

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

27 юни 1996 година*

„Член 52 от Договора за ЕО – Задължение за равно третиране – Облагане на дохода на непостоянно пребиваващи лица”

По дело C-107/94

с предмет преюдициално запитване, отправено до Съда, на основание член 177 от Договора за ЕО, от Hoge Raad der Nederlanden по производството, висящо пред този съд, между

P. H. Asscher

и

Staatssecretaris van Financiën

относно тълкуването на член 48 от Договора за ЕИО, станал Договор за ЕО,

СЪДЪТ (пети състав),

в състав: г-н D. A. O. Edward, председател на състав, г-н J.-P. Puissochet, г-н J. C. Moitinho de Almeida, г-н C. Gulmann и г-н M. Wathelet (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-н P. Léger,

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

като взе предвид представените писмени становища:

- за г-н P. H. Asscher, от M. M. W. C. Feteris, фискален консултант;
- за нидерландското правителство, от г-н A. Bos, правен съветник в Министерството на външните работи, в качеството на представител;
- за германското правителство, от г-н E. Roeder, Ministerialrat във Федералното министерство на икономиката, в качеството на представител;
- за белгийското правителство, от г-н J. Devadder, директор на администрацията в Министерството на външните работи, на външната търговия и на сътрудничеството за развитието, в качеството на представител;
- за френското правителство, от г-жа C. de Salins, заместник-директор в дирекцията по правните въпроси на Министерството на външните работи, и г-н J.-L. Falconi, секретар по външните работи в същата дирекция, в качеството на представители;

* Език на производството: нидерландски.

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

като взе предвид доклада за съдебното заседание,

като изслуша устните становища на г-н Asscher, представляван от г-н М. W. C. Feteris, на нидерландското правителство, представлявано от г-н J. S. van den Oosterkamp, помощник правен съветник в Министерството на външните работи, в качеството на представител, на френското правителство, представлявано от г-н F. Pascal, отговарящ за мисия в дирекцията по правните въпроси на Министерството на външните работи, в качеството на представител, на правителството на Обединеното кралство, представлявано от г-н S. Braviner, от Treasury Solicitor' s Department, в качеството на представител и г-н А. Moses, QC и на Комисията, представлявана от г-н В. J. Drijber, на съдебното заседание на 14 декември 1995 г.,

като изслуша заключението на генералния адвокат на заседанието на 15 февруари 1996 г.,

постанови настоящото

Решение

1. С Определение от 23 март 1994 г., постъпило в Съда на 30 март същата година, Hoge Raad der Nederlanden е поставило, на основание член 177 от Договора за ЕО, пет преюдициални въпроса относно тълкуването на член 48 от Договора за ЕИО, станал Договор за ЕО.

2. Тези въпроси са били повдигнати в рамките на спор между Staatssecretaris van Financiën и г-н Asscher, нидерландски гражданин, който работи в Нидерландия без да пребивава там постоянно, по повод прилагането спрямо него на него на размер на данък върху заплатата, по-висок от този, приложим по отношение на данъкоплатците, постоянно пребиваващи в Нидерландия, или приравнени на тях, които упражняват същата дейност.

3. В Нидерландия, прякото данъчно облагане на физическите лица е регламентирано с Wet op de inkomstenbelasting от 16 декември 1964 г. (Закон за данък върху дохода, *Staatsblad* 519, наричан по-долу „Закон за данък върху дохода”), и Wet op de loonbelasting от 18 декември 1964 г. (Закон за данък върху заплатата, *Staatsblad* 521, наричан по-долу „Закон за данък върху заплатата”), които са били предмет на реформа през 1989 г. (изменените версии са публикувани съответно в *Staatsblad* 1990, 103 и 104).

4. По силата на Законите от 27 и 28 април 1989 г. (*Staatsblad* 122, 123, 129 и 611), е било въведено комбинирано събиране на данъка и на вноските за социална сигурност, в сила от 1 януари 1990 г., по отношение както на данъка върху дохода, така и на данъка върху заплатата. Събирането от този момент става в зависимост от една единна данъчна основа: облагаемият доход и доходът, служещ за основа за изчисляване на вноските за социална сигурност съвпадат, така че размерът освободен от данък и от вноски за социална сигурност (т.е. „основна необлагаема сума”) е един и същ.

