Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

30 май 2024 година*

„Преюдициално запитване — Споразумение между Европейската общност и нейните държави членки, от една страна, и Швейцарската конфедерация, от друга страна, относно свободното движение на хора — Заето лице от държава членка, което е променило мястото си на пребиваване в Швейцария — Данъчни предимства — Данък върху доходите — Механизъм за „доброволно данъчно облагане“ — Ползващи се данъчнозадължени лица — Ограничение до заети лица, които са ограничено данъчно задължени и пребиват в държава членка или в държава, която е страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство (ЕИП) — Равно третиране“

По дело C-627/22

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Finanzgericht Köln (Финансов съд Кьолн, Германия) с акт от 20 септември 2022 г., постъпил в Съда на 4 октомври 2022 г., в рамките на производство по дело

AB

срещу

Finanzamt Köln-Süd,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: Ал. Арабаджиев, председател на състава, T. von Danwitz, P. G. Xuereb, A. Kumin и I. Ziemele (докладчик), съдии,

генерален адвокат: M. Campos Sánchez-Bordona,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за германското правителство, от J. Möller и R. Kanitz, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от B.-R. Killmann и W. Roels, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 16 ноември 2023 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на Споразумението между Европейската общност и нейните държави членки, от една страна, и Конфедерация Швейцария, от друга страна, относно свободното движение на хора, което е подписано в Люксембург на 21 юни 1999 година (ОВ L 114, 2002 г., стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 74, стр. 97), последно адаптирано с Протокола към него от 4 март 2016 г. във връзка с участието на Република Хърватия като договаряща страна след присъединяването ѝ към Европейския съюз (ОВ L 31, 2017 г., стр. 3) (наричано по-нататък „ССДХ“ или „Споразумението“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между AB и Finanzamt Köln-Süd (Данъчна служба Кьолн-юг, Германия) (наричана по-нататък „данъчната служба“) по повод изчисляването на данъка върху доходите за данъчния период 2017—2019 г. (наричан по-нататък „разглежданият период в главното производство“).

Правна уредба

ССДХ

3 На 21 юни 1999 г. Европейската общност и нейните държави членки, от една страна, и Конфедерация Швейцария, от друга страна, подписват седем споразумения, сред които е и ССДХ. С Решение на Съвета и на Комисията относно Споразумение за научно и технологично сътрудничество от 4 април 2002 година за сключване на седем споразумения с Швейцарската конфедерация (ОВ L 114, 2002 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 27, стр. 25, и поправка в ОВ L 210, 2015 г., стр. 38) тези седем споразумения са одобрени от името на Европейската общност и влизат в сила на 1 юни 2002 г.

4 Съгласно преамбюла на ССДХ договарящите се страни са „решени да осъществяват свободното движение на хора между тях на основата на правилата, валидни в Европейската общност“.

5 Член 1 от ССДХ гласи:

„Целта на настоящото споразумение, в полза на гражданите на държавите — членки на Европейската общност и на Швейцария, е:

а) да се договори правото на влизане, пребиваване, достъп до работа като заети лица, установяване на основата на самостоятелна заетост и правото на престой на територията на договарящите се страни;

[…]

в) да се договори правото на влизане във и пребиваване на територията на договарящите се страни за лица без икономическа дейност в приемащата страна;

г) да се договорят еднакви условия на живот, заетост и работни условия, както тези, уговорени за гражданите на съответната страна“.

6 Член 2 от посоченото споразумение, озаглавен „Недискриминация“, гласи:

„Граждани на една договаряща се страна, които законно пребивават на територията на друга договаряща се страна, не трябва в приложение и в съответствие с разпоредбите на приложения I, II и III на настоящото споразумение, да бъдат обект на каквато и да е дискриминация на основание националност“.

7 Член 4 от същото споразумение, озаглавен „Право на пребиваване и достъп до икономическа дейност“, гласи следното:

„Правото на пребиваване и достъпът до икономическа дейност са гарантирани […] в съответствие с разпоредбите на приложение I“.

8 Член 6 от ССДХ предвижда:

„Правото на пребиваване на територията на една договаряща се страна се гарантира на лица, които не се занимават с икономическа дейност в съответствие с разпоредбите на приложение I по отношение на неактивните хора“.

9 Съгласно член 7 от това споразумение, озаглавен „Други права“:

„Договарящите се страни, в съответствие с приложение I, предоставят следните права по отношение на свободното движение на хора:

а) правото на равнопоставеност с гражданите на страната по отношение на достъпа до и изпълнението на икономическа дейност и условия на живот, заетост и работни условия;

[…]“.

10 Член 10 от посоченото споразумение, озаглавен „Преходни разпоредби и развитие на споразумението“, предвижда по-специално: в параграфи 1—1в правото на Конфедерация Швейцария и на някои държави членки да запазят количествените ограничения по отношение на достъпа до икономическа дейност за определени категории на пребиваване и за определен период; в параграфи 2—2в правото на договарящите страни да запазят за определен период от време контрола върху приоритета на работници, интегрирани в пазара на редовна работна сила и условия на заплащане и работни условия, приложими за гражданите на другата договаряща се страна, а в параграфи 3—3в — правото на Конфедерация Швейцария да запази в рамките на своите общи квоти минимален брой нови разрешения за пребиваване на заети и самостоятелно заети лица от Европейския съюз.

11 Член 13 от същото споразумение, озаглавен „Възпиране“, гласи:

„Договарящите се страни се ангажират да не приемат [нови] рестриктивни мерки спрямо гражданите на другата страна в области, които се обхващат от настоящото споразумение“.

12 Съгласно член 15 от ССДХ приложенията и протоколите към него представляват неразделна част от него.

13 Член 16 от това споразумение, озаглавен „Позоваване на законодателството на Общността“, гласи следното:

„1. За да се постигнат целите, преследвани с настоящото споразумение, договарящите се страни предприемат всички необходими мерки, за да гарантират, че правата и задълженията, еквивалентни на тези, съдържащи се в законовите актове на Европейската общност, на които се прави позоваване, се прилагат в отношенията между тях.

2. Доколкото приложението на настоящото споразумение обхваща концепции от законодателството на Общността, взема се предвид [относимата практика] на [С]ъда на Европейските общности преди датата на неговото подписване. [Съдебната практика] след тази дата се [съобщава] на Швейцария. За да се гарантира, че споразумението действа правилно, съвместният комитет, по искане на една от договарящите се страни, ще определя последиците от тази съдебна практика“.

