TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2021. gada 15. jūlijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Darba ņēmēju brīva pārvietošanās – Kapitāla brīva aprite – Ienākuma nodoklis – Tiesību akti, kas vērsti uz dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanu – Saņemtie ienākumi dalībvalstī, kas nav dzīvesvietas valsts – Atbrīvojuma aprēķina kartība dzīvesvietas dalībvalstī – Konkrētu nodokļu priekšrocību daļējs zaudējums

Lietā C-241/20

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *tribunal de première instance du Luxembourg* (Beļģija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2020. gada 1. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 5. jūnijā, tiesvedībā

BJ

pret

État belge,

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*], Tiesas priekšsēdētāja vietniece R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente), tiesneši K. Toadere [*C. Toader*], M. Safjans [*M. Safjan*] un N. Jēskinens [*N. Jääskinen*],

ģenerāladvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– BJ vārdā – *N. Lequeux*, advokāts,

– Beļģijas valdības vārdā – *C. Pochet*, kā arī *P. Cottin* un *S. Baeyens*, pārstāvji,

– Nīderlandes valdības vārdā – *M. K. Bulterman* un *M. A.M. de Ree*, pārstāves,

– Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *V. Uher*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – franču.

ņemot vērā lēmumu, kas pieņemts pēc ģenerāladvokātes uzklausīšanas, izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LESD 45. pantu, 63. panta 1. punktu un 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp BJ un *État belge* [Beļģijas valsti] par to, ka ir zaudēta daļa no nodokļu priekšrocībām, uz kurām viņam būtu tiesības, ja visi ienākumi būtu gūti Beļģijā.

Atbilstošās tiesību normas

Beļģijas un Luksemburgas nodokļu konvencija

3 Beļģijas Karalistes un Luksemburgas Lielhercogistes Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu un par dažu citu jautājumu reglamentāciju saistībā ar ienākuma un kapitāla nodokļiem, kas parakstīta Luksemburgā 1970. gada 17. septembrī, redakcijā, kas bija piemērojama pamatlietas faktu rašanās laikā (turpmāk tekstā – "Beļģijas un Luksemburgas nodokļu konvencija"), 6. panta "Ienākumi no nekustamā īpašuma" 1. punktā ir paredzēts, ka:

"Ienākumi no nekustamā īpašuma ir apliekami ar nodokli tajā līgumslēdzējā valstī, kurā šie īpašumi atrodas."

4 Šīs konvencijas 15. panta "Neatkarīgās profesijas" 1. punktā ir paredzēts:

"Neskarot 16., 18., 19. un 20. panta noteikumus, alga, samaksa un cita veida līdzīga atlīdzība, kuru līgumslēdzējas valsts rezidents saņem par algotu darbu, ar nodokli ir apliekama tikai šajā valstī, ja vien darbs netiek veikts citā līgumslēdzējā valstī. Ja darbs tiek veikts citā valstī, par to saņemtā atlīdzība ar nodokli ir apliekama šajā citā valstī."

5 Šīs konvencijas 23. pantā "Noteikumi dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanai" 2. punkta 1. apakšpunktā ir noteikts:

"Attiecībā uz Beļģijas rezidentiem dubulto nodokļu uzlikšanu novērš šādi:

1° Luksemburgā gūtie ienākumi – izņemot 2.°un 3.°punktā minētos ienākumus – Luksemburgā esošās īpašuma daļas, kas šajā valstī ir apliekamas 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."

6 Minētā likuma 24. panta "Nediskriminācija" 4. punkta a) apakšpunktā ir noteikts:

"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."

Beļģijas tiesības

7 *Code des impôts sur les revenus 1992* [1992. gada Ienākuma nodokļa kodekss] pamatlietas faktiem piemērojamā redakcijā (turpmāk tekstā – "1992. gada *CIR*") 131. pants reglamentē ar nodokli neapliekamo minimumu.

8 Nodokļa samazinājumi, kas piešķirti ilgtermiņa uzkrājumiem, un izdevumi, kas veikti, lai taupītu enerģiju ēkā, tiek reglamentēti attiecīgi šī kodeksa 145/1. un 145/24. pantā.

9 Minētā kodeksa 155. panta pirmā daļa ir formulēta šādi:

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

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

10 2006.–2011. taksācijas gadā Beļģijas nodokļu rezidents BJ strādāja algotu darbu Luksemburgā.

11 Turklāt BJ pieder dzīvoklis, kas atrodas Luksemburgā un kas ir izīrēts dzīvošanai fiziskai personai, un divi Beļģijā esoši nekustamie īpašumi.

12 Saskaņā ar Beļģijas un Luksemburgas nodokļu konvencijas 6. panta 1. punktu un 15. panta 1. punktu BJ Luksemburgas izcelsmes ienākumi no nekustamā īpašuma un profesionālie ienākumi bija apliekami ar nodokli Luksemburgā un tie tur tika aplikti ar nodokli saskaņā ar šīs konvencijas 24. panta 4. punkta a) apakšpunktu.

