

РЕШЕНИЕ НА СЪДА

26 януари 1993 година*

„Данъци – Местожителство на данъчнозадължени лица”

По дело С-112/91

с предмет преюдициално запитване, отправено до Съда на основание член 177 от Договора за ЕИО от страна на Finanzgericht Köln (Федерална република Германия) по производството, висящо пред този съд между

Hans Werner

и

Finanzamt Aachen-Innenstadt

относно тълкуването на членове 7 и 52 от Договора за ЕИО,

СЪДЪТ,

в състав: г-н О. Due, председател, г-н С.Н. Kakouris, г-н G. C. Rodríguez Iglesias, г-н M. Zuleeg, г-н J. L. Murray, председатели на състав, г-н G.F. Mancini, г-н R. Joliet, г-н F.A. Schockweiler, г-н J.C. Moitinho de Almeida, г-н F. Grévisse, г-н M. Díez de Velasco, г-н P.J.G. Kapteyn и D.A.O. Edward, съдии,

генерален адвокат: г-н M. Darmon,

секретар: г-н H.A. Rühl, главен администратор,

като има предвид становищата, представени:

- за г-н Hans Werner, от г-н Wolfgang Kaefler, данъчен съветник,
- за Finanzamt Aachen-Innenstadt, от г-н Hermann Kersten, Regierungsdirektor, в качеството на представител,
- за белгийското правителство, от г-н R. Verhoeven, генерален директор, Министерство на финансите, в качеството на представител,
- за германското правителство, от г-н Ernst Röeder, Ministerialrat във Федералното министерство на икономиката, и г-н Joachim Karl, Regierungsdirektor в същото министерство, в качеството на представители,
- за френското правителство, от г-н Edwige Belliard, directeur-adjoint des affaires étrangères в Министерство на външните работи, и г-н Géraud de Bergues,

* Език на производството: немски.

secrétaire adjoint principal в същото министерство, в качеството на представители,

- за италианското правителство, от г-н Luigi Ferrarì Bravo, началник на отдел “Дипломатически спорове”, Министерство на външните работи, в качеството на представител, подпомаган от г-н Pier Giorgio Ferri, avvocato dello stato,

- за португалското правителство, от г-н Luís Inez Fernandes, директор на правния отдел на Главната дирекция за Европейските общности, г-н António Goucha Soares, член на правния отдел на Главната дирекция за Европейските общности, и г-жа Maria Margarida Mesquita Palha, адвокат в Центъра за данъчни изследвания към Министерство на финансите, в качеството на представители,

- за правителството на Обединеното кралство, от г-н Christopher Vajda, barrister, и г-н John Collins, от правния отдел на Министерство на финансите, в качеството на представител,

- за Комисията на Европейските общности, от г-н Henri Étienne, главен правен съветник, в качеството на представител,

като има предвид доклада от съдебното заседание,

след като изслуша устните становища на г-н Werner, за когото се явяват г-н Kaefèr и г-жа Sass, от адвокатска колегия, Мюнхен, на Finanzamt Aachen-Innenstadt, на германското правителство, на френското правителство, на италианското правителство, на португалското правителство, на правителството на Обединеното кралство и на Комисията на съдебното заседание от 19 май 1992 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат в заседанието от 6 октомври 1992 г.,

постанови настоящото

Решение

1. С Определение от 10 януари 1991 г., получено в секретариата на Съда на 15 април 1991 г., Finanzgericht Köln (Финансов съд, Кьолн) е отправил до Съда преюдициално запитване по три въпроса на основание член 177 от Договора за ЕИО относно тълкуването на разпоредбите на Договора по отношение на правото на установяване и забраната на дискриминацията, основана на националност, за да се произнесе съвместими ли са с правото на Общността два германски закона, единият относно данъка върху доходите, а другият относно данъка върху имуществото, които третират данъкоплатците по различен начин в зависимост от това дали живеят на или извън националната територия.

2. Тези въпроси са повдигнати в рамките на производството между г-н Werner и Finanzamt Aachen-Innenstadt (Данъчна администрация, Aachen) по отношение на условията, уреждащи данъчните задължения, предвидени в

Einkommensteuergesetz (Закона за данъка върху общия доход) и Vermögensteuergesetz (Закона за данъка върху имуществата).

3. Съгласно първото изречение на член 1, параграф 1 от Einkommensteuergesetz, физическите лица с местожителство или обичайно местоживеене в Германия подлежат на данъчно облагане по отношение на всички техни доходи в Германия. Съгласно член 1, параграф 4 обаче физическите лица, които нямат местожителство в Германия или които обичайно не живеят в тази държава, се облагат единствено за част от техния доход, получен в Германия. Съгласно член 49, параграф 1, точка 3, този доход с източник Германия е по-специално доходът, резултат от извършваната или извършената в Германия дейност като лице на свободна практика. За целите на неограниченото данъчно облагане, по отношение на женените двойки се прилага преференциална скала, известна като „разделна тарифа”. Освен това, данъкоплатците имат право да приспаднат определени разходи от облагаемата основа, включително осигурителни вноски за временна нетрудоспособност поради болест и злополука, плащания по застраховки гражданска отговорност, задължителни вноски за пенсия и безработица, издръжки, част от жилищни спестявания, църковни налози и някои разходи за професионално обучение. Тези привилегии са недостъпни за лица, които са обект единствено на ограничено данъчно облагане. Нещо повече, тези лица се облагат с различни данъчни ставки.

