



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (девети състав)

14 март 2019 година \*

„Преюдициално запитване — Свободно движение на работници — Равно третиране — Данък върху доходите — Законодателство за избягване на двойното данъчно облагане — Пенсия, получена в държава членка, различна от тази по местопребиваване — Правила за изчисляване на освободената сума в държавата членка по местопребиваване — Частична загуба на някои данъчни предимства“

По дело C-174/18

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal de première instance de Liège (Първоинстанционен съд Лиеж, Белгия) с акт от 8 февруари 2018 г., постъпил в Съда на 5 март 2018 г., в рамките на производство по дело

**Jean Jacob,**

**Dominique Lennertz**

срещу

**État belge,**

СЪДЪТ (девети състав),

състоящ се от: К. Jürimäe, председател на състава, Е. Juhász и С. Vajda (докладчик), съдии,

генерален адвокат: М. Campos Sánchez-Bordona,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за белгийското правителство, от Р. Cottin, J.-С. Halleux и С. Pochet, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от W. Roels и N. Gossement, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

\* Език на производството: френски.

## Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 45 ДФЕС.
- 2 Запитването е отправено във връзка със спор между, от една страна, г-н Jean Jacob и г-жа Dominique Lennertz, които са двойка и живеят в Белгия, и от друга страна, État Belge [белгийската държава], заради това, че при изчисляването на белгийския данък върху общия им доход е отчетена получената от г-н Jacob в друга държава членка пенсия, която е освободена от облагане в Белгия, но е включена в данъчната основа за целите на предоставянето на някои данъчни предимства, поради което г-н Jacob и г-жа Lennertz губят част от предимствата, на които биха имали право, ако въпросната пенсия не беше отчетена.

### Правна уредба

#### *Спогодбата от 1970 г.*

- 3 Член 18 („Пенсии“) от подписаната на 17 септември 1970 г. между Кралство Белгия и Великото херцогство Люксембург Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане и за уреждане на някои други въпроси в областта на данъците върху доходите и имуществото, в редакцията, приложима към фактите в главното производство (наричана по-нататък „Спогодбата от 1970 г.“), предвижда в параграф 3:

„[...] пенсиите и други подобни възнаграждения с произход от Люксембург и изплатени на местно за Белгия лице не подлежат на облагане в Белгия, ако тези плащания произтичат от осигурителни вноски, надбавки или застрахователни премии, внесени по схема за допълнително пенсионно осигуряване от бенефициера или за негова сметка, или от вноските, направени от работодателя по вътрешна схема, и ако тези осигурителни вноски, надбавки, застрахователни премии или вноски на работодателя действително са били обложени с данък в Люксембург“.

- 4 Член 23, параграф 2, точка 1 от Спогодбата от 1970 г. гласи:

„Що се отнася до местните за Белгия лица, двойното данъчно облагане се избягва по следния начин:

1° доходите с произход от Люксембург — с изключение на доходите по точки 2 и 3 — и имуществото, намиращо се на територията на Люксембург, които подлежат на облагане в тази държава по силата на предходните членове, се освобождават от данъци в Белгия. Това освобождаване не ограничава правото на Белгия да взема предвид при определянето на данъчните си ставки така освободените доходи и имущество“.

#### *Белгийското право*

- 5 Член 131 от Кодекса за данъците върху доходите от 1992 г., в редакцията, приложима към фактите по главното производство (наричан по-нататък „CIR от 1992 г.“), урежда освободените от данъчно облагане части от доходите.
- 6 Данъчните намаления за дългосрочни спестявания, за услуги, платени с ваучери за услуги, за разходи с цел реализиране на икономии на енергия в жилището и защита на същото срещу кражби или пожар, както и за дарения са уредени съответно в членове 145/1, 145/21, 145/24, 145/31 и 145/33 от CIR от 1992 г.

7 Съгласно член 155 от този кодекс:

„Доходите, освободени по силата на международни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, се отчитат при определянето на данъка, но последният се намалява пропорционално на частта на освободените доходи от общия размер на доходите.

