



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2019. gada 14. marts *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Darba ņēmēju brīva pārvietošanās – Vienlīdzīga attieksme –
Ienākuma nodoklis – Tiesību akti, kas vērsti uz dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanu –
Saņemtā pensija dalībvalstī, kas nav dzīvesvietas valsts – Atbrīvojuma aprēķina kārtība dzīvesvietas
dalībvalstī – Konkrētu nodokļu priekšrocību daļējs zaudējums

Lietā C-174/18

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *tribunal de première instance de Liège* (Beļģija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2018. gada 8. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 5. martā, tiesvedībā

Jean Jacob,

Dominique Lennertz

pret

État belge,

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja K. Jirimēe [*K. Jürimäe*], tiesneši E. Juhāss [*E. Juhász*] un K. Vajda [*C. Vajda*] (referents),

ģenerālvokāts: M. Kampos Sančess-Bordona [*M. Campos Sánchez-Bordona*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Beļģijas valdības vārdā – *P. Cottin* un *J.-C. Halleux*, kā arī *C. Pochet*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *N. Gossement*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – franču.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par LESD 45. panta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Jean Jacob* un *Dominique Lennertz*, Beļģijā dzīvojošu pāri, un *État belge* [Beļģijas valsti] par to, ka, aprēķinot viņu kopējo nodokli Beļģijā, tika ņemta vērā *J. Jacob* citā dalībvalstī saņemta pensija, kas ir atbrīvota no nodokļa Beļģijā, bet tiek iekļauta nodokļa bāzē konkrētu nodokļu priekšrocību piešķiršanai, kādēļ viņi zaudēja daļu no [nodokļu] priekšrocībām, uz kurām viņiem būtu bijušas tiesības, ja [ši pensija] netiktu ņemta vērā.

Atbilstošās tiesību normas

1970. gada konvencija

- 3 Luksemburgas Lielhercogistes un Nīderlandes Karalistes Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un kapitāla nodokļiem, kas parakstīta 1970. gada 17. septembrī, redakcijā un kas bija spēkā pamatlietas faktu rašanās laikā (turpmāk tekstā – “1970. gada konvencija”), 18. panta “Pensijas” 3. punktā ir paredzēts:

“[...] pensijas un citas līdzīgas Luksemburgas izcelsmes atlīdzības, kas tiek maksātas Beļģijas rezidentam, Beļģijā nav apliekamas ar nodokli, ja šie maksājumi ir radušies no apdrošināšanas iemaksām, pabalstiem vai prēmijām, ko saņēmējs ir iemaksājis papildu pensiju shēmā, vai, ja tie ir izmaksāti viņa labā, arī no dotācijām, ko darba devējs veicis iekšējā shēmā, un ja šīs apdrošināšanas iemaksas, pabalsti, prēmijas vai dotācijas faktiski ir tikuši aplikti ar nodokli Luksemburgā.”

- 4 1970. gada konvencijas 23. panta 2. punkta 1. apakšpunktā ir noteikts:

“Attiecībā uz Beļģijas rezidentiem dubulto nodokļu uzlikšanu novērš šādi:

1° Luksemburgā gūtie ienākumi – izņemot 2.° un 3.°punktā minētos ienākumus – un Luksemburgā esošās īpašuma daļas, kas šajā valstī ir apliekamas ar nodokli saskaņā ar iepriekšējiem pantiem, ir atbrīvoti no nodokļa Beļģijā. Šis atbrīvojums no nodokļa neierobežo Beļģijas tiesības, nosakot savas nodokļu likmes, ņemt vērā šādi no nodokļa atbrīvotos ienākumus un īpašumu.”

Beļģijas tiesības

- 5 1992. gada Ienākuma nodokļa kodeksa pamatlietas faktiem piemērojamā redakcijā (turpmāk tekstā – “1992. gada CIR”) 131. pants reglamentē ar nodokli neapliekamo minimumu.
- 6 Piešķirtie nodokļa samazinājumi par ilgtermiņa uzkrājumiem, par pakalpojumiem, kuri apmaksāti ar vērtspapīriem, par izdevumiem, kas radušies, lai taupītu enerģiju mājoklī, par izdevumiem saistībā ar mājokļa nodrošināšanu pret zādzībām un ugunsnelaimēm, kā arī par veiktajiem ziedojumiem tiek attiecīgi reglamentēti 1992. gada CIR 145/1, 145/21, 145/24, 145/31 un 145/33. pantā.
- 7 Atbilstoši šā kodeksa 155. pantam:

“Ienākumi, kas ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar starptautiskajām konvencijām par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu, tiek ņemti vērā, nosakot nodokli, taču tas tiek samazināts proporcionāli kopējo ienākumu daļai, kas ir atbrīvota no nodokļiem.

