

GIELEN

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

18 март 2010 година *

По дело C-440/08

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия) с акт от 12 септември 2008 г., постъпил в Съда на 6 октомври 2008 г., в рамките на производство по дело

F. Gielen

срещу

Staatssecretaris van Financiën,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н А. Tizzano, председател на състав, изпълняващ функцията на председател на първи състав, г-н Е. Levits, г-н А. Borg Barthet, г-н М. Pešič (докладчик) и г-н J.-J. Kasel, съдии,

* Език на производството: нидерландски.

генерален адвокат: г-н D. Ruiz-Jarabo Colomer,
секретар: г-жа M. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 17 септември 2009 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за г-н Gielen, от адв. F. A. Engelen и адв. S. C. W. Douma, belastingadviseurs

— за нидерландското правителство, от г-жа C. Wissels, г-жа C. ten Dam и г-жа M. Noort, в качеството на представители,

— за германското правителство, от г-н M. Lumma и г-н C. Blaschke, в качеството на представители,

— за естонското правителство, от г-н L. Uibo, в качеството на представител,

— за португалското правителство, от г-жа C. Guerra Santos, г-н L. Inez Fernandes и г-н J. Menezes Leitão, в качеството на представители,

— за шведското правителство, от г-жа A. Falk, в качеството на представител,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н R. Lyal и г-н W. Roels, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 27 октомври 2009 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 43 ЕО.
- 2 Запитването е представено в рамките на спор между г-н Gielen и Staatssecretaris van Financiën във връзка с данъка върху дохода за 2001 г.

Национална правна уредба

- 3 Законът от 2001 г. относно данъка върху доходите (Wet Inkomstenbelating 2001, наричан по-нататък „Законът от 2001 г.“) предвижда в член 2.1, буква б), че с данък върху доходите се облагат физическите лица, които не пребивават в Нидерландия, но получават доходи в тази държава.

- 4 Съгласно член 3.2 от Закона от 2001 г. облагаемият доход представлява печалбата, получена от данъчнозадълженото лице в качеството му на предприемач от едно или повече предприятия, намалена с приспадането в полза на самонаетите лица.
- 5 Съгласно член 3.76, параграф 2 от Закона от 2001 г. размерът на посоченото приспадане зависи от размера на печалбата в съответствие със съдържащата се в тази разпоредба регресивна скала. Приспадането възлиза на 6084 EUR за печалба до 11 745 EUR и след това намалява постепенно, докато достигне крайната стойност от 2984 EUR за печалба над 50 065 EUR.
- 6 Съгласно параграф 1 от същия член правото на приспадане в полза на самонаетите лица е подчинено по-специално на спазването на „критерий за минимален брой часове“.
- 7 Съгласно член 3.6 от Закона от 2001 г. този критерий отговаря на полагането на минимум 1 225 часа труд през календарната година в полза на едно или повече предприятия, от които данъчнозадълженото лице получава печалба в качеството си на предприемач.
- 8 При преценката дали чуждестранно данъчнозадължено лице отговаря на този критерий се вземат предвид само часовете, посветени на дейност в част от предприятие, стопанисвана в място на стопанска дейност в Нидерландия.
- 9 Съгласно член 2.5, параграф 5 от Закона от 2001 г. чуждестранно данъчнозадължено лице, за което се прилага системата на облагане на друга държава

членка, в която то пребивава, може обаче да избере приложимия за местните данъчнозадължени лица режим (явление, наричано по-нататък „възможност за приравняване“). Посочената разпоредба не изисква доходът на чуждестранното данъчнозадължено лице да е реализиран изцяло или почти изцяло в Нидерландия. Тази разпоредба гласи:

„Местно данъчнозадължено лице, което не пребивава в Нидерландия през цялата календарна година и чуждестранно данъчнозадължено лице, което пребивава в друга държава — членка на Европейския съюз, или в определена с министерско постановление трета държава, с която [Кралство] Нидерландия [е] сключ[ило] спогодба за избягване на двойно данъчно облагане и насърчаване на обмена 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. [...]“

- 10 Съгласно членове 2—10 от Правилника за прилагане на Закона от 2001 г. (Het Uitvoeringsbesluit inkomenstbelasting от 2001 г.) данъчно намаление се предоставя на лицето, което избере да бъде приравнено на местно данъчнозадължено лице за данъка върху части от дохода, които не се облагат в Нидерландия или се облагат само при намалена ставка.

