Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

12 декември 2013 година*

„Свобода на установяване — Равно третиране — Данък върху доходите — Законодателство за избягване на двойното данъчно облагане — Доходи, получени в държава членка, различна от държавата членка на пребиваване — Метод на освобождаване със защитна клауза за прогресивно подоходно облагане — Частично отчитане на личното и семейното положение — Загуба на някои данъчни предимства, свързани с личното и семейното положение на работника“

По дело C-303/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal de première instance de Liège (Белгия) с акт от 31 май 2012 г., постъпил в Съда на 21 юни 2012 г., в рамките на производство по дело

Guido Imfeld,

Nathalie Garcet

срещу

État Belge,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: г-н T. von Danwitz, председател на състав, г-н E. Juhász, г-н A. Rosas (докладчик), г-н D. Šváby и г-н C. Vajda, съдии,

генерален адвокат: г-н P. Cruz Villalón,

секретар: г-н V. Tourrès, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 22 април 2013 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за г-н Imfeld и г-жа Garcet, от M. Levaux и M. Gustin, avocats,

— за белгийското правителство, от г-жа M. Jacobs и г-н J.-C. Halleux, в качеството на представители,

— за естонското правителство, от г-жа M. Linntam, в качеството на представител,

* Език на производството: френски.

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

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 13 юни 2013 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 49 ДФЕС.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-н Imfeld и г-жа Garcet, семейство с постоянно пребиваване в Белгия, от една страна, и État Belge, от друга, във връзка с отчитането при семейното облагане в Белгия на доходи, получени в друга държава членка от г-н Imfeld, които са освободени от данъчно облагане в Белгия, но се включват в данъчната основа за целите на предоставянето на данъчни предимства, свързани с личното и семейното положение на работника, като последицата от това е, че те губят част от своите предимства, на които биха имали право, ако тези доходи не биха били отчитани.

Правна уредба

Спогодбата от 1967 г.

3 Член 14, озаглавен „Свободни професии“, от Спогодбата между Кралство Белгия и Федерална република Германия за избягване на двойното данъчно облагане и за уреждане на някои въпроси в областта на данъка върху доходите и на данъка върху имуществото, включително патентите и поземлените налози, подписана в Брюксел на 11 април 1967 година (*Moniteur belge* от 30 юли 1969 г., наричана по-нататък „Спогодбата от 1967 г.“), гласи:

„1. Доходите на местно за договаряща държава лице, получени от упражняване на свободна професия или на друга самостоятелна дейност, са облагаеми само в тази държава, освен ако това лице обичайно не разполага в другата договаряща държава с установена база за упражняване на дейността си. Ако то разполага с такава база, доходите са облагаеми в другата държава, но единствено доколкото те се отнасят до посочената база.

2. Изразът „свободни професии“ включва по-конкретно самостоятелните дейности […] на лекари, адвокати, инженери, архитекти, зъболекари и счетоводители.“

4 Член 23 от Спогодбата от 1967 г. предвижда в параграф 2, точка 1, че доходите с източник от Германия, които са облагаеми в тази държава по силата на споменатата спогодба, са освободени от данъчно облагане в Белгия. В същата разпоредба обаче се уточнява, че това освобождаване не ограничава правото на Кралство Белгия да взема предвид при определянето на данъчните ставки така освободените доходи.

Белгийското право

5 Съгласно член 126, алинеи 1 и 2 от белгийския Code des impôts sur le revenu (Кодекс за подоходното облагане) от 1992 г. (*Moniteur belge* от 30 юли 1992 г.) в неговата редакция, приложима към фактите в главното производство (наричан по-нататък „CIR от 1992 г.“):

„1. Независимо от режима на имуществените отношения, доходите на съпрузите, различни от доходите от професионална дейност, се кумулират с доходите от професионална дейност на онзи от съпрузите, който има по-високи по размер доходи.

2. Съобщението за данъчни задължения се изготвя на името на двамата съпрузи“.

6 Член 131 от CIR от 1992 г. предвижда за всяко данъчнозадължено лице освободена от данъчно облагане фиксирана част от дохода. Съгласно член 132 от CIR от 1992 г. тази освободена от данъчно облагане фиксирана част от дохода се увеличава в случаите, в които данъчнозадълженото лице има лица на своя издръжка.

7 Когато данъкът се определя на името на съпрузите, това увеличение съгласно член 134, параграф 1, втора алинея от CIR от 1992 г. се прилага приоритетно към частта от доходите на онзи от съпрузите, който има по-високи доходи от професионална дейност. В това отношение член 134, параграф 1 от CIR от 1992 г. предвижда:

„Освободената от данъчно облагане част от дохода, се определя за всяко данъчнозадължено лице поотделно и включва общия размер на фиксираната част, с евентуалните увеличения, и на допълнителните суми, посочени в членове 132 и 133.

Когато се прилага семейно данъчно облагане, допълнителните суми по член 132 се начисляват на данъчнозадълженото лице, чийто облагаем доход е по-висок. […]“.

8 Разпоредбата на член 155 от CIR от 1992 г. гласи:

„Доходите, освободени по силата на спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, се отчитат при определянето на данъка, но последният се намалява пропорционално на частта на освободените доходи от общия размер на доходите.

