

Lieta C-241/20

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

Iesniegšanas datums:

2020. gada 5. jūnijs

Iesniedzējtiesa:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Beļģija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2020. gada 1. aprīlis

Prasītājs:

BJ

Atbildētājs:

Beļģijas valsts

2020. GADA 1. APRĪLA SPRIEDUMS

[..]

Tribunal de première instance du Luxembourg [Luksemburgas tiesu apgabala pirmās instances tiesa] [..] pasludināja šādu spriedumu:

Lietā:

BJ, [..] ARLONA, [..]

prasītājs, [..]

Pret:

BELGIJAS VALSTI, [..]

atbildētājs, [..]

[..]

[*omissis*: informācija par tiesvedību valsts tiesā]

I. Fakti un lietas priekšvēsture

BJ, Beļģijas nodokļu rezidents, 2006., 2007., 2008., 2009. un 2010. taksācijas gadā veica savu profesionālo darbību Luksemburgas **[oriģ. 2. lpp.]** Lielhercogistē, kur viņam pieder dzīvoklis, kas tiek izīrēts fiziskai personai, kura īrētajā īpašumā neveic nekādu profesionālo darbību, bet to izmanto tikai kā galveno dzīvesvietu.

Turklāt BJ pieder divas dzīvojamās mājas Beļģijā, proti, viņa paša mājoklis un dzīvoklis, kas tiek izīrēts fiziskai personai, kas to izmanto tikai kā galveno dzīvesvietu.

Attiecībā uz ienākumiem no profesionālās darbības par strīdīgajiem taksācijas gadiem BJ tika piemērota starp Beļģiju un Luksemburgas Lielhercogisti noslēgtā konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu (turpmāk tekstā – “Konvencija”), precīzāk, tās 15.1. pants, kurā ir noteikts, ka, “ievērojot 16., 18., 19. un 20. panta noteikumus, algas, darba samaksas un citas līdzīgas atlīdzības, ko līgumslēdzējas valsts rezidents saņem par algotu darbu, ar nodokli tiek apliktas tikai šajā valstī, ja vien darbs netiek veikts otrajā līgumslēdzējas valstī. Ja darbs tiek veikts šajā otrajā valstī, [par algotu darbu] saņemtais atalgojums ir aplikams ar nodokli šajā otrajā valstī.”

Netiek apstrīdēts, ka BJ atbilst nosacījumiem, lai viņa Luksemburgā gūtie ienākumi no profesionālās darbības tiktu aplikti ar nodokli Luksemburgas Lielhercogistē.

Turklāt, strīdīgajos taksācijas gados BJ ienākumiem no īres Luksemburgā tika piemērots Konvencijas 6.1. pants, kurā ir noteikts, ka: “*ienākumi no nekustamā īpašuma ir aplikami ar nodokli tajā līgumslēdzējā valstī, kurā šis īpašums atrodas*”.

Saskaņā ar Konvencijas 23.2. pantu “*attiecībā uz Beļģijas rezidentiem nodokļu dubulta uzlikšana tiek novērsta šādi: 1.°Luksemburgā gūtie ienākumi – izņemot 2.°un 3.°punktā minētos ienākumus – un Luksemburgā esošā īpašuma daļas, kas šajā valstī ir aplikamas ar nodokli saskaņā ar iepriekšējiem pantiem, ir atbrīvotas no nodokļa Beļģijā. Šis atbrīvojums no nodokļa neierobežo Beļģijas tiesības, nosakot savas nodokļu likmes, ņemt vērā tādējādi no nodokļa atbrīvotos ienākumus un īpašumu*”.

Saskaņā ar Beļģijas *Code des impôts sur les revenus 1992* (1992. gada Ienākumu nodokļa kodekss, turpmāk tekstā – “1992. gada CIR”) 155. pantu ienākumi, kas ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar starptautiskajām konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, tiek ņemti vērā, nosakot nodokli, taču tas tiek samazināts proporcionāli kopējo ienākumu daļai, kas ir atbrīvota no nodokļiem.

