ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ Г-Н PAOLO MENGOZZI

представено на 29 март 2007 година [1]

1. С настоящото преюдициално запитване Cour administrative (Административен съд) (Люксембург) иска по същество Съдът да уточни, дали национална правна уредба като тази, съдържаща се в член 157ter от изменения Закон от 4 декември 1967 г. относно данъка върху дохода (наричан по-нататък „LIR"), противоречи на принципа на свободното движение на работници (член 39 ЕО). Въз основа на тази разпоредба, загубите от наем на недвижими имоти, намиращи се на територията на друга държава-членка, понесени от гражданин на Общността, който независимо че не пребивава постоянно на територията на Великото херцогство, получава там основната част от облагаемия си доход, не се взимат предвид.

2. Съдът вече е имал повод да се произнесе по аналогичен въпрос по делото Ritter-Coulais, по което е оценил съвместимостта с член 39 ЕО на германска правна норма, неразрешаваща на физически лица, получаващи доходи като наети лица в Германия — страна, в която са били местни лица за данъчни цели, при изчисляване на данъчната им ставка да включват загубите на доходи от наем на къща за жилищни нужди, намираща се в друга държава-членка, която тези лица използват за лични нужди [2] Настоящото дело се различава от посоченото по-горе в два аспекта: на първо място, както се установява от вече предоставените сведения, противно на нормата, която е предмет на разглеждане по делото Ritter-Coulais, разглежданата по настоящото дело люксембургска норма не взима предвид, за целите на изчисляване на приложимата ставка, евентуални положителни приходи на чуждестранно лице, получени от отдаване под наем на недвижимо имущество, намиращо се в чужбина. На второ място, загубите, които ищците изтъкват в главното производство, дало повод за настоящото дело, се отнасят до отдадени под наем недвижими имоти, които те не заемат лично.

1 — Език на оригиналния текст: италиански.

2 — Решение от 21 февруари 2006 г. (C-152/03, Recueil, стр. I-1711).

I — Правна уредба

А — *Приложимото общностно право*

3. Член 39 ЕО има следното съдържание:

„1. Свободното движение на работници се гарантира в рамките на Общността.

2. Тази свобода на движение налага премахването на всякаква дискриминация, основаваща се на гражданство, между работниците от държавите-членки що се отнася до заетост, възнаграждение и други условия на труд.

3. Тя включва и правото, при спазване на ограниченията, основаващи се на съображения за обществен ред, обществена сигурност и обществено здраве:

а) да се приемат действително направени предложения за наемане на работа;

б) да се придвижва свободно на територията на държавите-членки за тази цел;

в) да престоява в държава-членка с цел заетост, в съответствие с разпоредбите, уреждащи заетостта на гражданите от тази държава, предвидени в законови, подзаконови или административни разпоредби;

г) да остава на територията на държава-членка след наемане на работа в тази държава, при условията, които се предвиждат в регламенти за приложение, съставени от Комисията."

Б — *Националното право*

4. Приложимите в случая разпоредби относно облагането на физическите лица се съдържат главно в посочения по-горе LIR, както и в Конвенцията 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, сключена на 23 август 1958 г. между Великото херцогство Люксембург и Федерална република Германия (наричана по-нататък „КДДО").

5. Член 157ter от LIR предвижда по-конкретно, че данъчнозадължените лица, които са чуждестранни лица за Люксем-

бург, но се облагат в тази държава за поне 90 % от общия размер на доходите им от професионална дейност от източници „в Люксембург“ и в чужбина, при отправено искане в този смисъл се облагат във Великото херцогство за облагаемите там доходи. В тези случаи данъчната ставка се изчислява, като се държи сметка за ставката, която би се прилагала по отношение на тях, ако пребиваваха във Великото херцогство, като за целта се вземат предвид доходите им от източник в Люксембург и доходите им *от професионална дейност* от източници в чужбина [3].