Същата процедура се прилага по отношение на:

— доходите, освободени от данъчно облагане на основание международни договори или спогодби, доколкото в тях е предвидена защитна клауза за прогресивно подоходно облагане;

[…]

Когато се прилага семейно данъчно облагане, намаляването се изчислява за всяко данъчнозадължено лице върху всички негови нетни доходи“.

9 Впрочем след постановяването на Решение от 12 декември 2002 г. по дело De Groot (C-385/00, Recueil, стр. I-11819) Кралство Белгия приема циркулярно писмо № Ci.RH.331/575.420 от 12 март 2008 г., с което се предвижда намаление на данъка за доходи, освободени по силата на международна спогодба, в допълнение към намалението, предвидено в член 155 от CIR от 1992 г. (наричано по-нататък „циркулярното писмо от 2008 г.“).

10 Това циркулярно писмо гласи:

„1. В белгийската данъчна система данъчните предимства, свързани с личното и семейното положение на данъчнозадълженото лице […] се прилагат както по отношение на доходите от белгийски източници, така и по отношение на доходите от източник в чужбина. Ако съответното семейно или лично положение не е било отчетено в чужбина, част от тези предимства се губят.

Нидерландия прилага метод на освобождаване със защитна клауза за прогресивно подоходно облагане, аналогичен на практикувания в Белгия. В решението си [De Groot, посочено по-горе, Съдът] обаче е приел, че този подход противоречи на правната уредба в областта на свободното движение на хора в [Европейския съюз].

Европейската комисия приканва Белгия да приведе белгийските данъчни разпоредби относно прилагането на метода на освобождаване със защитна клауза за прогресивно подоходно облагане […] в съответствие със задълженията си членове 18 [ЕО], 39 [ЕО], 43 [ЕО] и 56 ЕО […]

Възприето е следното решение: в случаите, в които личното или семейното положение на данъчнозадълженото лице не е отчетено в чужбина, се предоставя намаление на данъка за доходи с източник от чужбина, в допълнение на намалението, предвидено в член 155 [от] CIR от [1992 г.].

[…]

3. Допълнително намаление за доходите, освободени от данъчно облагане по силата на спогодба, се предоставя само при следните условия:

— данъчнозадълженото лице е получило доходи, освободени от данъчно облагане по силата на спогодба в една или няколко държави — членки на [Европейското икономическо пространство (ЕИП)];

— личното или семейното положение на данъчнозадълженото лице не е отчетено при изчисляване на дължимия данък в съответните държави върху доходите, освободени от данък в Белгия;

— данъчнозадълженото лице не е могло да се ползва в Белгия с пълния обем на данъчните предимства, свързани с неговото лично или семейно положение;

— дължимият в Белгия данък, увеличен с дължимия в чужбина данък, е по-висок от данъка, който би бил дължим, ако доходите биха били получени изключително от белгийски източник и съответните данъци за тях биха били дължими в Белгия.

4. Данъчнозадълженото лице, което претендира допълнително намаляване на данъка, трябва да представи доказателство, че отговаря на изискуемите условия“.

Споровете в главното производство

11 Германският гражданин г-н Imfeld и белгийската гражданка г-жа Garcet имат сключен брак, две деца и пребивават в Белгия. Макар и съгласно националноправните норми съпрузите по принцип да подлежат на семейно подоходно облагане, за данъчните 2003 г. и 2004 г. те декларират доходите си в Белгия поотделно, без да посочват, че имат сключен брак.

12 Г-н Imfeld, който упражнява професията на адвокат в Германия, където получава всички свои доходи, не декларира в Белгия никакъв облагаем доход, нито наличието на лица на издръжка. Обратно, г-жа Garcet, която работи като нает лице в Белгия, декларира ипотечни лихви и две деца на издръжка, както и разходи, свързани с упражняването на родителските права.

13 От тези декларации възникват трите спора, отнесени пред запитващата юрисдикция, стоящи в основата на настоящото преюдициално запитване.

Споровете, свързани с данъчното облагане за 2003 г.

14 На 5 април 2004 г. белгийската данъчна администрация първоначално изготвя съобщение за данъчно задължение за данъчната 2003 г. само на името на г-жа Garcet.

15 На 16 ноември 2004 г. въпросната администрация обаче установява, че г-жа Garcet не може да се разглежда като несемейна, и вследствие на това издава акт за изменение на данъчното задължение, обявяващ семейното подоходно облагане на жалбоподателите в главното производство и ново съобщение за данъчно задължение на базата на доходите, декларирани от г-жа Garcet, както и на доходите като самонает лице, получени в Германия от г-н Imfeld.

16 С писмо от 9 декември 2004 г. жалбоподателите в главното производство изразяват несъгласието си във връзка с така съобщеното им изменение на данъчното задължение, като оспорват изчисляването на дължимия данък на името на двамата и отправят искане данъкът да бъде изчислен индивидуално, за да се гарантират свободата на установяване и реалното и пълно освобождаване от данъчно облагане на доходите с източник от Германия, получени от г-н Imfeld.

17 На 13 декември 2004 г. данъчната администрация уведомява жалбоподателите в главното производство за взетото решение за данъчното облагане, като посочва, че освобождаването на доходите, получени в Германия от г-н Imfeld, ще бъде пълно, но че при семейното облагане трябва да се отчетат разходите за упражняване на родителските права, освободената от данъчно облагане фиксирана част от дохода и намаленията на данъка за заместващи доходи.

