

РЕШЕНИЕ НА СЪДА

14 септември 1999 година*

„Член 48 от Договора за ЕО (понастоящем, след изменение член 39 ЕО) -
Еднакво третиране - Данъчно облагане на доходите на лица без
местожителство –Данъчна таблица за облагане на семейни двойки“

По дело C-391/97,

с предмет иск, отправен до Съда на основание член 177 от Договора за
ЕО (понастоящем член 234 ЕО) от Finanzgericht Köln (Германия) в
рамките на производство по делото, висящо пред този съд между

Frans Gschwind

и

Finanzamt Aachen-Außenstadt

относно тълкуване на член 48 от Договора за ЕО (понастоящем, след
изменение член 39 ЕО),

СЪДЪТ,

в състав: г-н G.C. Rodríguez Iglesias, председател, г-н P.J.G. Kapteyn, г-н
G. Hirsch и г-н P. Jann (председатели на състави), г-н C. Gulmann, г-н J.L.
Murray, г-н D.A.O. Edward, г-н H. Ragnemalm, г-н L. Sevón, г-н M.
Wathelet (докладчик) и г-н R. Schintgen, съдии,

генерален адвокат: г-н D. Ruiz-Jarabo Colomer,

секретар: г-жа D. Louterman-Hubeau, главен администратор,

предвид писмените становища, представени:

- за Frans Gschwind от г-н W. Kaefer, данъчен съветник, Aachen,

- за Finanzamt Aachen-Außenstadt от г-н J. Viehöfer, Regierungsdirektor
при Finanzamt Aachen-Außenstadt,

- за германското правителство от г-н E. Röder, Ministerialrat във
Федералното министерство на икономиката, и от г-н C.-D. Quassowski,

* Език на производството: немски.

Regierungsdirektor в същото министерство, в качеството на представители,

- за белгийското правителство от г-н J. Devadder, директор на администрацията в правната служба на Министерство на външните работи, външна търговия и сътрудничество за развитие, в качеството на представител,

- Комисията на Европейските общности от г-жа H. Michard, член на правната служба, подпомагана от г-н A. Buschmann, национален държавен служител, на разположение на правната служба, в качеството на представители,

като взе предвид доклада от съдебното заседание,

след като изслуша устните становища на г-н Frans Gschwind, за когото се явява г-н W. Kaefel, подпомаган от г-н G. Saß; от Finanzamt Aachen-Außenstadt, за която се явява г-н E. Marx, Leitender Regierungsdirektor във Finanzamt Aachen-Außenstadt; на германското правителство, за което се явява г-н C.-D. Quassowski; за нидерландското правителство, за което се явява г-н J. S. van den Oosterkamp, заместник правен съветник в Министерство на външните работи, в качеството му на представител; и на Комисията, за която се явява г-н A. Buschmann, на съдебното заседание от 26 януари 1999 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат на съдебното заседание от 11 март 1999 г.,

постанови настоящото

Решение

1. С Определение от 27 октомври 1997 г., постъпило в Съда на 17 ноември 1997 г., Finanzgericht (Финансов съд), Кьолн, е отправил към Съда на основание член 177 от Договора за ЕО (понастоящем член 234 ЕО) един преюдициален въпрос относно тълкуване на член 48 от Договора за ЕО (понастоящем, след изменение член 39 ЕО).

2. Въпросът е подигнат в съдебното производство между г-н Gschwind и Finanzamt Aachen-Außenstadt (оттук нататък "Финансовата служба") относно условията за определяне на данъка от доходи от заетост, с произход от Германия.

Съответното национално право

3. Германското законодателство относно данъка върху доходите предвижда различен данъчен режим в зависимост от мястото на

пребиваване на данъчно облагаемото лице. В съответствие с член 1, параграф 1 от Einkommensteuergesetz (Закон за данъка върху доходите, по-нататък "EStG"), физическите лица, чието местожителство или обичайно местопребиваване е в Германия, подлежат на данъчно облагане върху техния съвкупен доход ("неограничено данъчно облагане"). При все това, в съответствие с член 1, параграф 4, физическите лица, чието местожителство или обичайно местопребиваване е в Германия, подлежат на данъчно облагане единствено по отношение на тази част от техния доход, която се събира от Германия ("ограничено данъчно облагане"). В съответствие с член 49, параграф 1, алинея 4 от EStG, подобен доход с произход от Германия обхваща доход от заетост в Германия.

