

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

Г-Н D. RUIZ-JARABO COLOMER

представено на 27 октомври 2009 година<sup>1</sup>

1. Hoge Raad (Върховен съд на Нидерландия) отправя преюдициален въпрос до Съда относно съответствието с член 43 ЕО на приспадане на данъка върху нидерландския доход, дискриминиращо чуждестранните данъчнозадължени лица, въпреки че им дава възможност предварително да направят избор между режима на местните и на чуждестранните лица.

3. Повдигнатият преюдициален въпрос представлява добър пример за това оруелско изкривяване.

2. Това дело предоставя възможност на Съда да изясни дали с оглед на неговата практика относно прякото данъчно облагане възможността за избор по отношение на данъчно облагане неутрализира дискриминационно третиране. Както ще обясня по-нататък, приравняването на местни и чуждестранни лица обаче може да е измамно, след като има случаи, при които би могло да се твърди, перифразирайки прасето пропагандатор от „Фермата на животните“, че всички европейски данъчнозадължени лица са равни, но някои са по-равни от другите<sup>2</sup>.

## I — Правна уредба

## A — Общностна правна уредба

4. Член 43 ЕО прогласява свободата на установяване на предприятия и специалистите на цялата територия на Общността:

1 — Език на оригиналния текст: испански.

2 — Оруел, Дж. Фермата на животните. С., ИК ФАМА, 2004, с. 16, разказва, че известната последна заповед, която изкривява и обединява Седемте заповеди в една-единствена, е изречена от прасето Квик (Squealer) „много бузесто, с игриви очи, чевръсти движения и писклив глас. То беше блестящ оратор и когато обсъждаше някой труден въпрос, имаше навик да подскача напред-назад и да маха с опашка, което бе някак много убедително. За Квик казваха, че може да направи от черното бяло“.

„В рамките на следващите разпоредби ограниченията върху свободата на установяване на граждани на държава членка на територията на друга държава членка се забраняват. Тази забрана се прилага също

и по отношение на ограниченията за създаване на търговски представителства, клонове или дъщерни дружества от граждани на всяка държава членка, установили се на територията на друга държава членка.

6. Член 7.2 определя данъчната основа по следния начин:

Свободата на установяване включва правото на достъп до и упражняване на дейност като самостоятелно заето лице, както и да се създават и ръководят предприятия, в частност дружества по смисъла на член 48, параграф 2 при условията, определени от правото на държавата, където се извършва установяването за нейните собствени граждани, при спазването на разпоредбите на главата относно капиталите.“

„1. Данъчната основа — резултат от доходите от труд и притежаването на жилище, се състои от размера на получените доходи от труд и притежаването на жилище, след приспадане на загубите в съответствие с дял 3.

2. Данъчната основа, получена от доходите от труд и притежаването на жилище, представлява общият размер на доходите, състоящ се от:

Б — *Нидерландското законодателство*

5. В Нидерландия данъкът върху дохода е уреден в *Wet Inkomstenbelasting 2001* (Закон за данъка върху дохода). Съгласно член 2, параграф 1 от този закон физическите лица, които не пребивават в посочената страна, се облагат с данък върху дохода, при условие че получават доходи на нидерландска територия.

а) печалбата на нидерландско предприятие, управлявана с помощта на място на стопанска дейност в Нидерландия или постоянен представител в Нидерландия (нидерландско предприятие).

[...]“

7. Приспадането, приложимо по отношение на предприемач, е определено в член 3, параграф 74 от цитирания закон, но параграф 76 уточнява, че предоставеното приспадане на самонаето лице се отнася до лица, полагащи минимален брой часове труд. Размерът на това приспадане зависи от печалбата и се изчислява по посочената в закона регресивна скала.

8. По смисъла на член 3, параграф 6 от посочения закон „минимален брой часове“ означава:

„[...] полагането през календарната година на най-малко 1225 часа труд в полза на едно или няколко предприятия, от които данъчнозадълженото лице извлича печалба като предприемач.“

9. Макар националното законодателство да не споменава изрично това, според запитващата юрисдикция в този период от време се включват само часовете, в продължение на които чуждестранно данъчнозадължено лице извършва дейност в обект в Нидерландия. От преписката по делото следва, че съгласно член 9 от Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (Постановление от 2001 г. за избягване на двойното данъчно облагане) местните лица в тази страна могат да включват в общото

отчитане на времето часовете, изработени както в Нидерландия, така и в чужбина.

10. Член 2, параграф 5 от закона въвежда възможност за избор на режим на данъчно облагане на чуждестранните предприемачи при следните условия:

„Местно данъчнозадължено лице, което не пребивава в Нидерландия през цялата данъчна година, и чуждестранно данъчнозадължено лице, което пребивава в друга държава — членка на Европейския съюз, или в определена с министерско постановление трета държава, с която Нидерландия има сключена спогодба за избягване на двойно данъчно облагане и насърчаване на обмен на информация, и което подлежи на данъчно облагане в посочената държава членка или трета държава, могат да изберат данъчния режим, който настоящият закон предвижда за местните данъчнозадължени лица. С министерско постановление се определят доказателствата, необходими за прилагането на тази разпоредба. [...]“

## II — Факти

11. F. Gielen е самонаето лице и пребивава в Германия, неговата страна по произход, в която съвместно с двама съдружници стопанисва и управлява предприятие за отглеждане на оранжерийни растения.

Предприятието на г-н Gielen има клон в Нидерландия за декоративни растения.

неговия доход. Въз основа на тази предпоставка *Gerechtshof* намалява данъчната основа на 11 188 EUR.

12. През 2001 г. г-н Gielen декларира в Нидерландия доходи в размер на 11 577 EUR, получени чрез нидерландското му представителство. Поради обстоятелството, че инвестира по-малко от 1 225 часа в дейността си в Нидерландия, той не отговаря на изискването на член 3, параграф 6 от закона и поради тази причина му се забранява да приспадне 6 084 EUR от облагаемата основа, на което би имал право предвид доходите му в тази държава.

14. Г-н Gielen обжалва въззивното решение пред *Hoge Raad*, като настоява за правото си на пълно приспадане в размер на 6 084 EUR, което би имал с оглед на доходите си в Нидерландия. От своя страна, ответната администрация подава насрещна жалба в защита на обратната теза.

