РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

15 септември 2011 година *

По дело C-240/10,

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Finanzgericht Baden-Württemberg (Германия) с акт от 21 декември 2009 г., постъпил в Съда на 14 май 2010 г., в рамките на производство по дело

Cathy Schulz-Delzers,

Pascal Schulz

срещу

Finanzamt Stuttgart III,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н J.-C. Bonichot, председател на състав, г-н K. Schiemann (докладчик), г-жа C. Toader, г-жа A. Prechal и г-н E. Jarašiūnas, съдии,

* Език на производството: немски.

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,
секретар: г-н B. Fülöp, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 24 март 2011 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за г-жа Schulz-Delzers и г-н Schulz, от адв. S. Hoffmann, Rechtsanwalt,

— за германското правителство, от г-н T. Henze и г-н C. Blaschke, в качеството на представители,

— за испанското правителство, от г-н M. Muñoz Pérez, в качеството на представител,

— за Европейската комисия, от г-н R. Lyal и г-н W. Mölls, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 26 май 2011 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 12 ЕО, 18 ЕО и 39 ЕО.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-жа Schulz-Delzers и г-н Schulz (наричани по-нататък заедно „съпрузите Schulz“), от една страна, и Finanzamt Stuttgart III (наричана по-нататък „Finanzamt“), от друга страна, във връзка с издадени от Finanzamt актове за установяване на данъчни задължения за 2005 г. и 2006 г.

Правна уредба

Облагането на доходите в Германия

3 През 2005 г. и 2006 г. в Германия облагането на доходите е уредено от Закона за данъка върху доходите (Einkommensteuergesetz, наричан по-нататък „EStG“) в приложимата му през посочените години редакция.

4 Съгласно член 1 от EStG неограничено данъчнозадължени лица за данъка върху доходите по-специално са физическите лица, които имат местожителство или обичайно пребиваване в Германия.

5 Ставката на данъка върху доходите се определя съгласно таблица за прогресивно облагане, като данъчната ставка се увеличава с нарастване на доходите. Тази таблица отразява преценката на данъчните възможности на данъчнозадълженото лице, осъществена от законодателя въз основа на условията на живот в Германия.

6 Някои видове доходи са освободени от данък върху доходите. В това отношение по-специално се прави разграничение между доходите, които, макар самите те да не се облагат, се вземат предвид за целите на изчисляването на данъчната ставка, приложима за други доходи съгласно таблица за прогресивно облагане, и доходите, които не се вземат предвид за тази цел. Първият вид доходи се квалифицират като освободени от облагане доходи „при условие че се вземат предвид на основание на прогресивния характер на данъка“ („Progressionsvorbehalt“).

7 Отчитането на основание на прогресивния характер на данъка на някои освободени от облагане доходи при определянето на данъчната ставка, приложима за останалите доходи, е свързано с осъществена от законодателя преценка на данъчните възможности на данъчнозадълженото лице. Според законодателя данъчнозадълженото лице, което получава освободени от облагане доходи, но които се вземат предвид на основание прогресивния характер на данъка, има по-големи данъчни възможности от данъчнозадължено лице, което не разполага с такива доходи. Следователно на основание на прогресивния характер на данъка се вземат предвид някои заместващи доходи, които по принцип са освободени от облагане, като по-специално обезщетенията за безработица. Всъщност тези обезщетения са предназначени не да компенсират определени тежести, а най-общо да гарантират достатъчни средства за издръжка на лицата, които ги получават.

8 За сметка на това, ако законодателят е предвидил освобождаване от облагане, при което съответният доход не се отчита на основание на прогресивния характер на данъка, той се ръководи от принципа, че освободеният от облагане доход не може и не трябва да се разглежда като показател за данъчни възможности, дори за целите на облагането на други доходи.

9 За да се смекчи прогресивното данъчно облагане на доходите по отношение на съпрузите с различни доходи, германският законодател въвежда в полза на неограничено данъчнозадължените лица, които са сключили брак и не са в трайна фактическа раздяла, режим на съвместно облагане, който включва определянето на обща данъчна основа в съчетание с прилагането на т.нар. режим на „поделяне“ („splitting“). За целта получените от съпрузите доходи се събират и се разглеждат като съвместно получени от тях. Данъкът върху доходите на съвместно облаганите съпрузи възлиза на двойния размер на данъка, с който се облага половината от техния общ облагаем доход.