Attiecībā uz strīdīgajiem finanšu gadiem nodokļa samazinājuma summu par ārvalstīs gūtajiem ienākumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar Konvenciju, uz kuru BJ var pretendēt, piemērojot 1992. gada *CIR* 155. pantā paredzēto progresīvo nodokļa likmi, aprēķināja BELĢIJAS VALSTS pēc tam, kad nodoklis, kas noteikts saskaņā ar 1992. gada *CIR* 130. pantu tika samazināts,

- samazinot nodokli tai daļai (ienākumu, kas apliekami ar fizisko personu [ienākuma] nodokli), kas ir atbrīvota no nodokļa (1992. gada *CIR* 131. pants);
- samazinot nodokli ilgtermiņa uzkrājumiem (apdrošināšanas iemaksas par individuālu dzīvības apdrošināšanas līgumu) (1992. gada *CIR* 145/1. pants); **[oriģ. 3. lpp.]**
- samazinot nodokli izdevumiem, kas radušies, lai taupītu enerģiju (1992. gada *CIR* 145/24. pants).

Šo nodokļu samazinājumu summas netiek apstrīdētas, tāpat kā tas, ka BJ gadījumā ir izpildīti tiesiskie nosacījumi, lai varētu saņemt šos samazinājumus.

Nodokļu administrācija tikai pēc tam piešķir nodokļa samazinājumu ārvalstīs gūtajiem ienākumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa proporcionāli ārvalstīs gūto no nodokļa atbrīvoto ienākumu daļai ar nodokli apliekamo ienākumu kopsummā atbilstoši 1992. gada *CIR* 155. pantam.

Tādējādi BJ nepiekrīt šo samazinājumu kategoriju piemērošanas kārtībai, jo administrācijas izmantotā aprēķina metode izraisa to, ka tiek zaudēta daļa no samazinājumiem, kas balstīta uz personīgo un ģimenes situāciju, salīdzinājumā ar metodi, saskaņā ar kuru šie samazinājumi tiktu piemēroti pēc 1992. gada *CIR* 155. pantā paredzētā samazinājuma par ārvalstīs gūtajiem ienākumiem.

Tā vietā, lai varētu saņemt visus nodokļa samazinājumus par Beļģijā maksājamo nodokli, šie samazinājumi tiek zaudēti proporcionāli ārvalstīs gūtiem ienākumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa.

BJ uzskata, ka nodokļu administrācijas izmantotā nodokļa parāda aprēķināšanas metode viņam šajā gadījumā neļauj izmantot pilnā apmērā visas nodokļu priekšrocības, uz kurām viņam ir tiesības saskaņā ar Beļģijas nodokļu tiesībām.

Tas turklāt skaidri izrietot no apkārtraksta RH.331/575.420 (AFER Nr. 8/2008): *“Beļģijas nodokļu sistēmā nodokļu priekšrocības, kas saistītas ar nodokļu maksātāja personīgo vai ģimenes situāciju (uzturlīdzekļu atskaitīšana, papildu atbrīvojuma par apgādājamiem bērniem piemērošana utt.), tiek piemērotas gan Beļģijā gūtiem ienākumiem, gan ārvalstīs gūtiem ienākumiem. Ja attiecīgā personīgā vai ģimenes situācija nav ņemta vērā ārvalstī, daļa no šīm priekšrocībām tiek zaudēta”*.

Šajā gadījumā ir zaudēta lielākā daļa šo nodokļu priekšrocību, jo šie samazinājumi samazināja [ienākuma] nodokli par Beļģijā gūtajiem ienākumiem pavisam nedaudz.

Pēc tam, kad administratīvā iestāde noraidīja viņa sūdzības, BJ vērsās *Tribunal de première instance du Luxembourg*, iesniedzot prasības pieteikumus.

Tribunal de première instance du Luxembourg [..], kas apvienoja pamatus [..], atzina tos par pieņemamiem.

II. Lietas dalībnieku prasījumi

BJ prasījumi *Tribunal de première instance du Luxembourg* ir šādi:

- galvenokārt:

- o atzīt prasību par pieņemamu un pamatotu;
- o līdz ar to **[oriģ. 4. lpp.]**
 - atcelt un/vai samazināt nodokli apmērā, kas atbilst viņa veiktajām iemaksām [..].
 - uzdot veikt jaunu šo iemaksu aprēķinu tā, lai tas pilnībā atbilstu Konvencijas prasībām [un] Savienības tiesībām, [..];
 - piespriest BELĢIJAS VALSTIJ atmaksāt viņam visas summas, kas ir nepamatoti iekasētas kā atceltās vai samazinātās iemaksas, pieskaitot nokavējuma procentus;
 - piespriest BELĢIJAS VALSTIJ atlīdzināt tiesāšanās izdevumus [..].

