

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

Г-Н PHILIPPE LÉGER

представено на 13 юли 2006 година¹

1. Като задава въпрос на Съда в рамките на настоящото производство, Bundesfinanzhof (Германия) желае да се установи дали член 52 от Договора за ЕО (понастоящем, след изменението, член 43 ЕО) следва да се тълкува в смисъл, че забранява национални разпоредби, чието прилагане води до отказ пребиваващ данъкоплатец да се ползва от възможност за данъчно облагане общо със съпруга си, с довода че последният пребивава в друга държава-членка, където е получил доходи, считани за необлагаеми в нея.

3. По силата на параграф 1, алинея 1 от EStG 1997 физическите лица с местоживееие или обичайно пребиваване на националната територия изцяло се явяват пълни носители на данъчни задължения по германския данък върху дохода. Съгласно алинея 3 от същата разпоредба физическите лица, които не са нито с местоживееие, нито с обичайно пребиваване на националната територия, могат да поискат третиране като пълни носители на данъчни задължения, ако получават германски доходи по смисъла на параграф 49 от EStG 1997 и при условие че поне 90 % от тези доходи са облагаеми с германския данък върху дохода („относителен праг на значимост“) или частта на необлагаемите в Германия доходи не превишава 12 000 DEM („абсолютен праг на значимост“).

I — Националната правна уредба

2. Що се отнася до процесния период по главното производство, общият германски режим в областта на данъчното облагане на физическите лица се урежда със Закона за данъка върху дохода, в редакцията му, която се прилага през 1997 г. (Einkommensteuergesetz, наричан по-нататък „EStG 1997“).

4. Освен това параграф 1а, алинея 1, точка 2 от EStG 1997 предвижда, че за гражданите на държавите — членки на Европейския съюз или на Европейското икономическо пространство (ЕИП), е възможно, за целите на прилагането на параграф 26 от EStG 1997, съпругът на лицето, което е пълен носител на данъчни задължения по силата на параграф 1, алинея 1 или на параграф 1, алинея 3 от EStG 1997, да бъде третиран като пълен носител на данъчни задължения, при

¹ — Език на оригиналния текст: френски.

условие че той има местоживеене или обичайно пребиваване на територията на друга държава — членка на Европейския съюз, или на държава — членка на ЕИП.

5. По-нататък, предвидените в параграф 1, алинея 3 от EStG 1997 условия се прилагат към съпруга, който няма местоживеене или обичайно пребиваване в Германия. В този смисъл, за да бъде считан непребиващият съпруг за пълен носител на данъчни задължения, частта на облагаемите с германски данък доходи следва да бъде равна или по-висока от 90 % от общия размер на световните доходи на семейната двойка или необлагаемите с германски данък доходи не трябва да превишават абсолютния праг на значимост, т.е. сумата от 24 000 DEM.

6. Световните доходи на семейната двойка трябва да бъдат определени съобразно германското право, без да се прави разлика между получени в Германия доходи и такива, получени в чужбина. Тъй като разпоредбите на параграф 1, алинея 3, второ изречение във връзка с параграф 1a, алинея 1, точка 2 от EStG 1997 не предвиждат специално правило относно начина на определяне на доходите, според препращащата юрисдикция понятието „доходи“ следва да се изведе от германското данъчно право в областта на данъка върху дохода, дори когато посочените доходи не фигурират или са посочени като освободени от данък в удостоверението от държавата по пребиваване.

7. Според параграф 26 от EStG 1997 недълготрайно разделените съпрузи могат да искат общо облагане, когато и двамата са пълни носители на данъчни задължения по смисъла на параграф 1, алинея 1 или на параграф 1a от EStG 1997.

8. В такъв случай съгласно параграф 26b от EStG 1997 доходите на съпрузите се събират и им се водят съвместно. Тогава съпрузите се третираат като съвместно данъчнозадължени лица.

9. Този способ има за цел да отчете личното и семейно положение на двойката и води до по-облекчено облагане, когато съществува значителна разлика между получените от съпрузите доходи или когато един от тях не получава никакъв доход. Така се гарантира жизненият минимум, тъй като съпрузите се ползват от две базови суми, освободени от данък върху дохода.

10. Освен това следва да се уточни, че по силата на параграф 22, точка 1 от EStG 1997 доходите, получени от периодични плащания, които не фигурират сред видовете доходи, описани в параграф 2,

алинея 1, точки от 1 до 6 от EStG 1997², се вземат предвид при изчисляването на визираните в параграф 1 и параграф 1а от EStG 1997 прагове като спадащи към категорията „Други доходи“.

11. Накрая, според параграф 3, точка 1, буква г) и точка 67 от EStG 1997, предоставените по реда на германското право обезщетения за майчинство и помощи за дете се считат за национални доходи, освободени от данък.