18 На 10 февруари 2005 г. е изготвено съобщение за данъчно задължение за данъчната 2003 г. единствено на името на г-жа Garcet въз основа на доходи, които са нулирани, като срещу това съобщение на 9 март 2005 г. жалбоподателите в главното производство подават административна жалба.

19 След като на 11 юли 2005 г. тази административна жалба е отхвърлена с решение на регионалния директор на службата за облагане с преки данъци на град Лиеж (Белгия), жалбоподателите в главното производство подават на 29 септември 2005 г. жалба срещу това решение пред запитващата юрисдикция

20 На 13 октомври 2005 г. е изготвено съобщение за данъчно задължение за данъчната 2003 г. общо на името на жалбоподателите в главното производство, като срещу това съобщение на 13 януари 2006 г. същите подават административна жалба.

21 След като на 7 март 2006 г. тази жалба е отхвърлена с решение на регионалния директор на службата за облагане с преки данъци на град Лиеж, на 31 март 2006 г. жалбоподателите в главното производство подават срещу това решение жалба пред запитващата юрисдикция.

Спорът, свързан с данъчното облагане за 2004 г.

22 На 24 юни 2005 г. е изготвено съобщение за данъчно задължение за 2004 г. общо на името на жалбоподателите в главното производство, като срещу това съобщение на 15 септември 2005 г. същите подават административна жалба.

23 След като на 19 октомври 2005 г. тази жалба е отхвърлена с решение на регионалния директор на службата за облагане с преки данъци на град Лиеж, на 21 ноември 2005 г. жалбоподателите в главното производство подават срещу това решение жалба пред запитващата юрисдикция.

Данъчното третиране на доходите, получени в Германия от г-н Imfeld

24 Съгласно Спогодбата от 1967 г. г-н Imfeld е данъчнозадължено лице в Германия за получените в тази държава членка доходи. Видно от писмения му отговор на поставения от Съда въпрос, в рамките на платения данък върху доходите в Германия той е ползвал предимство за дете на издръжка под формата на освободена от данъчно облагане фиксирана част от доход („Freibetrag für Kinder“).

25 Г-н Imfeld е обложен индивидуално, т.е. без той да може да се ползва от режима Ehegattensplitting, режим на семейно подоходно облагане, от който може да се ползват по силата на член 1a, параграф 1, точка 2 от Закона относно данъка върху доходите (Einkommensteuergesetz) данъчнозадължените лица със сключен брак, които не са трайно разделени и които подлежат на данъчно облагане в Германия, пребивавайки в друга държава членка. Видно от акта за отправяне на преюдициалното запитване и от преписката, с която разполага Съдът, за данъчната 2003 г. германските данъчни органи са отказали на жалбоподателя в главното производство правото да се ползва от този режим на данъчно облагане.

26 Подадената от г-н Imfeld жалба срещу този отказ е отхвърлена със съдебно решение на Finanzgericht Köln (Германия) от 25 юли 2007 г., тъй като, от една страна, неговите облагаеми в Германия доходи са по-малко от 90 % от всички доходи на неговото домакинство и от друга страна, доходите на съпругата му надхвърлят както абсолютния праг от 12 372 EUR, така и относителния праг от 10 % от световния доход, предвидени в германската данъчна правна уредба. Finanzgericht Köln подчертава по-конкретно, че Съдът е потвърдил посочените прагове в своето Решение от 14 септември 1999 г. по дело Gschwind (C-391/97, Recueil, стр. I-5451, точка 32).

27 Жалбата на жалбоподателя в главното производство срещу това съдебно решение е отхвърлена с решение на Bundesfinanzhof (Германия) от 17 декември 2007 г.

Анализът на запитващата юрисдикция и преюдициалният въпрос

28 Запитващата юрисдикция посочва, че съвместното данъчно третиране на г-н Imfeld и на г-жа Garcet е законосъобразно. Семейното данъчно облагане на съпрузите е извършено по реда на член 126, параграф 1 от CIR от 1992 г. и съобщението за данъчните задължения на жалбоподателите в главното производство е изготвено на техните две имена. Съгласно член 134, параграф 1, втора алинея от CIR от 1992 г. увеличението на частта, освободена от данък за деца на издръжка, посочено в член 132, 3° от CIR от 1992 г., е било „приложено приоритетно към частта от доходите на онзи от съпрузите, чийто доходи от професионална дейност са по-високи“, в конкретния случай, към частта от доходите на г-н Imfeld.

29 Тази юрисдикция си задава въпроса за съответствието с правото на Съюза на начина на изчисляване на белгийския данък. В това отношение тя преценява, че вследствие на прилагането на метода на освобождаване със защитна клауза за прогресивно подоходно облагане данъкоплатците, като жалбоподателите в главното производство, губят част от освободените от данъчно облагане доходи, на които те има право поради тяхното лично и семейно положение, в резултат на обстоятелството, че те се начисляват приоритетно върху частта от доходите на съпруга, който има по-високи доходи, макар и те да са освободени от данъчно облагане по силата на международна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане. В този смисъл прилагането на член 155 във връзка с член 134, параграф 1 от CIR от 1992 г. към трансгранично положение като това на жалбоподателите в главното производство, изглежда, е от естество да накърни правото на Съюза.

