepływu osób, rząd luksemburski przedstawił twierdzenia, którymi stara się uzasadnić takie ograniczenie. Można je streścić w postaci dwóch głównych argumentów.

24. Po pierwsze, rząd ten wskazuje, że ograniczenie swobody przepływu jest wynikiem cech ulgi podatkowej skonstruowanej w określony sposób przez prawodawcę, skoro kasy emerytalne, dysponując danymi wymaganymi do administrowania zaświadczeniami o potrąceniu podatku, są najlepiej usytuowane, zarówno aby przyznać ulgę podatkową, jak i aby dokonać zaliczenia lub zwrotu w sposób bezpośredni i efektywny. Z tego punktu widzenia jest to zatem jego zdaniem jedyny możliwy do realizacji system, pozbawiony nieproporcjonalnych skutków negatywnych dla administracji, kas i innych zobowiązanych z tytułu ulgi podatkowej, a także dla osób, których sprawy są prowadzone.

25. Po drugie, rząd luksemburski uważa, że system ten jest uzasadniony nadrzędnymi względami interesu ogólnego wynikającymi ze związku pomiędzy systemem pobierania podatku (to jest poborem u źródła) i stosowaniem ulgi podatkowej dla osób pobierających emeryturę, który to związek jest w opinii tego rządu niezbędny do zachowania spójności systemu podatkowego. Jego zdaniem art. 139b jest proporcjonalny do celu ustawy o podatku dochodowym i brak jest środków mniej ograniczających pozwalających na osiągnięcie tego celu.

26. Zdaniem Komisji w postanowieniu odsyłającym brak jest elementów stanu faktycznego pozwalających w sposób jasny wskazać normę prawa Unii ewentualnie naruszoną przez art. 139b ustawy o podatku dochodowym, W szczególności Komisja ubolewa, że nie wiadomo, czy Ch. Kohll powrócił do Luksemburga z Niderlandów, aby szukać tam i podjąć się zatrudnienia przed przejściem

na emeryturę, w którym to przypadku mógłby powoływać się na art. 45 TFUE [5], czy też jego powrót do państwa pochodzenia wynikał z chęci osiedlenia się w Luksemburgu po zakończeniu zawodowego etapu życia, w którym to przypadku w grę wchodziłaby swoboda przepływu osób z art. 21 TFUE [6].

27. Wobec tej niepewności i z uwagi na podobieństwo rozumowania stosowanego do badania naruszenia tych dwóch artykułów traktatu FUE Komisja proponuje przeprowadzenie wspólnej analizy, na podstawie której stwierdza, że oba te przepisy stoją na przeszkodzie regulacji krajowej takiej jak ta będąca przedmiotem niniejszego postępowania.

28. Komisja dostrzega ograniczenie w przypadku zarówno art. 45 TFUE, jak i art. 21 TFUE, z uwagi na to, że sytuacja Ch. Kohlla jest porównywalna, zgodnie z orzecznictwem Trybunału [7], z sytuacją emeryta podatnika, który pobiera swoje dochody z kasy emerytalnej z siedzibą w Luksemburgu.

29. Celem art. 139b ustawy o podatku dochodowym jest bowiem, w świetle uzasadnienia do ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r., udzielenie pomocy osobom najmniej zamożnym, do których zalicza się wszystkich emerytów, poprzez zwiększenie ich dochodu rozporządzalnego. Jednakże zdaniem Komisji cel ten może zostać osiągnięty w przypadku wszystkich emerytów mieszkających w Luksemburgu, zarówno tych pobierających emeryturę z kas lub innych zobowiązanych podmiotów w Luksemburgu, jak i tych pobierających świadczenia z innego państwa członkowskiego i opłacających podatki w Luksemburgu na mocy postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

30. Tymczasem poprzez wykluczenie tych ostatnich z dobrodziejstwa ulgi podatkowej sporna regulacja prowadzi do nierównego traktowania, które: a) może zniechęcać pracowników do obejmowania stanowiska w innym państwie członkowskim i nabywania tam prawa do emerytury; oraz b) tworzy niekorzystną sytuację dla emerytów, którzy osiedlają się w Luksemburgu, karząc ich tylko i wyłącznie za skorzystanie ze swobody przepływu do innego państwa członkowskiego.

31. Właśnie poprzez przyznanie korzyści z tytułu ulgi podatkowej emerytom rezydentom, których dochody podlegają opodatkowaniu w Luksemburgu, sporna norma krajowa nie jest zdaniem Komisji odpowiednia do osiągnięcia celu interesu ogólnego, do jakiego zmierza. W tym względzie Komisja wskazuje, że ulga podatkowa jest stosowana niezależnie od wysokości emerytur, z wyjątkiem tych wynoszących mniej niż 300 EUR rocznie lub 25 EUR miesięcznie, a zatem nie jest to rozwiązanie stworzone z myślą o najsłabszych członkach społeczeństwa z punktu widzenia ekonomicznego i społecznego. Z tego względu podatnicy rezydenci, którzy pobierają emeryturę pochodzącą z innego państwa członkowskiego, jednak podlegającą opodatkowaniu w Luksemburgu, nawet jeżeli chodzi o skromną kwotę, nie korzystają z ulgi podatkowej, ponieważ nie podlegają oni opodatkowaniu u źródła w tym państwie. Wynika z tego, że kryterium, które wiąże korzyść (ulgę podatkową) z miejscem pochodzenia emerytur podlegających opodatkowaniu w Luksemburgu, z pewnością nie jest odpowiednie do osiągnięcia celu zamierzonego przez prawo krajowe.