6. Обратно, от преписката по настоящото дело е видно, че в случай на данъчнозадължено лице, пребиваващо в Люксембург, за определяне на приложимата по отношение на него данъчна ставка се взимат предвид неговите общи данъчни възможности, като се отчитат и евентуални загуби, произтичащи от отдаване под наем на недвижимо имущество, намиращо се в чужбина (член 134 от LIR).

7. Според член 4 от КДДО доходите от отдаване под наем на недвижимо имущество се облагат в договарящата държава, на чиято територия се намират имотите.

8. Също съгласно посочената конвенция държавата, на която лицето е местно лице, е длъжна да вземе предвид световния доход на данъчнозадълженото лице с оглед определяне на данъчната ставка, приложима за облагаемите в тази държава доходи (член 24).

II — Фактите, преюдициалното запитване и производството пред Съда

9. Съпрузите Lakebrink, и двамата германски граждани, пребиваващи в Германия, чиито облагаеми доходи за 2002 г. са формирани от доходи от наемен труд в Люксембург, искат да бъдат обложени съвместно в Люксембург на основание член 157ter от LIR.

10. Поради това те са обложени за облагаемите им в Люксембург доходи по ставка, която би се прилагала по отношение на тях, ако бяха местни лица на тази държава. В данъчнооблагателните им актове се уточнява наред с останалото, че за определянето на тази ставка в съответствие с предвиденото в член 157ter от LIR отрицателните доходи от отдаване под наем на намиращи се в Германия недвижими имоти не са взети предвид, противно на поисканото от заинтересуваните лица.

3 — От акта за препращане следва, че с така описания режим, съдържащ се в член 157ter, люксембургският законодател е целял да се съобрази с общностното законодателство, по-специално с принципите, прогласени от Съда в Решение от 14 февруари 1995 г. по дело Schumacker (C-279/93, Recueil, стр. I-225), в което той ограничавал равното третиране, което предполага свободното движение на работници, само до стопанските дейности, в резултат на които се получават доходи от професионална дейност.

11. Съпрузите Lakebrink оспорват това решение с две жалби срещу данъчнооблагателните актове, посочени по-горе, които подават до директора на службата за преките данъци.

12. Поради липсата на отговор от страна на административните органи, съпрузите Lakebrink сезират Tribunal administratif de Luxembourg (административният съд на Люксембург), който след като съединява двете жалби, ги приема за допустими и основателни, доколкото целят изменение на посочените данъчнооблагателни актове, като уточнява, че за определянето на приложимата за доходите на жалбоподателите данъчна ставка следва да се вземат предвид загубите от наеми на имоти в Германия, така както са установени от германските данъчни органи.

13. Великото херцогство Люксембург, представлявано от своя министър на финансите, обжалва това решение пред Cour administrative, който тъй като има съмнения относно тълкуването на член 39 ЕО, решава да спре висящото пред него производство и да отправи до Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 39 ЕО да се тълкува в смисъл, че той не допуска национална правна уредба като установената във Великото херцогство Люксембург с член 157ter от LIR, според която гражданин на Общността — който е чуждестранно лице за Люксембург, получаващо доходи от дейност като нает лице 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?“

14. В съответствие с член 23 от Статута на Съда съпрузите Lakebrink, Комисията на Европейските общности, люксембургското, шведското и нидерландското правителство са представили писмени становища.

III — Правен анализ

A — *Относно наличието на непряка дискриминация*

15. С този въпрос препращащата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 39 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, съгласно която при определянето на приложимата данъчна ставка за обла-

гаеми в Люксембург доходи на гражданин на Общността, който е чуждестранно лице за Великото херцогство, но получава там най-голямата част от облагаемия си доход, формиран от доходи от наемен труд, загубите на доходи от отдаване под наем на недвижими имоти, които се намират в друга държава-членка, не се взимат предвид, при положение че тази категория доходи е от значение за данъчната ставка на местните лица.

16. Люксембургското, шведското и нидерландското правителство предлагат на този въпрос да бъде даден отрицателен отговор, докато съпрузите Lakebrink и Комисията застъпват обратното становище.