Tas pats attiecas uz:

- ienākumiem, kas atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar citiem starptautiskiem līgumiem un nolīgumiem, ciktāl tajos ir paredzēts noteikums par progresīvās nodokļu likmes ievērošanu;

[..]

Ja ir noteikta kopīga aplikšana ar nodokli, samazinājumu aprēķina nodokļa maksātājs, ņemot vērā visus savus neto ienākumus.”

- 8 Pēc 2002. gada 12. decembra sprieduma lietā *de Groot* (C-385/00, EU:C:2002:750) Beļģijas Karaliste 2008. gada 12. martā pieņēma Apkārtrakstu Nr. CI.RH.331/575.420, kurā papildus 1992. gada *CIR* 155. pantā paredzētajam samazinājumam bija paredzēts nodokļa samazinājums ienākumiem, kas atbrīvoti atbilstoši starptautiskajai konvencijai (turpmāk tekstā – “2008. gada apkārtraksts”).
- 9 2008. gada apkārtraksta ievadā ir noteikts:

“1. Beļģijas nodokļu sistēmā nodokļu priekšrocības, kas saistītas ar nodokļu maksātāja personīgo un ģimenes situāciju, [...] tiek piemērotas gan Beļģijā gūtiem ienākumiem, gan ārvalstīs gūtiem ienākumiem. Ja attiecīgā ģimenes vai personīgā situācija nav ņemta vērā ārvalstī, daļa no šīm priekšrocībām tiek zaudēta.

Nīderlandē tika piemērota progresīva atbrīvojuma metode, kas ir analoga tai, kura tiek izmantota Beļģijā. [2002. gada 12. decembra] spriedumā [*de Groot* (C-385/00, EU:C:2002:750)] Tiesa tomēr ir nospriedusi, ka šāda kārtība ir pretrunā [Eiropas Savienības] tiesiskajam regulējumam personu brīvas pārvietošanās jomā.

Eiropas Komisija lūdza Beļģijai saskaņot Beļģijas nodokļu tiesību normas par progresīvās atbrīvojuma metodes [...] piemērošanu ar EKL 18., 39., 43. un 56. pantā [...] noteiktajiem pienākumiem.

Tika izvēlēts šāds risinājums: gadījumā, kad nodokļu maksātāja personīgā un ģimenes situācija nav ņemta vērā ārvalstī, attiecībā uz ārvalstīs gūtiem ienākumiem tiek piešķirts nodokļa samazinājums papildus [1992. gada *CIR* 155. pantā] paredzētajam samazinājumam.

Šis papildu samazinājums tomēr tiks piešķirts tikai tad, ja kopējais aprēķinātais nodoklis, piemērojot atbrīvojuma metodi ar nosacījumu par progresivitāti, kas ir paredzēta [1992. gada *CIR* 155. pantā], tam pieskaitot ārvalstīs maksājamo nodokli par atbrīvotajiem ienākumiem, pārsniedz to nodokļa apmēru, kāds būtu bijis jāmaksā, ja ienākumi būtu vienīgi Beļģijas izcelsmes un ja par tiem maksājamiem nodokļi būtu jāmaksā Beļģijā.

Šis samazinājums atbilst starpībai starp Beļģijas ienākuma nodokli (kas tiek aprēķināts, piemērojot atbrīvojuma no nodokļiem metodi atbilstoši progresīvajai nodokļa likmei, kura šobrīd ir paredzēta [1992. gada *CIR* 155. pantā]), kam ir pieskaitīts tāds pats nodoklis, kāds ir jāmaksā par ārvalstīs gūtajiem ienākumiem, un nodokli, kas būtu bijis jāmaksā, ja ienākumi būtu gūti tikai Beļģijā un ja ar tiem saistītie nodokļi būtu jāmaksā Beļģijā.

Tātad, lai noteiktu papildu samazinājuma apmēru, ir jāaprēķina nodoklis, kāds būtu bijis jāmaksā, ja ienākumi būtu vienīgi Beļģijas izcelsmes un ja par tiem saistītie nodokļi būtu jāmaksā Beļģijā.