13 Saskaņā ar minētās konvencijas 23. panta 2. punkta 1. apakšpunktu un 1992. gada *CIR* 155. pantu šie ienākumi, kas ir atbrīvoti no nodokļa Beļģijā, pirmām kārtām, tika ņemti vērā, nosakot nodokli šajā dalībvalstī. Otrām kārtām, šādi noteiktajam nodoklim tika piemēroti nodokļa samazinājumi par no nodokļa atbrīvotajiem ienākumiem, ilgtermiņa uzkrājumiem un izdevumiem, kas radušies, lai taupītu enerģiju mājoklī, kas paredzēti attiecīgi 1992. gada *CIR* 131. pantā, 145/1. pantā un 145/24. pantā. Trešām kārtām, šis nodoklis, piemērojot 1992. gada *CIR* 155. pantu, tika samazināts proporcionāli daļai, kuru no nodokļa atbrīvotie Luksemburgas ienākumi veidoja BJ kopējos ienākumos.

14 Ar Beļģijas nodokļu administrācijā iesniegtajām sūdzībām BJ apstrīdēja šo divu kategoriju nodokļa samazinājumu ieskaitīšanu, norādot, ka nodokļa samazinājuma piemērošana ienākumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar starptautiskajām konvencijām par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu, nevis pirms, bet pēc tam, kad tika piemērots nodokļa samazinājums par no nodokļa atbrīvotajiem ienākumiem, ilgtermiņa uzkrājumiem un izdevumiem mājokļa energoekonomijai, tam neļauj pilnībā izmantot šīs nodokļu priekšrocības un proporcionāli no nodokļa atbrīvotajiem ienākumiem Luksemburgā rada to zaudējumu daļu, uz kuru tam bija tiesības saskaņā ar Beļģijas tiesisko regulējumu.

15 Pēc šo sūdzību noraidīšanas BJ vērsās *tribunal de première instance du Luxembourg* [Luksemburgas pirmās instances tiesa] (Beļģija), lai lūgtu viņam piešķirt pilnas attiecīgās nodokļu priekšrocības. Šī tiesa uzskatīja, ka šo nodokļu priekšrocību lielākā daļa ir zaudēta, jo ar šiem samazinājumiem BJ [ienākuma] nodoklis par Beļģijā gūtajiem ienākumiem tika pazemināts pavisam nedaudz.

16 Šajā ziņā iesniedzējtiesa vispirms jautā, vai LESD 45. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds valsts nodokļu tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais. Ja tas tā ir, tad tā tālāk vēlas noskaidrot, vai konkrētas pamatlietas īpašības var ietekmēt šo interpretāciju. Visbeidzot šī tiesa arī jautā, vai, ņemot vērā to, ka BJ gūst ienākumus no dzīvokļa izīrēšanas Luksemburgā, LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj šādu tiesisko regulējumu.

17 Šādos apstākļos *tribunal de première instance de Luxembourg* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"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?

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 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 arī ienākumus no viņam piederošas dzīvojamās mājas īres citā dalībvalstī, kurā tie ir tikuši aplikti ar nodokli?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

18 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 45. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds dalībvalsts nodokļu tiesiskais regulējums, kura piemērošanas rezultātā šajā dalībvalstī dzīvojošs nodokļu maksātājs, aprēķinot viņa ienākuma nodokli minētajā dalībvalstī, zaudē daļu no tajā piešķirtajām nodokļu priekšrocībām, tādēļ ka šis nodokļu maksātājs saņem atlīdzību par algotu profesionālu darbību citā dalībvalstī, kas tajā ir apliekama ar nodokli un atbrīvota no nodokļa dzīvesvietas valstī atbilstoši divpusējai konvencijai par dubultas aplikšanas ar nodokli novēršanu.

19 Vispirms ir jāpārbauda, vai LESD 45. pants ir piemērojams pamatlietā.

20 Šajā ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ikviens Eiropas Savienības pilsonis, kurš neatkarīgi no savas dzīvesvietas un pilsonības ir izmantojis tiesības uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos un ir veicis profesionālu darbību citā dalībvalstī, kas nav viņa dzīvesvietas dalībvalsts, ietilpst LESD 45. panta piemērošanas jomā (spriedums, 2017. gada 22. jūnijs, *Bechtel*, C-20/16, EU:C:2017:488, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

21 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka prasītājs pamatlietā dzīvo Beļģijā un ka pamatlietā aplūkotajos taksācijas gados viņš Luksemburgā strādājis algotu darbu.

22 Līdz ar to prasītāja pamatlietā situācija ietilpst LESD 45. panta piemērošanas jomā.

23 Pēc šī sākotnējā precizējuma ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru visu LESD noteikumu par personu brīvu pārvietošanos mērķis ir atvieglot ES pilsoņu visa veida profesionālo darbību visā Savienības teritorijā un aizliegt pasākumus, kas varētu radīt šiem pilsoņiem nelabvēlīgāku situāciju, ja viņi vēlas veikt saimniecisko darbību citas dalībvalsts teritorijā (spriedumi, 2002. gada 12. decembris, *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 77. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2017. gada 22. jūnijs, *Bechtel*, C-20/16, EU:C:2017:488, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 Līdz ar to ar LESD 45. pantu ir nesaderīgs jebkurš valsts pasākums, kas Savienības pilsoņiem var traucēt vai padarīt mazāk pievilcīgu šajā pantā noteiktās pamatbrīvības izmantošanu (spriedums, 2019. gada 10. oktobris, *Krah*, C-703/17, EU:C:2019:850, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 Turklāt principā dzīvesvietas dalībvalstij 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 (spriedums, 2019. gada 14. marts, *Jacob* un *Lennertz*, C-174/18, EU:C:2019:205, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 No tā izriet, ka tā ir Beļģijas Karaliste – kā prasītāja pamatlietā dzīvesvietas dalībvalsts, kurai viņam ir jāpiešķir visas nodokļu priekšrocības saistībā ar viņa personīgo un ģimenes situāciju.

