Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

28 февруари 2013 година*

„Свободно движение на капитали — Данък върху доходите — Доходи от капитали — Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане — Дивиденти, разпределени от дружества, установени в държави членки и трети държави — Определяне на максималния праг на приспадане на удържания в чужбина данък от националния данък върху доходите — Неотчитане на личните и свързаните с издръжката за живот разходи — Обосноваване“

По дело C-168/11

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Германия) с акт от 9 февруари 2011 г., постъпил в Съда на 6 април 2011 г., в рамките на производство по дело

Manfred Beker,

Christa Beker

срещу

Finanzamt Heilbronn,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: г-н A. Rosas (докладчик), изпълняващ функцията на председател на втори състав, г-н U. Lõhmus, г-н A. Ó Caoimh, г-н Ал. Арабаджиев и г-н C. G. Fernlund, съдии,

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,

секретар: г-жа K. Sztranc-Sławiczek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 26 април 2012 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за г-н Beker и г-жа Beker, от M. Beker, Rechtsanwalt,

— за Finanzamt Heilbronn, от г-н W. Steinacher и г-жа M. Ritter von Rittershain, в качеството на представители,

— за германското правителство, от г-н T. Henze и г-жа K. Petersen, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

— за френското правителство, от г-н J.-S. Pilczer, в качеството на представител,

— за шведското правителство, от г-жа A. Falk, 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 12 юли 2012 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 63 ДФЕС.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-н и г-жа Beker и Finanzamt Heilbronn по повод определянето, в рамките на прилагането на двустранни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, на максималния праг на приспадане на удържания в чужбина данък при източника от данъка върху доходите, дължим, съгласно ставката, върху доходите, подлежащи на пълно данъчно облагане.

Правна уредба

Спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане

3 Въпросът дали Федерална република Германия има право да събира данъци върху доходите от чуждестранен източник, и при утвърдителен отговор — дали следва да се отчита в това отношение удържаният в чужбина данък при източника, е уреден, що се отнася до спора в главното производство, от спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, сключени между Федерална република Германия и Френската република (спогодба от 21 юли 1959 г., изменена), Великото херцогство Люксембург (спогодба от 23 август 1958 г., изменена), Кралство Нидерландия (спогодба от 16 юни 1959 г.), Конфедерация Швейцария (спогодба от 11 август 1971 г.), Съединените американски щати (спогодба от 29 август 1989 г., изменена) и Япония (спогодба от 22 април 1966 г.).

4 Когато неограничено задължено лице по данъка върху доходите в Германия получи доходи от капитали в друга държава, последната държава удържа данък при източника по силата на тези спогодби за избягване на двойното данъчно облагане. Удържаният при източника данък съгласно посочените спогодби може да се приспадне от данъка върху доходите, дължим в Германия. Що се отнася до правилата за това приспадане, спогодбите, сключени от Федерална република Германия с Френската република, Конфедерация Швейцария, Съединените американски щати и Япония, препращат към германското данъчно право.

Германското право

5 По силата на член 1 от Закона за облагане на доходите (Einkommensteuergesetz), в редакцията му съгласно Годишния закон за данъците за 2007 г. (Jahressteuergesetz 2007) от 13 декември 2006 г. (BGBl. 2006 I, стр. 2878, наричан по-нататък „EStG“), приложим за 2007 г., физическите лица, които пребивават в Германия, са неограничено данъчнозадължени в тази държава членка.

6 Член 2 от EStG гласи:

„(1) С данък върху доходите се облагат:

[…]

5. доходите от капитали;

[…]

които данъчнозадълженото лице реализира през периода, в който е неограничено задължено по данъка върху доходите, или като доходи, реализирани в страната през периода, в който е ограничено задължено по данъка върху доходите. Категорията, в която попадат различните доходи, се определя в съответствие с членове 13—24.

(2) Представляват доходи:

1. печалбите, реализирани от селското и горското стопанство, промишлени, търговски и занаятчийски дейности, както и от самостоятелна заетост (членове 4—7k);

2. превишаването на приходите над професионалните разходи в случай на други категории доходи (членове 8—9a).

