

РЕШЕНИЕ НА СЪДА

11 август 1995 година*

„Член 52 от Договора за ЕО – Задължение за равно третиране –
Облагане на дохода на лицата, които са непостоянно пребиваващи”

По дело C-80/94

с предмет преюдициално запитване, отправено до Съда на Европейските общности на основание член 177 от Договора за ЕО, *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* (Нидерландия) по спора, висящ пред този съд, между

G. H. E. J. Wielockx

и

Inspecteur der directe belastingen

относно тълкуването на член 52 от Договора за ЕИО, сега Договора за ЕО,

СЪДЪТ,

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

генерален адвокат : г-н P. Léger,

секретар : г-жа L. Hewlett, администратор

като взе предвид писмените становища, представени:

- от *Inspecteur der directe belastingen*, г-н J. W. K. Keizer,

- за италианското правителство от професор U. Leanza, началник на дипломатическата служба към Министерството на външните работи, подпомаган от г-н M. Fiorilli, *avvocato dello Stato*,

- за нидерландското правителство, от г-н A. Vos, правен съветник в Министерството на външните работи, в качеството на представител,

- за Комисията на Европейските общности, от г-жа H. Michard и г-н B. J. Drijber, членове на правната служба, в качеството на представители,

като взе предвид протокола за съдебното заседание,

* Език на производство то: нидерландски.
61994J0080 – ЦПР - финализиран

след като изслуша устните становища на г-н G. H. E. J. Wielockx, за когото се явява г-н A. W. Gaertner, данъчен консултант, на нидерландското правителство, за което се явява г-н Van den Oosterkamp, помощник правен съветник в Министерството на външните работи, в качеството на представител, на германското правителство, за което се явява г-н E. Röder, Ministerialrat във Федералното министерство на икономиката, в качеството на представител и на Комисията на Европейските общности, в съдебното заседание на 2 май 1995 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат в съдебното заседание на 31 май 1995 г.

постанови настоящото

Решение

1. С Определение от 16 февруари 1994 г., постъпило в Съда на 2 март същата година, *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* е поставил, на основание член 177 от Договора за ЕО, три преюдициални въпроса относно тълкуването на член 52 от Договора за ЕИО, сега Договора за ЕО.

2. Тези въпроси са били поставени в рамките на един спор между г-н *Wielockx*, белгийски гражданин, постоянно пребиваващ в Белгия, и *Inspecteur der directe belastingen* (наричан по-долу „*Inspecteur*”), по повод отказа на последния да приспадне от облагаемия доход на заинтересуваните вноските в пенсионния резерв.

3. В Нидерландия, член 1 от *Wet op de inkomstenbelasting* от 16 декември 1964 г. (Закон за данъка върху дохода, *Staatsblad* 519, наричан по-долу „Закон от 1964 г.”), определя „националните данъкоплатци”, като физически лица пребиваващи постоянно в кралството, в противовес на „чуждите данъкоплатци”, физически лица, които без да живеят постоянно в Нидерландия независимо от това получават доходи там.

4. Законът от 1964 г. е бил допълнен със Закона от 16 ноември 1972 г. (*Staatsblad* 612), чийто член 44г, параграф 1 въвежда един доброволен режим на данъчен пенсионен резерв в полза на работещите, които не работят по трудов договор. По силата на този режим, заинтересуваните могат да запазят една част от печалбата на тяхното предприятие, за да формират един пенсионен резерв, който има преимуществото, че спестените всяка година суми остават в предприятието.

5. Според член 3, параграф трети от Закона от 1964 г., националните данъкоплатци дължат данък върху дохода, произхождащ от печалбите на тяхното предприятие, намалени със сумите, добавени в пенсионен резерв и увеличени със сумите, които се приспадат от нея. Максималното захранване на един пенсионен резерв през една календарна година, което може да бъде приспаднато от данъка се приспада от размера на вноската плащана поради задължително участие в един пенсионен фонд на предприятията.

6. По силата на член 44 е, параграф 1, буква д) от същия закон, когато данъкоплатецът достигне 65-годишна възраст, този пенсионен резерв се премахва. Тогава тя се определя като „доход” и се облага с данъци, или еднократно, върху целия капитал, или разсрочено, върху рентите на този капитал, изплащани периодично.