17. Ако държим сметка за това, че разглежданата норма се отнася до данъчното облагане на физическите лица, необходимо е в тази връзка тя да бъде оценена, като се изходи от съображението, че според постоянната практика на Съда, макар при сегашното състояние на общностното право самата материя на преките данъци да не попада в сферата на компетентност на Общността, това не променя факта, че държавите-членки трябва да упражняват компетентността си в тази област при спазване на общностното право, и по-специално на основните свободи, на които се основават създаването и функционирането на общия пазар [4].

18. Като се има предвид, че жалбоподателите в главното производство упражняват наемна трудова дейност в държава-членка, съответната национална правна уредба трябва несъмнено да се разгледа в светлината на член 39 ЕО.

19. Тази разпоредба утвърждава принципа на свободното движение на работниците и премахването на всяка дискриминация, основана на гражданството, между работниците от държавите-членки [5].

20. Отбелязвам все пак, че разглежданата в спора по главното производство норма се прилага независимо от гражданството на съответното данъчнозадължено лице. Въпреки това разлика в третирането, основана на критерия за пребиваване или за мястото на произхода, може при определени обстоятелства да доведе до резултат, равнозначен на дискриминация, основана на гражданството.

21. Действително, според постоянната практика на Съда, забранена е не само дискриминацията, основана на гражданството, но и всички форми на дискриминация, които чрез прилагане на други

4 — Вж. по-специално Решение по дело Schumacker (посочено по-горе, точка 21), Решение от 4 октомври 1991 г. по дело Комисия/Обединеното кралство (C-246/89, Recueil, стр. I-4585, точка 12) и Решение от 13 ноември 2003 г. по дело Schilling и Fleck-Schilling (C-209/01, Recueil, стр. I-13389, точка 22).

5 — Вж. по-специално Решение от 23 февруари 1994 г. по дело Scholz (C-419/92, Recueil, стр. I-505, точка 7).

разграничителни критерии фактически водят до същия резултат, като се има предвид, че под дискриминация се разбира прилагането на различни правила към сходни положения или прилагането на едно и също правило към различни положения [6].

22. В областта на преките данъци Съдът е постановил, че различно третиране, основано на мястото на пребиваване, не е само по себе си дискриминиращо, като мотивът му е, че по принцип този критерий е белег за връзка на данъчнозадълженото лице с неговата страна по произход и следователно би могъл да оправдае различно данъчно третиране [7].

23. В това отношение Съдът уточнява, че положението на местните и на чуждестранните лица по принцип не е съпоставимо, доколкото полученият от чуждестранно лице на територията на една държава доход най-често представлява само част от общия му доход, съсредоточен по неговото местопребиваване, а индивидуалните данъчни възможности на чуждестранното лице, произтичащи от отчитане на съвкупността от неговите доходи, лично и семейно положение, могат най-лесно да се преценят на мястото, където е центърът на личните и имуществените му интереси, което по принцип съответства на неговото обичайно пребиваване [8].

24. Ето защо обстоятелството, че държава-членка не дава възможност на чуждестранно лице да се ползва от някои данъчни предимства, които предоставя на местните лица, като правило не е проява на дискриминация с оглед на обективните различия между положението на местните лица и това на чуждестранните лица както от гледна точка на източника на доходи, така и на личните му данъчни възможности или на личното и семейно положение [9].

25. Съдът уточнява все пак, че случаят е различен, когато чуждестранното лице не получава значителни доходи в държавата по своето местопребиваване, а получава основната част от своите облагаеми доходи от дейност в държавата по заетостта по такъв начин, че държавата по неговото местопребиваване не е в състояние да му предостави предимствата, които са резултат от отчитане на неговото лично и семейно положение [10]. В действителност когато става въпрос за чуждестранно лице, което получава основната част от доходите си в държава-членка, различна от тази по своето местопребиваване, дискриминацията се

6 — Вж. по-специално Решение от 12 февруари 1974 г. по дело Sotgiu (152/73, Recueil, стр. 153, точка 11) и Решение от 21 ноември 1991 г. по дело Le Manoir (C-27/91, Recueil, стр. I-5531, точка 10).