30 При тези обстоятелства, като съединява различните спорове, отнесени от жалбоподателите в главното производство пред него, първоинстанционният съд в Лиеж решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Допуска ли член 39 [ЕО] като последица от прилагането на белгийската данъчна уредба, по-конкретно [на] член 155 от [CIR от 1992 г.] и [на] член [134, параграф 1, втора алинея от CIR от 1992 г.], независимо дали се прилага или не [циркулярното писмо от 2008 г.], доходите на жалбоподателя от професионална дейност в Германия, освободени от данъчно облагане по силата на член [14] от [Спогодбата от 1967 г.], да бъдат отчитани при изчисляването на размера на белгийския данък; да служат за основа за предоставянето на данъчни предимства, предвидени в [CIR от 1992 г.]; и да бъде намалено или предоставено в по-малка степен правото на ползване на тези данъчни предимства като правото на освободена от данъчно облагане фиксирана част от доходите на основание семейното положение на жалбоподателя, отколкото ако и двамата жалбоподатели биха имали доходи с белгийски източник и ако по-високи доходи би получавала жалбоподателката, а не жалбоподателят, щом като в Германия жалбоподателят е облаган индивидуално за своите доходи от професионална дейност и той не може да получи всички данъчни предимства, свързани с неговото лично и семейно положение, отчитано само частично от германските данъчни служби?“.

По преюдициалния въпрос

Предварителни бележки

31 Запитващата юрисдикция иска по същество от Съда да се произнесе по съвместимостта с правото на Съюза на данъчното третиране в държава членка, в случая Кралство Белгия, прилагано по отношение на доходите на семейна двойка, пребиваваща в тази държава членка, единият от членовете на която получава доходи в тази държава, докато другият упражнява професионална дейност като самонаето лице в друга държава членка, в случая Федерална република Германия, където същият получава всички свои доходи, които представляват по-голямата част от доходите на двойката и са облагаеми в Германия и освободени в Белгия по силата на международна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане.

32 Следва да се уточни, че макар и двете данъчни предимства, свързани с личното и семейното положение на данъчнозадължените лица, а именно приспадането на разходите за упражняване на родителски права и освобождаването на допълнителна част от доходите от данъчно облагане за деца на издръжка, да се разглеждат в споровете в главното производство, в своя въпрос запитващата юрисдикция има предвид по-конкретно „освободената от данъчно облагане фиксирана част от доходите на основание семейното положение на жалбоподателя“, като същевременно тя се позовава на начините на изчисляване, определени в член 134, параграф 1, втора алинея от CIR от 1992 г.

33 С тази формулировка запитващата юрисдикция сочи данъчното предимство, каквото е допълнителната част на освободените от данъчно облагане доходи за деца на издръжка, предвидена в член 132 от CIR от 1992 г. Тя изтъква, че такова данъчно предимство се предоставя по белгийското законодателство на семейната двойка като цяло и че поради начините на изчисление, предвидени в член 134 от CIR от 1992 г., съгласно който посочената допълнителна част се изчислява върху по-високите облагаеми доходи на единия от двамата съпрузи, в положение като това на жалбоподателите в главното производство това предимство се оказва намалено или предоставено в по-малка степен, отколкото в положение, при което и двамата биха имали доходи, получавани в Белгия и ако г-жа Garcet, а не г-н Imfeld, беше получавала по-високите доходи.

34 Вследствие на това възможността за приспадане на разходите за упражняване на родителски права не е част от предимствата, които запитващата юрисдикция има предвид в своя въпрос. Както потвърждава белгийското правителство в съдебното заседание, определянето на приспаданите разходи за упражняване на родителски права е подчинено на различни правила, тъй като това приспадане се предоставя чрез пропорционално разпределение върху доходите на всеки от съпрузите. То добавя, че в конкретния случай г-жа Garcet е ползвала приспадане за разходи за упражняване на родителски права пропорционално на частта, която нейните доходи представляват в общите доходи на съпружеската двойка.

Относно свободата, приложима към положението на жалбоподателите в главното производство

35 Запитващата юрисдикция се позовава в своя въпрос на член 39 ЕО, който понастоящем съответства на член 45 от ДФЕС относно свободното движение на работниците, като същевременно в разясненията, предоставени в акта за отправяне на преюдициалното запитване, тя се позовава няколкократно на свободата на установяване.

36 Г-н Imfeld обаче, който е немски гражданин и пребивава в Белгия, работи в Германия в качеството си на адвокат като самонаето лице. Разпоредбата на Спогодбата от 1967 г., изрично посочена от запитващата юрисдикция като приложима към делата в главното производство, обаче се отнася до свободните професии и до самостоятелните дейности с аналогичен характер.

37 Вследствие на това положението на г-н Imfeld не попада в приложното поле на свободното движение на работници, а на свободата на установяване, която обхваща достъпа до дейностите като самонаето лице и тяхното упражняване (вж. по-конкретно Решение от 11 март 2004 г. по дело de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, стр. I-2409, точка 40).

38 Както Съдът няколкократно е приел, макар и запитващата юрисдикция да е ограничила преюдициалния си въпрос до тълкуването на свободното движение на работници, това обстоятелство не е пречка Съдът да предостави на националната юрисдикция всички насоки за тълкуване на общностното право, които могат да бъдат полезни за решаване на делото, с което тя е сезирана, независимо дали тази юрисдикция ги е посочила във въпроса си (вж. в този смисъл Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Ritter-Coulais, C-152/03, Recueil, стр. I-1711, точка 29 и Решение от 23 април 2009 г. по дело Rüffler, C-544/07, Сборник, стр. I-3389, точка 57).