2. Kamēr nav veikti pielāgojumi Beļģijas tiesiskajā regulējumā atbilstoši iepriekš minētajam, šis samazinājums ir jāpiemēro atbilstoši nosacījumiem un tādā apmērā, kāds ir noteikts šajā apkārtrakstā.

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 10 Prasītāju pamatlietā kopējā nodokļu deklarācijā par 2013. taksācijas gadu *J. Jacob* pieminēja, ka viņš saņem divas pensijas, proti, vienu Beļģijā 15 699,57 EUR apmērā un otru – Luksemburgā 14 330,75 EUR apmērā. Šīm divām pensijām tika pieskaitīti ienākumi no nekustamā īpašuma, kurus *J. Jacob* deklarēja 1 181,60 EUR apmērā, tādējādi viņa kopējā ienākumu summa sastādīja 31 211,92 EUR.
- 11 Beļģijas nodokļu administrācija, pamatojoties uz visiem *J. Jacob* ienākumiem, ieskaitot Luksemburgas izcelsmes pensiju, kas ir atbrīvota no nodokļa Beļģijā saskaņā ar 1970. gada konvenciju, aprēķināja nodokļa bāzi 11 448,36 EUR apmērā, kas atbilst nodokļa likmei gandrīz 36,68 % apmērā. Šai summai tika piemēroti nodokļa samazinājumi, pirmkārt, 3032,46 EUR apmērā kā ar nodokli neapliekamais minimums, par ilgtermiņa uzkrājumiem, par pakalpojumiem, kuri apmaksāti ar vērtspapīriem, par izdevumiem, kas radušies, lai taupītu enerģiju mājoklī, par izdevumiem saistībā ar mājokļa nodrošināšanu pret zādzībām un ugunsnelaimēm, kā arī par veiktajiem ziedojumiem un, otrkārt 1349,45 EUR apmērā par izdevumiem saistībā ar pārvietošanos, pensiju un priekšlaicīgu pensionēšanos. Tā rezultātā nodokļa bāzes samazinātā summa, proti, 7066,45 EUR apmērā pēc tam tika vēlreiz samazināta par ārvalstīs gūtiem ienākumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa, 3220,14 EUR apmērā, proporcionāli Luksemburgas izcelsmes pensijas apmēram kopējos ienākumos, kas izveidoja nodokļa pamatsummu 3846,31 EUR apmērā.
- 12 Prasītāji pamatlietā apstrīdēja šo aprēķinu, norādot, ka samazinājums par 3220,14 EUR, kas piešķirts par atbrīvojumu ārvalstīs gūtiem ienākumiem, atbilst nevis 36,68 %, bet 22,47 % no Luksemburgas izcelsmes pensijas, tāpēc tai galu galā tika piemērota neto nodokļa likme 14,21 % apmērā un tā netika atbrīvota no nodokļa Beļģijā saskaņā ar 1970. gada konvenciju. Atbilstoši *J. Jacob* teiktajam, lai ievērotu Luksemburgas izcelsmes pensijas atbrīvošanu no nodokļa, tai uzreiz pēc nodokļa bāzes aprēķināšanas vajadzēja piemērot samazināšanas likmi 36,68 % apmērā, kas būtu samazinājis nodokļu bāzi, pirms tiek piemērots nodokļa samazinājums 5256,44 EUR apmērā, un kas galu galā izveidotu galveno nodokļa summu 1810,01 EUR, nevis 3846,31 EUR apmērā.
- 13 Beļģijas administrācija, noraidot šo pārsūdzību ar 2014. gada 25. septembra lēmumu, atgādināja, ka saskaņā ar 1992. gada *CIR* 155. pantu ienākumi, kas ir atbrīvoti no nodokļiem saskaņā ar starptautiskajām konvencijām par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu, tiek ņemti vērā nodokļa aprēķinā, taču tie tiek samazināti proporcionāli tai kopējo ienākumu daļai, kas ir atbrīvota no nodokļiem, pēc nodokļa samazinājuma piemērošanas. Tā arī apstiprināja, ka prasītāji pamatlietā neatbilst 2008. gada apkārtrakstā paredzētajiem nosacījumiem, lai varētu saņemt nodokļa samazinājumu par ārvalstīs gūtiem ienākumiem, ko piešķir papildus šajā 155. pantā paredzētajam samazinājumam.
- 14 *Tribunal de première instance de Liège* [Ljēžas pirmās instances tiesa] (Beļģija), saņemusi prasību par šo Beļģijas nodokļu administrācijas lēmumu, nosūtīja Tiesai lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, kura to noraidīja ar 2016. gada 29. novembra rīkojumu *Jacob un Lennertz* (C-345/16, nav publicēts, EU:C:2016:911) atbilstoši sava Reglamenta 53. panta 2. punktam kā acīmredzami nepieņemamu, jo šis lūgums, tā kā tajā bija nepilnības saistībā ar lietas faktiem un piemērojamajiem tiesību aktiem, neatbilda šī reglamenta 94. pantā paredzētajām prasībām.
- 15 Tad iesniedzējtiesa nosūtīja Tiesai otru lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, labojot šos trūkumus un tostarp atsaucoties uz 2013. gada 12. decembra spriedumu *Imfeld un Garcet* (C-303/12, EU:C:2013:822).
- 16 Ņemot vērā minēto spriedumu, iesniedzējtiesa uzskata, ka tai ir pienākums nodrošināt tādas nodokļu priekšrocības faktisku saņemšanu, uz kuru nodokļa maksātāju personīgā situācija un ģimenes stāvoklis tiem dod tiesības, neatkarīgi no tā, kādā veidā attiecīgās dalībvalstis ir sadalījušas savā starpā pienākumu nodrošināt šādu nodokļu priekšrocību ņemšanu vērā kopumā. Tā norāda, ka 1970. gada