13. След произнасяне на решението на данъчната администрация, с което му се отказва правото на приспадане, г-н Gielen подава административна жалба, която е отхвърлена, поради което обжалва решението по съдебен ред пред Съда в *Breda*, като тази жалба също е отхвърлена. Г-н Gielen обжалва решението на тази инстанция пред *Gerechtshof* (апелативен съд) *Hertogenbosch* (*Bois-le-Duc*), който удовлетворява частично исканията на жалбоподателя, тъй като приема, че г-н Gielen има право на приспадане, въпреки че не е положил минималните 1 225 часа труд в Нидерландия, но определя размера, изхождайки от процента, съответстващ на неговите доходи, получени в Нидерландия, пропорционално на съвкупността от

15. На 4 октомври 2007 г. генералният адвокат на *Hoge Raad*, *J. A. C. A. Overgaauw*, представя своето заключение, в което изразява съгласието си с твърденията на г-н Gielen, като изтъква, че чуждестранно лице, на което не се позволява да отчете изработените часове в друга държава членка с цел ползване на данъчно приспадане, е жертва на дискриминация, противоречаща на общностното право. Той добавя, че нидерландският режим на данъчно облагане допуска чуждестранни предприемачи като г-н Gielen да се ползват от режима на местните лица, според който биха се отчетели всички часове труд, положен от него както в Нидерландия, така и в други държави от Съюза. Тази възможност за избор би коригирала споменатата по-горе дискриминация, запазвайки нейната съвместимост с Договора за ЕО.

### III — Преюдициалният въпрос и производство пред Съда

16. Предвид твърденията на страните, както и заключението на генералния адвокат Overgaard, трети състав на Hoge Raad спира производството и с определение от 12 септември 2008 г. поставя на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 43 ЕО да се тълкува в смисъл, че този член допуска прилагането на разпоредба от данъчното законодателство на държава членка по отношение на печалбата, реализирана от гражданин на друга държава членка (чуждестранно данъчнозадължено лице) от част от негово предприятие в първата държава членка, когато тази разпоредба, тълкувана по определен начин, действително прави разграничение между местни и чуждестранни данъчнозадължени лица, противоречащо само по себе си на член 43 ЕО, като обаче съответното чуждестранно данъчнозадължено лице е имало възможността да избере да бъде третирано като местно данъчнозадължено лице, от която възможност то не се е възползвало поради лични съображения?“

17. Преюдициалното запитване е постъпило в секретариата на Съда на 6 октомври 2008 г.

18. Писмени становища са представили г-н Gielen, нидерландското, германското, естонското, шведското и португалското правителство, както и Европейската комисия.

19. В съдебното заседание, проведено на 17 септември 2009 г., се явяват представителят на г-н Gielen, представителите на нидерландското, шведското, германското, португалското и естонското правителство, както и представителят на Европейската комисия.

### IV — Допустимост

20. Португалското правителство и г-н Gielen поддържат, че въпросите, отправени от Hoge Raad, са хипотетични и зависят само от тълкуването на приложимото вътрешно право, което е единствено от компетентността на националните юрисдикции на държавите членки.

21. Съгласно постоянната съдебна практика националните юрисдикции, сезирани със спора, могат да преценят както необходимостта от преюдициално решение, за да могат да постановят решението си, така и релевантността на въпросите, които

поставят въз основа на член 234 ЕО<sup>3</sup>. Все пак Съдът е постановил също така, че при изключителни обстоятелства може да разгледа условията, при които е сезиран от националния съд, за да провери собствената си компетентност<sup>4</sup>. Такъв е случаят по-специално когато поставеният пред Съда в Люксембург проблем е от чисто хипотетично естество<sup>5</sup>, тъй като всъщност духът на сътрудничество, който трябва да ръководи развитието на производството по постановяване на преюдициално заключение, предполага, че от своя страна националният съд трябва да отчита възложените на Съда правомощия, които се състоят в подпомагане на правораздаването в държавите членки, а не във формулиране на консултативни становища по общи или хипотетични въпроси<sup>6</sup>.

неблагоприятното положение, в което се намира спрямо положението на местните лица в Нидерландия. Въпреки че предоставената алтернатива на жалбоподателя може да се прецени само с „хипотетично“ прилагане на нидерландските норми, за преценката на равенството е необходимо да се използва референтен параметър<sup>7</sup>. При разглеждане на предвидена в правна норма дискриминация сравнението се извършва чрез съпоставяне на посочената норма с други разпоредби. За допълване на анализа референтният параметър винаги се прилага „в хипотеза“, без обаче да се придава „хипотетичен“ характер на спора.

22. Както бе посочено по-горе, пред Hoge Raad се разисква въпросът за последиците от възможността за избор, предвидена в нидерландското законодателство. Г-н Gielen и збира една от двете предоставени му възможности (отнасящата се до чуждестранните лица), като се оплаква от

23. Освен това не считам, че е използван грешен референтен параметър в подкрепа на сравнението между местни и чуждестранни лица. Този въпрос се отнася до преценката на равенството, която следва да се извърши, като се разгледа съществуването на спора, и по този начин той не засяга релевантността на преюдициалния въпрос, а по-скоро внимателния анализ на този въпрос.

3 — Решение от 16 юли 1992 г. по дело Meilicke (C-83/91, Recueil, стр. I-4871), точка 23, Решение от 18 март 2004 г. по дело Siemens и ARGE Telekom (C-314/01, Recueil, стр. I-2549), точка 34, Решение от 22 ноември 2005 г. по дело Mangold (C-144/04, Recueil, стр. I-9981), точка 34, Решение от 18 юли 2007 г. по дело Lucchini (C-119/05, Сборник, стр. I-6199), точка 43 и Решение от 6 ноември 2008 г. по дело Trespas International (C-248/07, Сборник, стр. I-8221), точка 32.

4 — Решение от 16 декември 1981 г. по дело Foglia (244/80, Recueil, стр. 3045), точка 21.