Същата процедура се прилага по отношение на:

– доходите, освободени от данъчно облагане на основание на международни договори или споразумения, доколкото в тях е предвидено освобождаване с прогресия;

[...]

В хипотезата на общо данъчно облагане намалението се изчислява за всяко данъчнозадължено лице върху всички негови нетни доходи“.

8 След постановяването на решение от 12 декември 2002 г., *de Groot* (C-385/00, EU:C:2002:750), Кралство Белгия приема циркулярно писмо № CI.RH.331/575.420 от 12 март 2008 г. (наричано по-нататък „циркулярното писмо от 2008 г.“), с което се предвижда данъчно намаление за освободени по силата на международна спогодба доходи, в допълнение към намалението по член 155 от CIR от 1992 г.

9 В уводната част на циркулярното писмо от 2008 г. се посочва следното:

„1. В белгийската данъчна система данъчните предимства, свързани с личното или семейното положение на данъчнозадълженото лице [...] се прилагат както по отношение на доходите от белгийски източници, така и по отношение на доходите от чужбина. Ако съответното семейно или лично положение не е било отчетено в чужбина, част от тези предимства се губят.

Нидерландия прилага метод на освобождаване с прогресия, аналогичен на практикувания в Белгия. В решението си [от 12 декември 2002 г., *de Groot* (C-385/00, EU:C:2002:750), Съдът] обаче приема, че този подход противоречи на правната уредба в областта на свободното движение на хора в [Европейския съюз].

Европейската комисия приканва Белгия да приведе белгийските данъчни разпоредби относно прилагането на метода на освобождаване с прогресия [...] в съответствие със задълженията си по членове 18 ЕО, 39 ЕО, 43 ЕО и 56 ЕО [...]

Възприето е следното решение: в случаите, в които личното или семейното положение на данъчнозадълженото лице не е отчетено в чужбина, се предоставя данъчно намаление за доходи от чужбина, в допълнение към намалението, предвидено в [член 155 от CIR от 1992 г.].

Това допълнително намаление обаче ще бъде предоставяно само ако общият размер на данъка, изчислен с прилагане на предвидения в [член 155 от CIR от 1992 г.] метод на освобождаване с прогресия и увеличен с дължимия в чужбина данък върху освободените доходи, е по-висок от данъка, който би бил дължим, ако доходите бяха единствено от белгийски източник и съответните данъци за тях бяха дължими в Белгия.

Това намаление съответства на разликата между белгийския данък върху доходите (изчислен по метода за освобождаване с прогресия, както е предвиден понастоящем в [член 155 от CIR от 1992 г.], увеличен с данъка от същото естество, дължим върху доходите от чужбина, и данъка, който би бил дължим, ако доходите бяха единствено от белгийски източник и съответните данъци за тях бяха дължими в Белгия.

За да се определи размерът на допълнителното намаление, следователно е необходимо да се изчисли данъкът, който би бил дължим, ако доходите бяха единствено от белгийски източник и съответните данъци за тях бяха дължими в Белгия.

2. До изменението на белгийското законодателство в изложения смисъл това намаление трябва да се прилага при условията и в границите, предвидени в настоящото циркулярно писмо.

[...]“.