32. Zdaniem Komisji sporne uregulowanie nie może również znaleźć uzasadnienia w praktycznych względach o charakterze administracyjnym. W szczególności Komisja zwraca uwagę, że ulga mogłaby zostać przyznana emerytom, którzy w tej chwili są z jej dobrodziejstwa wykluczeni, gdyby pozwolono im na odliczenie jej kwoty od podatku w chwili obliczania za pomocą metody waloryzacji podstawy opodatkowania, przy czym nie pociągałoby to wcale za sobą nadmiernych niedogodności dla administracji, kas oraz podatników, o których to problemach wspomina rząd luksemburski.

5 — Komisja odwołuje się w tym kontekście do wyroków: z dnia 29 stycznia 1992 r., Bachmann, C-204/90, EU:C:1992:35, w szczególności pkt 9; z dnia 30 stycznia 2007 r., Komisja/Dania, C-150/04, EU:C:2007:69, pkt 41.

6 — Komisja przywołuje wyroki: z dnia 9 listopada 2006 r., Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, pkt 16; z dnia 23 kwietnia 2009 r., Rüffler, C-544/07, EU:C:2009:258, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo.

7 — Wyrok z dnia 27 listopada 2008 r., Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, pkt 27.

33. Komisja nie dostrzega również potencjalnego uzasadnienia w konieczności zachowania spójności systemu podatkowego, ponieważ nie stwierdza się bezpośredniego związku pomiędzy sporną ulgą podatkową a kompensatą tej korzyści podatkowej poprzez określone obciążenie podatkowe [8].

34. Wreszcie, Komisja ocenia, że nie można przywoływać uzasadnienia dotyczącego konieczności zapewnienia zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi [9], jako że w niniejszej sprawie Luksemburgowi przysługuje kompetencja podatkowa w odniesieniu do emerytur pochodzących z innego państwa członkowskiego, o którym mowa, to jest z Niderlandów.

IV – **Analiza pytania prejudycjalnego**

A – *Wstęp: w przedmiocie właściwego postanowienia traktatu FUE*

35. Uwagi przedstawione w niniejszym postępowaniu prejudycjalnym potwierdzają, że istnieją wątpliwości co do normy, w której świetle trzeba dokonać subsumpcji sytuacji prawnej Ch. Kohlla. Jako wchodzące w grę przepisy należy wziąć pod uwagę art. 21 ust. 1 TFUE, dotyczący swobody przemieszczania się i pobytu obywateli Unii na terytorium państw członkowskich, oraz art. 45 TFUE, który ustanawia swobodę przepływu pracowników wewnątrz Unii.

36. Rząd luksemburski zaprzecza, aby zostały spełnione wymogi stosowania któregoś ze wspomnianych postanowień, z uwagi na to, że sporne regulacje nie są w stanie zniechęcić obywateli do korzystania ze swobody przepływu ani też uniemożliwić korzystania z niej.

37. Zdaniem Komisji natomiast wątpliwość wynika z braku danych pozwalających ustalić, czy Ch. Kohll wrócił do swego państwa pochodzenia, to jest Luksemburga, aby objąć stanowisko pracy przed przejściem na emeryturę, czy też osiedlił się w swej ojczyźnie już po przejściu na emeryturę. W pierwszym przypadku sprawę należałoby rozstrzygnąć zgodnie z art. 45 TFUE, a w drugim – zgodnie z art. 21 TFUE.

38. Mimo że wypowiem się co do właściwej normy, z praktycznego punktu widzenia dyskusja ta może okazać się (lub przynajmniej wydawać się) zbędna z uwagi na zastosowanie tych samych metod wykładni prawa pierwotnego. Jednakże prawidłowa subsumpcja stanu faktycznego w ramach określonej normy zawsze może okazać się użyteczna, na przykład jako wskazówka w przyszłych sprawach.

39. Sytuacja emerytów jako szczególnej grupy osób w ramach prawa Unii wiąże się z dorozumianym założeniem, że art. 45 ust. 3 lit. d) TFUE realizuje prawo pracownika do pozostania na terytorium państwa członkowskiego *po ustaniu zatrudnienia*. Prawo to jest obecnie uregulowane w art. 17 dyrektywy 2004/38/WE [10], w którym zawarto różne wyjątki na rzecz emerytów oraz osób niezdolnych do pracy, na podstawie których to wyjątków skrócono podstawowy okres zgodnego z prawem legalnego zamieszkiwania w przyjmującym państwie członkowskim przez nieprzerwany okres pięciu lat, stanowiący warunek uzyskania prawa stałego pobytu w tym państwie przez obywateli Unii oraz członków ich rodzin. Nie jest to jednak regulacja istotna dla niniejszej sprawy, a ta podstawowa swoboda traktatowa nie ogranicza się do stałego pobytu w innym państwie członkowskim.

8 — Komisja przywołuje w tym kontekście wyrok z dnia 2 października 2008 r., Heinrich Bauer Verlag, C-360/06, EU:C:2008:531, pkt 37–39 i przytoczone tam orzecznictwo.

9 — Zobacz wyrok z dnia 13 marca 2014 r., Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, pkt 81, 84–86.