Облагане в Германия на доходите от френски публичноправен орган

10 Спогодбата между Френската република и Федерална република Германия за избягване на двойното данъчно облагане и за установяване на правила за административна и правна взаимопомощ в областта на данъчното облагане на доходите и имуществото, както и в областта на патентните и поземлени налози, подписана в Париж на 21 юли 1959 г. (*Bundesgesetzblatt* 1961 II, стр. 397), изменена с допълнителното споразумение, подписано в Париж на 20 декември 2001 г. (*Bundesgesetzblatt* 2002 II, стр. 2370, наричана по-нататък „френско-германската данъчна спогодба“) предвижда в член 14, параграф 1, първо изречение „принципа на държавата платец“, съгласно който надниците, заплатите и аналогичните възнаграждения, изплащани от публичноправно юридическо лице на едната договаряща държава на местни физически лица на другата държава за предоставяни към съответния момент административни услуги, подлежат на облагане само в първата държава.

11 Член 20, параграф 1 от френско-германската данъчна спогодба предвижда — за да се избегне двойното данъчно облагане — че доходите с произход от Франция, които подлежат на данъчно облагане във Франция по силата на тази спогодба, се изключват от германската данъчна основа на местните лица на Федерална република Германия. Уточнява се, че това правило не ограничава правото на Федерална република Германия да вземе предвид при определяне на данъчните си ставки така изключените доходи.

12 Тези разпоредби се прилагат както за основните заплати на френските държавни служители, пребиваващи в Германия, така и за допълнителните надбавки, които те получават поради тяхното експатриране в Германия.

13 Съгласно член 32b, параграф 1, точка 3 от EStG:

„Ако в рамките на част или на целия данъчен период неограничено данъчнозадължено лице […]

[…]

3. е получавало доходи, които са освободени от данъчно облагане в съответствие със спогодба за избягване на двойното данъчно облагане или друго споразумение между държави, без да се засяга включването им при изчисляване на данъка върху доходите […], за подлежащите на облагане доходи съгласно член 32a, параграф 1 трябва да се приложи специална данъчна ставка“.

14 Член 32b, параграф 2, точка 2 от EStG гласи:

„Специалната данъчна ставка, предвидена в параграф 1, се получава след увеличаване или намаляване на облагаемия доход в съответствие с член 32a, параграф 1 при изчисляване на данъка върху доходите в следния размер [...]

[...]

2. в случаите, предвидени в параграф 1, точки 2 и 3, с описаните там доходи, като извънредните доходи, посочени в тях, следва да се вземат предвид в размер на една пета".

Облагане в Германия на надбавките за експатриране, предоставяни на германските данъчнозадължени лица, които работят в чужбина

15 Макар доходите на данъчнозадължените лица, които работят като държавни служители в чужбина, да се облагат изцяло в Германия с данък върху доходите, евентуалните надбавки, предоставени им поради тяхното експатриране, са освободени в Германия от облагане с данък върху доходите и не се вземат предвид на основание на прогресивния характер на посочения данък.

16 Член 3, точка 64 от EStG предвижда:

„Възнаграждението за дейност в чужбина на работници, които са наети на работа от национално публичноправно юридическо лице и получават на това основание изплащана от национален публичен фонд заплата, се освобождава от

данъчно облагане, доколкото надвишава заплатата, която работникът би получавал за равностойна дейност, осъществявана по мястото на публичния фонд, извършващ плащането. Първото изречение се прилага и когато работникът е нает на работа от друго лице, което определя заплатата съгласно приложимите разпоредби по смисъла на първото изречение, и когато заплатата се плаща изцяло или основно с публични средства от публичен фонд. В случая на други работници, изпратени за ограничен период от време в чужбина, които имат местожителство или обичайно местопребиваване там, размерът на компенсацията за намалена покупателна способност, която им се предоставя от националния работодател, се освобождава от данъчно облагане, доколкото сумата не надвишава по размер допустимите сходни чуждестранни плащания в съответствие с член 54 от Федералния закон за заплатите на държавните служители („Bundesbesoldungsgesetz“)“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

17 Съпрузите Schulz пребивават в Германия и имат две деца на тяхна издръжка. Те са избрали да бъдат съвместно данъчнозадължени лица за всичките си доходи по смисъла на член 1 от EStG, за да могат да се ползват от по-благоприятна обща данъчна основа.

18 Г-н Schulz, германски гражданин, работи като адвокат и е получавал на това основание доходи през 2005 г. и 2006 г.