(3) Сумата на доходите (Summe der Einkünfte), намалена с пропорционалното приспадане за пенсионираните възрастни хора (Altersentlastungsbetrag), с размера на данъчното освобождаване за самотните родители и с приспадането, предвидено в член 13, параграф 3, съставлява общият размер на доходите (Gesamtbetrag der Einkünfte).

(4) Общият размер на доходите, намален с особените и извънредни разходи, съставлява доходът (Einkommen).

(5) Доходът, намален с фиксираните суми, посочени в член 32, параграф 6, и с другите суми, подлежащи на приспадане от дохода, съставлява облагаемият доход (zu versteuerndes Einkommen); последният съставлява данъчната основа за облагане на доходите съгласно ставката. Ако други закони се позовават на понятието за облагаем доход, доходът за целите на тези закони трябва във всички посочени в член 32 случаи да се разглежда без фиксираните суми, предвидени в член 32, параграф 6 […]“.

7 Член 34c, параграф 1 от EStG гласи:

„По отношение на неограничено данъчнозадължени лица, чиито доходи от източник в чужбина са обложени в държавата, от която произхождат доходите, с данък, съответстващ на германския данък върху доходите, определеният и платен в чужбина данък, от който е било приспаднато намаление, на което е било придобито право, се приспада от германския данък върху доходите, с който се облагат доходите, реализирани в тази държава. Германският данък по отношение на тези доходи от чуждестранен източник се изчислява, като германският данък върху доходите, съответстващ на облагаемия доход (zu versteuerndes Einkommen), включително доходите от чуждестранен източник, съгласно членове 32a, 32b, 32c, 34 и 34b, се разпределя пропорционално на съотношението между тези доходи от чуждестранен източник и сумата на доходите (Summe der Einkünfte). При изчисляването на доходите от източник в чужбина не се отчитат чуждестранните доходи, които не се облагат в държавата, от която произхождат, съгласно правото на тази държава. […] Чуждестранните данъци подлежат на приспадане само доколкото с тях се облагат доходите, получени през данъчния период“.

8 Член 34c, параграф 2 от EStG предвижда:

„Вместо да бъде приспаднат ([съгласно] параграф 1), по искане на данъчнозадълженото лице чуждестранният данък може да бъде приспаднат към момента на определянето на доходите, доколкото с него се облагат доходите от източник в чужбина, които не са освободени от данък“.

Обстоятелствата в основата на спора по главното производство и преюдициалният въпрос

9 Като съпрузи, на жалбоподателите в главното производство заедно им е определен в Германия данък върху доходите. В това отношение е обложен целият им световен доход. През разглежданата в настоящото дело данъчна година, а именно 2007 г., те получават в допълнение към доходите си от източник в Германия и доходи от капитали, произхождащи от тяхно миноритарно дялово участие в различни капиталови дружества със седалища в други държави членки, а именно Френската република, Великото херцогство Люксембург и Кралство Нидерландия, или в трети държави, а именно Конфедерация Швейцария, Съединените американски щати и Япония. На основание на тези участия посочените жалбоподатели получават дивиденти с общ размер 24 111,29 EUR, върху които в различните държави по произхода на дивидентите са платени чуждестранни данъци с общ размер 2 853,02 EUR.

10 По силата на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, сключени между Федерална република Германия и държавите по произхода на тези дивиденти, посочената държава членка може — в качеството си на държава, на която жалбоподателите в главното производство са местни лица — да събира данък върху дивидентите с произход от чужбина. За да се избегне юридическо двойно облагане на тези дивиденти, удържаният в чужбина данък при източника се приспада от данъка върху доходите, дължим съгласно ставката, до размера на германския данък, дължим върху въпросните доходи.