10 — Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie prawa obywateli Unii oraz członków ich rodzin do swobodnego przemieszczania się i przebywania na terytorium państw członkowskich, zmieniająca rozporządzenie (EWG) nr 1612/68 oraz uchylająca dyrektywy 64/221/EWG, 68/360/EWG, 72/194/EWG, 73/148/EWG, 75/34/EWG, 75/35/EWG, 90/364/EWG, 90/365/EWG i 93/96/EWG (Dz.U. 2004, L 158, s. 77 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 5, t. 5, s. 46).

40. Okoliczności sprawy wpisują się bowiem w ciąg spraw, w których swoboda przepływu pracowników, chroniona art. 45 TFUE, była podnoszona przeciwko przepisom krajowych w różnych obszarach, w szczególności w obszarze podatkowym, a zatem w kontekście szerszym niż prawo do pobytu w państwie przyjmującym. Przy czym Trybunał wielokrotnie stwierdzał, że niektóre prawa związane ze statusem pracownika przynależą pracownikom migrującym, nawet jeżeli nie pozostają już oni w stosunku pracy [11].

41. Emerytom nie zawsze jednak przyznawano status pracownika, który pozwoliłby im powoływać się na szczególną swobodę przepływu określoną w art. 45 TFUE. I tak, w wyrokach Pusa [12], Turpeinen [13] oraz, ostatnio, Hirvonen [14], prawdopodobnie kierując się w sposób dorozumiany tym, że koniec stosunku pracy powoduje co do zasady utratę przez daną osobę statusu pracownika w rozumieniu art. 45 TFUE [15],Trybunał zaprzeczył, aby artykuł ów obejmował osoby, które swą działalność zawodową wykonywały w całości na terenie tego państwa członkowskiego, którego są obywatelami, a dopiero po przejściu na emeryturę skorzystały z prawa pobytu w innym państwie członkowskim, nie mając przy tym zamiaru wykonywania tam jakiejkolwiek pracy najemnej [16]. Przy rozstrzyganiu tych spraw zastosowano obecny art. 21 TFUE.

42. W skrócie: osoby, które po zakończeniu stosunku pracy najemnej zmieniają po prostu państwo członkowskie pobytu, są w prawie Unii chronione na podstawie swobody przepływu przewidzianej w art. 21 TFUE, a nie na mocy art. 45 TFUE. Wynika to z faktu, mówiąc wprost, że w chwili przenoszenia swego miejsca pobytu do innego państwa członkowskiego osoby te nie korzystają ze swobody przepływu zarezerwowanej w traktacie FUE dla pracowników, skoro status pracownika już im nie przysługuje [17].

43. Podsumowując, skorzystawszy ze swobody przepływu jako pracownicy najemni, osoby, które zakończyły częściowo lub całkowicie zawodowy etap swego życia w państwie członkowskim innym niż ich państwo pochodzenia i powracają do państwa pochodzenia, aby się tam osiedlić i mieszkać bez zamiaru podejmowania pracy, mogą powoływać się na art. 45 TFUE [18]. Jednakże ochrona, jaką traktat FUE przyznaje w tych przypadkach, ogranicza się, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, wyłącznie do dyskryminacji oraz przeszkód, które dotyczą praw nabytych w związku z poprzednim stosunkiem pracy [19].

44. W kontekście okoliczności przedstawionych w postanowieniu odsyłającym można stwierdzić, że emerytura, którą Ch. Kohll pobiera bezpośrednio ze spółki Shell International BV., stanowiąca główną część jego dochodów, wynika z wcześniejszego stosunku prawnego między nim a tą spółką w Niderlandach. Na podstawie orzecznictwa przytoczonego w poprzednim punkcie uważam zatem, że dochód pochodzący z tej emerytury jest objęty swobodą przepływu pracowników z art. 45 TFUE.

11 — Wyroki: z dnia 27 listopada 1997 r., Meints, C-57/96, EU:C:1997:564, pkt 40; z dnia 12 maja 1998 r., Martínez Sala, C-85/96, EU:C:1998:217, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo.

12 — Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., C-224/02, EU:C:2004:273.

13 — Wyrok z dnia 9 listopada 2006 r., C-520/04, EU:C:2006:703.

14 — Wyrok z dnia 19 listopada 2015 r., C-632/13, EU:C:2015:765.

15 — Zobacz wyrok z dnia 31 maja 2001 r., Leclere i Deaconescu, C-43/99, EU:C:2001:303, pkt 55.

16 — Zobacz pkt 60 opinii rzecznika generalnego P. Légera przedstawionej w dniu 18 maja 2006 r. w sprawie Turpeinen, C-520/04; EU:C:2006:332, do której odsyła pkt 16 wyroku w tej samej sprawie z dnia 9 października 2006 r. (EU:C:2006:703).

17 — Zobacz, a contrario, utrwalone orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym „[…] ogół postanowień traktatu dotyczących swobodnego przemieszczania się osób ma na celu ułatwienie obywatelom Unii wykonywania działalności zawodowej wszelkiego rodzaju na całym jej terytorium i stoi na przeszkodzie stosowaniu przepisów, które stawiają ich w niekorzystnym położeniu, gdy zamierzają oni podjąć działalność gospodarczą na terenie innego państwa członkowskiego” (wyrok z dnia 28 lutego 2013 r., Petersen C-544/11, EU:C:2013:124, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

18 — Zobacz wyrok z dnia 15 czerwca 2000 r., Sehrer, C-302/98, EU:C:2000:322, pkt 30.