4. За семейните лица, които не са постоянно разделени, като са данъкоплатци, които подлежат на неограничено данъчно облагане, германското законодателство е въвело разпоредби за съвместна оценка, които включват установяването на съвместна тарифа, съчетана с процедура за „разделяне“, за да се намали прогресивното нарастване в таблицата за данъка върху доходите. Съгласно член 26b от EStG, „доходът, придобит от съпрузите, се събира и обединява, след което съпрузите се третираат като един данъкоплатец, освен когато съществува противоположна разпоредба. По силата на член 32a, параграф 5 от EStG, данъкът върху доходите за съвместно облаганите съпрузи трябва да бъде „два пъти стойността на данъка, който се отнася до половината от техния съвместен данъчнооблагаем доход ... („процедура на разделяне“)“. Доходът следователно се облага данъчно все едно, че всеки от съпрузите е получил половината от него. Това означава, че, когато е налице съществена разлика между доходите на двамата съпрузи, двойката получава данъчно облекчение. Благодарение на съчетания ефект от процедурата за „разделяне“ и прогресивния характер на нарастване в германското данъчно облагане, колкото по-голяма е разликата между съответните доходи на съпрузите, толкова по-голямо, по правило, е данъчното облекчение.

5. Това благоприятно данъчно третиране първоначално е ограничено до съпрузи, които пребивават в Германия, дори когато един от тях придобива доход от чужбина, като този доход се взема предвид за изчисляването на данъчната ставка в съответствие с прогресивната данъчна скала.

6. Тъй като законодателната промяна, прокарана през 1995 г., за да се адаптира системата на данъка върху доходите за лицата без местожителство към закона, както постановява Съдът на Европейските общности в своето решение от 14 февруари 1995 г. по дело C-279/93, Schumacker, Recueil, стр. I-225 и решението от 11 август 1995 г. по дело C-80/94, Wielockx, Recueil, стр. I-2493, едно семейно данъчнооблагаемо

лице, което няма нито местожителство, нито обичайно местопребиваване в Германия и което е гражданин на една от държавите-членки на Европейската общност или на една от договарящите се страни по Споразумението за Европейското икономическо пространство може сега, в съответствие с член 1а, параграф 1, точка 2 от EStG, да поиска съвместна оценка в съответствие с процедурата за „разделяне”, когато съпругът на това лице пребивава в една от тези държави, и

- съвкупният доход на съпрузите подлежи, не по-малко от 90% от него, на германски данък върху доходите

- или техният доход, който не подлежи на такъв данък, не превишава 24 000 DEM през календарната година.

7. При тези обстоятелства, независимо че съпрузите нямат нито местожителство, нито обичайно местопребиваване в Германия, германското право ги третира като подлежащи на неограничено данъчно облагане. Като такива, те имат правото на другите данъчни отстъпки, предоставени на лицата с местожителство, като бъдат вземани предвид техните лични и семейни обстоятелства (семеини разноси, социални разходи и други разходи, които като цяло водят до данъчни облекчения и отстъпки).

8. В съответствие с член 26 и член 26а от EStG, тези данъкоплатци, чрез искане за различно данъчно облагане, могат да избегнат допълнителното данъчно облагане, което произтича от прилагане на „разделянето”, дължащо се на таблицата за прогресивно нарастване (например, когато един съпруг получава голяма сума доходи от чужбина).

Главното производство

9. Г-н Gschwind, нидерландски гражданин, живее със своята съпруга в Нидерландия, в близост до границата с Германия. През 1991 г. и 1992 г., той е заето лице в град Aachen, Германия, докато неговата съпруга е заето лице в Нидерландия.