5 — Решение от 13 март 2001 г. по дело Preussen Elektra (C-379/98, Recueil, стр. I-2099), точка 39, Решение от 22 януари 2002 г. по дело Canal Satélite Digital (C-390/99, Recueil, стр. I-607), точка 19, Решение от 5 февруари 2004 г. по дело Schneider (C-380/01, Recueil, стр. I-1389), точка 22 и Решение от 12 юни 2008 г. по дело Gourmet Classic (C-458/06, Сборник, стр. I-4207), точка 25.

6 — Решение по дело Foglia, посочено по-горе, точки 18 и 20, Решение от 3 февруари 1983 г. по дело Robards (149/82, Recueil, стр. 171), точка 19, Решение по дело Meilike, посочено по-горе, точка 64 и Решение от 18 декември 2007 г. по дело ZF Zefeser (C-62/06, Сборник, стр. I-11995), точка 15.

24. Вследствие на това препоръчвам на Съда да обяви за допустим поставения преюдициален въпрос.

7 — Tridimas, T. *The General Principles of EU Law*. 2. ed., Oxford University Press, Oxford, 2006, p. 81—83.

**V — Анализ на преюдициалния въпрос**

воля, поради което не е жертва на дискриминация във връзка с разглеждания закон, тъй като е третиран по различен начин поради направения от него избор.

25. Този анализ следва да се извърши на два етапа.

26. Най-напред, г-н Gielen твърди, че невъзможността да отчете изработените часове в Германия, за да получи приспадане от данъчната основа на нидерландския данък върху дохода, представлява ограничение, което в Нидерландия се отнася само за чуждестранните лица, които се позовават на своя собствен статут. Държавите, представили становища в това преюдициално производство, както и Комисията и г-н Gielen защитават противоположни позиции по този въпрос.

27. На второ място, опасенията на Hoge Raad са свързани по-специално с изложената от нидерландското правителство обосновка. Самонаети лица, които не пребивават в Нидерландия, но реализират печалба на тази територия, са в положение да се ползват от статут на местни лица. Така г-н Gielen е имал възможността да избере втория статут и да отчете изработените часове в Германия. Той не го е направил, упражнявайки свободната си

28. Препращащата юрисдикция няма съмнения относно дискриминационния и противоречаш на член 43 ЕО характер на спорното приспадане спрямо чуждестранните лица в Нидерландия. Ако Съдът приеме тази гледна точка, би следвало да разгледа единствено последиците от възможността за избор, предвидена в цитирания по-горе закон за данъка. Не всички участници в това преюдициално производство обаче споделят тезата на Hoge Raad. И както вярно отбелязва германското правителство, ако ограничението по отношение на отчитането на часове в чужбина е в съответствие с общностното право, не би имало смисъл произнасянето относно режима на избор, предвиден в разглежданото данъчно законодателство.

29. В обобщение следва да се определи дали действащата в Нидерландия система на приспадане за чуждестранните самонаети лица е в съответствие с член 43 ЕО. При отрицателен отговор следва да се направи по-задълбочен анализ на режима на избор, предвиден в Закона за данъка върху дохода, който позволява на чуждестранните лица да изберат данъчния статут на местните лица.

*А — Предоставеното на самонаетите лица приспадане и дискриминационният характер на определеното за чуждестранните лица отчитане на часове*

30. Според постоянната практика на Съда правилата за равно третиране забраняват не само явните дискриминационни практики, основани на гражданството, но и всички прикрити форми на дискриминация, които чрез прилагане на други разграничителни критерии на практика водят до същия резултат<sup>8</sup>. По този начин, под дискриминация — било то пряка или непряка — се разбира прилагането на различни правила към сходни положения или прилагането на едно и също правило към различни положения<sup>9</sup>.

31. След Решение по дело Schumacker<sup>10</sup> Съдът набляга на обстоятелството, че по отношение на прякото данъчно облагане положението на местните и на чуждестранните лица не е сходно<sup>11</sup>. Полученият от чуждестранно лице на територията на една държава доход най-често

представлява само част от общия му доход, съсредоточен по неговото местопребиваване. Освен това индивидуалните данъчни възможности на чуждестранното лице, произтичащи от отчитане на съвкупността от неговите доходи, лично и семейно положение, могат най-лесно да се преценят на мястото, където е центърът на личните и имуществените му интереси<sup>12</sup>. Това място по принцип съответства на неговото обичайно пребиваване.

32. Тази констатация е накарала Съда да допусне, че дори ако държава членка не позволи на чуждестранно лице да се ползва с някое от данъчните предимства, предоставени на местно лице, тя не извършва дискриминация, тъй като тези две категории данъчнозадължени лица не се намират в сходно положение<sup>13</sup>.

33. Изложените принципи не дават пълна свобода на държавите членки, нито им позволява да създават явно дискриминационни режими по отношение на чуждестранните данъчнозадължени лица. По-скоро обратното, възприетият подход в Решение по дело Schumacker цели избягване на националните мерки, които третират различно чуждестранните лица, намиращи се в подобно на местните лица

8 — 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, Решение от 11 август 1995 г. по дело Wielockx (C-80/94, Recueil, стр. I-2493), точка 16 и Решение от 27 ноември 1997 г. по дело Meints (C-57/96, Recueil, стр. I-6689), точка 44.

9 — Решение по дело Wielockx, посочено по-горе, точка 17, Решение от 7 май 1998 г. по дело Lease Plan (C-390/96, Recueil, стр. I-2553), точка 34, Решение от 19 септември 2000 г. по дело Германия/Комисия (C-156/98, Recueil, стр. I-6857), точка 84 и Решение от 13 март 2007 г. по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Сборник, стр. I-2107), точка 46.

10 — Решение от 14 февруари 1995 г. (C-279/93, Recueil, стр. I-225).

11 — Решение по дело Schumacker, посочено по-горе, точка 31, Решение от 12 май 1998 г. по дело Gilly (C-336/96, Recueil, стр. I-2793), точка 49 и Решение от 9 ноември 2006 г. по дело Turpeinen (C-520/04, Recueil, стр. I-10685), точка 26.

