РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

18 юли 2007 година *

По дело C-182/06

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Cour administrative [Административен съд] (Люксембург) с акт от 6 април 2006 г., постъпил в Съда на 10 април 2006 г., в рамките на производство по дело

Великото херцогство Люксембург

срещу

Hans Ulrich Lakebrink,

Katrin Peters-Lakebrink,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н P. Jann, председател на състав, г-н R. Schintgen, г-н A. Tizzano, г-н M. Ilešič и г-н E. Levits (докладчик), съдии,

* Език на производството: френски.

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,
секретар: г-н R. Grass,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за Великото херцогство Люксембург, от г-н C. Schiltz, в качеството на представител,

— за г-н Lakebrink и г-жа Peters-Lakebrink, от адв. M. Kleyr, avocat,

— за нидерландското правителство, от г-жа H. G. Sevenster и г-жа M. de Mol, в качеството на представители,

— за шведското правителство, от г-жа K. Wistrand, в качеството на представител,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н R. Lyal и г-н J.-P. Keppenne, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 29 март 2007 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 39 ЕО.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Великото херцогство Люксембург и г-н Lakebrink и г-жа Peters-Lakebrink (наричани по-нататък заедно „съпрузите Lakebrink“) във връзка с данъка върху дохода, по отношение на който са били данъчнозадължени лица в Люксембург за 2002 г.

Правната уредба, спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

3 Съпрузите Lakebrink, германски граждани, пребиваващи в Германия, упражняват и двамата дейност по трудов договор изключително в Люксембург. За 2002 г. те искат да бъдат съвместно обложени в тази държава-членка по смисъла на разпоредбите на член 157ter от изменения Закон от 4 декември 1967 година. относно данъка върху дохода (наричан по-нататък „LIR“).

4 В данъчната си декларация, изпратена до люксембургската данъчна администрация, съпрузите Lakebrink посочват отрицателен доход от наеми в размер на 26 080 евро, свързан с два недвижими имота в Германия, на които те са собственици и които не обитават лично. Те искат при определяне на данъчната ставка да бъдат взети предвид тези загуби от наеми — възможност, от която се ползват местните лица.

5 Споменатият отрицателен доход от наеми е надлежно установен в данъчнооблагателния акт на съпрузите за 2002 г., съставен от Finanzamt Trier (Германия) на 30 юли 2003 г. От този данъчнооблагателен акт става ясно, че съпрузите Lakebrink не са получили облагаеми доходи в Германия. Поради това те не са платили данъци в тази страна.

6 В резултат на молбата им съпрузите Lakebrink са обложени съвместно в Люксембург. В съответствие с член 157ter от LIR данъкът е изчислен при данъчната ставка, която е щяла да се приложи, ако те бяха местни лица за тази държава-членка. При определянето на тази ставка обаче не бил взет предвид отрицателният доход от наеми за техните намиращи се в Германия недвижими имоти.

7 Всъщност член 157ter от LIR предвижда, че по изключение от приложимия за местните данъчнозадължени лица режим на данъчно облагане, при който правилото за прогресивното данъчно облагане при изчисляване на данъчната ставка се прилага за всички доходи, за които правото на облагане е предоставено на други държави, режимът на облагане, приложим за чуждестранните данъчнозадължени лица, предвижда, че съгласно член 134 от LIR клаузата за прогресивното данъчно облагане се прилага освен за доходите от източник в страната единствено за доходите от професионална дейност от източник в чужбина на посочените данъчнозадължени лица.

8 Съгласно член 4 от Конвенцията, сключена на 23 август 1958 г. между Великото херцогство Люксембург и Федерална република Германия за избягване на двойното данъчно облагане и за определяне на правила за взаимно административно сътрудничество в областта на данъците върху доходите и върху имуществата и в областта на общинския търговски данък и данъка върху недвижимите имоти, правото да обложи доходите, произтичащи от отдаване под наем на недвижимо имущество, принадлежи на държавата по местонахождение на имота, в конкретния случай — на Федерална република Германия.

9 Съпрузите Lakebrink подават жалба срещу съставения от люксембургската данъчна администрация данъчнооблагателен акт. Тази жалба остава без отговор. Люксембургският административен съд обявява техния иск за изменение на този данъчнооблагателен акт за основателен.

10 Великото херцогство Люксембург подава въззивна жалба срещу това решение пред Cour administrative. Последният си поставя въпроса по-конкретно дали прилагането на член 157ter от LIR представлява забранена с член 39 ЕО непряка дискриминация, доколкото същият води при определяне на данъчната ставка, приложима за доходите на съпрузите Lakebrink с източник от Люксембург, до отказ да се вземат предвид отрицателните доходи от наеми за тяхното намиращо се в Германия недвижимо имущество.

