



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (десети състав)

22 юни 2017 година*

„Преюдициално запитване — Свободно движение на работници — Доходи, получени в държава членка, различна от държавата членка на пребиваване — Метод на освобождаване с резерва за прогресивност в държавата членка на пребиваване — Пенсионни и здравноосигурителни вноски, удържани от доходите, получени в държава членка, различна от държавата членка на пребиваване — Приспадане на тези вноски — Условие за липса на пряка връзка с освободените доходи“

По дело C-20/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) с акт от 16 септември 2015 г., постъпил в Съда на 15 януари 2016 г., в рамките на производство по дело

Wolfram Bechtel,

Marie-Laure Bechtel

срещу

Finanzamt Offenburg,

СЪДЪТ (десети състав),

състоящ се от: М. Berger, председател на състава, Е. Levits (докладчик) и F. Biltgen, съдии,

генерален адвокат: М. Campos Sánchez-Bordona,

секретар: К. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 1 февруари 2017 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за г-н и г-жа Bechtel, от J. Garde, Rechtsanwalt,

— за Finanzamt Offenburg, от E. Lehmann, в качеството на представител,

— за германското правителство, от Т. Henze, R. Kanitz и D. Klebs, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

— за Европейската комисия, от W. Roels и M. Wasmeier, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 45 ДФЕС.
- 2 Запитването е подадено в рамките на съдебен спор между г-н Wolfram Bechtel и г-жа Marie-Laure Bechtel, от една страна, и Finanzamt Offenburg (Финансова администрация в Офенбург, Германия) във връзка със зачитането на пенсионните и здравноосигурителните вноски, платени от г-жа Bechtel във Франция, при определянето на облагаемия ѝ доход и на специалната данъчна ставка, приложима към дохода ѝ за 2005 г. и 2006 г.

Правна уредба

Германското право

- 3 Съгласно член 1 от Einkommensteuergesetz (Закон за данъка върху доходите) от 2002 г., в редакцията му, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „EStG от 2002 г.“), физическите лица, които имат постоянен адрес или обичайно местопребиваване на територията на страната, са неограничено данъчно задължени за данъка върху дохода.
- 4 Член 2 от посочения закон, който урежда обхвата на данъчното облагане и определенията, гласи:
„(1) С данък върху доходите се облагат:
[...]
4. доходите (Einkünfte) от наемен труд
[...]
(2) Доходите (Einkünfte) са:
[...]
2. превишаването на приходите над професионалните разходи в случай на други категории доходи (членове 8—9а).
(3) Сумата на доходите (Einkünfte), намалена с пропорционалното приспадане за пенсионираните възрастни хора, с размера на данъчното освобождаване за самотните родители и с приспадането, предвидено в член 13, параграф 3, съставлява общият размер на доходите (Gesamtbetrag der Einkünfte).
(4) Общият размер на доходите, намален с особените и извънредни разходи, съставлява доходът (Einkommen).

(5) Доходът (Einkommen), намален с предварително определените суми, посочени в член 32, параграф 6, и с другите суми, подлежащи на приспадане от дохода, съставлява облагаемият доход; последният съставлява данъчната основа за облагане на доходите съгласно ставката.

[...]“.

5 Член 9 от EStG от 2002 г., озаглавен „Професионални разходи“, предвижда:

„(1) Професионални разходи са разходите за придобиването, съхраняването и опазването на приходите. Те трябва да бъдат приспаднати от категорията на доходите, в която са били формирани. Професионални разходи са и:

[...]

3. вноските в професионални колегии и други професионални сдружения, които нямат за цел да поддържат търговски предприятия,

[...]“.

6 Член 10 от EStG от 2002 г., озаглавен „Специални разходи“, предвижда в своя параграф 1, точка 1, че специални разходи представляват изброените в тази разпоредба разходи, когато те не са нито експлоатационни, нито оперативни разходи. В член 10, параграф 1, точки 2 и 3 от EStG от 2002 г. се изброяват разходите, които са специални и текстът му е следният:

„2. а) вноските в законоустановените системи на пенсионно осигуряване или в пенсионните земеделски фондове, както и в професионалните пенсионни системи, които предоставят облаги, сходни с тези на законоустановените системи на пенсионно осигуряване;

б) вноските на данъчнозадълженото лице за създаването на капиталова пенсионна система, когато договорът предвижда единствено плащането, след навършване на 60-годишна възраст, на месечна пожизнена рента на данъчнозадълженото лице, или допълнително осигуряване за нетрудоспособност (пенсия за инвалидност), за намалена работоспособност (пенсия за частична неработоспособност), или за преживелите правоимащи (наследствена пенсия); [...] Посочените по-горе права не се наследяват, нито могат да се прехвърлят, и не могат да бъдат залагани, продавани, нито капитализирани, и не дават право на обезщетение.

Към посочените в букви а) и б) вноски следва да се добавят и освободената [...] вноска на работодателя в законоустановената система на пенсионно осигуряване и приравнената на нея освободена парична надбавка, изплащана от работодателя.

3. а) осигурителните вноски за безработица и за нетрудоспособност, които не попадат в точка 2, първо изречение, буква б), застрахователните вноски за заболяване, грижи, злополука и гражданска отговорност, както и застрахователните вноски за рискове, които предвиждат плащане само в случай на смърт;

[...]“.

7 Член 10, параграф 2 от EStG от 2002 г. гласи:

Условието за приспадане на описаните в параграф 1, точки 2 и 3 вноски (разходи за осигуряване) е те

1. да не са в пряка икономическа връзка с освободените от облагане доходи

[...]“.

8 Член 10, параграф 3 от EStG от 2002 г. предвижда, че разходите за осигуряване, посочени в член 10, параграф 1, точка 2, второ изречение от този закон, се зачитат до размера от 20 000 EUR; този размер се удвоява в случай на съвместно облагане на съпрузи.