- 11 Съгласно член 3 от посоченото постановление:

„1. Намалението поради наличието на необлагаеми в Нидерландия части от дохода [...] от труд и от притежаването на жилище съответства на сумата, която се намира в същото съотношение с данъка, който, ако не се прилагаша членове 2—10, би бил дължим по силата на закона върху облагаемия доход от труд и от притежаването на жилище, в каквото се намират общият размер на

необлагаемите в Нидерландия [...] части от дохода, съдържащи се в знаменателя, и доходът, съдържащ се в знаменателя.

[...]

5. Под „доход, съдържащ се в знаменателя“ се разбира доходът от труд и от притежаването на жилище. [...]“

¹² Член 9, параграф 1 от Постановлението за избягване на двойното данъчно облагане от 2001 г. (Besluit voorkoming dubbele belasting от 2001 г.) предвижда:

„1. Чуждестранният доход от труд и от притежаването на жилище от друга държава е съставен от общия размер на частите от дохода, който данъчнозадълженото лице получава от труд и от притежаването на жилище в тази държава, като:

а) печалба, получена в чуждестранно предприятие, а именно предприятие или частта от предприятие, която се управлява с помощта на място на стопанска дейност или постоянно представителство на територията на другата държава;

[...]“

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

- 13 Г-н Gielen пребивава в Германия, където заедно с две други лица стопанисва предприятие за отглеждане на оранжерийни растения. Той установява място на стопанска дейност в Нидерландия, където на договорна основа се отглеждат декоративни растения.
- 14 През 2001 г. г-н Gielen полага над 1 225 часа труд за споменатото предприятие в Германия, докато за посоченото място на стопанска дейност в Нидерландия — по-малко от 1 225 часа труд.
- 15 Поради това нидерландската данъчна администрация приема, че г-н Gielen не отговаря на „критерия за минимален брой часове“. Rechtbank Breda (съд в Breda) потвърждава това тълкуване.
- 16 За сметка на това Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (апелативен съд в 's-Hertogenbosch) приема, че такова тълкуване на посочения критерий би довело до дискриминация, забранена от член 43 ЕО, тъй като то би създавало разграничение между местните и чуждестранните данъчнозадължени лица. Всъщност според Gerechtshof te 's-Hertogenbosch при прилагането на този критерий местните данъчнозадължени лица могат да бъдат обложени според своя доход, независимо от това къде по света той е реализиран.
- 17 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch приема, че това разграничение и тази пречка не се обосновават с разлика в обективното положение на чуждестранните и местните данъчнозадължени лица, тъй като по-специално приспадането в полза на самонаетите лица е пряко свързано с дейността на данъчнозадължените лица.

- 18 Г-н Gielen подава касационна жалба до Hoge Raad der Nederlanden срещу решението на Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. Според него обстоятелството, че като чуждестранно данъчнозадължено лице му е отказано правото на приспадане в полза на самонаетите лица, представлява дискриминация, забранена от член 43 ЕО.
- 19 Hoge Raad der Nederlanden отбелязва, че дискриминацията по смисъла на член 43 ЕО произтича от обстоятелството, че при чуждестранното данъчнозадължено лице не се държи сметка за всички часове, които последното е посветило на своето предприятие, т.е. не се отчитат тези часове, посветени на дейност за предприятие или място на стопанска дейност в друга държава членка.
- 20 Hoge Raad der Nederlanden си задава въпроса обаче дали такава дискриминация може да бъде избегната чрез възможността за приравняване. В съответствие с тази възможност, ако чуждестранното данъчнозадължено лице е избрало облагане като местно данъчнозадължено лице, скълата, по която се извършва неговото облагане в Нидерландия, е свързана с прилагането на прогресивно нарастваща данъчна ставка.
- 21 При тези условия Hoge Raad der Nederlanden решава да спре производството и да постави 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?“