39 Следователно преюдициалният въпрос трябва да се разбира като визиращ член 43 ЕО, на който понастоящем съответства член 49 ДФЕС.

По въпроса

40 Със своя въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че той не допуска прилагането на данъчна правна уредба на държава членка, каквато е разглежданата в главното производство, която има за последица лишаването на съпружеска двойка, пребиваваща в тази държава и получаваща доходи едновременно в нея и в друга държава членка, в която един от членовете на съпружеската двойка е данъчно облаган индивидуално за своите професионални доходи и не може да се ползва от всички данъчни предимства, свързани с неговото лично и семейно положение, от определено данъчно предимство поради реда и условията за неговото прилагане, докато тази двойка би имала право да се ползва от това предимство, ако би получавала всичките си доходи или по-голямата част от тях в своята държава членка на пребиваване.

Относно съществуването на ограничение на свободата на установяване

41 В самото начало трябва да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика в отсъствието на мерки за уеднаквяване или хармонизация, приети от Съюза, държавите членки са компетентни да определят критериите за данъчно облагане на доходите и имуществото, с оглед на премахването, ако е необходимо със сключването на спогодби, на двойното данъчно облагане. В този контекст държавите членки са свободни в рамките на двустранни спогодби да определят критериите за привързване с оглед на разпределянето на данъчните правомощия (вж. по-специално Решение по дело De Groot, посочено по-горе, точка 93, Решение от 16 октомври 2008 г. по дело Renneberg, C-527/06, Сборник, стр. I-7735, точка 48 и Решение от 28 февруари 2013 г. по дело Beker, C-168/11, точка 32).

42 Това разпределяне на данъчните правомощия обаче не позволява на държавите членки да прилагат мерки, които противоречат на гарантираните от Договора за функционирането на ЕС свободи на движение. Всъщност, що се отнася до упражняването на така разпределеното правомощие за данъчно облагане в рамките на двустранните спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, държавите членки са длъжни да се съобразяват с правилата на Съюза (Решение по дело De Groot, точка 94, Решение по дело Renneberg, точки 50 и 51, както и Решение по дело Beker, точки 33 и 34, посочени по-горе,).

43 Следва също да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда по принцип държавата членка на пребиваване трябва да предостави на данъчнозадълженото лице всички данъчни предимства, свързани с неговото лично и семейно положение, тъй като тази държава членка, освен по изключение, е в най-добра позиция да прецени личния данъчен капацитет на това лице, доколкото в нея е центърът на неговите лични и имуществени интереси (вж. по-конкретно Решение по дело от 14 февруари 1995 г., Решение по дело Schumacker, C-279/93, Recueil, стр. I-225, точка 32, Решение от 16 май 2000 г. по дело Zurstrassen, C-87/99, Recueil, стр. I-3337, точка 21 и Решение по дело Beker, посочено по-горе, точка 43).

44 От посоченото съдебно решение следва също, че задължението да се отчита личното и семейното положение, може да тежи върху държавата членка по заетост само когато данъчнозадълженото лице получава всички или почти всичките си облагаеми доходи от дейности, упражнявани в нея, и когато не получава значителни доходи в държавата, за която то е местно лице, поради което последната не е в състояние да му предостави предимствата, свързани с отчитането на личното и семейното му положение (вж. по-конкретно посочените по-горе решения по дела Schumacker, точка 36, Gschwind, точка 27, Zurstrassen, точки 21—23 и De Groot, точка 89).

45 Именно в светлината на тези принципи трябва да се разглежда съвместимостта със свободата на установяване на прилагането на белгийската правна уредба към положение като разглежданото в главното производство.

46 Доходите на жалбоподателите по главното производство са обект на семейно подоходно облагане в Белгия, където те пребивават и където получените в Германия от г-н Imfeld доходи са освободени от данъчно облагане, а за получените от него доходи той е бил обложен индивидуално в Германия, където работи, съгласно Спогодбата от 1967 г.

47 Както в Германия, така и в Белгия е било отчетено, поне частично, тяхното лично и семейно положение. Жалбоподателят в главното производство е имал право по силата на германската данъчна правна уредба на освобождаване от данък за деца на издръжка („Freibetrag für Kinder“), без обаче да е могло той да се ползва от режима Ehegattensplitting.

48 По силата на белгийската данъчна правна уредба съпружеската двойка на жалбоподателите в главното производство по принцип има право на допълнително освобождаване за деца на издръжка. Тя обаче не е могла да се възползва ефективно от него. Допълнителната част от доходите, която може да бъде освободена, всъщност е била изчислена върху получените от г-н Imfeld доходи в Германия, тъй като те представляват по-голямата част от доходите на съпружеската двойка. Посочените доходи впоследствие обаче са били извадени от данъчната основа, доколкото те са били освободени от данъчно облагане по силата на Спогодбата от 1967 г., така че в крайна сметка никаква част от дохода не е била освободена от данък конкретно на основание допълнителното освобождаване от данъчно облагане за дете на издръжка.