9 Член 32а от EStG от 2002 г., озаглавен „Данъчни ставки“, гласи следното:

„(1) Данъкът върху доходите, който се определя съгласно таблицата, се изчислява въз основа на облагаемия доход (versteuernde Einkommen). При спазване на членове 32b, 34, 34b и 34c, размерът му в евро въз основа на облагаемия доход е както следва:

1. до 7 664 EUR (размер на освободената основа): 0;
2. от 7 665 EUR до 12 739 EUR: $(883,74 \times y + 1\,500) \times y$;
3. от 12 740 EUR до 52 151 EUR: $(228,74 \times z + 2\,397) \times z + 989$;
4. от 52 152 EUR: $0,42 \times x - 7\,914$.

„у“ представлява една десетохилядна от частта над 7 664 EUR на закръгления облагаем доход; „z“ представлява една десетохилядна от частта над 12 739 EUR от закръгления облагаем доход; „x“ представлява закръгленият облагаем доход. Определеният по този начин размер на данъка трябва да бъде закръглен в евро към по-близкото число“.

10 Съгласно член 32b от EStG от 2002 г., озаглавен „Резерва за прогресивност“:

„(1) Ако неограничено данъчно задължено лице временно или през част от данъчния период [...] е получило

[...]

3. доходи (Einkünfte), които са освободени от данъчно облагане съгласно спогодба за избягване на двойното данъчно облагане или друга спогодба между държави, при условие че бъдат включени при изчисляването на данъка върху доходите, или доходите, които не се облагат с германския данък върху доходите, през съответния данъчен период, в приложение на член 1, параграф 3, на член 1а или на член 50, параграф 5, второ изречение, точка 2, когато сумата на тези доходи е положителна,

се прилага специална данъчна ставка за облагаемия доход (versteuernde Einkommen) съгласно член 32а, параграф 1.

[...]

(2) Специалната данъчна ставка, предвидена в параграф 1, се получава след увеличаване или намаляване на облагаемия доход (versteuernde Einkommen) в съответствие с член 32а, параграф 1 при изчисляване на данъка върху доходите, в следния размер.

[...]

2. в случаите, предвидени в параграф 1, точки 2 и 3, с описаните там доходи, като извънредните доходи, посочени в тях (Einkünfte), следва да се вземат предвид в размер на една пета“.

[...]“.

Френско-германската спогодба

- 11 Спогодбата между Френската република и Федерална република Германия от 21 юли 1959 г. за избягване на двойното данъчно облагане и за установяване на правила за административна и правна взаимопомощ (BGBl. II 1961, стр. 397), изменена с приложения, подписани на 9 юни 1969 г. (BGBl. II 1970, стр. 717), на 28 септември 1989 г. (BGBl. II 1990, стр. 770) и на 20 септември 2001 г. (BGBl. II 2002, стр. 2370) (наричана по-нататък „френско-германската спогодба“), предвижда в член 14, параграф 1:

„Работните заплати, трудовите и аналогичните възнаграждения, както и пенсиите, изплащани от една от договарящите държави, от провинция или от публичноправно юридическо лице на тази държава или провинция на местни физически лица на другата държава за предоставяни към съответния момент или по-рано административни или военни услуги, подлежат на облагане само в първата държава“.

- 12 Член 20, параграф 1 от френско-германската спогодба предвижда:

„Двойното данъчно облагане на местни лица на Федералната република се избягва по следния начин:

- а) При спазване на разпоредбите на алинеи b) и c), от данъчната основа при облагането в Германия са изключени доходите, получени във Франция, и имуществото, намиращо се във Франция, които по силата на настоящата спогодба подлежат на облагане във Франция. Това правило не ограничава правото на Федералната република да вземе предвид при определяне на данъчните си ставки така изключените доходи и имущество.

[...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 13 Жалбоподателите в главното производство са съпрузи и пребивават през 2005 г. и 2006 г. в Германия, където се облагат свързано с данък върху доходите.
- 14 През 2005 г. и 2006 г. г-н Bechtel е получавал доход от работа като длъжностно лице в германската публична служба, докато г-жа Bechtel, с френско гражданство, е работила като длъжностно лице във френската финансова администрация и е получила брутни заплати в размер на 22 342 EUR през 2005 г. и на 24 397 EUR през 2006 г.
- 15 Според справките за работни заплати брутното трудово възнаграждение на жалбоподателката в главното производство е било намалено със следните елементи: облагане при източника, вноската за гражданска пенсия, вноската за гражданска пенсия въз основа на месечната надбавка за квалификация, вноската за взаимно застраховане на данъчните служители, вноските за допълнително осигуряване за инвалидност и наследствените пенсии на служителите във финансовата администрация, неограничената здравноосигурителна вноска на наетото лице (вноска на работника или служителя в здравноосигурителната каса) и вноската за допълнителна пенсия на публичната администрация.
- 16 Финансовата администрация в Офенбург изключва от облагаемата основа на данъка върху доходите на жалбоподателите в главното производство брутното трудово възнаграждение на жалбоподателката в главното производство за 2005 г. и 2006 г. в качеството им на освободени доходи по силата на френско-германската спогодба.

