



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

24 октомври 2018 година \*

„Преюдициално запитване — Свободно движение на работници — Доходи, получени в държава членка, различна от държавата членка на пребиваване — Двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане — Разпределяне на данъчна компетентност — Правомощие за данъчно облагане на държавата на пребиваване — Фактори на привръзка“

По дело C-602/17

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal de première instance de Liège (Белгия) с акт от 3 октомври 2017 г., постъпил в Съда на 19 октомври 2017 г., в рамките на производство по дело

**Benoît Sauvage,**

**Kristel Lejeune**

срещу

**État belge,**

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: Ал. Арабаджиев, председател на втори състав, изпълняващ функцията на председател на шести състав, С. G. Fernlund (докладчик) и S. Rodin, съдии,

генерален адвокат: M. Campos Sánchez-Bordona,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за B. Sauvage и K. Lejeune, от M. Gustin, адвокат,
- за белгийското правителство, от P. Cottin, J.-C. Halleux и C. Pochet, в качеството на представители,
- за германското правителство, от T. Henze и R. Kanitz, в качеството на представители,
- за шведското правителство, от A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, L. Zettergren и A. Alriksson, в качеството на представители,

\* Език на производството: френски.

– за Европейската комисия, от N. Gossement и С. Perrin, 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 отправено в рамките на спор между г-н Benoît Sauvage и г-жа Kristel Lejeune, от една страна, и белгийската данъчна администрация — от друга, във връзка с решението на последната да обложи частта от възнагражденията с люксембургски източник по трудово правоотношение на г-н Sauvage и съответстваща на дните, през които г-н Sauvage е упражнявал ефективно своята трудова дейност извън люксембургската територия.

## Правна уредба

### *Белгийско—люксембургската спогодба*

- 3 Спогодбата между Кралство Белгия и Великото херцогство Люксембург за избягване на двойното данъчно облагане и уреждане на някои други въпроси в областта на данъците върху доходите и имуществото и протокола към нея, подписани в Люксембург на 17 септември 1970 г., изменени с допълнението, подписано в Брюксел на 11 декември 2002 г. (наричана по-нататък „белгийско—люксембургската спогодба“), предвижда в член 15, параграфи 1 и 3:

„1. Без да се засягат разпоредбите на членове 16, 18, 19 и 20, заплати, надници и други подобни възнаграждения, получени от местно лице на едната договаряща държава въз основа на трудово правоотношение, се облагат с данък само в тази държава, освен ако трудът се полага в другата договаряща държава. Ако трудът се полага по този начин, така получените възнаграждения могат да се облагат с данък в тази друга държава.

[...]

3. По дерогация от параграфи 1 и 2 и без да се засяга споменатото в параграф 1 изключение, възнагражденията, получени въз основа на трудово правоотношение, изпълнявано на борда на плавателен съд, на въздухоплавателно средство или на подвижен железопътен състав или моторно превозно средство, използвани за международен превоз, или на борда на кораб, използван във вътрешно корабоплаване за международен превоз, се считат за свързани с дейност, упражнявана в договарящата държава, където се намира седалището на действително управление на предприятието, и се облагат с данък в тази държава“.
- 4 Член 23, параграф 2, точка 1° от тази спогодба, който посочва по какъв начин се избягва двойното данъчно облагане на трудовите възнаграждения с люксембургски източник, получени от белгийски местни лица, има следния текст:

„[Д]оходите с произход от Люксембург — с изключение на доходите по точки 2° и 3 — и имуществото, намиращо се на територията на Люксембург, които подлежат на облагане в тази държава по силата на предходните членове, се освобождават от данъци в Белгия. Това изключение не ограничава правото на Белгия да вземе предвид при определяне на данъчните си ставки така изключените доходи и имущество“.

5 Съгласно точка 8 от заключителния протокол към посочената спогодба:

„По смисъла на член 15, параграфи 1 и 2 се приема, че наеман труд е упражняван в другата договаряща държава, когато дейността, за която са платени заплати, надници и други подобни възнаграждения, действително е упражнявана в тази друга държава, т.е. когато работникът присъства физически в тази друга държава, за да упражнява там тази дейност“.

### **Белгийското право**

6 Член 3 от Code des impôts sur les revenus 1992 (Кодекс за данъците върху доходите от 1992 г.) предвижда:

„Подлежат на облагане с данъка върху доходите на физическите лица жителите на Кралството“.