49 Следователно данъчна правна уредба като разглежданата в главното производство, и по-конкретно съвместното прилагане на метода на освобождаване със защитна клауза за прогресивно подоходно облагане, предвиден в член 155 от CIR от 1992 г., и на условията и реда за прилагане на допълнително освобождаване на доход от данъчно облагане за дете на издръжка, установени в член 134 от CIR от 1992 г., е в ущърб на съпружеските двойки, които се намират в положението на жалбоподателите в главното производство, характеризиращо се с обстоятелството, че по-голямата част от техните доходи е получена в държава членка, различна от Кралство Белгия, в сравнение със съпружеските двойки, получаващи всичките си доходи или по-голямата част от тях в Белгия.

50 В качеството си на двойка жалбоподателите в главното производство действително са понесли неблагоприятни последици, тъй като те не са се ползвали от данъчното предимство, произтичащо от прилагането на допълнително освобождаване на доход от данъчно облагане за дете на издръжка, на каквото са щели да имат право, ако биха получавали получили всичките си доходи в Белгия или, най-малкото, ако получените от г-жа Garcet доходи в Белгия биха били в по-голям размер от тези, получени от нейния съпруг в Германия.

51 Така, разглежданата в главното производство правна уредба въвежда различно данъчно третиране на двойките — граждани на Съюза и пребиваващи на територията на Кралство Белгия, от гледна точка на източника и размера на техните доходи, което може да окаже възпиращо действие върху упражняването от последните на гарантираните с Договора свободи, и по-специално на свободата на установяване (вж. в този смисъл Решение по дело Beker, посочено по-горе, точка 52).

52 Затова посочената правна уредба може да възпре гражданите на посочената държава членка да упражнят своята свобода на установяване чрез осъществяване на икономическата си дейност в друга държава членка, продължавайки същевременно да пребивават в първата държава (вж.

по-конкретно Решение от 13 април 2000 г. по дело Baars, C-251/98, Recueil, стр. I-2787, точки 28 и 29, както и Решение от 19 ноември 2009 г. по дело Filipiak, C-314/08, Сборник, стр. I-11049, точка 60).

53 Тя може също така да възпре гражданите на други държави членки, различни от Кралство Белгия, да упражнят в качеството си на граждани на Съюза правото си на свободно движение чрез установяване на пребиваването си в посочената държава членка, по-специално за целите на сближаването на семейството, като същевременно продължат да упражняват икономическа дейност в държавата членка, на която са граждани.

54 От друга страна, белгийската данъчна уредба не отчита трансграничните положения, каквото е разглежданото в делата по главните производства, и следователно не позволява да се санират отрицателните последици, които тази пречка може да има върху упражняването на свободите, гарантирани на гражданите на Съюза от Договора.

55 Както подчертава Комисията в писменото си становище, правилото, съгласно което допълнителното освобождаване на доход от данъчно облагане за дете на издръжка се прилага върху по-голямата част от доходите на двойката, принципно има за цел постигането на максимален ефект от данъчното предимство в полза на двойката като цяло, включително и на съпруга с по-ниски доходи. И тъй като данъчната ставка има прогресивен характер, предоставянето на допълнителното освобождаване от данъчно облагане на съпруга с по-високи доходи е по-благоприятно за двойката, отколкото разпределянето на равни части или пък пропорционалното разпределяне. Колкото и да е странно, приложено спрямо трансгранично положение като разглежданото в главното производство, посоченото правило при определени обстоятелства предизвиква тъкмо обратния ефект, в конкретния случай — поради обстоятелството че съпругът с по-високи доходи получава всички свои доходи в държава членка, различна от Кралство Белгия.

56 Обратно на изтъкваното от белгийското правителство, така намереното ограничение на свободата на установяване не е непременно последица от различията в националните разпоредби, които са предмет на делата в главното производство.

57 Всъщност семейната двойка на жалбоподателите в главното производство е била лишена от част от данъчните облекчения, предвидени за двойките от местни лица, поради факта че единият от тях е упражнил свободата си на установяване, и поради условията и реда за прилагане на допълнителното освобождаване от данъчно облагане на доход за дете на издръжка, предвидени в белгийската данъчна правна уредба (вж. в този смисъл Решение по дело De Groot, посочено по-горе, точка 87).

58 Белгийското правителство не би следвало да изтъква и това, че разглежданата в главното производство данъчна правна уредба не съставлява ограничение на свободата на установяване, след като упражняването от страна на г-н Imfeld на тази негова свобода не е утежнило с нищо данъчното му положение, доколкото, от една страна, той не е бил длъжен да заплати в Германия данък, по-голям от този, който би бил длъжен заплати в Белгия, и доколкото, от друга страна, неговото лично и семейно положение е било отчетено в Германия, така че Кралство Белгия било напълно освободено от всякакво задължение в това отношение.

59 Наистина, както е видно от изложението на фактите в главното производство, г-н Imfeld в конкретния случай се е ползвал от частично отчитане на неговото лично и семейно положение в Германия, като му е било предоставено освобождаване от данъчно облагане за деца на издръжка („Freibetrag für Kinder“).

60 Не следва обаче да се счита, че предоставянето на това данъчно предимство в Германия може да компенсира загубата на данъчното предимство, претърпяна от жалбоподателите в главното производство в Белгия.

61 Всъщност държава членка не може да се позовава на съществуването на предимство, предоставено едностранно от друга държава членка, в конкретния случай държавата членка, в която г-н Imfeld работи и получава всичките си доходи, за да се отклони от задълженията си, произтичащи от Договора, по-специално от неговите разпоредби относно свободата на установяване (вж. в този смисъл по-конкретно Решение от 8 ноември 2007 г. по дело Amurta, C-379/05, Сборник, стр. I-9569, точка 78, Решение от 11 септември 2008 г. по дело Eckelkamp и др., C-11/07, Сборник, стр. I-6845, точка 69 и Решение от 11 септември 2008 г. по дело Arens-Sikken, C-43/07, Сборник, стр. I-6887, точка 66).