7 — Вж. Решение по дело Schumacker, посочено по-горе, точки 31—34, Решение от 11 август 1995 г. по дело Wielockx (C-80/94, Recueil, стр. I-2493, точка 18), Решение от 27 юни 1996 г. по дело Asscher, (C-107/94, Recueil, стр. I-3089, точка 41), както и Решение от 29 април 1999 г. по дело Royal Bank of Scotland (C-311/97, Recueil, стр. I-2651, точка 27).

8 — Вж. Решение по дело Schumacker, посочено по-горе, точки 31 и 32, Решение от 14 септември 1999 г. по дело Gschwind (C-391/97, Recueil, стр. I-5451, точка 22), Решение от 16 май 2000 г. по дело Zurstrassen (C-87/99, Recueil, стр. I-3337, точка 21) и Решение от 12 юни 2003 г. по дело Gerritse (C-234/01, Recueil, стр. I-5933, точка 43).

9 — Вж. посочените по-горе Решение по дело Schumacker, точка 34, Решение по дело Gschwind, точка 23 и Решение по дело Gerritse, точка 44.

10 — Вж. Решение по дело Schumacker, посочено по-горе, точка 36, както и Решение от 12 декември 2002 г. по дело de Groot (C-385/00, Recueil, стр. I-11819, точка 89).

изразява в това, че личното и семейно положение на това чуждестранно лице не се отчитат нито в държавата по неговото местопребиваване, нито в държавата по заетостта [11].

26. Въз основа на тези съображения, ако сега разглеждаме случая, предмет на настоящото преюдициално запитване, според мен няма никакво съмнение, че при фактическо положение като това по главното производство прилагането на разглежданата правна норма е конкретен израз на различно третиране на съпрузите Lakebrink, основано на факта, че те пребивават извън територията на Люксембург.

27. Действително както вече установихме, за да се определи данъчната ставка, приложима по отношение на доходите на местните лица, люксембургското законодателство взима предвид техния световен доход. Обратно, когато става въпрос за данъчнозадължено лице, което не е местно лице за данъчни цели в Люксембург, но получава там всички или почти всички свои облагаеми доходи, приравняването на местни данъчнозадължени лица е само частично, доколкото при изчисляването на данъчната ставка правилото за прогресивното данъчно облагане се прилага, освен по отношение на доходите от източник в Люксембург, само за доходите от професионална дейност от източник в чужбина на чуждестранните лица, като изключва по този начин доходите, които не спадат към тази категория, между които, както в конкретния случай, доходите от отдаване под наем на недвижими имоти.

28. От горното следва, че в случай като този, предмет на настоящото дело, обстоятелството, че загубите, произтичащи от наем на недвижими имоти, намиращи се в чужбина, не се признават при изчисляването на данъчната ставка, приложима по отношение на данъчнозадължено лице, което макар да не пребивава постоянно в Люксембург, получава всички или почти всички свои облагаеми доходи в тази държава, несъмнено представлява неблагоприятно за него третиране в сравнение с предвиденото за местно лице, което упражнява аналогична дейност и за което този вид загуби се признават при изчисляване на приложимата данъчна ставка.

29. Този извод не се оборва, както поддържат люксембургското и нидерландското правителство, и от факта, че при изчисляването на данъчната ставка в съответствие с член 157ter от LIR люксембургското законодателство не взема под внимание евентуални положителни доходи, получени от отдаване под наем на намиращи се в чужбина недвижими имоти. Евентуалното предимство, от което биха се ползвали чуждестранните лица в сравнение с местните лица в такова положение, не е достатъчно, за да компенсира неудобствата, които първите понасят в случай като този по настоящото дело, при който нито държавата по местопребиваване, поради това че данъчнозадълженото лице няма облагаеми доходи в тази държава, нито държавата по заетостта, вземат предвид загубите на доходи от наем на намиращи се в чужбина недвижими имоти. В действителност да се

11 — Решение по дело Schumacker, посочено по-горе, точка 38.

