

## РЕШЕНИЕ НА СЪДА

14 февруари 1995 година \*

“Член 48 от Договора за ЕИО – Задължение за равно третиране – Данъчно облагане на доходи на лица, които не постоянно пребиваващи”

По дело C-279/93

с предмет преюдициално запитване, отправено до Съда, съгласно член 177 от Договора за ЕИО от страна на Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) по производство, висящо пред този съд между

**Finanzamt Köln-Altstadt**

и

**Roland Schumacker**

относно тълкуването на член 48 от Договора за ЕИО,

СЪДЪТ,

в състав: г-н G.C. Rodríguez Iglesias, председател, г-н F.A. Schockweiler (докладчик), г-н P.J.G. Картеун и г-н С. Gulmann (председатели на състав), г-н G.F. Mancini, г-н С.N. Kakouris, г-н J.C. Moitinho de Almeida, г-н J.L. Murray, г-н D.A.O. Edward, г-н J.-P. Puissechet и г-н G. Hirsch, съдии,

генерален адвокат: г-н P. Léger,

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

като има предвид писмените становища, представени:

- за Finanzamt Köln-Altstadt - от г-н D. Deutgen, негов Leitender Regierungsdirektor;
- за Roland Schumacker - от адв. W. Kaefler, Rechtsanwalt, адвокат от Aachen, и адв. G. Saß, адвокат и данъчен съветник, Tervuren;
- за германското правителство - от г-н E. Röder, Ministerialrat във Федералното министерство на икономиката, и г-н С.D. Quassowski, Regierungsdirektor в същото министерство, в качеството на представители,
- за гръцкото правителство – от г-н D. Raptis, държавен правен съветник, и г-н I. Chalkias, помощник държавен правен съветник, в Държавната правна служба, в качеството на представители;

---

\* Език на производството: немски.

- за френското правителство – от г-жа С. de Salins, помощник-директор в правната дирекция на Министерството на външните работи, и г-н J.-L. Falconi, секретар по външните работи в правната дирекция на същото министерство, в качеството на представители;

- за нидерландското правителство - от г-н А. Bos, правен съветник в Министерството на външните работи, в качеството на представител;

- за правителството на Обединеното кралство - от г-н J.E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, и г-н А. Moses QC (кралски адвокат) в качеството на представители;

- за Комисията - от г-н J. Grunwald и г-н Е. Traversa, от правната служба, в качеството на представител, подпомаган от г-жа В. Knobbe-Keuk, професор в университета в Бон,

предвид изложеното в доклада за съдебното заседание,

след като изслуша становищата на Finanzamt Köln-Altstadt, за която се явяват г-н D. Deutgen и г-н V. Nickel, Regierungsdirektor, Oberfinanzdirektion Köln, в качеството на представители, на г-н Roland Schumacker, за когото се явяват г-н W. Kaefel и г-н G. Saß, на датското правителство, за което се явява от Р. Biering, правен съветник в Министерството на външните работи, в качеството на представител, на германското правителство, за което се явява г-н J. Sedemund, Rechtsanwalt, Кьолн, на гръцкото правителство, за което се явява г-н Р. Камаринеас, държавен правен съветник, в качеството на представител, на френското правителство, за което се явява г-н J.-L. Falconi, на нидерландското правителство, за което се явява г-н J. W. de Zwaan, помощник правен съветник в Министерството на външните работи, в качеството на представител, на правителството на Обединеното кралство, за което се явява г-н J.E. Collins и г-н А. Moses QC (кралски адвокат), и на Комисията, за която се явява г-н J. Grunwald и г-н Е. Traversa, подпомагани от професор В. Knobbe-Keuk, в съдебното заседание от 18 октомври 1994 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 22 ноември 1994 г.,

постанови настоящото

### **Решение**

1. С определение от 14 април 1993 г., постъпило в Съда на 14 май 1993 г., Bundesfinanzhof е отправил до Съда, съгласно по член 177 от Договора за ЕИО няколко преюдициални въпроса относно тълкуването на член 48 от Договора за ЕИО, което да му позволи да оцени съответствието с правото на Общността на някои разпоредби от законодателството на Федерална република Германия относно данъка върху доходите, по силата на който данъкоплатците се третират различно в зависимост от това дали пребивават или не на националната територия.