- 17 За сметка на това brutното трудово възнаграждение, след приспадане на елементите „гражданска пенсия“ и „гражданска пенсия въз основа на месечната надбавка за квалификация“, е взето предвид при изчисляването на прогресивната резерва, посочена в член 32b, параграф 1, точка 3 от EStG от 2002 г., с цел изчисляване на специалната данъчна ставка за облагаемия доход на жалбоподателите в главното производство.
- 18 Тъй като считат, че удържаните вноски от трудовото възнаграждение на г-жа Bechtel би трябвало да бъдат приспаднати от размера на трудовото възнаграждение, което трябва да бъде взето предвид при изчисляването на прогресивната резерва, жалбоподателите в главното производство подават жалба пред Finanzgericht Baden-Württemberg (Финансов съд на Баден-Вюртемберг, Германия). Тази жалба е отхвърлена с решение от 31 юли 2013 г., поради което те подават ревизионна жалба пред Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия).
- 19 Тази юрисдикция уточнява, че съгласно член 14, параграф 1 и член 20, параграф 1, буква а) от френско-германската спогодба доходите на г-жа Bechtel, получени от дейности във Франция, трябва да бъдат изключени от облагаемата основа на германския данък върху доходите за жалбоподателите в главното производство. Въпреки това между страните в главното производство било безспорно, че съгласно член 32b, параграф 1, точка 3 от EStG от 2002 г. тези доходи трябва да бъдат включени при изчисляването на специалната данъчна ставка, приложима за облагаемия доход на жалбоподателите в главното производство.
- 20 Според запитващата юрисдикция съгласно приложимото германско право осигурителните разходи, включени в brutното трудово възнаграждение на жалбоподателката в главното производство, не попадат в материалния обхват на понятието „професионални разходи“ по смисъла на член 9 от EStG от 2002 г.
- 21 За сметка на това вноските за взаимно застраховане на данъчните служители, за допълнителна пенсия за инвалидност и за наследствена пенсия на служителите във финансовата администрация и неограничената здравноосигурителна вноска на наетите лица биха могли да попадат в обхвата на понятието за професионални разходи, тъй като тези разходи за осигуряване отговаряли на случаите, уредени в член 10, параграф 1, точка 2, буква а) или в член 10, параграф 1, точка 3, буква а) от EStG от 2002 г.
- 22 Все пак член 10, параграф 2, точка 1от EStG от 2002 г. обуславя приспадането на специални разходи от липсата на пряка икономическа връзка с освободените доходи. Трудовото възнаграждение на жалбоподателката в главното производство обаче е освободено от облагане в Германия, поради което била налице пряка икономическа връзка и приспадането на разходите за осигуряване в качеството им на специални разходи не било възможно, и то без значение дали през 2005 г. и 2006 г. таванът за приспадане на специални разходи, определен в член 10, параграф 3 от EStG от 2002 г. е бил достигнат без разходите за осигуряване на жалбоподателката в главното производство, което не се посочвало в обжалваните решения.
- 23 Осигурителните вноски на жалбоподателката в главното производство не могли да бъдат приспаднати и при определянето на специалната данъчна ставка, приложима към облагаемия доход на жалбоподателите в главното производство, съгласно член 32b от EStG от 2002 г. Член 32b, параграф 2, точка 2 от EStG от 2002 г. предвиждал вземане предвид на доходите (Einkünfte). На стадия на определяне на доходите (Einkünfte) обаче специалните разходи не могли да бъдат приспаднати.
- 24 Запитващата юрисдикция изпитва съмнения относно съвместимостта на забраната за приспадане на разходи за осигуряване като специални разходи с правото на Съюза. Според нея отказът на данъкоплатец, местно лице, да се предостави правото или да приспадне от данъчната основа в Германия размера на социалноосигурителните вноски, платени в друга държава членка, или да намали дължимия в Германия данък в зависимост от социалноосигурителните вноски,

платени в друга държава членка, може да разубеди посочения данъкоплатец да упражни правото на свободно движение на работници и следователно да представлява ограничение на тази основна свобода.

25 При тези условия Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Допуска ли член 39 ЕО (понастоящем член 45 ДФЕС) разпоредба на германското право, съгласно която данъчната основа на данъка върху доходите не се намалява с вноските за френското пенсионно и здравно осигуряване, направени от наето лице, пребиваващо в Германия и работещо за администрацията на френската държава — за разлика от сравнимите с тях вноски за социално осигуряване, направени от наето лице, работещо в Германия — когато според спогодбата между Германия и Франция за избягване на двойното данъчно облагане работната заплата не се облага в Германия, а само увеличава приложимата към други доходи данъчна ставка?

2) Трябва ли отговорът на първи въпрос да е утвърдителен дори и ако в рамките на данъчното облагане на работната заплата от френската държава въпросните осигурителни вноски

а) са били приспаднати данъчно — изчислени точно или в предварително определен размер, или

б) е можело да бъдат взети предвид — изчислени точно или в предварително определен размер, но не е било направено искане в този смисъл, поради което не са били отчетени?“.

По преюдициалните въпроси

26 С въпросите си, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция пита накратко дали член 45 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка като разглежданата в главното производство, съгласно която местно данъчнозадължено лице в тази държава членка и работещо за публичната администрация на друга държава членка не може да приспадне от облагаемата основа на данъка върху доходите в държавата членка на пребиваването си пенсионните и здравноосигурителните вноски, удържани от заплата му в държавата членка по заетостта, за разлика от сравнимите с тях вноски, плащани в системата на социално осигуряване на държавата членка на пребиваването му, когато съгласно спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане между двете държави членки заплата не трябва да бъде облагана в държавата членка на пребиваването на работника, а само увеличава данъчната ставка, приложима към другите доходи.

27 Запитващата юрисдикция си поставя въпроса и какво е значението на обстоятелството, че в рамките на данъчното облагане на заплата от държавата членка по заетостта разглежданите осигурителни вноски са били приспаднати данъчно, изчислени точно или в предварително определен размер, или са можели да бъдат приспаднати, но не са били при липсата на искане в този смисъл.

Относно приложимата свобода на движение

28 Като начало следва да се разгледа дали член 45 ДФЕС, който запитващата юрисдикция иска да бъде разтълкуван, може да бъде приложен при положение като това в главното производство, което се отнася до данъчно облагане от държава членка на доходите, получени от местно лице на тази държава членка въз основа на наемането му на работа в публичната администрация на друга държава членка, и по-специално на пенсионни и здравноосигурителни вноски, удържани от посочените доходи в държавата членка по местоработата.