### **Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос**

- 10 В общата декларация за данъчно облагане на жалбоподателите по главното производство за данъчната 2013 г. г-н Јасов отбелязва, че получава две пенсии, а именно белгийска в размер на 15 699,57 EUR и люксембургска в размер на 14 330,75 EUR. Освен тези две пенсии г-н Јасов декларира доходи от недвижимо имущество в размер на 1 181,60 EUR, което води до общ доход от 31 211,92 EUR.
- 11 Що се отнася до г-н Јасов, белгийската данъчна администрация изчислява на базата на всичките му доходи, включително люксембургската пенсия, освободена от облагане в Белгия по силата на Спогодбата от 1970 г., базов данък от 11 448,36 EUR, съответстващ на данъчна ставка от близо 36,68 %. Към тази сума са приложени данъчни намаления, от една страна, в размер на 3 032,46 EUR за освободени от данъчно облагане части от дохода, за дългосрочни спестявания, за услуги, платени с ваучери за услуги, за разходи за реализиране на икономии на енергия в жилището и за защита на същото срещу кражби или пожар, както и за дарения, и от друга страна, в размер на 1 349,45 EUR за заместващи доходи, пенсии и предпензионни обезщетения. От така намаления базов данък, а именно 7 066,45 EUR, впоследствие е приспадналата сума от 3 220,14 EUR за освободени от данъчно облагане доходи от чужбина, пропорционално на дела на люксембургската пенсия в общия размер на доходите, което дава дължим данък от 3 846,31 EUR.
- 12 Жалбоподателите по главното производство оспорват това изчисление, като отбелязват, че намалението с 3 220,14 EUR за освободени от данъчно облагане доходи от чужбина съответства не на 36,68 %, а на 22,47 % от люксембургската пенсия, така че последната в крайна сметка е обложена с нетна данъчна ставка от 14,21 %, вместо да бъде освободена от облагане в Белгия по силата на Спогодбата от 1970 г. Според г-н Јасов, за да бъде люксембургската му пенсия действително освободена от облагане, към нея е трябвало да се приложи, непосредствено след изчисляването на базовия данък, 36,68 % намаление, което би намалило базовия данък, преди прилагането на данъчните намаления, с 5 256,44 EUR и би довело в крайна сметка до дължим данък от 1 810,01 EUR вместо 3 846,31 EUR.
- 13 Като отхвърля това възражение с решение от 25 септември 2014 г., белгийската данъчна администрация припомня, че в съответствие с член 155 от CIR от 1992 г. доходите, освободени по силата на международни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, се отчитат при определянето на данъка, като след прилагането на данъчните намаления последният се намалява пропорционално на частта на освободените доходи от общия размер на доходите. Тя отбелязва също така, че жалбоподателите по главното производство не отговарят на предвидените в циркулярното писмо от 2008 г. условия, за да се ползват от данъчното намаление за доходи от чужбина, предоставяно в допълнение към намалението по посочения член 155.
- 14 Сезиран с жалба срещу това решение на белгийската данъчна администрация, Tribunal de première instance de Liège (Първоинстанционен съд Лиеж) отправя преюдициално запитване до Съда, който с определение от 29 ноември 2016 г., Јасов и Lennertz (С-345/16, непубликувано,

EU:C:2016:911), отказва на основание член 53, параграф 2 от процедурния си правилник да се произнесе по него, приемайки, че то е явно недопустимо, тъй като поради пропуски в описанието на фактичката и правната обстановка по делото не отговаря на изискванията, предвидени в член 94 от този правилник.

