Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

15 юли 2021 година*

„Преюдициално запитване — Свободно движение на работници — Свободно движение на капитали — Данък върху доходите — Законодателство за избягване на двойното данъчно облагане — Доходи, получени в държава членка, различна от тази по пребиваване — Правила за изчисляване на данъчното освобождаване в държавата членка по пребиваване — Загуба на част от някои данъчни предимства“

По дело C-241/20

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal de première instance du Luxembourg (Белгия) с акт от 1 април 2020 г., постъпил в Съда на 5 юни 2020 г., в рамките на производство по дело

BJ

срещу

État belge,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: J.-C. Bonichot, председател на състава, R. Silva de Lapuerta (докладчик), заместник-председател на Съда, C. Toader, M. Safjan и N. Jääskinen, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за BJ, от N. Lequeux, avocate,

– за белгийското правителство, от C. Pochet, P. Cottin и S. Baeyens, в качеството на представители,

– за нидерландското правителство, от M. K. Bulterman и M. A. M. de Ree, в качеството на представители,

* Език на производството: френски.

– за Европейската комисия, от W. Roels и V. Uher, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 45, член 63, параграф 1 и член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между BJ и État belge [Белгийската държава] във връзка със загубата на част от данъчните предимства, на които BJ щеше да има право, ако беше получил всичките си доходи в Белгия.

Правна уредба

Белгийско-люксембургската данъчна спогодба

3 Член 6 от Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане и за уреждане на някои други въпроси в областта на данъците върху доходите и имуществото, подписана в Люксембург на 17 септември 1970 г. между Кралство Белгия и Великото херцогство Люксембург, в редакцията ѝ, приложима към фактите в главното производство (наричана по-нататък „Белгийско-люксембургската данъчна спогодба“), озаглавен „Доходи от недвижими имоти“, предвижда в параграф 1:

„Доходите от недвижими имоти се облагат с данък в договарящата държава, където се намират тези имоти“.

4 Член 15 от тази спогодба, озаглавен „Професии, упражнявани въз основа на трудово правоотношение“, предвижда в параграф 1:

„Без да се засягат разпоредбите на членове 16, 18, 19 и 20, заплати, надници и други подобни възнаграждения, получени от местно лице на едната договаряща държава въз основа на трудово правоотношение, се облагат с данък само в тази държава, освен ако трудът не се полага в другата договаряща държава. Ако трудът се полага по този начин, така получените възнаграждения могат да се облагат с данък в тази друга държава“.

5 Член 23 от посочената спогодба, озаглавен „Разпоредби за избягване на двойното данъчно облагане“, предвижда в параграф 2, точка 1:

„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“.

6 Член 24 от същата спогодба, озаглавен „Недопускане на дискриминация“, параграф 4, буква а) гласи:

„Местно за Белгия физическо лице, което съгласно членове 7 и 14—19 подлежи на данъчно облагане в Люксембург за повече от 50 % от доходите си от професионална дейност съгласно членове 6, 7 и 13—19 от Спогодбата, може да поиска за облагаемите му там доходи да се начислява данък в Люксембург по средната данъчна ставка, която, като се вземе предвид положението му и семейните му разходи и общият размер на всичките му доходи от всякакъв вид, би била приложима за него, ако беше местно лице за Люксембург“.

Белгийското право

7 Член 131 от Кодекса за данъците върху доходите от 1992 г., в редакцията му, приложима към фактите в главното производство (наричан по-нататък „CIR от 1992 г.“), урежда освободените от данъчно облагане части от доходите.

8 Данъчните намаления, предоставени за дългосрочни спестявания и за разходи с цел реализиране на икономии на енергия в жилище, се уреждат съответно в член 145/1 и член 145/24 от този кодекс.

9 Член 155, първа алинея от Кодекса гласи:

„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“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

10 През данъчните 2006—2011 г. BJ, местно лице за данъчни цели в Белгия, упражнява професионална дейност като заето лице в Люксембург.

11 От друга страна, BJ е собственик на намиращ се в Люксембург апартамент, отдаван под наем за жилищни нужди на физическо лице, и на два недвижими имота в Белгия.

12 По силата на член 6, параграф 1 и на член 15, параграф 1 от Белгийско-люксембургската данъчна спогодба доходите от недвижими имоти и професионална дейност от люксембургски източник на BJ се облагат в Люксембург, като в тази държава те са били обложени в приложение на член 24, параграф 4, буква а) от спогодбата.

