TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2026 m. kovo 12 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – SESV 45 straipsnis – Laisvas darbuotojų judėjimas – Pajamų mokestis – Kitoje valstybėje narėje gautos darbo pajamos – Atleidimas nuo mokesčio taikant progresinių mokesčių išlygą gyvenamosios vietos valstybėje narėje – Susitariančiosios valstybės netaikoma dvišalė sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo – Dalies mokesčių lengvatų, susijusių su mokesčių mokėtojo asmenine ir šeimine padėtimi, praradimas“

Byloje C-150/25 (*Marhaux*) [i],

dėl *tribunal de première instance du Luxembourg* (Liuksemburgo pirmosios instancijos teismas, Belgija) 2025 m. vasario 19 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2025 m. vasario 20 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

BX

prieš

Belgijos valstybę

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkė M. L. Arastey Sahún, teisėjai J. Passer, E. Regan (pranešėjas), D. Gratsias ir B. Smulders,

generalinė advokatė T. Ćapeta,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– BX, atstovaujamo *avocats* M. Igalson ir M. Shooshtari,

– Belgijos vyriausybės, atstovaujamos S. Baeyens, P. Cottin ir C. Pochet,

– Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos B. Dourthe ir O. Duprat-Mazaré,

* Proceso kalba: prancūzų.

[i] Šios bylos pavadinimas yra išgalvotas. Jis neatitinka jokios bylos šalies tikrojo vardo, pavardės ar pavadinimo.

– Europos Komisijos, atstovaujamos M. Herold ir W. Roels,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 45 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant BX, Belgijos rezidento mokesčių tikslais, kuris gauna su darbo santykiais susijusių pajamų iš Belgijos, Liuksemburgo ir Prancūzijos šaltinių, ir Belgijos valstybės ginčą dėl tam tikrų šeimos išlaidų neatskaičiavimo Belgijoje iš fizinių asmenų mokesčio bazės.

Teisinis pagrindas

SESV

3 SESV 45 straipsnyje nustatyta:

„1. [Europos] Sąjungoje užtikrinama darbuotojų judėjimo laisvė.

2. Tokia judėjimo laisvė reiškia, kad įdarbinimo, darbo užmokesčio ir kitų darbo ir užimtumo sąlygų atžvilgiu panaikinama bet kokia valstybių narių darbuotojų diskriminacija dėl pilietybės.

<…>

4. Šio straipsnio nuostatos netaikomos darbui valstybės tarnyboje.“

Belgijos ir Prancūzijos mokesčių sutartis

4 Klostantis pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms galiojusios redakcijos 1964 m. kovo 10 d. Prancūzijos ir Belgijos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir tarpusavio administracinės bei teisinės pagalbos taisyklių pajamų mokesčio srityje nustatymo (toliau – Belgijos ir Prancūzijos mokesčių sutartis) 10 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Vienos iš susitariančiųjų valstybių arba šios valstybės viešosios teisės reglamentuojamo juridinio asmens, nevykdančio pramoninės ar komercinės veiklos, mokami atlyginimai darbo užmokesčio, algų, tarnybinio atlyginimo, išmokų ir pensijų forma apmokestinami tik toje valstybėje.“

5 Šios sutarties 25 straipsnis išdėstytas taip:

„1. a) „Susitariančiosios valstybės nacionalinių subjektų bet koks apmokestinimas arba bet kokie su juo susiję reikalavimai kitoje susitariančiojoje valstybėje tokiomis pat aplinkybėmis, visų pirma rezidavimo atžvilgiu, neturi būti kitokie arba didesni už tos kitos valstybės nacionalinių subjektų esamą arba galimą apmokestinimą ir su juo susijusius reikalavimus. Nepaisant 1 straipsnio nuostatų, ši nuostata taip pat taikoma asmenims, kurie nėra susitariančiosios valstybės arba abiejų susitariančiųjų valstybių rezidentai.

b) Suprantama, kad fizinio ar juridinio asmens, ūkinės bendrijos ar asociacijos, kurie yra susitariančiosios valstybės rezidentai, padėtis nėra tokia pati kaip fizinio ar juridinio asmens, ūkinės bendrijos ar asociacijos, kurie nėra tos valstybės rezidentai, nepaisant pilietybės apibrėžimo, net jei juridiniai asmenys, ūkinės bendrijos ir asociacijos laikomi susitariančiosios valstybės, kurios rezidentai jie yra, nacionaliniais subjektais.

2. Nepaisant 1 dalies nuostatų, fizinių asmenų, kurie yra susitariančiosios valstybės rezidentai ir dirba pagal darbo sutartį kitoje susitariančiojoje valstybėje, pajamos, toje kitoje valstybėje, gaunamos iš tokio darbo, negali būti apmokestinamos arba joms negali būti taikoma jokia su tuo susijusi prievolė, didesnė už apmokestinimą ir prievoles, kurie yra arba gali būti taikomi asmenims, kurie yra tos kitos valstybės rezidentai ir dirba pagal darbo sutartį toje kitoje valstybėje. Vis dėlto, asmeninio pobūdžio atskaitymai, lengvatos ir mokesčio sumažinimai atsižvelgiant į šeiminę padėtį ar išlaikomus šeimos narius, kuriuos ši kita valstybė suteikia savo rezidentams, sumažinami proporcingai atlygio, gauto šioje kitoje valstybėje, daliai visų šio rezidento gaunamų darbo pajamų atžvilgiu.