смята, че тъй като не е системно, неблагоприятното третиране не може да доведе до дискриминация, би било равносилно да се смята, че данъчен режим, който само понякога се оказва неблагоприятен за чуждестранните данъчнозадължени лица, е съвместим с принципа за свободно движение на работниците, като се приеме, че това неблагоприятно третиране е незначително, тъй като е налице от време на време. По този начин би се стигнало до толериране на леки форми на дискриминация, като с това общата забрана, установена с член 39 ЕО, се изпразни от съдържание [12].

30. След като установихме, че разглежданата норма води до различно третиране във вреда на чуждестранните лица, трябва също да проверим дали такава разлика в третирането действително има дискриминационен характер или дали положението на местните и на чуждестранните лица е обективно сходно, що се отнася до разглежданата норма.

31. Тъй като в случая съпрузите Lakebrink получават в държавата по заетостта, а именно Люксембург, всичките си облагаеми доходи и не получават значителни доходи в държавата-членка на пребиваване, смятам че от гледна точка на приложимите за изчисляване на данъчната ставка норми те се намират в положение, което може да бъде приравнено на това на местно за Люксембург лице.

32. Това следва според мен от практиката на Съда, според която — макар при прякото данъчно облагане положението на местно лице по принцип да е различно от това на чуждестранно лице, доколкото основната част от неговите доходи обикновено е съсредоточена в държавата по местопребиваването му и доколкото тази държава обикновено разполага с всички необходими сведения, за да прецени общите данъчни възможности на съответното данъчнозадължено лице — обективна разлика в положението, която да оправдае разлика в третирането в сравнение с местните лица, престава да съществува когато чуждестранното лице, което не получава значителни доходи в държавата по местопребиваването си, получава основната част от облагаемите си доходи от дейност, упражнявана в държавата по заетостта [13].

33. Макар в тази връзка Съдът да се е произнесъл изрично по данъчни режими, отнасящи се до вземането предвид личното и семейно положение на чуждестранните данъчнозадължени лица, като е приел, че „между такова чуждестранно лице и местно лице, упражняващо сходна дейност като нает лице, не съществува никаква обективна разлика, която да обоснове разлика в третирането, що се отнася до вземането предвид, за целите

12 — Вж. в същия смисъл Решение по дело de Groot, посочено по-горе, точка 97 и относно свободата на установяване — Решение от 11 март 2004 г. по дело de Lasteyrie du Saillant, (C-9/02, Recueil, стр. I-2409, точка 43).

13 — Вж. Решение по дело Schumacker, посочено по-горе, точки 36 и 37.

на данъчното облагане, на *личното и семейното положение на данъчнозадълженото лице*“ [14], това все пак не означава, че той е възнамерявал да ограничи единствено до тези аспекти на общите данъчни възможности приравняването на чуждестранното данъчнозадължено лице, което получава всичките или почти всичките си доходи в страната по заетостта, на данъчнозадължено лице, което пребивава в тази страна и упражнява там аналогична дейност като нает лице.

34. В тази насока изводът, до който достига Съдът — относно възможността за приравняване на местните и чуждестранните данъчнозадължени лица — трябва да се прецени от гледна точка на залегналата в основата му идея, за да се провери дали може да се смята, че тази възможност за приравняване съществува и в разглежданията случай, в който на данъчнозадължено лице е отказано данъчно предимство, което не е свързано с неговото лично и семейно положение на чуждестранно лице [15].

35. Според логиката на Съда, чуждестранното данъчнозадължено лице обикновено е в положение, което обективно се различава от това на местно лице на държавата-членка по заетостта, тъй като то получава в тази държава-членка само част от доходите си и следователно би могло на теория да се ползва два пъти от данъчните предимства, приложими по отношение на неговото лично положение — както в държавата по местопребиваването му, така и в държавата по заетостта. Изправен пред обстоятелството, че положението на местните и чуждестранните лица не е обективно сходно, Съдът постановява, че отказът от страна на държавата по заетостта за предоставяне на данъчните предимства, свързани с личното данъчно положение на чуждестранното лице, не представлява дискриминационно третиране на последното.