13 В съответствие с член 23, параграф 2, точка 1 от посочената спогодба и с член 155 от CIR от 1992 г. тези доходи, освободени от данък в Белгия, са били взети предвид, на първо място, при определянето на данъка в тази държава членка. На второ място, данъчните намаления за освободени от данъчно облагане части от дохода, за дългосрочни спестявания и за разходи с цел реализиране на икономии на енергия в жилище, предвидени съответно в член 131, член 145/1 и член 145/24 от CIR от 1992 г., са приложени към така определения данък. На трето място, в приложение на член 155 от CIR от 1992 г. този данък е намален пропорционално на частта, която представляват освободените люксембургски доходи от общия размер на доходите на BJ.

14 С жалби, подадени до белгийската данъчна администрация, BJ оспорва реда на приспадане на тези две категории данъчни намаления, като изтъква, че прилагане на данъчното намаление за доходи, освободени по силата на международни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, не преди, а след прилагане на данъчните намаления на основание на освободените от данъчно облагане части, на дългосрочните спестявания и на разходите с цел реализиране на икономии на енергия в жилище, не му позволява да се ползва изцяло от тези данъчни предимства и води до загуба, пропорционална на освободените му от облагане люксембургски доходи, на част от тези предимства, на които има право по силата на белгийската правна уредба.

15 След като тези жалби са отхвърлени, BJ сезира Tribunal de première instance du Luxembourg (Първоинстанционен съд Люксембург, Белгия) с искане да се възползва изцяло от разглежданите данъчни предимства. Според тази юрисдикция голямата част от тези данъчни предимства е изгубена, тъй като в резултат на посочените намаления размерът на данъка върху доходите от белгийски източник на BJ се е понижил съвсем малко.

16 В това отношение запитващата юрисдикция иска най-напред да се установи дали член 45 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална данъчна уредба като разглежданата в главното производство. Ако това е така, тя би желала след това да се установи дали някои характеристики на делото в главното производство могат да окажат влияние върху това тълкуване. Накрая, тази юрисдикция поставя и въпроса дали с оглед на обстоятелството, че BJ получава доходи от отдаването под наем на апартамента, който притежава в Люксембург, членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат такава правна уредба.

17 При тези обстоятелства Tribunal de première instance du Luxembourg решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Допуска ли член 45 ДФЕС правна уредба като разглежданата в главното производство, независимо дали е възпроизведена в спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, съгласно която при изчисляването на данъците му върху дохода в държавата по местопребиваване данъчнозадълженото лице губи част от правото си да се ползва от данъчното освобождаване на определена сума от посочения доход и от другите си лични данъчни предимства (като намаляване на данъка за дългосрочни спестявания, а именно премии, платени в изпълнение на индивидуален договор за застраховка

„Живот“, и намаляване на данъка за разходи с цел реализиране на икономии на енергия), поради това че през съответната година то е получило възнаграждения и в друга държава членка, които са били обложени с данък в нея?

2) При утвърдителен отговор на първия въпрос, ще бъде ли отговорът утвърдителен и ако данъчнозадълженото лице не получава значителен доход — количествено или пропорционално — в държавата си по местопребиваване, но посочената държава все пак може да му предостави тези данъчни предимства?

3) При утвърдителен отговор на втория въпрос, ще бъде ли отговорът утвърдителен и ако по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, сключена между държавата по местопребиваване и другата държава, за облагаемите в тази друга държава доходи данъчнозадълженото лице се е ползвало от личните данъчни предимства, предвидени в данъчното законодателство на тази друга държава, но те не включват някои от данъчните предимства, на които данъчнозадълженото лице по принцип има право в държавата по местопребиваване?

4) При утвърдителен отговор на третия въпрос, ще бъде ли отговорът утвърдителен и ако по този начин въпреки последното различие данъчнозадълженото лице получава в тази друга държава намаление на данъка, което е поне равностойно на изгубеното от него в държавата по местопребиваване?