4. Сходни разпоредби се съдържат в Vermögensteuergesetz. Този закон предвижда особени облекчения за лица, които са обект на неограничено данъчно облагане, по-специално при съвместно данъчно облагане на женени двойки или съвместно данъчно облагане на деца с един родител. Тези привилегии са недостъпни за лица, спрямо които се прилага единствено ограниченото данъчно облагане.

5. Г-н Werner, който е германски гражданин, живее със съпругата си в Нидерландия от 1961 г. От становищата на страните става ясно, че той притежава необходимите според германското право образование и квалификация, за да упражнява дейност като стоматолог. До м. октомври 1981 г. той работил като стоматолог на трудов договор в стоматологичен кабинет в Aachen, Федерална република Германия. След това преминал на свободна практика, пак в Aachen. Дейността му като стоматолог била неговия единствен източник на доходи.

6. Когато е изчислила дължимия за 1982 г. данък, Finanzamt Aachen-Innenstadt приела, че г-н Werner подлежи на ограничено данъчно облагане по отношение на данъка върху общия доход и данъка върху имуществата, тъй като не пребивава в Германия.

7. Тогава г-н Werner, считайки, че има право да ползва предимствата на „разделната тарифа” по отношение на данъка върху общия доход и облекченията при данъчното облагане на имуществата е подал жалба относно тези два данъка до Finanzamt Aachen-Innenstadt. Той твърдял, че германското данъчно законодателство е в противоречие с член 52 от Договора. Оплакванията му били отхвърлени от Finanzamt. Ето защо той подал жалба до Finanzgericht Köln.

8. Следователно съдът е счел за необходимо постановяване на тълкувателно решение по три въпроса относно тълкуването на членове 7 и 52 от Договора.

Тези въпроси са следните:

„1. Ограничен ли е обхватът на член 52 от Договора за ЕИО до изискването да се предостави национален режим на гражданите на ЕИО или той освен това съдържа забрана за ограничаване на свободата на установяване?

2. Представлява ли неравностойното данъчно третиране, резултат от факта, че данъчнозадълженото лице

(i) живее в една държава-членка на Европейските общности (Нидерландия), и

(ii) получава всички или почти всички (над 90 %) свои облагаеми доходи и/или притежава имущества, обект на облагане с Vermoegensteuer (данък върху имуществата) в друга държава-членка (Федерална република Германия), тъй като е установило професионалната си дейност в нея и там упражнява свободна професия

Нарушение на забраната за ограничения?

Трябва ли в резултат на това държавата-членка, в която данъчнозадълженото лице осъществява дейността си като лице на свободна практика, да го третира като данъчен субект с местожителство на нейна територия?

3. Нарушава ли се забраната за непряка дискриминация, съдържаща се в член 7 от Договора за ЕИО, когато съгласно правилата на beschränkte Steuerpflicht (ограничения национален режим на данъчно облагане) германски гражданин при фактическите обстоятелства, упоменати във въпрос 2 по-горе, понася значително по-голяма данъчна тежест отколкото постоянно пребиваващото лице, обект на неограничен режим на данъчно облагане, при иначе еднакви обстоятелства?”

9. Налице е препращане към доклада за заседанието за по-пълно запознаване с обстоятелствата по случая, приложимото законодателство и предоставените на Съда писмени становища, посочени и обсъдени единствено доколкото това е необходимо за мотивите на Съда.

Право на установяване

10. От документите по делото става ясно, че, че с първия и втория въпрос националният съд иска да установи дали член 52 от Договора забранява на държава-членка да предвиди нейни граждани, които работят на територията ѝ и получават в нея всички или почти всички свои доходи или притежават в нея всички или почти всички свои имущества, да носят по-голяма данъчна тежест когато не живеят в тази държава, отколкото ако живеят в нея.

11. Националният съд посочва, че с оглед установената практика на Съда, не може да установи по безспорен начин дали различното данъчно третиране

съгласно Einkommensteuergesetz и Vermögensteuergesetz по отношение на лицата с местожителство и тези без местожителство е съвместимо с член 52. В тази връзка той се позовава, преди всичко, на Решението по дело 115/78 Knoors/Държавен секретар по икономическите въпроси от 7 февруари 1979 г. Recueil, стр. 399, в подкрепа на становището, че г-н Werner, установил се професионално в страна, различна от тази, в която живее, е в положение, което може да се счита за еднакво с това на останалите лица, притежаващи провъзгласените в Договора права и свободи. Препращайки на следващо място към Решението по дело C-175/88 Biehl/Administration des Contributions du Grand Duché de Luxembourg от 8 май 1990 г., Recueil, стр. I-1779, той счита, че отмяната на данъчни облекчения представлява ограничаване на предвиденото в член 52 право на установяване. На последно място, той отбелязва, че според Решението по дело 270/83 Комисия/Франция от 28 януари 1986 г., Recueil, стр. 273, различното третиране при упражняването на предоставените от Договора права не може да бъде обосновано с липсата на съгласуване на данъчното законодателство или със спазването на конвенция, сключена с друга държава-членка като например, в настоящия случай, Спогодба от 16 юни 1959 г. между Федерална република Германия и Кралство Нидерландия за избягване на двойното данъчно облагане по отношение на данъка върху общия доход, данъка върху имуществата и различни други данъчни въпроси (Bundesgesetzblatt 1960 г., стр. 1781).