- 29 Жалбоподателите в главното производство всъщност изтъкват, че доколкото не са нито работници или служители, нито самостоятелно заети лица, разглежданото в главното производство положение би трябвало да се преценява с оглед на член 18, първа алинея ДФЕС.
- 30 В това отношение следва да се отбележи, че от постоянната съдебна практика следва, че член 18 ДФЕС, който прогласява общ принцип за забрана на всякаква дискриминация според гражданството, се прилага самостоятелно само в случаи, уредени от правото на Съюза, за които Договорът за функционирането на Европейския съюз не предвижда специални разпоредби за забрана на дискриминацията (вж. по-специално решения от 12 май 1998 г., *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, т. 37; от 26 ноември 2002 г., *Oteiza Olazabal*, C-100/01, EU:C:2002:712, т. 25; от 15 септември 2011 г., *Schulz-Delzers и Schulz*, C-240/10, EU:C:2011:591, т. 29 и от 25 октомври 2012 г., *Prete*, C-367/11, EU:C:2012:668, т. 18).
- 31 Принципът на недопускане на дискриминация обаче се прилага в областта на свободното движение на работниците посредством член 45 ДФЕС (вж. по-специално решения от 12 май 1998 г., *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, т. 38; от 10 септември 2009 г., Комисия/Германия, C-269/07, EU:C:2009:527, т. 98 и 99; от 15 септември 2011 г., *Schulz-Delzers и Schulz*, C-240/10, EU:C:2011:591, т. 29 и от 25 октомври 2012 г., *Prete*, C-367/11, EU:C:2012:668, т. 19).
- 32 Съгласно постоянната съдебна практика независимо от своето местопребиваване и гражданство всеки гражданин на Европейския съюз, който се е възползвал от правото на свободно движение на работниците и е упражнявал професионална дейност в държава членка, различна от неговата държава на пребиваване, попада в приложното поле на член 45 ДФЕС (решения от 12 декември 2002 г., *De Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, т. 76; от 2 октомври 2003 г., *Van Lent*, C-232/01, EU:C:2003:535, т. 14; от 13 ноември 2003 г., *Schilling и Fleck-Schilling*, C-209/01, EU:C:2003:610, т. 23 и от 16 февруари 2006 г., *Öberg*, C-185/04, EU:C:2006:107, т. 11).
- 33 Що се отнася до това дали жалбоподателката в главното производство, която е наета на работа в публичната администрация на държава членка, пребивавайки същевременно в друга държава членка, попада в обхвата на понятието „работник“ по смисъла на член 45 ДФЕС, важно е да се припомни, че правният характер на трудовото правоотношение не е определящ за прилагането на член 45 ДФЕС, и фактът, че работникът е нает като длъжностно лице или че служебното му правоотношение се урежда не от частното, а от публичното право, е без значение в това отношение (вж. решение от 26 април 2007 г., *Alevizos*, C-392/05, EU:C:2007:251, т. 68 и цитираната съдебна практика).
- 34 Безспорно член 45, параграф 4 ДФЕС предвижда, че разпоредбите на член 45, параграфи 1—3 ДФЕС, които уреждат основния принцип на свободно движение на работници и премахването на всяка дискриминация, основаваща се на гражданство между работниците от държавите членки, не се прилагат по отношение на заетостта в публичната администрация. Все пак, като се има предвид основополагащият характер в системата на Договора на принципа за свободно движение на работници в рамките на Съюза, допуснатите с тази разпоредба дерогации не могат да имат по-широк обхват от целта, поради която е предвидено изключението (решения от 12 февруари 1974 г., *Sotgiu*, 152/73, EU:C:1974:13, т. 4 и от 26 април 2007 г., *Alevizos*, C-392/05, EU:C:2007:251, т. 69).
- 35 Целта е да се запази възможността държавите членки да ограничават приемането на чужди граждани на някои длъжности в публичната администрация (решение от 12 февруари 1974 г., *Sotgiu*, 152/73, EU:C:1974:13, т. 4), които предполагат от страна на назначените лица особено отношение на солидарност към държавата, както и реципрочност на права и задължения, която е в основата на гражданството (вж. решение от 17 декември 1980 г., Комисия/Белгия, 149/79, EU:C:1980:297, т. 10). Член 45, параграф 4 ДФЕС няма за последица да изключи прилагането на

разпоредбите в параграфи 1—3 от член 45 ДФЕС по отношение на работник, който вече е нает в публичната администрация на държава членка (решение от 26 април 2007 г., *Alevizos*, C-392/05, EU:C:2007:251, т. 70 и цитираната съдебна практика).

- 36 Следователно жалбоподателката в главното производство попада в обхвата на понятието „работник“ по смисъла на член 45 ДФЕС и наемането ѝ в публичната администрация на държава членка не води до това да ѝ бъде отказано да се възползва от правата и защитата, предоставени ѝ от този член.