5) Ще бъдат ли отговорите на въпросите същите с оглед на член 63, параграф 1 и член 65, параграф 1, буква а) от [ДФЕС] по отношение на правна уредба като разглежданата в главното производство, независимо дали е възпроизведена в спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, по силата на която при изчисляването на неговия данък върху дохода в държавата по местопребиваване данъчнозадължено лице е лишено от част от правото да се ползва от данъчното освобождаване на определена сума от посочения доход и от другите си лични данъчни предимства (като намаляване на данъка за дългосрочни спестявания, а именно премии, платени в изпълнение на индивидуален договор за застраховка „Живот“, и намаляване на данъка за разходи с цел реализиране на икономии на енергия), поради това че през съответната година то е получило също и доходи от наем на притежаван от него недвижим имот в друга държава членка, които са били обложени с данък в нея?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

18 С първия си въпрос по същество запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 45 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчна уредба на държава членка, чието прилагане води до това данъчнозадължено лице, което пребивава в тази държава членка — при изчисляване на данъка му върху доходите в посочената държава членка — да губи част от предоставените от нея данъчни предимства, тъй като това данъчнозадължено лице получава възнаграждение за упражняване на трудова дейност в друга държава членка, което подлежи на данъчно облагане в последната държава членка и е освободено от облагане в държавата членка по пребиваване по силата на двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане.

19 В началото следва да се провери дали член 45 ДФЕС е приложим към спора в главното производство.

20 В това отношение следва да се припомни, че според постоянната съдебна практика независимо от своето местопребиваване и гражданство всеки гражданин на Европейския съюз, който се е възползвал от правото на свободно движение на работниците и е упражнявал професионална дейност в държава членка, различна от неговата държава на пребиваване, попада в приложното поле на член 45 ДФЕС (решение от 22 юни 2017 г., Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, т. 32 и цитираната съдебна практика).

21 В случая от акта за преюдициално запитване става ясно, че жалбоподателят в главното производство пребивава в Белгия и че през разглежданите в главното производство данъчни периоди е упражнявал трудова дейност в Люксембург.

22 Следователно положението на жалбоподателя в главното производство попада в приложното поле на член 45 ДФЕС.

23 След това уводно уточнение, следва да се припомни, че според постоянната съдебна практика всички разпоредби на Договора за функционирането на ЕС, отнасящи се до свободното движение на хора, имат за цел да улеснят гражданите на Съюза при упражняването на трудова дейност от какъвто и да е характер на цялата територия на Съюза и не допускат мерки, които биха могли да поставят в неблагоприятно положение тези граждани, когато искат да упражняват икономическа дейност на територията на друга държава членка (решения от 12 декември 2002 г., De Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, т. 77 и цитираната съдебна практика, както и от 22 юни 2017 г., Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, т. 37 и цитираната съдебна практика).

24 Следователно член 45 ДФЕС не допуска никаква национална мярка, която може да затрудни или да направи по-малко привлекателно упражняването от гражданите на Съюза на гарантираната с тази разпоредба основна свобода (решение от 10 октомври 2019 г., Krah, C-703/17, EU:C:2019:850, т. 41).

25 От друга страна, 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 (решение от 14 март 2019 г., Jacob и Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, т. 26 и цитираната съдебна практика).

26 От това следва, че в случая именно Кралство Белгия, като държава членка по местопребиваване на жалбоподателя в главното производство, трябва да му предостави всички данъчни предимства, свързани с неговото лично и семейно положение.

27 В това отношение следва да се припомни, че разглежданите в главното производство данъчни предимства, а именно данъчните намаления за освободени от данъчно облагане части от дохода, за дългосрочни спестявания и за разходи с цел реализиране на икономии на енергия в жилище, са признати от Съда за свързани с личното и семейното положение на данъчнозадълженото лице (решение от 14 март 2019 г., Jacob и Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, т. 33, 40 и 41).

28 Разглежданата в главното производство данъчна уредба предвижда, че доходите, освободени по силата на международни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, първоначално са включени в данъчната основа, която служи за определяне на приложимата ставка към облагаемите доходи от белгийски източници, като 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 и за разходи с цел реализиране на икономии на енергия в жилище. Едва след тези намаления базовият данък се намалява пропорционално на частта, която доходите, освободени по силата на международни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, представляват от общия размер на доходите в съответствие с член 155 от CIR от 1992 г.

29 Както обаче е постановил Съдът, предвиждайки прилагане на данъчните намаления към основа, включваща както облагаеми доходи от белгийски източници, така и доходите, освободени по силата на международни спогодби за избягване на двойно данъчно облагане, и едва впоследствие, приспадайки от данъка частта на последните от общия размер на доходите, образуващи данъчната основа, тази правна уредба може да лиши данъчнозадължено лице като жалбоподателя в главното производство от част от данъчните предимства, на които той би имал право в пълна степен, ако всичките му доходи бяха от белгийски източници и данъчните намаления бяха приспаднати само от тези доходи (решение от 14 март 2019 г., Jacob и Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, т. 31).