- pakārtoti:

- o uzdot Eiropas Savienības Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

[..] **[oriģ. 5. lpp.]** [..] [*omissis*:jautājumi, kas ir identiski rezolutīvajā daļā minētajiem]

BELĢIJAS VALSTS prasījumi *Tribunal de première instance du Luxembourg* ir:

- galvenokārt:

- o [..];

- pakārtoti:

- o konstatēt, ka BJ ierosinātie prejudiciālie jautājumi Eiropas Savienības Tiesai nav jāuzdod;
- o atzīt pieteikumu par ļoti daļēji pamatotu attiecībā uz Luksemburgā gūto ienākumu no nekustamā īpašuma novērtējumu un pārējā daļā atzīt to par nepamatotu;
- o piespriest BJ atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

III. Apspriešana

1. Strīda priekšmets

[..] **[oriģ. 6. lpp.]** [*omissis*: to darbību noteikšana, par kurām tiesas ieskatā tai ir jālemj]

2. LESD 45. panta pārkāpums

Savā 2019. gada 2. maija spriedumā pēc tam, kad *Tribunal de première instance du Luxembourg* apspriedes ietvaros bija iepazinusies ar Tiesas 2019. gada 14. marta spriedumu lietā *Jacob un Lennertz (C-174/18)*, tā izdeva rīkojumu par debašu atsākšanu, lai ļautu lietas dalībniekiem atbilstoši sacīkstes principam apspriest šī sprieduma ietekmi uz BJ situāciju.

Attiecībā uz lietu, kurā tika taisīts spriedums *Jacob un Lennertz*, iesniedzējtiesa būtībā jautāja, vai LESD 45. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauta tāda dalībvalsts nodokļu tiesiskā regulējuma piemērošana, kāds ir aplūkots lietā, ko BJ ir iesniedzis *Tribunal de première instance du Luxembourg*, proti, starp Beļģiju un Luksemburgas Lielhercogisti noslēgtā konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu un 1992. gada Ienākuma nodokļu kodeksa 131., 145/1., 145/21., 145/24., 145/31. un 145/33. un 155. pants, kuru 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 dubultās uzlikšanas novēršanu, tiek liegta daļa no šajā dalībvalstī piešķirtajām nodokļu priekšrocībām.

Tiesa atgādina, 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 (26. punkts).

Pēc tam Tiesa atgādina, 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 (27. punkts).

Tiesa norāda, ka, 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 laulātie *Jacob* un *Lennertz* – daļu no nodokļu priekšrocībām, kuras tiem tiktu pilnībā piešķirtas, ja visi viņu ienākumi būtu bijuši gūti Beļģijā [oriģ. 7. lpp.] un ja nodokļa samazinājums tiktu ieskaitīts šādos ienākumos vai arī ja 2008. gada apkārtraksts būtu piemērojams attiecīgajām priekšrocībām (31. punkts).

Tiesa uzskatīja, ka tieši Beļģijas Karalistei kā laulāto *Jacob* un *Lennertz* dzīvesvietas dalībvalstij ir jāpiešķir viņiem visas nodokļu priekšrocības saistībā ar viņu personīgo un ģimenes situāciju, un ka nodokļa samazinājumi par neapliekamā minimuma summu Tiesas judikatūrā ir atzīti par priekšrocībām, kas ir saistītas ar nodokļu maksātāja personīgo un ģimenes situāciju (sprieduma 32. un 33. punkts). 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 personīgo un ģimenes situāciju, Tiesa skaidro, ka 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 maksātspēja. Šajā ziņā tā uzskatīja, 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 maksātspēju nodokļu jomā. Līdz ar to šādus nodokļa samazinājumus var uzskatīt par tādiem, kas ir saistīti ar laulāto *Jacob* un *Lennertz* “personīgo un ģimenes situāciju”, tādā pat veidā kā nodokļu samazinājumi par neapliekamo minimumu. No tā izriet, ka laulātie *Jacob* un *Lennertz* 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 (sprieduma 40.–42. punkts).

Tiesa no tā secina, ka 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.

➤ *BJ nostāja*

BJ uzskata, ka spriedums *Jacob* un *Lennertz* leģitimizē viņa apgalvojumu un apstiprina BEĻĢIJAS VALSTS izmantotās aprēķina metodes prettiesiskumu, jo visi spriedumā aplūkoti nodokļu samazinājumi ir piemērojami gan ienākumiem no profesionālās darbības, gan kompensējošajiem ienākumiem.