27 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka pamatlietā aplūkotās nodokļu priekšrocības, proti, nodokļa samazinājumu par no nodokļa atbrīvoto ienākumu daļu, ilgtermiņa uzkrājumiem un izdevumiem, kas radušies, lai taupītu enerģiju mājoklī, Tiesa ir atzinusi par saistītām ar nodokļa maksātāja personisko un ģimenes situāciju (spriedums, 2019. gada 14. marts, *Jacob* un *Lennertz*, C-174/18, EU:C:2019:205, 33., 40. un 41. punkts).

28 Pamatlietā aplūkotajā nodokļu tiesiskajā regulējumā ir paredzēts, ka gūtie ienākumi, kas ir atbrīvoti no nodokļa atbilstoši starptautiskajām konvencijām par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu, vispirms ir ieskaitāmi nodokļa bāzē, uz kuras pamata tiek noteikta piemērojamā nodokļa likme Beļģijā gūtiem no nodokļa neatbrīvotajiem ienākumiem, pamatnodokli aprēķinot uz šīs nodokļa bāzes pamata. Nodokļa samazinājumi par no nodokļa atbrīvotām ienākumu daļām, ilgtermiņa uzkrājumiem un izdevumiem, kas veikti, lai taupītu enerģiju mājoklī, pēc tam tiek atskaitīti no pamatnodokļa. Tikai tad, kad ir veikti šie samazinājumi, pamatnodokli samazina proporcionāli daļai, kāda ir no nodokļiem atbrīvotajiem ieņēmumiem atbilstoši starptautiskajām konvencijām par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu visu ieņēmumu kopsummā, atbilstoši 1992. gada *CIR* 155. pantam.

29 Tomēr, kā Tiesa ir nospriedusi, nodokļa samazinājumu ieskaitot bāzē, kas ietver gan Beļģijas izcelsmes no nodokļa neatbrīvotos ienākumus, gan ārvalstu izcelsmes atbrīvotos ienākumus saskaņā ar starptautiskajām konvencijām par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu, un vēlāk atskaitot no tās tikai to nodokļa daļu, kura atbilst pēdējiem ienākumiem no visas kopējo ienākumu summas, kas veido nodokļa bāzi, šis nodokļu tiesiskais regulējums liek zaudēt tādam nodokļu maksātājam – kāds ir prasītājs pamatlietā – daļu no nodokļu priekšrocībām, kuras tam tiktu pilnībā piešķirtas, ja visi viņu ienākumi būtu bijuši gūti Beļģijā un ja nodokļa samazinājums tiktu ieskaitīts tikai šādos ienākumos (spriedums, 2019. gada 14. marts, *Jacob* un *Lennertz*, C-174/18, EU:C:2019:205, 31. punkts).

30 No tā izriet, ka prasītājs pamatlietā ir nelabvēlīgākā situācijā, jo viņš nav varējis pilnībā izmantot nodokļu atlaides, uz kurām tam būtu tiesības, ja viņš visus savus ienākumus būtu guvis Beļģijā (skat. pēc analoģijas spriedumu, 2019. gada 14. marts, *Jacob* un *Lennertz*, C-174/18, EU:C:2019:205, 42. punkts).

31 Ar pamatlietā aplūkoto tiesisko regulējumu ir ieviesta atšķirīga attieksme nodokļu ziņā pret Savienības pilsoņiem, kuri dzīvo Beļģijas Karalistes teritorijā, atkarībā no viņu gūto ienākumu izcelsmes, kas ir atšķirība, kura var atturēt viņus no līgumā garantēto brīvību izmantošanas, it īpaši no LESD 45. pantā noteiktās darba ņēmēju pārvietošanās brīvības izmantošanas (šajā ziņā skat. spriedumu, 2019. gada 14. marts, *Jacob* un *Lennertz*, C-174/18, EU:C:2019:205, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 No tā izriet, ka šāds tiesiskais regulējums ir šķērslis darba ņēmēju pārvietošanās brīvībai, kas principā ir aizliegts ar šo pantu.

33 Šāds šķērslis ir pieļaujams tikai tad, ja tam ir leģitīms ar Līgumu saderīgs mērķis un ja to attaisno primāri vispārējo interešu apsvērumi. Tomēr arī tādā gadījumā šāda pasākuma piemērošanai ir jābūt atbilstošai, lai garantētu attiecīgā mērķa sasniegšanu, un tā nevar pārsniegt šī mērķa sasniegšanai nepieciešamo (spriedums, 2019. gada 14. marts, *Jacob* un *Lennertz*, C-174/18, EU:C:2019:205, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 Taču šajā lietā ne tikai Beļģijas valdība, bet arī iesniedzējtiesa nav norādījusi nekādu pamatojumu, tomēr tā uzskata, ka pirmais jautājums būtībā ir identisks tam, kas tika uzdots lietās, kurās tika pasludināti 2002. gada 12. decembra spriedums *de Groot* (C-385/00, EU:C:2002:750), kā arī 2019. gada 14. marta spriedums *Jacob* un *Lennertz* (C-174/18, EU:C:2019:205), un ka tādējādi uz to ir jāsniedz apstiprinoša atbilde.

