

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (разширен състав)

от 21 февруари 2006 година*

„Данъчно законодателство – данък върху доходите – член 48 от Договора за ЕИО (понастоящем член 48 от Договора за ЕО, от своя страна изменен в член 39 ДЕО) – национална правна уредба, с която се ограничава отчитането на загубите от доходи от наем на недвижими имоти с местонахождение на територията на друга държава-членка”

По дело C-152/03,

с предмет преюдициално запитване на основание член 234 ЕО, от страна на Bundesfinanzhof (Германия), с Решение от 13 ноември 2002 г. получено в Съда на 2 април 2003 г., по производството, между

Hans-Jürgen Ritter-Coulais,

Monique Ritter-Coulais,

срещу

Finanzamt Germersheim,

СЪДЪТ (разширен състав),

в състав: г-н V. Skouris, председател, г-н P. Jann, С. W. A. Timmermans и А. Rosas, председатели на състав, г-жа N. Colneric, г-н S. von Bahr (докладчик), г-н J. N. Cunha Rodrigues, г-жа R. Silva de Lapuerta, г-н P. Kūris, г-н E. Juhász, г-н G. Arestis, г-н А. Borg Barthet и г-н Pešič, съдии,

генерален адвокат: г-н. P. Léger,

секретар: г-жа М.-F. Contet, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 12 октомври 2004 г.,

като има предвид становищата, представени:

–за г-н и г-жа Ritter-Coulais, от адв. M. Ross, Rechtsanwalt,

–за германското правителство, от г-жа А. Tiemann и г-н К.-D. Müller, в качеството на представители,

–за правителството на Обединеното кралство, от г-жа С. Jackson, в качеството на представител, подпомагана от г-н М. R. Plender, QC,

* Език на производството: немски.

–за Комисията на Европейските общности, от г-н J. Grunwald и г-н R. Lyal, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 1 март 2005 г.,

постанови настоящото

Решение

1. Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 52 от Договора за ЕИО (понастоящем член 52 от Договора за ЕО, от своя страна изменен в член 43 ЕО) и член 73 Б от Договора за ЕО (понастоящем член 56 ЕО).
2. Запитването е отправено в рамките на спор между г-н и г-жа Ritter-Coulais (по-нататък наричани „съпрузите Ritter-Coulais“), от една страна, и Finanzamt Germersheim, от друга страна, по повод данък върху доходи, за които се явяват данъчно задължени лица в Германия за 1987 г.

Правна уредба, спор по главното производство и преюдициални въпроси

3. Съпрузите Ritter-Coulais са подлежали на данъчно облагане в Германия за финансовата 1987 година в качеството им на физически лица, които са подлежали на облагане за всичките си доходи в съответствие с член 1, параграф 3 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (Einkommensteuergesetz) в действащата му редакция за 1987 г. (по-нататък „EStG 1987“). Те са получавали в посочената държава-членка доходи от трудови правоотношения като преподаватели в лицей, но са живеели в собствената си къща, намираща се във Франция. Видно е, че към онзи момент г-н Ritter-Coulais е бил германски гражданин, а г-жа Ritter-Coulais е притежавала двойно гражданство – френско и германско.
4. В съответствие с член 32б, параграф 2, точка 2 от EStG 1987, съпрузите Ritter-Coulais са поискали да им бъдат отчетени „отрицателни доходи“ (загуба на доходи), произтичащи от използването за собствени нужди на къщата им за жилищни цели при изчисляване на размера на дължимия от тях данък за съответната финансова година.
5. Посочените „отрицателни доходи“ са доходи, свързани с използването на недвижими имоти, които подлежат на облагане само в държавата по местонахождение на имотите, а именно, съгласно главното дело, Франция в съответствие с член 3, параграф 1 от Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане между Френската република и Федерална република Германия и за установяване на правила за взаимна административна и правна помощ в областта на данъчното облагане на доходите и имуществото, както и в областта на патентните вноски и поземлените данъци, подписана в Париж на 21 юли 1959 г., изменена с анекс от 9 юни 1969 г. (по-нататък наричана „френско-германска данъчна спогодба“).

6. Член 20, параграф 1, буква а) от френско-германската данъчна спогодба предвижда обаче, че това обстоятелство не ограничава правото на Федерална република Германия да отчита тези доходи при определяне на размера на данъците, дължими в тази държава-членка.

