

Anonimizuota versija

Vertimas

C-241/20–1

Byla C-241/20

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

Gavimo data:

2020 m. birželio 5 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Tribunal de première instance de Bruxelles (Belgija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2020 m. balandžio 1 d.

Pareiškėjas:

BJ

Atsakovė:

Belgijos valstybė

2020 M. BALANŽIO 1 D. SPRENDIMAS

<...>

Tribunal de première instance du Luxembourg (Liuksemburgo pirmos instancijos teismas) <...> priėmė šį sprendimą

Byloje:

BJ, <...> ARLON, <...>

pareiškėjas, <...>

Prieš:

BELGIJOS VALSTYBĖ, <...>

atsakovę, <...>

<...>

<...> [procesu nacionaliniame teisme informacija]

I. Bylos faktai ir aplinkybės

BJ, Belgijos rezidentas mokesčių tikslais, 2006, 2007, 2008, 2009 ir 2010 mokesčiais metais vykdė savo profesinę veiklą Liuksemburgo (orig. p. 2) Didžiojoje Hercogystėje, kur jis turi butą, išnuomotą fiziniam asmeniui, kuris nuomojamame turte nevykdo jokios profesinės veiklos, o jį naudoja tik kaip pagrindinę gyvenamąją vietą.

Be to, BJ yra dviejų nekilnojamojo turto objektų Belgijoje savininkas, t. y. jam priklauso jo nuosavas būstas ir butas, išnuomotas fiziniam asmeniui, kuris jį naudoja tik kaip pagrindinę gyvenamąją vietą.

BJ pajamoms iš profesinės veiklos už byloje nagrinėjamus mokesčius metus buvo taikoma Belgijos ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (toliau – LDH-SDAI), tiksliau – 15.1 straipsnis, kuriame nustatyta, kad „laikantis 16, 18, 19 ir 20 straipsnių nuostatų, darbo užmokestis ir kiti panašūs mokėjimai, kuriuos susitariančiosios valstybės rezidentas gauna kaip pagal darbo sutartį dirbantis darbuotojas, apmokestinami tik šioje valstybėje, išskyrus atvejus, kai darbas atliekamas kitoje susitariančiojoje valstybėje. Jei darbas atliekamas joje, šiuo pagrindu gautas darbo užmokestis apmokestinamas toje kitoje valstybėje“.

Neginčijama, kad BJ atitinka sąlygas, pagal kurias jo Liuksemburge gaunamos pajamos iš profesinės veiklos apmokestinamos Liuksemburgo Didžiojoje Hercogystėje.

Be to, byloje nagrinėjamais mokesčiais metais BJ pajamoms, gaunamoms iš nuomos Liuksemburge, pritaikytas LDH-SDAI 6.1 straipsnis, kuriame nustatyta: „*pajamos iš nekilnojamojo turto apmokestinamos toje susitariančiojoje valstybėje, kurioje yra šis turtas*“.

Pagal LDH-SDAI 23.2 straipsnį „Belgijos rezidentų atveju dvigubo apmokestinimo išvengiama taip: *1. pajamos iš Liuksemburgo, išskyrus 2 ir 3 punktuose nurodytas pajamas, ir Liuksemburge esantis turtas, kuris apmokestinamas šioje valstybėje pagal pirmesnius straipsnius, Belgijoje yra atleidžiami nuo mokesčių. Dėl tokio atleidimo nuo mokesčių nėra ribojama Belgijos teisė nustatant savo mokesčių tarifą atsižvelgti į tokias nuo mokesčių atleistas pajamas ir turto dalis*“.

Pagal *Code belge des impôts sur les revenus 1992* (1992 m. Belgijos Pajamų mokesčio kodeksas) (toliau – 1992 m. CIR) 155 straipsnį apskaičiuojant mokesťi atsižvelgiama į pagal tarptautines sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuo mokesčio atleidžiamas pajamas, o mokestis proporcingai sumažinamas, atsižvelgiant į tai, kokią visų pajamų dalį sudaro nuo mokesčio atleistos pajamos.

Byloje nagrinėjama mokėtiniais metais mokesčio lengvatą, taikomą užsienyje gautoms pajamoms, kurios neapmokestinamos pagal LDH-SDAI, kurios BJ gali prašyti pritaikius 1992 m. CIR 155 straipsnyje numatytą progresinių mokesčių išlygą, BELGIJOS VALSTYBĖ, sumažinusi pagal 1992 m. CIR 130 straipsnį nustatytą mokesťi, apskaičiavo taip:

- sumažino nuo mokesčio atleidžiamai (fizinių asmenų pajamų mokesčiu apmokestinamų pajamų) daliai taikomą mokesťi (1992 m. CIR 131 straipsnis);
- sumažino mokesťi už ilgalaikius indėlius (įmokos, mokamos vykdant asmens gyvybės draudimo sutartį) (1992 m. CIR 145/1 straipsnis); **(orig. p. 3)**
- sumažino mokesťi, taikomą išlaidoms, patirtoms siekiant taupyti elektros energiją (1992 m. CIR 145/24 straipsnis).