konvencijā paredzētā atbrīvojuma metode nosaka, ka rezidences dalībvalsts pilnībā atbrīvo no nodokļa pensijas, kuras saskaņā ar šo konvenciju var aplikēt ar nodokli tikai to izcelsmes dalībvalstī atbilstoši tajā pieņemtajai progresīvajai nodokļa likmei, kas nozīmē, ka no nodokļa atbrīvotie ārvalstī gūtie ienākumi var tikt ņemti vērā tikai, ciktāl jānosaka piemērojamā likme citiem ienākumiem, kuriem nodokli uzliek Beļģijā. Taču prasītāju pamatlietā nodokļu aprēķina kārtības dēļ tie zaudēja daļu no nodokļu priekšrocībām, uz kurām tiem bija tiesības, un *J. Jacob* ienākumi, kas principā ir atbrīvoti no nodokļa, tika aplikti ar nodokli.

- 17 Šādos apstākļos *tribunal de première instance de Liège* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [LES] 39. pants nepieļauj to, ka atbilstoši [1992. gada] *CIR* 155. pantā paredzētajam Beļģijas nodokļu režīmam neatkarīgi no tā, vai tiek piemērots [2008. gada] apkārtraksts, prasītāja Luksemburgas izcelsmes pensija, kas atbrīvota no nodokļiem atbilstoši [1970. gada] konvencijas 18. pantam, tiek iekļauta Beļģijas nodokļa aprēķinā, kuru izmanto kā nodokļa bāzi [1992. gada] *CIR* paredzēto nodokļu atvieglojumu piešķiršanai, lai gan šī pensija nebūtu tajā jāiekļauj, jo [minētajā konvencijā] ir paredzēts to atbrīvot no nodokļa pilnībā, un ka tādi prasītāja atvieglojumi kā ar nodokli neapliekamais minimums un nodokļa atvieglojums par ilgtermiņa uzkrājumiem, par izdevumiem, kas ir segti ar pakalpojumu vērtspapīriem, par izmaksām, kas radušās, lai taupītu enerģiju mājoklī, lai nodrošinātu mājokli pret zādzībām un ugunsnelaimēm, un prasītāja veiktie ziedojumi tiek daļēji zaudēti, samazināti vai piemēroti mazākā apmērā, nekā tas būtu tad, ja abi prasītāji būtu guvuši ienākumus Beļģijā, kuri savukārt būtu apliekami ar nodokli Beļģijā, nevis atbrīvoti no tā, un tādējādi tie būtu varējuši saņemt visas nodokļu priekšrocības?”