- 15 Тогава, за да запълни тези пропуски, запитващата юрисдикция отправя до Съда второ преюдициално запитване, позовавайки се по-конкретно на решение от 12 декември 2013 г., *Imfeld и Garcet* (C-303/12, EU:C:2013:822).
- 16 С оглед на посоченото съдебно решение запитващата юрисдикция смята, че е длъжна да гарантира на данъчнозадължените лица, че когато предвид личното и семейното им положение имат право на данъчни предимства, действително ще могат да ползват същите, независимо от начина, по който държавите членки са разпределили помежду си задължението за пълно отчитане на подобни данъчни предимства. Тя отбелязва, че предвиденият в Спогодбата от 1970 г. метод за освобождаване от данъчно облагане изисква държавата членка по местопребиваване да освобождава напълно от данък пенсиите, които съгласно посочената спогодба могат да се облагат само в държавата членка по източника на дохода, като допуснатото в тази спогодба освобождаване с прогресия означава, че освободените от данъчно облагане доходи от чужбина могат да се вземат предвид единствено при определянето на данъчната ставка, приложима към другите доходи, подлежащи на облагане в Белгия. Поради начина на изчисляване на данъците им, жалбоподателите по главното производство губели част от полагащите им се данъчни предимства и доходите на г-н Јасов от чужбина, освободени по принцип от данъчно облагане, се оказвали обложени.
- 17 При това положение *Tribunal de première instance de Liège* (Първоинстанционен съд Лиеж) решава да спре производството по делото и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Допуска ли член 39 [ДЕС] като последица от прилагането на белгийската данъчна уредба, и по-конкретно на член 155 от CIR [от 1992 г.], независимо дали се прилага или не циркулярното писмо от [2008 г.], люксембургските пенсии на жалбоподателя, освободени от данъчно облагане по силата на член 18 от [Спогодбата от 1970 г.], да се отчитат при изчисляването на размера на белгийския данък, тези пенсии да служат като основа за предоставянето на предвидените в CIR [от 1992 г.] данъчни предимства, въпреки че не би трябвало да се включват поради пълното им освобождаване от данъчно облагане съгласно [посочената спогодба], и правото на ползване на тези данъчни предимства, като например освобождаване от данъчно облагане на част от доходите, дългосрочни спестявания, разходи, платени с ваучери за услуги, разходи с цел реализиране на икономии на енергия в жилището и защита на същото срещу кражби или пожар, дарения на жалбоподателя, да бъде отчасти изгубено, намалено или предоставено в по-малка степен, отколкото ако и двамата жалбоподатели имаха доходи с белгийски източник, които от своя страна подлежат на данъчно облагане в Белгия и не са освободени от данъчно облагане, поради което могат в пълна степен да усвоят всички данъчни предимства?“.

### **По преюдициалния въпрос**

#### ***Относно свободата, приложима в случая на жалбоподателите по главното производство***

- 18 Запитващата юрисдикция споменава в своя въпрос член 39 ДЕС, като същевременно посочва в мотивите на акта за преюдициално запитване както свободата на установяване, така и свободното движение на работници.

- 19 Както обаче Съдът е приел, това за него не е пречка да предостави на националната юрисдикция всички насоки за тълкуване на правото на Съюза, които могат да бъдат полезни за решаване на делото, с което е сезирана, независимо дали тази юрисдикция е споменала съответните разпоредби в изложението на въпроса си (вж. в този смисъл решения от 21 февруари 2006 г., Ritter-Coulais, C-152/03, EU:C:2006:123, т. 29 и от 23 април 2009 г., Rüffler, C-544/07, EU:C:2009:258, т. 57).
- 20 Запитващата юрисдикция същевременно не уточнява на какво основание г-н Јасов получава люксембургската си пенсия — поради това че е работил в Люксембург като наето лице или поради това че е работил там като самостоятелно заето лице.
- 21 В съответствие с постоянната съдебна практика свободата на гражданите на една държава членка да се установяват на територията на друга държава членка включва възможността да започват и упражняват дейност като самостоятелно заети лица (вж. по-конкретно решения от 28 януари 1986 г., Комисия/Франция, 270/83, EU:C:1986:37, т. 13, от 29 април 1999 г., Royal Bank of Scotland, C-311/97, EU:C:1999:216, т. 22 и от 1 октомври 2009 г., Gaz de France — Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, т. 54). За сметка на това, независимо от своето местопребиваване и гражданство всеки гражданин на Съюза, който е упражнил правото на свободно движение на работниците и е извършвал професионална дейност в държава членка, различна от тази по неговото пребиваване, попада в приложното поле на член 45 ДФЕС (вж. по-конкретно решения от 12 декември 2002 г., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, т. 76 и от 28 февруари 2013 г., Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, т. 34).
- 22 В това отношение, ако г-н Јасов получава люксембургската пенсия заради полаган като наето лице труд, релевантен е действително именно член 45 ДФЕС относно свободата на движение на работници. Ако обаче г-н Јасов е извършвал в Люксембург дейност като самостоятелно заето лице, приложима тогава е свободата на установяване, предвидена в член 49 ДФЕС. Запитващата юрисдикция трябва да провери коя е приложимата разпоредба от Договора за функционирането на ЕС.
- 23 Макар че Съдът ще разгледа преюдициалния въпрос от гледна точка на свободата на движение на работници, следва да се отбележи, че приложимостта в случая по главното производство на свободата на установяване не би се отразила по същество на отговора на Съда, който би бил приложим *mutatis mutandis*.