5. Скалата за облагане, състояща се от три нива, е определена с членове 20а и 20б от Закона за данък върху заплатата (и, по същия начин, от членове 53а и 53б от Закона за

данък върху дохода), които предвиждат, единствено по отношение на първото ниво на облагаемия размер, различни ставки. Обратно, в рамките на съществуващата преди данъчната реформа скала, една и съща ставка от 14 % е била приложима върху първото ниво за данькоплатците, които получават заплати от вътрешен за Нидерландия източник.

6. Член 20а предвижда скала за данькоплатците, които пребивават постоянно в Нидерландия, или които са приравнени на последните. Приравняването се осъществява, когато данькоплатецът, който не пребивава постоянно докаже, че неговият световен доход се състои изцяло или почти изцяло (т.е. поне 90 %) от доходи, облагаеми в Нидерландия, като това последно условие се смята изпълнено, ако данькоплатецът внася осигуровки в Нидерландия вноски въз основа на общата задължителна схема за социална сигурност („volksverzekeringen”). За тези данькоплатци ставката на данъка на първото ниво от облагаемата сума е 13 %.

7. Добре е да се отбележи, че що се отнася до финансовата 1990 година, първото ниво от облагаемата сума е отговаряло на един годишен облагаем доход, по-нисък или равен на 42 123 HFL. Нивото на вноските за общата схема за социална сигурност, събирани едновременно с данъка само върху първото ниво на облагаемия доход тогава е било от 22,1 %. Общата удържана сума върху заплатата на данькоплатците, които пребивават постоянно и на приравнени на тях лица е била следователно 35,1 %.

8. Член 20б предвижда скала, наречена „скала чужденци” приложима по отношение на данькоплатците, които не пребивават постоянно, и които не отговарят на условията на член 20а, т.е. получаващи по-малко от 90 % от техния световен доход в Нидерландия и незадължени да внасят осигуровки за нидерландската схема на социална сигурност. Последните дължат върху първото ниво на облагаемия доход един по-висок данък с размер от 25 %.

9. Що се отнася до другите две нива на скалата, данъкът достига за всички данькоплатци, без да се прави разлика, до 50 % върху второто ниво от облагаемата сума и до 60 % върху третото (този размер е бил 72 % преди реформата през 1989 г.).

10. От документите по делото става ясно, че г-н Asscher е ръководител в Нидерландия на дружество с ограничена отговорност, дружеството P. H. Asscher Beheer BV, в което той е единствен акционер.

11. Г-н Asscher упражнява професионална дейност и в Белгия, където ръководи дружество, регистрирано по белгийското право, дружеството Vereudia, за което той извършва дейност само в рамките на тази държава.

12. През м. май 1986 г., г-н Asscher е прехвърлил постоянното си пребиваване от Нидерландия в Белгия, без преместването да е довело до промяна в упражняването на дейността му, както в Нидерландия, така и в Белгия.

13. От фискална гледна точка, правилата за разпределяне на компетентността за събиране на данъка между Кралство Белгия и Кралство Нидерландия са определени от двустранната конвенция от 19 октомври 1970 г., с която се цели избягването на двойното данъчно облагане в сферата на данъците върху дохода и върху имотите и уреждането на някои въпроси във фискалната област (Tractatenblad 1970, № 192, наричана по-долу „Конвенцията”).

14. Въз основа на разпоредбите на член 16, параграф 1, във връзка с член 24, параграф 2, първо изречение от тази конвенция, доходът, получен от г-н Asscher в Нидерландия, а именно възнаграждението, което му заплаща нидерландското дружество, подлежи на облагане единствено в Нидерландия.

15. В Белгия, държавата на неговото постоянно пребиваване, са данъчно обложени останалите доходи на г-н Asscher. Доходите, които той е получил в Нидерландия са освободени от данък, но въз основа на второто изречение от член 24, параграф 2, точка 1 от посочената по-горе конвенция, Белгия има право да държи сметка за освободените от данък доходи, за да определи размера на неговите данъци и така да приложи клаузата за прогресивност.

16. По отношение на социалната сигурност, положението на г-н Asscher е следното:

17. Г-н Asscher е бил включен към нидерландската схема за общи социални осигуровки до прехвърлянето на постоянното му пребиваване в Белгия през м. май 1986 г. От тогава, той вече не е бил задължен да внася осигуровки в общата нидерландска схема за социална сигурност и е бил подчинен изцяло на белгийското законодателство по въпросите на социалната сигурност. В момента на настоящия спор, той е бил задължително включен в Белгия към схемата за социална сигурност за независимите лица.