11 При тези условия Cour administrative решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 39 ЕО да се тълкува в смисъл, че той не допуска национална правна уредба като установената в [...] Люксембург с член 157ter [от] LIR, според която гражданин на Общността — който е чуждестранно лице за Люксембург, получаващо доходи от [трудова] дейност от източник в Люксембург, като същите са основна част от неговите облагаеми доходи — не може да се позове за целите на определянето на данъчната ставка, приложима за доходите му от източник в Люксембург, на своите отрицателни доходи от наеми на недвижими имоти, които не обитава лично и които се намират в друга държава-членка, в случая Германия?“

По преюдициалния въпрос

12 С въпроса си препращащата юрисдикция иска по същество да установи дали член 39 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, съгласно която гражданин на Общността, който е чуждестранно лице за държавата-членка, в която получава основната част от облагаемите си доходи, не може да се позове за целите на определянето на данъчната ставка, приложима за посочените доходи, на отрицателни доходи от наеми на недвижими имоти, които не обитава лично и които се намират в друга държава-членка, докато местно лице за първата държава може да се позовава на посочените отрицателни доходи от наеми.

13 Разглежданата в главното производство правна уредба установява различен данъчен режим в зависимост от това дали работник, който получава основната част от своите облагаеми доходи в Люксембург, е местно или чуждестранно лице там.

14 В това отношение най-напред следва да се напомни, че макар самата материя на преките данъци да не е от компетентността на Европейската общност, това не променя факта, че държавите-членки трябва да упражняват запазената им компетентност при спазване на общностното право (вж. по-специално Решение от 14 февруари 1995 г. по дело Schumacker, C-279/93, Recueil, стр. I-225, точка 21 и Решение от 3 октомври 2006 г. по дело FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Recueil, стр. I-9461, точка 30).

15 По-нататък, следва да се установи, че независимо от своето пребиваване и гражданство, всеки гражданин на Общността, който упражнява професионална дейност в държава-членка, различна от тази по местопребиваване, попада в приложното поле на член 39 ЕО (вж. Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Ritter-Coulais, C-152/03, Recueil, стр. I-1711, точка 31).

16 Следователно положението на съпрузите Lakebrink, които са работели в държава-членка, различна от тази, в която е тяхното местопребиваване, попада в приложното поле на член 39 ЕО.

17 Накрая, от постоянната съдебна практика следва, че всички разпоредби на Договора за ЕО, свързани със свободното движение на хора, имат за цел да улеснят гражданите на Общността при упражняването на професионална дейност от какъвто и да е характер на територията на Общността и не допускат мерки, които биха могли да поставят в неблагоприятно положение тези граждани, когато искат да упражняват икономическа дейност на територията на друга държава-членка (вж. Решение от 15 юни 2000 г. по дело Sehrer, C-302/98, Recueil, стр. I-4585, точка 32, както и Решение от 13 ноември 2003 г. по дело Schilling и Fleck-Schilling, C-209/01, Recueil, стр. I-13389, точка 24).

18 Съгласно люксембургските закони, за разлика от лицата, които работят и пребивават в Люксембург, съпрузите Lakebrink, които работят в Люксембург, а пребивават в Германия, не са имали право при определяне на данъчната ставка за получените от тях доходи в Люксембург да поискат вземането предвид загубите на доходи от наеми, свързани с тяхното намиращо се в Германия недвижимо имущество.

19 Следователно третирането на работниците — чуждестранни лица, каквито са съпрузите Lakebrink, предвидено в правната уредба — предмет на главното производство, е по-неблагоприятно от това на работниците местни лица.

20 Обратно, люксембургското и нидерландското правителство изтъкват, че доколкото тази правна уредба не отчита никакви доходи от източници в чужбина, които не са получени в резултат от професионална дейност, независимо дали са положителни или отрицателни, тя предоставя на чуждестранните данъчнозадължени лица данъчен режим, който като цяло е по-благоприятен в сравнение с този на местните данъчнозадължени лица.

21 Такава обща оценка на действието на споменатата правна уредба не може да се приеме, тъй като това би означавало да се лиши от смисъл забраната, установена с член 39 ЕО.

22 Всъщност ако правна уредба като разглежданата в главното производство може да предостави данъчни предимства на чуждестранни данъчнозадължени лица, посочващи доходи от източници в чужбина, които не са получени в резултат от професионална дейност и които са положителни или поне по-голямата част от тях са положителни, то това не важи за чуждестранни данъчнозадължени лица, каквито са съпрузите Lakebrink, които имат единствено отрицателни доходи от източници в чужбина, които не са получени в резултат от професионална дейност.

23 Впрочем както отбелязва генералният адвокат в точка 29 от заключението си, обстоятелството, че в положение като това по главното производство разглежданата правна уредба третира по-неблагоприятно чуждестранни лица, не може да се компенсира с факта, че в други ситуации същата правна уредба не ощетява чуждестранните лица в сравнение с местните лица.

24 В този контекст следва да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика неблагоприятно данъчно третиране, което противоречи на дадена основна свобода, не може да се оправдае с наличието на други данъчни предимства, дори и да се предположи, че такива предимства съществуват (вж. Решение от 12 декември 2002 г. по дело de Groot, C-385/00, Recueil, стр. I-11819, точка 97 и посочената съдебна практика).