### **По въпроса**

- 24 С въпроса си запитващата юрисдикция пита по същество дали член 45 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска прилагане на данъчна правна уредба на държава членка като спорната в главното производство, в резултат от което пребиваваща в тази държава двойка, единият от партньорите в която получава от друга държава членка пенсия, освободена от облагане в първата държава членка по силата на двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, е лишена от част от предоставяните от последно споменатата държава данъчни предимства.
- 25 В това отношение като начало следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика държавите членки са свободни, в рамките на двустранни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, да определят критериите за привързване с оглед на разпределянето на данъчните правомощия, но това разпределяне на данъчните правомощия все пак не им позволява да прилагат мерки, които противоречат на гарантираните с Договора свободи на движение. Всъщност, що се отнася до упражняването на така разпределените в двустранни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане данъчни правомощия, държавите членки са длъжни да се съобразяват с правилата на Съюза (вж. по-конкретно решения от 12 декември

2002 г., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, т. 93 и 94, от 12 декември 2013 г., Imfeld и Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, т. 41 и 42 и от 22 юни 2017 г., Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, т. 66), и в частност да спазват принципа на равно третиране (вж. в този смисъл решение от 12 декември 2002 г., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, т. 94).

- 26 Важно е също да се припомни, че съгласно практиката на Съда по принцип държавата членка по местопребиваване трябва да предостави на данъчнозадълженото лице всички данъчни предимства, свързани с неговото лично и семейно положение, тъй като тази държава членка може, с някои изключения, най-добре да прецени личните данъчни възможности на това лице, определени чрез отчитане на всички негови доходи и на личното и семейното му положение, доколкото там е центърът на личните и имуществените му интереси (вж. по-специално решения от 14 февруари 1995 г., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, т. 32, от 18 юли 2007 г., Lakebrink и Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, т. 34, от 12 декември 2013 г., Imfeld и Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, т. 43 и от 22 юни 2017 г., Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, т. 55).
- 27 Съдът също така е приел, че държавата членка по местопребиваване не може да лишава данъчнозадълженото лице от част от правото му да се ползва от данъчното освобождаване на определена сума от дохода и от личните му данъчни предимства заради това, че през съответната година то е получило възнаграждения и в друга държава членка, които са били обложени с данък в нея без отчитане на личното и семейното му положение (решение от 12 декември 2002 г., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, т. 110).
- 28 Именно в светлината на тези принципи следва да се провери дали дължащата се на прилагането на националното право частична загуба на данъчни предимства като разглежданите в главното производство е в противоречие с член 45 ДФЕС.
- 29 Спорната в главното производство белгийска данъчна правна уредба предвижда, че освободените доходи от чужбина първоначално се включват в данъчната основа, която служи за определяне на приложимата към облагаемите доходи от белгийски източници ставка, а базовият данък се изчислява върху тази данъчна основа. След това от базовия данък се приспадат данъчните намаления за освободени от данъчно облагане части от дохода, за дългосрочни спестявания, за услуги, платени с ваучери за услуги, за разходи за реализиране на икономии на енергия в жилището и за защита на същото срещу кражби или пожар, както и за дарения. Едва след тези намаления базовият данък се намалява пропорционално на частта на освободените доходи от чужбина от общия размер на доходите, в съответствие с член 155 от CIR от 1992 г.
- 30 Следва да се отбележи, че методът на включване на освободените доходи от чужбина при изчисляването на белгийската данъчна ставка, при изчисляването на белгийския данък и в основата за предоставянето на данъчни предимства попада в пределите на свободата на Кралство Белгия да организира данъчната си система в съответствие с принципа на данъчната автономия и не може да се смята за нарушаващ свободното движение на работници, стига прилагането му да не води до противоречащо на правото на Съюза дискриминационно третиране (вж. в този смисъл решение от 6 декември 2007 г., Columbus Container Services, C-298/05, EU:C:2007:754, т. 53). Всъщност подобен метод сам по себе си не е пречка да се гарантира действително освобождаване на тези доходи от гледна точка на правото на Съюза, евентуално чрез последващи компенсации.
- 31 Въпреки това, предвиждайки прилагане на данъчните намаления към основа, включваща както облагаеми доходи от белгийски източници, така и освободени доходи от чужбина и едва впоследствие приспадане от данъка на частта на последните от общия размер на доходите, образуващи данъчната основа, белгийската данъчна правна уредба може, както и самото белгийско правителство признава в писменото си становище, да лиши данъчнозадължени лица като жалбоподателите по главното производство от част от данъчните предимства, на които те