18. През м. юни 1990 г., въпросният период на заплащане, предмет на главното производство, е била прилагана ставка от 25 % по отношение на първото облагаемо ниво върху заплатата, получавана от г-н Asscher в Нидерландия.

19. След отхвърлянето на възражението, което той е направил срещу данъчните удръжки, направени върху неговата заплата през м. юни 1990 г., г-н Asscher е подал жалба до *Gerechtshof te Amsterdam*, тъй като смятал, че прилагането на ставка от 25 % представлява косвена дискриминация основана на националността, което противоречи на членове 7 и 48 от Договора за ЕИО, станали членове 6 и 48 от Договора за ЕО.

20. В своето решение от 13 април 1992 г. *Gerechtshof* е отхвърлил доводите относно дискриминацията. Той е отбелязал, че преди 1 януари 1990 г., даден данъкоплатец като заинтересуван, който не е задължен да внася осигуровки в общата схема за социална сигурност (наричан по-долу „данъкоплатец, който не плаща осигуровки“), плаща данък върху заплатата и върху дохода със същия размер, като данъкоплатец, който дължи вноски за общата схема за социална сигурност (наричан по-долу „данъкоплатец, който плаща осигуровки“), но той може да ги приспадне от данъчната си основа.

21. Според *Gerechtshof*, за данъкоплатец, който плаща осигуровки, общото намаляване на ставките, което е влязло в сила на 1 януари 1990 г. е било в замяна на премахването на възможността за приспадане на вноските за общата схема за социална сигурност от облагаемия размер. Тази неблагоприятна последица, за сметка на това, не е засегнала данъкоплатците, които не плащат осигуровки. Според *Gerechtshof* без прилагането по отношение на данъкоплатците, които не плащат осигуровки, на една увеличена ставка на данъчно облагане, общото намаляване на размерите на данъка би представлявало за тях неоправдано преимущество в сравнение с другите данъкоплатци. Поради това, той е счел за обективно оправдано въвеждането, в рамките на данъчната реформа, на различни данъчни ставки, според това дали данъкоплатецът плаща или не плаща осигуровки.

22. Г-н Asscher е подал касационна жалба срещу това решение.

23. Тъй като не е бил сигурен за тълкуването на разпоредбите на Договора за ЕО, Hoge Raad е решил да отложи произнасянето на решението и да постави пред Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Член 48 от Договора позволява ли на дадена държава-членка (държавата по месторабота) да подлага заплатата, спечелена в тази държава, при работодател, който е установен там, на данъчно облагане върху дохода и върху заплатата значително по-тежко, когато работникът не живее постоянно в държавата по месторабота, а в друга държава-членка?

2) В случай на отрицателен отговор на първия въпрос, различното третиране, разрешено ли е все пак, когато световният доход на работника, изчислен според нормите на държавата по месторабота е така формиран, че се състои в не по-малко от 90 % от доходи, които могат да бъдат взети предвид от държавата по месторабота за нуждите на данъка върху дохода, в случая на непостоянно пребиваващи лица?

3) Позволено ли е да се взема предвид, посредством различие в данъчната ставка, както е посочено тук, обстоятелството, че работникът не е задължен в държавата по местоработата си, да внася социалните осигуровки, които са в сила в тази държава?

4) Обстоятелството, че работникът е задължен да внася подобни осигуровки в държавата по постоянното си пребиваване, има ли значение в това отношение?

5) Обстоятелството, че работникът е гражданин на държавата по месторабота променя ли отговора на предходните въпроси ?”

24. За да уточни правното положение, в което се намира г-н Asscher от гледна точка на разпоредбите на Договора относно свободното движение на хора, следва, на първо място, да се определи естеството на упражняваната от него стопанска дейност.

25. Според трайната практика на Съда, трябва да се смята за „работник” по смисъла на член 48 от Договора, всяко лице, което упражнява реални и ефективни дейности, с изключение на дейности, толкова ограничени, че те се явяват като напълно странични и допълващи. Основната характеристика на трудовото правоотношение е, според тази практика, фактът, че дадено лице изпълнява, през определено време, в полза на друго лице и под неговото ръководство, престации, срещу които то получава възнаграждение (Решение от 3 юли 1986 г. по дело Lawrie-Blum, 66/85, Recueil, стр. 2121, точка 17).