<…>

4. Kiekvienos susitariančiosios valstybės atveju terminas „nacionalinis subjektas“ reiškia:

a) visus fizinius asmenis, turinčius tos valstybės pilietybę;

b) visus juridinius asmenis, ūkines bendrijas ir asociacijas, įsteigtus pagal tos valstybės įstatymus.“

Belgijos teisė

6 Kaip taikytinos pagrindinėje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytos redakcijos *Code des impôts sur les revenus 1992* (1992 m. Pajamų mokesčio kodeksas) 104 straipsnyje nustatyta:

„Iš visų grynųjų pajamų, jeigu jos faktiškai buvo sumokėtos per mokestinį laikotarpį, atimamos šios išlaidos:

1° 80 % išlaikymo išmokų, kurias mokesčių mokėtojas reguliariai moka asmenims, kurie nėra jo namų ūkio dalis, kai ji jiems mokama vykdant prievolę, kylančią iš *Code civil* (Civilinis kodeksas) arba *Code judiciaire* (Teismų kodeksas), arba analogišką užsienio teisės aktuose nustatytą prievolę, ir 80 % kapitalo, pakeičiančio tokias išmokas. <…>“

7 Šio kodekso 155 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta:

„Apskaičiuojant mokestį 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.“

8 2008 m. kovo 12 d. Aplinkraštyje Nr. Ci.RH.331/575.420 (AFER 8/2008) numatyta:

„I. Įvadas

1. Belgijos mokesčių sistemoje mokesčių lengvatos, suteikiamos dėl asmeninės ir šeiminės mokesčių mokėtojo padėties (išlaikymo išmokų atskaitymas, papildomos nuo mokesčio atleidžiamos pajamų dalies dėl išlaikomų vaikų įskaitymas ir kt.), taikomos tiek Belgijoje, tiek užsienyje gautoms pajamoms. Jeigu užsienyje į atitinkamą šeiminę ar asmeninę padėtį nebuvo atsižvelgta, dalis šių lengvatų prarandama.

Nyderlandai taikė atleidimo nuo mokesčio metodą su progresyvumo išlyga, analogišką tam, kuris taikomas Belgijoje. Vis dėlto savo [2002 m. gruodžio 12 d. Sprendime *de Groot* (C-385/00, EU:C:2002:750) dėl] Nyderlandų rezidento Teisingumo Teismas nusprendė, kad tokie veiksmai prieštarauja teisės normoms, susijusioms su laisvu asmenų judėjimu [Sąjungoje].

Europos Komisija paprašė Belgijos suderinti Belgijos mokesčių teisės nuostatas, susijusias su atleidimo nuo mokesčio metodo su progresyvumo išlyga taikymu „apmokestinant fizinių asmenų pajamas“, su įsipareigojimais pagal [SESV 21, 45, 49 ir 63] straipsnius bei [1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės (EEE) susitarimo (OL L 1, 1994, p. 3)] 28, 31 ir 40 straipsnius.

Buvo priimtas toks sprendimas: tuo atveju, kai užsienyje nebuvo atsižvelgta į mokesčių mokėtojo asmeninę ir šeiminę padėtį, pajamoms, gautoms užsienyje, taikomas mokestis sumažinamas papildomai, be [*code des impôts sur les revenus 1992* (1992 m. Pajamų mokesčio kodeksas) 155 straipsnyje] jau numatyto mokesčio sumažinimo.

<…>

II. Taikymo sąlygos

<…>

9. Papildomas sumažinimas jokiomis aplinkybėmis negali būti taikomas:

– Kai lengvatos, susijusios su asmenine ar šeimine padėtimi, mokesčių mokėtojui buvo suteiktos [Europos ekonominės erdvės (EEE)] narėje užsienio valstybėje (-ėse) taikant proporcingo apskaičiavimo taisyklę. Taip yra, be kita ko, tuo atveju, kai šios lengvatos suteikiamos proporcingai pajamoms, gautoms atitinkamose valstybėse, pasaulinių pajamų arba visų darbo pajamų atžvilgiu. Tokia proporcingo apskaičiavimo taisyklė numatyta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, sudarytose su Prancūzija (tik dėl tam tikrų kategorijų darbo pajamų) ir Nyderlandais <…>“

Prancūzijos teisė

9 Kaip taikytinos pagrindinėje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytos redakcijos *Code général des impôts* (Bendrasis mokesčių kodeksas) 156 straipsnyje nustatyta:

„Pajamų mokestis apskaičiuojamas remiantis bendra metinių grynųjų pajamų suma, kurią gauna kiekvienas apmokestinamasis namų ūkis. Šios grynosios pajamos nustatomos atsižvelgiant į 6 straipsnio 1 ir 3 dalyse nurodytų apmokestinamojo namų ūkio narių nuosavybę ir kapitalą, jų vykdomą profesinę veiklą, atlyginimus, algas, pensijas ir rentas iki gyvos galvos, kuriuos jie gauna, taip pat į pelną, gautą iš visų jų atliktų pelningų sandorių, atskaičiavus:

<…>

II. Šias išlaidas, kai į jas neatsižvelgiama vertinant įvairių kategorijų pajamas:

<…>

2° <…> išlaikymo pensijos, atitinkančios Civilinio kodekso 205–211, 367 ir 767 straipsniuose nustatytas sąlygas, išskyrus išmokas tiesiosios aukštutinės linijos giminaičiams, kai taikomos 199sexdies straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatos; <…>“

10 Šio Bendrojo mokesčių kodekso 164 A straipsnyje nustatyta:

„Asmenų, kurie nėra Prancūzijos rezidentai mokesčių tikslais, pajamos iš Prancūzijos šaltinio nustatomos pagal taisykles, taikomas tos pačios rūšies pajamoms, kurias gauna Prancūzijos rezidentai mokesčių tikslais. Vis dėlto negalima atskaityti jokių išlaidų, atskaičiuotinų iš bendrųjų pajamų pagal šio kodekso nuostatas.“

11 Šio Bendrojo mokesčių kodekso 197 A straipsnyje numatyta:

„197 straipsnio I dalies 1 ir 2 punktų taisyklės taikomos apskaičiuojant pajamų mokestį, kurį turi mokėti asmenys, kurie nėra Prancūzijos rezidentai mokesčių tikslais:

a. Gaunantys pajamų iš Prancūzijos šaltinio; tokiu atveju mokestis negali būti mažesnis už sumą, apskaičiuotą taikant 20 % tarifą grynųjų apmokestinamųjų pajamų daliai, neviršijančiai pajamų mokesčio skalės antrosios dalies viršutinės ribos, ir 30 % tarifą šią ribą viršijančiai daliai; <…>

b. Nukrypstant nuo 164 A straipsnio, apskaičiuojant Prancūzijos mokestį, taikomą visoms šio straipsnio a punkte numatytoms pasaulinėms pajamoms, išlaikymo pensijos, numatytos 156 straipsnio II dalies 2 punkte, gali būti atskaičiuojamos tomis pačiomis sąlygomis ir neviršijant tų pačių ribų, kaip tuo atveju, kai dėl šių išlaikymo pensijų gavėjas apmokestinamas Prancūzijoje ir kai į jas atsižvelgus mokesčių mokėtojo rezidavimo vietos valstybėje mokėtinas mokestis nesumažėja.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

12 BX yra Belgijos rezidentas mokesčių tikslais ir joje gauna atlyginimą kaip įmonės vadovas. Be to, jis vykdo profesinę veiklą Liuksemburge ir Prancūzijoje ir iš šios veiklos gauna pajamų šiose šalyse. Pajamas iš Prancūzijos šaltinio sudaro valstybės tarnautojo darbo užmokestis, nes BX yra šios šalies universitetų dėstytojas.

13 Pagal Belgijos ir Prancūzijos mokesčių sutartį šios iš Prancūzijos šaltinio gautos pajamos apmokestinamos Prancūzijoje ir atleidžiamos nuo fizinių asmenų mokesčio Belgijoje, kur į jas vis dėlto atsižvelgiama, pritaikius mokesčio skalę pagal grupes, nustatant mokestį, kuris vėliau sumažinamas mokesčio dalimi, apskaičiuota nuo neapmokestinamųjų pajamų dalies.

14 BX moka išlaikymo išmokas, Prancūzijos teisėje vadinamas „pensions alimentaires“ (išlaikymo pensijos), Belgijoje gyvenančiai dukrai ir buvusiai sutuoktinei. Už 2020 ir 2021 mokestinius metus jis pateikė fizinių asmenų mokesčio deklaracijas Belgijoje ir šiose deklaracijose nurodė visas savo pajamas ir išlaikymo išmokas.

15 Nustatydamas BX už kiekvienus iš šių mokestinių metų mokėtino mokesčio sumą, Belgijos mokesčių administratorius leido išmokėtas išlaikymo išmokas atskaičiuoti tik proporcingai jo Belgijoje gautoms pajamoms.

16 Kadangi pirminiais skundais nebuvo panaikintos ar sumažintos fizinių asmenų mokesčių įmokos, nustatytos už 2020 ir 2021 mokestinius metus, BX kreipėsi į *tribunal de première instance du Luxembourg* (Liuksemburgo pirmosios instancijos teismas, Belgija), kuris yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, ir teigė, kad atskaičiuotinų išlaikymo išmokų proporcingo paskirstymo Belgijos pajamoms ir užsienio pajamoms, kurios atleistos nuo šio mokesčio, taisyklė prieštarauja SESV 45 straipsniui.

17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad pagal Belgijos ir Prancūzijos mokesčių sutartį Prancūzijos mokesčių administratorius turėjo leisti BX iš jo Prancūzijoje apmokestinamų pajamų atskaičiuoti dalį išlaikymo išmokų, kurias jis moka savo dukrai ir buvusiai sutuoktinei, tačiau faktiškai ši valstybė narė atsisako taikyti tokį atskaitymą, kai išlaikymo išmokų gavėjams, kaip ir yra šiuo atveju, Prancūzijos apmokestinimo tvarka netaikoma. Šiomis aplinkybėmis šis teismas abejoja, ar su SESV 45 straipsniu suderinamos Belgijos mokesčių taisyklės, dėl kurių mokesčių mokėtojas, gaunantis pajamų iš Prancūzijos šaltinio, tačiau pagal Belgijos ir Prancūzijos mokesčių sutartį atleistas nuo fizinių asmenų mokesčio, negali atskaičiuoti dalies išlaikymo išmokų, kurias jis moka, iš savo Belgijoje apmokestinamų pajamų, neatsižvelgiant į šią dalį Prancūzijoje dėl jo šeiminės padėties proporcingai šioje valstybėje narėje apmokestinamoms pajamoms, nes šis teismas mano, kad Prancūzijos mokesčių administratorius netinkamai taikė šią sutartį.