Par prejudiciālo jautājumu

Par brīvību, kas piemērojama prasītāju pamatlietā situācijā

- 18 Iesniedzējtiesa savā jautājumā atsaucas uz LES 39. pantu, vienlaikus sava nolēmuma pamatojumā pieminot gan uzņēmējdarbības brīvību, gan darba ņēmēju brīvu pārvietošanos.
- 19 Taču kā Tiesa ir jau nospriedusi, šāds apstāklis neliedz Tiesai sniegt valsts tiesai visu Savienības tiesību elementu interpretāciju, kas var būt noderīgi, lai pasludinātu spriedumu lietā, kura tajā iesniegta, neatkarīgi no tā, vai minētā tiesa savā jautājumā uz to ir vai nav atsaukusies (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 21. februāris, *Ritter-Coulais*, C-152/03, EU:C:2006:123, 29. punkts, un 2009. gada 23. aprīlis, *Rüffler*, C-544/07, EU:C:2009:258, 57. punkts).
- 20 Tomēr iesniedzējtiesa neprecizē, vai *J. Jacob* saņem pensiju no Luksemburgas sakarā ar Luksemburgā veikto algoto darbu vai darbību pašnodarbinātas personas statusā.
- 21 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru dalībvalsts pilsoņu brīvība veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī ietver tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1986. gada 28. janvāris, Komisija/Francija, 270/83, EU:C:1986:37, 13. punkts; 1999. gada 29. aprīlis, *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, EU:C:1999:216, 22. punkts, un 2009. gada 1. oktobris, *Gaz de France – Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, 54. punkts). Savukārt ikviens Savienības pilsonis, kurš neatkarīgi no savas dzīvesvietas un pilsonības ir izmantojis tiesības uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos un ir veicis profesionālu darbību citā dalībvalstī, kas nav viņa dzīvesvietas dalībvalsts, ietilpst LESD 45. panta piemērošanas jomā (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2002. gada 12. decembris, *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 76. punkts, un 2013. gada 28. februāris, *Petersen*, C-544/11, EU:C:2013:124, 34. punkts).

- 22 Šajā nozīmē, ja Luksemburgas izcelsmes pensijas, ko saņem *J. Jacob*, pamatā bija algots darbs, tad faktiski ir atbilstošs LESD 45. pants par darba ņēmēju brīvu pārvietošanos. Savukārt, ja *J. Jacob* bija pašnodarbināta persona Luksemburgā, tad uz viņu attieksies brīvība veikt uzņēmējdarbību saskaņā ar LESD 49. pantu. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, kura LESD norma ir piemērojama.
- 23 Pat ja Tiesa izskatītu prejudiciālo jautājumu no darba ņēmēju brīvas pārvietošanās aspekta, jānorāda, ka uzņēmējdarbības brīvības piemērošana nekādā veidā neietekmēs Tiesas atbildes būtību, kas būs piemērojama *mutatis mutandis*.