26. Бидейки в Нидерландия ръководител на дружество, чийто единствен акционер е той, г-н Asscher не осъществява дейността си в рамките на връзка на субординация, така че той не може да се счита за „работник” по смисъла на член 48 от Договора, а за лице упражняващо дейност като самостоятелно заето лице по смисъла на член 52 от Договора.

27. Колкото до дейността на г-н Asscher в Белгия, достатъчно е да се направи констатацията, че от документите по делото, представени на Съда, се установява, без това да е било оспорено от страните, че професионалната дейност, която той извършва в тази държава трябва също да се смята за дейност на самостоятелно заето лице.

28. Ето защо, следва да се разгледа съвместимостта с член 52 от Договора, а не с член 48, на законодателство като това в конкретния случай.

29. Във всички случаи е добре да се уточни, че според Решение от 20 май 1992 г. по дело Ramrath (С-106/91, Recueil, стр. I-3351, точка 17), сравнението между членове 48 и 52 от Договора показва, че те са основани на същите принципи, когато става въпрос, както за влизането, престоя на територията на държавите-членки на лицата, подчинени на правото на Общността, така и за забраната за всякаква дискриминация, упражнявана по отношение на тях поради тяхното гражданство. Това е така и когато става въпрос за упражняването, на територията на държавите-членки на стопанска дейност от лицата, подчинени на правото на Общността.

30. Именно в светлината на тези съображения следва да се отговори на въпросите на Hoge Raad der Nederlanden.

По петия преюдициален въпрос

31. С петия преюдициален въпрос, който е добре да бъде разгледан на първо място, препращащата юрисдикция по същество иска да разбере, дали гражданин на държава-членка, който упражнява дейност като самостоятелно заето лице в друга държава-членка, в която постоянно пребивава, може да се позове на предимствата на нормите на член 52 от Договора, по отношение на неговата държава по произход, на чиято територия той упражнява дейност като самостоятелно заето лице.

32. Според трайната съдебна практика, ако разпоредбите на Договора в областта на свободата на установяване не биха могли да се прилагат по отношение на положения, изцяло вътрешни за дадена държава-членка, това не означава, че обхватът на член 52 от Договора може да се тълкува по такъв начин, че да изключи възможността да се ползват от правото на Общността собствените граждани на дадена държава-членка, когато те, чрез поведението си, се намират по отношение на тяхната държава по произход, в положение, което може да бъде приравнено на това на всеки друг субект, който се ползва от правата и свободите, гарантирани от Договора (вж., в този смисъл, решения от 7 февруари 1979 г. Knoors, 115/78, Recueil, стр. 399, точка 24; от 3 октомври 1990 г., Vouchocha, С-61/89, Recueil, стр. I-3551, точка 13; от 31 март 1993 г., Kraus, С-19/92, Recueil, стр. I-1663, точка 15, и от 23 февруари 1994 г., Scholz, С-419/92, Recueil, стр. I-505).

33. В случая, преди 1986 г., г-н Asscher, е упражнявал стопанска дейност в Белгия от Нидерландия, неговата държава по произход. Освен това, преди преместването на неговото постоянно пребиваване в Белгия, през м. май 1986 г., той е осъществявал стопанска дейност едновременно в Нидерландия и в Белгия, и тази двойна стопанска дейност е имала преки последици върху изчисляването, за финансовата 1990 година, на неговото данъчно облагане върху дохода в Нидерландия, което е предмет на главното производство. Следва да се отбележи, че г-н Asscher се е ползвал от правата и свободите, признати от Договора, и че той е има основание да се позовава на съответните разпоредби от него.

34. Следователно, на петия преюдициален въпрос трябва да се отговори, че гражданин на дадена държава-членка, който упражнява дейност като самостоятелно заето лице в друга държава-членка, където постоянно пребивава, може да се позове в своя полза на правилата на член 52 от Договора за ЕО по отношение на неговата държава по произход,

на територията на която той упражнява друга дейност като самостоятелно заето лице, щом като чрез упражняването на стопанска дейност в дадена държава-членка, различна от неговата държава по произход, той се намира, по отношение на последната, в положение, което може да бъде приравнено на това на всеки друг субект, позоваващ се, в своя полза, по отношение на приемащата държава, на правата и свободите, гарантирани от Договора.