36. В хипотезата обаче, при която чуждестранното лице получава всичките или почти всичките си облагаеми доходи в държавата по заетостта, престава да съществува опасност то да се възползва два пъти от предимствата, свързани с неговото данъчно положение — които държавата по местопребиваването му не би била в състояние да вземе предвид, тъй като съответното данъчнозадължено лице няма значителни доходи в тази държава — и следователно вече няма никаква разлика в сравнение с положението на местно за съответната държава данъчнозадължено лице. Последицата от гореизложеното е, че правилното прилагане на принципа на недопускане на дискриминация, чийто израз е анализираната по-горе съдебна практика, задължава държавата по заетостта да приравни чуждестранното лице, чиито доходи изцяло или почти изцяло са от източник на нейната територия, на местно лице не само що се отнася до предоставянето на данъчни предимства, свързани с неговото *лично и семейно* положение, но също и по отношение на всички аспекти на неговите общи данъчни възможности, които са от значение за признаването на данъчни предимства в полза на съответното местно лице.

14 — Вж. Решение по дело Schumacker, точка 37. Курсивът е мой.

15 — Вж. в този смисъл, заключението на генералния адвокат Léger, представено на 1 март 2005 г. по дело Ritter-Coulais, посочено по-горе, точки 91 и сл.

37. Ако се върнем към същността на въпроса, от направения в настоящото заключение анализ следва, че съпрузите Lakebrink, които не получават значителни доходи в държавата по тяхното местопребиваване, са изцяло данъчнозадължени в държавата по заетостта, Люксембург, която трябва да им предостави данъчните предимства, свързани с общите данъчни възможности, които признава на местните за нея лица, тъй като те са в обективно сходно положение с тях. От това следва, че въз основа на член 157ter от LIR съпрузите Lakebrink са подложени на непряка дискриминация, тъй като един аспект от данъчните им възможности, т.е. загубите, свързани с отдаването под наем на недвижими имоти, не им е признат от Люксембург при изчисляване на данъчната ставка, с мотива че местопребиваването им е извън територията на Люксембург.

38. Трябва да се уточни, че противно на поддържаното от нидерландското и шведското правителство, това разрешение не засяга многократно утвърдения от Съда принцип на свободното разпределяне на данъчните правомощия между държавите-членки.

39. Припомням главно, че разликата в третирането, установена в точка 37 по-горе, произтича изключително от прилагането на люксембургската национална правна уредба, член 157ter от LIR, докато КДДО между Германия и Люксембург въобще не се поставя под въпрос [16].

40. Трябва освен това да се отбележи, че разглежданата норма не се отнася до начина на определяне на облагаемата данъчна основа, а до признаването на един аспект на данъчните възможности на чуждестранното лице *единствено с оглед изчисляването на данъчната ставка*, а не също и с оглед определянето на облагаемата данъчна основа. Следователно да се предвиди, че държавата по заетостта трябва при определяне на данъчната ставка да предостави по изключение данъчните предимства, свързани с общите данъчни възможности на чуждестранното лице, включително предимствата, свързани с управлението на имоти, по отношение на доходите от които държавата-членка по заетостта няма данъчни правомощия, не води до облагането на този вид доходи от посочената държава. От това следва, че в настоящия случай не се засяга установеното от КДДО между Германия и Люксембург разпределение на данъчни правомощия на териториална основа, тъй като при облагане на чуждестранно, но изцяло подлежащо на данъчно облагане в Люксембург данъчнозадължено лице, Великото херцогство Люксембург няма да е длъжно да включи в облагаемата данъчна основа доходите от отдаване под наем на недвижими имоти, намиращи се в Германия — за облагането на които Германия запазва компетентността си — но ще трябва по изключение

16 — Тази разлика се дължи на нормите на един-единствен правен ред и не е последица от различията или от разпределянето на данъчните правомощия между две държави-членки.

да ги вземе предвид при определянето на данъчната ставка.