19 — Wyrok z dnia 31 maja 2001 r., Leclere i Deaconescu, C-43/99, EU:C:2001:303, pkt 59.

45. W odróżnieniu od Komisji przyjmuję, że jest możliwe wskazanie właściwego postanowienia traktatu FUE zarówno w sytuacji, gdyby Ch. Kohll przeniósł się do Luksemburga w celu podjęcia kolejnego zatrudnienia, jak i w sytuacji, gdyby uczynił to dopiero po przejściu na emeryturę. Moim zdaniem z uwagi na to, że emerytury będące przedmiotem sporu pochodzą wyłącznie z okresu życia Ch. Kohlla spędzonego w Niderlandach, stanowią one prawa pracownika nabyte przy korzystaniu ze swobody przemieszczania się i zasługują na ochronę na mocy art. 45 TFUE [20]. W tych okolicznościach dla rozstrzygnięcia sprawy nie ma znaczenia, czy skarżący powraca do państwa członkowskiego swojego obywatelstwa, żeby nadal pracować przed przejściem na emeryturę, czy też żeby od razu skorzystać z możliwości przejścia na emeryturę.

46. Należy jeszcze wyjaśnić, czy rozumowanie to stosuje się również do drugiej emerytury skarżącego w sprawie głównej, którą otrzymuje on od SVB. Z postanowienia odsyłającego wynika, że chodzi tu o emeryturę nieskładkową, którą państwo niderlandzkie przyznaje każdemu, kto zamieszkiwał w Niderlandach, niezależnie od tego, czy był on w tym państwie pracownikiem najemnym.

47. Chociaż prawdą jest, zważywszy na cechy emerytury z SVB, że nie istnieje tu bezpośredni związek ze stosunkiem pracy, to należy również stwierdzić, że w przypadku Ch. Kohlla jedyna racja bytu jego emerytury z SVB opiera się pośrednio również na jego stosunku pracy, skoro skarżący nigdy nie miałby do niej prawa, gdyby nie mieszkał w Niderlandach z powodu swych obowiązków zawodowych. Dodatkowo odrębne badanie każdej z przedmiotowych emerytur w świetle różnych postanowień traktatu oznaczałoby dokonywanie sztucznego rozdziału pomiędzy nimi, co bardzo odbiegałoby od życiowych realiów Ch. Kohlla.

48. Podsumowując, dochody, które skarżący w postępowaniu głównym uzyskuje ze swych dwóch emerytur, stanowią prawa nabyte w ramach statusu pracownika, który skorzystał ze swobody przemieszczania się jako pracownik, i objęte są art. 45 TFUE, w świetle którego to postanowienia należy badać sporne regulacje krajowe.

B – *W przedmiocie istnienia ograniczenia swobody przepływu pracowników*

49. Chociaż w niektórych pismach przedstawionych w niniejszym postępowaniu kwestia możliwego naruszenia swobody przepływu pracowników wydaje się związana z obowiązkiem posiadania zaświadczenia o potrąceniu na podstawie art. 139b ustawy o podatku dochodowym, uważam, że taki obowiązek nie jest niczym innym, jak obrazowym przedstawieniem różnych potrąceń dokonywanych w każdym roku podatkowym. Zaświadczenie samo w sobie ma moim zdaniem dla rozpatrywanej ulgi podatkowej jedynie znaczenie dowodowe, a nie konstytutywne. Z tego względu, aby wyjaśnić kwestię naruszenia art. 45 TFUE, należy skoncentrować się na analizowaniu raczej spornej regulacji niż zaświadczenia o potrąceniu.

50. Po wyjaśnieniu tej kwestii przystąpię do analizy ewentualnego ograniczenia podstawowej swobody traktatu FUE w tradycyjny sposób, to jest przywołując utrwalone orzecznictwo, zgodnie z którym państwa członkowskie powinny wykonywać swoje kompetencje, w jakimkolwiek obszarze, z poszanowaniem prawa Unii [21]. Założenie to, mimo że często powtarzane, nie straciło swojego

20 — Podobnie jak w wyroku z dnia 26 stycznia 1999 r., Terhoeve, C-18/95, EU:C:1999:22, pkt 28, Ch. Kohll skarży się do władz państwa członkowskiego zamieszkania, że sporna regulacja jest dla niego niekorzystna z uwagi na wykonywanie przez niego działalności zawodowej w innym państwie członkowskim.

21 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r., Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation, C-374/04, EU:C:2006:773, pkt 36; z dnia 1 grudnia 2011 r., Komisja/Belgia, C-250/08, EU:2011:793, pkt 33; a także z dnia 1 października 2010 r., Dijkman i Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, pkt 20.

znaczenia, ponieważ w trakcie analizy uzasadnienia stanie się jasne, jak ważne jest uwzględnienie pewnych czynników, które należy dodać do tradycyjnych argumentów przywoływanych w celu uzasadnienia ograniczeń tej natury, takich jak spójność systemu podatkowego [22], konieczność zapewnienia skuteczności kontroli skarbowej oraz zwalczanie oszustw [23].

51. Co się tyczy swobodnego przepływu osób, Trybunał uznał, że odpowiednie postanowienia traktatu FUE mają na celu ułatwienie obywatelom wspólnotowym wykonywanie każdego rodzaju działalności zawodowej na całym terytorium Unii i stoją na przeszkodzie uregulowaniom krajowym mogącym postawić w niekorzystnej sytuacji tych obywateli, którzy chcą wykonywać działalność gospodarczą na terytorium innego państwa członkowskiego [24].