11 Член 34c, параграф 1, второ изречение от EStG (наричан по-нататък „спорната правна уредба“) предвижда максимален праг на приспадане на удържания в чужбина данък при източника от данъка върху доходите, дължим от данъчнозадълженото лице съгласно ставката, върху доходите, подлежащи на пълно данъчно облагане. Този праг се изчислява, като размерът на дължимия съгласно ставката данък се умножи по съотношението между доходите от източник в чужбина и сумата на доходите. Последната сума обаче не отчита особените и извънредните разходи като разходи, свързани с издръжката за живот или с личното положение, докато посочените разходи се вземат предвид при изчисляването на дължимия съгласно ставката данък върху доходите.

12 Така размерът на начисления върху чуждестранните доходи данък върху доходите (максимален праг на приспадане на чуждестранния данък) се изчислява в съответствие със спорната правна уредба, като размерът на дължимия съгласно ставката данък върху доходите се умножава по съотношението (дроб) между размера на доходите от източник в чужбина и общата сума на доходите на данъчнозадълженото лице, както следва:



13 В конкретния случай Finanzamt Heilbronn изчислява максималния праг на приспадане на удържаните в чужбина данъци при източника като възлизащ на 1 282 EUR, поради което приспада тази сума от данъка върху доходите, дължим съгласно ставката от жалбоподателите в главното производство.

14 Жалбоподателите в главното производство искат пред Finanzgericht Baden-Württemberg отправеният им акт за установяване на данъчни задължения да бъде изменен и техният данък върху доходите за разглежданата по настоящото дело година да бъде намален със сума от 1 200 EUR, тъй като при изчисляването на максималния праг на приспадане германските органи се основали на сумата на доходите, преди да бъдат отчетени общите приспадания, съответстващи на особените и на извънредните разходи, каквито са разходите във връзка с издръжката за живот или с личното или семейното положение.

15 Тъй като жалбата срещу този акт за установяване на данъчни задължения е отхвърлена, жалбоподателите в главното производство подават ревизионна жалба пред Bundesfinanzhof.

16 Доколкото има съмнения относно съвместимостта с правото на Съюза на предвидения от спорната правна уредба метод за изчисляване на максималния праг на приспадане, Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Допуска ли член [63 ДФЕС] правна уредба на държава членка, съгласно която — в съответствие с двустранните спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, в случай на неограничено данъчнозадължени лица, чиито доходи от източник в чужбина са обложени в държавата, от която произхождат тези доходи, с данък, съответстващ на германския данък върху доходите — платеният в чужбина данък се приспада от германския данък върху доходите, с който се облагат доходите от източник от тази държава, по начин че размерът на германския данък, дължим върху облагаемите доходи, включително доходите от източник в чужбина, се разделя

пропорционално на съотношението между посочените доходи от източник в чужбина и сумата на доходите, като така не се отчитат особените и извънредните разходи като разходи за издръжка за живот или разходи във връзка с личното или семейно положение?“.

По преюдициалния въпрос

17 С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, съгласно която в рамките на режим, който цели да ограничи двойното данъчно облагане, в случай на неограничено данъчнозадължени лица, чиито доходи от източник в чужбина са обложени в държавата, от която произхождат тези доходи, с данък, съответстващ на данъка върху доходите, събиран от посочената държава членка, приспадането на платения чуждестранен данък от размера на данъка върху доходите в тази държава членка се извършва чрез умножаване на размера на данъка, дължим върху облагаемите доходи в същата държава членка, включително доходите от източник в чужбина, и съотношението между посочените доходи от източник в чужбина и сумата на доходите, като последната сума не отчита особените и извънредните разходи като разходи във връзка с издръжката за живот или с личното или семейно положение.