12 — Решение по дело Schumacker, посочено по-горе, точки 31 и 32, Решение от 14 септември 1999 г. по дело Gschwind (C-391/97, Recueil, стр. I-5451), точка 22, Решение от 16 май 2000 г. по дело Zurstrassen (C-87/99, Recueil, стр. I-3337), точка 21, Решение от 12 юни 2003 г. по дело Gerritse (C-234/01, Recueil, стр. I-5933) точка 43, Решение от 1 юли 2004 г. по дело Wallentin (C-169/03, Recueil, стр. I-6443), точка 15, Решение от 6 юли 2006 г. по дело Conijn (C-346/04, Recueil, стр. I-6137), точка 20 и Решение от 25 януари 2007 г. по дело Meindl (C-329/05, Сборник, стр. I-1107), точка 23.

13 — Решение по дело Schumacker, посочено по-горе, точка 33.



положение<sup>14</sup>. Дело Schumacker изглежда много показателно в това отношение, тъй като се отнася до белгийски гражданин с местопребиваване в Белгия, получил основната част от дохода си в Германия. Съдът приема, че след като попада в контекст, идентичен на контекста на заето лице, пребиваващо в Германия, и след като не може да се вземе предвид личното и семейно положение на г-н Schumacker, той е жертва на дискриминация. Същите съображения се посочват и в решенията по делата Wielockx, Gschwind или Meindl<sup>15</sup>.

34. От тази съдебна практика произтича, че едно неравенство се превръща в законно, когато личните и семейните условия се различават значително при местните и чуждестранните лица. Но дискриминацията е незаконна, когато разликата се отнася до приспадания, които са пряко свързани с дейността, генерирала облагаемия доход<sup>16</sup>. Напротив, Съдът допуска национални данъчни норми, които стимулират, възнаграждават или наказват чрез данъчната политика всяка икономическа дейност, свързана с личното

положение на данъчнозадължените лица<sup>17</sup>. В съответствие с това разграничение се приема, че държавите членки се ползват от по-ограничена свобода на действие, когато става въпрос за защита на определена икономическа дейност независимо от личното положение на извършващите я лица. Съдебната практика обаче гарантира запазването на фискалния суверенитет на всяка държава, когато пречката е свързана с личното положение на данъчнозадълженото лице, което трябва да се преценява от всеки орган по териториални критерии. Този анализ, макар и труден<sup>18</sup>, има своята логика, понеже правомощията по отношение на данъчното облагане остават притежание на всяка страна и Съдът не иска да се намесва в толкова деликатен въпрос, който оказва влияние директно върху бюджета на държавите членки<sup>19</sup>.

35. Както чуждестранните, така и местните лица могат да се позовават на приспадането по член 3, параграф 74 от нидерландския закон за данъка върху дохода. Първите трябва да изпльняват годишния минимум от 1225 часа в Нидерландия, докато вторите следва да

14 — В моето заключение по дело Gschwind, посочено по-горе, повтарям тази идея, като добавям в точка 42, че Решение по дело Schumacker „не цели отърсване от принципа, общоприет в международното данъчно право и включен в правото на държавите членки чрез модела за спогодби, изготвен от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) по отношение на двойното данъчно облагане, според който държавата по местопребиваване следва да облага изцяло данъчнозадълженото лице, като вземе под внимание съответните характеристики на неговото лично и семейно положение“.

15 — Вж. цитираните решения.

16 — Решение от 8 май 1990 г. по дело Biehl (C-175/88, Recueil, стр. I-1779), точка 16, Решение по дело Schumacker, посочено по-горе, точка 36, Решение по дело Gerritse, също посочено по-горе, точки 27 и 28, Решение от 3 октомври 2006 г. по дело FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Recueil, стр. I-9461), точка 42, Решение от 15 февруари 2007 г. по дело Centro Euestre da Lezíria Grande Lda (C-345/04, Сборник, стр. I-1425), точка 23 и Решение от 11 септември 2008 г. по дело Eckelkamp и други (C-11/07, Сборник, стр. I-6845), точка 50.

17 — Съдебна практика, включена в предходната бележка под линия и Almendral, V. La tributación del no residente comunitario: entre la armonización fiscal y el derecho tributario internacional. — EUI Working Papers LAW. 2008/25, p. 17—21, 23—26.

18 — Както подчертава Almendral, V. Op. cit., p. 21, съдебната практика остава висяща, тъй като не разграничават (защото Съдът не иска или не може) обективно приспадането, свързано с дохода, от личното приспадане.

19 — Съдът признава на държавите компетентност в областта на прякото данъчно облагане, при условие че спазват общностното право. Решение от 15 май 1997 г. по дело Futura Participations и Singer (C-250/95, Recueil, стр. I-2471), точка 19, Решение от 26 октомври 1999 г. по дело Eurowings Luftverkehr (C-294/97, Recueil, стр. I-7447), точка 32, Решение от 28 октомври 1999 г. по дело Vestergaard (C-55/98, Recueil, стр. I-7641), точка 15, Решение от 14 декември 2000 г. по дело AMID (C-141/99, Recueil, стр. I-11619), точка 19 и Решение от 13 декември 2005 г. по дело Marks & Spencer (C-446/03, Recueil, стр. I-10837), точка 29.

отчитат не само изработените часове в посочената страна, но и осъществените в други държави. Има очевидна разлика в третирането, която нидерландското правителството признава. Но някои държави отказват да приравняват положението на чуждестранните лица с това на местните лица и твърдят, че дискриминацията е съвместима с член 43 ЕО.

36. Не съм съгласен с този подход.

37. Разглежданото приспадане преследва цел, която Нидерландия описва в това производство по следния начин: данъчното облагане върху доходите на самонаетите лица се прилага по отношение на лицата, упражняващи дейностите като основни<sup>20</sup>. Нидерландското данъчно право предвижда данъчен режим за самонаетите лица, възнаграждаващ лицата, които извършват значителна предприемаческа дейност; за да се гарантира този резултат, се изисква достигането на определен праг часове.