52. W odniesieniu, ściślej rzecz ujmując, do swobody przepływu pracowników Trybunał orzekał, że przepisy krajowe, które uniemożliwiają pracownikowi będącemu obywatelem jednego z państw członkowskich opuszczenie państwa pochodzenia w celu wykonania przysługującego mu prawa do swobodnego przepływu lub zniechęcają go do tego, stanowią przeszkodę dla tej swobody, nawet jeśli przepisy te mają zastosowanie bez względu na obywatelstwo zainteresowanych pracowników [25].

53. W niniejszym przypadku art. 139b ustawy o podatku dochodowym pozbawia korzyści podatkowej, to jest ulgi podatkowej, emeryta, którego emerytura nie pochodzi z kasy emerytalnej lub też od innego zobowiązanego do jej wypłaty w Luksemburgu. To odmienne traktowanie może zniechęcać zarówno pracowników w Luksemburgu, którzy pragną znaleźć zatrudnienie w innym państwie, jak i pracowników luksemburskich lub mających obywatelstwo innego państwa członkowskiego, którzy pragną osiedlić się na terytorium Luksemburga po przejściu na emeryturę.

54. Sporne przepisy krajowe tworzą dodatkowo sytuację dyskryminacji pośredniej [26] w zakresie, w jakim brak zaświadczenia o potrąceniu wraz ze skutkami tego braku częściej prowadziłby do odmowy przyznania ulgi podatkowej osobom pochodzącym z innych państw członkowskich niż w przypadku osób pochodzących z Luksemburga, skoro przede wszystkim ci pierwsi będą otrzymywać emerytury z innych państw członkowskich Unii [27].

55. Nierówność traktowania z pewnością nie miałaby miejsca, gdyby sytuacja Ch. Kohlla była odmienna od sytuacji emeryta, który pobiera emeryturę z luksemburskiej kasy emerytalnej. Zestawienie rozpatrywanych sytuacji jest również typowe w dziedzinie podatków bezpośrednich oraz swobód przepływu i należy je przeprowadzać, ze względów metodologicznych, przed dokonaniem analizy uzasadnień [28].

22 — Podobne uzasadnienie przedstawiono po raz pierwszy w wyroku z dnia 28 stycznia 1992 r., Bachman, C-204/90; EU:C:1992:35, pkt 21, a było ono wielokrotnie przywoływane w późniejszych wyrokach, takich jak w szczególności: z dnia 23 października 2008 r., Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, pkt 43; z dnia 1 grudnia 2011 r., Komisja/Belgia, C-250/08, EU:2011:793, pkt 70.

23 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 28 stycznia 2013 r., Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo.

24 — Zobacz między innymi wyroki: z dnia 15 grudnia 1995 r., Bosman, C-415/93, EU:C:1995:463, pkt 94; z dnia 26 stycznia 1999 r., Terhoeve, C-18/95, EU:C:1999:22, pkt 37; z dnia 17 marca 2005 r., Kranemann, C-109/04, EU:C:2005:187, pkt 25.

25 — Wyroki: z dnia 30 września 2003 r., Köbler, C-224/01, EU:C:2003:513, pkt 74; z dnia 17 marca 2005 r., Kranemann, C-109/04, EU:C:2005:187, pkt 26.

26 — Zgodnie z orzecznictwem Trybunału normy dotyczące równości traktowania zakazują nie tylko jawnej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, ale również wszelkich ukrytych form dyskryminacji, które – poprzez zastosowanie innych kryteriów rozróżnienia – w rzeczywistości prowadzą do takiego samego rezultatu (wyrok z dnia 12 lutego 1974 r., Sotgiu, C-152/73, EU:C:1974:13, pkt 11).

27 — Zobacz, dla porównania, wyrok z dnia 8 maja 1990 r., Biehl, C-175/88, EU:C:1990:186, pkt 14.

28 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 24 lutego 2015 r., Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, pkt 24–38; z dnia 31 marca 2011 r., Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, pkt 37.

56. Ocena porównywalności sytuacji była przeprowadzana zasadniczo w sprawach, które dotyczyły nierezydentów w stosunku do rezydentów w określonym państwie członkowskim [29]. W tym względzie Trybunał stwierdził, że nierezydent, który nie pobiera istotnych dochodów w państwie członkowskim swojego zamieszkania i uzyskuje większość swoich dochodów podlegających opodatkowaniu z działalności wykonywanej w innym państwie członkowskim, nie znajduje się w sytuacji obiektywnie odmiennej niż rezydent tego państwa, który wykonuje tam podobną działalność zarobkową [30].

57. Z powyższego wynika, że jeżeli w okolicznościach opisanych w punkcie poprzednim rezydent i nierezydent znajdują się w sytuacjach obiektywnie porównywalnych, tym bardziej dotyczy to dwóch podatników zamieszkujących w tym samym państwie członkowskim, co ma miejsce w niniejszej sprawie. Ponieważ umowa pomiędzy Luksemburgiem i Niderlandami poddaje dochody z emerytur takie jak w przypadku Ch. Kohlla opodatkowaniu w Luksemburgu, jedyny element odróżniający dotyczy niderlandzkiego pochodzenia emerytury skarżącego w postępowaniu głównym.