биха имали право в пълна степен, ако всичките им доходи бяха от белгийски източници и данъчните намаления бяха приспаднати само от тези доходи или ако циркулярното писмо от 2008 г. се прилагаше към въпросните предимства.

- 32 Видно от съдебната практика, цитирана в точка 26 от настоящото решение, именно Кралство Белгия като държава членка по местопребиваване на жалбоподателите по главното производство е тази, която трябва да им предостави всички данъчни предимства, свързани с личното и семейното им положение. Белгийското правителство твърди в това отношение, че с изключение на данъчните намаления за освободени от данъчно облагане части от дохода, другите данъчни намаления, разглеждани в главното производство, не са свързани с понятието „личното и семейното положение“ на жалбоподателите по главното производство и затова не следва да се считат — с оглед на тълкуването, което белгийските органи дават на това понятие в циркулярното писмо от 2008 г. — за лични данъчни предимства, чиято некомпенсирана загуба, вследствие на освобождаването от облагане на доходите от чужбина и на неприложимостта на циркулярното писмо от 2008 г., е забранена по силата на член 45 ДФЕС.
- 33 На първо място, трябва да се отбележи, че както белгийското правителство признава в писменото си становище, данъчните намаления за освободени от данъчно облагане части от дохода са разглеждани в практиката на Съда като данъчни предимства, свързани с личното и семейното положение на данъчнозадълженото лице, видно от точка 27 от настоящото решение.
- 34 Следователно в това отношение белгийската данъчна правна уредба не е в съответствие с тази съдебна практика.
- 35 Що се отнася, на второ място, до това дали разглежданите в главното производство други данъчни намаления, а именно данъчните намаления за дългосрочни спестявания, за услуги, платени с ваучери за услуги, за разходи с цел реализиране на икономии на енергия в жилището и за защита на същото срещу кражби или пожар, както и за дарения, могат да се считат за свързани с личното и семейното положение на жалбоподателите по главното производство, следва най-напред да се уточни контекстът, в който това понятие се вписва.
- 36 В това отношение, видно от съдебната практика, цитирана в точка 26 от настоящото решение, и по-специално от решение от 18 юли 2007 г., Lakebrink и Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), държавата членка по местопребиваване трябва да прецени, за целите на предоставянето на евентуални данъчни предимства, личните данъчни възможности на данъчнозадълженото лице като цяло.
- 37 Не може да се приеме предложеното от белгийското правителство тълкуване, че данъчните предимства, свързани с личното и семейното положение, следва да се разбират в тесен смисъл като предимства, които позволявайки да се осигури на данъчнозадълженото лице необлагаем жизнен минимум, преследват социална цел и съответно отговарят на една социална нужда.
- 38 По-специално, противно на това, което белгийското правителство поддържа в писменото си становище, подобно тълкуване не може да се изведе от решение от 18 юли 2007 г., Lakebrink и Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452). В това решение Съдът постановява, че отказът на държавата членка, в която данъчнозадълженото лице полага труд като наето лице, да вземе предвид за целите на определянето на данъчната ставка, приложима за доходите на това данъчнозадължено лице, пребиваващо в друга държава членка, отрицателни доходи от наем на недвижими имоти, които въпросното данъчнозадължено лице не обитава лично и които се намират в тази друга държава членка, противоречи на предвиденото в член 39 ЕО свободно движение на работници, когато държавата членка по местопребиваване не е в състояние да предостави на данъчнозадълженото лице предимствата, които са резултат от отчитането на