7. Въз основа на членове 48 и 49 от Закона от 1964 г., чуждите данъкоплатци се облагат само върху „националния облагаем доход”, т.е. върху съвкупността от доходите, получени на територията на Нидерландия през една календарна година, намалени със загубите. Пенсионният резерв не фигурира между сумите, които могат да бъдат приспаднати от този доход въз основа на член 48, параграф 3 от Закона от 1964 г. Едно министерско циркулярно писмо по данъчно право, все пак е предвидило коректив, позволяващ приспадането на личните задължения и на извънредните разходи, когато поне 90 % от световните доходи на данъкоплатеца, който не е постоянно пребиваващ, са обложени с данък върху дохода в Нидерландия. Това циркулярно писмо не визира пенсионния резерв.

8. Според член 18 от проектоконвенцията на ОИСР (образец на конвенция за избягване на двойното данъчно облагане по отношение на дохода и капитала, доклад на Комитета по данъчните въпроси на ОИСР, 1977 г.), „при спазване на разпоредбите на член 19, параграф 2 (относно пенсиите на държавните служители), пенсиите и другите сходни възнаграждения, плащани на постоянно пребиваващите в една договаряща държава лица, въз основа на предходна работа, се облагат само в тази държава”.

9. Член 14, параграф 1 от Конвенция за избягване на двойното данъчно облагане, сключена между Нидерландия и Белгия (*Tractatenblad*, 1970 г., №192) предвижда, между другото, че печалбите и доходите, които един постоянно пребиваващ в една от държавите получава от една свободна професия се облагат в другата държава, ако този постоянно пребиваващ разполага там с трайно установено предприятие за упражняване на дейността си.

10. Г-н Wielockx упражнява, като независим съдружник, професията на физиотерапевт във Venlo (Нидерландия), където получава всичките си доходи, и където подлежи на данъчно облагане.

11. Г-н Wielockx е поискал от Inspecteur, облагаемият доход, който е получил в Нидерландия през 1987 г. (73 912 HFL, намалени до 65 643 HFL от данъчната администрация) да бъде намален със сумата от 5 145 HFL, на основание захранването на пенсионен резерв, което инспекторът е отказал.

12. Г-н Wielockx е подал жалба срещу това решение пред данъчния състав на *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch*. Тази юрисдикция има съмнения относно съвместимостта на нидерландските разпоредби относно пенсионен резерв със свободата на установяване за упражняване на професионална или търговска дейност, предвидена от член 52 от Договора за ЕО. Поради това, тя е отложила постановяването на решението и е поискала от Съда на Европейските общности да се отговори на следните преюдициални въпроси:

„1) Член 52 от Договора за създаване на Европейската икономическа общност, или която и да е друга разпоредба от този Договор забраняват ли на една държава-членка, като Нидерландия, да събира, върху дохода на физическите лица, данък, правилата за събиране на който предоставят на данъкоплатците, които се ползват от печалбите на едно предприятие, правото да формират това, което е прието да се нарича пенсионен резерв („oudedagsreserve”), удържан от brutния доход – по този въпрос се прави препращане към разпоредбите на член 3, параграф 3, буква а), във връзка с членове 44г - 44л от Wet op de inkomstenbelasting 1964, във варианта приложим в годината, за която става въпрос в случая, но не признават това право на един данъкоплатец, пребиваващ в друга държава-членка и притежаващ гражданството на тази държава-членка, който се ползва от печалбите на едно предприятие в първата посочена държава-членка и който за тези печалби е обложен с посочения по-горе данък?

2) Следва ли, при това положение да бъде отдадено значение на факта, че на основание на глава III от Wet op de inkomstenbelasting 1964 (глава озаглавена „предмет на данъка наложен на чуждестранните данъкоплатци”) сумите, изтеглени от пенсионен резерв не са включени в облагаемия доход, получен в Нидерландия от чуждестранния данъкоплатец, което има за последица, да не гарантира, в данъчната система, действаща в Нидерландия, когато става въпрос за чуждестранни данъкоплатци, съответствието между възможността за приспадане на сумите, добавени към пенсионен резерв и облагането на сумите, които се теглят от него?