Предварителна бележка

18 Жалбоподателите в главното производство изтъкват, че актът за преюдициално запитване се отличава от тяхното искане, което се отнасяло до приспадането на удържания в чужбина данък при източника от германския данък върху доходите, доколкото последният нараства поради отчитането на доходите от чуждестранен източник. Актът за преюдициално запитване не възпроизвеждал цялото им искане, тъй като не се отнасял до облекченията и намаленията на ставката от първата степен на данъчната скàла, от която се ползват всички данъчнозадължени лица, а посочвал единствено „особените и извънредните разходи като разходи за издръжка за живот или разходи във връзка с личното или семейно положение“. Ако Съдът трябвало да се ограничи с утвърдителен отговор на поставения преюдициален въпрос и ако производството продължало в тази ограничена рамка, изчисляването на частта на доходите от чуждестранен източник нямало да е свързано, съгласно подхода на Finanzamt Heilbronn, със сумата на доходите, а с изчисления размер на облагаемия доход.

19 В това отношение следва да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика въпросите, които са свързани с тълкуването на правото на Съюза и са поставени от националния съд в нормативната и фактическа рамка, която той определя съгласно своите правомощия и проверката на чиято точност не е задача на Съда, се ползват с презумпция за релевантност. Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция запитване само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или още когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (вж. по-специално Решение от 22 юни 2010 г. по дело Melki и Abdeli, C-188/10 и C-189/10, Сборник, стр. I-5667, точка 27 и Решение от 28 февруари 2012 г. по дело Inter-Environnement Wallonie и Terre wallonne, C-41/11, точка 35).

20 В конкретния случай обаче не е съвсем очевидно, че отправеният от запитващата юрисдикция въпрос попада в някоя от посочените хипотези. Дори напротив, трябва да се отбележи, че както следва от точка 20 от заключението на генералния адвокат, запитващата юрисдикция посочва в края на акта за преюдициално запитване, че искането, с което е сезирана от жалбоподателите в главното производство, изрично цели само разликата, получена чрез

приспадане на подлежащите на данъчно приспадане разходи, свързани с издръжката за живот, в рамките на определянето на максималния праг на приспадане, и че по силата на разпоредбите на националното процесуално право не е допустимо тя да се произнася ultra petita.

21 При тези условия липсва основание и за преформулиране на преюдициалния въпрос.

По разглежданата свобода

22 Между заинтересованите страни, представили становища пред Съда, няма спор, че разглежданата в спора по главното производство свобода е свободното движение на капитали, предвидено в член 63 ДФЕС.

23 В това отношение следва да се припомни, че данъчното третиране на дивиденти може да попадне в обхвата на член 49 ДФЕС относно свободата на установяване и на член 63 ДФЕС относно свободното движение на капитали (Решение от 10 февруари 2011 г. по дело Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen, C-436/08 и C-437/08, Сборник, стр. I-305, точка 33, както и Решение от 13 ноември 2012 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, точка 89).

24 Съгласно вече установената съдебна практика, за да се определи дали дадено национално законодателство попада в обхвата на едната или другата свобода на движение, трябва да се вземе предвид предметът на разглежданото законодателство (Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе, точка 90 и цитираната съдебна практика).

25 Национално законодателство, което може да се прилага единствено по отношение на дяловите участия, позволяващи да се упражнява безспорно влияние върху решенията на дадено дружество и да се определя неговата дейност, попада в приложното поле на член 49 ДФЕС относно свободата на установяване (Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе, точка 91 и цитираната съдебна практика).

26 От друга страна, национални разпоредби, които се прилагат за дялови участия, реализирани единствено с намерение за финансова инвестиция, без намерение да се оказва влияние върху управлението и контрола на предприятието, трябва да се разглеждат изключително с оглед на свободното движение на капитали (Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе, точка 92 и цитираната съдебна практика).

27 В настоящия случай спорната правна уредба се прилага независимо от размера на притежаваното дялово участие в дадено дружество. Следователно, доколкото тази правна уредба се отнася до дивидентите, произхождащи от държава членка, предметът на посочената правна уредба не позволява да се определи дали тя попада преимуществено в рамките на член 49 ДФЕС или на член 63 ДФЕС (вж. в този смисъл Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе, точка 93).

28 При това положение Съдът държи сметка за фактическите обстоятелства в конкретния случай, за да определи дали разглежданото в спора по главното производство положение попада в рамките на едната или другата от посочените разпоредби (Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе, точка 94 и цитираната съдебна практика).