По първия и втория преюдициални въпроси

35. С първия и втория въпрос, които следва да бъдат разгледани едновременно, препращащата юрисдикция пита по същество, от една страна, дали член 52 от Договора трябва да бъде тълкуван в смисъл, че той се противопоставя на това дадена държава-членка да прилага, по отношение на гражданин на Общността, който упражнява дейност като самостоятелно заето лице на нейната територия, и успоредно с това упражнява друга дейност като самостоятелно заето лице в друга държава-членка, където той пребивава постоянно, ставка на данъка върху дохода, по-висока от тази, приложима по отношение на постоянно пребиваващите лица, които упражняват същата дейност. Препращащата юрисдикция пита, от друга страна, дали отговорът на този въпрос зависи от обстоятелството, че поне 90 % от световният доход на данькоплатеца е съставен от доходи, които могат да бъдат взети предвид при определянето на данъка върху дохода, от държавата, където той работи без да пребивава постоянно.

36. За да се отговори на тези въпроси, трябва първо да се припомни, че ако прякото данъчно облагане е от компетентността на държавите-членки, това не означава, че те не трябва да го упражняват при спазване на правото на Общността и следователно, да се въздържат от всякаква явна или скрита дискриминация, основана на гражданството (вж. решения от 14 февруари 1995 г., Schumacker, C-279/93, Recueil, стр. I-225, точки 21 и 26, и от 11 август 1995 г., Wielockx, C-80/94, Recueil, стр. I-2493, точка 16).

37. Трябва да се отбележи, че разглежданото по главното производство законодателство се прилага независимо от гражданството на съответния данькоплатец.

38. Независимо от това, съществува опасност, дадено вътрешно законодателство от този вид, което предвижда разграничаване, основано именно на критерия за постоянно пребиваване, в този смисъл, че размерът на данъка върху заплатата и върху дохода, приложим по отношение на някои непостоянно пребиваващи лица е по-висок от този, прилаган по отношение на постоянно пребиваващите данькоплатци и приравнените на тях лица, да бъде главно в ущърб на гражданите на други държави-членки. В действителност, лицата, които не пребивават постоянно са най-често не са граждани на съответната държава. Следва да се добави, че дадено законодателство от същия вид, като разглежданото по главното производство, е толкова повече в състояние да се отнася главно до чужди граждани, доколкото, освен критерият за постоянно пребиваване се прилага критерият, свързан с формирането на минимум 90 % от световния доход от доходите с произход от Нидерландия.

39. При това положение, прилагането, по отношение на данькоплатците, които не пребивават постоянно, и които получават по-малко от 90 % от техния световен доход в Нидерландия, като това условие се смята изпълнено ако не внасят осигуровки в общата схема на социална сигурност, на данъчна ставка върху заплатата и върху дохода, по-висока от тази, приложима по отношение на постоянно пребиваващите и приравнените

на тях данъкоплатци, може да представлява непряка дискриминация, основана на гражданството.

40. След това, трябва да се отбележи, че по силата на трайната съдебна практика, дискриминацията се изразява в прилагането на различни правила за сравними положения, или в прилагането на едно и също правило за различни положения (Решение по дело *Wielockx*, посочено по-горе, точка 17).

41. А когато става въпрос за преки данъци, положението на постоянно пребиваващите и на непостоянно пребиваващите лица в дадена държава, не са, като правило, сравними, тъй като те съдържат обективни различия, както от гледна точка на източника на доходи, така и на личната възможност за заплащане на данъци или на съобразяването с личното и семейно положение (Решение по дело *Wielockx*, посочено по-горе, точка 18, цитиращо Решение по дело *Schumacker*, посочено по-горе, точки 31 и последващи).

42. Добре е все пак да се уточни, че при наличие на фискално преимущество, ползването от което е отказано на непостоянно пребиваващите лица, разликата в третирането между тези две категории данъкоплатци може да бъде окачествена като дискриминация по смисъла на Договора, щом като не съществува никаква обективна разлика в положението, която да може да обоснове една разлика в третирането по този въпрос между двете категории данъкоплатци (вж., в този смисъл, Решение по дело *Schumacker*, точки 36 - 38).