62 Впрочем белгийската данъчна правна уредба установява данъчно предимство в полза на двойките по-специално под формата на „допълнително освобождаване от данъчно облагане за дете на издръжка“, което се прилага към доходите на онзи член на двойката, получаващ по-голямата част от доходите, без по никакъв начин да отчита обстоятелството, че последният може, вследствие на упражняването на гарантираните с Договора свободи, да не получава лично доходи в Белгия и като непосредствена и автоматична последица от това двойката да загуби изцяло възможността да се ползва от съответното предимство. Именно автоматичният характер на тази загуба, независимо от данъчното третиране в Германия на жалбоподателя в главното производство, води до накърняване на свободата на установяване.

63 При това положение обстоятелството, че по делата в главното производство личното и семейното положение на г-н Imfeld е било частично отчетено в Германия при неговото индивидуално облагане и че вследствие на това той е могъл да се ползва там от данъчно предимство, не може да бъде изтъквано от белгийското правителството, за да докаже липсата на ограничение на свободата на установяване.

Относно основанията за ограничението на свободата на установяване

64 Установена съдебна практика е, че мярка, която може да препятства закрепената в член 49 ДФЕС свобода на установяване, е допустима само ако тя преследва легитимна цел, съвместима с Договора, и е оправдана с императивни съображения от обществен интерес. Освен това в подобен случай прилагането на такава мярка трябва да може да гарантира осъществяването на въпросната цел и да не надхвърля това, което е необходимо за постигането ѝ (вж. по-конкретно Решение по дело de Lasteyrie du Saillant, посочено по-горе, точка 49, Решение от 13 декември 2005 г. по дело Marks & Spencer, C-446/03, Recueil, стр. I-10837, точка 35 и Решение от 21 януари 2010 г. по дело SGI (C-311/08, Сборник, стр. I-487, точка 56).

65 В своя отговор на поставения от Съда въпрос белгийското правителство изтъква, че неговата данъчна правна уредба във всички случаи е обоснована от необходимостта да се запази справедливо разпределение на данъчните правомощия между държавите членки.

66 По-конкретно от посочените по-горе решения по дела Schumacker и De Groot това правителство прави извод, че съществува взаимовръзка между данъчното облагане на доходите и отчитането на личното и семейното положение на данъчнозадължените лица в смисъл, че това положение би трябвало да се взема предвид в държавата по пребиваване само ако са налице доходи, подлежащи на данъчно облагане в тази държава. Белгийското правителство подчертава, че съгласно Спогодбата от 1967 г. доходите, получавани в държавата членка на заетост, се освобождават в държавата по местопребиваване. Характерно обаче за системата за

освобождаване от данъчно облагане било да се нулира данъчната основа и да се възпрепятства прилагането на приспаданията, независимо дали те са свързани, или не с личното и семейното положение.

67 Според белгийското правителство, да се отиде по-далеч от необлагането, като данъчните предимства, свързани с личното и семейното положение, се прехвърлят на друго данъчнозадължено лице, би надхвърлило изискванията на правото на Съюза, така както то е тълкувано от Съда по дело De Groot, посочено по-горе, от което следвало единствено, че предимствата трябва да се предоставят в пълен обем и да се приспадат изцяло от облагаемите доходи. Прехвърлянето на предимствата на съпруга в крайна сметка щяло да доведе до нарушаване на правото на Кралство Белгия да упражнява данъчната си компетентност във връзка с дейностите, осъществявани на негова територия от този съпруг.

68 В това отношение следва да се отбележи, че запазването на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки несъмнено може да представлява императивно съображение от общ интерес, позволяващо да се оправдае ограничение на упражняването на свобода на движение в рамките на Съюза (Решение по дело Beker, посочено по-горе, точка 56).

69 Същевременно обаче Съдът вече е приел, че държавата членка, за която данъчнозадълженото лице е местно лице, не може да изтъква такова основание, с цел да избегне отговорността, която тя по принцип има — да предоставя полагаемите се лични и семейни приспадания на посоченото данъчнозадължено лице, освен ако тази държава не е освободена по силата на спогодба от задължението си да отчита в неговата цялост личното и семейното положение на данъчнозадължените лица, пребиваващи на нейна територия и осъществяващи частично своята икономическа дейност в друга държава членка, или ако тя установи, че дори без да действа каквато и да било спогодба, една или няколко държави предоставят във връзка с облаганите от тях доходи предимства, свързани с личното и семейното положение на данъчнозадължените лица, които не пребивават на територията на тези държави, но които получават облагаеми доходи в тях (вж. в този смисъл Решение по дело De Groot, точки 99 и 100, както и Решение по дело Beker, точка 56, посочени по-горе).