Šių mokesčių lengvatų dydis neginčijamas, taip pat neginčijama, kad BJ atitinka teisės aktuose nustatytas jų taikymo sąlygas.

Tik tada mokesčių administratorius pritaiko mokesčių lengvatą užsienyje gaunamoms pajamoms, kurios nuo mokesčio atleidžiamos proporcingai atsižvelgiant į tai, kokią visų pagal 1992 m. CIR 155 straipsnį nuo mokesčio atleidžiamų pajamų dalį sudaro užsienyje gautos nuo mokesčio atleistos pajamos.

Taigi BJ skundžia šių mokesčių lengvatų taikymo eiliškumą, nes dėl mokesčių administratoriaus taikomos apskaičiavimo metodikos prarandama dalis mokesčių lengvatų, grindžiamų asmenine ir šeimine padėtimi, palyginti su metodika, pagal kurią šios lengvatos būtų pritaikytos po to, kai mokestis sumažinamas nuo mokesčio atleistoms pajamoms, gaunamoms iš užsienio, kaip numatyta 1992 m. CIR 155 straipsnyje.

Užuot pasinaudojus visomis Belgijoje mokėtiniems mokesčiams taikomomis lengvatomis, šios lengvatos prarandamos proporcingai nuo mokesčio atleistoms pajamoms, gaunamoms iš užsienio.

BJ mano, kad dėl mokesčių administratoriaus naudojamos mokėtinės skolos apskaičiavimo metodikos jis šiuo atveju negali visapusiškai pasinaudoti visomis mokesčių lengvatomis, į kurias jis turi teisę pagal Belgijos mokesčių teisę.

Be to, tai aiškiai matyti iš aplinkraščio RH.331/575.420 (AFER Nr. 8/2008): „Belgijos mokesčių sistemoje mokesčių lengvatos dėl asmeninės ir šeiminės

mokesčių mokėtojo padėties (išlaikymo išmokų atskaitymas, papildomos nuo mokesčio atleidžiamos pajamų dalies dėl išlaikomų vaikų įskaitymas) taikomos tiek Belgijoje, tiek užsienyje gautoms pajamoms. Jeigu užsienyje nebuvo atsižvelgta į atitinkamą asmeninę ar šeiminių padėtį, dalis šių lengvatų prarandama.“

Nagrinėjamu atveju buvo prarasta didžioji dalis šių lengvatų, nes šiomis mokesčių lengvatomis tik labai nedaug sumažėjo Belgijoje gautoms pajamoms taikomas mokestis.

Administracinei institucijai atmetus BJ skundus jis pateikė skundus teismui.

Teismas juos pripažino priimtinais ir <...> bylas apjungė <...>.

II. Šaliu argumentai

BJ teismo prašo:

– Pirmiausia,

- o pripažinti skundą priimtinu ir pagrįstu;
- o atitinkamai, (**orig. p. 4**)
 - panaikinti ir (arba) atitinkamai sumažinti jam pritaikytas įmokas <...>.
 - nurodyti iš naujo apskaičiuoti šias įmokas pagal metodiką, kuri griežtai atitiktų LDH-SDAI reikalavimus [ir] Sąjungos teisę <...>;
 - nurodyti BELGIJOS VALSTYBEI jam grąžinti visas nepagrįstai surinktas įmokas, kurios panaikintos arba sumažintos, kartu su palūkanomis;
 - priteisti iš BELGIJOS VALSTYBĖS bylinėjimosi išlaidas <...>.

– Subsidiariai,

- o pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

<...> (**orig. p. 5**) <...> (tie patys klausimai nurodyti rezoliucinėje dalyje)

BELGIJOS VALSTYBĖ teismo prašo:

– Pirmiausia,

- o <...>;

– Subsidiariai,

- o konstatuoti, kad būtina Europos Sąjungos Teisingumo Teismui pateikti BJ pasiūlytus prejudicinius klausimus;
- o pripažinti tik iš dalies pagrįstą reikalavimą dėl Liuksemburge gautų nekilnojamojo turto pajamų įvertinimo, o kitus reikalavimus pripažinti nepagrįstais;
- o priteisti iš BJ bylinėjimosi išlaidas.