43. Така, когато става въпрос за фискални преимущества, свързани с отчитането на личното и семейно положение, фактът, че дадена държава-членка отказва ползването им от страна на данъкоплатец, който работи на нейната територия, без да пребивава там постоянно, а го предоставя на данъкоплатец, който пребивава постоянно, представлява, според практиката на Съда, дискриминация, щом като непостоянно пребиваващото лице получава целия или почти целия си световен доход в тази държава, тъй като доходите, получавани в държавата по постоянно пребиваване не са достатъчни, за да позволят да бъде взето под внимание личното и семейно му положение. Тези две категории данъкоплатци се намират тогава в сравнимо положение, когато става въпрос за вземането под внимание на личното и семейното им положение (Решение по дело *Schumacker*, посочено по-горе, точки 36 - 38).

44. Обратното, когато става въпрос за данъкоплатец, който не пребивава постоянно, и който не получава всичките или почти всичките си доходи в държавата, в която работи, без да пребивава постоянно в нея, отказът на такива преимущества от държавата по месторабота може да бъде оправдан, тъй като преимущества, сравними с тях са, предоставени в държавата по постоянно пребиваване, от чиято компетенция е, по силата на международното фискално право, това съобразяване с личното и семейно му положение.

45. В случая, разликата в третирането се изразява в обстоятелството, че дадена данъчна ставка от 25 % върху първото ниво на дохода, се прилага по отношение на непостоянно пребиваващите лица, които получават в Нидерландия по-малко от 90 % от техния световен доход, докато постоянно пребиваващите в Нидерландия лица, които упражняват там същата стопанска дейност, се ползват от ставка от 13 % върху първото облагаемо ниво на дохода, дори ако получават по-малко от 90 % от световния си доход в тази държава.

46. Според нидерландското правителство, по-високата данъчна ставка цели да компенсира прилагането на прогресивността на данъка, която избягват някои непостоянно пребиваващи лица, поради ограничаването на тяхното данъчно задължение до доходите получени в Нидерландия.

47. Трябва да се уточни, в това отношение, че въз основа на член 24, параграф 2, точка 1 от Конвенцията, която следва образеца на член 23А, параграфи 1 и 3 от типовата конвенция на ОСРЕ (метод на освобождаване с резерва за прогресивност), доходите, получени в държавата, в която данъкоплатецът упражнява стопанската си дейност, без да пребивава там постоянно, се облагат само в тази държава и са освободени от данък в държавата по неговото постоянно пребиваване. Последната има все пак правото да ги вземе предвид, за да изчисли размера на данъка върху останалите доходи на съответния данъкоплатец, с оглед именно да приложи правилото на прогресивността.

48. Фактът, че дадено лице не пребивава постоянно, следователно не позволява то да избегне, при условията на настоящия случай, прилагането на правилото на прогресивността. Двете категории данъкоплатци са следователно в сравнимо положение от гледна точка на това правило.

49. При тези условия, прилагането по отношение на някои непостоянно пребиваващи лица на данъчна ставка върху дохода, по-висока от тази, приложима по отношение на постоянно пребиваващите лица или приравнените на тях, представлява непряка дискриминация, забранена от член 52 от Договора.

50. Трябва да се постави следователно въпросът за евентуално оправдание за тази дискриминация.

51. На първо място, според нидерландското правителство, разлика в данъчната ставка за данъкоплатците, които не пребивават постоянно, и които не внасят осигуровки за социална сигурност, от една страна, и данъкоплатците, които пребивават постоянно и приравнените на тях, от друга страна, е оправдана от необходимостта да се избегне фискалната тежест, обременяваща първите, да бъде чувствително по-лека от тази обременяваща другите. Без прилагане на завишен размер, непостоянно пребиваващите данъкоплатци, които не внасят осигуровки за социална сигурност, биха се ползвали, според него, от данъчно преимущество по отношение на постоянно пребиваващите лица и приравнените на тях, за които премахването на възможността за приспадане на вноските за социална сигурност е довело до увеличаване на облагаемия доход и съответно до увеличаване на данъка.

52. Такъв аргумент не може да бъде възприет.