Относно наличието на ограничение на член 45 ДФЕС

- 37 От постоянната съдебна практика следва, че всички разпоредби на Договора, отнасящи се до свободното движение на хора, имат за цел да улеснят гражданите на Съюза при упражняването на трудова дейност от какъвто и да е характер на цялата територия на Съюза и не допускат мерки, които биха могли да поставят в неблагоприятно положение тези граждани, когато искат да упражняват икономическа дейност на територията на друга държава членка (вж. по-специално решения от 13 ноември 2003 г., *Schilling и Fleck-Schilling*, C-209/01, EU:C:2003:610, т. 24; от 21 февруари 2006 г., *Ritter-Coulais*, C-152/03, EU:C:2006:123, т. 33; от 18 юли 2007 г., *Lakebrink и Peters-Lakebrink*, C-182/06, EU:C:2007:452, т. 17 и от 16 октомври 2008 г., *Renneberg*, C-527/06, EU:C:2008:566, т. 43).
- 38 Насоките, изложени в предходната точка от настоящото решение, се отнасят до мерките, които биха могли да поставят в по-неблагоприятно положение гражданите на Съюза, упражняващи професионална дейност в държава членка, различна от тази по тяхното пребиваване, което включва в частност гражданите на Съюза, които искат да продължат да упражняват икономическа дейност в дадена държава членка, след като са преместили своето пребиваване в друга държава членка (решение от 16 октомври 2008 г., *Renneberg*, C-527/06, EU:C:2008:566, т. 44).
- 39 Член 45 ДФЕС не допуска по-специално мерки, които, макар да се прилагат без оглед на гражданството, поради самото си естество могат да засегнат в по-голяма степен работниците мигранти отколкото работниците местни граждани и следователно могат да поставят по-специално първата категория в по-неблагоприятно положение (вж. в този смисъл решения от 5 декември 2013 г., *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken*, C-514/12, EU:C:2013:799, т. 26 и цитираната съдебна практика и от 2 март 2017 г., *Eschenbrenner*, C-496/15, EU:C:2017:152, т. 36).
- 40 От акта за преюдициално запитване е видно, че спрямо жалбоподателите в главното производство е било приложено съвместно данъчно облагане с данък върху доходите в Германия, където те пребивават. Заплатата, получена от жалбоподателката в главното производство за заетостта ѝ във френската публична администрация не е била включена в облагаемата основа за жалбоподателите в главното производство съгласно член 14, параграф 1 и член 20, параграф 1 от френско-германската спогодба. Тази заплата въпреки това е била взета предвид, съгласно член 20, параграф 1 от тази спогодба, при определянето на специалната данъчна ставка за облагаемия доход на жалбоподателите в главното производство, изчислен в съответствие с член 32b от EStG от 2002 г.
- 41 От акта за преюдициално запитване следва също, че някои от допълнителните пенсионни и здравноосигурителни вноски са били удържани във Франция от заплатата, платена на жалбоподателката в главното производство. Тези вноски не са могли да бъдат приспаднати от общия размер на доходите на жалбоподателите в главното производство като специални разходи. Всъщност, ако посочените вноски попадат в материалния обхват на член 10, параграф 1, точки 2 и 3 от EStG от 2002 г., както счита запитващата юрисдикция, те не могат да

бъдат приспаднати при изчисляването на облагаемия доход на жалбоподателите в главното производство, доколкото са се намирали в пряка връзка с освободените доходи, тъй като заплатата на жалбоподателката в главното производство не е била обложена в Германия.

- 42 При определянето на специалната данъчна ставка за дохода на жалбоподателите в главното производство в съответствие с член 32b от EStG от 2002 г. заплатата на жалбоподателката в главното производство е била взета предвид, без допълнителните пенсионни и здравноосигурителни вноски да могат да бъдат приспаднати. Всъщност съгласно член 32b, параграф 2 от EStG от 2002 г. изчисляването на специалната данъчна ставка произтича от увеличаването на облагаемия доход (*versteuernde Einkommen*) с освободените доходи (*Einkünfte*). От една страна обаче, допълнителните пенсионни и здравноосигурителни вноски не са могли да бъдат приспаднати при изчисляването на облагаемия доход на жалбоподателите в главното производство, доколкото тези вноски не са отговаряли на условието в член 10, параграф 2 от EStG от 2002 г., и от друга страна, приспадането на тези вноски не е било възможно на стадия на изчисляване на освободените доходи (*Einkünfte*), определени в съответствие с член 2, параграф 2, точка 2 от EStG от 2002 г., като превишение на доходите над професионалните разходи.
- 43 Възможността да се извърши приспадане на допълнителните пенсионни и здравноосигурителни вноски като специални разходи при изчисляването на облагаемия доход на данъчнозадълженото лице представлява данъчно предимство, доколкото позволява да се намали този облагаем доход, както и приложимата към него ставка.
- 44 Предвиденото в член 10, параграф 2 от EStG от 2002 г. условие разходите за осигуряване да не са в пряка връзка с освободените доходи, води до отказ на това предимство в случаите като разглеждания в главното производство, в които местно данъчнозадължено лице получава заплата в държава членка, различна от тази на пребиваването му, и в които тази заплата е освободена от облагане в държава членка на пребиваването му, бидейки същевременно взета предвид при определянето на данъчната ставка, приложима към другите доходи на това данъчнозадължено лице.
- 45 Разбира се, както отбелязва германското правителство, условието за липса на пряка икономическа връзка с освободените доходи може да се приложи не само при трансгранични, но също и при чисто вътрешни положения.
- 46 Все пак, приканено да посочи примери на национални доходи и разходи, попадащи в обхвата на член 10, параграф 2 от EStG от 2002 г., германското правителство посочва пенсионните вноски, които се дължат поради получаването на обезщетения за заболяване, инвалидност и грижи в дома, пенсионните здравноосигурителните вноски, дължими върху надбавките към трудовите възнаграждения, плащания за работа в неделни дни, пенсионните и здравноосигурителните вноски, дължими за работа на официални празници и за нощен труд, или пенсионните и здравноосигурителни вноски, дължими при получаването на парични плащания от работодател, освободени от данък в Германия.
- 47 Тези видове обезщетения, надбавки към трудовото възнаграждение или плащания обаче не са сравними със заплатите и възнагражденията за положен труд от работниците и служителите в публичния сектор, които за разлика от служителите в германската публична администрация плащат социални осигуровки. От делото и от производството пред Съда е видно, че работниците и служителите в частния сектор и местните договорни служители в публичния сектор, получаващи заплати и плащания от източник в Германия, от които се удържат осигурителни вноски, сравними с разглежданите в главното производство, биха могли да приспаднат тези вноски от облагаемия си доход.