29 В настоящия случай трябва да се констатира, че спорът по главното производство се отнася до данъчното облагане в Германия на получените дивиденти от пребиваващи в тази държава членка физически лица, резултат от дялови участия, които тези лица притежават в капиталови дружества със седалище или в друга държава членка, или в трета държава, и които са с размер

под 10 % от капитала на тези дружества. Дялови участия с такъв размер обаче не предоставят възможност да се упражнява безспорно влияние върху решенията на съответните дружества и да се определя тяхната дейност.

30 Съдът е постановил и че национална правна уредба относно данъчното третиране на дивидентите от трети държави, която не се прилага изключително към положенията, при които дружеството майка упражнява решаващо влияние върху разпределящото дивидентите дружество, трябва да се преценява от гледна точка на член 63 ДФЕС (Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе, точка 99).

31 От гореизложеното следва, че правна уредба като спорната трябва да се разглежда изключително от гледна точка на свободното движение на капитали, закрепено в член 63 ДФЕС и посочено в поставения от запитващата юрисдикция въпрос.

По наличието на ограничение на свободното движение на капитали

32 Трябва да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика в отсъствието на мерки за уеднаквяване или хармонизация, приети от Европейския съюз, държавите членки са компетентни да определят критериите за данъчно облагане на доходите и имуществото, с оглед на премахването, ако е необходимо чрез спогодби, на двойното данъчно облагане. В този контекст държавите членки са свободни в рамките на двустранни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане да определят критериите за привързване с оглед на разпределянето на данъчните правомощия (вж. по-специално Решение от 21 септември 1999 г. по дело Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, стр. I-6161, точка 57, Решение от 12 декември 2002 г. по дело De Groot, C-385/00, Recueil, стр. I-11819, точка 93, Решение от 19 януари 2006 г. по дело Bouanich, C-265/04, Recueil, стр. I-923, точка 49 и Решение от 16 октомври 2008 г. по дело Renneberg, C-527/06, Сборник, стр. I-7735, точка 48).

33 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 (Решение по дело Renneberg, посочено по-горе, точка 50).

34 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, посочено по-горе, точка 94 и Решение по дело Renneberg, посочено по-горе, точка 51).

35 От постоянната съдебна практика следва и че забранените с член 63, параграф 1 ДФЕС ограничения на движението на капитали обхващат мерки, които могат да обезкуражат чуждестранните лица да инвестират в държава членка или да обезкуражат местните лица от тази държава членка да инвестират в други държави (Решение от 25 януари 2007 г. по дело Festersen, C-370/05, Сборник, стр. I-1129, точка 24, Решение от 18 декември 2007 г. по дело A, C-101/05, Сборник, стр. I-11531, точка 40 и Решение по дело Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen, посочено по-горе, точка 50).

36 В настоящия случай следва да се констатира, че предвиденият от спорната правна уредба метод за изчисляване на максималния праг на приспадане на удържания в чужбина данък при източника не отчита изцяло разходите, свързани с издръжката за живот и с личното и семейното положение на данъчнозадълженото лице.

37 Всъщност размерът на посочения максимален праг на приспадане е определен в съответствие със спорната правна уредба чрез прилагане на формула, в която се умножава дължимият съгласно ставката данък върху дохода, представляващ данъкът, който данъчнозадълженото

лице щеше да плати, ако всичките му доходи бяха получени в Германия, по съотношението, съставено, в числителя, от размера на доходите от чуждестранен източник, а в знаменателя — от сумата на доходите.

38 Общият облагаем доход, на базата на който се изчислява дължимият съгласно ставката данък върху доходите, който съставлява първата част от тази формула, се определя, като към сумата на доходите, независимо от мястото на получаването им, се приложат всичките допустими от германската правна уредба приспадания, в частност разходите, свързани с издръжката за живот и с личното и семейното положение на данъчнозадълженото лице. Обратно, посочените разходи не се приспадат от сумата на доходите, която присъства в знаменателя на дробта, съставляваща втората част на посочената формула.