BJ atgādina, ka viņa galvenais iebildums ir tas, ka viņam nav piešķirti visi samazinājumi, uz kuriem, kā viņš apgalvo, viņam esot tiesības, atšķirībā no citiem nodokļu maksātājiem rezidentiem, kas gūst ienākumus tikai rezidences valstī. **[oriģ. 8. lpp.]**

Viņš nepārmet, ka tie viņam būtu pilnībā atteikti, jo Beļģijas nodokļu administrācija pēc savas iniciatīvas ir viņam tos visus piešķirusi saskaņā ar 1992. gada *CIR* priekšrakstiem, neuzskatot viņa vietējā līmenī gūtus ienākumus par “nepastāvīgiem” vai “nenozīmīgiem”.

Viņš konstatē, ka BEĻĢIJAS VALSTS neapstrīd, ka ar attiecīgo EST 2019. gada 14. marta spriedumu lietā par laulātajiem *Jacob* un *Lennertz* tai faktiski ir noteikts pienākums aprēķināt nodokli, kā to lūdz BJ, bet ne viņa konkrētajā gadījumā, jo viņa Beļģijā gūtie ienākumi esot pārāk mazi.

Viņš norāda, ka BEĻĢIJAS VALSTS pamatojas uz 1995. gada 14. februāra spriedumu *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31), vienlaikus atzīstot, ka *R. Schumacker* savā dzīvesvietas valstī neguva nekādus ienākumus. Viņš skaidro, ka lietā, kurā tika taisīts 2007. gada 18. jūlija spriedums *Lakebrink* un *Peters-Lakebrink* (C-182/06, EU:C:2007:452) bija tāpat, jo jautājums bija par negatīviem [īres] ienākumiem no nekustamajiem īpašumiem.

Šajā lietā BJ apgalvo, ka viņš saņem un deklarē Beļģijā gūtus ienākumus, kas ir pietiekami nozīmīgi, lai viņam kā jebkuram citam rezidentam tiktu piemēroti Beļģijas tiesību akti.

Spriedumi lietā *Schumacker* un lietā *Lakebrink* un *Peters-Lakebrink* attiecas uz gadījumiem, kad dzīvesvietas dalībvalsts nevarēja piešķirt nodokļu tiesību aktos paredzētās priekšrocības, bet BJ gadījumā priekšrocības matemātiski varētu tikt piešķirtas, bet netiek piešķirtas.

Visbeidzot, BJ skaidro, ka judikatūra par to ienākumu nozīmīgumu, kas gūti dzīvesvietas dalībvalstī, attiecoties uz tiesvedībām, ko uzsākuši darba ņēmēji pret nodarbinātības dalībvalstīm, un viņš apgalvo, ka Tiesa nesen esot apstiprinājusi, ka tā nekad nav ļāvusi dzīvesvietas dalībvalstij nepildīt tās pienākumus, ja “matemātiski” tā var tos pildīt. “Izšķirošais kritērijs paliek kādas dalībvalsts nespēja ņemt vērā nodokļu maksātāja personisko un ģimenes situāciju tāpēc, ka viņš negūst pietiekamus ar nodokļiem apliekamus ienākumus, ja šāda ņemšana vērā ir iespējama pietiekamu ienākumu dēļ ārpus šīs dalībvalsts.” (Tiesa, *X/Staatssecretaris van Financiën*, 2017. gada 9. februāris, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102).

➤ *BELĢIJAS VALSTS nostāja*

BELĢIJAS VALSTS apgalvo, ka starp viņu un BJ notiekošās tiesvedības īpatnības neļauj transponēt sprieduma *Jacob* un *Lennertz* atziņas tik burtiski.

Tā uzskata, ka lietā *Jacob* un *Lennertz*, *J. Jacob*, lai arī viņš bija Beļģijas rezidents un guva ienākumus Luksemburgā, nebija situācijā, kad gandrīz visi viņa ienākumi tiktu gūti Luksemburgas Lielhercogistē. Proti, kopējā nodokļu deklarācijā par attiecīgo taksācijas gadu *J. Jacob* bija minējis, ka pastāv divas pensijas, proti, Beļģijā saņemtā pensija 15 699,57 EUR apmērā un otra – Luksemburgā saņemtā pensija 14 330,75 EUR apmērā. Šīs abas pensijas papildināja ienākumi no nekustamā [oriģ. 9. lpp.] īpašuma, ko *J. Jacob* deklarēja 1 181,60 EUR apmērā, tādējādi viņa kopējā ienākumu summa sastādīja 31 211,92 EUR.