19 Г-жа Schulz-Delzers, френска гражданка, работи в Германия в качеството си на френски държавен служител като учителка във френско-германско начално училище. През 2005 г. и 2006 г. тя е получавала от френската държава, освен заплатата си, две надбавки, които съгласно член 14 във връзка с член 20, параграф 1 от френско-германската данъчна спогодба са — както заплатата

й — освободени от облагане в Германия, при условие че се вземат предвид на основание на прогресивния характер на данъка.

20 Съответните две надбавки са:

— надбавка във връзка с местните условия на живот, отпускана на френските държавни служители, които работят в чужбина, на основание член 4B, буква г) от Декрет № 2002-22 от 4 януари 2002 г. относно административното и финансовото положение на персонала във френските учебни заведения в чужбина (JORF от 6 януари 2001 г., стр. 387), която има за цел да компенсира загубата на покупателната способност и чийто месечен размер е съответно 437,41 EUR и 444,08 EUR през 2005 г. и 2006 г., и

— „семейна надбавка“, отпускана за децата на издръжка на френските държавни служители, които работят в чужбина, на основание член 4B, буква д) от Декрет № 2002-22, чийто месечен размер е съответно 134,20 EUR и 136,41 EUR през същите две години.

21 Получаваната от г-жа Schulz-Delzers заплата през двете разглеждани в главното производство години е облагана с данък върху доходите във Франция. За сметка на това, посочените в предходната точка от настоящото решение две надбавки — като освободени от облагане доходи съгласно френското законодателство — не са били облагани във Франция.

22 В актовете за установяване на данъчни задължения за 2005 г. и 2006 г. Finanzamt взема предвид освобождаването от данъчно облагане на тези две надбавки, но ги отчита — както и останалата част от възнаграждението на г-жа Schulz-Delzers, след приспадане на нормативно признатите професионални разходи в

размер на 920 EUR за всяка от тези две години — на основание на прогресивния характер на данъка съгласно член 32b, параграф 1, точка 3 и параграф 2, точка 2 от EStG. Това отчитане на посочените надбавки е довело до увеличаване на данъка върху доходите на съпрузите Schulz с 654 EUR и 664 EUR съответно през 2005 г. и 2006 г.

23 Съпрузите Schulz подават жалби по административен ред срещу тези актове за установяване на данъчни задължения, които Finanzamt отхвърля като неоснователни с решения от 30 април 2009 г.

24 С подадена на 18 май 2009 г. пред запитващата юрисдикция жалба съпрузите Schulz оспорват отчитането на двете надбавки по главното производство за целите на изчисляването на данъчната ставка, приложима за други доходи съгласно таблицата за прогресивно облагане. Те искат получените от г-жа Schulz-Delzers надбавки да не бъдат вземани предвид на основание на прогресивния характер на данъка. Те твърдят, че отчитането на тези надбавки на това основание представлява нарушение на член 39 ЕО, тъй като равностойните надбавки, получавани при определените в член 3, точка 64 от EStG условия, не се вземат предвид.

25 Според запитващата юрисдикция член 3, точка 64 от EStG може да възпре френски държавен служител да изпълнява задачи в Германия в рамките на службата си, щом като разглежданите по главното производство надбавки се включват при изчисляването на специалната данъчна ставка, докато германски работник или служител, който работи извън територията на Германия, получава равностойни надбавки, които не се вземат предвид на основание на прогресивния характер на данъка.

26 Освен нарушение на член 39, параграфи 1—3 ЕО според запитващата юрисдикция член 3, точка 64 от EStG представлява и скрита дискриминация, основана на гражданство, тъй като по принцип именно германските граждани се намират в трудово правоотношение с германско публичноправно юридическо лице

и така именно те се ползват, на първо място, от предимството, произтичащо от член 3, точка 64 от EStG.

27 При тези условия Finanzgericht Baden-Württemberg решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) а) Съвместим ли е член 3, точка 64 от [EStG] със свободното движение на работници съгласно член [39 ЕО, понастоящем член 45 ДФЕС]?

б) Съдържа ли член 3, точка 64 от [EStG] скрита дискриминация на основание гражданство, забранена съгласно член [12 ЕО, понастоящем член 18 ДФЕС]?

2) При отрицателен отговор на първия въпрос, съвместим ли е член 3, точка 64 от [EStG] със свободното движение на граждани на Европейския съюз съгласно член [18 ЕО, понастоящем член 21 ДФЕС]?“.