2. Тези въпроси са били повдигнати в хода на производството между Finanzamt Köln-Altstadt (Данъчна служба, Cologne Altstadt) и Roland Schumacker, белгийски гражданин,

относно начина на облагане на неговите доходи от трудови възнаграждения в Германия.

3. В Германия, Einkommensteuergesetz (Законът за данък върху доходите, наричан по-нататък „EStG”) прилага различни данъчни режими към наетите лица в зависимост от тяхното местопребиваване.

4. Съгласно член 1, параграф 1 от EStG, физическите лица с постоянно местожителство или обичайно местопребиваване в Германия се облагат с данък върху всички техни доходи („неограничено данъчно облагане”).

5. Съгласно член 1, параграф 4 обаче, за физическите лица, които не са с постоянно местожителство или обичайно местопребиваване в Германия само част от техните доходи, получени в Германия подлежат на облагане („ограничено данъчно облагане”). Съгласно член 49, параграф 1, алинея 4, такива доходи с произход от Германия са, по-специално, тези получени от трудови възнаграждения в Германия.

6. В Германия, като цяло, данъкът върху доходите от труд се удържа от работодателя при източника от заплатите на работниците и след това се плаща на данъчната администрация.

7. За извършването на това удържане при източника, наетите лица, подлежащи на неограничено облагане се разделят в няколко данъчни категории (член 38, буква б) от EStG). Несемейните лица попадат в категория I (обща данъчна тарифа). Семейните лица, които не са постоянно разделени, попадат в категория III („разделяща” тарифа, член 26, буква б) от EStG), при условие че двамата съпрузи живеят в Германия и подлежат на неограничено облагане. Германският „разделящ” режим е бил въведен, за да смекчи прогресивния характер на ставките на данъка върху дохода. При „разделящия” режим се събира общия доход на съпрузите, приема се, че доходът на всеки от съпрузите е равен на 50 %, и след това доходите се облагат съответно. Ако доходът на единия съпруг е висок, а този на другия съпруг е нисък, „разделянето” изравнява тяхната облагаема стойност и облекчава прогресивния характер на ставките на данъка върху дохода.

8. Наетите лица, които се облагат неограничено, също така са облагодетелствани от процедурата за годишно изравняване на данъка върху заплатите (член 42, буква б) от EStG). Според тази процедура, работодателят е длъжен да възстанови на работника част от данъка върху заплатите, които той е събрал, когато общата сума на месечните удържки надвишава размера, посочен в данъчната таблица за годината, например, ако размерът на заплатите е вариал през различните месеци.

9. Освен това наетите лица, които се облагат неограничено, са имали право до 1990 г. на годишно изравняване на данъка върху заплатите от данъчната администрация, а след това са имали право на процедура, чрез която данъкът се оценява от администрацията (член 46 от EStG). Тази процедура позволява приспадане от доходите от труд на загуби, претърпени по отношение на доход от друг вид (например, дивиденди).

10. На последно място, в случая с лица, които се облагат неограничено, данъкът се оценява според общата способност за плащане, т.е. като се вземат предвид всички други доходи, получени от такива данъкоплатци, както и техните лични и семейни

обстоятелства (семејни разходи, социални разходи и други разходи, които по принцип дават право на данъчни облекчения и отстъпки).

11. Някои от посочените по-горе данъчни облаги не се предоставят на наети лица, които подлежат само на частично облагане. Германският Gesetz zur einkommensteuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und zur Änderung anderer gesetzlicher Vorschriften - Grenzpendlergesetz (Закон за намаляване на данъчното облагане на доходите на трансгранични работници и други лица, облагани частично, и за изменение на други законодателни разпоредби) от 24 юни 1994 г., който има за цел да подобри това положение на национално равнище, не е релевантен в настоящия случай, тъй като по времето на събитията по главното производство той не е бил в сила.