- 48 Следователно може да се отбележи, че макар да се прилага без разлика, условието за липса на пряка икономическа връзка с освободените доходи може да засегне в по-голяма степен местните данъчнозадължени лица, получаващи заплати в държава членка, различна от тази на пребиваването им, и освободени в държавата членка на пребиваването им.
- 49 Отказът за приспадане на допълнителните пенсионни и здравноосигурителни вноски, удържани във Франция, като разглежданите в главното производство води обаче до това, че от една страна, облагаемият доход на данъчнозадължените лица като жалбоподателите в главното производство е увеличен, и че от друга страна, специалната данъчна ставка се изчислява въз основа на този увеличен облагаем доход, без ставката да бъде коригирана чрез отчитане на тези вноски по друг начин, какъвто не би бил случаят, ако жалбоподателката в главното производство беше получавала заплатата си в Германия, а не във Франция.
- 50 Такова по-малко благоприятно третиране може да разубеди местните работници да търсят, приемат или да продължават да изпълняват работа в държава членка, различна от тази на пребиваването им.
- 51 Националната правна уредба като разглежданата в главното производство, която обуславя приспадането на разходите за осигуряване от липсата на пряка икономическа връзка с освободените доходи, представлява следователно в случаите като този в главното производство ограничаване на свободното движение на работници, забранено по принцип от член 45 ДФЕС.

По наличието на обосновка

- 52 Такова ограничение може да бъде допуснато само ако се отнася до положения, които са обективно несъпоставими, или ако е обоснована с императивно съображение от общ интерес (вж. по-специално решения от 17 декември 2015 г., *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, т. 26 и от 26 май 2016 г., *Kohll и Kohll-Schlesser*, C-300/15, EU:C:2016:361, т. 45).
- 53 Що се отнася до това дали разглежданите положения са обективно сходни, следва да се припомни, че сходството между трансгранично и вътрешно положение трябва да се проверява, като се взема предвид целта, преследвана от съответните национални разпоредби (вж. в този смисъл решения от 25 февруари 2010 г., *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, т. 22; от 6 септември 2012 г., *Philips Electronics UK*, C-18/11, EU:C:2012:532, т. 17 и от 26 май 2016 г., *Kohll и Kohll-Schlesser*, C-300/15, EU:C:2016:361, т. 46).
- 54 В настоящия случай германското правителство изтъква, че едно чисто национално положение, при което трудовото възнаграждение на данъчнозадължено лице се облага данъчно от германската данъчна администрация, обективно не е сравнимо с трансгранично положение, каквото е разглежданото в главното производство, при което Федерална република Германия няма никакво право да облага данъчно разглежданата заплата съгласно френско-германската спогодба, дори и жалбоподателката в главното производство да е неограничено данъчно задължена в тази държава членка.
- 55 В това отношение е важно да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда по принцип държавата на пребиваване трябва да предостави на данъчнозадълженото лице всички данъчни предимства, свързани с неговото лично и семейно положение, тъй като тази държава членка, освен по изключение, може най-добре да прецени личния данъчен капацитет на това лице, доколкото там е центърът на неговите лични и имуществени интереси (вж. по-специално решения от 14 февруари 1995 г., *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, т. 32; от 16 май 2000 г., *Zurstrassen*, C-87/99, EU:C:2000:251, т. 21; от 28 февруари 2013 г., *Beker и Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, т. 43 и от 12 декември 2013 г., *Imfeld и Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, т. 43).

- 56 Задължението да вземе предвид личното и семейното положение, може да тежи върху държавата членка на заетост само когато данъчнозадълженото лице получава всичките или почти всичките си облагаеми доходи от упражнявана там дейност и когато не получава значителни доходи в държавата членка на пребиваване, така че последната не е в състояние да му предостави предимствата, които са резултат от отчитане на неговото лично и семейно положение (вж. по-специално решения от 14 февруари 1995 г., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, т. 36; от 14 септември 1999 г., Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, т. 27; от 16 май 2000 г., Zurstrassen, C-87/99, EU:C:2000:251, т. 21—23; от 12 декември 2002 г., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, т. 89 и от 12 декември 2013 г., Imfeld и Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, т. 44).
- 57 Всъщност, що се отнася до предимствата, произтичащи от отчитането на личното или семейното му положение, местно данъчнозадължено лице, получаващо доходи в държава членка, различна от тази на пребиваването му, не се намира в положение, което е сравнимо с това на местно данъчнозадължено лице, получаващо доходи в държавата членка на пребиваването си, по-специално когато държавата членка на пребиваването на първото данъчнозадължено лице не е в състояние да му предостави тези предимства поради липсата на значителен доход в посочената държава членка.
- 58 В настоящия случай обаче това не е така. Поради съвместното облагане на жалбоподателите в главното производство, дори в хипотезата, в която жалбоподателката в главното производство не разполага в държавата членка на пребиваването си със значителен доход, тази държава членка би била в състояние да ѝ предостави предимствата, произтичащи от отчитането на личното и семейното ѝ положение, като приспадането на разглежданите в главното производство вноски.
- 59 Жалбоподателката в главното производство се намира следователно в положение, което е сравнимо с това на местно данъчнозадължено лице, получаващо доходите си в държавата членка на пребиваването си.
- 60 С оглед на това ограничението може да бъде обосновано единствено от императивни съображения от общ интерес. Освен това в подобна хипотеза е необходимо ограничението да е в състояние да гарантира осъществяването на целта, която преследва, и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (решения от 17 декември 2015 г., Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, т. 29 и цитираната съдебна практика и от 26 май 2016 г., Kohll и Kohll-Schlessler, C-300/15, EU:C:2016:361, т. 49).
- 61 В това отношение германското правителство поддържа, че отказът за приспадане на освободени доходи като специални разходи е оправдан със съображения за по-висш обществен интерес, свързан с равномерното разпределение на правомощията за данъчно облагане между Федерална република Германия и Френската република, както и със съгласуваността на националната данъчна система.
- 62 От една страна, правителството отбелязва, че съгласно член 14, параграф 1, първо изречение от френско-германската спогодба правото на данъчно облагане на доходите, платени от френската държава, е предоставено на Френската република и че така договореното разпределение на правомощията за данъчно облагане би било компрометирано, ако Федерална република Германия беше задължена да отчита всички социалноосигурителни вноски на жалбоподателката в главното производство като специални разходи, без да се основава на съвкупността от доходите от източници от целия свят.
- 63 От друга страна, ако разпоредбите на член 10, параграф 2, точка 1 от EStG от 2002 г. допускат да се отчитат социалноосигурителните вноски, платени във Франция за изчисляването на облагаемия доход в Германия, те биха били в противоречие с принципа на съгласуваност на данъчните режими в смисъл, че независимо от това, че освободените доходи, платени във