70 В този контекст Съдът уточнява в точка 101 от Решение по дело De Groot, посочено по-горе, че механизмите, използвани, за да се премахне двойното данъчно облагане или националните данъчни системи, които водят до неговото премахване или намаляване, трябва същевременно да гарантират на данъчнозадължените лица в съответните държави, че в крайна сметка надлежно ще бъдат отчетени всички обстоятелства, свързани с тяхното лично и семейно положение, независимо от начина, по който съответните държави членки са разпределили това задължение помежду си, за да не се създава неравно третиране, несъвместимо с разпоредбите на Договора относно свободното движение на хора, което не би било изобщо резултат от съществуващите различия между националните данъчни правни уредби.

71 Тези съображения се отнасят и до положението на семейната двойка на жалбоподателите в главното производство.

72 Впрочем Спогодбата от 1967 г. не налага на държавата членка по заетост никакво задължение за отчитане на личното и семейното положение на данъчнозадължените лица, пребиваващи в другата държава членка, страна по тази спогодба.

73 От друга страна, разглежданата в главното производство данъчна правна уредба не установява никаква взаимовръзка между данъчните предимства, които тя предоставя на гражданите на съответната държава, и данъчните предимства, от които те могат да се ползват при данъчното им облагане в друга държава членка. Жалбоподателите в главното производство не са могли да

се ползват от допълнителното освобождаване от данъчно облагане на доход за дете на издръжка не защото са се ползвали от еквивалентно предимство в Германия, а единствено защото ползването на това предимство е обезсилено от реда и условията за неговото прилагане.

74 Белгийското правителство впрочем подчертава в това отношение, че циркулярното писмо от 2008 г., което се разглежда като механизъм, установяващ такава взаимовръзка, не е приложимо към положението на г-н Imfeld, поради това че същият не получава облагаеми доходи в Белгия.

75 Във всеки случай обосновка, свързана с необходимостта да се запази балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, може да се приеме по-конкретно когато съответната правна уредба има за цел предотвратяването на определени практики, които могат да застрашат правото на държава членка да упражнява данъчните си правомощия по отношение на извършваните на нейна територия дейности (вж. в този смисъл Решение от 29 март 2007 г. по дело Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Сборник, стр. I-2647, точка 42, Решение от 18 юли 2007 г. по дело Oy AA, C-231/05, Сборник, стр. I-6373, точка 54, Решение по дело SGI, посочено по-горе, точка 60 и Решение по дело Beker, посочено по-горе, точка 57).

76 В настоящия случай обаче признаването от страна на Кралство Белгия на приспаданията от личен и семеен характер в пълния им обем по отношение на жалбоподателите в главното производство не би застрашило това право. По този начин посочената държава членка не би се отказала от част от своите данъчни правомощия в полза на други държави членки. Както подчертава Комисията, в конкретния случай загубата на предимството, предоставено на съпружеската двойка, засяга единия от съпрузите, който подлежи на белгийско данъчно облагане. Ограничителното действие за съпружеската двойка се състои не в неблагоприятно третиране на освободения от данък доход на г-н Imfeld, а в неблагоприятно третиране на дохода на неговата съпруга, г-жа Garcet, получен изключително само в Белгия и изцяло подлежащ на облагане с белгийски данък, без последната да може да се ползва от съответните данъчни предимства.

77 От своя страна естонското правителство счита, че разглежданата в главното производство белгийска данъчна правна уредба има за цел да избегне едновременното отчитане на личното и семейното положение на данъчнозадълженото лице в две държави членки и следователно недължимо предоставяне на двойно предимство. В този смисъл то изтъква, че Съдът е допуснал възможността държавите членки да възпрепятстват двойното приспадане на загуби и че в това отношение той препраща към точка 47 от Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе.

78 Както посочва генералният адвокат в точка 82 от своето заключение, дори да се приеме, че различните данъчни предимства, предоставени съответно от двете разглеждани държави членки, са сравними, и да може да се заключи, че жалбоподателите по главното производство действително са се ползвали от двойно предимство, това обстоятелство във всички случаи би било само резултат от паралелното прилагане на германската и на белгийската правна данъчна уредба, както е договорено между тези две държави членки в рамките на Спогодбата от 1967 г.

79 В замяна на това е допустимо съответните държави членки да отчитат данъчни предимства евентуално предоставени от друга държава членка по данъчно облагане, при условие че както е видно от точка 70 от настоящото съдебно решение, независимо от начина, по който съответните държави членки са разпределили това задължение помежду си, на данъчнозадължените лица е гарантирано, че ще бъдат надлежно отчетени всички обстоятелства, свързани с тяхното лично и семейно положение.

80 Вследствие на това на поставения въпрос следва да се отговори, че член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че той не допуска прилагането на данъчна правна уредба на държава членка, каквато е разглежданата по главното производство, която има за последица лишаването на

съпружеска двойка, пребиваваща в тази държава и получаваща доходи едновременно в нея и в друга държава членка, от реалното ползване на определено данъчно предимство поради реда и условията за неговото прилагане, докато тази двойка би имала правото да се ползва от него, ако съпругът с по-високи доходи не получава всичките свои доходи в друга държава членка.

По съдебните разноски

81 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 (пети състав) реши:

Член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че той не допуска прилагането на данъчна правна уредба на държава членка, каквато е разглежданата в главното производство, която има за последица лишаването на съпружеска двойка, пребиваваща в тази държава и получаваща доходи едновременно в нея и в друга държава членка, от реалното ползване на определено данъчно предимство поради реда и условията за неговото прилагане, докато тази двойка би имала правото да се ползва от него, ако съпругът с по-високи доходи не получава всичките свои доходи в друга държава членка.

Подписи