12. Съгласно действащото законодателство по времето на главното производство, лицата, които са се облагали частично, са попадали в категория I (общата тарифа), независимо от техните семејни обстоятелства (член 39, буква г) от EStG). В съответствие с това те не са имали право на данъчната облага на „разделянето” и женените/омъжените наети лица са били третираны по същия начин като неженените/неомъжените.

13. По отношение на лицата, облагани частично, се е прилагала опростена данъчна процедура. Тяхното задължение за плащане на данък върху доходите се е считало за окончателно изпълнено след месечното удържане при източника, направено от работодателя. Те са били изключени както от годишното изравняване на заплатата, извършвано от работодателя (член 50, параграф 5 от EStG), така и от годишната данъчна оценка на доходите от страна на администрацията. Без такова изравняване на данъците върху заплатите, те не са имали право на възстановяване на надплатен данък в края на годината.

14. На последно място, за разлика от наетите лица, облагани неограничено, лицата, облагани частично не са имали право да приспадат своите социални разходи (осигурителни вноски за старост, заболяване или инвалидност), когато те са превишавали фиксираната ставка, посочено в данъчната таблица.

15. Според материалите по преписката, г-н Schumacker е живял винаги в Белгия с жена си и техните деца. След като отначало той е работил в Белгия, той е бил нает в Германия от 15 май 1988 г. до 31 декември 1989 г., въпреки че е продължил да живее в Белгия. Г-жа Schumacker, която е била безработна, е получавала обезщетение за безработица само през 1988 г. От 1989 г. заплатата на г-н Schumacker е била единственият източник на доходи на домакинството.

16. По силата на член 15, параграф 1 от Спогодбата за избягване на двойно данъчно облагане, сключена между Белгия и Германия на 11 април 1967 г., правото на облагане на заплатата на г-н Schumacker, считано от 15 май 1988 г., е било предоставено на Федерална република Германия в качеството ѝ на държава, където той е работел. По такъв начин данъците върху заплатата на г-н Schumacker в Германия са били удържани от неговия работодател, изчислени на основата на данъчна категория I, по силата на член 1, параграф 4 и член 39, буква г) от EStG.

17. На 6 март 1989 г. г-н Schumacker се е обърнал към Finanzamt с искане неговият данък да бъде изчислен на справедлива основа (член 163 от Abgabenordnung – германският Данъчен кодекс) на основата на данъчна категория III (нормално приложима към семейни лица, пребиваващи в Германия, което им дава право на „разделяне“) и е поискал да му бъде възстановена разликата между ежемесечните удържки на основата на данъчна категория I и това, което той би дължал на основата на данъчна категория III.

18. Finanzamt е отхвърлил искането му с решение от 22 юни 1989 г., в резултат на което г-н Schumacker е завел иск пред Finanzgericht, Кьолн. Съдът е уважил иска на г-н Schumacker по отношение на 1988 г. и 1989 г., като е разпоредил на Finanzamt да вземе решение на справедлива основа по силата на член 163 от германския Данъчен кодекс. След това Finanzamt е обжалвал решението на Finanzgericht пред Bundesfinanzhof поради противоречия с материалноправни разпоредби.

19. Bundesfinanzhof не е сигурен, дали член 48 от Договора за ЕИО може да има отношение към решението, което той е трябвало да постанови по делото. Поради това той е спрял производството до произнасяне на преюдициално решение от страна на Съда по следните въпроси:

„1. Дали член 48 от Договора за ЕИО ограничава правото на Федерална република Германия да събира данък върху доходите на гражданин на друга държава-членка на Европейската общност?