38. Чуждестранно лице, което работи като самонаето лице в Нидерландия, където плаща данъци, трябва да положи минимален брой часове труд, за да изисква приспадането по член 3, параграф 74 от Закона за данъка върху дохода. Освен това трябва да представи доказателства за

този брой часове, за да докаже, че основната му дейност е предприемаческа<sup>21</sup>. Както основателно твърди Комисията в писменото си становище, изискването за брой часове в нидерландския закон не цели да се поставя като условие или да се преценява личното или семейното положение на данъчнозадълженото лице, а да се гарантира, че лицата, упражняващи специфична дейност (в конкретния случай — самостоятелна дейност), не лъжат<sup>22</sup>. Като иска установеното време да е изработено в Нидерландия, националната норма не допринася за изясняването на вида дейност.

39. Член 3, параграф 74 от Закона за данъка върху дохода се отнася до характера на облаганата дейност, а не до личните или семейните обстоятелства, свързани с данъчнозадълженото лице, поради което положението на чуждестранно самонаето лице е сходно с това на местно самонаето лице, най-малкото в частта му, която се отнася до приспадането по отношение на споменатата в посочената разпоредба данъчна основа.

40. Поради тази причина считам, че Нидерландия дискриминира чуждестранните

<sup>20</sup> — Представителят на нидерландското правителство потвърждава това в хода на съдебното заседание.

<sup>21</sup> — Г-н Gielen споменава заключението на генералния адвокат на Hoge Raad по главното производство, в чиято точка 6.2.3 се констатира, че „критерият за брой часове не може да се отдели от предоставеното предимство на самонаетите лица [...]“. По същество историческото развитие на закона показва, че целта на критерия за брой часове не позволява на фиктивните предприемачи да се възползват от предоставените предимства на самонаетите лица, или казано с други думи — само истинските предприемачи да упражняват правото на приспаданията, предвидени в закона“.

<sup>22</sup> — Точка 10 от писменото становище на Комисията.

самонаети лица, като не им позволява (но не и по отношение на местните) да добавят изработеното време в друга държава, за да изтъкнат значимостта на икономическата си дейност.

41. В този контекст следва да се определи дали дискриминацията е обоснована, поради това че чуждестранното данъчно задължено лице е имало възможност да избере доброволно данъчния статут на местните лица.

42. Това именно е гордиевият възел на настоящия преюдициален въпрос.

*Б — Режим на данъчно облагане на чуждестранни лица с възможност за избор и неговата функция на механизъм за неутрализиране на дискриминация*

43. Както бе разяснено по-горе, Hoge Raad счита, че приспаданията по Закона за данъка върху дохода при самонаетите лица водят до дискриминация. Тази идея

се споделя от нидерландското и шведското правителство, и от г-н Gielen. Но разногласия има по отношение на основния въпрос в това производство, свързан с предоставената от нидерландското законодателство на чуждестранните предприемачи възможност да плащат данъци като местни лица и да не са жертва на твърдяното дискриминационно третиране.

44. По този въпрос всички държави, представили становища, защитават единодушно така наречената „теза за неутрализиране“, по силата на която възможността за избор по отношение на данъчно облагане позволява на данъчно задълженото лице да претегля предимствата и недостатъците на всеки статут. Ако съответното лице предпочита дискриминационен режим, което е могло да избегне, като избере другата алтернатива, то не следва да се оплаква от произтичащото неравенство. В този смисъл се произнася по главното производство и генералният адвокат на Hoge Raad.

45. Г-н Gielen и Комисията поддържат различно становище по отношение на отговора на преюдициалния въпрос, съсредоточавайки се по-специално върху административните тежести, възникващи за чуждестранно самонаето лице, избрало статут на местно лице.

1. Възможността за избор като инструмент за утвърждаване на незаконосъобразност

46. Това дело повдига деликатен въпрос във връзка с принципа за равенство. Ноге Raad по абстрактен начин пита Съда дали една незаконна дискриминация има възможност да се превърне в законна, когато е избрана свободно от жертвата. Дилемата придобива още по-голямо значение в данъчната област, където на данъчно-задължените лица често се предлагат няколко режима, които понякога съдържат невинаги изгодни елементи<sup>23</sup>.

47. Понасящите нормативна дискриминация не се намират в сходна ситуация в сравнение със страдащите от индивидуална или фактическа дискриминация. Когато законодателят или администрацията установяват обща и стабилна правна уредба, те проучват широка гама от възможности и разполагат с широка свобода на преценка. Авторът на индивидуално решение или на фактическа практика обаче обикновено се основава на по-установена и по-конкретна правна уредба. Вследствие на това се дава по-голяма власт на законодателя и при тези много и различни възможности за

избор дискриминация може да възникне само при особено тежки обстоятелства<sup>24</sup>. Самата уредба винаги предполага дискриминационно третиране, понеже нормата обикновено се прилага към някои субекти, но не към всички<sup>25</sup>. Това разграничение само по себе си не нарушава принципа на равенство, който не се накърнява и от режим, съдържащ няколко възможности, а оттам и различни правни статuti.

48. Държавите, участнички в това преюдициално производство, поддържат, че лице, което е имало възможността свободно да избере да се подчинява на определена норма, не може впоследствие да се оплаква от нея. Така, когато правото предоставя възможността да се направи избор между няколко норми, между които е и дискриминационната, то тази възможност поправя нарушението на принципа на равенство. Казано по друг начин, ако се дискриминира лице в рамките на статут, който то е приело без възражения, изразеното предпочитание неутрализира

23 — Wouters, J. The Principle of Non-discrimination in European Community Law. — *European Community Tax Review*, No 2, 1999, p. 102; Peters, C./M. Snellaars. Non-discrimination and Tax Law: Structure and Comparison of the Various Non-discrimination Clauses. — *European Community Tax Review*, No 1, 2001, p. 13; и Zalasinski, A. The Limits of the EC Concept of „Direct Tax Restriction on Free Movement Rights“, the Principles of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity. — *Intertax*, Vol. 37, No 5, p. 283.