41. И накрая, що се отнася до начина, по който трябва да бъдат взети предвид общите данъчни възможности на чуждестранното данъчнозадължено лице, което получава в държавата по заетостта си всичките или почти всичките си облагаеми доходи, смятам че общностното право не съдържа никакво конкретно задължение, стига съответното данъчнозадължено лице да не е дискриминирано в сравнение с местно лице, което се намира в обективно сходно положение, поради това че упражнява аналогична дейност [17].

Б — *Възможните оправдания*

42. Поради това що се отнася до настоящото дело, от горното следва, че за да бъдат взети предвид при изчисляването на данъчната ставка, доходите на чуждестранно данъчнозадължено лице, получени от отдаване под наем на недвижими имоти, намиращи се в чужбина, трябва да бъдат определени при условията, предвидени за местните за Великото херцогство данъчнозадължени лица, и следователно според разпоредбите на люксембургския данъчен закон, без германското право да е релевантно в това отношение [18]. Според мен както това е отразено в решението на първата инстанция по главното производство и както се поддържа от люксембургското правителство, това разрешение не се оборва от обстоятелството, че съгласно КДДО Германия е тази, която има правото да обложи разглежданите доходи. Действително както видяхме по-горе, определянето на такива доходи има значение само с оглед на взимането им предвид от държавата по заетостта за изчисляване на данъчната ставка, а не що се отнася до облагането на тези доходи, което остава от компетентността на Германия, и в случай на положителни доходи ще бъде осъществено въз основа на приложимата германска правна уредба.

43. Като се има предвид, че разглежданата норма има ограничителен характер по отношение на свободното движение на работници, трябва да се провери дали тя може да бъде оправдана евентуално от гледна точка на общностното право.

44. Без да се позовава формално на каквото и да е оправдание за разликата в третирането, произтичаща от разглежданата правна уредба, в представеното от него становище люксембургското правителство се опитва да докаже по същество, въз основа на спорната правна уредба, че съгласуваността на неговата данъчна системаследва да се запази. Ето

17 — Вж. за аналогична обосновка Решение по дело de Groot, посочено по-горе, точки 114 и 115.

18 — Членове 134 и 134ter от LIR.

защо разглеждам това основание за оправдаване само при условията на евентуалност.

1. Относно запазването на съгласуваността на данъчната система

45. Люксембургското правителство отбелязва по същество наличието на „съгласуваност", на която се основава разглежданата правна уредба, като последната отказва на чуждестранните данъчнозадължени лица взимането предвид на загубите на доходи от отдаване под наем — при определянето както на облагаемата данъчна основа, така и на данъчната ставка — а успоредно с това не държи сметка за евентуални положителни доходи от този вид.

46. Запазването на съгласуваността на данъчната система е понятие, консолидирано в съдебната практика след постановяване на Решение по дело Bachmann и Решение по дело Комисия/Белгия, в които Съдът признава по принцип, че това изискване представлява императивно съображение от обществен интерес, което може да оправдае ограничаване на основните принципи относно свободата на движение [19].

19 — Решение от 28 януари 1992 г. по дело Bachmann (C-204/90, Recueil, стр. I-249, точки 21—28) и Решение по дело Комисия/Белгия (C-300/90, Recueil, стр. I-305, точки 14—21).

47. По посочените по-горе дела Съдът, като се основава на понятието за съгласуваност на данъчната система, оправдава национална правна уредба, която поставя възможността за приспадане на вноски, направени в рамките на застрахователни договори за старост и смърт, в зависимост от условието те да са направени в държавата, която разрешава приспадането. Това ограничение е било оправдано поради необходимостта загубата на данъчни приходи, дължаща се на приспадането на вноските, направени по договорите за застраховка, да се компенсира чрез облагането на сумите, получени в изпълнение на тези договори, които все пак не би било възможно да се обложат, ако застрахователните предприятия са установени в чужбина.