18 Dėl pajamų iš Liuksemburgo šaltinio, kurias gavo BX, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad Liuksemburge jam taip pat nebuvo taikyta mokesčių lengvatų, susijusių su jo asmenine ir šeimine padėtimi, tačiau mano, kad jis gali taikyti galiojančius teisės aktus, neprašydamas Teisingumo Teismo išaiškinti SESV 45 straipsnį tokiu atveju.

19 Šiomis aplinkybėmis *tribunal de première instance du Luxembourg* (Liuksemburgo pirmosios instancijos teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar SESV 45 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad valstybė narė (Belgijos [Karalystė]), apskaičiuodama vieno iš savo rezidentų mokėtiną fizinių asmenų mokestį, turi atsižvelgti į tai, kad, nepaisant į sutartį įtrauktos nediskriminacinės nuostatos, kaip antai [Belgijos ir Prancūzijos sutarties] 25 straipsnio 2 dalis, pagal kurią nerezidentams proporcingai taikomi asmeninio pobūdžio atskaitymai, lengvatos ir mokesčio sumažinimai atsižvelgiant į padėtį šeimoje ar išlaikomus šeimos narius, dėl konkrečių sąlygų, nustatytų darbo vietos valstybės narės ([Prancūzijos Respublika]) nacionalinės teisės aktuose, nagrinėjamu atveju – Prancūzijos

bendrojo mokesčių kodekso 197 A straipsnyje, pagal kurį apskaičiuojant Prancūzijoje mokėtiną mokestį, išlaikymo pensijos, kurias moka šis darbo vietos valstybės nerezidentas, apskaičiuojant Prancūzijoje mokėtiną mokestį atskaičiuojamos tik tuo atveju, jei dėl šių išlaikymo pensijų gavėjas apmokestinamas Prancūzijoje, o atsižvelgimas į jas nesumažina mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos valstybėje mokėtino mokesčio, mokesčių tikslais į tokio Belgijos rezidento mokamas išlaikymo pensijas neatsižvelgiama proporcingai jo darbo vietos valstybėje apmokestinamoms pajamoms ([Prancūzijos Respublika]) nei šioje valstybėje, nei gyvenamosios vietos valstybėje (Belgijos [Karalystė]), nors ši gyvenamosios vietos valstybė gali apskaičiuoti mokestį įskaičiuodama atskaičiuotinas išlaikymo pensijas iš joje gautų pajamų, prieš tai atskyrusi pagal sutartį nuo mokesčio atleistą atlygio dalį, kad nesumažintų atskaitymo naudos įskaičiuodama pensijas į pagal sutartį nuo mokesčio atleistas pajamas, atsižvelgiant į progresyvumą, kai jis šių pajamų atžvilgiu faktiškai nepasinaudojo proporcingu minėtų išlaikymo pensijų atskaitymu darbo vietos valstybėje?“

Dėl prejudicinio klausimo

Dėl Teisingumo Teismo jurisdikcijos ir klausimo priimtinumo

20 Savo rašytinėse pastabose Prancūzijos vyriausybė teigia, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra nepriimtinas, nes pirmiausia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo Teisingumo Teismo priimti sprendimą dėl galimo vienos iš susitariančiųjų valstybių padaryto mokesčių sutarties nuostatos pažeidimo pasekmių, o tai nepriklauso Teisingumo Teismo jurisdikcijai. Be to, šis teismas nepakankamai išdėstė pagrindinės bylos teisines ir faktines aplinkybes. Galiausiai iš esmės pateiktas klausimas yra hipotetinis. Belgijos ir Prancūzijos mokesčių sutarties 25 straipsnis netaikytinas šiam ginčui pagal šio 25 straipsnio 2 dalį, pagal kurią joje įtvirtinta nediskriminavimo taisyklė taikoma tik fiziniams asmenims nerezidentams, dirbantiems pagal darbo sutartį kitoje susitariančiojoje valstybėje. BX nėra pagal darbo sutartį dirbantis darbuotojas Prancūzijoje, nes jo darbo santykiai yra statutiniai, o ne sutartiniai.

21 Šiuo klausimu reikia pažymėti, pirma, kad kai prašymas viršija SESV 267 straipsnio pirmoje pastraipoje apibrėžtas galimo prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalyko ribas, jis turi būti atmestas ne kaip nepriimtinas, o dėl to, kad Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos (šiuo klausimu žr. 2025 m. balandžio 28 d. Nutarties *A.En.Slovensko*, C-201/24, EU:C:2025:288, 35–39 punktus).

22 Taikant šias ribas, Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos priimti sprendimo dėl galimo valstybės narės padaryto su viena ar keliomis kitomis valstybėmis narėmis sudarytos sutarties, skirtos neigiamam poveikiui, atsirandančiam dėl nacionalinių mokesčių sistemų koegzistavimo, pašalinti ar sušvelninti, nuostatų pažeidimo (2009 m. liepos 16 d. Sprendimo *Damseaux*, C-128/08, EU:C:2009:471, 22 punktas). Jis taip pat neturi jurisdikcijos nagrinėti ryšio tarp nacionalinės priemonės ir sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, nes šis klausimas nepriskirtinas Sąjungos teisės aiškinimui (2018 m. spalio 24 d. Sprendimo *Sauvage ir Lejeune*, C-602/17, EU:C:2018:856, 17 punktas).

23 Vis dėlto pagal SESV 267 straipsnyje numatytą procedūrą Teisingumo Teismas turi jurisdikciją priimti prejudicinį sprendimą dėl Sąjungos teisės nuostatos išaiškinimo, atsižvelgdamas į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo prašyme aprašytą faktinę ir teisinę situaciją.