II — Фактическите обстоятелства и главното производство

12. През 1997 г. австрийският гражданин г-н Meindl, пребиваващ в Германия, получава в тази държава доходи от дейност на свободна практика, както и от развиването на занаятчийска дейност, възлизащи общо на 138 422 DEM. Неговата съпруга г-жа Meindl-Berger, пребиваваща в Австрия, през процесната година не упражнява никаква професионална дейност, но получава от Република Австрия обезщетение при раждане в размер на 142 586 ATS, помощ за майчинство в размер на 47 117 ATS и семейни помощи в размер на 15 600 ATS, общо на равностойност 26 994,73 DEM.

2 — Доходите, изброени в параграф 2, алинея 1, първо изречение от EStG 1997, са произтичащите от земеделска или лесовъдна дейност, получените от занаятчийска или търговска дейност, получените от упражняване на свободна професия, от дейност по трудов договор, от парични вземания и доходите от нам.

13. Според австрийското данъчно право получените от г-жа Meindl-Berger „доходи“ не подлежат на облагане.

14. В съответствие с германското право г-н Meindl иска от Finanzamt, германският компетентен данъчен орган, да се възползва от общото облагане. Искането му е отхвърлено от същия орган, който облага г-н Meindl индивидуално в размер на 45 046 DEM, като при това положение го разглежда като несемейно лице.

15. Според Finanzamt от една страна не са изпълнени условията, предвидени в параграф 1а, алинея 1, точка 2 и параграф 1, алинея 3 от EStG 1997, тъй като частта от доходите на съпрузите, получена в Германия, била под 90 % от общия им размер. От друга страна сумата на доходите, получени от г-жа Meindl-Berger в Австрия, превишавала прага от 24 000 DEM, определен съгласно разпоредбите на параграф 1, алинея 3, второ изречение във връзка с параграф 1а, алинея 1, точка 2, последно изречение от EStG 1997.

16. Всъщност Finanzamt смята, че тъй като получените от г-жа Meindl-Berger компенсаторни плащания не са уредени от германското национално право, те не са и освободени от данък по силата на параграф 3, точка 1, буква г) от EStG 1997.

Ето защо по силата на параграф 22, точка 1 от EStG 1997 тези плащания трябва да се отчитат като чуждестранни доходи при определянето на прага на значимост.

вия пребиваващ в Австрия съпруг, с когото той не е разделен, предвид довода, че този съпруг е получил едновременно над 10 % от съвместните доходи и над 24 000 DEM и че тези доходи не подлежат на облагане съгласно австрийското право?“

17. След безрезултатно обжалване по административен ред г-н Meindl обжалва по съдебен ред решението на Finanzamt пред Finanzgericht. Последният уважава искането му и приема, че г-н Meindl е имал право да се ползва от общо облагане, като понятието „доходи“ следва да се тълкува стеснително, в съответствие с общностното право.

IV — Съображения

18. Finanzamt подава молба за „Revision“ пред Bundesfinanzhof.

20. Като начало е уместно да се обсъди дали положението на г-н Meindl попада в приложното поле на член 52 от Договора.

21. Противно на становището на германското правителство, не виждам основание да се съмнявам в обосноваността на анализа на Bundesfinanzhof, според който положението на г-н Meindl действително попада в приложното поле на член 52 от Договора.

III — Преюдициалният въпрос

19. Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

22. От една страна, според постоянната съдебна практика член 52 от Договора не се прилага към случаи, ограничени до вътрешността на само една държава-членка³. В конкретния случай австрийският гражданин г-н Meindl работи и пребивава в Германия, което показва, че случаят не е ограничен само до една държава-членка. От друга страна, по силата на член 52, втора алинея от

„Налице ли е нарушение на [член 52 от Договора], когато на пребиваващ данъкоплатец се отказва облагане общо с него-

³ — Вж. например Решение от 23 април 1991 г. по дело Höfner и Elser (C-41/90, Recueil, стр. I-1979, точка 37); Решение от 28 януари 1992 г. по дело Steen (C-332/90, Recueil, стр. I-341, точка 9) и Решение от 16 януари 1997 г. по дело USSL n° 47 di Biella (C-134/95, Recueil, стр. I-195, точка 19).

Договора свободата на установяване включва достъп до дейности на *самостоятелна заетост* и тяхното упражняване. От решението на препащащата юрисдикция е видно, че г-н Meindl упражнява в Германия дейност на свободна практика. От това следва, че той се е възползвал от свободата си на установяване.