58. Jednakże skoro to właśnie ten element transgraniczny pozwala Ch. Kohllowi powoływać się na art. 45 TFUE, to paradoksalne, a nawet wewnętrznie sprzeczne byłoby wskazywanie tego elementu jako głównego argumentu na poparcie tezy, że emeryt, który pobiera emeryturę z kasy luksemburskiej, oraz ten, który otrzymuje ją z innego państwa członkowskiego, nie znajdują się w sytuacjach obiektywnie porównywalnych.

59. Dodatkowo w związku z celem ustawy o podatku dochodowym [31] (którym jest pomoc osobom niezamożnym poprzez zwiększenie ich dochodu rozporządzalnego) sformułowanie przedmiotowej regulacji krajowej nie wydaje się spójne. Wprawdzie nie jest to przypadek skarżącego w postępowaniu głównym [32], należy jednak zauważyć, że korzyści podatkowej zostaliby pozbawieni ci emeryci, którzy pobierają niskie emerytury z innego państwa członkowskiego, mimo iż jest oczywiste, że z perspektywy podatkowej i materialnej znajdowaliby się oni w takiej samej sytuacji jak emeryci, których emerytury są wypłacane przez luksemburskie kasy emerytalne.

60. W rezultacie uważam, że osoby takie jak Ch. Kohll oraz emeryci mieszkający w Luksemburgu, którzy otrzymują emeryturę z kas luksemburskich, znajdują się w takiej samej sytuacji z punktu widzenia podatkowego w tym państwie.

61. Wreszcie, mimo że rząd luksemburski nie wspomniał o tym wprost, możliwe byłoby uznanie, iż ograniczona wysokość ulgi podatkowej (maksymalnie 300 EUR rocznie) nie będzie wywierać zniechęcającego wpływu na pracowników w aspekcie korzystania ze swobody przepływu. W tym względzie należy wskazać, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ograniczenie, nawet o nikłym zakresie lub niewielkim znaczeniu jednej ze swobód podstawowych jest zabronione przez traktat [33].

62. W rezultacie jako pierwszy wniosek pośredni przedstawiam pogląd, że sporne przepisy krajowe stanowią ograniczenie swobody przepływu pracowników z art. 45 TFUE.

29 — Zaczynając od znanego wyroku z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31.

30 — Wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 36, 37; z dnia 9 listopada 2006 r., Turpeinen, C-520/04; EU:C:2006:703, pkt 28, 29.

31 — Podzielam ocenę rzecznika generalnego N. Jääskinena co do konieczności uwzględnienia celu, jakiemu miały służyć sporne przepisy krajowe, również przy badaniu porównywalności rozpatrywanych sytuacji (opinia przedstawiona w dniu 24 listopada 2011 r. w sprawie Komisja/Estonia, C-39/10, EU:C:2011:770, pkt 73).

32 — Z postanowienia odsyłającego wynika, że jego dochody wynikające z obu emerytur będących przedmiotem postępowania głównego nie pozwalają na uwzględnienie go w kategorii osób niezamożnych, przy czym nie jest konieczne przedstawianie w tej chwili dalszych szczegółów w tej kwestii.

33 — Wyrok z dnia 17 września 2015 r., F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo.

C – W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia swobody przepływu pracowników

63. Jak wiadomo, analiza zgodności przepisu prawa krajowego pod kątem sprzeczności ze swobodą przepływu pracowników nie sprowadza się do wykazania, że przepis ów stanowi przeszkodę przy wykonywaniu tej swobody. Trybunał posługuje się w ramach tej analizy zasadą zwaną *rule of reason* [34], mającą na celu złagodzenie skutków włączenia tych regulacji krajowych w obszar zastosowania art. 45 TFUE.

64. Zatem – zgodnie ze stwierdzeniem Trybunału – środek stanowiący przeszkodę w swobodnym przepływie pracowników może być dopuszczalny wyłącznie w przypadku, gdy środek ten służy realizacji słusznego, zgodnego z traktatem celu i jest uzasadniony nadrzędnym względem interesu ogólnego. Ponadto środek o takich cechach powinien być właściwy dla zapewnienia realizacji tego celu i nie może wykraczać poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia [35], zgodnie z tzw. testem proporcjonalności.

65. W pkt 24 i 25 niniejszej opinii przedstawiłem dwa argumenty rządu luksemburskiego przedstawione w obronie zgodności środka krajowego z art. 45 TFUE, odnoszące się do nieproporcjonalnych konsekwencji, jakie spowodowałaby jego zmiana, i do spójności systemu podatkowego.

66. Jeżeli chodzi o argument pierwszy, rząd luksemburski odwołuje się do cech ulgi podatkowej i stwierdza, że administrowanie zaświadczeniami o potrąceniu przez kasy emerytalne oraz przez inne podmioty zobowiązane sytuuje je lepiej, zarówno jeśli chodzi o przyznanie ulgi podatkowej, jak również jeśli chodzi o dokonanie jej zaliczenia lub zwrotu w sposób bezpośredni i efektywny. Z tego względu dodaje on, że jakakolwiek zmiana tej struktury będzie oznaczać nieproporcjonalne konsekwencje administracyjne dla organów administracji, kas i podatników. System zaświadczeń o potrąceniu uniemożliwia objęcie nim tych emerytów, których emerytury pochodzą z innych państw członkowskich, z uwagi na niedysponowanie przez kasy i inne organy luksemburskie środkami niezbędnymi do dokonania w przypadku takich emerytur poboru podatku u źródła.