Par jautājumu

- 24 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 45. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas liedz piemērot tādu dalībvalsts nodokļu tiesisko regulējumu, kāds ir pamatlietā, kā rezultātā pārim, kas dzīvo šajā valstī, no kuriem viens partneris saņem pensiju citā dalībvalstī, kas ir atbrīvota no nodokļa pirmajā dalībvalstī atbilstoši divpusējai konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, tiek liegta daļa no šajā dalībvalstī piešķirtajām nodokļu priekšrocībām.
- 25 Šajā ziņā vispirms jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, lai arī dalībvalstis divpusējās konvencijās par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu var brīvi noteikt faktorus, no kuriem ir atkarīga kompetences sadale nodokļu jomā, šī nodokļu kompetences sadale tomēr tām neļauj piemērot pasākumus, kas ir pretrunā ar Līgumu garantētajām pārvietošanās brīvībām. Attiecībā uz divpusējās konvencijās par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu sadalīto nodokļu ieturēšanas kompetenču īstenošanu – dalībvalstīm ir jāievēro Savienības noteikumi (skat. it īpaši spriedumus, 2002. gada 12. decembris, *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 93. un 94. punkts; 2013. gada 12. decembris, *Imfeld* un *Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 41. un 42. punkts, kā arī 2017. gada 22. jūnijs, *Bechtel*, C-20/16, EU:C:2017:488, 66. punkts), it īpaši vienlīdzīgas attieksmes princips (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2002. gada 12. decembris, *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 94. punkts).
- 26 Būtu arī jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru dzīvesvietas dalībvalstij principā ir jāpiešķir nodokļa maksātājam visas nodokļu priekšrocības, kas ir saistītas ar viņa personīgo un ģimenes situāciju, jo šī valsts bez izņēmumiem vislabāk var novērtēt nodokļa maksātāja personīgo maksātspēju, kurā ņem vērā visus viņa ienākumus un viņa personīgo un ģimenes situāciju, ciktāl pēdējam minētajam tajā ir personīgo un mantisko interešu centrs (skat. it īpaši spriedumus, 1995. gada 14. februāris, *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 32. punkts; 2007. gada 18. jūlijs, *Lakebrink* un *Peters-Lakebrink*, C-182/06, EU:C:2007:452, 34. punkts, 2013. gada 12. decembris, *Imfeld* un *Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 43. punkts, kā arī 2017. gada 22. jūnijs, *Bechtel*, C-20/16, EU:C:2017:488, 55. punkts).
- 27 Tiesa arī nosprieda, ka dzīvesvietas dalībvalsts nevar likt nodokļu maksātājam zaudēt daļu no ar nodokli neapliekamā minimuma un personīgās nodokļu priekšrocības tādēļ, ka viņš konkrētajā gadā ir guvis ienākumus arī citā dalībvalstī, kurā tie ir tikuši aplikti ar nodokli, neņemot vērā viņa personīgo un ģimenes situāciju (spriedums, 2002. gada 12. decembris, *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 110. punkts).
- 28 Tieši ņemot vērā šos principus, jānovērtē, vai tāds daļējs nodokļu priekšrocību zaudējums, kāds tiek aplūkots pamatlietā un kas radies valsts tiesību piemērošanas rezultātā, ir pretējs LESD 45. pantam.
- 29 Pamatlietā aplūkotajā Beļģijas nodokļu tiesiskajā regulējumā ir paredzēts, ka ārvalstīs gūtie ienākumi, kas ir atbrīvoti no nodokļa, vispirms ir ieskaitāmi nodokļa bāzē, uz kuras pamata tiek noteikta piemērojamā nodokļa likme Beļģijā gūtiem no nodokļa neatbrīvotajiem ienākumiem, pamata nodokli aprēķinot uz šīs nodokļa bāzes pamata. Nodokļa samazinājumi par ilgtermiņa uzkrājumiem, par pakalpojumiem, kuri apmaksāti ar vērtspapīriem, par izdevumiem, kas radušies, lai taupītu enerģiju mājoklī, par izdevumiem saistībā ar mājokļa nodrošināšanu pret zādzībām un ugunsnelaimēm, kā arī

par veiktajiem ziedojumiem tiek pēc tam ieskaitīti pamata nodokļi. Tikai tad, kad ir veikti šie samazinājumi, pamata nodokli samazina proporcionāli daļai, kāda ir ārvalstī gūtajiem ieņēmumiem visu ieņēmumu kopsummā, atbilstoši 1992. gada CIR 155. pantam.