7. Следователно в съответствие с член 32б, параграфи 1 и 2 от EStG 1987, германската данъчна администрация при изчисляване на размера на данъците е отчетла доходи с източник чужбина. Член 2а, параграф 1, изречение първо, точка 4 от същия закон, предвижда, че при липса на положителни доходи с произход наем на недвижим имот с местонахождение друга държава, не е необходимо да се отчетат загуби от доходи от същото естество с произход същата държава за определяне на данъчната основа, както и за изчисляване на размера на данъците.

8. Съпрузите Ritter-Coulais са подали жалба пред Finanzamt Germersheim, в което искат преизчисляване на размера на данъците, дължими за финансовата 1987 година, като се отчетат отрицателните доходи, отнасящи се за същата финансова година. След като жалбата е отхвърлена и Първоинстанционният съд потвърждава позицията на данъчната администрация, съпрузите подават въззивна жалба пред Bundesfinanzhof.

9. Последният поставя въпроса дали, след като става въпрос за данъчно задължени лица, подлежащи на облагане в Германия, диференцираното третиране на отрицателните доходи, произтичащи от ползване на недвижими имоти, според това дали тези имоти се намират в Германия или на територията на друга държава-членка, е съвместимо с правото на Общността и по-специално със свободата на установяване и свободното движение на капитали.

10. При това положение Bundesfinanzhof решава да отложи произнасянето на решението си и да отправи до Съда следните преюдициални запитвания:

„1) Обстоятелството, че физическо лице, което е данъчно задължено за всичките си доходи в Германия и което получава доходи от трудови правоотношения от германски източник, няма право да приспада от облагаемата основа за изчисляване на данъка върху доходите в Германия загубите на доходи от наеми, получени в друга държава-членка, противоречи ли на членове 43 и 56 от Договора за създаване на Европейската общност?

2) Ако това не е така, обстоятелството, че горепосочените загуби не могат също така да бъдат отчетени на основание т.нар. „клауза за негативна прогресия“ противоречи ли на членове 43 и 56 от Договора?”

По първия въпрос

11. С първия си въпрос, препращаният съд пита дали нормите на Договора относно свободата на установяване и свободното движение на капитали допускат национална правна уредба, като уредбата, предмет на спора по главното производство. Националният съд посочва, че въпросната правна уредба не дава възможност на физически лица, намиращи се в положението на съпрузите Ritter-Coulais, които получават доходи в държава-членка от трудови правоотношения и които са данъчно задължени лица за всичките си доходи, да приспадат от

данъчната основа за изчисляване на дължимите данъци в тази държава-членка загуби на доходи, свързани с недвижим имот за жилищни нужди, който ползват лично за тази цел и чието местонахождение е в друга държава-членка.

12. От акта за препращане следва, че съпрузите Ritter-Coulais са поискали от Finanzamt Germersheim, в рамките на спора по главното производство, да отчетат загубите на доходи от наеми, отнасящи се до финансовата 1987 година, не за определяне на облагаемата основа за съответната година, а само за изчисляване на приложимата данъчна ставка, хипотеза, разгледана във втория въпрос, поставен в запитването за преюдициално заключение.

13. В тези връзка от постоянната съдебна практика следва, че създадената с член 234 ЕО процедура е инструмент за сътрудничество между Съда и националните съдилища (вж., по-специално Решения от 16 юли 1992 г., Lourenço Dias, C-343/90, Сборник, стр. I-4673, точка 14; от 12 юни 2003 г., Schmidberger, C-112/00, Сборник, стр. I-5659, точка 30 и цитирана съдебната практика, както и от 18 март 2004 г., Siemens и ARGE Telekom, C-314/01, Сборник, стр. I-2549, точка 33).

14. В рамките на това сътрудничество сезираният със спора национален съд, който единствен е възприел непосредствено фактическите обстоятелства по главното производство и който следва да поеме отговорността за произнасянето на съдебното решение, по отношение на особеностите на делото, е в най-добра позиция да прецени както необходимостта от преюдициално заключение, така че да бъде в състояние да произнесе решението си, така и относимостта на въпросите, които поставя пред Съда (вж. по-специално Решения Lourenço Dias, цитирано по-горе, точка 15; от 22 януари 2002 г., Canal Satélite Digital, C-390/99, Сборник, стр. I-607, точка 18; Schmidberger, цитирано по-горе, точка 31, както и Siemens и ARGE Telekom, цитирано по-горе, точка 34).