35 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka LESD 45. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds dalībvalsts nodokļu tiesiskais regulējums, kura piemērošanas rezultātā šajā dalībvalstī dzīvojošs nodokļu maksātājs, aprēķinot ienākuma nodokli minētajā dalībvalstī, zaudē daļu no tajā viņam piešķirtajām nodokļu priekšrocībām tādēļ, ka šis nodokļu maksātājs saņem atlīdzību par veikto profesionālo darbību citā dalībvalstī, kas ir apliekama ar nodokli šajā pēdējā minētajā valstī un atbrīvota no nodokļa pirmajā dalībvalstī, pamatojoties uz divpusējo konvenciju par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu.

Par otro jautājumu

36 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai uz pirmo jautājumu sniegto atbildi ietekmē apstāklis, ka attiecīgais nodokļu maksātājs nesaņem nozīmīgus ienākumus dzīvesvietas dalībvalstī, bet viņam tomēr var piešķirt attiecīgās nodokļu priekšrocības.

37 Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai nodarbinātības dalībvalstij ir pienākums ņemt vērā personīgo un ģimenes situāciju tikai tad, ja nodokļu maksātājs šajā dalībvalstī gūst visus vai gandrīz visus ar nodokli apliekamos ienākumus un ja viņš negūst ievērojamus ienākumus savā dzīvesvietas valstī tā, ka tā nevar viņam piešķirt priekšrocības, kuras būtu jāpiešķir, ņemot vērā viņa personīgo un ģimenes situāciju (spriedums, 2017. gada 22. jūnijs, *Bechtel*, C-20/16, EU:C:2017:488, 56. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Tiesa precizēja, ka tas tā būtu tad, ja izrādītos, ka ieinteresētais nodokļa maksātājs nav guvis savas dzīvesvietas dalībvalsts teritorijā nekādus ienākumus vai ir guvis tik pieticīgus ienākumus, ka šī dalībvalsts nevar viņam piešķirt nodokļu priekšrocības, kas izriet no visu šo ienākumu un viņa personiskās un ģimenes situācijas ņemšanas vērā (spriedums, 2017. gada 9. februāris, X, C-283/15, EU:C:2017:102, 39. punkts).

39 Proti, izšķirošais kritērijs paliek kādas dalībvalsts nespēja ņemt vērā nodokļu jomā nodokļa maksātāja personisko un ģimenes situāciju tāpēc, ka viņš negūst pietiekamus ar nodokļiem apliekamus ienākumus, lai gan ārpus šīs dalībvalsts to var ņemt vērā pietiekamu ienākumu dēļ (spriedums, 2017. gada 9. februāris, X, C-283/15, EU:C:2017:102, 42. punkts).

40 Taču tā tas acīmredzami nav pamatlietā, jo no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka neatkarīgi no ienākumu apmēra, ko prasītājs pamatlietā ir guvis dzīvesvietas dalībvalstī, un no to proporcijas viņa kopējos ienākumos, šie ienākumi ir pietiekami, lai šī dalībvalsts varētu tos aplikt ar nodokli un piešķirt viņam tādas priekšrocības kā pamatlietā aplūkotais nodokļa samazinājums, kas izriet no viņa personiskās un ģimenes situācijas ņemšanas vērā.

41 Tādējādi, lai gan prasītājs pamatlietā lielāko daļu savu ienākumu gūst Luksemburgā, no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka viņš Beļģijā gūst pietiekamus ienākumus, lai viņa personīgo un ģimenes situāciju varētu ņemt vērā šajā pēdējā dalībvalstī ar nolūku piešķirt viņam nodokļu priekšrocības.

42 Šādos apstākļos uz otro jautājumu ir jāatbild, ka tas, ka attiecīgais nodokļu maksātājs dzīvesvietas dalībvalstī nesaņem būtiskus ienākumus, neietekmē atbildi, kas sniegta uz pirmo jautājumu, ja šī dalībvalsts viņam var piešķirt attiecīgās nodokļu priekšrocības.

Par trešo jautājumu

43 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai uz pirmo jautājumu sniegto atbildi ietekmē tas, ka saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu starp dzīvesvietas dalībvalsti un nodarbinātības dalībvalsti attiecīgais nodokļu maksātājs, apliekot ar nodokli viņa otrajā dalībvalstī gūtos ienākumus, ir izmantojis nodokļu priekšrocības, kas paredzētas tās nodokļu tiesību aktos, bet ka šīs nodokļu priekšrocības neietver konkrētas priekšrocības no tām, uz kurām viņam principā ir tiesības pirmajā dalībvalstī.

44 Šajā ziņā jāatgādina, ka, ja Savienības līmenī nav pieņemtu unificēšanas vai saskaņošanas pasākumu, dalībvalstīm ir ļauts grozīt saikni starp rezidentu visu ienākumu ņemšanu vērā viņu dzīvesvietas valstī, no vienas puses, un viņu vispārīgās personīgās un ģimenes situācijas [ņemšanu vērā viņu dzīvesvietas valstī], no otras puses, piemērojot divpusējās un daudzpusējās konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu. Tādējādi dzīvesvietas dalībvalsts var tikt līgumiski atbrīvota no sava pienākuma pilnībā ņemt vērā to nodokļu maksātāju personīgo un ģimenes situāciju, kuri dzīvo tās teritorijā un daļēji veic savu saimniecisko darbību citā dalībvalstī (spriedums, 2002. gada 12. decembris, *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 99. punkts).