- 30 Jānorāda, ka ārvalstīs gūto no nodokļa atbrīvoto ienākumu iekļaušana Beļģijas nodokļa likmes aprēķinā, Beļģijas nodokļa aprēķinā un nodokļa bāzē, lai piešķirtu nodokļu priekšrocības, ir brīva Beļģijas Karalistes izvēle, organizējot savu nodokļu režīmu atbilstoši nodokļu autonomijas principam, un to nevar uzskatīt par esošu pretrunā darba ņēmēju pārvietošanās brīvībai, ja vien šādas iekļaušanas sekas nerada diskriminējošu, Savienības tiesībām pretēju attieksmi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 6. decembris, *Columbus Container Services*, C-298/05, EU:C:2007:754, 53. punkts). Šāda iekļaušana pati par sevi neliedz nodrošināt efektīvu šo ienākumu atbrīvošanu no nodokļa saskaņā ar Savienības tiesībām, vajadzības gadījumā veicot vēlākas kompensācijas.
- 31 Tomēr, piemērojot nodokļa samazinājumu nodokļa bāzei, kas ietver gan Beļģijas izcelsmes no nodokļa neatbrīvotos ienākumus, gan ārvalstu izcelsmes atbrīvotos ienākumus, un atskaitot no nodokļa to daļu, kas atbilst pēdējiem ienākumiem no visas kopējo ienākumu summas, kura tikai pēc tam veido nodokļa bāzi, Beļģijas nodokļu tiesiskais regulējums, kā Beļģijas valdība pati to ir atzinusi savos rakstveida apsvērumos, liek zaudēt nodokļu maksātājiem – kādi ir prasītāji pamatlietā – daļu no nodokļu priekšrocībām, kuras tiem tiktu pilnībā piešķirtas, ja visi viņu ienākumi būtu bijuši gūti Beļģijā un ja nodokļa samazinājums tiktu ieskaitīts šādos ienākumos vai arī ja 2008. gada apkārtraksts būtu piemērojams attiecīgajām priekšrocībām.
- 32 No šī sprieduma 26. punktā minētās judikatūras izriet, ka gan Beļģijas Karaliste, gan prasītāju pamatlietā dzīvesvietas dalībvalsts tiem piešķir visas nodokļu priekšrocības saistībā ar viņu personīgo un ģimenes situāciju. Šajā ziņā Beļģijas valdība apstiprina, ka, izņemot nodokļa samazinājumu par neapliekamo minimumu, citi nodokļa samazinājumi šajā lietā nav saistīti ar prasītāju pamatlietā “personīgās un ģimenes situācijas” jēdzienu un tāpēc tie nav jāuzskata – tāpat kā Beļģijas iestāžu sniegtajā interpretācijā 2008. gada apkārtrakstā – par personīgām nodokļu priekšrocībām, kuru nekompensētu zaudēšanu pēc ārvalstī gūta ieņēmuma atbrīvošanas no nodokļa un 2008. gada apkārtraksta nepiemērojamības aizliedz LESD 45. pants.
- 33 Pirmkārt, jākonstatē, ka nodokļa samazinājumi par neapliekamā minimuma summu, kam Beļģijas valdība piekrīt savos rakstveida apsvērumos, Tiesas judikatūrā ir atzīti par priekšrocībām, kas ir saistītas ar nodokļu maksātāja personīgo un ģimenes situāciju, kā tas izriet no šī sprieduma 27. punkta.
- 34 No tā šajā ziņā izriet, ka Beļģijas nodokļu tiesiskais regulējums neatbilst šai judikatūrai.
- 35 Otrkārt, attiecībā uz jautājumu, vai citi nodokļa samazinājumi pamatlietā, proti, nodokļa samazinājumi par ilgtermiņa uzkrājumiem, par pakalpojumiem, ko apmaksā ar vērtspapīriem, izmaksām, kas radušās, lai taupītu enerģiju mājoklī, izdevumiem, kas radušies, lai nodrošinātu mājokli pret zādzībām un ugunsnelaimēm, un veiktiem ziedojumiem, var tikt uzskatīti par saistītiem ar prasītāja pamatlietā personīgo un ģimenes situāciju, vispirms ir jāprecizē konteksts, kurā šis jēdziens ir ietverams.
- 36 Šajā ziņā no šī sprieduma 26. punktā minētās judikatūras, it īpaši no 2007. gada 18. jūlija sprieduma *Lakebrink* un *Peters-Lakebrink* (C-182/06, EU:C:2007:452), izriet, ka dzīvesvietas dalībvalstij, lai piešķirtu iespējamās nodokļu priekšrocības, ir jāizvērtē nodokļu maksātāja personīgā vispārējā maksāspēja.
- 37 Nevar piekrist Beļģijas valdības piedāvātai interpretācijai, saskaņā ar kuru personīgā un ģimenes situācija būtu jāsaprot šaurā nozīmē kā priekšrocības, kurām ir sociāls mērķis, kas ļauj garantēt nodokļu maksātājam ar nodokli neapliekamo iztikas minimumu, kas tādējādi atbilst vajadzībai sociālā ziņā.