BELĢIJAS VALSTS ieskatā nav pārsteidzoši, ka tādā gadījumā kā šī lieta un ņemot vērā tās iepriekšējo judikatūru, uz kuru tā atsaucas (Tiesa, 2002. gada 12. decembris, *de Groot*, C-385/00; Tiesa, 2013. gada 12. decembris, *Imfeld* un *Garcet*, C-303/12 un Tiesa, 2017. gada 22. jūnijs, *Bechtel*, C-20/16), Tiesa ir uzskatījusi, ka tieši Beļģijai kā laulāto *Jacob-Lennertz* dzīvesvietas dalībvalstij bija jāpiešķir nodokļu maksātājam nodokļu priekšrocības saistībā ar viņa personīgo un ģimenes situāciju.

Kā uzskata BELĢIJAS VALSTS, citādi būtu tad, ja, kā tas ir šajā lietā, Beļģijas rezidents ir guvis gandrīz visus savus ienākumus Luksemburgas Lielhercogistē.

Lai gan BELĢIJAS VALSTS neapstrīd, ka principā dzīvesvietas valstij ir pienākums piešķirt visas priekšrocības saistībā ar viņa personīgo situāciju, šis pienākums tomēr varētu tikt noteikts nodarbinātības valstij, ja nodokļu maksātājs gandrīz visus vai visus savus ar nodokli apliekamos ienākumus gūst no šajā pēdējā minētajā valstī veiktas darbības un ja dzīvesvietas valstī viņš negūst būtiskus ienākumus (Tiesa, 1995. gada 14. februāris, *Finanzamt Köln – Altstadt/Schumacker*, C-279/93), kā esot šajā tiesvedībā starp to un BJ.

Tā norāda, ka, lai gan netiek apstrīdēts, ka *R. Schumacker* neguva nekādus ienākumus savā dzīvesvietas valstī, bet BJ savā dzīvesvietas valstī gūst ienākumus¹, ko viņš uzskata par ļoti maziem, tomēr BELĢIJAS VALSTS uzskata, ka spriedums *Schumacker* attiecoties arī uz gadījumu, kad persona gūst ar nodokli apliekamus ienākumus savā dzīvesvietas valstī, bet šie ienākumi nav nozīmīgi (“gandrīz visi ienākumi”, spriedums *Schumacker*, 36. punkts). Šajā gadījumā BJ Beļģijā gūtie ienākumi nebija nozīmīgi.

¹ BELĢIJAS VALSTS kā piemēru min 2006. taksācijas gadu, attiecībā uz kuru BJ deklarēja kopējo summu 66 396,78 EUR apmērā, no kuras Luksemburgā gūtie ienākumi bija 58 235,78 EUR un no nodokļa atbrīvojamie ienākumi no nekustamā īpašuma Luksemburgā bija 6 600,00 EUR, savukārt Beļģijā gūtie ienākumi, kas jāapliek ar pilnas likmes nodokli, bija 1 561 EUR.

BELĢIJAS VALSTS skaidro, ka tā rod apstiprinājumu savam apgalvojumam Tiesas 2007. gada 18. jūlija spriedumā *Lakebrink un Peters-Lakebrink* (C-182/06), kas attiecas uz Vācijas rezidentiem, kuri strādāja vienīgi Luksemburgas Lielhercogistē un kuriem Vācijā bija tikai (negatīvi) ienākumi no nekustamā īpašuma.

BELĢIJAS VALSTS skaidro arī, ka dalībvalstis var grozīt pienākumu, kas konvencijās par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu principā ir noteikts dzīvesvietas valstij, tādējādi, ka dzīvesvietas valsts var būt – saskaņā ar konvenciju – atbrīvota no pienākuma pilnībā ņemt vērā tās teritorijā dzīvojošo nodokļu maksātāju, kas savu saimniecisko darbību daļēji veic ārvalstīs, personīgo un ģimenes situāciju (Tiesa, 2012. gada 12. decembris, *de Groot*, C-385/00, 99. punkts). **[oriģ. 10. lpp.]**

Dzīvesvietas valsts var arī izvairīties no šī pienākuma izpildes, ja tā konstatē, ka, pat neņemot vērā konvenciju, viena vai vairākas nodarbinātības valstis ienākumiem, ko tās apliek ar nodokli, piešķir priekšrocības, kas ir saistītas ar nodokļu maksātāju, kuri nedzīvo šo valstu teritorijā, bet tajā gūst ar nodokli apliekamus ienākumus, personīgo un ģimenes situāciju (spriedums *de Groot*, 100. punkts).