24 — Съдът признава това още в ранната съдебна практика. По-специално Решение от 5 октомври 1994 г. по дело Германия/Съвет (C-280/93, Recueil, стр. I-4973), точки 89 и 90, Решение от 12 ноември 1996 г. по дело Обединено кралство/Съвет (C-84/94, Recueil, стр. I-5755), точка 58, Решение от 14 юли 1998 г. по дело Safety Hi-Tech (C-284/95, Recueil, стр. I-4301), точка 37, Решение по дело Bettati (C-341/95, Recueil, стр. I-4355), точка 35, Решение от 19 ноември 1998 г. по дело Обединено кралство/Съвет (C-150/94, Recueil, стр. I-7235), точка 53, Решение от 17 юли 1997 г. по дело SAM Schiffahrt и Stapf (C-248/95 и C-249/95, Recueil, стр. I-4475), Решение от 15 декември 2005 г. по дело Гърция/Комисия (C-86/03, Recueil, стр. I-10979), точка 88 и Решение от 16 декември 2008 г. по дело Arcelor Atlantique и Lorraine и др. (C-127/07, Сборник, стр. I-9895), точка 57.

25 — Както пише генералният адвокат Poiares Maduro в своето заключение по дело Arcelor Atlantique и Lorraine и др., посочено по-горе, „при това положение в самата природа на законодателното експериментирание е да породи напрежение от гледна точка на принципа на равенство“ (точка 46). Също така Rubio Llorente, F. Juez y ley desde el punto de vista del principio de igualdad. — In: La forma del poder. CEPCC, Madrid, 1997, p. 642.

разликата в третирането. Следователно би било достатъчно законодателят да даде на определено лице свобода на преценка и впоследствие напълно безнаказано да приеме по отношение на него явно дискриминационни разпоредби.

позовават на дискриминационно третиране и впоследствие да изискват подобно установяване на данъчни задължения. В този контекст, когато даден субект избере законна или незаконна възможност, самият избор също така не превръща дискриминационното в равнопоставено.

49. За разлика от подкрепящите неутрализиращото действие на възможността за избор, считам, че съмненията на Hoge Raad попадат в по-абстрактен план, които, пренебрегвайки характеристиките на настоящото дело, позволяват да се даде отговор на повдигнатия въпрос.

52. За да обори това твърдение, португалското правителство се основава на латинската максима „venire contra factum proprium“, която отразява принципа на отговорност за собствените действия (институт „actos propios“ в испанското право). Следва да се отбележи обаче, че тази максима е използвана винаги в контекста на законосъобразността. След като не се допуска равенство в незаконосъобразността, не трябва да се придава и правна стойност на собствените действия, които нарушават правото, тъй като би станало законосъобразно едно незаконосъобразно действие, нещо, което правният ред не позволява.

50. Разсъжденията на държавите следователно се основават на погрешна предпоставка, според която следва да се избира между законна или незаконна възможност.

51. Според широко разпространена поговорка — няма неравенство в незаконосъобразността<sup>26</sup>. Например, ако данъчната администрация допусне грешка и начисли на дружество по-нисък данък от дължимия, конкурентите не могат да се

53. Освен това изборът се предоставя на всички самонаети предприемачи, без Нидерландия да споменава други допълнителни изисквания, за да могат да се ползват от този механизъм. При тези обстоятелства възможността за „брутен“, безусловен и отворен избор на който и да е предприемач, без да се обръща внимание на особеностите на различните категории самонаети предприемачи, още повече

26 — García Prats, A. *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*. Tecnos, Madrid, 1998, p. 222—224.

затруднява признаването на неутрализиращата ѝ функция<sup>27</sup>.

54. Отправеният преюдициален въпрос би могъл да се счита за разрешен на този етап. В случай че според Съда тази възможност утвърждава определена дискриминация, като ѝ придава законност, по-нататък ще разгледам въпроса за съпоставимостта на чуждестранните местни лица, възползващи се от възможността за избор, и истинските нидерландски местни лица.

2. Последиците за данъчнозадълженото лице от избора на статут на местно лице

55. Според нидерландското правителство, ако г-н Gielen беше избрал да се ползва от режима на данъчно облагане на местните лица, данъчното му задължение би било същото като на лице с действителен данъчен адрес в Нидерландия. Представителят на г-н Gielen не споделя това мнение и открива значителни разлики както в управлението, така и в данъчното облагане, които свеждат режима, свързан с възможност за избор, до фалшива алтернатива.

56. По-нататък следва да се анализират тези последни твърдения.

а) Разходите за административно управление

57. Комисията и г-н Gielen споменават разходите за управление, свързани с данъчна декларация за доходите при режима на местни лица.

58. Този въпрос се отнася до основната част от данъчните системи на държавите членки, тъй като съществува утвърден в международното данъчно право принцип, по смисъла на който всяка държава трябва да облага получените на нейна територия доходи (принцип за териториалност), която максимално се изпълнява чрез предоставяне на данъчни правомощия както на държавата на пребиваване (данъчно облагане в държавата на пребиваване), така и на държавата по мястото, където се извършва облагаемата дейност (данъчно облагане в държавата на източника)<sup>28</sup>. Първата представлява мястото, където могат най-лесно да се преценят индивидуалните данъчни възможности и където от данъчнозадълженото лице се изисква данъчна декларация за общия му доход, без да се засяга впоследствие прилагането на механизми за корекция с цел избягване на двойното данъчно облагане (принцип за данъчно облагане при източника). Във

27 — В този смисъл вж. в заключението на генералния адвокат Mengozzi, представено на 18 март 2009 г. по дело HSBC Holdings (Решение от 1 октомври 2009 г., C-569/07, Сборник, стр. I-0000), точки 71 и 72.

28 — Pistone, P. The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions. Kluwer, La Haya-Londres-Nueva York, 2002, p. 197—200.

втората се декларира и облагат единствено получените в нея доходи, поради обстоятелството че е далеч от индивидуалния контекст на данъчнозадълженото лице.

59. Изглежда очевидно, че първата хипотеза изисква от данъчнозадълженото лице повече усилия при представянето на доказателства пред данъчната администрация.

60. При тази предпоставка г-н Gielen би могъл да приеме данъчния статут на местно лице в Нидерландия чрез установената от нидерландския законодател фикция, въпреки че няма да бъде освободен от задължението за представяне на декларация в Германия в съответствие със статута на местни лица (този път германски). Така, след като адресът на г-н Gielen е установен в Германия, той следва там да декларира общия размер на доходите си. Същото би се случило и в Нидерландия, ако избере статута на местно лице по нидерландския закон за данъка върху дохода. След представяне на декларации във всяка държава се извършват съответните корекции във всяка една от тях въз основа на принципа на териториалност.