39 В това отношение следва най-напред да се отбележи, че използването в знаменателя на дробта, съдържаща се във втората част на същата формула, на сумата на доходите вместо на облагаемия доход, води до намаляване на стойността на максималния праг на приспадане, който данъчнозадълженото лице може да ползва.

40 Както посочва генералният адвокат в точки 34 и 35 от заключението си, логиката в основата на спорната правна уредба сякаш е, че местното данъчнозадължено лице се ползва изцяло от личните и семейните приспадания, ако всичките му доходи са получени в Германия, но не е такъв случаят, ако част от тези доходи са получени в чужбина.

41 Всъщност, подобно на разгледаната правна уредба в Решение по дело De Groot, посочено по-горе, ако дадена правна уредба на държава членка, каквато е спорната правна уредба, несъмнено отчита приспаданията, съответстващи на особените и на извънредните разходи като разходи, свързани с издръжката за живот или с личното или семейното положение, за изчисляването на теоретичния размер на данъка, с който се облагат всички доходи на данъчнозадължените лица, тази правна уредба при все това има за практическа последица, че на данъчнозадължените местни лица на тази държава членка, получили в чужбина част от своите доходи, се признават приспаданията, съответстващи на посочените особени и извънредни разходи, само до размера на техните доходи, които са получени в държавата членка, на която са местни лица.

42 Така част от посочените приспадания не се отчита от последната държава членка при изчисляването на данъка върху доходите на тези данъчнозадължени лица.

43 Впрочем от точка 90 от Решение по дело De Groot, посочено по-горе, по-специално следва, че по принцип държавата по пребиваване трябва да предостави на данъчнозадълженото лице всички данъчни предимства, свързани с неговото лично и семейно положение, тъй като тази държава може най-добре да прецени личния данъчен капацитет на данъчнозадълженото лице, доколкото там е центърът на неговите лични и имуществени интереси.

44 От посоченото съдебно решение следва също, че задължението да отчете личното и семейното положение тежи върху държавата членка по произхода на доходите само когато данъчнозадълженото лице получава почти всичките или всичките си облагаеми доходи в нея и когато не получава значителни доходи в държавата, на която е местно лице, поради което последната не е в състояние да му предостави предимствата, които са резултат от отчитане на неговото лично и семейно положение (вж. в този смисъл Решение по дело De Groot, посочено по-горе, точка 89).

45 Принципите, съдържащи се в това съдебно решение, изглеждат напълно приложими в настоящия случай, макар посоченото съдебно решение да се отнася до свободното движение на работници и макар разгледаните факти в спора, който е основата на това решение, да съдържат някои разлики в сравнение с положението на жалбоподателите в главното производство.

46 Необходимо е да се отбележи, по подобие на генералния адвокат в точка 44 от неговото заключение, че е без значение в това отношение фактът, че за намаляване на двойното данъчно облагане разглежданата правна уредба в Решение по дело De Groot, посочено по-горе, предвижда, за разлика от спорната правна уредба, система не на приспадане, а на освобождаване.

47 Всъщност данните, върху които Съдът е съсредоточил анализа си в посоченото съдебно решение, включват използваната в съответната правна уредба формула за изчисляване на размера на предоставеното освобождаване на местното данъчнозадължено лице от данъка върху доходите, получени и облагани в различните държави по месторабота на последното, както и реалните последици от тази формула. Впрочем тези последици, както в настоящото главно производство, се състоят в това, че данъчнозадълженото лице се ползва от облекченията във връзка с личното си и семейното положение само пропорционално на доходите, които е получило в държавата членка, на която е местно лице (вж. в този смисъл Решение по дело De Groot, посочено по-горе, точка 91).

48 Следва да се добави в това отношение, че използваният от разглежданата в това съдебно решение правна уредба метод за ограничаване на двойното данъчно облагане изглежда представлява вариант на метода на освобождаване, изготвен по начин, че на практика да съответства на система на приспадане (вж. в този смисъл Решение по дело De Groot, посочено по-горе, точки 21—23).