15. Това не променя факта, че единствено Съда е компетентен при необходимост да разгледа условията, при които е сезиран от националния съд с оглед на това да провери собствената си компетентност и по-специално да се произнесе по въпроса дали поисканото тълкуване на правото на Общността е във връзка с действителността и предмета на спора по главното производство, за да се избегне възможността Съдът да формулира консултативни становища по общи или хипотетични въпроси. Ако се окаже, че поставеният въпрос е очевидно неотносим към решаването на спора, Съдът следва да установи безпредметност на произнасянето (Решения от 16 декември 1981 г., Foglia, 244/80, Сборник, стр. 3045, точка 21; Lourenço Dias, цитирано по-горе, точка 20; Canal Satélite Digital, цитирано по-горе, точка 19; от 30 септември 2003 г., Inspire Art, C-167/01, Сборник, стр. I-10155, точки 44 и 45, както и Siemens и ARGE Telekom, цитирано по-горе, точка 35).

16. Предвид това, че спорът, с който е сезиран препращащият съд, не се отнася до ситуацията, описана в първия въпрос, а именно определянето на облагаемата основа, а единствено до ситуацията, предмет на втория въпрос, а именно определянето на приложимата данъчна ставка, отговорът на първия въпрос е неотносим към решаването на посочения спор.

17. Предвид упоменатото по-горе, не е необходимо да се отговаря на първия въпрос и е целесъобразно отговорът на Съда да се ограничи до втория въпрос.

По втория въпрос

18. С втория си въпрос преpraщаният съд пита дали нормите на договора относно свободата на установяване и свободното движение на капитали допускат национална правна уредба, като правната уредба, предмет на главното дело, съгласно която не се допуска физически лица, получаващи доходи от трудови правоотношения в една държава-членка и подлежащи на облагане за всичките си доходи в същата държава, да искат за целите на определяне на данъчната ставка, приложима към тези доходи във въпросната държава, да бъдат отчетени загубите на доходи от наеми, свързани с недвижим имот за жилищни нужди, който те използват лично за тази цел и чието местонахождение е в друга държава-членка.

19. В тази връзка по отношение на свободата на установяване на първо място, е уместно да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика, тази свобода включва достъп до дейности, свързани с упражняването на свободни професии (Решение от 11 март 2004 г., *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Сборник, стр. I-2409, точка 40 и цитираната съдебна практика).

20. Спорът, с който е сезиран преpraщаният съд, се отнася до физически лица, упражняващи дейност по трудово правоотношение като преподаватели в германски държавен лицей, които са поискали за целите на облагането на доходите им в Германия да бъдат отчетени загуби на доходи от наеми, свързани с недвижим имот тяхна собственост за жилищни нужди с местонахождение Франция.

21. От това следва, че тълкуването на нормите на Договора относно свободата на установяване е безпредметно за решаването на спора в главното производство.

22. На второ място по отношение на свободното движение на капитали, е уместно да се отбележи, че неотчитането за целите на облагането на доходи, получени в Германия, на загуби на доходи от наеми, свързани с недвижим имот с местонахождение Франция, е положение, което при сегашното състояние на правото на Общността по своето естество изначално би попаднало по силата на член 56 ЕО в приложното поле на свободното движение на капитали.

23. Спорът по главното производство се отнася до финансовата 1987 година, т.е. засяга фактическо и правно положение, което предхожда както въвеждането член 73Б от Договора за ЕС в Договора за ЕО, така и приемането и влизането в сила на Директива 88/361/ЕИО на Съвета от 24 юни 1988 г. за прилагане на член 67 от Договора (ОВ L 178, стр. 5), с която се осъществява пълната либерализация на движението на капитали.