Ако това е така:

2. Дали член 48 от Договора за ЕИО позволява на Федерална република Германия да налага по-високо равнище на данъка върху доходите на физическо лице с белгийска националност, чието единствено постоянно пребиваване и обичайно местожителство е в Белгия и което е придобило своята професионална квалификация и стаж там, в сравнение със съпоставимо във всяко друго отношение лице, с постоянно пребиваване във Федерална република Германия, ако първото лице започне да полага труд във Федерална република Германия, без да прехвърли постоянното си пребиваване във Федерална република Германия?

3. Има ли значение фактът, че лицето, посочено във въпрос 2, получава почти всички свои доходи (т.е. над 90 %) във Федерална република Германия и че посоченият доход се облага също така само в Германия, в съответствие със Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане между Федерална република Германия и Кралство Белгия?

4. Противоречи ли на член 48 от Договора за ЕИО това, Федерална република Германия изключва физическите лица, които нямат постоянно пребиваване или обичайно местожителство във Федерална република Германия, но получават в тази страна доходи от труд, от годишно изравняване на данъка върху заплатата и също така отказа на възможността техният данък върху доходите да бъде оценяван като се вземат предвид доходите от труд?”

**По първия въпрос**

20. С първия въпрос националният съд пита по същество, дали член 48 от Договора следва да бъде тълкуван в смисъл, че може да ограничи правото на държава-членка да определя условията относно задължението за плащане на данъци на гражданин на друга държава-членка и на начина, по който се събира данъкът върху доходите, получени от него на нейната територия.

21. Въпреки, че при настоящото състояние на правото на Общността прякото данъчно облагане като такова не попада в сферата на компетентност на Общността, независимо от това правомощията, запазени от държавите-членки, трябва да бъдат упражнявани в съответствие с правото на Общността (виж Решението от 4 октомври по дело Комисията срещу Обединеното кралство (C-246/89, Recueil, стр. I-4585, параграф 12).

22. По-специално по отношение на свободното движение на хора в Общността, член 42, параграф 2 от Договора изисква премахването на всяка дискриминация, основана на националността, между работниците в държавите-членки по отношение, *inter alia*, на възнаграждението.

23. В тази връзка Съдът се е произнесъл в Решението си от 8 май 1990 г. Biehl (C-175/88, Recueil -1779, точка 12), че принципът на равно третиране по отношение на възнаграждението би бил неефективен, ако той можеше да бъде подкопан от дискриминационни национални разпоредби относно данъка върху доходите. Поради това Съветът е предвидил в член 7 от Регламент (ЕИО) № 1612/68 г. от 15 октомври 1968 г. относно свободното движение на работници в Общността (ОВ L 257, стр. 2), че работници, които са граждани на държава-членка, се ползват на територията на друга държава-членка със същите данъчни привилегии, с каквито се ползват гражданите Ж, работещи там.

24. С оглед на изложеното по-горе, отговорът, който следва да се даде на първия въпрос е, че член 48 от Договора следва да бъде тълкуван в смисъл, че може да ограничи правото на държава-членка да регламентира условията относно задължението за плащане на данъци на гражданин на друга държава-членка и начина, по който данъкът върху дохода, получен от него на нейната територия, се събира, тъй като този член не позволява на държава-членка по отношение на събирането на преките данъци да третира гражданин на друга държава-членка, нает на територията на първата държава-членка, при упражняването на неговото право на свободно движение по-неблагоприятно, отколкото тя третира своите собствени граждани в същата ситуация.

### **По втория и третия въпрос**

25. С втория и третия си въпрос, които е уместно да бъдат разгледани заедно, националният съд по същество иска да се увери, дали член 48 от Договора следва да бъде тълкуван като забраняващ прилагането на норми на държава-членка, по силата на които работник, който е гражданин и има пребивава в друга държава-членка, и е нает в първата държава-членка, се облага с по-тежки данъци, отколкото работник, който има пребивава постоянно на територията на първата държава-членка и изпълнява там същата работа. Националният съд също така пита, дали отговорът на този въпрос зависи от факта, че гражданинът на втората държава-членка получава своите доходи изцяло или почти изключително от своята работа в първата държава-членка и не получава във втората държава-членка достатъчни доходи, за да бъде облаган там по начин, позволяващ неговото лично и семейно положение да бъде взето предвид.