- 38 It īpaši, pretēji Beļģijas valdības apgalvotajam rakstveida apsvērumos, šāda interpretācija nav secināma no 2007. gada 18. jūlija sprieduma *Lakebrink* un *Peters-Lakebrink* (C-182/06, EU:C:2007:452). Šajā spriedumā Tiesa nosprieda, ka dalībvalsts, kurā nodokļa maksātājs veic algotu darbu, atteikums, aprēķinot nodokļa likmi, kas piemērojama šī citā dalībvalstī dzīvojošā nodokļu maksātāja ienākumiem, ņemt vērā negatīvos ienākumus no īres, kuri saistīti ar šī nodokļa maksātāja personīgi neapdzīvotu nekustamo īpašumu un atrodas citā dalībvalstī, esot pretrunā EKL 39. pantā noteiktajai darba ņēmēju pārvietošanās brīvībai, ja dzīvesvietas valsts nevar piešķirt nodokļu maksātājam priekšrocības, kas izriet no viņa personīgās un ģimenes situācijas ņemšanas vērā. Ņemot vērā šādus negatīvos īres ienākumus, Tiesa pieņēma jēdziena “personīgā un ģimenes situācija” plašu izpratni, neatsaucoties uz nevienu sociālo mērķi.
- 39 Šādos apstākļos, lai noteiktu, vai prasītājiem pamatlietā tikušas nepamatoti liegtas visas nodokļu priekšrocības saistībā ar viņu personīgo un ģimenes situāciju, kas nav samazinājumi saistībā ar neapliekamo minimumu, ir jāpārbauda, vai šādas priekšrocības ir saistītas ar viņu personīgo maksātpēju nodokļu jomā.
- 40 Šajā ziņā ir jāuzskata, ka tādi nodokļa samazinājumi kā pamatlietā, proti, samazinājumi saistībā ar ilgtermiņa ieguldījumiem, pakalpojumiem, kas apmaksāti ar vērtspapīriem, izmaksām, kas radušās, lai taupītu enerģiju mājoklī, izdevumiem, kas radušies, lai nodrošinātu mājokli pret zādzībām un ugunsnelaimēm, un veiktajiem ziedojumiem, var būtībā iedrošināt nodokļa maksātāju veikt šos izdevumus un ieguldījumus, kuriem noteikti ir ietekme uz viņa maksātpēju nodokļu jomā.
- 41 Līdz ar to, šādi nodokļu samazinājumi nav uzskatāmi par tādiem, kas saistīti ar prasītāju pamatlietā “personīgo un ģimenes situāciju”, tādā pat veidā kā nodokļu samazinājumi par neapliekamo minimumu.
- 42 No tā izriet, ka prasītāji pamatlietā kā pāris ir nelabvēlīgākā situācijā, jo viņi nav varējuši pilnībā izmantot nodokļu atlaides, uz kurām tiem būtu tiesības, ja viņi visus savus ienākumus būtu guvuši Beļģijā.
- 43 Ar pamatlietā aplūkoto tiesisko regulējumu ir ieviesta atšķirīga attieksme nodokļu ziņā pret Savienības pilsoņu pāriem, kuri dzīvo Beļģijas Karalistes teritorijā, atkarībā no viņu gūto ienākumu izcelsmes, kas var atturēt viņus no Līgumā garantēto brīvību izmantošanas, it īpaši no LESD 45. pantā noteiktās darba ņēmēju brīvas pārvietošanās izmantošanas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 12. decembris, *Imfeld* un *Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 51. punkts).
- 44 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka tāds pasākums, kurš var ierobežot LESD 45. pantā garantēto darba ņēmēju brīvu pārvietošanos, var būt pieļaujams tikai tad, ja tam ir leģitīms ar Līgumu saderīgs mērķis un tas ir pamatots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Tomēr arī tādā gadījumā šāda pasākuma piemērošanai ir jābūt atbilstošai, lai sasniegtu attiecīgo mērķi, un tā nevar pārsniegt šī mērķa sasniegšanai vajadzīgo (skat. pēc analogijas spriedumu, 2013. gada 12. decembris, *Imfeld* un *Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 64. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 45 Tomēr šajā lietā nevienu attaisnojumu nav norādījusi nedz Beļģijas valdība, nedz apsvērusi iesniedzējtiesa.
- 46 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 45. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas liedz piemērot tādu dalībvalsts nodokļu tiesisko regulējumu, kāds ir pamatlietā, kura rezultātā pārim, kas dzīvo šajā valstī un no kura viens partneris saņem citā dalībvalstī pensiju, kas ir atbrīvota no nodokļa pirmajā dalībvalstī atbilstoši divpusējai konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, tiek liegta daļa no šajā dalībvalstī piešķirtajām nodokļu priekšrocībām.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 47 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (devītā palāta) nospriež:

LESD 45. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas liedz piemērot tādu dalībvalsts nodokļu tiesisko regulējumu, kāds ir pamatlietā, kura rezultātā pārim, kas dzīvo šajā valstī un no kura viens partneris saņem citā dalībvalstī pensiju, kas ir atbrīvota no nodokļa pirmajā dalībvalstī atbilstoši divpusējai konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, tiek liegta daļa no šajā dalībvalstī piešķirtajām nodokļu priekšrocībām.

[Paraksti]