24. Целесъобразно е да се припомни, че член 67, параграф 1 от Договора за ЕИО (понастоящем член 67, параграф 1 от Договора за ЕО, от своя страна, отменен с Договора от Амстердам) не води до премахване на ограниченията за свободното движение на капитали след изтичане на преходния период. Това премахване в действителност е резултат от директивите на Съвета, приети на основание член 69 от Договора за ЕИО (понастоящем член 69 от Договора за ЕО, от своя страна,

отменен с Договора от Амстердам) (вж. Решения от 11 ноември 1981 г., Casati, 203/80, Сборник, стр. 2595, точки 8 - 13 и от 14 ноември 1995 г., Svensson и Gustavsson, C-484/93, Сборник, стр. I-3955, точка 5).

25. Тъй като става въпрос за финансовата 1987 година относимата директива е била първата Директива на Съвета от 11 май 1960 г. за прилагане на член 67 от Договора (ОВ 1960 г., 43, стр. 921), последно изменена с Директива 86/566/ЕИО на Съвета от 17 ноември 1986 г. (ОВ L 332, стр. 22).

26. Цитираната първа директива за прилагане на член 67 от Договора в член 1, параграф 1 от нея предвижда единствено издаване на разрешение за обмен, необходим за сключването или изпълнението на сделки, както и за трансфер между лица, пребиваващи в държавите-членки във връзка с някои движения на капитали, посочени в приложенията към цитираната директива.

27. От това следва, че нормите в областта на свободното движение на капитали, приложими към датата на настъпване на фактите по спора в главното производство, а именно през 1987 г., не противоречат на забраната за отчитане за целите на изчисляване на облагаемия доход в държава-членка, на загуби на доходи от наеми, свързани с недвижим имот с местонахождение друга държава-членка.

28. Комисията счита, че положението на съпрузите Ritter-Coulais трябва да бъде разгледано в контекста на принципа за свободно движение на работници, установен в член 48 от Договора за ЕИО (понастоящем член 48 от Договора за ЕО, от своя страна изменен в член 39 ЕО).

29. В тази връзка следва да се посочи, че макар формално препращащият съд да е ограничил запитването си за преюдициално заключение до тълкуването на понятията „свобода на установяване” и „свободно движение на капитали”, това обстоятелство не е пречка Съдът да предостави на националния съд всички елементи за тълкуване на правото на Общността, които могат да бъдат полезни при постановяване на решението по делото, с което е сезиран, независимо дали този съд ги е посочил в редакцията на въпроса си (вж. в този смисъл Решение от 12 декември 1990 г., SARPP, C-241/89, Сборник, стр. I-4695, точка 8; от 2 февруари 1994 г., Verband Sozialer Wettbewerb, известен като „Clinique”, C-315/92, Сборник, стр. I-317, точка 7; от 4 март 1999 г., Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Сборник, стр. I-1301, точка 16, и от 29 април 2004 г., Weigel, C-387/01, Сборник, стр. I-4981, точка 44).

30. Следователно е целесъобразно да се разгледа националната правна уредба в контекста на член 48 от Договора.

31. В тази връзка е уместно да се напомни, че положението на всички граждани на Общността, независимо от тяхното местопребиваване и гражданство, които се възползват от правото на свободно движение на работници и които упражняват професионална дейност в държава-членка, различна от държавата по местопребиваване, попада в приложното поле на член 48 от Договора (вж. Решения от 12 декември 2002 г., De Groot, C-385/00, Сборник, стр. I-11819, точка 76, както и Решение от 13 ноември 2003 г., Schilling и Fleck-Schilling, C-209/01, Сборник, стр.

I-13389, точка 23 и Решение от 7 юли 2005 г., Van Pommeren-Bourgondiën, C-227/03, все още непубликувано в Сборника, точки 19, 44 и 45).

32. От това следва, че положението на съпрузите Ritter/Coulais, които работят в държава-членка, различна от държавата, в която се намира действителното им местопребиваване, попада в приложното поле на член 48 от Договора.

33. Освен това, съгласно постоянната съдебна практика съвкупността от разпоредби на Договора, отнасящи се до свободното движение на лица, има за цел да улесни упражняването от граждани на Общността на професионални дейности от всякакво естество на територията на Общността и не допуска мерки, които биха могли да поставят в неблагоприятно положение тези граждани, когато те желаят да упражняват определена стопанска дейност на територията на друга държава-членка (вж. Решения от 7 юли 1992 г., Singh, C-370/90, Сборник, стр. I-4265, точка 16; от 26 януари 1999 г., Terhoeve, C-18/95, Сборник, стр. I-345, точка 37; от 27 януари 2000 г., Graf, C-190/98, Сборник, стр. I-493, точка 21; от 15 юни 2000 г., Sehrer, C-302/98, Сборник, стр. I-4585, точка 32, както и Schilling и Fleck-Schilling, цитирано по-горе, точка 24).