26. Съгласно установената съдебна практика правилата относно равното третиране забраняват не само явната дискриминация на основата на националността, но също така и всички прикрити форми на дискриминация, които чрез прилагане на други критерии за разграничение водят на практика до същия резултат (Решение от 12 февруари 1974 г. по дело Sotgiu (152/73, Recueil стр. 153, точка 11).

27. Вярно е, че нормите, разглеждани по главното производство, се прилагат независимо от националността на засегнатия данъкоплатец.

28. Независимо от това, национални правила от този вид, по силата на които разграничението се прави на основата на местопребиваването по отношение на това, че на лицата, които не са постоянно пребиваващи, се отказват определени привилегии, които за разлика от това се предоставят на лица, които пребивават постоянно на националната територия, действат в ущърб предимно на граждани на други държави-членки. Лицата, които не пребивават постоянно, в повечето случаи са чужденци.

29. При тези обстоятелства данъчните привилегии, предоставяни само на лица, които пребивават постоянно в държава-членка, могат да представляват непряка дискриминация на основата на националност.

30. Също така е установена съдебна практика, че дискриминация може да възникне само чрез прилагане на различни правила към съпоставими ситуации или прилагане на еднакво правило към различни ситуации.

31. По отношение на преките данъци, положението на постоянно пребиваващите лица и на тези, които не са постоянно пребиваващи, по принцип не е съпоставимо.

32. Доходите, получавани на територията на държава-членка от лице, което не е постоянно пребиваващо, в повечето случаи представляват само част от неговите общи доходи, които са концентрирани на мястото на неговото местопребиваване. Освен това способността на лице, което не е постоянно пребиваващо да плаща постоянно данъци, определени на основата на неговите общи доходи и на неговото лично и семейно положение, е по-лесно да бъде оценена на мястото, където са концентрирани неговите лични и финансови интереси. По принцип това е мястото, на неговото обичайно местожителство. Съответно, международното данъчно право, и по-специално Примерната спогодба за избягване на двойно данъчно облагане на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), признава, че по принцип цялостното данъчно облагане на данъкоплатците, като се вземе предвид тяхното лично и семейно положение, се урежда в държавата по местопребиваване.

33. Положението на постоянно пребиваващо лице е различно, тъй като основната част от доходите му обикновено са концентрирани в държавата по неговото местопребиваване. Освен това тази държава по принцип разполага с цялата информация, необходима да оцени цялостната способност на данъкоплатеца да плаща данъци, като се вземе предвид неговото лично и семейно положение.

34. Следователно фактът, че държава-членка не предоставя на лице, което не е постоянно пребиваващо, определени данъчни привилегии, които тя предоставя на

постоянно пребиваващо лице, по принцип не е дискриминационно, тъй като тези две категории данъкоплатци не са в съпоставимо положение.

35. Следователно член 48 по принцип не забранява прилагането на норми на държава-членка, по силата на които лице, което не е постоянно пребиваващо и работи като наето лице в тази държава-членка, се облага с по-тежки данъци върху неговите доходи, отколкото лице, което е постоянно пребиваващо и полага същия труд.

36. Положението обаче е различно, когато лицето, което не е постоянно пребиваващо, не получава значителен доход в своята държава по постоянно местопребиваване и получава основната част от облагаемите си доходи от дейност, извършвана в държавата-членка, където полага труда, което води до това, че държавата по неговото постоянно местопребиваване не е в състояние да му предостави привилегиите, произтичащи от отчитането на неговото лично и семейно положение.

37. Не съществува обективна разлика между положението на такова лице, което не е постоянно пребиваващо, и постоянно пребиваващо лице, което полага същия труд, която разлика да оправдае различното третиране по отношение на отчитането за целите на данъчното облагане на личното и семейното положение на данъкоплатеца.