неговото лично и семейно положение. Като е взел предвид подобни отрицателни доходи от наем, Съдът е възприел широк смисъл на понятието „лично и семейно положение“, без да го обвързва с каквато и да е социална цел.

- 39 При това положение, за да се прецени дали жалбоподателите по главното производство са били неправомерно лишени от правото им да ползват в пълна степен свързаните с личното и семейното им положение данъчни предимства, различни от намалението за освободени от данъчно облагане части от дохода, следва да се провери дали въпросните предимства са свързани с личните им данъчни възможности.
- 40 В това отношение следва да се приеме, че данъчни намаления като разглежданите в главното производство, а именно намаленията за дългосрочни спестявания, за услуги, платени с ваучери за услуги, за разходи с цел реализиране на икономии на енергия в жилището и за защита на същото срещу кражби или пожар, както и за дарения, следва като цяло да подтикват данъчнозадължените лица към разходи и инвестиции, които неизбежно се отразяват на данъчните им възможности.
- 41 Затова такива данъчни намаления могат да се разглеждат като свързани с „личното и семейното положение“ на жалбоподателите по главното производство, също както данъчните намаления за освободени от данъчно облагане части от дохода.
- 42 Следователно като двойка жалбоподателите по главното производство са били ощетени, тъй като не са се ползвали в пълна степен от данъчните предимства, на които са щели да имат право, ако всички доходи и на двамата бяха от белгийски източници.
- 43 Така спорната в главното производство правна уредба въвежда различно данъчно третиране на пребиваващите като двойки на територията на Кралство Белгия граждани на Съюза от гледна точка на източника на техните доходи, което може да окаже възпиращо действие върху упражняването от последните на гарантираните с Договора свободи, и по-специално на свободното движение на работници, гарантирано с член 45 ДФЕС (вж. в този смисъл решение от 12 декември 2013 г., *Imfeld и Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, т. 51).
- 44 Установена съдебна практика е, че мярка, която може да пречатства закрепеното в член 45 ДФЕС свободно движение на работници, е допустима само ако преследва легитимна цел, съвместима с Договора, и е оправдана с императивни съображения от обществен интерес. Освен това в подобен случай прилагането на такава мярка трябва да може да гарантира осъществяването на въпросната цел и да не надхвърля това, което е необходимо за постигането ѝ (решение от 12 декември 2013 г., *Imfeld и Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, т. 64 и цитираната съдебна практика).
- 45 В случая обаче белгийското правителство не излага никаква обосновка, нито пък такава е разгледана от запитващата юрисдикция.
- 46 С оглед на гореизложените съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 45 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска прилагане на данъчна правна уредба на държава членка като спорната в главното производство, в резултат от което пребиваваща в тази държава двойка, единият от партньорите в която получава от друга държава членка пенсия, освободена от облагане в първата държава членка по силата на двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, е лишена от част от предоставяните от последно споменатата държава данъчни предимства.

### По съдебните разноси

- 47 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (девети състав) реши:

**Член 45 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска прилагане на данъчна правна уредба на държава членка като спорната в главното производство, в резултат от което пребиваваща в тази държава двойка, единият от партньорите в която получава от друга държава членка пенсия, освободена от облагане в първата държава членка по силата на двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, е лишена от част от предоставяните от последно споменатата държава данъчни предимства.**

Подписи