49 На последно място, не може да бъде приет доводът на германското правителство, че по същество спорната правна уредба не противоречала на свободното движение на капитали, доколкото съвкупността от приспаданията от личен и семеен характер е била отчетена при изчисляването на размера на дължимия съгласно ставката данък върху доходите, който съставлява първата част на формулата, използвана за целите на определянето на максималния праг на приспадане на удържания в чужбина данък при източника.

50 Всъщност следва да се отбележи, че и разглежданата в посоченото Решение по дело De Groot правна уредба също налага отчитане на облекченията, свързани с личното и семейното положение на данъчнозадълженото лице на етапа на изчисляване на теоретичния размер на данъка, с който се облагат всички доходи на това лице и който съставлява първата част на предвидената от посочената правна уредба формула за изчисляване на размера на освобождаването, което да се предостави на данъчнозадълженото лице. Впрочем, подобно на предвиденото от спорната правна уредба, в резултат на прилагането на дробта, съставляваща втората част на посочената формула, се стига до това, че данъчнозадълженото лице се ползва от облекченията във връзка с личното и семейното си положение само пропорционално на доходите, получени в държавата членка, на която е местно лице.

51 От всички гореизложени съображения следва, че в положение като разглежданото в главното производство данъчнозадължените местни лица на дадена държава членка, които са получили част от своите доходи в чужбина, са поставени в по-неблагоприятно положение в сравнение с данъчнозадължените местни лица на същата държава членка, които са получили в последната държава всичките си доходи и които следователно се ползват от всички приспадания, съответстващи на особените и на извънредните разходи като разходи във връзка с издръжката за живот или с личното или семейното положение.

52 Следователно такава разлика в третирането може да обезкуражи местните данъчнозадължени лица на дадена държава членка да инвестират своите капитали в дружества със седалище в друга държава членка или в трета държава.

53 От това следва, че правна уредба на държава членка, каквато е спорната правна уредба, представлява ограничение на свободното движение на капитали по смисъла на член 63 ДФЕС.

По обосноваването на ограничението на свободното движение на капитали

54 При условията на евентуалност германското правителство изтъква за обосноваване на ограничението на свободното движение на капитали съображения, изведени от запазването на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки.

55 За целите на приспадането на удържания в чужбина данък този принцип предполагал, че може да се приспадат разноските или разходите само ако те са пряко свързани с данъчни постъпления, обхванати от правомощието за данъчно облагане на дадена държава членка по силата на разпределението на правомощията между държавите, предвидено от спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане. Държавата по пребиваване следователно не била длъжна да компенсира неудобствата, свързани с неотчитането на личното положение на данъчнозадълженото лице към момента на облагането на доходите с чуждестранен произход в държавата, от която произхождат тези доходи.

56 Макар запазването на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки несъмнено да може да представлява императивно съображение от общ интерес, позволяващо да се обоснове ограничение на упражняването на свобода на движение в рамките на Съюза, трябва да се посочи, че това обосноваване все пак е било отхвърлено от Съда в Решение по дело De Groot, посочено по-горе, в което е разгледана правна уредба, сходна със спорната правна уредба. Всъщност, както отбелязва генералният адвокат в точка 51 от заключението си, от точки 98—101 от посоченото съдебно решение следва, че държавата, на която е местно данъчнозадълженото лице, не може да се позовава на такова обосноваване, за да избегне отговорността, която тя по принцип носи — да предостави личните и семейните приспадания, полагащи се на данъчнозадълженото лице, освен ако доброволно или въз основа на специални международни спогодби държавите, в които е получена част от дохода, не предоставят на свой ред подобни приспадания.

57 Във всеки случай обосновка, свързана с необходимостта от запазване на балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, може да се приеме по-специално когато съответният режим цели да предотврати 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 и Решение от 21 януари 2010 г. по дело SGI, C-311/08, Сборник, стр. I-487, точка 60).