24 Taigi, kai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo yra reikšminga teisinio reglamentavimo dalis, Teisingumo Teismas turi atsižvelgti į šią sutartį ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktą jos išaiškinimą, kad pateiktų jam naudingą Sąjungos teisės išaiškinimą (šiuo klausimu žr. 2018 m. spalio 24 d. Sprendimo *Sauvage ir Lejeune*, C-602/17, EU:C:2018:856, 18 punktą).

25 Darytina išvada, kad nors nagrinėjamu atveju vienintelis prejudicinis klausimas pateiktas remiantis prielaida, susijusia su Belgijos ir Prancūzijos mokesčių sutarties aiškinimu, kurį pateikia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nereikia konstatuoti, kad Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos į jį atsakyti, nes šis klausimas susijęs su SESV 45 straipsnio, o ne su šios sutarties išaiškinimu. Vis dėlto atsakymas, kurį Teisingumo Teismas turės pateikti į šį klausimą, bus pateiktas su sąlyga, kad ši prielaida yra teisinga, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

26 Antra, dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumo reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės išaiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytą teisinį pagrindą ir faktines aplinkybes, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neturi tikrinti, taikoma svarbos prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prašymo, tik jeigu akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinėje byloje nagrinėjamo ginčo aplinkybėmis ar dalyku, jeigu problema hipotetinė arba Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines aplinkybes ir teisinį pagrindą, būtinus tam, kad naudingai atsakytų į jam pateiktus klausimus (2024 m. birželio 18 d. Sprendimo *Bundesrepublik Deutschland (Teismo iniciatyva atliekama sulaikymo patikra)*, C-753/22, EU:C:2024:524, 44 punktas).

27 Konkrečiai kalbant apie pastarąjį atvejį, pažymėtina, kad pagal suformuotą jurisprudenciją, kuri atsispindi Teisingumo Teismo procedūros reglamento 94 straipsnio a ir b punktuose, siekiant pateikti Sąjungos teisės išaiškinimą, kuris būtų naudingas nacionaliniam teismui, visų pirma reikia, kad šis teismas, pirma, nurodytų reikšmingas faktines aplinkybes arba bent jau išdėstytų faktines aplinkybes, kuriomis grindžiami klausimai, ir, antra, apibrėžtų teisinį pagrindą, su kuriuo susiję jo pateikiami klausima (šiuo klausimu žr. 2025 m. spalio 30 d. Sprendimo *Attal ir Associés*, C-321/24,EU:C:2025:836, 20 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

28 Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pakankamai išsamiai išdėstė pagrindinės bylos faktines aplinkybes ir teisinį pagrindą, kad Teisingumo Teismas galėtų atsakyti į pateiktą klausimą taip, kad tai būtų naudinga minėtam teismui. Be to, nors per SESV 267 straipsnyje numatytą procedūrą Teisingumo Teismas neturi priimti sprendimo dėl to, ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktas Belgijos ir Prancūzijos mokesčių sutarties arba Prancūzijos teisės aiškinimas yra teisingas, nes per šią procedūrą, grindžiamą aiškiu nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo funkcijų atskyrimu, bet koks faktinių aplinkybių ir nacionalinės teisės, kuriai turi būti prilyginamos dviejų valstybių narių sudarytos sutartys, vertinimas priklauso tik nacionalinio teismo kompetencijai, tačiau iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos akivaizdžiai nematyti, kad pateiktas klausimas būtų nesusijęs su šio ginčo aplinkybėmis ar dalyku arba keltų hipotetinę problemą.

29 Taigi prašymo priimti prejudicinį sprendimą nereikia pripažinti nepriimtinu.

Dėl esmės

30 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 45 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kurias taikant iš dalies prarandama galimybė pasinaudoti mokesčių atskaitymu, kuriuo siekiama atsižvelgti į mokesčių mokėtojų rezidentų asmeninę ir šeiminę padėtį pirmojoje valstybėje narėje tuo atveju, jei jie gauna darbo pajamų antrojoje valstybėje narėje, t. y. pajamų, kurios pagal dvišalę mokesčių sutartį neapmokestinamos gyvenamosios vietos valstybėje narėje, nors mokesčių mokėtojai rezidentai, neturintys pajamų iš kitos valstybės narės, turi teisę į visišką atskaitymą, kai pagal šią dvišalę mokesčių sutartį šios atskaitymo dalies praradimas antrojoje valstybėje narėje turėjo būti kompensuotas atitinkama galimybe gauti analogišką atskaitymą proporcingai šioje antrojoje valstybėje narėje gautoms pajamoms.

31 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal SESV 45 straipsnį Sąjungoje užtikrinama darbuotojų judėjimo laisvė. Pagal šio 45 straipsnio 2 dalį ši laisvė reiškia, kad įdarbinimo, darbo užmokesčio ir kitų darbo ir užimtumo sąlygų atžvilgiu panaikinama bet kokia valstybių narių darbuotojų diskriminacija dėl pilietybės.

32 Žinoma, SESV 45 straipsnio 4 dalyje nurodyta, kad šio 45 straipsnio 1–3 dalių nuostatos netaikomos darbui valstybės tarnyboje. Pagrindinėje byloje pajamos, kurias BX gauna kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje jis gyvena, yra valstybės tarnautojo darbo užmokestis.