7 Член 5 от този кодекс гласи:

„Жителите на Кралството дължат данък върху доходите на физическите лица за облагаемите си доходи, посочени в този кодекс, дори някои от тях да са реализирани или получени в чужбина“.

8 Член 155 от посочения кодекс предвижда:

„Доходите, освободени по силата на международни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, се отчитат при определянето на данъка, но последният се намалява пропорционално на частта на освободените доходи от общия размер на доходите [...]“.

### **Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос**

9 Г-н Sauvage и г-жа Lejeune пребивават в Белгия, където подлежат на облагане с данък върху доходите на физическите лица за своите световни доходи. Г-н Sauvage е нает на работа в установено в Люксембург дружество. Поради функциите на съветник, които изпълнява, той извършва кратки командировки и участва в заседания за сметка на своя работодател извън последната държава.

10 За 2007—2009 данъчни години г-н Sauvage декларира своите заплати като облагаеми доходи в Белгия, но и декларира същите в тяхната цялост като освободени доходи при спазване на прогресия.

11 След проверка относно мястото на упражняване на трудовата дейност на г-н Sauvage белгийската данъчна администрация прави корекция на облагаемите основи за тези три данъчни години. Тя приема, че по силата на член 15, параграф 1 от белгийско—люксембургската спогодба частта от възнагражденията въз основа на длъжността, заемана от г-н Sauvage в Люксембург и съответстваща на дни, през които г-н Sauvage е упражнявал ефективно своята трудова дейност извън люксембургската територия, е облагаема в Белгия.

12 Г-н Sauvage и г-жа Lejeune подават жалби по административен ред срещу засягащите ги решения на тази администрация. Тъй като въпросните жалби са отхвърлени от същата, заинтересованите лица подават жалба пред Tribunal de première instance de Liège (Първоинстанционен съд Лиеж, Белгия), с която оспорват тълкуването на член 15, параграф 1 от тази спогодба, възприето от посочената администрация.

- 13 Пред тази юрисдикция г-н Sauvage и г-жа Lejeune изтъкват, като главно искане, че този член 15, параграф 1 трябва да се тълкува в смисъл, че ограничени и конкретни пътувания не са пречка пред изключителната данъчна компетентност на държавата по източника на дохода, при положение че съответната дейност се извършва в преобладаващата си част в тази държава и че услугите, извършени извън посочената държава, се вписват в рамките на длъжността, заемана в Люксембург. При условията на евентуалност г-н Sauvage и г-жа Lejeune изтъкват нарушението на свободата на движение на работниците и свободното предоставяне на услуги, гарантирани от Договора за функционирането на ЕС.
- 14 Запитващата юрисдикция посочва по същество, че разглежданият данъчен режим възпира работниците — белгийски местни лица, които се намират в положение като това на г-н Sauvage, да приемат работни места в държава членка, различна от Кралство Белгия, предполагащи командировки в чужбина. Обратно, в случая, когато белгийско местно лице заема работно място на борда на транспортно средство, предоставящо международни превози за предприятие със седалище на ефективно управление в Люксембург, член 15, параграф 3 от белгийско—люксембургската спогодба предвижда, че всички негови доходи въз основа на такава трудова дейност са освободени от данък в Белгия, дори когато дейността, за която тези доходи са платени, е ефективно упражнявана извън Люксембург.
- 15 При тези обстоятелства Tribunal de première instance de Liège решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Нарушава ли член 45 [ДФЕС] — поради това че представлява пречка от данъчно естество, която възпира трансграничните дейности — както и общия принцип на правна сигурност — поради това че не предвижда стабилен и сигурен режим на освобождаване от данък на всички трудови възнаграждения, получени от белгийско местно лице по договор с работодател, чието седалище на ефективно управление се намира във Великото херцогство Люксембург и го излага на риск от двойно данъчно облагане на всички или на част от неговите доходи и на непредвидим и лишен от всякаква правна сигурност режим — член 15, параграф 1 от [белгийско—люксембургската спогодба], тълкуван като позволяващ да се ограничи правомощието за данъчно облагане на държавата по източника на дохода по отношение на трудовите възнаграждения на работник, местно лице в Белгия, упражняващ своята дейност за люксембургски работодател, пропорционално на дейността, упражнявана на територията на Люксембург, тълкуван като позволяващ да се предостави на държавата на постоянно пребиваване правомощие за данъчно облагане по отношение на остатъка от възнагражденията за дейността, упражнявана извън люксембургската територия, тълкуван като изискващ постоянно и ежедневно физическо присъствие на работника в седалището на неговия работодател, макар да не се оспорва, че той ходи там редовно, вследствие на съдебна преценка, проведена гъвкаво въз основа на обективни и проверяеми доказателства, и тълкуван като изискващ от съдилищата да оценяват съществуването и значимостта на положения труд във всяка от двете страни, ден по ден, за да се състави пропорция спрямо 220 работни дни?“.