BELĢIJAS VALSTS skaidro, ka spriedumā *de Groot* Tiesa atbildēja uz prejudiciālo jautājumu, ka ar EKL 48. pantu (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem – EKL 39. pants) netiek pieļauts tāds tiesiskais regulējums kā pamatlietā, kas ir vai nav iekļauts konvencijā, kuras mērķis ir novērst nodokļu dubultu uzlikšanu, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājs, aprēķinot savu ienākuma nodokli dzīvesvietas valstī, zaudē 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.

BELĢIJAS VALSTS apgalvo, ka šajā gadījumā Luksemburgas Lielhercogiste ir ņēmusi vērā BJ personīgo situāciju, lai aprēķinātu Luksemburgas nodokli par 2006.–2009. taksācijas gadu, ņemot vērā, ka konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ir konkrēti ietverts īpašs noteikums par nodokļu maksātāja, kas ir citas valsts rezidents, personīgās un ģimenes situācijas ņemšanu vērā nodarbinātības valstī.

Konvencijas 24. panta 4. punktā ir skaidri paredzēts, ka “fiziskai personai, kas ir Beļģijas rezidents un kam saskaņā ar 7. pantu un 14.–19. pantu ir jāmaksā nodokļi Luksemburgā, jo tur tiek gūti vairāk kā 50 % tās ienākumu no profesionālās darbības, pēc šīs personas lūguma ir jāmaksā nodoklis Luksemburgā par ienākumiem, kas ir tur apliekami ar nodokli saskaņā ar Konvencijas 6., 7. un 13.–19. pantu, piemērojot vidējo nodokļa likmi, kas, ņemot vērā šīs personas situāciju, ģimenes izdevumus un visus ienākumus, būtu šai personai piemērojama, ja persona dzīvotu Luksemburgā. No Luksemburgā sagatavotajiem paziņojumiem

par ienākuma nodokļa aprēķiniem par attiecīgajiem gadiem izriet, ka nodoklis tika noteikts saskaņā ar Konvencijas 24. panta 4. punktu.

Līdz ar to Luksemburgas Lielhercogiste ir faktiski izpildījusi pienākumus, kas tai noteikti konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu.

Kā uzskata BEĻĢIJAS VALSTS, tas šo lietu atšķir no lietām, kurās pasludināts spriedums *Imfeld* un *Garcet* un spriedums *Bechtel*, tādējādi, ka attiecīgajās konvencijās par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu nodarbinātības dalībvalstij nebija noteikts pienākums ņemt vērā nodokļu maksātāju, kas dzīvo otrā dalībvalstī, kas ir konvencijas līgumslēdzēja puse, personīgo un ģimenes situāciju.

BEĻĢIJAS VALSTS uzskata, ka BJ vēloties saņemt visas nodokļu priekšrocības, kas saistītas ar viņa personīgo un ģimenes situāciju gan Luksemburgā, gan Beļģijā. **[oriģ. 11. lpp.]**

Taču Tiesas judikatūrā nav prasīta šāda divkārsa ņemšana vērā. Svarīgākais ir nepieciešamība garantēt attiecīgo dalībvalstu nodokļu maksātājiem, ka viņu personīgā un ģimenes situācija kopumā tiek pienācīgi ņemta vērā neatkarīgi no veida, kādā attiecīgās dalībvalstis ir savstarpēji sadalījušas šo pienākumu.