23. С въпроса препащащата юрисдикция цели да установи дали член 52 от Договора трябва да се тълкува в смисъл, че забранява на пребиваващ в Германия данъкоплатец да бъде отказано данъчно облагане общо с неговия пребиваващ в Австрия съпруг, с когото той не е разделен, предвид довода, че този съпруг е получил едновременно над 10 % от съвместните доходи и над 24 000 DEM, макар тези доходи да са освободени от данък съгласно австрийското право.

24. Германското правителство смята, че на този въпрос следва да се даде отрицателен отговор.

25. Не споделям това мнение.

26. Като начало е уместно да се напомни, че макар прякото данъчно облагане да

попада в компетентността на държавите-членки, те трябва да я упражняват при съблюдаване на общостното право⁴. Оттук произтича, че при упражняване на своите правомощия държавите-членки не бива да нарушават гарантираните от договора основни свободи, каквато е свободата на установяване⁵.

27. Това по-специално означава, че държавите-членки трябва да се въздържат не само от всякакви явни форми на дискриминация, основани на гражданство, но и от всякакви скрити форми на дискриминация, които чрез прилагане на други разграничителни критерии водят на практика до същия резултат⁶.

28. Все пак дискриминацията по принцип се изразява единствено в прилагането на различни правила към сходни случаи или в прилагането на едно и също правило към различни случаи⁷.

29. В областта на преките данъци Съдът приема, по-специално в решението по

4 — Вж. по-специално Решение от 21 ноември 2002 г. по дело X и Y (C-436/00, Recueil, стр. I-10829, точка 32 и цитираната съдебна практика) и Решение от 13 ноември 2003 г. по дело Schilling и Fleck-Schilling (C-209/01, Recueil, стр. I-13389, точка 22).

5 — Вж. по-специално Решение от 28 януари 1986 г. по дело Комисия/Франция (270/83, Recueil, стр. 273, точка 13) и Решение от 11 март 2004 г. по дело De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, стр. I-2409, точка 40).

6 — ⁶ — Вж. по-специално Решение от 12 февруари 1974 г. по дело Sotgiu (152/73, Recueil, стр. 153, точка 11); Решение от 21 ноември 1991 г. по дело Le Manoir (C-27/91, Recueil, стр. I-5531, точка 10) и Решение от 14 февруари 1995 г. по дело Schumacker (C-279/93, Recueil, стр. I-225, точка 26).

7 — Вж. по-специално Решение от 11 август 1995 г. по дело Wielockx (C-80/94, Recueil, стр. I-2493, точка 17).

дело Schumacker, посочено по-горе, и в решението от 12 юни 2003 г. по дело Gerritse⁸, че като общо правило положението на пребиваващите и непребиваващите не е сходно. Всъщност полученият на национална територия доход от непребиваващо лице най-често представлява само част от общия му доход, съсредоточен по неговото място на пребиваване. Освен това индивидуалните данъчни възможности на непребиваващо лице, произтичащи от отчитането на съвкупността от неговите доходи и на неговото лично и семейно положение, най-лесно могат да бъдат преценени по мястото, което е център на личните и имуществените му интереси, което по принцип съответства на неговото обичайно пребиваване⁹.

30. В конкретния случай г-н Meindl, макар и австрийски гражданин, пребивава и получава всичките си доходи в Германия.

31. Той обаче е третиран по различен начин от приложимия към пребиваващ в Германия данъкоплатец, чийто съпруг, който не получава доходи, също пребивава в тази държава-членка.

32. Всъщност по силата на EStG 1997 германските власти отказват да отчетат личното и семейно положение на

г-н Meindl, предвид довода че неговата съпруга пребивава в Австрия и там е получила доходи, които надвишават 10 % от доходите на домакинството, както и сумата от 24 000 DEM. Следователно германските данъчни власти разглеждат г-н Meindl като несемейно лице.

33. Както обаче посочих по-рано, отново по силата на EStG 1997 пребиваващ в Германия данъкоплатец, чийто съпруг без професия също пребивава на територията на тази държава-членка, се ползва от общо облагане.

34. Дали тази разлика в третирането между пребиваващ в Германия данъкоплатец, чийто съпруг без професия пребивава в друга държава-членка, и пребиваващ в Германия данъкоплатец, чийто съпруг без професия също пребивава в тази държава-членка, почива върху обективна разлика в тяхното положение, така че да не може да се квалифицира като непряка дискриминация въз основа на гражданството?

35. Според мен отговорът е отрицателен.

36. Всъщност считам, че австрийски гражданин, който работи и пребивава в Германия и чийто неработещ съпруг пребивава в друга държава-членка, обективно се намира в същото данъчно положение като

8 — C-234/01, Recueil, стр. I-5933.

9 — Посочените решения по дело Schumacker (точки 31 и 32) и по дело Gerritse (точка 43).

пребиваващ в Германия данъкоплатец, който има същата работа и чийто пребиваващ в същата държава-членка съпруг не упражнява никаква дейност. В двата случая доходите на домакинството произтичат от дейността на само един от съпрузите.