14 Член 21 от посоченото споразумение предвижда:

„1. Разпоредбите на двустранните споразумения между Швейцария и страните — членки на Европейската общност, относно двойното данъчно облагане не се засягат от разпоредбите на настоящото споразумение. По-специално разпоредбите на настоящото споразумение не засягат дефиницията за „погранични работници“ в споразуменията относно двойното данъчно облагане.

2. Нито една разпоредба на настоящото споразумение не може да се тълкува по такъв начин, че да попречи на договарящите се страни да направят разграничение, когато прилагат съответните разпоредби на тяхното фискално законодателство, между данъкоплатците, положението на които не е сравнимо, особено по отношение на мястото им на пребиваване.

3. Нито една разпоредба на настоящото споразумение не пречи на договарящите се страни да приемат или да прилагат мерки, за да гарантират налагането, плащането и ефективното [събиране] на данъци или да [предотвратят данъчните измами] по силата на националното данъчно законодателство или споразумения, които целят предотвратяване на двойното данъчно облагане между Швейцария от една страна и една или повече държави — членки на Европейската общност, от друга страна, или всякакви други мерки, свързани с данъците“.

15 Приложение I към Споразумението относно свободното движение на хора е посветено на свободното движение на хора.

16 Член 6, параграф 1 от това приложение I гласи:

„Заето лице, което е гражданин на една договаряща се страна (оттук нататък наричано „заето лице“) и е заето за период от една година или повече от работодател в приемащата страна, получава разрешение за пребиваване, което е валидно най-малко за пет години от датата на издаването му. […]“.

17 Член 7, параграф 1 от посоченото приложение I гласи:

„Зает пограничен работник е гражданин на една договаряща се страна, който пребивава на територията на една договаряща се страна и който изпълнява дейност като заето лице на територията на друга договаряща се страна, като се връща на мястото си на пребиваване всеки ден, или най-малкото един път седмично“.

18 Член 8 от същото приложение I предвижда:

„1. Заетите лица имат право на професионална и географска мобилност през територията на приемащата страна.

2. Професионалната мобилност включва промяна на работодателя, заемана длъжност или професия както и промяна от статут на заето лице в статут на самостоятелно заето лице. Географската мобилност включва промяна на мястото на работа и на пребиваване“.

19 Член 9 от същото приложение е озаглавен „Равнопоставеност“ и предвижда в параграфи 1 и 2:

„1. Заето лице, което е гражданин на една договаряща се страна, не може [поради своето гражданство] да бъде третирано различно на територията на другата договаряща се страна от заетите лиц[а], [които] са граждани на другата договаряща се страна по отношение на условия на заетост и работни условия, особено по отношение на заплащане, уволнение или възстановяване на работа или наемане отново, ако лицето стане безработно.

2. Заето лице и членовете на неговото семейство се ползват от същите данъчни [предимства] и социални обезщетения както заетите лица, граждани на страната и членовете на техните семейства“.

20 Съгласно член 24 от това приложение I:

„1. Лице, което е гражданин на една договаряща се страна, което не осъществява икономическа дейност в страната на пребиваване и което няма право на пребиваване по силата на други разпоредби на споразумението, получава разрешение за пребиваване, валидно най-малко за пет години, при условие че лицето докаже на компетентните национални органи, че то притежава за себе си и за членовете на своето семейство:

а) достатъчно финансови средства, така че да не му се налага да кандидатства за социални помощи по време на техния престой;

б) осигурително покритие при всички рискове и болести.

[…]“.

Германското право

21 Член 1, параграф 1 от Einkommensteuergesetz (Закон за данъка върху доходите), в редакцията му, приложима към момента на настъпване на фактите в главното производство (BGBl. 2009 I, стр. 3366) (наричан по-нататък „EStG“), гласи:

„1. Физическите лица с местоживеене или обичайно пребиваване на територията на Германия са неограничено данъчно задължени за данък върху доходите […]

[…]

4. Физическите лица, които нямат нито местоживеене, нито обичайно пребиваване в Германия — при спазване на параграфи 2 и 3 и на член 1a — са ограничено данъчно задължени за данъка върху доходите, когато получават доходи от източници в страната по смисъла на член 49.

[…]“.

22 Член 9, параграф 1 от EStG гласи:

„Разходи, свързани с дейността, са разходите за придобиването, обезпечаването и опазването на приходите. Те се приспадат от категорията доходи, от която са били формирани. […]“.

23 Съгласно член 39a от EStG, озаглавен „Данъчно облекчение и подлежаща на признаване част от него при облагането на други доходи от трудови правоотношения“:

„(1) По искане на работник или служител, който е неограничено данъчнозадължен за данък върху доходите, данъчната служба изчислява общия размер на данъчното облекчение, подлежащо на приспадане от брутния размер на трудовото му възнаграждение, като взема предвид:

1. Разходите за извършването на дейност като заето лице, доколкото не надвишават фиксираната сума за работници и служители [член 9a, първо изречение, точка 1, буква a)], […]

[…]

(2) Работникът или служителят подава искането по параграф 1, като попълва предварително утвърден от администрацията образец, който подписва саморъчно. Срокът за подаване на това искане започва да тече от 1 октомври на годината, предхождаща тази, за която е определен размерът на необлагаемия доход. Този срок изтича на 30 ноември на календарната година, за която е определен размерът на необлагаемия доход. […]

[…]

(4) По искане на ограничено задължен за данъка върху доходите работник или служител, към когото се прилага член 50, параграф 1, четвърто изречение, данъчната служба определя размера на данъчното облекчение, подлежащо на приспадане от брутния размер на трудово възнаграждение, като взема предвид:

1. разходите, свързани с дейност като заето лице, в резултат на която са получени доходи от трудово правоотношение […].

[…]

Искането може да бъде подадено само чрез попълване на предварително утвърден от администрацията образец до края на календарната година, за която се отнасят фактическите признаци, въз основа на които е определен размерът на удържания при източника данък върху доходите от трудови правоотношения“.

24 Член 46, параграф 2, точки 4 и 8 и параграф 4 от EStG гласи следното:

„(2) Когато доходът се състои, изцяло или частично, от доходи от трудови правоотношения, за които е удържан данък при източника, към последващо данъчно облагане се пристъпва само:

[…]

4. когато за данъчнозадължено лице е определено данъчно облекчение по смисъла на член 39a, параграф 1, първо изречение, точки 1—3, 5 или 6 от EStG и общият размер на годишния доход от трудови правоотношения, получени през календарната година, надвишава 11 600 евро [11 200 евро за 2017 г. и 11 400 евро за 2018 г.], […]; същото правило се прилага и за данъчнозадължено лице от категорията лица по член 1, параграф 2 или за ограничено задължените за данък върху доходите работници и служители, когато тези записи са отразени в удостоверение за удържан данък върху доходите от трудови правоотношения (член 39, параграф 3, първо изречение);

[…]

8. ако се иска данъчно облагане, по-специално за целите на приспадането на удържания при източника данък върху доходите от трудови правоотношения от дължимия данък върху доходите. Това искане се прави чрез подаването на данъчна декларация за данъка върху доходите.