III. Ginčai

1. Ginčo dalykas

<...> (**orig. p. 6**) <...> (nustatomi mokestiniai metai, dėl kurių, teismo nuomone, reikia priimti sprendimą)

2. SESV 45 straipsnio pažeidimas

Teismas, per savo pasitarimus susipažinęs su 2019 m. kovo 14 d. Teisingumo Teismo sprendimu byloje *Jacob ir Lennertz* (C-174/18), 2019 m. gegužės 2 d. sprendimu atnaujino žodinę proceso dalį, kad bylos šalims suteiktų galimybę, laikantis rungimosi principo, pateikti savo nuomonę dėl šio sprendimo poveikio BJ padėčiai.

Byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Jacob ir Lennertz*, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausė, ar SESV 45 straipsnį reikėtų aiškinti taip, kad pagal jį draudžiama taikyti tokius valstybės narės mokesčių teisės aktus kaip nagrinėjami byloje, kurioje BJ kreipėsi į teismą, t. y. Belgijos ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir 1992 m. Pajamų mokesčio kodekso 131 straipsnį, taip pat to paties kodekso 145/1, 145/21, 145/24, 145/31 ir 145/33 bei 155 straipsnius, dėl kurių šioje valstybėje gyvenanti pora, iš kurių vienas pensiją gauna kitoje valstybėje narėje, kuri yra neapmokestinama pirmojoje valstybėje narėje pagal dvišalę sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, praranda dalį šioje valstybėje narėje suteikiamų mokesčių lengvatų.

Teisingumo Teismas primena, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją gyvenamosios vietos valstybė narė iš esmės turi suteikti mokesčių mokėtojui visas mokesčių lengvatas dėl jo asmeninės ir šeiminės padėties, nes, išskyrus tam tikras išimtis, ši valstybė narė gali geriausiai įvertinti asmeninę tokio mokesčių mokėtojo galimybę mokėti mokesčius, kuri lemia visos jo pajamos ir profesinė bei šeiminė padėtis, nes toje valstybėje yra jo asmeninių ir turtinių interesų centras (26 punktus).

Tada Teisingumo Teismas primena, kad gyvenamosios vietos valstybė narė negali atimti iš mokesčių mokėtojo dalies pajamų, atleistų nuo mokesčio, ir jo asmeninių mokesčio lengvatų dėl to, kad jis atitinkamais metais taip pat dar gavo darbo užmokestį kitoje valstybėje narėje, kurioje buvo apmokestintas, neatsižvelgiant į jo asmeninę ir šeiminių padėtį (27 punktą).

Teisingumo Teismas pažymi, kad įtraukiant mokesčio sumažinimą į bazę, apimančią neatleistas nuo mokesčio Belgijos kilmės pajamas ir atleistas nuo mokesčio užsienio kilmės pajamas, ir tik vėliau iš mokesčio atskaičius dalį, kurią jos sudaro bendroje pajamų sumoje, kuri yra mokesčio bazė, dėl Belgijos mokesčių teisės aktų, kaip rašytinėse pastabose pripažino pati Belgijos vyriausybė, mokesčių mokėtojai, kaip antai sutuoktiniai *Jacob ir Lennertz*, gali prarasti mokesčių lengvatų dalį, kuri jiems būtų taikoma, jei visos jų pajamos būtų gautos Belgijoje (**orig. p. 7**) ir jei šis mokesčių sumažinimas būtų įskaičiuotas tik į šias pajamas arba jei 2008 m. aplinkraštis būtų buvęs taikomas nagrinėjamos lengvatoms (31 punktą).

Teisingumo Teismas nusprendė, kad būtent Belgijos Karalystė, kaip sutuoktinių *Jacob ir Lennertz* gyvenamosios vietos valstybė narė, turi pastariesiems suteikti visas mokesčių lengvatas, susijusias su jų asmenine ir šeimine padėtimi, ir kad mokesčio sumažinimas už atleistas nuo mokesčio pajamas Teisingumo Teismo jurisprudencijoje pripažįstamas kaip lengvatos, susijusios su mokesčių mokėtojo asmenine ir šeimine padėtimi (Sprendimo 32 ir 33 punktai). Antra, dėl klausimo ar kiti pagrindinėje byloje nagrinėjami mokesčio sumažinimai, t. y. mokesčio sumažinimai už ilgalaikius indėlius, paslaugų čekiais apmokamas paslaugas, išlaidas, patirtas siekiant taupyti elektros energiją gyvenamosiose patalpose, būstų apsaugos nuo vagysčių ar gaisro išlaidas ir išlaidas dovanoms, gali būti laikomi susijusiais su ieškovų pagrindinėje byloje asmenine ir šeimine padėtimi, Teisingumo Teismas paaiškina, kad iš 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Lakebrink ir Peters-Lakebrink* (C-182/06, EU:C:2007:452) matyti, kad gyvenamosios vietos valstybė narė, siekdama suteikti galimas mokesčių lengvatas, turi įvertinti bendrą asmeninį mokesčių mokėtojo galimybę mokėti mokesčius. Atsižvelgdamas į tai, jis nusprendė, kad mokesčių lengvatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, t. y. mokesčių lengvatos už ilgalaikius indėlius, paslaugų čekiais apmokamas paslaugas, išlaidas, patirtas siekiant taupyti elektros energiją gyvenamosiose patalpose, būstų apsaugos nuo vagysčių ar gaisro išlaidas ir išlaidas dovanoms, iš esmės gali paskatinti mokesčių mokėtoją turėti išlaidų ir investicijų, kurios neišvengiamai turės įtakos jo galimybei mokėti mokesčius. Taigi toks mokesčio sumažinimas gali būti laikomas susijusiu su sutuoktinių *Jacob ir Lennertz* „asmenine ir šeimine padėtimi“, kaip ir mokesčio sumažinimas už atleistas nuo mokesčio pajamas. Remiantis tuo darytina išvada, kad sutuoktiniai *Jacob ir Lennertz*, kaip pora, buvo vertinami mažiau palankiai, nes negalėjo pasinaudoti visomis mokesčių lengvatomis, į kurias būtų turėję teisę, jei abu būtų gavę visas pajamas Belgijoje (Sprendimo 40–42 punktai).