10. През всяка от тези години г-н Gschwind има данъчнооблагаеми доходи в размер от 74 000 DEM, които представляват почти 58% от съвкупния доход на домакинството. Съгласно член 10, параграф 1 от Конвенцията между Федерална република Германия и Кралство Нидерландия за избягване на двойното данъчно облагане в областта на данъка върху доходите, данъка върху собствеността и други данъци и за уреждане на други данъчни въпроси, подписана в Хага на 16 юни 1959 г. (оттук нататък ”Конвенцията”), доходът на г-н Gschwind е данъчнооблагаем в Германия, докато доходът на неговата съпруга е данъчнооблагаем в Нидерландия. При все това, в съответствие с член 20,

параграф 3 от Конвенцията, нидерландските данъчни органи имат право да включат в данъчната основа дохода, който е данъчнооблагаем в Германия, при което да приспадат от така изчисления данък частта от него, съответстваща на данъчнооблагаемия доход в Германия.

11. След изменението на данъчното законодателство през 1995 г., приложимо по отношение на данъците, които все още не са платени към датата, на която то влиза в сила, германските данъчни органи през 1997 г. определят г-н Gschwind по отношение на данъка върху доходите за 1991 г. и 1992 г., като лице, което подлежи на неограничено данъчно облагане, но го третираят все едно, че той не е семеен, поради това, че в съответствие с член 1, параграф 3 и член 1а, параграф 1, точка 2 от EStG, доходът, който е получен от неговата съпруга в Нидерландия, превишава както абсолютния и без въздействие праг от 24 000 DEM годишно, така и относителния праг от 10% от съвкупния доход на домакинството. Тази оценка поражда за г-н Gschwind една допълнителна данъчна тежест в размер на 1 012 DEM за 1991 г. и 724 DEM за 1992 г., в сравнение с данъка, който той би платил в съответствие с таблицата, приложима по отношение на семейните двойки, както е предвидено в член 26 и член 26b от EStG в съответствие с процедурата за „разделяне“.

12. След като неговото възражение срещу данъчните оценки за 1991 г. и 1992 г. е отхвърлено, г-н Gschwind подава жалба пред Finanzgericht (Финансов съд), Кьолн, пред който той твърди, че отказът да се приложи таблицата, приложима в съответствие с процедурата за „разделяне“ спрямо семейни граждани на Общността, които работят в Германия, а пребивават в друга държава-членка, противоречи на член 48 от Договора и на решенията на Съда на Европейските общности по дело Schumacker, цитирано по горе, и по дело C-107/94, Recueil, стр. I-3089.

13. За да реши делото, Finanzgericht (Финансов съд), Кьолн решава да спре производството и да отправи следния преюдициален въпрос до Съда:

”В противоречие ли е с член 48 от Договора за ЕО това, че член 1, параграф 3, второ изречение, във връзка с член 1а, параграф 1, точка 2 от Einkommensteuergesetz (Германски закон за данъка върху доходите) предвижда един нидерландски гражданин, получаващ данъчнооблагаем доход от трудова заетост в Германия, който няма местожителство или обичайно местопребиваване там и неговият съпруг или съпруга, който не е постоянно разделен от него и също така няма местожителство или обичайно местопребиваване в Германия и получава доход в чужбина, да не бъдат третирани като лицата, които подлежат на неограничено данъчно облагане за целите на прилагането на член 26, параграф 1, първо изречение от Einkommensteuergesetz (съвместна оценка) поради това, че съвместният доход на съпрузите за въпросната календарна година не

попада най-малкото в рамките на 90% на Einkommensteuergesetz, или че доходът, който не подлежи на Einkommensteuergesetz, съставлява повече от 24 000 DEM ?”

14. Чрез своя въпрос националната юрисдикция пита по същество дали член 48, параграф 2 от Договора изключва прилагането на законодателството на една държава-членка, което предоставя на семейни двойки с местожителство благоприятно данъчно третиране, като това, което произтича от процедурата на „разделяне”, и въпреки това третира по същия начин семейни двойки без местожителство, при условие, че поне 90% от техния съвкупен доход трябва да подлежи на данъчно облагане в тази държава-членка или, ако не бъде достигнат този процентен дял, техният доход от чуждестранни източници, който те подлежи на данъчно облагане в тази държава, не трябва да превишава определен таван.