61. Данъчният статут на местните самонаети лица поражда за чуждестранното данъчнозадължено лице допълнителен разход, който местното данъчнозадължено

лице не понася задължително. Докато лицата с адрес в Нидерландия декларира само общ доход и плащат данък в чужбина за получените там доходи, данъчнозадължено лице като г-н Gielen трябва да декларира общия си доход в две държави членки, като приведе в съответствие счетоводните си стандарти с две национални системи и поеме разходи за административно управление спрямо две данъчни администрации, които освен това използват различни езици<sup>29</sup>. Става ясно, че данъчен длъжник като г-н Gielen, който не живее в Нидерландия, няма същите условия като лицата, плащащи данъци и пребиваващи в тази държава.

62. Съдът проявява строгост по отношение на административните тежести, които дадена държавна членка налага на чуждестранните данъчнозадължени лица. Рискът от тези мерки за доброто функциониране на вътрешния пазар кара съдебната практика мълчаливо да приеме, че задължението на чуждестранно лице за спазване на счетоводните стандарти на държавата, в която получава доходи, може да представлява пречка, която не е в съответствие с член 43 ЕО<sup>30</sup>.

29 — В езиков аспект представителят на нидерландското правителство признава в съдебното заседание, че данъчната администрация на неговата държава приема документи и информация на „говоримите езици“, различни от нидерландски, но при всички случаи неофициално и без никаква законова гаранция. За тази цел представителят не е представил сведения за действителното положение на лицето, което трябва да се обърне към нидерландските органи на друг език, различен от нидерландски. Представителят на г-н Gielen обаче заявява пред Съда, че в Нидерландия всеки, който установява контакт с нидерландските данъчни служби, трябва да прави това на официалния език на територията, което ми изглежда по-вероятно.

30 — Решение от 15 май 1997 г. по дело Futura Participations и Singer (C-250/95, Recueil, стр. I-2471), точка 25.

63. По настоящото дело обаче не се разисква дали административните тежести, възникващи от възможността за избор по член 2, параграф 5 от Закона за данъка върху дохода, нарушават свободата на движение. Подобна преценка просто свидетелства, че чуждестранно самонаето лице, дори и да може да бъде облагано в съответствие с режима на местните лица, не ползва същите предимства. Това твърдят г-н Gielen и Комисията, но нито Нидерландия, нито останалите държави членки са оборили в достатъчна степен този довод в своите писмени и устни становища.

с това, тъй като г-н Gielen би могъл да извади от облагаемата си основа само частта, която съответства на реализираната в Нидерландия печалба.

65. Според представителя на жалбоподателя, за да се изчисли окончателното приспадане, доходите, получени в Нидерландия, се разделят на общата печалба и резултатът се умножава по приложимото приспадане. В цифри действието е отразено по следния начин:

б) Размерът на данъчното задължение

(11 577/88 849) x 2 984 = 389 EUR

64. В съдебното заседание по това преюдициално производство правителството на Нидерландия твърди, че за целите на прилагането на съответното приспадане по член 2, параграф 5 от Закона облагаемата основа в рамките на режима на местни лица се състои от общия размер на доходите на данъчнозадълженото лице, което означава, че ако г-н Gielen беше предпочел режима на местните лица, нямаше да декларира спечелените в Нидерландия 11 577 EUR, а получените в годината 88 849 EUR от неговите два обекта — нидерландският и германският. Така, съответното приспадане се отнася до най-високите доходи и възлиза на 2 984 EUR. Изчисляването не приключва

66. При все това, също според г-н Gielen, местно лице в Нидерландия, което плаща данъци за всичките си доходи, независимо дали произхождат им е нидерландски или чуждестранен, не изчислява пропорционално размера на приспадането, а изважда цялата определена му сума от облагаемата основа. Тази дискриминация се обосновава с обстоятелството, че макар г-н Gielen да плаща данъци в съответствие със статута на местно лице, на облагане трябва да подлежат само получените от него в Нидерландия доходи, поради което пропорционалното изчисляване се извършва с цел чуждестранното данъчнозадължено лице да не се ползва с по-благоприятен статут от този на истинските местни лица.



67. Правителството на Нидерландия представя в съдебното заседание алтернативен метод на изчисляване, по силата на който финансовите приспадания за истинско местно лице и за чуждестранно лице, избрало статут на местно лице, са идентични. Макар представителят на г-н Gielen да настоява, че този метод не е правилен и че крайният икономически резултат е различен при двете данъчнозадължени лица, Съдът обаче не разполага с достатъчно данни, за да изясни този спор, тъй като не трябва да се намесва в контрола на законосъобразността на нидерландското данъчно законодателство, което далеч би надхвърлило границите на компетентността му.

задължение да съвпада, приложимите норми са различни за едните и другите данъчнозадължени лица. Също така, като продължение на изтъкнатото от Комисията и както бе посочено по-горе в точки 57—63, представянето на две декларации за общия доход — една в Нидерландия и друга в Германия — е голяма тежест особено когато полученият доход в Нидерландия е малък. По този начин първоначалната дискриминация, анализирана в точки 30—42 от това заключение не е отстранена, след като чуждестранното задължено лице не е приравнено на местно лице, дори и да избере неговия данъчен режим.

68. Поради тази причина считам, че запитващата юрисдикция трябва да прецени дали размерът на данъчното задължение е еднакъв в двата случая.

в) Междинен извод

69. Въпреки описаната по-горе неопределеност, трудно може да си представим, че има сходни положения.

71. Положението на чуждестранно данъчнозадължено лице, което предпочита да плаща данъци в съответствие с правните норми, прилагащи се по отношение на местните лица, не е равностойно на това на данъчнозадължените лица — граждани на тази държава. Тази липса на еднородност не позволява да се констатира, че посочената в член 2, параграф 5 от Закона за данъка върху дохода възможност неутрализира незаконосъобразните прояви на дискриминация, свързани с една от алтернативите. Това твърдение се потвърждава

70. Както представителят на нидерландското правителство разяснява в хода на съдебното заседание, макар данъчното

при по-общо разглеждане, по-специално въз основа на практиката на Съда.