25 Освен това важно е да се отбележи, че при липса на облагаеми доходи в държавата по тяхното пребиваване работници или служители като съпрузите Lakebrink нямат възможност да поискат да се вземат предвид загубите от доходи от наеми, свързани с техните недвижими имоти, намиращи се в тази държава, поради което се оказват лишени от всяка възможност да се позоват на отрицателния си доход от наеми при определяне на данъчната ставка за съвкупността от доходите им.

26 При тези условия следва да се провери дали по-неблагоприятното данъчно третиране на работниците, които не пребивават в Люксембург, каквито са съпрузите Lakebrink, може да представлява забранена с член 39 ЕО непряка дискриминация, основана на гражданството.

27 Всъщност съгласно постоянната съдебна практика дискриминация е налице единствено при прилагането на различни правила към сходни положения или при прилагането на едно и също правило към различни положения (Решение по дело Schumacker, посочено по-горе, точка 30, Решение от 29 април 1999 г. по дело Royal Bank of Scotland, C-311/97, Recueil, стр. I-2651, точка 26 и Решение от 22 март 2007 г. по дело Talotta, C-383/05, Сборник, стр. I-6657, точка 18).

28 Впрочем при преките данъци положението на местните и на чуждестранните лица по принцип не е сходно (Решение по дело Schumacker, посочено по-горе, точка 31).

29 Ето защо фактът, че една държава-членка не дава възможност на чуждестранните данъчнозадължени лица да се ползват от някои данъчни предимства, които предоставя на местните данъчнозадължени лица, не води поначало до дискриминация, тъй като тези две категории данъчнозадължени лица не се намират в сходно положение.

30 Съгласно трайно установената съдебна практика различен е обаче случаят, когато чуждестранното лице не получава значителни доходи в държавата по своето пребиваване, а получава основната част от облагаемите си доходи от

дейност в държавата по своята месторабота по такъв начин, че държавата по неговото пребиваване не е в състояние да му предостави предимствата, които са резултат от отчитане на неговото лично и семейно положение (вж. по-специално Решение по дело Schumacker, посочено по-горе, точка 36).

31 Според същата съдебна практика дискриминацията се изразява в това, че личното и семейно положение на чуждестранно лице, което получава основната част от своите доходи и почти всички доходи на своето семейство в държава-членка, различна от тази по своето пребиваване, не се отчита нито в държавата по неговото пребиваване, нито в държавата по неговата месторабота (Решение по дело Schumacker, посочено по-горе, точка 38).

32 Тази съдебна практика намира приложение в положение, подобно на това по главното производство.

33 Всъщност от една страна, посочената в точка 31 от настоящото решение дискриминация се отнася a fortiori до работниците — чуждестранни лица, каквито са съпрузите Lakebrink, които както беше подчертано в точка 25 от настоящото решение, не получават никакъв доход в държавата по своето пребиваване и реализират всички доходи на семейството от дейност, упражнявана в държавата по тяхната месторабота.

34 От друга страна, както сочи генералният адвокат в точка 36 от заключението си, основната идея, на която се базира установената от Съда в посоченото по-горе Решение по дело Schumacker и припомнена в точка 31 от настоящото решение дискриминация, се отнася до всички данъчни предимства, свързани с данъчните възможности на чуждестранното лице, които не се вземат предвид

нито в държавата на пребиваване, нито в държавата по месторабота (вж. също заключението на генералния адвокат Léger по постановеното по дело Ritter-Coulais решение, посочено по-горе, точки 97—99), като освен това данъчните възможности могат да се квалифицират като част от личното положение на чуждестранното лице по смисъла на горепосоченото решение по дело Schumacker.

35 Следователно отказът на данъчната администрация на държава-членка да вземе предвид отрицателните доходи от наеми, свързани с намиращи се в чужбина недвижими имоти на данъчнозадължено лице, представлява дискриминация, забранена с член 39 ЕО.

36 С оглед на изложените по-горе съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 39 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че той не допуска национална правна уредба, която не позволява на гражданин на Общността, който е чуждестранно лице за държавата-членка, в която получава основната част от облагаемите си доходи, да поиска за целите на определяне на приложимата за тези доходи данъчна ставка да бъдат взети предвид отрицателни доходи от наеми на недвижими имоти, които не обитава лично и които се намират в друга държава-членка, докато местно лице за първата държава може да иска посочените отрицателни доходи от наеми да се вземат предвид.

По съдебните разноски

37 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. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Член 39 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че той не допуска национална правна уредба, която не позволява на гражданин на Общността, който е чуждестранно лице за държавата-членка, в която получава основната част от облагаемите си доходи, да поиска за целите на определяне на приложимата за тези доходи данъчна ставка да бъдат взети предвид отрицателни доходи от наеми на недвижими имоти, които не обитава лично и които се намират в друга държава-членка, докато местно лице за първата държава може да иска посочените отрицателни доходи от наеми да се вземат предвид.

Подписи