### **По преюдициалния въпрос**

- 16 В самото начало следва да се отбележи, че белгийското правителство поддържа, че Съдът трябва да се произнесе по въпросите, отнасящи се до съответствието на националното право или на договорното право с правото на Съюза. Според това правителство Съдът може, обратно, да предостави на националните юрисдикции тълкувателните елементи от правото на Съюза, които биха позволили на същите да разрешат правните проблеми, с които са сезирани.
- 17 В това отношение е важно да се уточни, че несъмнено в рамките на член 267 ДФЕС Съдът не е компетентен да се произнася относно евентуалното нарушаване от договаряща държава на разпоредбите на сключените от държавите членки двустранни спогодби, които служат за

премахване или за смекчаване на неблагоприятните последици, произтичащи от едновременното съществуване на национални данъчни системи. Съдът не може да разглежда и отношението между национална мярка и разпоредбите на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, каквато е двустранната данъчна спогодба, разглеждана по главното производство, тъй като този въпрос не попада в обхвата на тълкуване на правото на Съюза (решение от 16 юли 2009 г., *Damseaux*, C-128/08, EU:C:2009:471, т. 22).

- 18 Въпреки това, когато данъчен режим, който произтича от данъчна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, е част от приложимата към дадено дело правна уредба и е представен като такъв от националната юрисдикция, Съдът все пак трябва да го вземе предвид, за да даде тълкуване на правото на Съюза, което да е полезно на националния съд (решение от 19 януари 2006 г., *Bouanich*, C-265/04, EU:C:2006:51, т. 51).
- 19 В конкретния случай данъчният режим, който произтича от белгийско—люксембургската спогодба, е част от приложимата към делото по главното производство правна уредба и е представен като такъв от запитващата юрисдикция. Следователно, за да се даде тълкуване на правото на Съюза, което да е полезно на тази юрисдикция, той трябва да се вземе предвид.
- 20 Що се отнася до данъчното третиране, което произтича от белгийско—люксембургската спогодба, трябва да се отбележи, че поставеният въпрос се основава на предпоставката, че в изпълнение на тази спогодба освобождаването от белгийски данък върху доходите от люксембургски източник на белгийско местно лице, които се отнасят до длъжност по трудово правоотношение, заемана в Люксембург, е обусловено от физическото присъствие на това местно лице в тази държава членка. Така, в случай че дейността, за която са платени тези доходи, е ефективно упражнявана извън посочената държава, облагането на отнасящите се до нея доходи трябва да се извърши в Кралство Белгия.
- 21 При това положение следва да се приеме, че с въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 45 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че данъчен режим на държава членка, който произтича от данъчна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, като разглеждания по главното производство, който обуславя освобождаването на доходите на местно лице, които произхождат от друга държава членка и се отнасят до длъжност по трудово правоотношение, заемана в последната държава, от условието дейността, за която са платени тези доходи, да бъде ефективно упражнявана в посочената държава членка.
- 22 По силата на постоянната съдебна практика в отсъствието на мерки за уеднаквяване или хармонизация, целящи избягване на двойното данъчно облагане на равнището на Европейския съюз, държавите членки остават компетентни да определят критериите за данъчно облагане на доходите и имуществото, с оглед на премахването, ако е необходимо със сключването на спогодби, на двойното данъчно облагане. В този контекст държавите членки са свободни, в рамките на двустранни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, да определят факторите на привръзка с оглед на разпределянето на данъчната компетентност (решение от 12 декември 2013 г., *Imfeld и Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, т. 41 и цитираната съдебна практика).
- 23 За тази цел не е неразумно държавите членки да използват критериите, прилагани в международната данъчна практика (вж. в този смисъл решения от 12 май 1998 г., *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, т. 31 и от 16 юли 2009 г., *Damseaux*, C-128/08, EU:C:2009:471, т. 30 и цитираната съдебна практика).
- 24 Разпределянето на данъчната компетентност обаче, споменато в точка 22 от настоящото решение, не позволява на държавите членки да прилагат мерки, които противоречат на гарантираните от Договора за функционирането на ЕС свободи на движение. Всъщност, що се отнася до упражняването на така разпределеното правомощие за данъчно облагане в рамките



на двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, държавите членки са длъжни да се съобразяват с правилата на Съюза, и по-конкретно да спазват принципа на равно третиране (решения от 12 декември 2002 г., *De Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, т. 94 и от 12 декември 2013 г., *Imfeld и Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, т. 42 и цитираната съдебна практика).