33 Vis dėlto šios nuostatos taikymo sritis negali viršyti tikslo, dėl kurio ji buvo priimta, t. y. leisti valstybėms narėms apriboti užsienio piliečių įdarbinimą į tam tikras pareigas valstybės tarnyboje, bet ne leisti joms priimti diskriminacines priemones darbo užmokesčio ar kitų darbo sąlygų srityje kitų valstybių narių piliečių, kurie buvo priimti į tokias pareigas, atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 1974 m. vasario 12 d. Sprendimo *Sotgiu*, 152/73, EU:C:1974:13, 4 punktą).

34 Taigi SESV 45 straipsnio 4 dalis turi būti aiškinama taip, kad pagal ją darbuotojas negali pasinaudoti SESV 45 straipsnio 1–2 dalyse įtvirtintomis nuostatomis tik tiek, kiek tai susiję su galimybe įsidarbinti valstybės tarnyboje.

35 Vis dėlto pagal šią nuostatą nedraudžiama, kad mokesčių byloje mokesčių mokėtojas rezidentas, kuris dirba kitos valstybės narės valstybės tarnyboje, galėtų remtis „darbuotojo“, kaip jis suprantamas pagal SESV 45 straipsnį, statusu, kiek tai susiję su pajamų, gautų iš šio darbo, apmokestinimu.

36 Atsižvelgiant į tai, taip pat svarbu priminti, kad pagal šiuo metu galiojančią Sąjungos teisę kiekviena valstybė narė, laikydamasi šios teisės, gali laisvai nustatyti pajamų apmokestinimo sistemą, todėl judėjimo laisvės negali būti suprantamos taip, kad valstybė narė privalo nustatyti savo apmokestinimo taisykles atsižvelgdama į kitos valstybės narės taisykles, kad visais atvejais būtų užtikrintas apmokestinimas, kuris panaikintų visus skirtumus, atsirandančius dėl nacionalinės mokesčių teisės aktų (šiuo klausimu žr. 2020 m. vasario 27 d. Sprendimo *AURES Holdings*, C-405/18, EU:C:2020:127, 32 punktą ir 2022 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *VP CAPITAL*, C-414/21, EU:C:2022:871, 19 punktą).

37 Konkrečiai kalbant, pagal suformuotą jurisprudenciją nepalanki padėtis, galinti atsirasti, kai įvairios valstybės narės tuo pat metu įgyvendina savo kompetenciją mokesčių srityje, pavyzdžiui, dvigubas apmokestinimas, nėra SESV draudžiamas laisvo judėjimo ribojimas, jeigu dėl to nėra diskriminuojama (žr., be kita ko, 2021 m. vasario 25 d. Sprendimo *Société Générale*, C-403/19, EU:C:2021:136, 28 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

38 Diskriminacija gali atsirasti tik tuomet, kai panašioms situacijoms taikomos skirtingos taisyklės arba kai ta pati taisyklė taikoma skirtingoms situacijoms (žr., be kita ko, 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 30 punktą; 2015 m. birželio 18 d. Sprendimo *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, 21 punktą ir 2017 m. vasario 9 d. Sprendimo X, C-283/15, EU:C:2017:102, 29 punktą).

39 Šiuo tikslu tarpvalstybinės ir vidaus situacijų panašumas turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į nagrinėjamomis taisyklėmis siekiamą tikslą (šiuo klausimu žr. 2019 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *College Pension Plan of British Columbia*, C-641/17, EU:C:2019:960, 65 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2020 m. sausio 30 d. Sprendimo *Köln-Aktienfonds Deka*, C-156/17, EU:C:2020:51, 76 punktą).

40 Taigi, kai nacionalinėse taisyklėse, siekiant atsižvelgti į mokesčių mokėtojų asmeninę ir šeiminę padėtį, apskaičiuojant mokesčio bazę numatyti bendrosioms pajamoms taikomi atskaitymai, mokesčių mokėtojai rezidentai ir mokesčių mokėtojai nerezidentai paprastai turi būti laikomi esančiais nepanašiose situacijose, nes mokesčių mokėtojų nerezidentų valstybės teritorijoje gautos pajamos, kurios iš esmės ten yra vienintelės apmokestinamos pajamos, dažniausiai sudaro tik dalį visų šių mokesčių mokėtojų pajamų (šiuo klausimu žr. 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 31 ir 32 punktus).

41 Vis dėlto, kai valstybė narė taiko visų mokesčių mokėtojų pajamų, įskaitant pajamas iš užsienio šaltinio, apmokestinimo rezidavimo vietoje principą, mokesčių mokėtojai rezidentai, gaunantys tokių pajamų iš užsienio dėl to, kad naudojasi teise į laisvą darbuotojų judėjimą, ir tokių pajamų neturintys mokesčių mokėtojai turi būti laikomi esančiais panašioje situacijoje.

42 Atsižvelgiant į šį skirtingų kategorijų mokesčių mokėtojų rezidentų situacijų panašumą tuo atveju, kai gyvenamosios vietos valstybė narė įgyvendina savo kompetenciją mokesčių srityje visų tokių mokesčių mokėtojų pajamų atžvilgiu, iš principo ši valstybė narė turi suteikti šioms skirtingoms mokesčių mokėtojų rezidentų kategorijoms visas mokesčių lengvatas, susijusias su jų asmenine ir šeimine padėtimi, net jei šie mokesčių mokėtojai turi pajamų iš užsienio šaltinio, nes, be išimčių, ši valstybė narė gali geriausiai įvertinti asmeninę tokių mokesčių mokėtojų galimybę mokėti mokesčius, kurią lemia atsižvelgimas į visas jų pajamas ir asmeninę bei šeiminę padėtį, nes iš principo toje valstybėje yra jų asmeninių, šeiminių ir turtinių interesų centras (šiuo klausimu žr. 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 32 ir 33 punktus ir 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Imfeld ir Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 43 punktą).