45 Turklāt dzīvesvietas valsts var izvairīties no šī pienākuma izpildes, ja tā konstatē, ka, pat neņemot vērā visu konvenciju, viena vai vairākas nodarbinātības dalībvalsts attiecībā uz 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, 2002. gada 12. decembris, *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 100. punkts).

46 Tomēr mehānismiem, kas izmantoti ar nolūku novērst nodokļu dubultu uzlikšanu, vai valsts nodokļu sistēmām, kuru rezultātā tā tiek likvidēta vai samazināta, tomēr attiecīgajiem valstu nodokļa maksātājiem ir jānodrošina, ka kopumā attiecīgi tiks ņemta vērā viņu personīgā un ģimenes situācija neatkarīgi no veida, kādā attiecīgās dalībvalstis ir sadalījušas šo pienākumu savā starpā, lai neradītu nevienlīdzīgu attieksmi, kas nav saderīga ar Līguma noteikumiem par darba ņēmēju brīvu pārvietošanos un kas nekādi neizriet no starp valstu nodokļu tiesību aktiem pastāvošajām atšķirībām (skat. spriedumus, 2002. gada 12. decembris, *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 101. punkts, kā arī 2013. gada 12. decembris, *Imfeld* un *Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 70. punkts).

47 Taču šajā lietā ir jānorāda, pirmkārt, ka no Beļģijas un Luksemburgas nodokļu konvencijas noteikumiem neizriet, ka saskaņā ar šo konvenciju Beļģijas Karaliste būtu atbrīvota no sava pienākuma pilnībā ņemt vērā nodokļu maksātāju, kuri dzīvo tās teritorijā un daļēji veic savu saimniecisko darbību Luksemburgā, personisko un ģimenes situāciju.

48 Proti, šīs konvencijas 24. panta 4. punkta a) apakšpunktā ir paredzēts ņemt vērā attiecīgā nodokļu maksātāja personisko un ģimenes situāciju tikai tādēļ, lai noteiktu vidējo nodokļa likmi viņa Luksemburgā ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, neatbrīvojot Beļģijas Karalisti no šī pienākuma.

49 No otras puses, pamatlietā aplūkotajā nodokļu tiesiskajā regulējumā nav noteikta nekāda saistība starp tām nodokļu priekšrocībām, kuras ar to tiek piešķirtas nodokļu maksātājiem, kas ir attiecīgās dalībvalsts rezidenti, un tām, kuras tie var izmantot, kad to ienākumi tiek aplikti ar nodokļiem citā dalībvalstī (spriedums, 2013. gada 12. decembris, *Imfeld* un *Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 73. punkts), jo pirmo priekšrocību daļēja zaudēšana izriet nevis no tādām pašām nodokļu priekšrocībām Luksemburgā, bet tas notiek automātiski tad, ja tiek saņemti no nodokļiem atbrīvoti ienākumi atbilstoši starptautiskajām konvencijām par dubultās uzlikšanas novēršanu.

50 Turklāt šķiet, ka prasītāja pamatlietā nodarbinātības dalībvalstī viņa personīgās un ģimenes situācijas ņemšana vērā ir tikai daļēja, jo, kā izriet no paša trešā jautājuma formulējuma, nodokļu priekšrocības, kuras viņš šajā dalībvalstī ir saņēmis, kad viņa šajā dalībvalstī gūtie ienākumi tika aplikti ar nodokli, neietver dažas no tām, uz kurām viņam principā ir tiesības savā dzīvesvietas dalībvalstī, proti, Beļģijas Karalistē, un kuras viņš daļēji zaudē, piemērojot minēto regulējumu.

51 Šādos apstākļos nedz Beļģijas un Luksemburgas nodokļu konvencijā izmantotie mehānismi, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu, nedz pamatlietā aplūkotā valsts nodokļu sistēma neļauj Beļģijas nodokļu rezidentiem nodrošināt, ka kopumā viņu personīgā un ģimenes situācija tiek pienācīgi ņemta vērā nodarbinātības dalībvalstī.

52 Līdz ar to uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka tas, ka saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu starp dzīvesvietas dalībvalsti un nodarbinātības dalībvalsti attiecīgais nodokļu maksātājs, apliekot ar nodokli viņa ienākumus, ko viņš ir guvis otrajā dalībvalstī, ir izmantojis nodokļu priekšrocības, kas paredzētas tās nodokļu tiesību aktos, neietekmē uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, jo ne šī konvencija, ne šīs dzīvesvietas dalībvalsts nodokļu tiesiskais regulējums neparedz, ka šīs nodokļu priekšrocības jāņem vērā un tās neietver konkrētas priekšrocības, uz kurām šim nodokļu maksātājam principā ir tiesības dzīvesvietas dalībvalstī.

Par ceturto jautājumu

53 Ar ceturto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai sniegto atbildi uz pirmo jautājumu ietekmē apstāklis, ka attiecīgais nodokļu maksātājs nodarbinātības dalībvalstī ir saņēmis nodokļa samazinājumu vismaz tādā apmērā, kas atbilst viņa dzīvesvietas dalībvalstī zaudētajām nodokļu priekšrocībām.