Taigi Teisingumo Teismas daro išvadą, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose įtvirtintas skirtingas Belgijos Karalystės teritorijoje gyvenančių

Sajungos piliečių porų mokestinis vertinimas atsižvelgiant į jų pajamų kilmę, dėl kurio Sajungos piliečiai gali būti atgrasomi naudotis Sutartyje užtikrinamomis pagrindinėmis laisvėmis, ypač SESV 45 straipsnyje garantuojama darbuotojų judėjimo laisve.

➤ *BJ nuomonė*

BJ laikosi nuomonės, kad Sprendimas *Jacob ir Lennertz* įteisina jo nuomonę ir patvirtina, kad BELGIJOS VALSTYBĖS taikyta apskaičiavimo metodika yra neteisėta, nes visi sprendime aptarti mokesčio sumažinimai taip pat taikomi tiek pajamoms iš profesinės veiklos, tiek kompensuojamosioms pajamoms.

BJ primena, kad pagrindinis jo skundas yra tas, kad jam nebuvo pritaikytos visos mokesčių lengvatos, į kurias jis mano turįs teisę, priešingai nei kitų mokesčių mokėtojų, gaunančių pajamas tik jų gyvenamosios vietos valstybėje. (orig. p. 8)

Jis nepriekaištauja, kad jam jos buvo visiškai nesuteiktos, nes Belgijos mokesčių administratorius savo iniciatyva jam jas pritaikė pagal 1992 m. CIR reikalavimus, neatsižvelgęs į jo „nenuolatines“ arba „nereikšmingas“ pajamas gyvenamosios vietos valstybėje.

Jis konstatuoja, kad BELGIJOS VALSTYBĖ neginčija, jog pagal 2019 m. kovo 14 d. Teisingumo Teismo sprendimą byloje dėl sutuoktinių *Jacob ir Lennertz* ji iš tikrųjų privalo mokesčių apskaičiuoti taip, kaip to reikalauja BJ, tačiau ne jo atveju, nes jo Belgijoje gaunamos pajamos yra pernelyg mažos.

Jis pažymi, kad BELGIJOS VALSTYBĖ remiasi 1995 m. vasario 14 d. Sprendimu *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31), tačiau pripažįsta, kad *R. Schumacker* savo gyvenamosios vietos valstybėje negaudavo jokių pajamų. Jis paaiškina, kad byloje, kurioje priimtas 2007 m. liepos 18 d. Sprendimas *Lakebrink ir Peters-Lakebrink* (C-182/06, EU:C:2007:452), situacija buvo lygiai tokia pati, nes buvo kalbama apie neigiamas pajamas iš nekilnojamojo turto.

Nagrinėjamu atveju BJ tvirtina, kad jis gauna ir deklaruoja pakankamai reikšmingas Belgijoje gautas pajamas, kad jam, kaip ir bet kuriam kitam rezidentui, būtų taikomi Belgijos teisės aktai.

Sprendimuose *Schumacker* ir *Lakebrink ir Peters-Lakebrink* buvo nagrinėjami atvejai, kai gyvenamosios vietos valstybė narė negalėjo suteikti mokesčių teisės aktuose numatytų lengvatų, o BJ atveju matematiniu požiūriu lengvatos galėjo būti suteiktos, tačiau nėra suteiktos.