- 25 В случая трябва да се отбележи, че именно за да се избегне данъчното облагане на един и същ доход, въз основа на длъжност, заемана по трудово правоотношение в Люксембург, едновременно в държавата на пребиваване на работника, а именно Кралство Белгия, и в държавата по източника на този доход, т.е. Великото херцогство Люксембург, член 15 от белгийско—люксембургската спогодба — като възпроизвежда по принцип съдържанието на разпоредбите на модела на данъчна спогодба относно дохода и имуществото, изработен от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие — извършва разпределяне на данъчната компетентност, по отношение на посочените доходи, между тези две договарящи държави.
- 26 В този контекст трябва да се констатира, първо, че от предоставената на Съда преписка е видно, че доходите на белгийско местно лице въз основа на длъжност по трудово правоотношение, заемана в Люксембург, когато дейността, за която са платени тези доходи, е ефективно упражнявана извън Люксембург, не са подложени на различно третиране от това, което се прилага към доходите въз основа на национална длъжност по трудово правоотношение. По този начин се оказва, че твърдяното ощетяване е свързано с избора на държавите — страни по белгийско—люксембургската спогодба на фактора на привръзка, що се отнася до разпределянето на тяхната данъчна компетентност спрямо разглежданите доходи от трудово правоотношение, и с по-благоприятното данъчно третиране, на което са подложени в Люксембург облагаемите доходи от трудови правоотношения, а не с неблагоприятно данъчно третиране на тези доходи от Кралство Белгия.
- 27 Същевременно, от една страна, тъй като държавите членки, както бе изложено в точка 22 от настоящото решение, са свободни да определят факторите на привръзка за целите на разпределянето на тяхната данъчна компетентност, единствено обстоятелството, че е било решено да се обуслови данъчната компетентност на държавата по източника на дохода от физическото присъствие на работника — местно лице на територията на тази държава, не съставлява дискриминация или разлика в третирането, забранена поради свободното движение на работници (вж. в този смисъл решение от 12 май 1998 г., *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, т. 30).
- 28 От друга страна, целта на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане е да се избегне данъчното облагане на един и същ доход във всяка от двете договарящи страни по спогодбата, а не да се гарантира, че данъците, с които се облага данъчнозадълженото лице в едната договаряща страна, няма да са по-високи от тези, с които би било облагано в другата договаряща страна (решение от 19 ноември 2015 г., *Vukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, т. 44 и цитираната съдебна практика). При това положение неблагоприятно данъчно третиране, което произтича от разпределянето на данъчната компетентност между Кралство Белгия като държава на постоянно пребиваване на данъчнозадълженото лице, и Великото херцогство Люксембург като държава по източника на съответните доходи по трудови правоотношения, и от разминаването, което съществува между данъчните режими на тези две държави, не може да се счита за представляващо дискриминация или разлика в третирането, забранена с оглед на свободното движение на работници.
- 29 Второ, обстоятелството, че подлежат на облагане в Белгия доходите от трудова дейност на длъжност, заемана в Люксембург, платени на белгийско местно лице и съответстващи на дните, през които дейността, за която са платени тези доходи, е била ефективно упражнявана извън Люксембург, не може да се счита и за подлагане на това местно лице на третиране,

по-неблагоприятно от това, предоставено на белгийско местно лице, заемащо длъжност по трудово правоотношение в Белгия, което в отделни случаи или редовно упражнява ефективно своята трудова дейност извън последната държава, тъй като доходите от трудова дейност на второто от тези местни лица се облагат в Белгия в тяхната цялост, докато тези на първото от посочените местни лица се облагат в тази държава само доколкото дейността, за която се плащат тези доходи, е ефективно упражнявана извън Люксембург.