По преюдициалния въпрос

По допустимостта

- 22 Германското и португалското правителство изразяват съмнения относно това дали Съдът може да се произнесе по поставения от националната юрисдикция въпрос.
- 23 Според германското правителство разглежданият в главното производство данъчен режим по същество изобщо не представлява проява на дискриминация, забранена по смисъла на член 43 ЕО, така че няма място за въпроса дали дискриминацията би могла да се избегне чрез възможността за приравняване. Поради това отговорът на Съда на преюдициалния въпрос изобщо не би бил полезен за разрешаването на спора в главното производство.
- 24 Португалското правителство посочва основно, че преюдициалният въпрос зависи от определено тълкуване на разглежданото в главното производство национално законодателство.
- 25 Всъщност от акта за преюдициално запитване следва, че член 3.6 от Закона от 2001 г. би могъл да се изтълкува и в смисъл, че за целите на разглежданото в главното производство приспадане при чуждестранните данъчнозадължени лица могат да се вземат предвид часовете труд, положени в полза на място на стопанска дейност в Нидерландия, както и тези, положени в полза на място на стопанска дейност в друга държава членка, при което положение тази разпоредба би била съвместима с член 43 ЕО и отговорът на преюдициалния въпрос би бил излишен.
- 26 След като запитващата юрисдикция има възможност да даде такова тълкуване на разглеждания в главното производство данъчен режим, което изобщо не представлява проява на дискриминация, противоречаща на член 43 ЕО, португалското правителство счита, че преюдициалният въпрос е

хипотетичен и следователно отговорът на Съда не би бил обвързващ за запитващата юрисдикция.

- 27 В това отношение следва да се напомни, че според постоянната съдебна практика в рамките на производството по член 267 ДФЕС само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени — предвид особеностите на делото — както необходимостта от преюдициално заключение, за да може да постанови решението си, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. Следователно, след като поставените въпроси се отнасят до тълкуването на правото на Съюза, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе (вж. по-специално Решение от 23 април 2009 г. по дело *Rüffler*, C-544/07, Сборник, стр. I-3389, точка 36 и Решение от 19 ноември 2009 г. по дело *Filipiak*, C-314/08, Сборник, стр. I-11049, точка 40).
- 28 Съдът е постановил обаче и че при изключителни обстоятелства може да разгледа условията, при които е сезиран от националния съд, за да провери собствената си компетентност (вж. в този смисъл Решение от 16 декември 1981 г. по дело *Foglia*, 244/80, *Recueil*, стр. 3045, точка 21, Решение по дело *Rüffler*, посочено по-горе, точка 37 и Решение по дело *Filipiak*, посочено по-горе, точка 41).
- 29 Отказът на Съда да се произнесе по зададен от национална юрисдикция преюдициален въпрос е възможен само когато е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или още когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (Решение по дело *Rüffler*, точка 38 и Решение по дело *Filipiak*, точка 42).
- 30 В това отношение трябва да се посочи, че от акта за преюдициално запитване е видно, че спорът по главното производство, както и преюдициалният въпрос се отнасят по същество до тълкуването на член 49 ДФЕС във връзка с национална

правна уредба, която има евентуално дискриминиращо действие спрямо чуждестранните данъчнозадължени лица при предоставянето на данъчно предимство като приспадането за самонаетите лица, макар съгласно споменатата правна уредба посочените данъчнозадължени лица да могат да използват възможността за приравняване по отношение на това предимство.

- 31 От друга страна, за да може да се отговори на този въпрос, най-напред следва да се провери дали разглежданата в главното производство национална правна уредба има дискриминиращо действие по смисъла на член 49 ДФЕС, което представлява въпрос, свързан с правото на Съюза, чието тълкуване е от компетентността на Съда.
- 32 С оглед на тези заключения не е очевидно, че исканото тълкуване няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство, поради което възраженията за недопустимост на германското и португалското правителство трябва да се отхвърлят.
- 33 Ето защо преюдициалното запитване е допустимо.