12. Преди всичко е необходимо да се отбележи, че съществуват значителни различия между фактите по цитираните по-горе дела и тези по настоящия случай.

13. На първо място, за разлика от г-н Knoors, нидерландски гражданин, който възнамерявал да се установи в Нидерландия въз основа на придобитите в друга държава-членка професионални квалификации (в конкретния случай - Белгия), г-н Werner е германски гражданин, създал практиката си в своята държава на произход на основата на получени в тази държава професионални квалификации и опит.

14. Освен това, предметът на главното производство е твърде различен от разгледания от Съда по делото Biehl. Г-н Biehl е бил германски гражданин, данъкоплатец съгласно люксембургското законодателство, което обвързвало възможността за връщане на надвнесен данък с изискването за постоянно пребиваване на територията на Великото херцогство Люксембург, поради което имало особено неблагоприятни последици за данъкоплатците, граждани на други държави-членки, докато г-н Werner е германски гражданин, който остава субект на законодателството на държавата, чийто гражданин е.

15. На последно място, фактите по цитираното по-горе дело Комисия/Франция също са различни. Този случай се отнасял до прилагането по отношение на дружества на данъчни правила, които се различавали според това дали седалището им по регистрация е било във Франция или в друга държава-членка, като резултатът бил, че режимът спрямо дружествата от последната категория бил по-неблагоприятен от този по отношение на регистрираните във Франция дружества. Съгласно член 58 от Договора, дружества или фирми, създадени в съответствие със законодателството на държава-членка, които имат седалище,

централно управление или основно място на дейност в рамките на Общността, за целите на главата относно правото на установяване, се третират по същия начин, като физическите лица, които са граждани на държавите-членки. В този контекст, както Съдът е посочил в цитираното решение (параграф 18), седалището по смисъла, посочен по-горе, представлява за дружеството това, което е националността за физическите лица. Различният данъчен режим обаче, предвиден в оспорваното от г-н Werner законодателство се прилага поради препращане не към националността на физическите лица, а към тяхното местожителство.

16. Г-н Werner е германски гражданин, който е получил образование и квалификация в Германия; той винаги е упражнявал професията си в Германия и е субект на германското данъчно законодателство. Единственият фактор, който изважда неговия случай от чисто националния контекст е обстоятелството, че той живее в държава-членка, различна от тази в която упражнява своята професия.

17. Ето защо на въпроса на националния съд трябва да се отговори, че член 52 от Договора за ЕИО не забранява на държава-членка да налага на нейните граждани, които упражняват своята професия на нейна територия и които получават всички или почти всички свои доходи или притежават всички или почти всички свои активи в нея, по-голяма данъчна тежест когато не живеят в нея, отколкото когато живеят в нея.

Дискриминация

18. С третия въпрос Finanzgericht Köln иска да установи дали член 7 от Договора забранява на държава-членка да налага по-големи данъчни тежести на нейни граждани, които упражняват професия на нейна територия в случай, че не живеят в тази държава, отколкото когато живеят в нея.

19. В тази връзка, член 7 предвижда, че в обхвата на приложението на Договора и при спазване на съдържащите се в него специални разпоредби, всяка дискриминация, основана на националност, следва да бъде забранена.

20. Както Съдът е приел в Решението по дело 90/76 Van Ameyde/UCI от 9 юни 1977 г., Recueil, стр.1091, точка 27, по отношение на правото на установяване, член 52 предвижда, че от приложението на установения в член 7 от Договора принцип, следва, че ако правилата са съвместими с член 52, те са съвместими и с член 7.

По съдебните разноски

21. Разноските, направени от белгийското, германското, френското, италианското, португалското правителство и правителството на Обединеното кралство, предоставили становища на Съда, не подлежат на възстановяване. С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело има характер на инцидентен установителен иск в производството, висящ пред националния съд, последният следва да се произнесе по съдебните разноски.

По изложените съображения,

Съдът,

като се произнася по въпросите, отправени от Finanzgericht Köln, с Определение от 10 януари 1991 г., реши:

Член 52 от Договора за ЕИО не забранява на държава-членка да налага на нейните граждани, които упражняват своята професия на нейна територия и които получават всички или почти всички свои доходи или притежават всички или почти всички свои активи в нея, по-голяма данъчна тежест когато не живеят в нея, отколкото когато живеят в нея.

Подписи

Произнесено в открито съдебно заседание в Люксембург на 26 януари 1993 година.

Подписи