48. След постановяването на тези решения, запазването на съгласуваността на данъчната система е най-често соченото оправдание във връзка с пряко данъчно облагане от държавите-членки. Съдът обаче ограничава значително понятието за данъчна съгласуваност и приема в постоянната си практика, че това изискване оправдава мярка, ограничаваща основните свободи, ако са налице три кумулативни условия: а) наличие на пряка връзка между предоставянето на данъчно предимство и компенсирането на това предимство с данъчно задължение; б) приспадането и задължението да се пораждат във връзка с един и същ данък;

и в) те да се прилагат по отношение на едно и също данъчнозадължено лице [20].

49. Тъй като няма съмнение, че двете условия — за идентичност на данъчнозадълженото лице и на данъка, са изпълнени в случая, сега е необходимо да се провери наличието на пряка връзка между приспадането на загубата от наеми и вземането предвид на увеличението на дохода, свързано с този вид инвестиции, при изчисляването на данъчната ставка.

50. В това отношение е уместно да се подчертае, че разглежданата норма се основава на правило за симетрия, съгласно което както загубите от наеми в чужбина, така и евентуалните положителни доходи от такива инвестиции в недвижими имоти са без значение за изчисляването на данъчната ставка на чуждестранното лице. Следователно ако се вземат предвид само загубите от наеми, това би засегнало отрицателно логиката на разглежданата норма, доколкото въпросното предимство при изчисляването на данъчната ставка не би могло да се компенсира чрез вземане предвид за същите цели на евентуални положителни доходи, които такава инвестиция в недвижими имоти вероятно би генерирала в бъдеще.

51. Следователно ако фактът, че загубите от наеми в чужбина не се вземат предвид при изчисляване на приложимата по отношение на чуждестранно лице данъчна ставка, може по принцип да бъде оправдан от необходимостта от запазване на съгласуваността на люксембургската данъчна система, все пак препращащият съд ще трябва да провери дали тази ограничителна мярка се прилага така, че да бъде спазен принципът на пропорционалност. В действителност спорната мярка трябва да гарантира постигането на желаната цел, без да надхвърля необходимото за постигането ѝ [21].

52. Не изглежда обаче разглежданата норма да е най-малко ограничителната мярка, която може да запази съгласуваността на люксембургската данъчна система, тъй като тази цел може да бъде постигната — като се получи същият ефект на компенсиране — и чрез изчисляване на данъчната ставка на чуждестранните лица, при което се вземат предвид едновременно загубите и приходите от наеми в чужбина. Подобен режим би позволил да се избегнат положения като разглежданото в случая, при което някои аспекти на данъчните възможности на данъчнозадължено лице не се вземат предвид нито в държавата по местопребиваването му поради липсата на значителни доходи, нито в тази по заетостта му, където това данъчнозадължено лице получава основната част от доходите си.

20 — Без да се задълбочавам тук във връзка с неотдавнашното развитие на съдебната практика относно понятието „данъчна съгласуваност", доколкото то е без значение за случая, припомням все пак, че Съдът неотдавна е приложил по смекчен начин условията, които са в основата на този принцип, наблягайки на телеологичния аспект на разглеждания данъчен режим. Вж. в този смисъл заключението, представено от мен на 29 март 2007 г. по дело Columbus Container Services (C-298/05, висящо пред Съда, точки 189 и сл.).

21 — Вж. по-специално Решение от 31 март 1993 г. по дело Kraus (C-19/92, Recueil, стр. I-1663, точка 32).

IV — Заключение

С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на поставения му от Cour administrative (Люксембург) въпрос по следния начин:

„Член 39 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че той не допуска правна уредба на държава-членка като член 157ter от изменения Закон от 4 декември 1967 година относно данъка върху дохода, въз основа на която гражданин на Общността, чуждестранно лице за Люксембург, който получава от източник в тази страна доходи от наемен труд, представляващи основната част от облагаемите му доходи, не може за разлика от местно за Люксембург лице да се позове на отрицателни доходи от наем на недвижими имоти, които не обитава лично и които се намират на територията на друга държава-членка, в случая Германия, за определяне на данъчната ставка, приложима по отношение на доходите му от източник в Люксембург."