30 Следователно жалбоподателят в главното производство е бил ощетен, тъй като не се е ползвал в пълна степен от данъчните предимства, на които е щял да има право, ако всичките му доходи бяха от белгийски източници (вж. по аналогия решение от 14 март 2019 г., Jacob и Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, т. 42).

31 Така разглежданата в главното производство правна уредба въвежда различно данъчно третиране на пребиваващите 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 тях на гарантираните с Договора свободи, и по-специално на свободното движение на работници, гарантирано с член 45 ДФЕС (вж. в този смисъл решение от 14 март 2019 г., Jacob и Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, т. 43 и цитираната съдебна практика).

32 От това следва, че такава национална уредба представлява пречка пред свободното движение на работници, която по принцип е забранена с този член.

33 Подобна пречка 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 14 март 2019 г., Jacob и Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, т. 44 и цитираната съдебна практика).

34 В случая обаче не само белгийското правителство, но и запитващата юрисдикция не посочва никаква обосновка, като смята, че първият въпрос е по същество идентичен с поставения по делата, по които са постановени решения от 12 декември 2002 г., De Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), и от 14 март 2019 г., Jacob и Lennertz (C-174/18, EU:C:2019:205), и че поради това на него трябва да се отговори утвърдително.

35 С оглед на изложените по-горе съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 45 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчна уредба на държава членка, чието прилагане води до това данъчнозадължено лице, което пребивава в тази държава членка — при изчисляване на данъка му върху доходите в посочената държава членка — да губи част от предоставените от нея данъчни предимства, тъй като това данъчнозадължено лице получава възнаграждение за упражняване на трудова дейност в друга държава членка, което подлежи на данъчно облагане в последната държава членка и е освободено от облагане в първата държава членка по силата на двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане.

По втория въпрос

36 С втория си въпрос по същество запитващата юрисдикция иска да се установи дали за отговора на първия въпрос има значение обстоятелството, че съответното данъчнозадължено лице не получава значителен доход в държавата членка по пребиваване, но въпреки това последната е в състояние да му предостави разглежданите данъчни предимства.

37 Според постоянната съдебна практика задължението да вземе предвид личното и семейното положение може да тежи върху държавата членка на заетост само когато данъчнозадълженото лице получава всичките или почти всичките си облагаеми доходи от упражнявана там дейност и когато не получава значителни доходи в държавата членка на пребиваване, така че последната не е в състояние да му предостави предимствата, които са резултат от отчитане на неговото лично и семейно положение (решение от 22 юни 2017 г., Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, т. 56 и цитираната съдебна практика).

38 Съдът е уточнил, че това е така, ако се окаже, че съответното данъчнозадължено лице не е получило на територията на държавата членка по пребиваването си никакви доходи или доходите му са толкова незначителни, че тази държава да не е в състояние да му предостави предимствата, които произтичат от отчитането на всичките му доходи и на неговото лично и семейно положение (решение от 9 февруари 2017 г., X, C-283/15, EU:C:2017:102, т. 39).

39 Наистина, определящият критерий остава невъзможността на дадена държава членка да вземе предвид с оглед на данъчното облагане личното и семейното положение на данъчнозадължено лице поради липса на достатъчно облагаеми доходи, докато това е възможно другаде поради наличието на достатъчно доходи (решение от 9 февруари 2017 г., X, C-283/15, EU:C:2017:102, т. 42).

40 Случаят в главното производство обаче явно не е такъв, тъй като от акта за преюдициално запитване става ясно, че независимо от размера на доходите, получени от жалбоподателя в главното производство в държавата членка по пребиваване, и от техния дял в общите му доходи, тези доходи са достатъчни, за да може тази държава членка да ги обложи и да му предостави предимствата като разглежданите в главното производство данъчни намаления, произтичащи от отчитането на неговото лично и семейно положение.

41 Така, макар жалбоподателят в главното производство да получава по-голямата част от доходите си в Люксембург, от акта за преюдициално запитване става ясно, че той получава достатъчно доходи в Белгия, за да може личното и семейното му положение да бъде взето предвид в последната държава членка, за да му се предоставят данъчни предимства.