54 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka dalībvalsts nevar atsaukties uz to, ka pastāv priekšrocība, ko vienpusēji piešķīrusi cita dalībvalsts, šajā gadījumā dalībvalsts, kurā attiecīgais nodokļu maksātājs strādā un saņem lielāko daļu savu ar nodokli apliekamo ienākumu, lai izvairītos no pienākumiem, kas tai uzlikti saskaņā ar Līgumu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2013. gada 12. decembris, *Imfeld* un *Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 61. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

55 Taču pamatlietā aplūkotā nodokļu tiesiskā regulējuma piemērošanas rezultātā tāds nodokļu maksātājs kā BJ, kas dzīvo Beļģijā un gūst tajā ar nodokli apliekamus ienākumus, automātiski zaudē daļu no nodokļu priekšrocībām, uz kurām viņam principā ir tiesības saskaņā ar šo tiesisko regulējumu, ja viņš citā dalībvalstī gūst ienākumus, kas Beļģijā ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu. Neatkarīgi no tā, kāds ir nodokļu režīms attiecībā uz šo nodokļa maksātāju šajā citā dalībvalstī, šīs zaudēšanas automātiskums apdraud darba ņēmēju pārvietošanās brīvību (šajā ziņā skat. spriedumu, 2013. gada 12. decembris, *Imfeld* un *Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 62. punkts).

56 Līdz ar to dzīvesvietas dalībvalsts, lai izvairītos no pienākumiem, kas tai ir noteikti saskaņā ar LESD 45. pantu, nevar atsaukties uz apstākli, ka prasītāja pamatlietā personiskā un ģimenes situācija, apliekot ar nodokli viņa Luksemburgā gūtos ienākumus, tika daļēji ņemta vērā šajā dalībvalstī un ka tādēļ viņš varēja saņemt nodokļu priekšrocību neatkarīgi no šīs priekšrocības apmēra.

57 Turklāt ir jāatgādina, ka saskaņā ar šī sprieduma 25., 37. un 46. punktā atgādināto judikatūru dzīvesvietas dalībvalstij un vajadzības gadījumā – nodarbinātības dalībvalstij ir jānodrošina saviem nodokļu maksātājiem, ka viņu personīgā un ģimenes situācija tiks pienācīgi ņemta vērā.

58 Tomēr tas nevar izrietēt no apstākļa, ka Luksemburgā prasītājs pamatlietā ir saņēmis nodokļa samazinājumu vismaz tādā apmērā, kas atbilst nodokļu priekšrocībām, kuras viņš ir zaudējis Beļģijā, jo viņa personīgā un ģimenes situācija tika pilnībā ņemta vērā, vēl jo mazāk tāpēc, ka šķiet, ka šīs situācijas ņemšana vērā ir tikai daļēja, jo šis nodokļa samazinājums neietver noteiktas nodokļu priekšrocības, uz kurām viņam principā ir tiesības Beļģijā.

59 Turklāt, kā ir norādīts šī sprieduma 48. punktā, Beļģijas un Luksemburgas nodokļu konvencijas 24. panta 4. punkta a) apakšpunktā ir paredzēts ņemt vērā attiecīgā nodokļu maksātāja personisko un ģimenes situāciju tikai tādēļ, lai noteiktu vidējo nodokļa likmi viņa Luksemburgā ar nodokli apliekamajiem ienākumiem.

60 Līdz ar to uz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka tas, ka nodarbinātības dalībvalstī attiecīgais nodokļu maksātājs ir saņēmis nodokļa samazinājumu vismaz tādā apmērā, kas atbilst nodokļu priekšrocībām, kuras viņš ir zaudējis dzīvesvietas dalībvalstī, neietekmē uz pirmo jautājumu sniegto atbildi.

Par piekto jautājumu

61 Ar piekto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 63. panta 1. punkts un 65. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds dalībvalsts nodokļu tiesiskais regulējums, kura piemērošanas rezultātā šajā dalībvalstī dzīvojošs nodokļu maksātājs zaudē daļu no tās piešķirtajām nodokļu priekšrocībām tādēļ, ka šis nodokļu maksātājs gūst ienākumus no dzīvokļa, kas tam pieder citā dalībvalstī, [izīrēšanas] un kuriem nodoklis ir piemērojams otrajā dalībvalstī, bet kurš saskaņā ar divpusējo nodokļu konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ir atbrīvots no nodokļa pirmajā dalībvalstī.

62 Saskaņā ar LESD 63. panta 1. punktu ir aizliegti visi kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā.

63 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka pasākumi, kas ar LESD 63. panta 1. punktu ir aizliegti kā kapitāla aprites ierobežojumi, ietver pasākumus, kas attur kādas dalībvalsts rezidentus veikt ieguldījumus nekustamajā īpašumā citās dalībvalstīs (spriedums, 2018. gada 12. aprīlis, Komisija/Beļģija, C-110/17, EU:C:2018:250, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

64 No iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka pamatlietā aplūkotajos taksācijas gados BJ ir guvis ienākumus no dzīvokļa, kas atrodas Luksemburgā, izīrēšanas dzīvošanai.