53. Важно е да се отбележи, че предполагаемото преимущество за непостоянно пребиваващите лица, ако съществува, е последица от решението на нидерландския законодател да премахне възможността за приспадане на вноските за социална сигурност, което по естеството си засяга само данъкоплатците, които са задължени да ги плащат, което, според нидерландското правителство, облагодетелствало тези, които не са задължени да внасят осигуровки за социална сигурност в Нидерландия. Едно такова обстоятелство не би могло да даде повод за данъчна компенсация в тежест на последните, тъй като това би означавало те да бъдат санкционирани да не внасят осигуровки за социална сигурност в Нидерландия.

54. Все пак, трябва да бъде избрано едно от двете възможни разрешения. Или г-н Asscher е редовно зачислен само към белгийската схема за социална сигурност и не може да става въпрос той да бъде санкциониран за това, чрез данъчна компенсация, тъй като той не плаща вноски за социална сигурност в Нидерландия. Или, г-н Asscher би трябвало да бъде зачислен единствено или паралелно към нидерландската схема за социална сигурност, което би позволило на Нидерландия да иска от него вноски за социална сигурност и би имало като последица да го изключи от „скалата чужденци”, както е посочено в точка 8 от настоящото решение. От това следва, че зачисляването или незчисляването към една или друга от националните схеми за социална сигурност не може в нито едно от двете разглеждани положения, да оправдае прилагането на едно увеличено ниво на данъка за непостоянно пребиваващи лица.

55. На второ място, трябва да се проучи, дали разликата в размерите е оправдана от необходимостта да се гарантира единството на фискалната система на съответната държава-членка, както са твърдели, както Staatssecretaris van Financiën в рамките на вътрешноправното производство, така и френското правителство.

56. Наистина, Съдът е постановил, в Решенията от 28 януари 1992 г. по дело *Bachmann* (C-204/90, Recueil, стр. I-249), и по дело Комисия/Белгия (C-300/90, Recueil, стр. I-305), че необходимостта да се гарантира единството на даден фискален режим може да оправдае едно законодателство, което може да ограничи свободното движение на работниците вътре в рамките на Общността.

57. Конкретният случай обаче не е такъв.

58. По посочените по-горе дела е съществувала пряка връзка между възможността за приспадане на вноските за социална сигурност и облагането на сумите, дължими от застрахователите в изпълнение на договорите са застраховка за старост и смърт, връзка, която би трябвало да се запази с оглед опазването на единството на разглежданата фискална система. В действителност, в този случай данъкоплатецът е имал възможността да избира, от една страна възможност за приспадане на застрахователните премии и облагане на капиталите и рентите след изтичане на срока на договора, а от друга страна – неприспадане на премиите, но пък освобождаване на капиталите и рентите получавани след изтичане срока на договора.

59. В случая, напротив, подобна пряка връзка не съществува, между, на ниво на данъка, прилагането на една увеличена ставка за данъка на някои непостоянно пребиваващи лица, които получават по-малко от 90 % от световния си доход в Нидерландия и, от друга страна, несъбирането на вноски за социални осигуровки, от което се ползват доходите с нидерландски източник на тези непостоянно пребиваващи лица.

60. В действителност, от една страна, прилагането на повишена данъчна ставка, не дава основание за никаква социална защита. От друга страна, незчисляването към нидерландската схема за социална сигурност, и като последица от това, несъбирането на вноски за социална сигурност върху доходите от нидерландски източник на някои непостоянно пребиваващи лица, могат, ако те са обосновани, да бъдат резултат само от прилагането, при определяне на приложимото право, на общата и задължителна система на Регламент (ЕИО) №1408/71 на Съвета от 14 юни 1971 г. за прилагането на схеми за социална сигурност на заети лица и членове на техните семейства, които се движат в рамките на Общността (ОВ L 149, стр. 2), и имат за последица, по принцип, въз основа на прилагането на същите разпоредби, присъединяването към една единствена схема за

социална сигурност на държавата по постоянното пребиваване, където те упражняват една част от техните професионални дейности.

61. В това отношение, практиката на Съда, според която държавите-членки нямат възможност да определят в каква степен тяхното собствено законодателство или това на дадена друга държава-членка е приложимо, тъй като те са длъжни да спазват действащите разпоредби на правото на Общността (вж. решения от 23 септември 1982 г., *Kuijpers*, 276/81, *Recueil*, стр. 3027, точка 14; от 12 юни 1986 г., *Ten Holder*, 302/84, *Recueil*, стр. 1821, точка 21, и от 10 юли 1986 г., *Luijten*, 60/85, *Recueil*, стр. 2365, точка 14), се противопоставя на това, държава-членка да цели в действителност, чрез фискални мерки да компенсира неприобщаването и несъбирането на вноски за нейната схема за социална сигурност.