- 30 Трето, не може да се твърди и че белгийско местно лице, упражняващо в Люксембург трудова дейност, която в отделни случаи или редовно се изпълнява ефективно извън тази държава, е подложено на третиране, по-неблагоприятно от това, предоставено на белгийско местно лице, заемащо длъжност по трудово правоотношение също в Люксембург, но за което присъствието му в последната държава е абсолютно необходимо и което вследствие на това упражнява своята трудова дейност само на територията на тази държава. Всъщност и двете лица се ползват от освобождаването, предвидено в белгийско—люксембургската спогодба и белгийското национално законодателство, що се отнася до техните доходи от трудова дейност, отнасящи се за дните, през които тяхната трудова дейност е упражнявана ефективно в Люксембург.
- 31 Що се отнася до член 15, параграф 3 от белгийско—люксембургската спогодба, както посочва запитващата юрисдикция, тази разпореда предвижда, че доходите на белгийско местно лице, произтичащи от трудово правоотношение, изпълнявано на борда на превозно средство, използвано за международен превоз от предприятие, чието седалище на действително управление се намира в Люксембург, дори когато дейността, за която се плащат тези доходи, не е ефективно упражнявана в тази държава, са освободени от данък в Белгия. Обратно, белгийско местно лице в положение като това на г-н Sauvage се облага в Белгия, ако дейността, за която съответните доходи са платени, не е ефективно упражнявана в Люксембург.
- 32 В това отношение следва да се констатира, че фактът, че са избрани различни фактори за привръзка според това дали трудовата дейност се характеризира или не с голяма мобилност на международно равнище, не може да се счита за конститутивен елемент на дискриминация или разлика в третирането, забранено с оглед на свободното движение на работници. Всъщност, от една страна, както произтича от точка 22 от настоящото решение, такъв избор, в отсъствието на мерки за уеднаквяване или хармонизация, целящи избягване на двойното данъчно облагане на равнището на Съюза, трябва да се направи от съответните държави членки и впрочем е в съответствие с международната данъчна практика. От друга страна, местно лице, заемащо длъжност по трудово правоотношение, която се характеризира с голяма мобилност на международно равнище, поради самия характер на тази дейност при всички случаи не се намира в положение, обективно сравнимо с това на местно лице, намиращо се в положение като това на г-н Sauvage.
- 33 Накрая, само обстоятелството, че правото на данъчно предимство е обусловено от това данъчнозадълженото лице да представи доказателства, че изискванията за ползване от това право са спазени, или наличието на известна несигурност, що се отнася до определянето на данъчната тежест още от началото на дадена данъчна година, не могат сами по себе си да представляват пречка по смисъла на правото на Съюза.
- 34 Действително, на първо място, на принципа на данъчна автономия на държавите членки е присъщо последните да определят кои са изискуемите доказателства, както и материалноправните и процесуалните условия, които трябва да бъдат спазени за ползване от данъчно предимство (вж. в този смисъл решения от 30 юни 2011 г., Meilicke и др., C-262/09, EU:C:2011:438, т. 37 и от 9 октомври 2014 г., van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, т. 47).

- 35 Така данъчните власти на държавите членки имат право да изискват от данъчнозадълженото лице доказателствата, които сметат за необходими за целите на правилното прилагане на данъка и за да преценят дали са изпълнени условията за предоставяне на предвидено в съответния данъчен режим данъчно предимство, и дали в резултат на това предимството следва да се предостави или не (вж. в този смисъл решения от 30 юни 2011 г., Meilicke и др., C-262/09, EU:C:2011:438, т. 45 и от 9 октомври 2014 г., van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, т. 52).
- 36 На второ място, доколкото данъчният резултат от дадена данъчна година по принцип може да се определи едва в края на съответната данъчна година, фактът, че окончателната данъчна тежест за дадена данъчна година не може да се предвиди със сигурност в началото на тази година, е присъщ на данъчните системи.
- 37 Предвид гореизложените съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 45 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска данъчен режим на държава членка, който произтича от данъчна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане като разглеждания по главното производство, който обуславя освобождаването от данък на доходите на местно лице, произхождащи от друга държава членка и свързани с длъжност по трудово правоотношение, заемана в последната държава от условието дейността, за която са платени доходите, да е ефективно упражнявана в посочената държава.

#### **По съдебните разноски**

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

По изложените съображения Съдът (шести състав) реши:

**Член 45 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска данъчен режим на държава членка, който произтича от данъчна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане като разглеждания по главното производство, който обуславя освобождаването от данък на доходите на местно лице, произхождащи от друга държава членка и свързани с длъжност по трудово правоотношение, заемана в последната държава от условието дейността, за която са платени доходите, да е ефективно упражнявана в посочената държава.**

Подписи