Франция не се отчитат при изчисляването на данъчната основа, жалбоподателката в главното производство би могла въпреки това да приспадне разходите за осигуряване при съвместното облагане със съпруга. Увеличената данъчна ставка при прогресивното данъчно облагане на съпрузите би била коригирана чрез приспадането на разходите при изчисляването на облагаемия доход. Освен това предимството, произтичащо от приспадането на осигурителните вноски, се намирало в пряка връзка с облагането на съответните доходи и в настоящия случай, ако на жалбоподателката в главното производство бъде отказано теоретичното предимство да приспада осигурителните вноски, тя би получила предимството френските ѝ доходи да не бъдат облагани в Германия.

- 64 Следва да се отбележи, на първо място, че запазването на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки несъмнено може да представлява по-висше съображение от общ интерес, позволяващо да се оправдае ограничение на упражняването на свобода на движение в рамките на Съюза (решения от 28 февруари 2013 г., *Beker и Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, т. 56 и от 12 декември 2013 г., *Imfeld и Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, т. 68).
- 65 Тази обосновка може да се приеме по-специално когато въпросният режим цели да предотврати определени практики, които могат да застрашат правото на държава членка да упражнява данъчните си правомощия по отношение на извършваните на нейна територия дейности (вж. в този смисъл решения от 29 март 2007 г., *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, EU:C:2007:194, т. 42; от 18 юли 2007 г., *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, т. 54; от 21 януари 2010 г., *SGL*, C-311/08, EU:C:2010:26, т. 60; от 28 февруари 2013 г., *Beker и Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, т. 57 и от 12 декември 2013 г., *Imfeld и Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, т. 75).
- 66 Съгласно постоянната съдебна практика държавите членки са свободни, в рамките на двустранни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, да определят критериите за привързване с оглед на разпределянето на данъчните правомощия, но това разпределяне на данъчните правомощия все пак не им позволява да прилагат мерки, които противоречат на гарантираните от Договора свободи на движение. Всъщност, що се отнася до упражняването на така разпределените правомощия за данъчно облагане в рамките на двустранните спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, държавите членки са длъжни да се съобразяват с правилата на Съюза (вж. в този смисъл решения от 12 декември 2002 г., *De Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, т. 93—94; от 19 януари 2006 г., *Bouanich*, C-265/04, EU:C:2006:51, т. 49—50 и от 12 декември 2013 г., *Imfeld и Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, т. 41—42).
- 67 В настоящия случай въпросът за разпределението на правомощията за данъчно облагане между Френската република и Федерална република Германия е уреден във френско-германската спогодба, съгласно която, най-напред, възнагражденията, заплатите и аналогичните им възнаграждения, платени от една от държавите съговорителки, от провинция или от юридическо лице на публичното право на тази държава или провинция в полза на местни физически лица на другата държава при отчитане на актуалните или предходни административни служби не подлежат на облагане в първата държава. По-нататък, тази спогодба предвижда, че доходите, с произход от Франция, които по силата на тази спогодба се облагат в тази държава членка, получени от местните лица на Федерална република Германия, са изключени от германската данъчна основа, без това правило да ограничава правото на Федерална република Германия да отчита при определянето на данъчната ставка на данъците си изключените по този начин доходи. Най-сетне, посочената спогодба не предвижда задължение за държавата, източник на доходи, да приеме изцяло отчитането на личното и семейното положение на данъчнозадължените лица, упражняващи икономическата си дейност в тази държава членка и пребиваващи в другата държава членка.

- 68 Федерална република Германия следователно е свободна да приеме разпределението на правомощията за данъчно облагане така, както то следва от самите разпоредби на френско-германската спогодба, отказвайки се от правото на облагане на трудовите възнаграждения, като получаваните от жалбоподателката в главното производство, без да се окаже освободена по силата на спогодбата от задължението си да приеме изцяло отчитането на личното и семейното положение на данъчнозадължените лица, пребиваващи на нейна територия и упражняващи икономическата си дейност във Франция.
- 69 Този механизъм за разпределение на правомощията за данъчно облагане на може да бъде използван с цел да оправдае отказа да се предоставят на местното данъчнозадължено лице предимствата, произтичащи от отчитането на личното и семейното му положение.
- 70 От една страна фактът, че Федерална република Германия допуска приспадането на вноските за здравно и пенсионно осигуряване, както е в главното производство, не би поставило под въпрос разпределението на правомощията за данъчно облагане, така както е договорено във френско-германската спогодба. Признаването на приспадането на тези вноски от Федерална република Германия не би означавало, че тя се отказва от част от данъчната си компетентност в полза на други държави членки и че това засяга компетентността ѝ да облага осъществяваната на нейна територия дейност.
- 71 От друга страна, Съдът вече е приел, че държавата членка по пребиваване на данъчнозадължено лице не може да изтъква обосновка, свързана с равномерното разпределение на правомощията за данъчно облагане, с цел да избегне отговорността, която тя по принцип има — да предоставя полагаемите се лични и семейни приспадания на данъчнозадълженото лице, освен ако тази държава не е освободена по силата на спогодба от задължението си да отчита в неговата цялост личното и семейното положение на данъчнозадължените лица, пребиваващи на нейна територия и осъществяващи частично своята икономическа дейност в друга държава членка, или ако тя установи, че дори без да действа каквато и да било спогодба, една или няколко държави предоставят във връзка с облаганите от тях доходи предимства, свързани с личното и семейното положение на данъчнозадължените лица, които не пребивават на територията на тези държави, но които получават облагаеми доходи в тях (вж. в този смисъл решения от 12 декември 2002 г., *De Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, т. 99 и 100; от 28 февруари 2013 г., *Beker и Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, т. 56 и от 12 декември 2013 г., *Imfeld и Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, т. 69).
- 72 Както беше отбелязано в точки 67 и 68 от настоящото решение обаче, по силата на френско-германската спогодба Федерална република Германия не е освободена от задължението си да признае изцяло отчитането на личното и семейното положение на данъчнозадължените лица, пребиваващи на нейна територия.
- 73 Що се отнася до евентуалното едностранно съобразяване от държавата членка по заетостта на личното и семейното положение на жалбоподателката в главното производство чрез признаването на финансово приспадане на разглежданите в главното производство осигурителни вноски, важно е да се отбележи, че преюдициалното запитване не съдържа данни, даващи възможност да се прецени дали това съобразяване е било направено или дори дали е било възможно.
- 74 При всички положения разглежданата в главното производство данъчна правна уредба не установява никаква взаимовръзка между данъчните предимства, които тя предоставя на местните лица на съответната държава, и данъчните предимства, от които те могат да се ползват при данъчното им облагане в държавата членка по пребиваването им (вж. по аналогия решение от 12 декември 2013 г., *Imfeld и Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, т. 73).