65 Līdz ar to LESD 63. pants ir piemērojams pamatlietā.

66 Šajā kontekstā ir jākonstatē, ka pamatlietā aplūkotais nodokļu tiesiskais regulējums, kāds tas it īpaši ir izklāstīts šī sprieduma 28. punktā, ir piemērojams visiem ienākumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar starptautisku konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu.

67 Ienākumi no Luksemburgā esošajiem nekustamajiem īpašumiem saskaņā ar Beļģijas un Luksemburgas nodokļu konvenciju ir apliekami ar nodokli šajā dalībvalstī un atbrīvoti no nodokļa Beļģijā.

68 Tomēr tāpat kā attiecībā uz ienākumiem, ko prasītājs pamatlietā ir guvis, veicot savu profesionālo darbību Luksemburgā, nodokļa samazinājumu ieskaitīšana bāzē, kas vienlaicīgi ietver Beļģijas izcelsmes no nodokļa neatbrīvotos ienākumus un ienākumus, kas ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar starptautiskajām konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, un tikai vēlāk atskaitot no nodokļa daļu, ko veido šie pēdējie minētie kopējā ienākumu summā, kas veido nodokļa bāzi, pamatlietā norādītā tiesiskā regulējuma piemērošana ir nelabvēlīga prasītājam pamatlietā arī tādēļ, ka tā rezultātā viņam tiek liegta daļa no nodokļu priekšrocībām, uz kurām tam ir tiesības tad, ja visi viņa ienākumi no nekustamā īpašuma būtu gūti no Beļģijā esošajiem nekustamajiem īpašumiem.

69 Tādējādi ar šo tiesisko regulējumu tiek radīta atšķirīga attieksme pret nodokļu maksātājiem Beļģijas rezidentiem atkarībā no tā, vai viņi gūst ienākumus no Beļģijā vai citā dalībvalstī esoša nekustamā īpašuma, kas var tos atturēt veikt ieguldījumus nekustamajā īpašumā dalībvalstīs, kas nav Beļģijas Karaliste.

70 Līdz ar to šāds tiesiskais regulējums ir uzskatāms par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kas principā ir aizliegts ar LESD 63. panta 1. punktu.

71 Atbilstīgi LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktam LESD 63. pants neskar dalībvalstu tiesības piemērot attiecīgos savu nodokļu tiesību aktus, kas ievieš atšķirību starp nodokļu maksātājiem, kuri neatrodas vienādā situācijā attiecībā uz savu dzīvesvietu vai kapitāla ieguldījuma vietu.

72 Šī norma, tā kā tā ir atkāpe no brīvas kapitāla aprites, ir jāinterpretē šauri. Tādēļ tā nevar tikt interpretēta tādējādi, ka jebkuri nodokļu tiesību akti, kuri ietver atšķirību starp nodokļu maksātājiem atkarībā no vietas, kurā tie dzīvo, vai valsts, kurā tie investē savu kapitālu, automātiski ir saderīgi ar Līgumu (spriedums, 2014. gada 11. septembris, *Verest* un *Gerards*, C-489/13, EU:C:2014:2210, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

73 Proti, pašu šajā normā paredzēto atkāpi ierobežo LESD 65. panta 3. punkts, kurā ir paredzēts, ka šī panta 1. punktā minētās valsts tiesību normas "nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka 63. pants" (spriedums, 2014. gada 11. septembris, *Verest* un *Gerards*, C-489/13, EU:C:2014:2210, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

74 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru – LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā atļautā atšķirīgā attieksme ir jānošķir no LESD 65. panta 3. punktā aizliegtās diskriminācijas. Lai valsts tiesību normas nodokļu jomā varētu tikt uzskatītas par saderīgām ar Līguma normām par kapitāla brīvu apriti, ir vajadzīgs, lai šī atšķirīgā attieksme būtu objektīvi nesalīdzināmās situācijās vai arī lai to attaisnotu primāri vispārējo interešu apsvērumi (šajā ziņā skat. spriedumu, 2018. gada 12. aprīlis, Komisija/Beļģija, C-110/17, EU:C:2018:250, 55. punkts un tajā minētā judikatūra).

75 Šajā gadījumā ir jānorāda, pirmkārt, ka saskaņā ar Beļģijas un Luksemburgas nodokļu konvencijas 6. pantu un 23. panta 2. punkta 1. apakšpunktu, kā arī 1992. gada *CIR* 155. pantu, Beļģijas Karaliste attiecībā uz Beļģijas nodokļu rezidentiem ir paredzējusi atbrīvojuma metodi ar "progresivitātes atrunu", saskaņā ar kuru, ja ienākumi, kas tiek gūti no Luksemburgā esošajiem nekustamajiem īpašumiem, tiek aplikti ar nodokli šajā dalībvalstī un atbrīvoti no nodokļa Beļģijā, šie ienākumi tiek ņemti vērā, nosakot Beļģijā ar nodokli apliekamiem ienākumiem piemērojamo likmi.