[…]

(4) Ако не се пристъпва към данъчно облагане по реда на параграф 2, дължимият данък върху доходите от трудови правоотношения се счита за платен от данъчнозадълженото лице с извършеното удържане при източника на този данък, при условие че от данъчнозадълженото лице не може да се иска доплащане поради удържането на данък върху доходите от трудови правоотношения в по-малък размер от дължимия. […]“.

25 Член 49, параграф 1 от EStG, озаглавен „Частично облагаеми доходи“, гласи:

„(1) Доходи от източници в страната за целите на ограниченото облагане с данък върху доходите (член 1, параграф 4) са:

[…]

4. доходите от трудови правоотношения (член 19), трудът по които:

а) е или е бил полаган или използван в Германия

[…]

[…]“.

26 Член 50 от EStG, съдържащ специфични разпоредби относно ограничено данъчнозадължените лица, предвижда:

„(1) Лицата, които са ограничено задължени за данъка върху доходите, могат да приспадат оперативни разходи по член 4, параграфи 4—8 или разходи, свързани с дейността по член 9, само доколкото те са икономически свързани с доходите с източник от страната. […]

(2) За ограничено данъчнозадължените лица подлежащият на удържане от трудовото възнаграждение данък върху доходите от трудови правоотношения […] се счита за платен със своето удържане при източника. Изречение първо не се прилага:

[…]

4. За доходи от трудови правоотношения по смисъла на член 49, параграф 1, точка 4:

a) когато с оглед на удържането на данъка върху доходите от трудови правоотношения е вписано данъчно облекчение по член 39a, параграф 4 или

b) когато е поискано пристъпване към облагане на доходите (член 46, параграф 2, точка 8);

[…]

[…] Второто изречение, точка 4, буква b) [се прилага] само към граждани на държава — членка на Европейския съюз, или на друга държава, спрямо която се прилага Споразумението за Европейското икономическо пространство [от 2 май 1992 година (ОВ L 1, 1994 г., стр. 3; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 53, стр. 4, наричано по-нататък „Споразумението за ЕИП“)], които имат местоживеене или обичайно пребиваване на територията на една от тези държави. […]“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

27 През разглеждания в главното производство период германският гражданин AB работи като управител на германско дружество, установено в Z (Германия), като за тази заетост получава доходи от трудово правоотношение, запазвайки местоживеенето си и обичайното си пребиваване в Швейцария. AB работи дистанционно от дома си в Швейцария, както и в рамките на служебни командировки в Германия.

28 От акта за преюдициално запитване е видно, че през април 2016 г. AB се премества от Германия в Швейцария по семейни причини, тъй като в тази държава е наета на работа неговата съпруга, и че оставането му в Швейцария е надлежно актувано с разрешение за установяване.

29 По време на разглеждания в главното производство период AB е ограничено данъчнозадължено лице в Германия съгласно член 1, параграф 4 от EStG. Цялото му трудово възнаграждение се облага с удържан при източника данък върху доходите от трудови правоотношения, който работодателят на AB изплаща на данъчната администрация.

30 При служебните си командировки AB използва закупено на лизинг моторно превозно средство, което не му е предоставено от работодателя, като по-специално AB заплаща направените от него разходи, свързани с това превозно средство, както и други пътни разходи. През разглеждания в главното производство период данъчната служба не вписва данъчно облекчение.

31 Освен доходите си от трудови правоотношения AB получава и доходи от наем и аренда на два недвижими имота в Германия.

32 В подадените пред данъчната служба декларации за данъка върху доходите, дължим през разглеждания в главното производство период, AB декларира, освен доходите от наем и аренда, и доходи от трудово правоотношение. Що се отнася до данъчната 2017 г., той посочва, че брутният размер на доходите му от трудови правоотношения възлиза общо на 113 299,41 евро, като част от тях — сума в размер на 63 651 евро — представлява трудовото възнаграждение за извършваната в Германия дейност и подлежи на облагане в тази държава. Що се отнася до данъчната 2018 г., брутният размер на доходите му от трудови правоотношения възлизал общо на 115 498,41 евро, като част от тях — сума в размер на 60 932 евро — представлявала трудовото възнаграждение за извършваната в Германия дейност, като за данъчната 2019 г. брутният размер на доходите от трудови правоотношения възлизал общо на 115 314,91 евро, от които 57 429 евро били получени за извършваната в Германия дейност.

33 В посочените декларации AB декларира като разходи, свързани с дейността, чието признаване води до намаляване на дължимия данък, по-специално разходи, свързани с облагаема в Германия дейност, и подава искане за облагане на тези доходи по реда на член 50, параграф 2, второ изречение, точка 4, буква b) от EStG във връзка с член 50, параграф 2, седмо изречение от него (наричан по-нататък „режимът на доброволно данъчно облагане“).

34 В актовете за установяване на данъчни задължения за разглеждания в главното производство период данъчната служба взема предвид единствено доходите от наем и от аренда, като приема, че на основание член 50, параграф 2, първо изречение от EStG удържаният при източника данък върху доходите от трудови правоотношения се смята за вече платен с факта на своето удържане при източника. Следователно не се е поставял въпросът за приспадане нито на удържания при източника и вече платен германски данък върху доходите от трудови правоотношения, нито на добавката „Солидарност“ към определения германски данък върху доходите. Данъчната служба отказва да приложи режима на доброволно данъчно облагане, с мотива, че неговото приложение се ограничава до работници и служители с местоживеене или обичайно пребиваване в държава — членка на Съюза, или в държава — страна по Споразумението за ЕИП.

35 Тъй като жалбите по административен ред, които АВ подава срещу тези актове за установяване на данъчни задължения, са отхвърлени с решения от 25 февруари 2020 г. и от 15 ноември 2021 г., АВ подава жалба по съдебен ред пред Finanzgericht Köln (Финансов съд Кьолн, Германия), който е запитващата юрисдикция, за да бъде разрешено прилагане на режима на доброволно данъчно облагане, като частта от доходите му от трудови правоотношения, за която не е удържан данък върху доходите от трудови правоотношения при източника, бъде разпределена между Федерална република Германия и Конфедерация Швейцария, както и да му бъдат признати разходи, свързани с дейността.