15. Според Finanzamt и германското и нидерландското правителство, различното третиране на лицата с местожителство и лицата без местожителство във връзка с прилагането на процедурата за „разделяне” не противоречи на правото на Общността. Като поставя предоставянето на тази отстъпка на лицата без местожителство в зависимост от изискването съвкупният доход на съпрузите да подлежи на германски данък върху доходите, и това се отнася за не по-малко от 90% от него или че техният доход, който не подлежи на германски данък върху доходите, не трябва да превишава 24 000 DEM, германското законодателство си е направило съответните изводи от решението по делото Schumacker. Според тях, решението по делото Schumacker изисква на лицата без местожителство да бъде разрешено да се ползват от процедурата за „разделяне”, единствено ако техните лични и семейни обстоятелства не могат да бъдат взети предвид в държавата на тяхното местожителство благодарение на факта, че те са получили своя основен доход и почти целия си семеен доход в Германия.

16. Те твърдят, че в случаи като този, в които съществена част от дохода на семейството, се получава в държавата по местожителство на данъкоплатеца, тази държава е в положението да предостави на данъкоплатеца отстъпките, предвидени в нейното законодателство, които произтичат при вземане предвид неговите лични и семейни обстоятелства.

17. Белгийското правителство, от друга страна, твърди, че няма обективна причина, която да оправдае отказа да се приложи процедурата за „разделяне” по отношение на непребиваваща двойка на основание, че доходът на двойката от чуждестранни източници превишава конкретен таван или определен процентен дял от съвкупния ѝ доход. Германската разпоредба за „разделяне” няма за цел или не действа по начин, че да

предостави данъчно предимство, свързано с личните или семейните обстоятелства на данъкоплатеца, които може да бъдат предоставено повторно в държавата по местожителство. Това е повече начин за определяне на данъчната ставка на основата на съвкупната платежоспособност на икономическата общност, която образува двойката.

18. Накрая, Комисията твърди, че, тъй като държавата по местожителство, която в този случай е Кралство Нидерландия, се е отказала от данъчно облагане на получения от ищеца доход в съответствие с един договор за избягване на двойното данъчно облагане, единствено държавата на заетост е в положение да вземе предвид личните и семейни обстоятелства на ищеца. Освен това, данъкоплатецът може да поиска „разделяне” само в държавата, в която се облага съпругът, който получава по-голямата част от дохода, тъй като това е единственият начин, по който разделянето ще даде възможност да се намали размера на данъка, като се снижи прогресивното нарастване по данъчната таблица. Прилагането на процедура за „разделяне”, следователно, не може да доведе до двойно данъчно облекчение, дължащо се на семейните обстоятелства на данъкоплатеца, както в държавата по местожителство, така и в държавата по заетост. Освен това, въпросното положение е обективно сравнимо с това на двойка, която пребивава в Германия, единият член на която получава в друга държава-членка получен доход, който е освободен от германски данък в съответствие с договор за избягване на двойното данъчно облагане, но на която германското законодателство позволява прилагане на разпоредбата относно „разделянето”.

19. Комисията също така не приема, че в съответствие с решението по делото Schumacker, цитирано по горе, германското законодателство може съответно да предвиди доходът и на двамата съпрузи да бъде взет предвид, за да се гарантира, че са спазени праговете за доходите. Тъй като германски данък се налага единствено по отношение на дохода на ищеца, към който доходът на съпругата се добавя, само за да се вземе предвид прогресивния данък, а не за да се обложи и този доход, Комисията се съмнява дали е логично да се взема предвид доходът и на двамата съпрузи, за да се определи дали е достигнат прагът от 90%.

20. Съдът отбелязва преди всичко, че независимо от това, че прякото данъчно облагане попада в рамките на компетентността на държавите-членки, същите трябва да упражняват тази компетентност в съответствие с правото на Общността и следователно да избягват всяка явна или скрита дискриминация, основана на гражданство (цитираните по-горе решения по делото Schumacker, точки 21 и 26, и по делото Wielockx, точка 16).