38. В случая на лице, което не е постоянно пребиваващо, и което получава основните си лични доходи и почти всичките си семейни доходи в държава-членка, различна от тази по неговото постоянно местопребиваване, дискриминацията произтича от факта, че неговото лично и семейно положение не се взема предвид нито в държавата по неговото постоянно местопребиваване, нито в държавата по полагане на труда.

39. Следващият въпрос, който възниква е, дали такава дискриминация може да бъде оправдана.

40. От страна на държавите-членки, които са представили становища, е била изразена гледната точка, че дискриминационното третиране - относно отчитането на личните и семейните обстоятелства и на наличността на „разделяне” - е оправдана от необходимостта за последователно прилагане на данъчните режими към лицата, които не са постоянно пребиваващи. Такова оправдание, основано на необходимостта от съгласуваността на данъчната система, е било подкрепено от Съда с Решение по делото *Wachmann* от 28 януари 1992 г. (С-204/90, Recueil стр. 249, точка 28). Според тези държави-членки, съществува връзка между отчитането на личните и семейните обстоятелства и на правото да се облагат доходи от целия свят. Тъй като отчитането на тези обстоятелства е от компетенциите на държавата-членка по местопребиваването, която единствено има право да облага доходи от целия свят, те твърдят, че държавата, на чиято територия работи лицето, което не е постоянно пребиваващо, не трябва да отчита неговите лични и семейни обстоятелства, тъй като в противен случай личните и семейните обстоятелства биха били взети предвид два пъти и той би се възползвал от съответстващите данъчни преференции в двете държави.

41. Този аргумент не може да бъде подкрепен. В ситуация като тази по главното производство, държавата на местопребиваване не може да отчете личните и семейните обстоятелства на данъкоплатеца, понеже платимият там данък е недостатъчен, за да Ж позволи да го направи. В такъв случай принципът на Общността на равно третиране задължава личните и семейните обстоятелства на чуждестранното лице, което не е

постоянно пребиваващо в държавата, в която се полага трудът, да бъдат взети предвид по същия начин, както и тези на гражданите на тази държава, които постоянно пребивават в нея, както и на това лице да се предоставят същите данъчни преференции.

42. По такъв начин разграничението, разглеждано по главното производство, по никакъв начин не е оправдано с необходимостта от осигуряване на сближаване на приложимата данъчна система.

43. В съдебното заседание, Finanzamt е изразил тезата, че административните затруднения възпрепятстват държавата, в която се полага трудът, да удостовери доходът, който лицата, които не са постоянно пребиваващи, но работят на нейната територия, получават в своята държава на местопребиваване.

44. Този аргумент също така не може да бъде подкрепен.

45. Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 г. относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите-членки в областта на прякото данъчно облагане (ОВ L 336, 1977 г., стр. 15) предвижда начини за получаване на информация, съпоставими с тези, съществуващи между данъчните органи на национално равнище. По такъв начин не съществуват административни пречки за отчитане на личните и семейните обстоятелства на лице, което не е постоянно пребиваващо, в държавата, в която се полага трудът.

46. По-конкретно, следва да бъде посочено, че Федерална република Германия предоставя на граничните работници, които пребивават постоянно в Нидерландия и работещи в Германия, данъчните преференции, произтичащи от отчитането на техните лични и семейни обстоятелства, включително „разделящата тарифа”. При условие, че те получават най-малко 90 % от своите доходи в Германия, тези граждани на Общността се третират по същия начин, както и германските граждани по силата на германския Закон от 21 октомври 1980 г. за прилагане на допълнителния протокол от 13 март 1980 г. към Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане между Федерална република Германия и Кралство Нидерландия от 16 юни 1959 г.