36 Според АВ отказът да се приложи режимът на доброволно данъчно облагане по отношение на лица с местоживеене в Швейцария, противоречи на ССДХ, като има предвид по-специално решение от 26 февруари 2019 г., Wächtler (C-581/17, EU:C:2019:138), и накърнява правото на равно третиране, що се отнася до данъчните предимства, предвидено в член 9, параграф 2 от приложение I към ССДХ, и този отказ не е обоснован. Не можело да се прави позоваване и на клаузата „standstill“ по член 13 от ССДХ. С възможността да се избере вписването на данъчно облекчение като специфичен признак, който да бъде вземан предвид при удържането при източника на данъка върху доходите от трудови правоотношения (наричано по-нататък „вписването на данъчното облекчение“), не се преодолявало неравното третиране, нито тя представлявала обосноваващо съображение. Това вписване трябвало да бъде поискано преди края на данъчния период, като молителят не би могъл точно да знае дали и в каква степен това би си заслужавало, или би наложило задължение за подаване в определен срок на декларация за данък върху доходите, при положение че в хипотезата на доброволно данъчно облагане бил предвиден само четиригодишен срок за определяне на дължимия данък.

37 Данъчната служба изтъква най-напред, че дори да се предположи, че АВ попада в персоналното приложно поле на ССДХ и на приложение I към него, по отношение на което тази служба изразява съмнения, договорени със ССДХ права не съвпадали с основните свободи, гарантирани от Договора за функционирането на ЕС. По-нататък, от предвидената в член 13 от ССДХ клауза „standstill“ произтичало право да се запазят всички съществуващи към датата на подписването на ССДХ ограничения. Същевременно към тази дата вече се прилагало предвиденото в EStG освобождаване от задължението за удържане при източника на данъка върху доходите от трудовите правоотношения по отношение на ограничено данъчнозадължените лица по член 50, параграф 2, първо изречение от EStG.

38 Накрая, евентуалното неравно данъчно третиране било обосновано с оглед на член 21, параграфи 2 и 3 от ССДХ. В подкрепа на тезата, че не е налице дискриминация, била предвидената възможност в рамките на производството по облагане на доходите от

трудови правоотношения да се заявяват за вписване данъчно облекчение за разходите, свързани с дейността, и други обстоятелства, в резултат на което се стига до намаляване на размера на дължимия данък. Съгласно практиката на Съда наличието на различни процедури за данъчно облагане не представлявало нарушение на основните свободи (решение от 22 декември 2008 г., Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762) и за разлика от положението по делото, по което е постановено решение от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, т. 53 и 54), процедурата за въвеждане на данъчно облекчение при облагането с данък върху доходите от трудови правоотношения и последващата процедура за задължително данъчно облагане позволявали по делото в главното производство да се приспадат разходите, свързани с дейността.

39 Запитващата юрисдикция уточнява, че в хипотезата на ограничено задължение за облагане с данък върху доходите, съгласно член 49, параграф 1, точка 4, буква а) от EStG с данък върху доходите в Германия се облагат доходите от дейност като заето лице, която е упражнявана или е била упражнявана на територията на страната, а именно в Германия, и че по делото в главното производство е безспорно, че с данък върху доходите в Германия се облага само трудовото възнаграждение, получено за извършената в Германия дейност, като във връзка с това се взема предвид разпределението на работни дни.

40 Този съд посочва, че съгласно член 50, параграф 2, първо изречение от EStG данъкът върху доходите от трудови правоотношения по принцип се счита за платен с удържането си при източника. Това удържане на данъка по принцип се извършвало, като се вземат предвид брутният размер на трудовото възнаграждение и в зависимост от конкретния случай — фиксираните по размер суми, с които се намалява данъчната основа. Съгласно EStG обаче било допустимо да се удържи данък върху доходите от трудови правоотношения в по-малък размер след вписване на данъчното облекчение — всеки ограничено задължен за данъка върху доходите работник и служител, включително с местоживеене в Швейцария, можел да поиска прилагане на този режим, като попълни определен от данъчната служба формуляр, който следвало да бъде своевременно подаден преди края на календарната година.

41 При вписването на такова данъчно облекчение член 50, параграф 2, изречение 2, точка 4, буква а) от EStG изключвал погасителния ефект на удържания при източника данък и данъчнозадълженото лице трябвало да проведе процедура по данъчно облагане (задължително данъчно облагане), в рамките на която доходите се изчислявали без оглед на признатия им размер за целите на удържането на данъка върху доходите от трудови правоотношения, като дължимият данък върху доходите се изчислявал по-специално чрез приспадане на вече платения данък върху доходите от трудови правоотношения. Вписването на данъчно облекчение с твърде висок размер би могло да доведе до последващо установяване на данъчни задължения, които данъчната служба да трябва впоследствие да събира от данъчнозадълженото лице с място на пребиваване в чужбина. В случай обаче че разходите, свързани с дейността, били в по-голям размер от заявеното данъчно облекчение в процедурата по данъчно облагане или доходите само частично подлежали на данъчно облагане, би могло да възникне и право на възстановяване. Данъчнозадълженото лице било също така длъжно да подаде данъчна декларация, като в противен случай можело да се стигне до служебно определяне на данъчната основа и служебно изчисляване на размера на дължимия данък, до определяне на допълнително данъчно задължение при забава или до официално предупреждение и налагане на периодична имуществена санкция в определен размер.

42 Съгласно член 50, параграф 2, второ изречение, точка 4, буква b) и член 46, параграф 2, точка 8 от EStG освен вписване на данъчно облекчение в определен размер гражданите на държава — членка на Съюза, или на друга държава — страна по Споразумението за ЕИП, с местоживеене или обичайно пребиваване на територията на една от тези държави, можели да изберат режим на доброволно данъчно облагане. Подаването на данъчна декларация било равносилно на упражняване на правото на избор и данъчнозадълженото лице би могло свободно да реши в четиригодишния срок за определяне на дължимия данък дали предпочита да подаде данъчна декларация за данъка върху доходите, до което според запитващата юрисдикция би се стигнало само ако платеният данък върху доходите от трудови правоотношения е в по-висок размер от изчисления данък върху доходите.

43 Този съд уточнява, че член 46 от EStG относно доброволното данъчно облагане на работниците и служителите — местни лица, е в сила от десетилетия, докато правото на доброволно данъчно облагане на гражданите на държавите членки и на другите държави — страни по Споразумението за ЕИП, пребиваващи в тези държави, е в сила от 1 януари 1997 г. и е въведено като отговор на решение от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

44 Запитващата юрисдикция посочва, че ако ССДХ трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска ограничаване на доброволното данъчно облагане до данъчнозадължените лица, пребиваващи в друга държава членка или в друга държава — страна по Споразумението за ЕИП, би следвало да се извърши доброволно данъчно облагане за разглеждания в главното производство период, в резултат на което биха били отчетени разходи, свързани с извършваната дейност, в полза на жалбоподателя в главното производство, а германският данък върху доходите от трудови правоотношения би подлежал на приспадане. В резултат на това на АВ би бил възстановен платен данък в значителни размери.