42 При тези условия на втория въпрос следва да се отговори, че няма значение за отговора на първия въпрос обстоятелството, че съответното данъчнозадължено лице не получава значителен доход в държавата членка по пребиваване, при положение че тази държава членка е в състояние да му предостави разглежданите данъчни предимства.

По третия въпрос

43 С третия си въпрос по същество запитващата юрисдикция иска да се установи дали за отговора на първия въпрос има значение обстоятелството, че по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане между държавата членка по пребиваване и държавата членка по месторабота съответното данъчнозадължено лице се е ползвало при облагането на доходите, които е получило във втората държава членка, от данъчните предимства, предвидени в нейното данъчно законодателство, но тези данъчни предимства не включват някои от предимствата, на които по принцип то има право в първата държава членка.

44 В това отношение следва да се припомни, че при липсата на мерки за уеднаквяване или хармонизация в Съюза е допустимо държавите членки да променят взаимовръзката между отчитането, от една страна, на съвкупността от доходите на местните лица в държавата по пребиваване, и от друга страна, на тяхното общо лично и семейно положение, посредством двустранни или многостранни спогодби за предотвратяване на двойното данъчно облагане. Следователно по силата на спогодба държавата членка по пребиваване може да бъде освободена от задължението си да поеме изцяло отчитането на личното и семейното положение на данъчнозадължените лица, които пребивават на нейна територия и упражняват частично икономическата си дейност в друга държава членка (решение от 12 декември 2002 г., De Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, т. 99).

45 От друга страна, държавата по пребиваване може също да се освободи от изпълнението на това задължение, доколкото установи, че дори без да действа каквато и да било спогодба, една или няколко държави по месторабота предоставят във връзка с облаганите от тях доходи предимства, свързани с личното и семейното положение на данъчнозадължените лица, които не пребивават на територията на тези държави членки, но които получават облагаеми доходи в тях (решение от 12 декември 2002 г., De Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, т. 100).

46 Механизмите, използвани, за да се премахне двойното данъчно облагане или националните данъчни системи, които водят до неговото премахване или намаляване, обаче трябва същевременно да гарантират на данъчнозадължените лица в съответните държави, че в крайна сметка надлежно ще бъдат отчетени всички обстоятелства, свързани с тяхното лично и семейно положение, независимо от начина, по който съответните държави членки са разпределили това задължение помежду си, за да не се създава неравно третиране, несъвместимо с разпоредбите на Договора относно свободното движение на хора, което не би било изобщо резултат от съществуващите различия между националните данъчни правни уредби (решения от 12 декември 2002 г., De Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, т. 101 и от 12 декември 2013 г., Imfeld и Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, т. 70).

47 В случая обаче следва, от една страна, да се отбележи, че от разпоредбите на Белгийско-люксембургската данъчна спогодба не следва, че по силата на последната Кралство Белгия е освободено от задължението си да поеме изцяло отчитането на личното и семейното положение на данъчнозадължените лица, които пребивават на негова територия и упражняват частично икономическата си дейност в Люксембург.

48 Всъщност член 24, параграф 4, буква а) от тази спогодба предвижда отчитане на личното и семейното положение на съответното данъчнозадължено лице единствено за да се определи средната данъчна ставка за облагаемите му в Люксембург доходи, без да освобождава Кралство Белгия от това задължение.

49 От друга страна, разглежданата в главното производство данъчна уредба не установява никаква взаимовръзка между данъчните предимства, които тя предоставя на данъчнозадължените лица, пребиваващи в съответната държава членка, и тези, от които те могат да се ползват при данъчното им облагане в друга държава членка (решение от 12 декември 2013 г., Imfeld и Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, т. 73), тъй като частичната загуба на първите предимства произтича не от ползването на равностойни данъчни предимства в Люксембург, а има автоматичен характер в случай на получаване на доходи, освободени по силата на международни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане.

50 Освен това изглежда, че в държавата членка по месторабота на жалбоподателя в главното производство отчитането на личното и семейното му положение е само частично, тъй като, както следва от самия текст на третия въпрос, данъчните предимства, от които той се е ползвал при облагането в тази държава членка на получените от него доходи в последната, не включват някои от тези, на които по принцип има право в държавата членка по пребиваване, а именно Кралство Белгия, и част от които той губи в приложение на посочената правна уредба.