3. Възможността за избор на данъчно облагане и съдебната практика, свързана с делото Schumacker

72. Правителството на Нидерландия посочва, че като предвижда възможност за избор между статут на местни лица и статут на чуждестранни лица, нидерландският данък върху дохода е в съответствие с Решение по дело Schumacker, като дори надвишава неговите изисквания<sup>31</sup>.

73. Не съм съгласен с тази идея, която се основава на неправилно тълкуване на споменатото решение.

74. Съгласно посоченото решение, когато чуждестранно лице не получава значителни приходи в държавата на неговото пребиваване, а основната част от доходите

му произтичат от дейност, упражнявана в друга държава, то тези приходи не могат да бъдат облагани в държавата по заетостта по-строго, отколкото доходите на местно лице, упражняващо същата дейност. Следователно в основата на това решение стои съпоставимостта, тъй като лице, което на практика работи изключително в държава, различна от държавата на пребиваване, трябва да бъде третирано в държавата на работодателя по същия начин като местно лице. Когато се постигне подобно приравняване, данъчната система на приемащата държава трябва да вземе предвид личното и семейното положение на чуждестранното заето лице и преди всичко, когато това положение не се взема под внимание в държавата по неговото пребиваване<sup>32</sup>.

75. Решение по дело Schumacker не може да послужи, за да се обоснове неутрализирането на дискриминация като тази, на която г-н Gielen е жертва. Тази съдебна практика има специфично приложно поле, което не е приложното поле на конкретния случай, и попада в параметри — тези на заето лице, чието лично и семейно положение не се преценява, — които я отделяват от разглежданата в случая хипотеза. В резултат на това не може да се твърди, както прави Нидерландия, че член 2, параграф 5 от Закона за данъка върху дохода предвижда по-голяма защита от съдебната практика, свързана с Решение по дело Schumacker.

31 — Тази позиция на нидерландското правителство се открива също и в писменото становище на г-н Gielen, който напомня, че подготвителните документи, свързани със Закона за данъка върху дохода, имат аналогична обосновка: изпълнението на Решението по дело Schumacker и предоставянето на по-изгоден данъчен режим на чуждестранните лица от разглеждания в това решение (MvT Kamerstukken [парламентарни документи], II 1998/99, No 3, p. 79, 80 (цитат от писменото становище на г-н Gielen, стр. 11).

32 — Lenaerts, K./L. Bernardeau. L'encadrement communautaire de la fiscalité directe. — Cahiers de droit européen. No 1, 2, 2007, p. 77—80.

76. Освен това максималистичното прилагане на Решение по дело Schumacker, защитавано от Нидерландия, би довело до обратни последици. Това се потвърждава от спора по главното производство. Също така не трябва да се допуска, че с приемане на данъчен статут с възможност за избор на чуждестранното лице дадена държава може да позволява всички прояви на дискриминация, които смята за необходими, като ѝ е известно, че самият избор неутрализира разликата в третирането. Ако Съдът приеме тезата на нидерландското правителство, би трябвало да се въведат гаранции за ограничаване на разпространението на констатираните прояви на дискриминация по отношение на чуждестранните лица и за намаляването им до точно определени граници. Тъй като е трудно да се постигне подобна защита, съм склонен да не се съглася, че разглежданата алтернатива има валидиращо действие.

#### 4. Заключителни разсъждения

77. Не бих искал да завърша това заключение, без да се спра на обстоятелството, че в този случай не се оспорва режимът с възможност за избор, създаден с член 2, параграф 5 от Закона за данъка върху дохода. Въпреки изложените съображения трябва да се отбележи, че посочените преценки имат за цел да се определи неутрализиращото въздействие на режима с възможност за избор по отношение на установена

дискриминация спрямо чуждестранните лица.

78. Трябва да се подходи изключително внимателно, тъй като въведената от Нидерландия система има очевидни предимства<sup>33</sup>. Според компетентно мнение, да се позволи на данъчнозадължено лице да плаща данъци за всичките си доходи както в държавата на пребиваване, така и в държавата на източника, може да доведе до оптимални последици, по-специално по отношение на транснационалното данъчно облагане на физически лица<sup>34</sup>. С оглед на различните действащи в държавите членки данъчни модели нидерландската система съдържа положителни елементи, които не оспорвам. Също така в случая не се поставя под въпрос законсъобразността на този модел, като разискванията всъщност са ограничени до неутрализиращия аспект на тази система. Единствено в този контекст член 2, параграф 5 от Закона за данъка върху дохода се оказва недостатъчен за обосноваване на незаконосъобразната дискриминация, на която стават жертва чуждестранните лица като г-н Gielen.

33 — Анализираният в случая нидерландски режим предвижда безусловна възможност за избор за чуждестранните самонаети лица. Някои държави членки обаче са приели системи за избор като нидерландската, макар да ги ограничават до получаващите по-висок процент от доходите си в държава в рамките на Общността, различна от държавата на пребиваването им. Комисията насърчава тази мярка в Препоръка 94/79/ЕО от 21 декември 1993 година относно данъчния режим на определени доходи, получени от чуждестранни лица в държава членка, различна от държавата на пребиваването им (ОВ, L 39, 1994 г., стр. 22), отбелязвайки, че чуждестранно данъчнозадължено лице би трябвало да има възможност да се ползва от режима, приложим към местните лица, ако получава над 75 % от своите доходи в държавата на източника.

34 — Terra, B.J.M./P.J. Wattel. *European Tax Law*. 4. ed., Kluwer, Deventer, 2005, p. 80—82.

## VI — Заключение

79. С оглед на посочените съображения предлагам на Съда да отговори на поставения от Hoge Raad преюдициален въпрос, както следва:

„Член 43 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна норма, дискриминираща чуждестранните самонаети лица, включително и когато чуждестранното данъчнозадължено лице е имало възможността да избере да бъде третирано като местно данъчнозадължено лице, от която възможност то не се е възползвало.“