76 Šī metode ļauj nodrošināt, ka nodokļa maksātāja ienākumi, kas ir atbrīvoti no nodokļa dzīvesvietas valstī, tomēr var tikt ņemti vērā šajā dalībvalstī, lai piemērotu progresivitātes normu, aprēķinot nodokļa summu no pārējiem nodokļa maksātāja ienākumiem (šajā ziņā skat. spriedumu, 2014. gada 11. septembris, *Verest* un *Gerards*, C-489/13, EU:C:2014:2210, 30. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

77 Šajā ziņā Tiesa jau nosprieda, ka šāda tiesiskā regulējuma mērķis ir izvairīties no tā, ka dzīvesvietas dalībvalstī nodokļa maksātāja, kam pieder nekustamais īpašums citā dalībvalstī, apliekamiem ienākumiem tiek piemērota zemāka nodokļa likme nekā tā, ko piemēro nodokļu maksātāju, kam pieder līdzīgi īpašumi dzīvesvietas dalībvalstī, ienākumiem (spriedums, 2014. gada 11. septembris, *Verest* un *Gerards*, C-489/13, EU:C:2014:2210, 31. punkts).

78 Tātad šī mērķa gaismā nodokļu maksātāju, kuri ir iegādājušies nekustamo īpašumu dzīvesvietas dalībvalstī, situācija ir līdzīga to nodokļu maksātāju situācijai, kuri ir iegādājušies šādu īpašumu citā dalībvalstī (spriedums, 2014. gada 11. septembris, *Verest* un *Gerards*, C-489/13, EU:C:2014:2210, 32. punkts).

79 No otras puses, Beļģijas valdība, tāpat kā iesniedzējtiesa, nav atsaukusies ne uz vienu primāru vispārējo interešu apsvērumu, kas varētu attaisnot atšķirīgo attieksmi, kas noteikta ar pamatlietā aplūkoto tiesisko regulējumu attiecībā uz šīm divām nodokļu maksātāju kategorijām.

80 Šādos apstākļos tāds valsts nodokļu tiesiskais regulējums kā pamatlietā nevar tikt uzskatīts par saderīgu ar Līguma normām par kapitāla brīvu apriti, it īpaši ar LESD 63. panta 1. punktu un 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu.

81 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz piekto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. panta 1. punkts un 65. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds dalībvalsts nodokļu tiesiskais regulējums, kura piemērošanas rezultātā šajā dalībvalstī dzīvojošs nodokļu maksātājs zaudē daļu no tās piešķirtajām nodokļu priekšrocībām tādēļ, ka šis nodokļu maksātājs gūst ienākumus no dzīvokļa, kas tam pieder citā dalībvalstī, un kuriem nodoklis ir piemērojams citā dalībvalstī, bet kuri saskaņā ar divpusējo nodokļu konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ir atbrīvoti no nodokļa pirmajā dalībvalstī.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1) **LESD 45. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds dalībvalsts nodokļu tiesiskais regulējums, kura piemērošanas rezultātā šajā dalībvalstī dzīvojošs nodokļu maksātājs, aprēķinot ienākuma nodokli minētajā dalībvalstī, daļēji zaudē daļu no tajā piešķirtajām nodokļu priekšrocībām tādēļ, ka šis nodokļu maksātājs, pamatojoties uz to, ka šis nodokļu maksātājs saņem atlīdzību par algotu profesionālu darbību citā dalībvalstī, kas tajā ir apliekama ar nodokli un atbrīvota no nodokļa pirmajā dalībvalstī atbilstoši divpusējai konvencijai par dubultas aplikšanas ar nodokli novēršanu.**

2) **Tas, ka attiecīgais nodokļu maksātājs dzīvesvietas dalībvalstī nesaņem būtiskus ienākumus, neietekmē atbildi, kas sniegta uz pirmo prejudiciālo jautājumu, ja šī dalībvalsts viņam var piešķirt attiecīgās nodokļu priekšrocības.**

3) **Apstāklis, ka saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu starp dzīvesvietas dalībvalsti un nodarbinātības dalībvalsti attiecīgais nodokļu maksātājs, apliekot ar nodokli viņa ienākumus, ko viņš ir guvis otrajā dalībvalstī, ir izmantojis nodokļu priekšrocības, kas paredzētas tās nodokļu tiesību aktos, neietekmē uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, jo ne šī konvencija, ne šīs dzīvesvietas dalībvalsts nodokļu tiesiskais regulējums neparedz, ka šīs nodokļu priekšrocības jāņem vērā un tās neietver konkrētas priekšrocības, uz kurām šim nodokļu maksātājam principā ir tiesības dzīvesvietas dalībvalstī.**

4) **Tas, ka nodarbinātības dalībvalstī attiecīgais nodokļu maksātājs ir saņēmis nodokļa samazinājumu vismaz tādā apmērā, kas atbilst nodokļu priekšrocībām, kuras viņš ir zaudējis dzīvesvietas dalībvalstī, neietekmē uz pirmo prejudiciālo jautājumu sniegto atbildi.**

5) **LESD 63. panta 1. punkts un 65. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds dalībvalsts nodokļu tiesiskais regulējums, kura piemērošanas rezultātā šajā dalībvalstī dzīvojošs nodokļu maksātājs zaudē daļu no tās piešķirtajām nodokļu priekšrocībām tādēļ, ka šis nodokļu maksātājs gūst ienākumus no dzīvokļa, kas tam pieder citā dalībvalstī, un kuriem nodoklis ir piemērojams citā dalībvalstī, bet kuri saskaņā ar divpusējo nodokļu konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ir atbrīvoti no nodokļa pirmajā dalībvalstī.**

[Paraksti]