51 При тези условия нито механизмите, използвани в Белгийско-люксембургската данъчна спогодба за премахване на двойното данъчно облагане, нито разглежданата в главното производство национална данъчна система позволяват на местните лица за данъчни цели в Белгия да се гарантира, че цялото им лично и семейно положение ще бъде надлежно отчетено в държавата членка по месторабота.

52 Ето защо на третия въпрос следва да се отговори, че няма значение за отговора на първия въпрос обстоятелството, че по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане между държавата членка по пребиваване и държавата членка по месторабота съответното данъчнозадължено лице се е ползвало при облагането на доходите, които е получило във втората държава членка, от данъчните предимства, предвидени в нейното данъчно законодателство, при положение че нито тази спогодба, нито данъчната уредба на държавата членка по пребиваване предвиждат отчитането на тези данъчни предимства и при положение че последните не включват някои от предимствата, на които данъчнозадълженото лице по принцип има право в държавата членка по пребиваване.

По четвъртия въпрос

53 С четвъртия си въпрос по същество запитващата юрисдикция иска да се установи дали за отговора на първия въпрос има значение обстоятелството, че в държавата членка по месторабота съответното данъчнозадължено лице е получило данъчно намаление в размер, който е поне равен на този на данъчните предимства, които е загубило в държавата членка по пребиваване.

54 В това отношение следва да се припомни, че държава членка не може да се позовава на съществуването на предимство, предоставено едностранно от друга държава членка, в конкретния случай държавата членка, в която съответното данъчнозадължено лице работи и получава съществената част от облагаемите си доходи, за да се отклони от задълженията си, произтичащи от Договора (вж. в този смисъл решение от 12 декември 2013 г., Imfeld и Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, т. 61 и цитираната съдебна практика).

55 Прилагането на разглежданата в главното производство данъчна уредба обаче води до това, че данъчнозадължено лице като BJ, което пребивава в Белгия и получава там облагаеми доходи, автоматично губи част от данъчните предимства, на които по принцип има право по силата на тази уредба, когато получава доходи в друга държава членка, освободени в Белгия по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане. Именно автоматичният характер на тази загуба, независимо от данъчното третиране в друга държава членка на данъчнозадълженото лице, води до накърняване на свободното движение на работниците (вж. в този смисъл решение от 12 декември 2013 г., Imfeld и Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, т. 62).

56 Следователно обстоятелството, че личното и семейно положение на жалбоподателя в главното производство е било — при облагането на доходите, които той е получил в Люксембург — частично отчетено в тази държава членка и че поради това той е могъл да се ползва от данъчно предимство в нея, не може, независимо от размера на това предимство, да бъде изтъкнато от държавата членка по пребиваване, за да се отклони от задълженията си по член 45 ДФЕС.

57 Освен това следва да се припомни, че в съответствие със съдебната практика, припомнена в точки 25, 37 и 46 от настоящото решение, държавата членка по пребиваване и евентуално държавата членка по месторабота трябва да гарантират на своите данъкоплатци, че ще бъде надлежно отчетено изцяло личното и семейното им положение.

58 От обстоятелството, че в Люксембург жалбоподателят в главното производство е получил данъчно намаление в размер, който е поне равен на размера на данъчните предимства, които е загубил в Белгия, обаче не може да се изведе, че личното и семейното му положение е било взето изцяло предвид, още повече че отчитането на това положение, изглежда, е само частично, тъй като данъчното намаление не включва някои от данъчните предимства, на които той по принцип има право в Белгия.

59 Освен това, както бе посочено в точка 48 от настоящото решение, член 24, параграф 4, буква а) от Белгийско-люксембургската данъчна спогодба предвижда отчитане на личното и семейното положение на съответното данъчнозадължено лице единствено за да се определи средната данъчна ставка за неговите облагаеми доходи в Люксембург.

60 Ето защо на четвъртия въпрос следва да се отговори, че няма значение за отговора на първия въпрос обстоятелството, че в държавата членка по месторабота съответното данъчнозадължено лице е получило данъчно намаление в размер, който е поне равен на този на данъчните предимства, които е загубило в държавата членка по пребиваване.

По петия въпрос

61 С петия си въпрос по същество запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 63, параграф 1 и член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчна уредба на държава членка, чието прилагане води до това данъчнозадължено лице, което пребивава в тази държава членка, да губи част от предоставените от нея данъчни предимства, тъй като данъчнозадълженото лице получава доходи от апартамент, чийто собственик е в друга държава членка, които доходи се облагат в последната и са освободени от данъчно облагане в първата държава членка по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане.