37. Изискването, свързано с мястото на пребиваване на съпруга без професия, на което се основава разликата в третирането, по наше мнение е условие, което гражданите [на Германия] могат да удовлетворят по-лесно от тези на други държави-членки, членовете на чиито семейства пребивават по-често извън германска територия.

38. Според нас съпоставимостта на тези два случая би трябвало да се разгледа, като се разсъждава по начин, аналогичен на възприетия от Съда в решението от 16 май 2000 г. по дело Zurstrassen¹⁰.

39. В това решение Съдът наистина приема, че ползването на общо облагане не може да се откаже на пребиваващ данъкоплатец с довода, че неговият съпруг, с когото той не е разделен, пребивава в друга държава-членка.

40. Вярно е, че за разлика от г-жа Zurstrassen, г-жа Meindl-Berger получава в държавата по пребиваването си доходи, които се считат за облагаеми по германското право.

41. При все това от акта, постановен от преpraщаната юрисдикция, следва, че тези доходи *по естеството си* представляват плащания, които са необлагаеми в Австрия.

42. Напомням, че в своето решение от 1 юли 2004 г. по дело Wallentin¹¹ Съдът приема, че необлагаемите доходи не представляват значими доходи, поради което държавата, в която са получени, не е в състояние да предостави данъчно облекчение, произтичащо от отчитането на личното и семейно положение на данъкоплатеца.

43. Възприетото по това дело разрешение ни изглежда съотносимо към настоящия случай. Всъщност, от една страна, ако получените от г-жа Meindl-Berger плащания са направени по силата на германското право, те биха били освободени от данък в Германия, което показва, че могат да се считат за необлагаеми по естеството си според това право. Следователно помощите не биха влезли в изчислението на световните доходи на семейната двойка.

10 — C-87/99, Recueil, стр. I-3337, точка 23.

11 — C-169/03, Recueil, стр. I-6443, точки 17 и 18.

От друга страна, ако трябва да приемем тезата на германското правителство, личното и семейно положение на пребиваващия в Германия данъкоплатец не би било отчетено нито в Германия, нито в Австрия.

44. Всъщност г-н Meindl, който пребивава в Германия, не получава никакъв доход в Австрия и единствените финансови средства, получени от домакинството в тази държава, са плащания, които там са необлагаеми. Оттук следва, че личното и семейно положение на г-н Meindl не може да бъде отчетено в Австрия.

45. Уточнявам обаче, че според постоянната практика на Съда дискриминацията се изразява в това, че личното и семейно положение на данъкоплатеца не се отчита нито в държавата по местоработата му, нито в държавата на пребиваването му¹².

12 — Решение по дело Schumacker, посочено по-горе, точка 38. Освен това уточняваме, че в своето решение от 11 декември 2002 г. по дело De Groot (C-385/00, Recueil, стр. I-11819, точка 101) Съдът е преценил, че държавите-членки трябва да осигурят отчитане на личното и семейно положение на данъкоплатците, независимо от начина, по който държавите са разпределили това задължение помежду си.

46. В конкретния случай Федерална Република Германия — държава, в която г-н Meindl пребивава, получава почти всичките доходи на домакинството и дължи данък — е най-подходящата да отчете личното му и семейно положение.

47. Следователно считам, че произтичащата от EStG 1997 разлика в третирането между пребиваващ данъкоплатец, чийто съпруг без професия пребивава в друга държава-членка, и пребиваващ данъкоплатец, чийто съпруг без професия пребивава на националната територия, трябва да се счита за непряка дискриминация, основана на гражданството, намираща се в противоречие с член 52 от Договора.

48. С оглед на гореизложеното предлагам да се даде отговор, че член 52 от Договора трябва да се тълкува в смисъл, че забранява на пребиваващ в Германия данъкоплатец да бъде отказано данъчно облагане общо с неговия пребиваващ в Австрия съпруг, с когото той не е разделен, предвид довода, че този съпруг е получил едновременно над 10 % от общите доходи и над 24 000 DEM, макар тези доходи да са освободени от данък според австрийското право.

V — Заключение

49. С оглед на тези съображения предлагам на Съда да отговори по следния начин на преюдициалния въпрос, поставен от Bundesfinanzhof:

„Член 52 от Договора за ЕО (понастоящем, след изменението, член 43 ЕО) трябва да се тълкува в смисъл, че забранява на пребиваващ в Германия данъкоплатец да бъде отказано общо облагане с неговия пребиваващ в Австрия съпруг, с когото той не е разделен, предвид довода че този съпруг е получил едновременно над 10 % от общите доходи и над 24 000 DEM, макар тези доходи да са освободени от данък според австрийското право.“