45 При тези обстоятелства Finanzgericht Köln (Финансов съд Кьолн) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли разпоредбите на [ССХД] и по-специално членове 7 и 15 от това споразумение във връзка с член 9, параграф 2 от приложение I към него (право на равнопоставеност) да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка, съгласно която заети лица, които (поради местоживеенето си или обичайното си пребиваване) са местни за Германия или на държави от ЕС/ЕИП и са граждани на държава — членка на ЕС или ЕИП (включително Федерална република Германия), могат доброволно да поискат да бъдат облагани с данъка върху доходите въз основа на облагаемите в Германия доходи от трудово правоотношение („доброволно данъчно облагане“), по-специално за да им бъде възстановен данък върху доходите, като се вземат предвид разходи (разходи, свързани с дейността) и се приспадне удържаният в Германия данък върху доходите от трудовите правоотношения, но германски и швейцарски граждани, които са местни лица за Швейцария, нямат това право?“.

По преюдициалния въпрос

46 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 7 и 15 от ССДХ във връзка с член 9, параграф 2 от приложение I към ССДХ трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка, която запазва за данъчнозадължените лица — граждани на тази държава членка, на друга държава членка

или на държава — страна по Споразумението за ЕИП, които пребивават на територията на една от тези държави, правото да изберат процедура за доброволно данъчно облагане на доходите от трудови правоотношения, с цел да им бъдат признати направените разходи, свързани с дейността, и да им бъде приспаднат платеният данък в рамките на процедурата по удържане на данъка върху доходите от трудови правоотношения при източника, в резултат на което може да се стигне до възстановяване на платен данък върху доходите, като тази правна уредба не предоставя такова право на избор по-специално на гражданин на първата държава членка, който пребивава в Швейцария и получава доходи от дейност като заето лице в тази държава членка.

Предварителни бележки

47 В самото начало е важно да се припомни, че тъй като ССДХ е международен договор, то трябва да се тълкува в съответствие с член 31 от Виенската конвенция за правото на договорите от 23 май 1969 година (Recueil des traités des Nations unies, том 1155, стр. 331), добросъвестно, в съответствие с обикновеното значение, което следва да се дава на термините на договора в техния контекст, а също така в духа на обекта и целите на договора. Освен това от тази разпоредба следва, че специално значение се придава на даден термин, ако е установено, че страните са имали такова намерение (решение от 26 февруари 2019 г., Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, т. 35 и цитираната съдебна практика).

48 Съдът вече е уточнил, на първо място, че ССДХ се вписва в по-широката рамка на отношенията между Съюза и Конфедерация Швейцария. Макар и последната да не участва в Европейското икономическо пространство и във вътрешния пазар на Съюза, тя в същото време е свързана с него с многобройни споразумения, които обхващат широки области и предвиждат конкретни права и задължения, които в много отношения са аналогични на предвидените в Договора. Основната цел на тези споразумения, включително на ССДХ, е укрепването на икономическите връзки между Съюза и Конфедерация Швейцария (решения от 6 октомври 2011 г., Graf и Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, т. 33, и от 26 февруари 2019 г., Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, т. 36).

49 Същевременно обаче, тъй като Конфедерация Швейцария не се е присъединила към вътрешния пазар на Съюза, тълкуването, дадено на разпоредбите от правото на Съюза относно този пазар, не може автоматично да се транспонира към тълкуването на ССДХ, освен ако в самото споразумение не са предвидени изрични разпоредби в това отношение (решения от 15 март 2018 г., Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, т. 29, и от 26 февруари 2019 г., Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, т. 37).

50 Що се отнася, на второ място, до преследваната със ССДХ цел и до тълкуването на неговия текст, Съдът приема, че видно от преамбюла, от член 1 и от член 16, параграф 2 от това споразумение, то има за цел да реализира в полза на гражданите — физически лица, на Съюза и на Конфедерация Швейцария свободното движение на хора на територията на страните по него, като се основава на приложимите в Съюза разпоредби, понятията на които следва да се тълкуват с оглед на релевантната съдебна практика на Съюза, предшестваща подписването на посоченото споразумение. Що се отнася до съдебната практика след тази дата, член 16, параграф 2 от ССДХ предвижда, от една страна, че тази съдебна практика се предоставя на вниманието на Конфедерация Швейцария, и от друга страна, че за да се гарантира, че Споразумението действа правилно, съвместният комитет, създаден по силата на член 14 от посоченото споразумение, по искане на една от договарящите се страни определя последиците от тази съдебна практика. При това

положение, дори и да няма решение на този комитет, трябва да се вземе предвид и посочената съдебна практика, доколкото тя само уточнява или потвърждава принципите, изведени в съдебната практика, съществуваща към датата на подписването на ССДХ, относно правните понятия на Съюза, на които се основава това споразумение (решение от 26 февруари 2019 г., Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, т. 38 и 39).

51 Именно в съответствие с тези принципи и с оглед на тези съображения следва да се тълкуват клаузите на ССДХ, за да се определи, на първо място, дали положение като разглежданото в главното производство попада в приложното поле на това споразумение, а при утвърдителен отговор, на второ място, дали тези клаузи изключват правна уредба като разглежданата в главното производство.

По приложимостта на ССДХ

52 Най-напред следва да се отбележи, че съгласно преамбюла и съгласно член 1, букви а) и в) от ССДХ в приложното поле на това споразумение попадат физическите лица, граждани на държавите — членки на Съюза, и на Конфедерация Швейцария, както тези от тях, които извършват икономическа дейност, така и онези, които не извършват такава дейност (вж. в този смисъл решение от 26 февруари 2019 г., Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, т. 41).

53 По-нататък, от текста на член 1, букви а), в) и г) от ССДХ е видно, че то има за цел да предостави на тези граждани по-специално право на влизане, пребиваване, достъп до работа като заети лица, както и същите условия на живот, заетост и труд като тези, предоставени на местните граждани (решение от 21 септември 2016 г., Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, т. 37).

54 В това отношение Съдът вече е посочил, че в член 4 ССДХ гарантира правото на достъп до икономическа дейност в съответствие с разпоредбите на приложение I към това споразумение, като глава II от това приложение I съдържа разпоредби относно свободното движение на заетите лица, и по-специално тези относно принципа на равно третиране (решение от 21 септември 2016 г., Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, т. 38). Освен това член 7, буква а) от ССДХ предвижда, че в съответствие с това приложение I договарящите се страни предоставят по-специално право на равнопоставеност с гражданите на страната по отношение на достъпа до и изпълнението на икономическа дейност и условията на живот, на заетост и на труд.