62. С оглед на изложените по-горе съображения, следва да се отговори на първите два въпроса, че член 52 от Договора трябва да се тълкува в смисъл, че той се противопоставя на това дадена държава-членка да прилага по отношение на гражданин на държава-членка, който упражнява дейност като самостоятелно заето лице на нейната територия и успоредно с това упражнява друга дейност като самостоятелно заето лице в друга държава-членка, където той пребивава постоянно, ставка на данъка върху дохода по-висока от тази, приложима по отношение на постоянно пребиваващите лица, които упражняват същата дейност, щом като не съществува никаква обективна разлика в положението между тези данъкоплатци и постоянно пребиваващите данъкоплатци, и приравнените на тях, която може да оправдае такова различие при третирането.

По третия и четвъртия преюдициални въпроси

63. Вече беше отговорено на третия и четвъртия въпроси в рамките на прегледа на евентуалните доводи за дискриминацията (вж. по-специално точки 53 и 54, както и точки 59 - 61).

64. Поради това, следва да се отговори на *Hoge Raad der Nederlanden*, че член 52 от Договора не позволява дадена държава-членка да взема предвид, чрез една завишена ставка на данъчно облагане на дохода, обстоятелството, че поради съответните разпоредби за определяне на приложимото социално законодателство, на Регламент (ЕИО) № 1408/71 на Съвета от 14 юни 1971 г. за прилагането на схеми за социална сигурност на заети лица и членове на техните семейства, които се движат в рамките на Общността, данъкоплатецът не е задължен да внася осигуровки в националната схема за социална сигурност. Обстоятелството, че данъкоплатецът е член на схемата за социална сигурност в държавата по неговото постоянно пребиваване, което също е последица от Регламент № 1408/71, също е без значение в това отношение.

По съдебните разноски

65. Разходите, направени от германското, белгийското, френското и нидерландското правителство, от правителството на Обединеното кралство, както и от Комисията на Европейските общности, за представяне на 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 (пети състав),

като се произнася по въпросите, поставени от Hoge Raad der Nederlanden с Определение от 23 март 1994 г., реши:

1) Гражданин на дадена държава-членка, който упражнява дейност като самостоятелно заето лице в друга държава-членка, където постоянно пребивава, може да се позове в своя полза на правилата на член 52 от Договора за ЕО по отношение на неговата държава по произход, на територията на която той упражнява друга дейност като самостоятелно заето лице, щом като чрез упражняването на стопанска дейност в дадена държава-членка, различна от неговата държава по произход, той се намира, по отношение на последната, в положение, което може да бъде приравнено на това на всеки друг субект, позоваващ се, в своя полза, по отношение на приемащата държава, на правата и свободите, гарантирани от Договора.

2) Член 52 от Договора трябва да се тълкува в смисъл, че той се противопоставя на това дадена държава-членка да прилага по отношение на гражданин на държава-членка, който упражнява дейност като самостоятелно заето лице на нейната територия и успоредно с това упражнява друга дейност като самостоятелно заето лице в друга държава-членка, където той пребивава постоянно, ставка на данъка върху дохода по-висока от тази, приложима по отношение на постоянно пребиваващите лица, които упражняват същата дейност, щом като не съществува никаква обективна разлика в положението между тези данъкоплатци и постоянно пребиваващите данъкоплатци, и приравнените на тях, която може да оправдае такова различие при третирането.

3) Член 52 от Договора не позволява дадена държава-членка да взема предвид, чрез една завишена ставка на данъчно облагане на дохода, обстоятелството, че поради съответните разпоредби за определяне на приложимото социално законодателство, на Регламент (ЕИО) № 1408/71 на Съвета от 14 юни 1971 г. за прилагането на схеми за социална сигурност на заети лица и членове на техните семейства, които се движат в рамките на Общността, данъкоплатецът не е задължен да внася осигуровки в националната схема за социална сигурност. Обстоятелството, че данъкоплатецът е член на схемата за социална сигурност в държавата по неговото постоянно пребиваване, което също е последица от Регламент № 1408/71, също е без значение в това отношение.

Подписи

Произнесено в открито съдебно заседание в Люксембург на 27 юни 1996 година.

Подписи