Tieši šie apsvērumi mudināja *Cour d'appel de Liège* [Ljēžas apelācijas tiesu] tās 2017. gada 28. februāra spriedumā attiecībā uz 2004., 2005. un 2006. taksācijas gadu uzskatīt, ka no Līguma par Eiropas Savienības darbību 18., 45. un 49. panta neizriet, ka, ja nodokļu maksātāja ienākumi, pamatojoties uz konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, daļēji tiek aplikti ar nodokli valstī, kurā ir viņa dzīvesvieta, un daļēji – valstī, kurā tiek veikts algotais darbs, nodokļu maksātājs vienmēr var lūgt, lai dzīvesvietas valsts nodoklī tiktu pilnībā ieskaitīti nodokļu atskaitījumi par bērnu aprūpi un ar pakalpojumu taloniem apmaksātiem pakalpojumiem, uz kuriem viņš varētu pretendēt, ja pilnīgi visi nodokļi būtu jāmaksā dzīvesvietas dalībvalstī.

Visbeidzot, BEĻĢIJAS VALSTS izvirza argumentu par to, ka 2017. gada 9. februāra spriedumā *X/Nīderlande* (C-283/15, 48. punkts) Tiesa uzskatīja, ka gadījumā, ja pašnodarbināta persona gūst savus ar nodokli apliekamos ienākumus vairākās dalībvalstīs, kas nav viņa dzīvesvietas valstis, šī vienošanās var notikt tikai tad, ja viņam tiek atļauts izmantot savas tiesības atskaitīt “negatīvos ienākumus” katrā no nodarbinātības dalībvalstīm, kurā tiek piešķirtas šāda veida nodokļu priekšrocības, proporcionāli viņa ienākumu daļai, kas gūta katrā dalībvalstī, un ar pienākumu viņam sniegt kompetentajām valsts administrācijām visu informāciju par visiem ienākumiem, kas tiem ļautu noteikt šo daļu.

BEĻĢIJAS VALSTS no tā secina, ka Tiesa netieši atzīst, ka pietiek ar to, ka personas personīgā un ģimenes situācija principā tiek ņemta vērā pilnībā, pat ja atšķirību starp dalībvalstu nodokļu sistēmām dēļ šī persona nav varējusi saņemt konkrēti visas nodokļu priekšrocības, ko tā būtu varējusi saņemt, ja tā būtu guvusi visus savus ienākumus tikai vienā valstī.

➤ Tribunal de première instance du Luxembourg *analīze*

Tribunal de première instance du Luxembourg ir iesniegtas vairākas lietas, kurās BJ apstrīd to, kā Beļģijas nodokļu administrācija ir īstenojusi 1992. gada CIR 155. pantu – atbrīvojumu ar progresīvo nodokļa likmi attiecībā uz aprēķinu nodokļa samazinājumiem par ilgtermiņa uzkrājumiem un izdevumiem, lai taupītu enerģiju un neapliekamā minimuma aprēķinu.

Runa ir par nodokļiem, kas BJ ir uzlikti Beļģijā – viņa dzīvesvietas valstī par 2006., 2007., 2008., 2009., 2010. un 2011. taksācijas gadu.

Tribunal de première instance du Luxembourg konstatē, ka BJ Beļģijā deklarēto ienākumu procentuālā daļa kopējos ienākumos strīdīgo gadu laikā ir mainījies šādi: **[oriģ. 12. lpp.]**

Taksācijas gads	Kopējie ar nodokli apliekamie ienākumi	Beļģijā gūtie ienākumi (neto)	Luksemburgā gūtie ienākumi (neto)	Beļģijā gūto ienākumu procentuālā daļa kopējos ienākumos
2007	63 633,37 EUR	4 093,60 EUR	59 539,77 EUR	6,44 %
2008	66 413,40 EUR	5 296,20 EUR	61 117,20 EUR	8,00 %
2009	65 281,88 EUR	4 548,24 EUR	60 733,64 EUR	7,00 %
2010	75 893,89 EUR	4 957,95 EUR	70 935,94 EUR	6,5 %
2011	80 599,20 EUR	5 604,43 EUR	74 994,77 EUR	7 %

Nenoliedzami, dzīvesvietas valstī – Beļģijā gūto ienākumu daļa kopējos BJ ienākumos ir ierobežota, tomēr tā ir atšķirīga katru gadu.

Savā 2019. gada 14. marta spriedumā *Jacob un Lennertz* Tiesa atbildēja valsts tiesai, ka LESD 45. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas liedz piemērot tādu Beļģijas nodokļu tiesisko regulējumu, kas ir identisks šajā lietā aplūkotajam, 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.