58 В настоящия случай обаче фактът Федерална република Германия да признае на жалбоподателите в главното производство неограничено ползване на личните и семейните приспадания не би застрашил това право. Така посочената държава членка не би се отказала от част от данъчните си правомощия в полза на други държави членки. Доходите, получени в Германия от жалбоподателите в главното производство, биха били обложени в по-малка степен само ако представляваха единствените доходи, получени от заинтересованите лица, и само ако последните не бяха получили доходи от чуждестранен източник.

59 В това отношение следва да се отбележи, че според германското правителство по същество доколкото личните и семейни приспадания нямат никаква връзка с определени елементи на дохода, те се налагат върху общия доход и в този смисъл трябва да се отнесат по хомогенен начин към общия доход на данъчнозадълженото лице от вътрешни и чуждестранни източници, така че признаването им може да се ограничи до част от този общ доход, пропорционална на частта от доходите, получени в Германия.

60 Впрочем от цитираната в точка 44 от настоящото решение съдебна практика следва, че тези приспадания по принцип трябва да се вземат предвид изцяло от държавата по пребиваването. От това следва, както отбелязва генералният адвокат в точка 54 от заключението си, че приспаданията по принцип трябва да бъдат направени изцяло от частта от дохода на данъчнозадълженото лице, получена в последната държава.

61 На последно място следва да се подчертае, че германската правна уредба предвижда възможността да се избере система, различна от приспадането от германския данък на удържания в чужбина данък при източника, а именно приспадането на чуждестранния данък от данъчната основа.

62 Дори да се предположи, че такава система е съвместима с правото на Съюза, въпреки това от съдебната практика следва, че национален режим, който ограничава свободите на движение, може да остане несъвместим с правото на Съюза, макар неговото прилагане да е факултативно (вж. в този смисъл Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 162 и Решение от 18 март 2010 г. по дело Gielen, C-440/08, Сборник, стр. I-2323, точка 53). В това отношение наличието на избор, който евентуално би позволил дадено положение да се превърне в съвместимо с правото на Съюза, не санира само по себе си незаконосъобразността на система като предвидената от спорната правна уредба, която включва несъвместим с това право механизъм за облагане с данък. Следва да се добави, че това в още по-голяма степен е вярно в хипотезата, в която, както в настоящия случай, несъвместимият с правото на Съюза механизъм е този, който се прилага автоматично при липса на направен избор от страна на данъчнозадълженото лице.

63 С оглед на всички гореизложени съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, съгласно която в рамките на режим, който цели да ограничи двойното данъчно облагане, в случай на неограничено данъчнозадължени лица, чиито доходи от източник в чужбина са обложени в държавата, от която произхождат тези доходи, с данък, съответстващ на данъка върху доходите, събиран от посочената държава членка, приспадането на платения чуждестранен данък от размера на данъка върху доходите в тази държава членка се извършва чрез умножаване на размера на данъка, дължим върху облагаемите доходи в същата държава членка, включително доходите от източник в чужбина, и съотношението между посочените доходи от източник в чужбина и сумата на доходите, като последната сума не отчита особените и извънредните разходи като разходи във връзка с издръжката за живот или с личното или семейното положение.

По съдебните разноски

64 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 (втори състав) реши:

Член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, съгласно която в рамките на режим, който цели да ограничи двойното данъчно облагане, в случай на неограничено данъчнозадължени лица, чиито доходи от източник в чужбина са обложени в държавата, от която произхождат тези доходи, с данък, съответстващ на данъка върху доходите, събиран от посочената държава членка, приспадането на платения чуждестранен данък от размера на данъка върху доходите в

тази държава членка се извършва чрез умножаване на размера на данъка, дължим върху облагаемите доходи в същата държава членка, включително доходите от източник в чужбина, и съотношението между посочените доходи от източник в чужбина и сумата на доходите, като последната сума не отчита особените и извънредните разходи като разходи във връзка с издръжката за живот или с личното или семейното положение.

Подписи