Galiausiai BJ paaiškina, kad su gyvenamosios vietos valstybėje gaunamų pajamų reikšmingumu susijusi jurisprudencija buvo susijusi su darbuotojų inicijuotais procesais prieš valstybes, kuriose jie dirbo, ir jis teigia, kad Teisingumo Teismas neseniai patvirtinto, jog niekada nebuvo siekiama gyvenamosios vietos valstybei leisti nevykdyti savo įsipareigojimų, kai „matematinu požiūriu“ ji juos įvykdyti galėjo. „Faktiškai lemiamas kriterijus yra valstybės narės negalėjimas dėl

apmokestinamųjų pajamų nepakankamumo mokesčių požiūriu atsižvelgti į asmeninę ir šeiminių apmokestinamojo asmens padėtį, nors esant pakankamai pajamų kitur į tai atsižvelgti galima.“ (2017 m. vasario 9 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo Sprendimas *X. prieš Staatssecretaris van Financiën*, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102).

➤ *BELGIJOS VALSTYBĖS nuomonė*

BELGIJOS VALSTYBĖ tvirtina, kad dėl jos ginčo su BJ specifikos negalima pritaikyti Sprendimo *Jacob ir Lennertz* išvadų.

Ji iš tikrųjų mano, kad nors byloje *Jacob ir Lennertz* J. Jacob buvo Belgijos rezidentas ir gavo pajamų iš Liuksemburgo, tikrai negalima teigti, kad beveik visas pajamas jis gaudavo iš Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės. Iš tikrųjų bendroje mokesčių deklaracijoje už atitinkamus mokesčius metus J. Jacob nurodė dvi gaunamas pensijas – vieną 15 699,57 EUR dydžio Belgijos kilmės pensiją, o kitą 14 330,75 EUR dydžio Liuksemburgo kilmės pensiją. Be šių dviejų pensijų, dar buvo nurodytos pajamos iš J. Jacob (**orig. p. 9**) deklaruoto nekilnojamojo turto, kurios siekia 1 181,60 EUR, taigi bendra jo pajamų suma siekia 31 211,92 EUR.

Taigi BELGIJOS VALSTYBĖS nuomone, nenuostabu, kad tokiu atveju ir atsižvelgiant į ankstesnę jurisprudenciją, kuria Teisingumo Teismas remiasi (2002 m. gruodžio 12 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimas *de Groot*, C-385/00, 2013 m. gruodžio 12 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo Sprendimas *Imfeld ir Garcet*, C-303/12 ir 2017 m. birželio 22 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo Sprendimas *Bechtel*, C-20/16), jis nusprendė, kad būtent Belgija, t. y. poros *Jacob-Lennertz* gyvenamosios vietos valstybė, turi mokesčių mokėtojui suteikti mokesčių lengvatas, susijusias su jo asmenine ir šeimine padėtimi.

BELGIJOS VALSTYBĖ mano, kad yra kitaip, kai, kaip nagrinėjamu atveju, Belgijos rezidentas beveik visas savo pajamas gaudavo iš Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės.

Nors BELGIJOS VALSTYBĖ neginčija, kad gyvenamosios vietos valstybė iš esmės turi suteikti visas mokesčių lengvatas dėl asmeninės ir šeiminės padėties, vis dėlto šią pareigą turėtų vykdyti darbo vietos valstybė, kai mokesčių mokėtojas beveik visas arba visas apmokestinamas pajamas gauna iš toje valstybėje vykdomos veiklos, ir savo gyvenamosios vietos valstybėje negauna reikšmingų pajamų (1995 m. vasario 14 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo Sprendimas *Finanzamt Köln-Altstadt / Schumacker*, C-279/93), o taip yra ir byloje, kurioje nagrinėjamas jos ir BJ ginčas.

Ji pažymi, kad nors reikia pripažinti, kad R. Schumacker savo gyvenamosios vietos valstybėje negaudavo jokių pajamų, savo gyvenamosios vietos valstybėje

BJ gauna pajamas, kurias jis laiko labai mažomis¹, vis dėlto BELGIJOS VALSTYBĖ laikosi nuomonės, kad *Schumacker* jurisprudencija taip pat būtų taikoma, kai savo gyvenamosios vietos valstybėje asmuo gauna apmokestinamąsias pajamas, tačiau jos nėra reikšmingos („beveik visas“, *Schumacker* Sprendimo 36 punktas). Nagrinėjamu atveju Belgijos kilmės BJ pajamos nebuvo reikšmingos.

BELGIJOS VALSTYBĖ pažymi įžvelgianti savo nuomonės patvirtinimą 2007 m. liepos 18 d. Teisingumo Teismo Sprendime *Lakebrink ir Peters-Lakebrink* (C-182/06), kuriame nagrinėtas dviejų Vokietijos gyventojų, dirbančių tik Liuksemburgo Didžiojoje Hercogystėje ir Vokietijoje gavusių tik tokias (neigiamas) pajamas, kurios buvo susijusios su nekilnojamuoju turto, atvejis.