67. Argument ten nie przekonuje mnie z trzech powodów. Po pierwsze, Ch. Kohll nie wnosi o to, aby jego emerytury niderlandzkie podlegały koniecznie poborowi podatku u źródła w Luksemburgu. Krytyka nie dotyczy tu wykluczenia poboru podatku u źródła w przypadku emerytur z innych państw członkowskich, lecz całkowitego pozbawienia korzyści podatkowej w postaci ulgi podatkowej, mającej na celu zwiększenie dochodu rozporządzalnego. Ta korzyść podatkowa mogłaby zostać przyznana na innym etapie relacji istniejącej między podatnikiem a urzędem podatkowym, na przykład przy składaniu deklaracji podatkowej dotyczącej podatku dochodowego, za pomocą odliczenia od kwoty podatku. Ta ostatnia możliwość pozwalałaby emerytom znajdującym się w takiej samej sytuacji jak Ch. Kohll skorzystać z odpowiedniego wzrostu dochodu, zgodnie z celem spornej regulacji, na jaki wskazywał rząd luksemburski.

68. Po drugie, moim zdaniem obronie tej nie służy okoliczność, że rząd luksemburski nie przedstawił żadnego przekonującego wyjaśnienia co do podnoszonych trudności administracyjnych i ich nieproporcjonalnego charakteru. Sama wzmianka o problemach w funkcjonowaniu systemu podatkowego nie wystarczy, aby problemy te uznać za udowodnione.

34 — To właśnie rzecznik generalny P. Léger w opinii przedstawionej w dniu 22 listopada 1994 r. w sprawie Schumacker, C-279/93, EU:C:1994:391, pkt 47, 48, posłużył się tym sformułowaniem, aby opisać ten etap analizy ograniczeń swobody przepływu pracowników.

35 — Wyrok z dnia 28 lutego 2013 r., Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo.

69. Po trzecie – i prawdopodobnie jest to powód decydujący – z orzecznictwa Trybunału wynika, że praktyczne trudności nie mogą same w sobie uzasadniać ograniczenia swobody podstawowej zagwarantowanej przez traktat [36]. Biorąc pod uwagę, że rząd luksemburski nie połączył podnoszonych trudności z jakąkolwiek inną trudnością o odmiennej naturze, co mogłoby wzmocnić argument pierwszy (wciąż w ramach analizy zaproponowanego uzasadnienia), należy przyjąć, iż ograniczenie swobodnego przepływu pracowników, do którego prowadzi art. 139b ustawy o podatku dochodowym, nie zostało uzasadnione.

70. Rząd luksemburski przywołuje jako argument drugi konieczność zachowania spójności systemu podatkowego i podkreśla związek pomiędzy systemem pobierania podatku, to jest poborem podatku u źródła, i zastosowaniem ulgi podatkowej dla emerytów. Twierdzi on, że sporny przepis jest właściwy do osiągnięcia celu regulacji podatkowej i że nie istnieją środki mniej ograniczające pozwalające osiągnąć ten sam rezultat.

71. Zachowanie spójności systemu podatkowego, jako argument „egzoneracyjny", jest przedstawione w ten sposób, że wynikająca z przyznania korzyści podatkowej utrata wpływów do skarbu państwa jest równoważona opodatkowaniem tego samego podmiotu z tytułu dochodów w obszarze ściśle połączonym z obszarem korzyści [37].

72. W niniejszej sprawie jednak zgadzam się z Komisją co do tego, że podnoszona spójność spornego systemu podatkowego nie została wykazana. W szczególności nie istnieje bezpośredni związek pomiędzy korzyścią podatkową i ciężarem, który ją równoważy. Związek, do jakiego odwołuje się rząd luksemburski, dotyczy korzyści podatkowej w związku z metodą poboru podatku u źródła, a nie w związku z innym podatkiem, który zostałby skonstruowany w ten sposób, by równoważył utratę wpływów podatkowych w wyniku przyznania ulgi podatkowej. W rezultacie ten drugi powód przywołany przez rząd luksemburski w obronie zgodności art. 139b ustawy o podatku dochodowym z art. 45 TFUE nie zasługuje na uwzględnienie.

73. Wachlarz uzasadnień, jakie należałoby przywołać w ramach całościowej oceny swobody przepływu pracowników, nie ogranicza się do dwóch wskazanych w poprzednich punktach. Istotnie, Trybunał uznał za ważne również inne uzasadnienia, którymi zajmę się w skrócie, nawet jeżeli nie zostały one przywołane rząd luksemburski.

74. Zatem ograniczając się jedynie do kwestii podatkowych, należy uznać, że uzasadnienie opierające się na konieczności zachowania zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi [38] może zostać uwzględnione w szczególności wtedy, gdy celem danego systemu podatkowego jest zapobieżenie zachowaniom, które mogłyby zagrażać uprawnieniu państwa członkowskiego do wykonywania przysługujących mu kompetencji podatkowych w związku z działalnością wykonywaną na jego terytorium [39].

75. Jednakże, jak słusznie wskazuje Komisja, w niniejszej sprawie nie ma miejsca na podobne uzasadnienie, skoro Luksemburg jest uprawniony do pobierania podatku na mocy art. 19 umowy zarówno od emerytur pobieranych przez emerytów zapisanych do kas emerytalnych w tym państwie członkowskim, jak i od emerytur pochodzących z Niderlandów.