55 Накрая, член 2 от ССДХ, озаглавен „Недискриминация“, предвижда, че граждани на една договаряща се страна, които законно пребивават на територията на друга договаряща се страна, не трябва в приложение и в съответствие с разпоредбите на приложения I—III към това споразумение да бъдат обект на каквато и да е дискриминация на основание националност. Прогласеният в член 2 принцип на недопускане на дискриминация се прилага, доколкото положението на тези граждани попада в материалното приложно поле на разпоредбите от приложения I—III към ССДХ (вж. в този смисъл решение от 15 юли 2010 г., Hengartner et Gasser, C-70/09, EU:C:2010:430, т. 39).

56 В конкретния случай от акта за преюдициално запитване е видно, че през разглеждания в главното производство период AB упражнява дейността си в полза на установен в Германия работодател — дистанционно от дома си в Швейцария, както и в рамките на служебните си командировки в Германия, за което получава доходи от трудово правоотношение, но оспорва данъчното им третиране от страна на тази държава членка.

57 От данните, предоставени от запитващата юрисдикция, е видно също, че данъчното облагане в Германия се отнася само до трудовото възнаграждение, съответстващо на извършваната в Германия дейност с оглед на разпределението на работните дни.

58 Поради това, в качеството си на германски гражданин, пребиваващ законно на швейцарска територия, AB попада в категорията на лицата по членове 1 и 2 от ССДХ. Следва също да се провери дали положението на AB попада в материалното приложно поле на приложение I към ССДХ, което съгласно член 15 от ССДХ е неразделна част от него и предвижда разпоредби относно свободното движение на хора, и по-специално на заетите лица.

59 Важно е да се отбележи, че приложното поле ratione personae на понятието „заето лице“ по смисъла на ССДХ е определено в членове 6 и 7 от приложение I към това споразумение (вж. по аналогия решения от 15 март 2018 г., Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, т. 18, и от 26 февруари 2019 г., Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, т. 47).

60 Съгласно член 6 от посоченото приложение за заето лице се счита гражданин на една договаряща се страна, който е зает от работодател в приемащата държава.

61 Член 7, параграф 1 от същото приложение I определя „зает пограничен работник“ като гражданин на една договаряща се страна, който пребивава на територията на една договаряща се страна и който упражнява дейност като заето лице на територията на друга договаряща се страна, като по правило се връща в своето местоживеене всеки ден или поне веднъж седмично.

62 Тази разпоредба провежда разграничение между мястото на пребиваване, което е на територията на една договаряща се страна, и мястото на упражняване на дейност като заето лице, което трябва да се намира на територията на другата договаряща се страна, независимо от гражданството на заинтересованото лице (решение от 19 ноември 2015 г., Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, т. 33 и цитираната съдебна практика).

63 Следва да се има предвид, че член 7, параграф 1 от приложение I към ССДХ може да се прилага към положението на AB. Всъщност последният е гражданин на „една договаряща се страна“ — Федерална република Германия, пребивава на територията на „една договаряща се страна“, в случая — Конфедерация Швейцария, и упражнява дейност като заето лице на територията на „другата договаряща се страна“ — Федерална република Германия (вж. в този смисъл решение от 19 ноември 2015 г., Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, т. 32).

64 Запитващата юрисдикция обаче трябва да провери дали предвиденото в член 7, параграф 1 от приложение I към ССДХ условие за връщане в мястото на пребиваване е изпълнено в разглежданото в главното производство положение.

65 Ако запитващата юрисдикция стигне до извода, че тъй като продължителността на престоите на AB на германска територия, при които не се завръща в мястото си на пребиваване, са по-продължителни от посочените в член 7, параграф 1 от приложение I към ССДХ, AB не може да бъде квалифициран като „зает пограничен работник“; той все пак може да се позовава на ССДХ в качеството си на „заето лице“ по смисъла на ССДХ.

66 Всъщност в положение, което се характеризира с обстоятелството, че мястото на пребиваване на AB, който е германски гражданин, е установено в Швейцария, като той извършва работа като заето лице на германска територия за работодател, който е

установен в Германия, текстът на член 6 от приложение I към ССДХ допуска последната държава да се счита за „приемащата държава“ по смисъла на член 6 и сл. от това приложение I, а AB да се счита за „заето лице“ по смисъла на глава II от приложение I към ССДХ, по-специално тъй като е гражданин на договаряща се страна, който е нает на работа по трудово правоотношение от работодателя от приемащата държава, която в случая е и държавата по произход на този гражданин.

67 Този извод се потвърждава от структурата на глава II от приложение I към ССДХ, от неговите общи цели, както и от разпоредбите на член 6 от ССДХ и на член 24, параграф 1 от приложение I към ССДХ, които уреждат правото на пребиваване, а именно правото на гражданите на една договаряща се страна да установят своето място на пребиваване на територията на другата договаряща се страна независимо от упражняването на икономическа дейност.

68 Това е така, защото, макар разпоредбите на член 6 от приложение I към ССДХ относно разрешението за пребиваване, на член 8 от това приложение I, отнасящи се до професионалната и географска мобилност, както и на член 10 от посоченото приложение I, предвиждащ възможността да се откаже на гражданите на една договаряща се страна правото да заемат работа в публичната администрация, която включва упражняването на публична власт, да не предоставят допълнителни права на заетите лица в приемащата държава, на която са граждани, и да не могат да им бъдат противопоставени, случаят не е такъв, що се отнася до член 9 от приложение I към ССДХ, озаглавен „Равнопоставеност“, който гарантира прилагането на принципа за недопускане на дискриминация, прогласен в член 2 от ССДХ в контекста на свободното движение на заети лица (вж. по аналогия решения от 19 ноември 2015 г., Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, т. 47, и от 21 септември 2016 г., Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, т. 39).

69 Всъщност Съдът вече е постановил, че е възможно при определени обстоятелства и в зависимост от приложимите разпоредби гражданите на една договаряща се страна да се позовават и пред своята собствена държава на права, които черпят от ССДХ (решение от 28 февруари 2013 г., Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, т. 33 и цитираната съдебна практика).

70 Що се отнася до заетите лица, Съдът по-специално приема, че работник, който е упражнил правото си на свободно движение, може да се позовава пред страната си на произход на член 9 от приложение I към ССДХ, който в параграф 2 предвижда специално правило, което има за цел заетото лице и членовете на неговото семейство да се ползват от същите данъчни и социални предимства като тези, с които разполагат заетите местни лица и членовете на техните семейства (вж. по аналогия решения от 19 ноември 2015 г., Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, т. 36, и от 21 септември 2016 г., Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, т. 40).