BELGIJOS VALSTYBĖ taip pat paaiškina, kad valstybės narės gali dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse patikslinti pareigą, kuri iš esmės tenka gyvenamosios vietos valstybei, numatydamas, kad gyvenamosios vietos valstybė gali nebūti pagal sutartį įpareigota vykdyti pareigą visapusiškai atsižvelgti į jos teritorijoje gyvenančių ir dalį savo ūkinės veiklos užsienyje vykdančių mokesčių mokėtojų asmeninę ir šeimines padėtį (2002 m. gruodžio 12 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo Sprendimo *de Groot*, C-385/00, 99 punktas). (**orig. p. 10**)

Gyvenamosios vietos valstybė narė taip pat gali būti atleista nuo šios pareigos vykdymo, jeigu ji konstatuoja, kad, neatsižvelgiant į jokias sutartis, viena arba kelios darbo vietos valstybės jose apmokestinamoms pajamoms taiko lengvatas, susijusias su atsižvelgimu į šiose valstybėse negyvenančių, tačiau jose apmokestinamąsias pajamas gaunančių mokesčių mokėtojų asmeninę ir šeimines padėtį (Sprendimo *de Groot* 100 punktas).

BELGIJOS VALSTYBĖ paaiškina, kad savo Sprendime *de Groot* Teisingumo Teismas atsakė į prejudicinį klausimą, kad pagal EB sutarties 48 straipsnį (po pakeitimo – EB 39 straipsnis) draudžiami tokie teisės aktai, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, neatsižvelgiant į tai, ar jų nuostatos buvo perkeltos į dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, pagal kuriuos apskaičiuojant mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos valstybėje mokėtiną pajamų mokestį jis praranda dalį pajamų, atleistų nuo mokesčio, ir asmenines mokesčių lengvatas dėl to, kad jis atitinkamais metais taip pat gavo darbo užmokestį kitoje valstybėje narėje, kurioje šis užmokestis buvo apmokestintas neatsižvelgiant į jo asmeninę ir šeimines padėtį.

BELGIJOS VALSTYBĖ tvirtina, kad šiuo atveju Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, apskaičiuodama Liuksemburgo mokesčius už 2006–2009 mokesčius metus, atsižvelgė į BJ asmeninę padėtį, nes dvigubo apmokestinimo išvengimo

¹ BELGIJOS VALSTYBĖ pateikia pavyzdį, susijusį su 2006 m. mokesčiais metais, už kuriuos BJ deklaruoja bendrą 66 396,78 EUR sumą, iš kurios 58 235,78 EUR sudaro Liuksemburge gautos pajamos iš profesinės veiklos ir 6 600,00 EUR Liuksemburge gautos pajamos iš nekilnojamojo turto, iš kurių 1 561 EUR sumą, kuri Belgijoje apmokestinama standartiniu tarifu, reikia atleisti nuo mokesčio.

sutartyje yra konkreti nuostata, susijusi su atsižvelgimu į asmeninę ir šeiminių mokesčių mokėtojo padėtį darbo vietos valstybėje, kai toks mokesčių mokėtojas gyvena kitoje valstybėje.

Iš tikrųjų, SDAI 24 straipsnio 4 dalyje aiškiai nustatyta, kad „Belgijoje gyvenančio fizinio asmens, kurio daugiau nei 50 % pajamų iš profesinės veiklos pagal 7 ir 14–19 straipsnius yra apmokestinamos Liuksemburge, šioje valstybėje pagal Sutarties 6, 7 ir 13–19 straipsnius apmokestinamos pajamos jo prašymu yra apmokestinamos vidutiniu mokesčio tarifu, kuris, atsižvelgiant į jo padėtį ir šeimos išlaikymo išlaidas bei bendras jo pajamas, jam būtų taikomas, jeigu jis būtų Liuksemburgo rezidentas“. Iš Liuksemburge gautų pajamų mokesčio biuletenių už atitinkamus metus matyti, kad pajamos buvo apmokestintos pagal SDAI 24 straipsnio 4 dalį.

Todėl Liuksemburgo Didžioji Hercogystė faktiškai įvykdė savo pareigas pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį.

BELGIJOS VALSTYBĖ mano, kad tuo ši byla skiriasi nuo bylų, kuriose priimti sprendimai *Imfeld ir Garcet* bei *Bechtel*, nes nagrinėjamos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse darbo vietos valstybei narei nebuvo nustatyta jokia pareiga, susijusi su atsižvelgimu į kitoje valstybėje narėje šios sutarties šalyje gyvenančių mokesčių mokėtojų asmeninę ir šeiminių padėtį.