62 В съответствие с член 63, параграф 1 ДФЕС всички ограничения върху движението на капитали между държавите членки и между държавите членки и трети страни се забраняват.

63 В това отношение следва да се припомни, че мерките, забранени с член 63, параграф 1 ДФЕС като ограничаващи движението на капитали, включват тези, които по естеството си могат да възпрат местните лица в една държава членка да инвестират в недвижими имоти в други държави членки (решение от 12 април 2018 г., Комисия/Белгия, C-110/17, EU:C:2018:250, т. 40 и цитираната съдебна практика).

64 От акта за преюдициално запитване става ясно, че през разглежданите в главното производство данъчни периоди BJ е получило доходи от отдаването под наем за жилищни цели на апартамент, който се намира в Люксембург.

65 Следователно член 63 ДФЕС е приложим към спора в главното производство.

66 В този смисъл се налага констатацията, че разглежданата в главното производство данъчна уредба, както е изложена по-специално в точка 28 от настоящото решение, се прилага за всички доходи, които са освободени по силата на международна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане.

67 Що се отнася до доходите от недвижими имоти, които се намират в Люксембург, по силата на Белгийско-люксембургската данъчна спогодба те се облагат в тази държава членка и са освободени от данък в Белгия.

68 По същия начин обаче, както по отношение на доходите, получени от жалбоподателя в главното производство за упражняване на професионалната му дейност в Люксембург, като се приспаднат данъчните намаления от основа, включваща едновременно необлагаемите доходи от белгийски източници и доходите, освободени по силата на международни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, и като се приспадне едва впоследствие от данъка частта, представляваща последните в общия размер на доходите, формиращи данъчната основа, прилагането на разглежданата в главното производство данъчна уредба също води до поставяне на жалбоподателя в неблагоприятно

положение, тъй като в резултат на това го лишава от част от данъчните предимства, на които щеше да има право, ако всичките му доходи от недвижими имоти произхождаха от недвижими имоти, които се намират в Белгия.

69 Така тази правна уредба установява разлика в третирането между данъчнозадължените лица, пребиваващи в Белгия, в зависимост от това дали получават доходи от недвижим имот, намиращ се в Белгия или в друга държава членка, която може да ги разубеди да инвестират в недвижими имоти в държави членки, различни от Кралство Белгия.

70 Поради това посочената правна уредба представлява ограничение на свободното движение на капитали, което по принцип е забранено с член 63, параграф 1 ДФЕС.

71 В съответствие с член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС разпоредбите на член 63 ДФЕС не накърняват правото на държавите членки да прилагат съответните разпоредби на тяхното данъчно законодателство, които провеждат разграничение между данъкоплатци, които не са в еднакво положение, що се отнася до тяхното място на пребиваване или място на инвестиране на капитала.

72 Тази разпоредба, доколкото представлява изключение от свободата на движение на капитали, трябва да се тълкува стриктно. Следователно тя не може да се тълкува в смисъл, че всяко данъчно законодателство, което предвижда разграничение на данъкоплатците в зависимост от мястото, където пребивават, или от държавата, в която инвестират своите капитали, автоматично е съвместимо с Договора (решение 11 септември 2014 г., Verest и Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, т. 26 и цитираната съдебна практика).

73 Всъщност самата дерогация, предвидена в посочената разпоредба, е ограничена от член 65, параграф 3 ДФЕС, който предвижда, че посочените в параграф 1 от този член национални разпоредби „не [трябва да] представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 63“ (решение от 11 септември 2014 г., Verest и Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, т. 27 и цитираната съдебна практика).

74 Според постоянната съдебна практика следва да се прави разграничение между случаите на различно третиране, които член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС разрешава, и случаите на дискриминация, забранени с член 65, параграф 3 ДФЕС. За да може национална данъчноправна уредба да се счита за съвместима с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, разликата в третирането трябва да се отнася до положения, които не са обективно сравними, или да е обоснована с императивно съображение от общ интерес (вж. в този смисъл решение от 12 април 2018 г., Комисия/Белгия, C-110/17, EU:C:2018:250, т. 55 и цитираната съдебна практика).