По съществуването на спора

- 34 Със своя въпрос, който следва да бъде разгледан в две части, запитващата юрисдикция иска да установи по същество дали член 49 ДФЕС допуска национална правна уредба, която има евентуално дискриминиращо действие спрямо чуждестранните данъчнозадължени лица при предоставянето на данъчно предимство като приспадането в полза на самонаетите лица, макар съгласно споменатата правна уредба посочените данъчнозадължени лица да могат да използват възможността за приравняване по отношение на това предимство.

По дискриминиращото действие на разглежданата в главното производство национална правна уредба по смисъла на член 49 ДФЕС

- 35 За да се отговори на поставения въпрос, най-напред трябва да се провери, както това следва и от точка 31 от настоящото решение, дали разглежданата в главното производство национална правна уредба действително представлява промяна на дискриминация, противоречаща на член 49 ДФЕС.
- 36 Следва да се напомни, че макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, последните все пак трябва да упражняват тази компетентност при спазване на правото на Съюза (вж. по-специално Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen, C-319/02, Recueil, стр. I-7477, точка 19 и цитираната съдебна практика).
- 37 Следва също така да се напомни, че правилата за равно третиране забраняват не само явната дискриминация, основана на гражданство, но и всички прикрити форми на дискриминация, които чрез прилагане на други разграничителни критерии фактически водят до същия резултат (вж. по-специално Решение от 14 февруари 1995 г. по дело Schumacker, C-279/93, Recueil, стр. I-225, точка 26 и цитираната съдебна практика).
- 38 От друга страна, дискриминация е налице единствено при прилагането на различни правила към сходни положения или при прилагането на едно и също правило към различни положения (вж. по-специално Решение по дело Schumacker, посочено по-горе, точка 30 и Решение от 14 септември 1999 г. по дело Gschwind, C-391/97, Recueil, стр. I-5451, точка 21).
- 39 В настоящия случай от преписката следва, на първо място, че през 2001 г. г-н Gielen, който пребивава в Германия, е положил под 1 225 часа труд в полза на своето място на стопанска дейност в Нидерландия, докато в полза на своето място на стопанска дейност в Германия е положил над 1 225 часа труд.

- 40 Запитващата юрисдикция посочва, че съгласно разглежданата в главното производство национална правна уредба при изчисляването на критерия за минимален брой часове, който дава право на приспадането в полза на самонаетите лица, местно данъчнозадължено лице предприемач може да включи както часовете труд, положени в друга държава членка, така и тези, положени в Нидерландия.
- 41 Освен това в писменото си становище нидерландското правителство признава, че в това отношение става въпрос за дискриминация, основана на местопребиваването.
- 42 Следователно трябва да се приеме за установено, че що се отнася до спазването на „критерия за минимален брой часове“ за целите на приспадането в полза на самонаетите лица, разглежданата в главното производство национална правна уредба третира различно данъчнозадължените лица в зависимост от това дали са местни лица в Нидерландия. Съществува риск такова различно третиране да се окаже неблагоприятно преди всичко за гражданите на други държави членки, тъй като чуждестранните лица най-често са и чуждестранни граждани.
- 43 Наистина, що се отнася по-специално до делата, свързани с облагането на доходите на физически лица, Съдът приема, че положението на местните и на чуждестранните лица в дадена държава по принцип не е сходно, тъй като съществуват обективни различия както от гледна точка на източника на дохода, така и от гледна точка на индивидуалните данъчни възможности или на отчитането на личното и семейното положение (вж. по-специално Решение от 22 март 2007 г. по дело *Talotta*, C-383/05, Сборник, стр. I-2555, точка 19, както и цитираната съдебна практика, и Решение от 16 октомври 2008 г. по дело *Renneberg*, C-527/06, Сборник, стр. I-7735, точка 59).
- 44 Съдът обаче уточнява, че при наличие на данъчно предимство, което чуждестранните лица не могат да ползват, разлика в третирането на тези две категории данъчнозадължени лица може да се квалифицира като дискриминация по

смисъла на Договора за ФЕС, щом като не съществува никаква обективна разлика в положенията, която би могла да обоснове разлика в третирането по този пункт на двете категории данъчнозадължени лица (Решение по дело *Talotta*, посочено по-горе, точка 19, както и цитираната съдебна практика, и Решение по дело *Renneberg*, посочено по-горе, точка 60).