43 Vis dėlto Teisingumo Teismas pripažino, kad, nesant Sąjungos derinimo priemonių, valstybės narės gali dvišalėmis ar daugiašalėmis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis pakeisti sąsają tarp gyvenamosios vietos valstybės atsižvelgimo, viena vertus, į visas jos rezidentų pajamas ir, kita vertus, į jų bendrą asmeninę ir šeiminę padėtį. Taigi gyvenamosios vietos valstybė narė, taikanti visų mokesčių mokėtojų pajamų apmokestinimo rezidavimo vietoje principą, gali būti pagal sutartį atleista nuo pareigos visiškai atsižvelgti į jos teritorijoje gyvenančių ir bent iš dalies kitoje valstybėje narėje ekonominę veiklą vykdančių mokesčių mokėtojų asmeninę ir šeiminę padėtį, jei išimties tvarka, ypač atsižvelgiant į tai, kad tokio pobūdžio sutartys yra viršesnės už

tokį principą nustatančius teisės aktus, ji atleidžia nuo mokesčių pajamas, gautas iš valstybės narės, su kuria ji ratifikavo tokią sutartį (šiuo klausimu žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 99 punktą ir 2021 m. liepos 15 d. Sprendimo Belgijos valstybė *(Mokesčių lengvatų dalies praradimas gyvenamosios vietos valstybėje narėje)*, C-241/20, EU:C:2021:605, 44 punktą).

44 Vis dėlto esant tokiai situacijai ši gyvenamosios vietos valstybė narė gali būti atleista nuo pareigos visiškai atsižvelgti į jos mokesčių mokėtojų rezidentų, bent iš dalies vykdančių ekonominę veiklą kitoje valstybėje narėje, asmeninę ir šeiminę padėtį tik tuo atveju, jei, atsižvelgiant į visas taip suteiktas su jų asmenine ir šeimine padėtimi susijusias mokesčių lengvatas, visiškai atsižvelgiama į šią padėtį (šiuo klausimu žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *de Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 100 ir 101 punktus ir 2021 m. liepos 15 d. Sprendimo Belgijos valstybė *(Mokesčių lengvatų dalies praradimas gyvenamosios vietos valstybėje narėje)*, C-241/20, EU:C:2021:605, 45 ir 46 punktus).

45 Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia nustatyti, ar gyvenamosios vietos valstybė narė gali būti laikoma atleista nuo šios pareigos vien dėl to, kad egzistuoja dvišalė mokesčių sutartis, pagal kurią ši valstybė narė ir darbo vietos valstybė narė pasiskirstė mokesčių mokėtojo visų pajamų apmokestinimą ir – proporcingai šiam pasiskirstymui – atsižvelgimą į jo asmeninę ir šeiminę padėtį, nors ši antroji valstybė narė šios sutarties netaiko taip, kad praktiškai į visą šią situaciją būtų tinkamai atsižvelgta vienoje ar kitoje iš šių dviejų valstybių narių.

46 Šiuo klausimu reikia priminti, kad šio sprendimo 44 punkte primintos jurisprudencijos pagrindas yra valstybių narių pareiga įgyvendinti savo kompetenciją mokesčių srityje nediskriminuojant Sąjungos piliečių, pasinaudojusių SESV 45 straipsnio 1 ir 2 dalyse garantuojama teise į darbuotojų judėjimo laisvę.

47 Jeigu gyvenamosios vietos valstybė narė sudaro dvišalę mokesčių sutartį, pagal kurią ši valstybė narė ir darbo vietos valstybė narė pasiskirsto mokesčių mokėtojų, pasinaudojusių teise į darbuotojų judėjimo laisvę, visų pajamų apmokestinimą ir – proporcingai šiam pasiskirstymui – atsižvelgimą į jų asmeninę ir šeiminę padėtį, laikoma, kad gyvenamosios vietos valstybė narė savo kompetenciją įgyvendino nediskriminuodama, tik jeigu, pritaikius šios sutarties nuostatas kiekvienoje iš šių valstybių narių, atitinkami mokesčių mokėtojai užtikrinami, kad apskritai, kaip ir mokesčių mokėtojų rezidentų, neturinčių pajamų iš kitos valstybės narės, atveju, bus tinkamai atsižvelgta į visą jų asmeninę ir šeiminę padėtį.

48 Iš tiesų reikia pažymėti, kad nediskriminavimo principu, sukonkretintu, be kita ko, SESV 45 straipsnio 1 ir 2 dalyse, siekiama panaikinti visas priemones, kuriomis darbuotojų judėjimo laisvės srityje kitos valstybės narės piliečiui nustatomas griežtesnis vertinimas arba dėl kurių jis atsiduria teisiškai arba faktiškai nepalankesnėje padėtyje, palyginti su tos valstybės piliečio padėtimi tokiomis pačiomis aplinkybėmis (šiuo klausimu žr. 1984 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Haug-Adrion*, 251/83, EU:C:1984:397, 14 punktą).

49 Taigi, kai gyvenamosios vietos valstybė narė susitaria su kitomis valstybėmis narėmis perduoti joms dalį pareigos atsižvelgti į jos teritorijoje gyvenančių mokesčių mokėtojų visą asmeninę ir šeiminę padėtį vykdymo, laikoma, kad gyvenamosios vietos valstybė narė savo kompetenciją mokesčių srityje įgyvendino nediskriminuodama Sąjungos piliečių, pasinaudojusių teise į

darbuotojų judėjimo laisvę, tik jei tai reiškia, kad šių piliečių padėtis teisiškai ar faktiškai nėra mažiau palanki, palyginti su mokesčių mokėtojais rezidentais, kurie nepasinaudojo teise į darbuotojų judėjimo laisvę.