75 В случая следва да се отбележи, от една страна, че по силата на член 6 във връзка с член 23, параграф 2, точка 1 от Белгийско-люксембургската данъчна спогодба, както и на член 155 от CIR от 1992 г. Кралство Белгия е предвидило по отношение на местните лица за данъчни цели в Белгия метод на освобождаване с „резерва за прогресивност“, в приложение на който, ако доходите от недвижими имоти, намиращи се в Люксембург, се облагат в тази държава членка и са освободени от данък в Белгия, при определянето на данъчната ставка, приложима към облагаемите доходи в Белгия, тези доходи се вземат предвид.

76 Този метод позволява да се гарантира, че доходите на данъкоплатец, които са освободени от облагане в държавата членка на пребиваване, все пак могат да бъдат взети предвид от тази държава за целите на прилагането на правилото за прогресивност, когато се изчислява размерът на данъка върху останалите доходи на данъкоплатеца (вж. в този смисъл решение от 11 септември 2014 г., Verest и Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, т. 30 и цитираната съдебна практика).

77 В това отношение Съдът е приел, че целта на тази правна уредба е да не се допусне в държавата членка на пребиваване спрямо облагаемите доходи на данъкоплатец, собственик на намиращ се в друга държава членка недвижим имот, да се прилага по-ниска данъчна ставка от приложимата спрямо доходите на данъкоплатците, които са собственици на сходни имоти в държавата членка на пребиваване (решение от 11 септември 2014 г., Verest и Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, т. 31).

78 Следователно в светлината на тази цел положението на данъкоплатците, придобили недвижим имот в държавата членка на пребиваване, е сходно с това на данъкоплатците, придобили такъв имот в друга държава членка (решение от 11 септември 2014 г., Verest и Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, т. 32).

79 От друга страна, белгийското правителство, както впрочем и запитващата юрисдикция, не се позовава на нито едно императивно съображение от общ интерес, което да обоснове разликата в третирането, установена в разглежданата в главното производство правна уредба между тези две категории данъчнозадължени лица.

80 При тези условия национална данъчна уредба като разглежданата в главното производство не може да се приеме за съвместима с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, и по-специално с член 63, параграф 1 и член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС.

81 С оглед на изложените по-горе съображения на петия въпрос следва да се отговори, че член 63, параграф 1 и член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчна уредба на държава членка, чието прилагане води до това данъчнозадължено лице, което пребивава в тази държава членка, да губи част от предоставените от нея данъчни предимства, тъй като данъчнозадълженото лице получава доходи от апартамент, чийто собственик е в друга държава членка, които доходи се облагат в последната и са освободени от данъчно облагане в първата държава членка по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане.

По съдебните разноски

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

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

1) **Член 45 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчна уредба на държава членка, чието прилагане води до това данъчнозадължено лице, което пребивава в тази държава членка — при изчисляване на данъка му върху доходите в посочената държава членка — да губи част от предоставените от нея данъчни предимства, тъй като това данъчнозадължено лице получава възнаграждение за упражняване на трудова дейност в друга държава членка, което подлежи на данъчно облагане в последната държава членка и е освободено от облагане в първата държава членка по силата на двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане.**

2) **Обстоятелството, че съответното данъчнозадължено лице не получава значителен доход в държавата членка по пребиваване, няма значение за отговора на първия преюдициален въпрос, при положение че тази държава членка е в състояние да му предостави разглежданите данъчни предимства.**

3) **Обстоятелството, че по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане между държавата членка по пребиваване и държавата членка по месторабота съответното данъчнозадължено лице се е ползвало при облагането на доходите, които е получило във втората държава членка, от данъчните предимства, предвидени в нейното данъчно законодателство, няма значение за отговора на първия преюдициален въпрос, при положение че нито тази спогодба, нито данъчната уредба на държавата членка по пребиваване предвиждат отчитането на тези данъчни предимства и при положение че последните не включват някои от предимствата, на които данъчнозадълженото лице по принцип има право в държавата членка по пребиваване.**

4) **Обстоятелството, че в държавата членка по месторабота съответното данъчнозадължено лице е получило данъчно намаление в размер, който е поне равен на този на данъчните предимства, които е загубило в държавата членка по пребиваване, няма значение за отговора на първия преюдициален въпрос.**

5) **Член 63, параграф 1 и член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчна уредба на държава членка, чието прилагане води до това данъчнозадължено лице, което пребивава в тази държава членка, да губи част от предоставените от нея данъчни предимства, тъй като данъчнозадълженото лице получава доходи от апартамент, чийто собственик е в друга държава членка, които доходи се облагат в последната и са освободени от данъчно облагане в първата държава членка по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане.**

Подписи