47. Следователно отговорът, който трябва да бъде даден на втория и третия въпрос, е че член 48 от Договора следва да бъде тълкуван като забраняващ прилагането на норми на държава-членка, по силата на които работник, който е гражданин на друга държава-членка и е постоянно пребиваващ в нея, но полага труд в първата държава, се облага по-тежки данъци, отколкото работник, който пребивава постоянно в първата държава и полага същия труд, когато гражданинът на втората държава получава изцяло или почти изцяло доходите си от труда, полаган в първата държава, и не получава във втората държава достатъчни доходи, за да бъде облаган данъчно там по начин, който да позволи отчитането на неговите лични и семейни обстоятелства, както е по главното производство.

#### **По четвъртия въпрос**

48. С четвъртия си въпрос националният съд пита по същество, дали член 48 от Договора следва да бъде тълкуван като забраняващ разпоредба в законодателството на държава-членка относно прякото данъчно облагане, по силата на привилегията само постоянно пребиваващи лица могат да се възползват от процедури като годишно

изравняване на удържките при източника по отношение на данъка върху заплатите и като оценка от страна на данъчните органи на дължимия данък върху възнагражденията, като по такъв начин се изключват физически лица, които нямат местопребиваване или обичайно местожителство на нейната територия, но получават там доходи от труд.

49. Отговорите на втория и третия въпрос разкриват дискриминация от материален характер между граждани на Общността, които не пребивават в Германия, и граждани, които пребивават в нея. Необходимо е да се прецени, дали такава дискриминация съществува също така на процедурно равнище, доколкото прилагането на гореспоменатите процедури за изравняване е достъпно само за постоянно пребиваващи граждани, като това е отказано на граждани на Общността, които не са постоянно пребиваващи. Ако се установи такава дискриминация, е необходимо да се реши дали тя е оправдана.

50. В началото следва да бъде отбелязано, че в Германия се счита, че данъкът върху заплатите, удържан при източника, освобождава от отговорността за данък върху доходите от възнаграждение за труд.

51. Според разпореждането на националния съд, по силата на това освобождаване от отговорност, произтичащо от удържането на данъка при източника, лицата, които не са постоянно пребиваващи, преди всичко са лишени, поради опростяването на административните процедури, от възможността да се позовават в хода на процедурата за годишно изравняване на данъците при източника или във връзка с годишното изравняване от страна на администрацията на данъка върху доходите за възнаграждение от труд, на някои елементи, съставляващи част от основата за оценка (например, производствени разходи, специални разходи или така наречените „извънредни разходи“), които могат да доведат до право на частично възстановяване на данъка, удържан при източника.

52. По такъв начин лицата които не са постоянно пребиваващи са поставени в по-неблагоприятно положение, отколкото постоянно пребиваващите лица, тъй като по силата на членове 42, 42a и 46 от EStG последните се облагат по принцип по начин, които отчита всички елементи на основата за оценка.

53. В своето становище германското правителство подчертава, че германският закон предвижда процедура, по силата на която данъкоплатците, които не са постоянно пребиваващи, могат да се обърнат към данъчната администрация да им предостави данъчно удостоверение, което посочва някои облекчения, на които те имат право и които данъчната администрация е длъжна със задна дата да разпредели на цялата календарна година (член 39, буква г) от EStG). Тогава работодателят има право по силата на тази разпоредба във връзка с член 41, буква в) от EstG да възстанови със следващото плащане на заплатата събрания данък върху доходите от възнаграждения за труд, ако работникът представи на работодателя удостоверение с ретроактивно действие. Ако работодателят не упражни това право, изравняването може да бъде извършено от данъчната администрация след края на календарната година.

54. Независимо от това, следва да бъде отбелязано, че тези разпоредби не са обвързващи и нито Finanzamt Köln-Altstadt, нито германското правителство са се позовали на някоя разпоредба задължаваща данъчната администрация да възстанови

във всички случаи дискриминационните последици от прилагането на въпросните разпоредби на EStG.

55. Второ, тъй като не се ползват от посочените по-горе процедури, лицата които не са постоянно пребиваващи, които през годината прекратят полагането на труд в държава-членка, за да започнат друга работа в друга държава-членка, не могат да получат възстановяване на надплатен данък от своя работодател или от данъчната администрация.