- 45 Запитващата юрисдикция обаче посочва, че приспадането в полза на самонаетите лица е свързано не с личното положение на данъчнозадължените лица, а по-скоро с естеството на тяхната дейност. Всъщност приспадането се предоставя на предприемачите, чиято предприемаческа дейност представлява основна дейност, което се доказва по-специално чрез спазването на „критерия за минимален брой часове“.
- 46 Доколкото посоченото приспадане се предоставя на всички данъчнозадължени лица предприемачи, които отговарят по-специално на този критерий, следва да се посочи, че в това отношение разграничението дали тези данъчнозадължени лица са полагали часове труд в Нидерландия или в друга държава членка не е релевантно.
- 47 Следователно, както посочва генералният адвокат в точка 39 от своето заключение, за целите на приспадането в полза на самонаетите лица, местните и чуждестранните данъчнозадължени лица се намират в сходно положение (вж. в този смисъл Решение от 12 юни 2003 г. по дело *Gerritse*, C-234/01, *Recueil*, стр. I-5933, точка 27 и Решение от 6 юли 2006 г. по дело *Conijn*, C-346/04, *Recueil*, стр. I-6137, точка 20).
- 48 При тези условия следва да се направи заключение, че съществува риск национална правна уредба — която във връзка с данъчно предимство като разглеждащото в главното производство приспадане в полза на самонаетите лица използва „критерий за минимален брой часове“ по начин, по който да възпрепятства чуждестранните данъчнозадължени лица да отчитат положените в друга държава членка часове труд — да се окаже неблагоприятна преди всичко за тези данъчнозадължени лица. Следователно подобна правна уредба представлява непряка дискриминация, основана на гражданство, по смисъла на член 49 ДФЕС.

По възможността за приравняване

- 49 Това заключение не се поставя под въпрос от довода, че възможността за приравняване може да премахне разглежданата дискриминация.
- 50 Най-напред следва да се посочи, че възможността за приравняване позволява на чуждестранно данъчнозадължено лице като г-н Gielen да избере между дискриминационен данъчен режим и друг данъчен режим, за който се твърди, че не е такъв.
- 51 В това отношение трябва обаче да се подчертае, че в настоящия случай такъв избор не може да премахне дискриминиращото действие на първия от тези два данъчни режима.
- 52 Всъщност, ако на този избор се признае такова действие, това би довело, както по същество посочва генералният адвокат в точка 52 от своето заключение, до узаконяване на данъчен режим, който поради своя дискриминационен характер сам по себе си продължава да представлява нарушение на член 49 ДФЕС.
- 53 От друга страна, както Съдът вече е имал възможност да уточни, национален режим, който ограничава свободата на установяване, остава в не по-малка степен несъвместим с правото на Съюза, макар неговото прилагане да е факултативно (вж. в този смисъл Решение от 12 декември 2006 г. по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 162).
- 54 Следователно изборът, предоставен в спора по главното производство на чуждестранното данъчнозадължено лице посредством възможността за приравняване, няма неутрализиращо действие по отношение на установената в точка 48 от настоящото решение дискриминация.

55 От всичко горепосочено следва, че член 49 ДФЕС не допуска национална правна уредба, която има дискриминиращо действие спрямо чуждестранните данъчнозадължени лица при предоставянето на данъчно предимство като разглежданото в главното производство приспадане в полза на самонаетите лица, макар по отношение на това предимство посочените данъчнозадължени лица да могат да избират режима, приложим към местните данъчнозадължени лица.

По съдебните разноски

56 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 (първи състав) реши:

Член 49 ДФЕС не допуска национална правна уредба, която има дискриминиращо действие спрямо чуждестранните данъчнозадължени лица при предоставянето на данъчно предимство като разглежданото в главното производство приспадане в полза на самонаетите лица, макар по отношение на това предимство посочените данъчнозадължени лица да могат да избират режима, приложим към местните данъчнозадължени лица.

Подписи