По преюдициалните въпроси

28 В самото начало следва да се констатира — както посочва генералният адвокат в точки 39—43 от заключението си — че от посочените от запитващата юрисдикция в нейните въпроси членове от Договора за ЕО само член 39 ЕО може да се приложи в главното производство.

29 Всъщност, на първо място, член 12 ЕО, който прогласява общ принцип за забрана на всякаква дискриминация, основана на гражданство, се прилага самостоятелно само в случаи, уредени от правото на Съюза, за които Договорът не предвижда специални разпоредби за недопускане на дискриминация. В областта на свободното движение на работници обаче принципът за недопускане на дискриминация е уреден от член 39 ЕО (вж. по-специално Решение от 10 септември 2009 г. по дело Комисия/Германия, C-269/07, Сборник, стр. I-7811, точки 98 и 99, както и цитираната съдебна практика).

30 На второ място, член 18 ЕО, който формулира по общ начин правото на всеки гражданин на Съюза да се придвижва и да пребивава свободно на територията на държавите членки, намира специфичен израз в член 39 ЕО относно свободното движение на работници (вж. Решение от 1 октомври 2009 г. по дело Leyman, C-3/08, Сборник, стр. I-9085, точка 20 и цитираната съдебна практика).

31 От една страна обаче, е безспорно, че г-жа Schulz-Delzers е напуснала Франция, за да се установи в Германия, и от друга страна, нейният статут на работник по смисъла на член 39 ЕО не е оспорен. Следователно поставените въпроси трябва да се разглеждат само в светлината на последната разпоредба (вж. в този смисъл по-специално Решение по дело Leyman, посочено по-горе, точки 18—20 и цитираната съдебна практика).

32 Освен това следва да се подчертае, че въпросът за съвместимостта на член 3, точка 64 от EStG с член 39 ЕО е поставен в главното производство само доколкото посоченият член 3, точка 64 се прилага за надбавки, получавани от германските държавни служители, които работят в чужбина, а не се прилага за надбавки, получавани от държавни служители на друга държава членка, които работят на територията на Германия. За сметка на това, не се поставя под въпрос обстоятелството, че тази разпоредба от германското право не се прилага

по-специално за надбавките, получавани от държавни служители на друга държава членка, които са данъчнозадължени лица в Германия и работят в трета държава членка.

33 При тези условия поставените въпроси, които следва да се разгледат заедно, трябва да се разбират като отнасящи се по същество до това дали член 39 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска разпоредба като член 3, точка 64 от EStG, по силата на която надбавки като разглежданите в главното производство, предоставяни на държавен служител на дадена държава членка, който работи в друга държава членка, за да се компенсира загуба на покупателната способност по мястото на работа, не се вземат предвид за целите на определянето на данъчната ставка, приложима в първата държава членка за другите доходи на данъчнозадълженото лице или на неговия съпруг, докато равностойни надбавки, предоставяни на държавен служител на тази друга държава членка, който работи на територията на първата държава членка, се вземат предвид за целите на определянето на тази данъчна ставка.

34 В това отношение от постоянната съдебна практика е видно, че член 39 ЕО не допуска, от една страна, явната дискриминация, основана на гражданство, както и всички прикрити форми на дискриминация, които чрез прилагане на други разграничителни критерии фактически водят до същия резултат (Решение от 14 февруари 1995 г. по дело Schumacker, C-279/93, Recueil, стр. I-225, точка 26), и че от друга страна, този член забранява всяка, дори приложима без разлика, разпоредба, която възпрепятства или обезкуражава гражданите на дадена държава членка да напуснат своята държава по произход, за да упражнят правото си на свободно движение (Решение от 12 декември 2002 г. по дело De Groot, C-385/00, Recueil, стр. I-11819, точка 78).

35 В главното производство е безспорно, че г-жа Schulz-Delzers, която е упражнила правото си на свободно движение, не е третирана в приемащата държава по-неблагоприятно, отколкото би бил гражданин на тази държава при чисто вътрешно положение. Всъщност по естеството си член 3, точка 64 от EStG не може да се прилага за данъчнозадължени лица, които работят на територията на Германия, и той предоставя предимство изключително на данъчнозадължените лица, които работят извън тази територия.

36 Следователно само ако отказ за предоставяне на това предимство на данъчнозадължено лице, което се намира в положението на г-жа Schulz-Delzers, може да бъде квалифициран като дискриминационен поради други причини — което предполага положението на г-жа Schulz-Delzers да бъде сходно с това на лицата, ползващи се от посоченото предимство — член 39 ЕО би могъл надлежно да бъде изтъкнат в главното производство.