3) Въпросът дали доходът на чуждестранния данъкоплатец е или не е изцяло, или почти изцяло, реализиран благодарение на дейностите, упражнявани в първата посочена държава-членка, има ли същото значение в случая?”

13. С първия и с третия въпрос, препращащата юрисдикция цели главно да разбере дали член 52 от Договора е пречка за това една държава-членка да разрешава на лицата, постоянно пребиваващи на нейната територия, да намаляват облагаемия доход с печалбата от едно предприятие, която те предназначават за формирането на един пенсионен резерв, а да отказва това предимство на данъкоплатците граждани на Общността, които независимо че живеят в друга държава-членка получават в първата държава всичките или почти всичките си доходи.

14. С втория въпрос, препращащата юрисдикция пита Съда дали една такава разлика в третирането може да бъде оправдана от факта, че периодичните ренти, изтегляни впоследствие от пенсионен резерв от данъкоплатеца, която непостоянно пребивава в тази държава, не се облагат с данъци в държавата, където той упражнява професионалната си дейност, а в държавата по постоянното пребиваване, с която тази държава е подписала двустранна данъчна конвенция за избягване на двойното данъчно облагане.

15. Тези въпрос трябва да бъдат разгледани едновременно.

16. Трябва да се припомни, на първо място, че ако прякото данъчно облагане е от сферата на компетентност на държавите-членки, това не означава, че те не трябва да упражняват тази компетентност при спазване на правото на Общността и да се въздържат, следователно от всякаква явна или скрита дискриминация на основание националност (Решение от 14 февруари 1995 г. по дело Schumacker, C-279/93, Recueil стр. I-225, точки 21 и 26).

17. По силата на една трайно установена съдебна практика, дискриминацията се изразява в прилагането на различни правила за положения, които са подобни, или в прилагането на едно и също правило за положения, които са различни.

18. В областта на преките данъци, положението на постоянно пребиваващите и това на непостоянно пребиваващите в дадена държава, не са, като правило сравними, тъй като те съдържат обективни различия, както от гледна точка на източника на доходите, така и от гледна точка на личната възможност за плащане на данъци или на личното и семейно положение (Решение по дело Schumacker, посочено по-горе, точки 31 и последващи).

19. Разлика в третирането между тези две категории данъкоплатци не може, следователно, сама по себе си да бъде определена като дискриминация по смисъла на Договора.

20. Следва все пак да се приеме, че данъкоплатецът непостоянно пребиваващ – заето лице или упражняващ свободна професия, независимо от това дали получава всичките или почти всичките си доходи в държавата, в която упражнява професионалната си дейност, се намира обективно в същото положение, що се отнася до данъка върху доходите, като постоянно пребиваващия в тази държава, който упражнява същите дейности. И двамата се облагат само в тази държава и данъчната им основа е една и съща.

21. Ако, що се отнася до приспаданите от неговия облагаем доход суми, данъкоплатецът пребиваващ непостоянно не е подложен на същото данъчно третиране, като същия данъкоплатец пребиваващ постоянно, неговото лично положение няма да бъде взето предвид нито от данъчната администрация на държавата, в която той упражнява професионалната си дейност, тъй като той не пребивава там постоянно, нито от държавата по постоянното му местопребиваване, тъй като той не получава там никакви доходи. В резултат на това, той ще понесе едно по-високо общо данъчно облагане и ще бъде в по-неизгодно положение в сравнение със същия данъкоплатец пребиваващ постоянно.

22. От това следва, че пребиваващ непостоянно данъкоплатец, който, както в случая по главното производство, получава всичките или почти всичките си доходи в държавата, в която упражнява професионалната си дейност, но няма право да формира пенсионен резерв, който се приспада при същите данъчни условия като данъкоплатеца пребиваващ постоянно, е подложен на дискриминация.

23. За да оправдае тази неблагоприятна данъчна последица, понасяна в случая от непостоянно пребиваващите данъкоплатци, нидерландското правителство се позовава на принципа на единството на данъчната система, посочен в Решението от 28 януари 1992 г. по дело *Bachmann* (C-204/90, Recueil стр. I-249), според който трябва да съществува връзка между приспадатите от облагаемата основа суми и тези, обложени с данък. Ако едни непостоянно пребиваващ може да формира пенсионен резерв в Нидерландия и да получи по този начин право на пенсия, последната би избегнала от данък в Нидерландия, като се има предвид, че по силата на двустранната данъчна конвенция сключена между кралствата Белгия и Нидерландия, посочена по-горе, един такъв доход се облага в държавата на постоянно местопребиваване.