50 Vis dėlto, kai gyvenamosios vietos valstybė narė sudaro tokią dvišalę mokesčių sutartį su darbo vietos valstybe, tačiau šios gyvenamosios vietos valstybės teismai tinkamai konstatuoja, kad dėl šios sutarties taikymo darbo vietos valstybėje narėje mokesčių mokėtojams, gyvenamosios vietos valstybės rezidentams, taikomo atskaitymo dėl jų asmeninės ir šeiminės padėties dalies praradimas nėra kompensuojamas atitinkama galimybe darbo vietos valstybėje gauti analogišką atskaitymą, proporcingą šioje valstybėje gautoms pajamoms, gyvenamosios vietos valstybė narė neturi būti laikoma atleista nuo pareigos atsižvelgti į mokesčių mokėtojų rezidentų visą asmeninę ir šeiminę padėtį.

51 Taigi tiek, kiek tai susiję su darbo vietos valstybės su gyvenamosios vietos valstybe sudarytos mokesčių sutarties taikymu, dėl kurio pastarojoje valstybėje narėje atitinkami mokesčių mokėtojai rezidentai atsiduria nepalankesnėje padėtyje, palyginti su mokesčių mokėtojais rezidentais, kurie nepasinaudojo laisvu darbuotojų judėjimu, šios gyvenamosios vietos valstybės narės teisės aktai tiek, kiek pagal juos šiems mokesčių mokėtojams tokioje situacijoje nesuteikiama teisė į tai, kad būtų atsižvelgta į visas jų asmenines ir šeimines išlaidas, turi būti laikomi įtvirtinančiais laisvo darbuotojų judėjimo apribojimą.

52 Toks apribojimas gali būti leidžiamas, tik jeigu jis pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais (2019 m. kovo 14 d. Sprendimo *Jacob ir Lennertz*, C-174/18, EU:C:2019:205, 44 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) arba jeigu jis susijęs su objektyviai nepanašiomis situacijomis (šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 23 punktą).

53 Vis dėlto nagrinėjamu atveju nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nei Belgijos vyriausybė nenurodė privalomųjų bendrojo intereso pagrindų, kurie gali būti toks pateisinimas, kaip antai būtinybės užtikrinti Belgijos mokesčių sistemos darną. Be to, apribojimo nustatymas šio sprendimo 51 punkte grindžiamas būtent situacijų, kuriose atsiduria mokesčių mokėtojas rezidentas, pasinaudojęs teise į darbuotojų judėjimo laisvę, kuriam gyvenamosios vietos valstybė narė taiko mokesčių sutartį, kaip aprašytą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, ir iš esmės mokesčių mokėtojas rezidentas, kuris nepasinaudojo tokia teise, panašumo analize.

54 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į prejudicinį klausimą reikia atsakyti: SESV 45 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kurias taikant iš dalies prarandama galimybė pasinaudoti mokesčių atskaitymu, kuriuo siekiama atsižvelgti į mokesčių mokėtojų rezidentų asmeninę ir šeiminę padėtį pirmojoje valstybėje narėje tuo atveju, jei jie gauna darbo pajamų antrojoje valstybėje narėje, t. y. pajamų, kurios pagal dvišalę mokesčių sutartį neapmokestinamos gyvenamosios vietos valstybėje narėje, nors mokesčių mokėtojai rezidentai, neturintys pajamų iš kitos valstybės narės, turi teisę į visišką atskaitymą, kai pagal šią dvišalę mokesčių sutartį šios atskaitymo dalies praradimas turi būti kompensuotas antrojoje valstybėje narėje atitinkama galimybe gauti analogišką atskaitymą, proporcingą šioje antrojoje valstybėje narėje gautoms pajamoms, bet taip nebuvo dėl šios sutarties taikymo antrojoje valstybėje narėje, nes nėra jokio privalomojo bendrojo intereso pagrindo, kuriuo būtų galima pateisinti tokį praradimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

55 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

SESV 45 straipsnis

turi būti aiškinamas taip:

pagal jį draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kurias taikant iš dalies prarandama galimybė pasinaudoti mokesčių atskaitymu, kuriuo siekiama atsižvelgti į mokesčių mokėtojų rezidentų asmeninę ir šeiminę padėtį pirmojoje valstybėje narėje, tuo atveju, jei jie gauna darbo pajamų antrojoje valstybėje narėje, t. y. pajamų, kurios pagal dvišalę mokesčių sutartį neapmokestinamos gyvenamosios vietos valstybėje narėje, nors mokesčių mokėtojai rezidentai, neturintys pajamų iš kitos valstybės narės, turi teisę į visišką atskaitymą, kai pagal šią dvišalę mokesčių sutartį šios atskaitymo dalies praradimas turi būti kompensuotas antrojoje valstybėje narėje atitinkama galimybe gauti analogišką atskaitymą, proporcingą šioje antrojoje valstybėje narėje gautoms pajamoms, bet taip nebuvo dėl šios sutarties taikymo antrojoje valstybėje narėje, nes nėra jokio privalomojo bendrojo intereso pagrindo, kuriuo būtų galima pateisinti tokį praradimą.

Parašai.