71 От една страна обаче, положението на работник като AB, който е упражнил правото си на свободно движение, като е преместил мястото си на пребиваване от Германия в Швейцария, и който е нает на работа по трудово правоотношение в своята държава по произход, която е и приемащата държава, е сходно с положението, разгледано от Съда по делото, по което е постановено решение от 19 ноември 2015 г., Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766) — на пограничен работник, германски гражданин, който е преместил мястото си на пребиваване от Германия в Швейцария, като същевременно е запазил местоработата си като заето лице в първата държава.

72 От друга страна, от практиката на Съда следва, че разпоредбите на глава II от приложение I към ССДХ, и по-специално принципът на равно третиране, се прилагат по един и същ начин за заетите лица и за пограничните работници, без в това отношение да правят разграничение между тях (вж. в този смисъл решение от 22 декември 2008 г., Stamm и Hauser, C-13/08, EU:C:2008:774, т. 42), като особеното положение на пограничните работници е взето предвид в член 7 от приложение I към ССДХ (вж. по аналогия решение от 28 февруари 2013 г., Ettwein C-425/11, EU:C:2013:121, т. 37 и 38).

73 Освен това, както бе припомнено в точки 52 и 53 от настоящото решение, ССДХ има за цел да даде възможност на гражданите — физически лица, на държавите — членки на Съюза, и на Конфедерация Швейцария да се ползват от свободното движение на територията на тези страни по ССДХ.

74 Освен това член 6от ССДХ и член 24, параграф 1 от приложение I към ССДХ уреждат правото на пребиваване, а именно правото на гражданите на една договаряща се страна да установят пребиваването си на територията на другата договаряща се страна независимо от упражняването на икономическа дейност.

75 Когато на заето лице като АВ, което е преместило мястото си на пребиваване в Швейцария и е нает на работа по трудово правоотношение към установен в Германия работодател, се признава правото да се позовава на разпоредбите на ССДХ пред тази последна държава, така на това лице се позволява да се възползва в пълна степен от предвиденото в тези разпоредби право на пребиваване, като същевременно запази икономическата си дейност в страната си по произход (вж. по аналогия решение от 28 февруари 2013 г., Ettwein C-425/11, EU:C:2013:121, т. 39). Всъщност свободата на движение би била накърнена, ако гражданин на една от договарящите се страни е поставен в неравностойно положение в страната си по произход единствено поради това че е упражнил правото си на свободно движение (решение от 26 февруари 2019 г., Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, т. 53 и цитираната съдебна практика).

76 Следователно положението на АВ попада в приложното поле на ССДХ, както и в това на приложение I към него. Освен това предвиденият в член 9 от посоченото приложение I принцип на равно третиране се прилага в положението на заето лице като АВ, което е упражнило правото си на свободно движение спрямо приемащата държава членка на това заето лице, която е същевременно и неговата страна на произход.

77 Накрая, това тълкуване не се поставя под въпрос от решение от 12 ноември 2009 г., Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697), в което Съдът приема, че принципът на недопускане на дискриминация не се прилага в случая на гражданин на държава членка, нает на работа на територията на същата държава членка, в клон на дружество, уредено по швейцарското право. Всъщност от фактите по делото, по което е постановено посоченото решение, следва, че единственият критерий на привързване с Швейцария е обстоятелството, че клонът, в който заинтересованото лице е нает на работа в Германия, е клон на дружество, учредено по швейцарското право.

78 След като положението на АВ попада в приложното поле на ССДХ и предвиденият в член 9 от приложение I към него принцип на равно третиране се прилага в този случай, следва да се провери дали ССДХ, тълкувано в съответствие с принципите и съображенията, припомнени в точки 47—50 от настоящото решение, допуска на АВ да бъде отказано правото да избере режима за доброволно данъчно облагане в Германия.

По обхвата на клаузите на ССДХ

По разликата в третирането, що се отнася до дадено данъчно предимство

79 От акта за преюдициално запитване е видно, че правото да се избере режимът на доброволно данъчно облагане, от който иска да се ползва AB в главното производство, се предоставя на данъчнозадължените лица с местоживеене или обичайно пребиваване в Германия, както и на чуждестранните данъчнозадължени лица в Германия, ако са граждани на държава членка или на държава — страна по Споразумението за ЕИП, и пребивават на територията на една от тези държави.

80 От обясненията, предоставени от запитващата юрисдикция, е видно, че правото да се избере режимът на доброволно данъчно облагане, позволява по-специално да се претендира приспадане на разходите, свързани с дейността, които са били необходими, за да се получат доходи от трудови правоотношения, и да се приспада данъкът върху доходите от трудови правоотношения, платен в рамките на процедурата за удържане на този данък при източника, в резултат на което може да се стигне до възстановяване на данъка върху доходите.

81 Следователно, както отбелязва генералният адвокат в точка 71 от представеното заключение, правото да се избере режимът на доброволно данъчно облагане при поискване, представлява данъчно предимство по смисъла на член 9, параграф 2 от приложение I към ССДХ.

82 Следователно, що се отнася до възможността за ползване на данъчно предимство като правото да се избере режим на доброволно данъчно облагане, разглежданата в главното производство правна уредба установява различно третиране в зависимост от мястото на пребиваване на заетото лице, тъй като германски гражданин като AB, който има качеството на заето лице с пребиваване в Швейцария, не може да поиска да се ползва от това право на избор поради това си качество.

83 Съгласно съдебната практика, предхождаща датата, на която е подписано ССДХ, и която Съдът припомни неотдавна в решението си от 24 февруари 2015 г., Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, т. 23), принципът на равно третиране забранява не само явните форми на дискриминация, основани на гражданство, но и всички прикрити форми на дискриминация, които чрез прилагане на други критерии за разграничение, като критерия за пребиваване, водят в крайна сметка до същия резултат (вж. в този смисъл решения от 12 февруари 1974 г., Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, т. 11, от 14 февруари 1995 г., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, т. 26 и 28, и от 12 септември 1996 г., Комисия/Белгия, C-278/94, EU:C:1996:321, т. 27 и цитираната съдебна практика). Тъй като равното третиране е понятие от правото на Съюза, тази съдебна практика е валидна и по отношение на прилагането на посоченото споразумение съгласно член 16, параграф 2 от него (вж. в този смисъл решение от 6 октомври 2011 г., Graf и Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, т. 26).