56. От разпореждането на националния съд е видно, че по германското право съществува безпристрастна процедура, по силата на която лице, което не е постоянно пребиваващо, може да поиска от данъчната администрация да преразгледа неговото положение и да преизчисли облагаемата сума. Тази процедура е предвидена в член 163 от германския данъчен кодекс.

57. Това обаче не е достатъчно, за да се отговори на изискванията на член 48 от Договора, чуждестранен работник да може да разчита на безпристрастни мерки, приети от данъчната администрация на индивидуална основа. Освен това, в Решението си по делото *Beihl*, цитирано по-горе, Съдът е отхвърлил аргументите в този смисъл, представени от люксембургската данъчна администрация.

58. Следователно член 48 от Договора изисква равно третиране на граждани на Общността, които не са постоянно пребиваващи, и постоянно пребиваващи граждани на процедурно равнище. Отказът да се предостави на граждани на Общността, които не са постоянно пребиваващи, правото да се ползват с процедурите за годишно изравняване, които са достъпни за постоянно пребиваващи граждани, представлява необоснована дискриминация.

59. Следователно отговорът, който трябва да бъде даден на националния съд е, че член 48 от Договора трябва да бъде тълкуван като забраняващ разпоредба на законодателство на държава-членка относно пряко данъчно облагане, по силата на която правото на ползване на процедури като годишно изравняване на удръжките при източника по отношение на данъка върху заплатите и като оценка от страна на администрацията на платимия данък върху възнагражденията от труд е достъпно само за постоянно пребиваващи, като по такъв начин се изключват физическите лица, които не са постоянно пребиваващи или обичайно местожителство на нейната територия, но получават там доходи от труд.

### **По съдебните разноски**

60. Разходите, направени от датското, германското, гръцкото, френското, нидерландското правителство, правителството на Обединеното кралство и от Комисията на Европейските общности, които са представили своите становища пред Съда, не могат да бъдат предмет на възстановяване. С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски.

По изложените съображения,

Съдът,

като се произнася по въпросите, отправени от Bundesfinanzhof с определение от 14 април 1993 г., реши:

**1. Член 48 от Договора за ЕИО трябва да бъде тълкуван в смисъл, че може да ограничи правото на държава-членка да регламентира условията относно задължението за плащане на данъци на гражданин на друга държава-членка и начина, по който данъкът върху дохода, получен от него на нейната територия, се събира, тъй като този член не позволява на държава-членка по отношение на събирането на преките данъци да третира гражданин на друга държава-членка, нает на територията на първата държава-членка, при упражняването на неговото право на свободно движение по-неблагоприятно, отколкото тя третира своите собствени граждани в същата ситуация.**

**2. Член 48 от Договора трябва да бъде тълкуван като забраняващ прилагането на норми на държава-членка, по силата на които работник, който е гражданин на друга държава-членка и пребивава в нея, но полага труд в първата държава, се облага с по-тежки данъци, отколкото работник, който пребивава постоянно в първата държава и полага същия труд, когато гражданинът на втората държава получава изцяло или почти изцяло доходите си от труда, полаган в първата държава, и не получава във втората държава достатъчни доходи, за да бъде облаган данъчно там по начин, който да позволи отчитането на неговите лични и семейни обстоятелства.**

**3. Член 48 от Договора трябва да бъде тълкуван като забраняващ разпоредба на законодателство на държава-членка относно пряко данъчно облагане, по силата на която правото на ползване на процедури като годишно изравняване на удържките при източника по отношение на данъка върху заплатите и като оценка от страна на администрацията на платимия данък върху възнагражденията от труд е достъпно само за постоянно пребиваващите лица, като по такъв начин се изключват физическите лица без постоянно местопребиваване или обичайно местожителство на нейната територия, но получават там доходи от труд.**

Произнесено в открито съдебно заседание в Люксембург на 14 февруари 1995 година.

Подписи