24. На първо място, както е отбелязал генералният адвокат в точка 54 от своето заключение, чрез конвенциите срещу двойното данъчно облагане, които, като тази упомената по-горе, следват модела на проектоконвенцията на ОСРЕ, държавата облага всички пенсии, получени от постоянно пребиваващите на нейна територия, независимо от държавата, в която са били плащани пенсионноосигурителните вноски, но, обратно, се отказва да обложи с данък пенсиите, получени в чужбина, дори ако произходът им е от вноски, платени на нейна територия, за които се смята, че могат да бъдат приспаднати. Единството на данъчната система не е установено следователно на нивото на едно и също лице, чрез здрава връзка между възможността за приспадане на вноските и облагането на пенсиите, а тя е изнесена на едно друго ниво, това на взаимността на приложимите в договарящите държави правила.

25. Тъй като единството на данъчната система е гарантирано на основата на една двустранна конвенция, сключена с една друга държава-членка, този принцип не би могъл да се изтъква, за да се оправдае отказът на едно такова приспадане, като разглежданото.

26. При всяко положение, следва да се напомни, както го е направила Комисията в писмените си възражения, че данъчните органи могат винаги да съберат всички необходими сведения, в съответствие с 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, стр. 15)

27. От изложените по-горе съображения следва, че една норма, въведена от една държава-членка, която позволява на постоянно пребиваващите в тази държава лица да приспадат от облагаемия доход печалбата на едно предприятие, която те отделят за формиране на пенсионен резерв, а отказва това предимство на данъкоплатците граждани на Общността, които, макар и постоянно пребиваващи в друга държава-членка, получават в първата държава всички или почти всички свои доходи, не може да бъде оправдана с факта, че периодичните ренти, изтегляни впоследствие от пенсионен резерв от непостоянно пребиваващ данъкоплатец, не са облагани с данък в тази държава, а в държавата на неговото постоянно местопребиваване, с която тази държава е подписала двустранна данъчна конвенция за избягване на двойното данъчно облагане, дори ако разпространето на това предимство спрямо всички не позволява да се гарантира, при 61994J0080 – ЦПР - финализиран

действащата в момента в първата държава данъчна система, точно съответствие между възможността за приспадане на сумите добавени към пенсионен резерв и възможността за облагане на сумите, които се изтеглят от него. Една такава дискриминация, при това положение противоречи на член 52 от Договора.

По съдебните разноски

28. Разходите направени от германското, италианското и нидерландското правителства и от Комисията на Европейските общности, които са представили становища пред 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, висящо пред националния съд, последният следва да се произнесе по съдебните разноски.

По изложените съображения,

Съдът,

като се произнася по въпросите, поставени пред него от *Gerechthof te 's-Hertogenbosch*, с Определение от 16 февруари 1994 г., реши:

Една норма приета от една държава-членка, която позволява на пребиваващите постоянно в тази държава лица да приспадат от облагаемия доход, печалбата на едно предприятие, която те отделят за формирането на пенсионен резерв, но отказва това предимство на данкоплатците граждани на Общността, които макар че живеят постоянно в друга държава-членка, получават в първата държава всички или почти всички свои доходи, не може да бъде оправдана с факта, че периодичните ренти, изтегляни впоследствие от пенсионен резерв от пребиваващия непостоянно данкоплатец, не се облагат с данък в тази държава, а в държавата по постоянното местопребиваване, с която тази държава е подписала двустранна данъчна конвенция за избягване на двойното данъчно облагане, дори ако разпространето на това предимство спрямо всички не позволява да се гарантира, в действащата система на данъчно облагане в първата държава, точно съответствие между възможността за приспадане на сумите, добавени към пенсионен резерв и възможността за облагане на сумите, които се изтеглят от него. При това положение, една такава дискриминация противоречи на член 52 от Договора за ЕО.

Подписи

Произнесено в открито съдебно заседание в Люксембург на 11 август 1995 година.

Подписи