36 — Wyrok z dnia 1 lipca 2006 r., Dijkman i Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, pkt 60.

37 — Zobacz opinia rzecznika generalnego D. Ruiza-Jaraba Colomera przedstawioną w dniu 30 kwietnia 1998 r. w sprawie Terhoeve, C-18/95, EU:C:1998:177, pkt 62, wyjaśniająca uzasadnienie zawarte w wyroku z dnia 28 stycznia 1992 r., Bachmann, C-204/90, EU:C:1992:35.

38 — Komisja przywołuje to uzasadnienie w uwagach przedstawionych na piśmie.

39 — Wyrok z dnia 13 marca 2014 r., Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, pkt 81 i przytoczone tam orzecznictwo.

76. W kontekście, w jaki zdaniem rządu luksemburskiego wpisują się sporne regulacje krajowe, to jest kontekście polityki społecznej, uznano również możliwość przywołania określonych celów o charakterze społeczno-politycznym, które mogą stanowić nadrzędny wzgląd interesu ogólnego. Chodzi tu przykładowo o zachęcanie do budowy mieszkań przeznaczonych na wynajem, aby zaspokoić potrzeby mieszkaniowe ludności Niemiec [40], ułatwienie nabywania pierwszego mieszkania przez osoby fizyczne w ramach szerszego kontekstu polityki społecznej państwa greckiego [41], a nawet o cele polityki rozwoju [42].

77. Zgodnie z orzecznictwem wymienionym we wcześniejszym punkcie środek ustanawiający korzyść podatkową, który stanowi ograniczenie swobody przepływu pracowników, może być uzasadniony, jeżeli służy on celowi polityki społecznej, o ile będzie on odpowiedni, aby zagwarantować osiągnięcie takiego celu, i nie będzie wykraczał poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia.

78. W niniejszej sprawie nowelizacja ustawy z 2008 r., którą wprowadzono art. 139b do ustawy o podatku dochodowym, miała na celu – zgodnie z twierdzeniami rządu luksemburskiego – wzrost dochodu rozporządzalnego emerytów, aby pomóc osobom najmniej zamożnym. Niezależnie od tego, jak bardzo godny pochwały jest to cel, należy uznać, że środek nie wydaje się całkowicie właściwy do osiągnięcia celu o charakterze socjalnym, skoro z jednej strony wyklucza on wszystkich emerytów, którzy, podobnie jak Ch. Kohll, pobierają swoją emeryturę z innych państw członkowskich i opłacają podatki w Luksemburgu, a z drugiej strony nie wprowadza maksymalnego pułapu, jeżeli chodzi o poziom dochodów osób uprawnionych, i działa również na korzyść emerytów o wysokich dochodach. Sporna regulacja nie jest zatem odpowiednia do pełnej realizacji celu, który leży u jej podstaw, a tym samym nie można również powołać się tu na system polityki społecznej.

79. Na koniec i subsydiarnie, na wypadek gdyby Trybunał miał uznać, że sporne przepisy są uzasadnione z uwagi na jedną z przyczyn przedstawionych w poprzednich punktach, przedstawiam pogląd, iż przepisy te nie są również proporcjonalne w stosunku do zamierzonego celu. Istnieją środki mniej obciążające z prawnego punktu widzenia, pozwalające na osiągnięcie tego celu bez konieczności wykluczania emerytów, którzy, podobnie jak Ch. Kohll, pobierają swoją emeryturę z innego państwa członkowskiego. Jak już wskazałem, istnieje na przykład możliwość wprowadzenia odliczenia kwoty podatku odpowiadającej maksymalnej wysokości ulgi podatkowej.

80. Podsumowując, nie uważam, żeby regulacje, których dotyczy pytanie prejudycjalne, były uzasadnione. Powtarzam zatem wcześniej przedstawiony wniosek pośredni, a mianowicie twierdzę, że art. 139b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym jest niezgodny z zasadą swobodnego przepływu pracowników, ustanowioną w art. 45 TFUE w zakresie, w jakim zastrzega ulgę podatkową przysługującą emerytom jedynie na rzecz osób podlegających systemowi poboru podatku u źródła.

V – **Wnioski**

81. Wobec powyższych stwierdzeń proponuję, aby na pytanie prejudycjalne wniesione przez tribunal administratif du Luxembourg (sąd administracyjny w Luksemburgu, Luksemburg) Trybunał udzielił następującej odpowiedzi:

Swoboda przepływu pracowników, ustanowiona w art. 45 TFUE, stoi na przeszkodzie przepisowi krajowemu takiemu jak art. 139b ust. 1 znowelizowanej ustawy z dnia 4 grudnia 1967 r. o podatku dochodowym w zakresie, w jakim przyznaje on ulgę podatkową na rzecz emerytów wyłącznie osobom podlegającym systemowi poboru u źródła.

40 — Wyrok z dnia 15 października 2009 r., Busley i Cibrián Fernández, C-35/08, EU:C:2009:625, pkt 31, 32.

41 — Wyrok z dnia 20 stycznia 2011 r., Komisja/Grecja, C-155/09, EU:C:2011:22, pkt 51, 52, 70, 71.

42 — Wyrok z dnia 28 lutego 2013 r., Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, pkt 59.