34. В тази връзка е уместно да се припомни, че, ако приложимата национална нормативна уредба, а именно член 32б, параграфи 1 и 2, както и член 2а, параграф 1, изречение първо, точка 4 от EStG 1987, отчита положителните доходи, свързани с ползването на недвижими имоти с местонахождение в чужбина за изчисляване на размера на данъка, същата уредба в случай на липса на положителни доходи, не отчита загубите на доходи от същия характер.

35. От това следва, че лица, които като съпрузите Ritter/Coulais, работят в Германия, като живеят в собствената си къща, намираща се в друга държава-членка, не са имали право при липса на положителни доходи да искат отчитането на загуби от доходи, свързани с ползването на собствения им недвижим имот, за определяне на размера на данъка върху доходите им, за разлика от лицата, работещи и живеещи в собствената си къща в Германия.

36. Макар въпросната национална нормативна уредба да не е насочена пряко към лицата, които нямат местопребиваване в страната, последните по-често са собственици на недвижими имоти с местонахождение извън територията на Германия, отколкото лицата, чието местопребиваване е в страната.

37. От това следва, че третирането на работниците, които нямат постоянно пребиваване в страната, в националната нормативна уредба е по-неблагоприятно в сравнение с положението, в което са поставени работниците, които пребивават в Германия в собствените си недвижими имоти.

38. Вследствие на това, нормативна уредба, подобна на уредбата, предмет на спора в главното производство, поначало е забранена в член 48 от Договора.

39. Въпреки това е от значение да се изтъкне, че германското правителство е заявило, че неблагоприятното третиране на данъчно задължените лица, които не пребивават в страната се обосновава с необходимостта да се гарантира

последователност в данъчно отношение на националния режим, в който се вписва посочената нормативна уредба.

40. В тази връзка е достатъчно да се установи, че доколкото германският данъчен режим за целите на определяне на размера на данъка взема предвид положителните доходи, свързани с използването на недвижим имот за жилищни нужди с местонахождение в друга държава-членка, не могат да се сочат съображения за данъчна последователност с цел да се обоснове отказът да се вземат предвид за същите цели загубите на доходи от същия характер и с източник същата държава.

41. Във връзка с гореизложените съображения, е целесъобразно да се отговори на втория въпрос, че член 48 от Договора следва да се тълкува в смисъл, който не допуска национална правна уредба, като правната уредба, предмет на главното дело, съгласно която не се допуска физически лица, получаващи доходи от трудови правоотношения в една държава-членка и подлежащи на облагане за всичките си доходи в същата държава, да искат за целите на определяне на размера на данъка, приложим към тези доходи във въпросната държава, да бъдат отчетени загубите на доходи от наеми, свързани с недвижим имот за жилищни нужди, който те използват лично за тази цел и чието местонахождение е в друга държава-членка, след като положителните доходи от наеми, свързани с този недвижим имот, биха били взети предвид.

По съдебните разноски

42. С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело има характер на инцидентен установителен иск, предявен пред препращания съд, последният следва да се произнесе по съдебните разноски. Разноските, направени за представяне на становища пред Съда, различни от разноските на страните, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (разширен състав) реши:

Член 48 от Договора (понастоящем член 48 от Договора за ЕО, от своя страна изменен в член 39 ЕО) следва да се тълкува в смисъл, който не допуска национална правна уредба, като правната уредба, предмет на главното дело, съгласно която не се допуска физически лица, получаващи доходи от трудови правоотношения в една държава-членка и подлежащи на облагане за всичките си доходи в същата държава, да искат за целите на определяне на размера на данъка, приложим към тези доходи във въпросната държава, да бъдат отчетени загубите на доходи от наеми, свързани с недвижим имот за жилищни нужди, който те използват лично за тази цел и чието местонахождение е в друга държава-членка, след като положителните доходи от наеми, свързани с този недвижим имот, биха били взети предвид.

Подписи