BELĢIJAS VALSTS un BJ nav vienisprātis par to, vai jautājums par viņa Luksemburgā gūto ienākumu un viņa Beļģijā gūto ienākumu sadali, šajā gadījumā – apstākļi, ka viņa Beļģijā gūtie ienākumi nav kvantitatīvi vai proporcionāli nozīmīgi, ietekmē vai neietekmē Beļģijas kā dzīvesvietas valsts ienākumus.

Līdz ar to joprojām pastāv LESD 45. panta interpretācijas grūtības, kas pamato to, ka *Tribunal de première instance du Luxembourg* uzdod Tiesai prejudiciālus jautājumus saskaņā ar LESD 267. pantu.

Eiropas Savienības Tiesai ir jāuzdod šādi prejudiciālie jautājumi:

[..] **[oriģ. 13. lpp]**. [..] [*omissis*: jautājumi, kas ir identiski rezolutīvajā daļā minētajiem]

IV. Tiesāšanās izdevumi

[..]

AR ŠĀDU PAMATOJUMU:

TRIBUNAL DE PREMIERE INSTANCE DU LUXEMBOURG

[..]

Pirms lietas izlemšanas, nospiež, ka Eiropas Savienības Tiesai ir jāuzdod šādi prejudiciālie jautājumi:

“1. Vai ar LESD 45. pantu tiek liegts tāds tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais, kas ir vai nav iekļauts konvencijā, kuras mērķis ir novērst nodokļu dubultu uzlikšanu, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājs, aprēķinot savu ienākuma nodokli dzīvesvietas valstī, zaudē daļu no ar nodokli neapliekamā minimuma un personīgās nodokļu priekšrocības (piemēram, nodokļa samazinājumu ilgtermiņa uzkrājumiem, proti, apdrošināšanas iemaksas par individuālu dzīvības apdrošināšanas līgumu, un nodokļa samazinājumu izdevumiem, kas radušies, lai taupītu enerģiju) tādēļ, ka viņš konkrētajā gadā ir guvis ienākumus arī citā dalībvalstī, kurā tie ir tikuši aplikti ar nodokli? [oriģ. 14. lpp.]

2. Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai atbilde joprojām ir apstiprinoša gadījumā, ja nodokļu maksātājs negūst būtiskus ienākumus – kvantitatīvi vai proporcionāli – savā dzīvesvietas valstī, bet tā tomēr var viņam piešķirt šīs nodokļu priekšrocības?

3. Ja atbilde uz otro jautājumu ir apstiprinoša, vai atbilde joprojām ir apstiprinoša, ja – saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu starp dzīvesvietas valsti un otru valsti – nodokļu maksātājs šajā otrajā valstī attiecībā uz ienākumiem, kas ir apliekami ar nodokli šajā otrajā valstī, ir saņēmis šīs otrās valsts nodokļu tiesību aktos paredzētās personīgās nodokļu priekšrocības, bet šīs nodokļu priekšrocības neietver atsevišķas nodokļu priekšrocības, uz kurām nodokļu maksātājam principā ir tiesības dzīvesvietas valstī?

4. Ja atbilde uz trešo jautājumu ir apstiprinoša, vai atbilde joprojām ir apstiprinoša, ja, neraugoties uz šo pēdējo minēto atšķirību [nodokļu

priekšrocībās], nodokļu maksātājs šajā otrajā valstī iegūst nodokļa samazinājumu, kas apmēra ziņā ir vismaz līdzvērtīgs tam, ko viņš ir zaudējis savā dzīvesvietas valstī?

5. Vai, ņemot vērā Līguma par Eiropas Savienības darbību 63. panta 1. punktu un 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu, atbildes uz jautājumiem ir identiskas attiecībā uz tādu tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkots, kas ir vai nav iekļauts konvencijā, kuras mērķis ir novērst nodokļu dubultu uzlikšanu, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājs, aprēķinot savu ienākuma nodokli dzīvesvietas valstī, zaudē daļu no ar nodokli neapliekamā minimuma un personīgās nodokļu priekšrocības (piemēram, nodokļa samazinājumu ilgtermiņa uzkrājumiem, proti, apdrošināšanas iemaksas par individuālu dzīvības apdrošināšanas līgumu, un nodokļa samazinājumu izdevumiem, kas radušies, lai taupītu enerģiju) tādēļ, ka viņš konkrētajā gadā ir guvis arī ienākumus no viņam piederošas dzīvojamās mājas īres citā dalībvalstī, kurā tie ir tikuši aplikti ar nodokli?”.

[..]

DARBA VERSIJĀ