21. Установено право е, че дискриминацията произтича чрез прилагането на различни правила спрямо съпоставими ситуации или прилагането на същото правило спрямо различни ситуации.

22. Относно преките данъци, положението на лицата с местожителство и на лицата без местожителство в определена държава не е изобщо съпоставимо, тъй като доходът, получен на територията на една държава от едно непрестигаващо лице в повечето случаи е само част от неговият съвкупен доход, който е концентриран в неговото местожителство, а личната способност на едно непрестигаващо лице да плати данък, определена чрез позоваване на неговия съвкупен доход и неговите лични и семейни обстоятелства, е по-лесно да бъде оценена на мястото, където се концентрират неговите лични и финансови интереси, което по принцип е мястото, където се намира обичайното му местопребиваване(решение по делото Schumacker, цитирано по-горе, точки 31 и 32).

23. В точка 34 от решението по делото Schumacker, цитирано по горе, Съдът е постановил, че фактът, че една държава-членка не предоставя на едно непрестигаващо лице определени данъчни предимства, които тя предоставя на едно пребиваващо лице, не е по принцип, дискриминационен, като се имат предвид обективните различия между положението на лицата с местожителство и на лицата без местожителство, както от гледна точка на източника на техния доход, така и по отношение на личната им способност да платят данък или на техните лични и семейни обстоятелства.

24. Освен това, за данъчни цели пребиваването е свързващият фактор, на който обичайно се основава международното данъчно право, по-специално образеца за Конвенция за двойното данъчно облагане на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), за да се определят правомощията за данъчно облагане между държавите в случаите, включващи външни елементи.

25. Следователно, в случая, при който една семейна двойка, пребиваваща в Нидерландия, единият член от която работи в Германия, ако същата тази държава, в съответствие с член 10, параграф 1 от Конвенцията, е единствено компетентна да облага с данък доход, получен на нейна територия, Кралство Нидерландия, като държава по местожителство, може в съответствие с член 20, параграф 3 от Конвенцията, да включи в данъчната основа дохода, който е данъчнооблагаем в Германия, при което да приспадне от така изчисления данък тази част от него, която съответства на данъчнооблагаемия доход в Германия. Обратното, в съответствие с член 20, параграф 2 от Конвенцията, ако държавата по местожителство е Федерална република Германия, тази държава, независимо, че изключва от данъчната основа дохода, който е

данъчнооблагаем в Нидерландия, изчислява размера на данъка върху доходите, които са данъчнооблагаеми в Германия, по ставката, която се прилага по отношение на съвкупния доход на данъкоплатеца.

26. При тези обстоятелства може да има дискриминация по смисъла на Договора между лицата с местожителство и лицата без местожителство единствено, ако независимо от тяхното местожителство в различни държави-членки, бъде установено, че, като се има предвид целта и съдържанието на въпросните национални разпоредби, двете категории данъкоплатци са в съпоставимо положение.

27. Съгласно съдебната практика на Съда, такъв е случаят, когато лицето без местожителство няма достатъчен доход в държавата по неговото местожителство и получава основната част от своя данъчно облагаем доход от дейност в държавата по заетост. При тези обстоятелства, неговата държава по местожителство не е в положение да му предостави предимствата, произтичащи при вземане предвид на неговите лични и семейни обстоятелства, така че няма обективна разлика между положението на едно такова лице без местожителство и това на едно лице с местожителство със сравнима заетост, такава, че да се оправдае различното третиране относно вземането предвид за целите на данъчното облагане на личните и семейните обстоятелства на данъкоплатеца (решение по делото Schumacker, цитирано по-горе, точки 36 и 37).