BELGIJOS VALSTYBĖ mano, kad BJ norėtų pasinaudoti visomis su asmenine ir šeimine padėtimi susijusiomis mokesčių lengvatomis, suteikiamomis tiek Liuksemburge, tiek Belgijoje. (orig. p. 11)

Tačiau pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją nereikalaujama į šią padėtį atsižvelgti du kartus. Svarbu atkreipti dėmesį į būtinybę užtikrinti, kad apskritai bus tinkamai atsižvelgta į atitinkamų valstybių narių mokesčių mokėtojų asmeninę ir šeiminių padėtį, neatsižvelgiant į tai, kaip atitinkamos valstybės narės tarpusavyje pasiskirstė šia pareiga.

Būtent tokie argumentai lėmė, kad *Cour d'appel de Liège* (Lježo apeliacinis teismas) savo 2017 m. vasario 28 d. sprendime, susijusiame su 2004, 2005 ir 2006 mokesčiais metais, nusprendė, kad remiantis Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 18, 45 ir 49 straipsniais, negalima daryti išvados, jog jeigu pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį dalis mokesčių mokėtojo pajamų yra apmokestintos jo gyvenamosios vietos valstybėje narėje, o dalis – valstybėje, kurioje jis dirba pagal darbo sutartį, mokesčių mokėtojas vis tiek galėtų reikalauti į jo gyvenamosios vietos valstybės mokesčių įskaičiuoti visus mokesčio atskaitymus už vaikų priežiūrą ir paslaugų čekius, į kuriuos jis galėtų pretenduoti, jeigu pajamos standartiniu tarifu būtų buvusios apmokestintos gyvenamosios vietos valstybėje.

Galiausiai BELGIJOS VALSTYBĖ pateikia argumentą, grindžiamą tuo, kad 2017 m. vasario 9 d. Sprendime *X. prieš Nyderlandus* Teisingumo Teismas nusprendė, jog tuo atveju, kai savarankiškai dirbantis asmuo apmokestinamąsias

pajamas gauna keliose valstybėse narėse, kurios nėra jo gyvenamosios vietos valstybės, ši suderinimą galima pasiekti tik jam leidžiant pasinaudoti teise atskaičiuoti „neigiamas pajamas“ kiekvienoje veiklos vietos valstybėje, kurioje suteikiama tokios rūšies lengvata, proporcingai pajamų, gautų kiekvienoje iš šių valstybių narių, daliai ir jį įpareigojant pateikti kompetentingoms mokesčių institucijoms visą informaciją apie savo tarptautiniu mastu gautas pajamas, pagal kurias jos galėtų nustatyti šią proporciją.

Iš to BELGIJOS VALSTYBĖ daro išvadą, kad Teisingumo Teismas netiesiogiai pripažįsta, jog pakanka, kad į asmens asmeninę ir šeimines padėtį iš esmės būtų visapusiškai atsižvelgta, net jeigu dėl valstybių narių mokesčių sistemų skirtumų šis asmuo negalėjo pasinaudoti būtent visomis mokesčių lengvatomis, kurias jis būtų galėjęs gauti, jeigu visas savo pajamas jis būtų gavęs vienoje valstybėje.

➤ *Teismo analizė*

Teismas nagrinėja kelias bylas, kuriose BJ ginčija Belgijos mokesčių administratoriaus veiksmus taikant 1992 m. CIR 155 straipsnį – neapmokestinimas taikant progresinę išlygą – dėl mokesčio lengvatų už ilgalaikius indėlius ir už išlaidas, patirtas siekiant taupyti elektros energiją, taip pat dėl nuo mokesčių atleistų pajamų apskaičiavimo.

Klausimas kyla dėl BJ apmokestinimo Belgijoje, jo gyvenamosios vietos valstybėje 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 ir 2011 mokesčiais metais.

Teismas konstatuoja, kad tarptautiniu mastu gautų pajamų, kurias BJ deklaravo Belgijoje, proporcija byloje nagrinėjamais metais keitėsi taip: **(orig. p. 12)**

Mokestiniai metai	Bendrai apmokestinamos pajamos	Belgijos kilmės pajamos (atskaičius mokesčius)	Liuksemburgo kilmės pajamos (atskaičius mokesčius)	Belgijos kilmės pajamų procentinė dalis nuo bendros pajamų sumos
2007 m.	63 633,37 EUR	4 093,60 EUR	59 539,77 EUR	6,44 %
2008 m.	66 413,40 EUR	5 296,20 EUR	61 117,20 EUR	8,00 %
2009 m.	65 281,88 EUR	4 548,24 EUR	60 733,64 EUR	7,00 %
2010 m.	75 893,89 EUR	4 957,95 EUR	70 935,94 EUR	6,5 %
2011 m.	80 599,20 EUR	5 604,43 EUR	74 994,77 EUR	7 %

Negalima paneigti, kad nors įvairiais mokesčiais metais Belgijoje, gyvenamosios vietos valstybėje, gautos pajamos skiriasi, jos sudaro nedidelę dalį BJ tarptautinių pajamų.