37 Следва обаче да се констатира, че такова сходство липсва в светлината на целта, преследвана с прилагането на таблица за прогресивно облагане, която по необходимост е основана — както бе посочено в точки 5—8 от настоящото решение — на преценката на данъчните възможности на данъчнозадълженото лице, осъществена въз основа на условията на живот на територията на съответната държава членка.

38 В тази перспектива надбавки като тези, попадащи в приложното поле на член 3, точка 64 от EStG, които имат за цел само да позволят на получаващото ги лице да поддържа — независимо от по-високия жизнен стандарт в чужбина — същите условия на живот като тези, от които се е ползвало в Германия, не увеличават данъчните възможности на данъчнозадълженото лице и следователно не се вземат предвид на основание на прогресивния характер на данъка.

39 За сметка на това, надбавките, от които се ползва г-жа Schulz-Delzers в Германия, са предназначени точно да адаптират възнаграждението ѝ към жизнения стандарт в Германия и следователно увеличават нейните данъчни възможности, както те са преценени въз основа на условията на живот на територията на тази държава членка, и в резултат на това се вземат предвид на основание на прогресивния характер на данъка.

40 Фактът, че от гледна точка на френския законодател посочените надбавки имат за цел само да позволят на получаващото ги лице да поддържа — независимо от по-високия жизнен стандарт в Германия — същите условия на живот като тези,

от които се е ползвало във Франция, е ирелевантен в това отношение, тъй като сходството на положенията по необходимост може да бъде преценено само в рамките на една и съща данъчна система и при липсата на мерки за уеднаквяване или хармонизация на равнището на Съюза държавите членки остават компетентни да определят критериите за данъчно облагане на доходите.

41 Обстоятелството, че изборът на съпрузите Schulz да бъдат облагани съвместно, за да се ползват от обща данъчна основа, която е по-благоприятна, отколкото две отделни данъчни основи, е довел до включването на изплащаните на г-жа Schulz-Delzers надбавки при изчисляването на данъчната ставка съгласно таблицата за прогресивно облагане, следователно е последица не от дискриминационно третиране по смисъла на член 39 ЕО, а от прилагането на критерии за данъчно облагане, които държавите членки следва да определят.

42 В това отношение следва да се напомни, че Договорът не гарантира на гражданин на Съюза, че преместването на дейността му в държава членка, различна от тази, в която той е пребивавал дотогава, ще бъде неутрално от гледна точка на данъчното облагане. Като се имат предвид различията в правните уредби на държавите членки в тази област, такова преместване може в зависимост от случая да бъде повече или по-малко благоприятно или неблагоприятно за този гражданин (вж. в този смисъл Решение от 15 юли 2004 г. по дело Lindfors, C-365/02, Recueil, стр. I-7183, точка 34 и Решение от 12 юли 2005 г. по дело Schempp, C-403/03, Recueil, стр. I-6421, точка 45).

43 Следователно на поставените въпроси трябва да се отговори, че член 39 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че допуска разпоредба като член 3, точка 64 от EStG, по силата на която надбавки като разглежданите в главното производство, предоставяни на държавен служител на дадена държава членка, който работи в друга държава членка, за да се компенсира загуба на покупателната способност по мястото на работа, не се вземат предвид за целите на определянето на данъчната ставка, приложима в първата държава членка за другите доходи на данъчнозадълженото лице или на неговия съпруг, докато равностойни надбавки, предоставяни на държавен служител на тази друга държава членка, който

работи на територията на първата държава членка, се вземат предвид за целите на определянето на тази данъчна ставка.

По съдебните разноски

44 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата 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 (четвърти състав) реши:

Член 39 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че допуска разпоредба като член 3, точка 64 от Закона за данъка върху доходите (Einkommensteuergesetz), по силата на която надбавки като разглежданите в главното производство, предоставяни на държавен служител на дадена държава членка, който работи в друга държава членка, за да се компенсира загуба на покупателната способност по мястото на работа, не се вземат предвид за целите на определянето на данъчната ставка, приложима в първата държава членка за другите доходи на данъчнозадълженото лице или на неговия съпруг, докато равностойни надбавки, предоставяни на държавен служител на тази друга държава членка, който работи на територията на първата държава членка, се вземат предвид за целите на определянето на тази данъчна ставка.

Подписи