28. Едно такова положение като разглежданото в главното производство, обаче, очевидно е различно от това, за което се отнася решението по делото Schumacker. Доходът на г-н Schumacker формира почти целия доход на неговото данъчно облагаемо домакинство и нито той, нито неговата съпруга имат някакъв значителен доход в тяхната държава по местожителство, който да позволява вземането предвид на техните лични и семейни обстоятелства. Обаче, като предвижда един процентен праг и един абсолютен праг за доход, който съответно е данъчно облагаем в Германия и такъв, който не подлежи на германски данък, германското законодателство взема предвид по-специално възможността да бъдат отчетени, при достатъчна данъчна основа, личните и семейните обстоятелства на данъкоплатците в държавата по местожителство.

29. В настоящото дело, предвид на това, че почти 42% от съвкупния доход на семейство Gschwind е получен в тяхната държава по местожителство, тази държава е в положение да вземе предвид личните и семейните обстоятелства на г-н Gschwind съобразно с разпоредбите, установени от законодателството на тази държава, тъй като данъчната основа там е достатъчна, за да даде възможност те да бъдат взети предвид.

30. Следователно, не е установено, че за прилагането на данъчни разпоредби като тези, разглеждани в главното производство, една семейна двойка без местожителство, от която единият съпруг работи във съответната държава по данъчно облагане и който може, благодарение на наличието на достатъчна данъчна основа в държавата по местожителство, да поиска да бъдат взети предвид неговите лични и семейни обстоятелства от данъчните органи на същата тази държава, е в положение, съпоставимо с това на една семейна двойка с местожителство, дори ако единият от съпрузите работи в друга държава-членка.

31. Относно твърдението на Комисията, че за целите на определянето на праговете на доходите, не е логично да се вземат предвид доходите на двамата съпрузи, тъй като методът на „разделяне” се прилага единствено спрямо дохода на данъкоплатеца без местожителство, трябва да се заяви, че независимо че лицето, което подлежи на данъчното облагане от държавата по заетост, е отделното лице, а не двойката, метод за изчисляване на ставката на данъчно облагане, като метода за „разделяне”, се основава по естеството си на практиката да се взема предвид дохода на всеки от съпрузите.

32. От посоченото по-горе следва, че член 48, параграф 2 от Договора не трябва да се тълкува като изключващ прилагането на законодателството на една държава-членка, в съответствие с което на семейни двойки с местожителство се предоставя благоприятно данъчно третиране като това в резултат от процедурата за „разделяне”, при положение че същото третиране на семейни двойки без местожителство е поставено в зависимост от изискването не по-малко от 90% от техния съвкупен доход да подлежи на данъчно облагане в тази държава-членка, или, ако не бъде достигнато това процентно равнище, техният доход от чуждестранни източници, който не подлежи на данъчно облагане в тази държава, не трябва да надвишава определен таван, като така се запазва възможността да се вземат предвид техните лични и семейни обстоятелства в държавата по местожителство.

По съдебните разноси

33. Разходите, направени от германското, белгийското и нидерландското правителство, както и от Комисията, за представяне на становища пред Съда, не подлежат на възстановяване. Тъй като за страните по главното дело това производство е отклонение от висящото производство пред националната юрисдикция, тази юрисдикция следва да се произнесе по съдебните разноси,

По изложените съображения,

Съдът,

като се произнася по на въпросите, отправени до него от Finanzgericht (Финансов съд) Köln с Определение от 27 октомври 1997 година, реши:

Член 48, параграф 2 от Договора за ЕО (понастоящем, след изменение член 39, параграф 2 ЕО) не трябва да се тълкува като изключващ прилагането на законодателството на една държава-членка, в съответствие с което на семейни двойки с местожителство се предоставя благоприятно данъчно третиране като това в резултат от процедурата за „разделяне”, при положение че същото третиране на семейни двойки без местожителство е поставено в зависимост от изискването не по-малко от 90% от техния съвкупен доход да подлежи на данъчно облагане в тази държава-членка или, ако не бъде достигнато това процентно равнище, техният доход от чуждестранни източници, който не подлежи на данъчно облагане в тази държава, не трябва да надвишава определен таван, като така запазва възможността да се вземат предвид техните лични и семейни обстоятелства в държавата по местожителство.

Подписи

Произнесено в открито съдебно заседание в Люксембург на 14 септември 1999 година.

Подписи