- 75 На второ място, когато става въпрос за необходимостта от запазване на съгласуваността на данъчната система, ако такъв довод от по-висш обществен интерес може да обоснове дадено ограничение върху упражняването на основните свободи, гарантирани с Договора, за да може да издържи такъв аргумент, Съдът изисква да бъде налице пряка връзка между въпросното данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение, като прекият характер на тази връзка трябва да се преценява с оглед на целта, преследвана с разглежданата правна уредба (вж. в този смисъл решенията от 1 юли 2010 г., *Dijkman и Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, EU:C:2010:397, т. 54 и 55 и цитираната съдебна практика и от 26 май 2016 г., *Kohll и Kohll-Schlessler*, C-300/15, EU:C:2016:361, т. 60).
- 76 В настоящия случай доводът на германското правителство цели да докаже, от една страна, че отказът за приспадане на специалните разходи цели да се гарантира, че увеличената данъчна ставка в рамките на прогресивната резерва на съпрузите няма да бъде коригирана посредством намаляването на облагаемия доход, и от друга страна, че предимството, произтичащо от приспадането на вноските, ще бъде компенсирано чрез облагането на доходи, намиращи се в пряка връзка с тези вноски.
- 77 Важно е обаче да се отбележи, че не съществува пряка връзка по смисъла на цитираната в точка 75 от настоящото решение съдебна практика, между, от една страна, методиката на освобождаване с прогресивна резерва, съгласно която държавата членка на пребиваването отказва да облага доходите, получени в друга държава членка, отчитайки същевременно тези доходи при определянето на приложимата данъчна ставка за облагаемия доход, и от друга страна, отказът да се вземат предвид вноските, намиращи се в пряка връзка с освободените доходи. Всъщност ефективността на прогресивното облагане с данък върху дохода в държавата членка на пребиваването, която следва методиката на освобождаване с прогресивна резерва, не е обусловена от това отчитането на личното и семейно положение на данъчнозадълженото лице да бъде ограничено до разходите, свързани с облагаемите доходи в тази държава членка (вж. по аналогия решение от 12 декември 2002 г., *De Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, т. 109).
- 78 Освен това, тъй като Федерална република Германия е договорила във френско-германската спогодба, че доходите, получени във Франция, следва да бъдат облагани единствено в тази държава членка, тя не може да твърди, че неудобството, произтичащо от отказа за приспадане на вноските като разглежданите в главното производство, се компенсира от необлагаемостта на тези доходи в Германия. Този довод би довел до оспорване на разпределението на правомощията за данъчно облагане, свободно договорено от Федерална република Германия във френско-германската спогодба.
- 79 Отказът за предоставяне на местното данъчнозадължено лице на предимствата, произтичащи от вземането предвид на личното и семейното му положение под формата на приспадания на допълнителните пенсионни и здравноосигурителни вноски като разглежданите в главното производство, като специални разходи не може следователно да бъде оправдан нито от съображения за равномерно разпределение на правомощията за данъчно облагане, нито за запазване на съгласуваността на данъчната система.
- 80 С оглед на изложените по-горе съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че член 45 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба в държава членка, каквато е разглежданата в главното производство, по силата на която местно данъчнозадължено лице на тази държава членка, работещо в публичната администрация на друга държава членка, не може да приспада от облагаемата основа на данъка върху доходите в държавата членка на пребиваването си пенсионните и здравноосигурителните вноски, удържани върху заплатата му в държавата членка по заетостта, за разлика от сравнимите с тях вноски, платени в социалноосигурителната система на държавата членка на пребиваването му, когато

съгласно спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане между двете държави членки заплатата не трябва да бъде облагана данъчно в държавата членка на пребиваване на работника, а само увеличава данъчната ставка, приложима за другите доходи.

По съдебните разноси

- 81 С оглед на обстоятелството, че за страните в главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (десети състав) реши:

Член 45 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка като разглежданата в главното производство, съгласно която местно данъчнозадължено лице на тази държава членка, работещо в публичната администрация на друга държава членка, не може да приспада от облагаемата основа на данъка върху доходите в държавата членка на пребиваването си пенсионните и здравноосигурителните вноски, удържани върху заплатата му в държавата членка по заетостта, за разлика от сравнимите с тях вноски, платени в социалноосигурителната система на държавата членка на пребиваването му, когато съгласно спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане между двете държави членки заплатата не трябва да бъде облагана данъчно в държавата членка на пребиваване на работника, а само увеличава данъчната ставка, приложима за другите доходи.

Подписи