Savo 2019 m. kovo 14 d. Sprendime *Jacob ir Lennertz* Teisingumo Teismas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui atsakė, kad SESV

45 straipsnis aiškintinas kaip draudžiantis Belgijos mokesčių teisės aktų nuostatas, kurios yra identiškos nagrinėjamos šioje byloje, dėl kurių šioje valstybėje gyvenanti pora, kurios vienas narys kitoje valstybėje narėje gauna pensiją, atleista nuo mokesčių pirmoje valstybėje narėje pagal dvišalę sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, praranda joje taikomų mokesčių lengvatų dalį.

BELGIJOS VALSTYBĖ ir BJ ginčijasi dėl atsakymo į klausimą, ar jo Liuksemburgo kilmės pajamų ir Belgijos kilmės pajamų paskirstymas, šiuo atveju aplinkybė, kad jo Belgijos kilmės pajamos yra nereikšmingos, turint omenyje jų dydį arba proporciją, daro poveikį Belgijos, kaip gyvenamosios vietos valstybės, įsipareigojimams.

Taigi kyla sunkumų aiškinant SESV 45 straipsnį, dėl kurių teismas pagrįstai teikia Teisingumo Teismui prejudicinius klausimus pagal SESV 267 straipsnį.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismui reikia pateikti šiuos prejudicinius klausimus:

<...> (**orig. p. 13**) <...> (tie patys klausimai nurodyti rezoliucinėje dalyje)

IV. Bylinėjimosi išlaidos

<...>

REMDAMASIS ŠIAIS MOTYVAIS,

TEISMAS,

<...>

prieš priimdamas sprendimą, nusprendė, kad būtina Europos Sąjungos Teisingumo Teismui pateikti šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal SESV 48 straipsnį draudžiami tokie teisės aktai kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, neatsižvelgiant į tai, ar jų nuostatos buvo perkeltos į dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, pagal kuriuos apskaičiuojant mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos valstybėje mokėtiną pajamų mokesťį jis praranda dalį pajamų, atleistų nuo mokesčio, ir asmenines mokesčių lengvatas (pavyzdžiui, mokesčio lengvatą už ilgalaikius indėlius, t. y. pagal gyvybės draudimo sutartį sumokėtas įmokas, ir mokesčio lengvatą už išlaidas, patirtas siekiant taupyti elektros energiją) dėl to, kad jis atitinkamais metais taip pat gavo darbo užmokestį kitoje valstybėje narėje, kurioje šis užmokestis buvo apmokestintas? (**orig. p. 14**)

2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar toks atsakymas nesikeičia, jeigu savo gyvenamosios vietos valstybėje mokesčių mokėtojas negauna reikšmingų – kiekybiniu arba proporcingumo požiūriu – pajamų, tačiau ši valstybė vis dėlto gali jam suteikti šias mokesčių lengvatas?

3. Jeigu į antrąjį klausimą atsakoma teigiamai, ar atsakymas nesikeičia, jeigu pagal gyvenamosios vietos valstybės ir kitos valstybės sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį toje kitoje valstybėje apmokestinant pajamas mokesčių mokėtoju buvo suteiktos asmeninės mokesčių lengvatos, numatytos tos kitos valstybės narės mokesčių teisės aktuose, tačiau šios mokesčių lengvatos neapima tam tikrų mokesčių lengvatų, į kurias mokesčių mokėtojas iš esmės turi teisę gyvenamosios vietos valstybėje?

4. Jeigu į trečiąjį klausimą atsakoma teigiamai, ar atsakymas nesikeičia, jeigu nepaisant šio skirtumo mokesčių mokėtoju toje kitoje valstybėje narėje taikoma mokesčių lengvata, kuri yra bent jau ne mažesnė už tą, kurią jis prarado savo gyvenamosios vietos valstybėje narėje?

5. Ar atsakymai į klausimus yra vienodi Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 63 straipsnio 1 dalies ir 65 straipsnio 1 dalies atžvilgiu dėl tokių teisės aktų kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, neatsižvelgiant į tai, ar jų nuostatos buvo perkeltos į dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, pagal kuriuos apskaičiuojant mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos valstybėje mokėtiną pajamų mokestį jis praranda dalį pajamų, atleistų nuo mokesčio, ir asmenines mokesčių lengvatas (pavyzdžiui, mokesčio lengvatą už ilgalaikius indėlius, t. y. pagal gyvybės draudimo sutartį sumokėtas įmokas, ir mokesčio lengvatą už išlaidas, patirtas siekiant taupyti elektros energiją) dėl to, kad jis atitinkamais metais taip pat gavo pajamų nuomodamas nekilnojamąjį turtą, jam priklausantį kitoje valstybėje narėje, kurioje tas turtas buvo apmokestintas?“.

<...>

DARBINIS DOKUMENTAS