84 Следователно правна уредба, която предвижда разграничение, основано на критерия за пребиваване, може да доведе до същия резултат като дискриминация, основана на гражданство, която е забранена с разпоредбата на член 9, параграф 2 от приложение I към ССДХ.

85 Следва обаче да се посочи, че член 21, параграф 2 от ССДХ позволява в областта на данъчното облагане диференцирано третиране на данъчнозадължените лица, които не се намират в съпоставимо положение, особено що се отнася до тяхното място на пребиваване (решения от 21 септември 2016 г., Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, т. 45, и от 26 февруари 2019 г., Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, т. 58).

86 Всъщност при преките данъци положението на местните и на чуждестранните лица в дадена държава по принцип не е сходно, тъй като съществуват обективни различия както от гледна точка на източника на дохода, така и от гледна точка на личните данъчни възможности или предвид личното и семейното положение (решения от 14 февруари 1995 г., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, т. 31 и сл., и от 27 юни 1996 г., Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, т. 41).

87 Все пак при наличието на данъчно предимство, чието ползване се отказва на чуждестранните лица, разликата в третирането на тези две категории данъчнозадължени лица може да се квалифицира като „дискриминация“, ако не съществува никаква обективна разлика в положенията, която би могла да обоснове разлика в третирането по този пункт на двете категории данъчнозадължени лица (вж. в този смисъл решения от 14 февруари 1995 г., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, т. 36—38, и от 27 юни 1996 г., Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, т. 42).

По сходството на положенията

88 В това отношение германското правителство изтъква, че що се отнася до правото да бъде избиран режимът на доброволното данъчно облагане, пребиваващите в Швейцария заети лица не се намират в сходно положение с това на пребиваващите в Германия заети лица, с оглед по-специално на целите на режима на данъчно облагане с германския данък върху доходите, който позволява да се контролира размерът на платения данък върху доходите, в хипотезата, когато се получават доходи от трудови правоотношения, като се определи правилният размер на данъка върху доходите.

89 Според това правителство, първо, местните и чуждестранните заети лица биха могли да искат признаване на направените от тях разходи, свързани с дейността, които надвишават фиксираната по размер сума, определена за съответния работник, като заявят вписване на данъчно облекчение в определен размер. Ако обаче за чуждестранните заети лица крайният срок за подаване на такова искане бил 31 декември от календарната година, през която се прилага облекчението, по отношение на работниците — местни лица, този краен срок бил 30 ноември от същата календарна година.

90 Ето защо било необходимо да се даде възможност на местните заети лица да могат да избират режима на доброволно данъчно облагане, за да могат да получат приспадане, чрез намаляване на размера на облагаемите им в Германия доходи от трудови правоотношения, на свързаните с дейността разходи, които биха могли евентуално да са в по-висок или в непредвиден размер и за които, тъй като са били направени през декември от данъчната година, не било възможно да се иска вписване на данъчното облекчение. Такава необходимост не съществувала за пребиваващите в Швейцария заети лица, които били ограничено данъчно задължени в Германия, предвид по-дългия срок, с който те разполагали, за да поискат вписване на данъчното облекчение.

91 Второ, местните и чуждестранните заети лица не се намирали в сходно положение, що се отнася до данъчните предимства, свързани с отчитането на тяхното лично и семейно положение, а AB не попадал и в категорията на лицата, които са третирани като неограничено данъчнозадължени за германския данък върху доходите по тяхно искане, тъй като основната част от световния им доход се облага в Германия.

92 Трето, като се позовава на решение от 22 декември 2008 г., Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, т. 47), посоченото правителство изтъква, че прилагането на различни процедури за данъчно облагане към данъчнозадължените лица в зависимост от това дали са ограничено, или неограничено задължени за съответния данък, отразява различните положения, в които се намират тези данъчнозадължени лица, що се отнася до събирането на данъка.

93 В това отношение следва да се констатира, че както отбелязва генералният адвокат в точка 79 от представеното заключение, германската правна уредба предвижда, че местните лица за други държави — членки на Съюза, или за държава — страна по Споразумението за ЕИП, които са ограничено данъчнозадължени за целите на облагането с германския данък върху доходите, могат да се ползват от режима на доброволното данъчно облагане на доходите им от трудови правоотношения, за да могат да приспадат направените от тях разходи, свързани с дейността, след като този данък е бил удържан при източника, когато са изплащани трудовите им възнаграждения.

94 По този начин германската правна уредба приравнява в това отношение местните на някои чуждестранни данъчнозадължени лица и по този начин допуска сходството на техните положения за целите на данъчното облагане на техните трудови възнаграждения, получени в Германия. Следователно не може да се твърди, че обстоятелството, че дадено данъчнозадължено лице има качеството на чуждестранно лице, само по себе си прави неговото положение обективно различно от това на местното данъчнозадължено лице. Германското правителство обаче не представя доводи, които да доказват твърдението, че именно пребиваването на данъчнозадълженото лице в Швейцария би направило неговото положение обективно различно от това на данъчнозадължено лице, което пребивава в Германия.

95 Освен това трябва да бъдат отхвърлени изложените от това правителство доводи, с които се оспорва сходството в положението на тези данъчнозадължени лица.

96 Що се отнася, на първо място, до довода, че само местните данъчнозадължени лица били изправени пред неудобствата, произтичащи от по-краткия срок за вписване на данъчното облекчение, следва да се отбележи, че от материалите по делото, с които разполага Съдът, не следва, че процедурата за доброволно данъчно облагане има подобен допълващ характер спрямо процедурата по вписване на данъчното облекчение. Напротив, от обясненията на запитващата юрисдикция е видно, че процедурата за доброволно данъчно облагане представлява алтернатива на и е по-малко обременителна от процедурата по вписване на облекчението с оглед ползването на възможността за признаване на разходите, свързани с дейността.

97 Всъщност запитващата юрисдикция посочва, че с подаването на данъчната декларация се смята, че е упражнено правото на избор и че данъчнозадълженото лице може да реши в четиригодишния срок за определяне на размера на дължимия данък дали да подаде декларация за данък върху доходите, което би следвало да направи само в случай че

платеният данък върху доходите от трудови правоотношения е в по-висок размер от изчисления данък върху доходите. За сметка на това вписването на данъчното облекчение задължавало данъчнозадълженото лице да вземе решение, с което да прогнозира размера на предвидимите облагаеми приходи и на подлежащите на приспадане разходи, свързани с дейността, и било свързано с несигурност, що се отнася до заявяването на данъчно облекчение в прекалено висок размер и произтичащото от това евентуално допълнително плащане от данъчнозадълженото лице. Освен това вписването на подобно данъчно облекчение би обвързало това лице със задължение да подаде декларация в много по-кратък срок от преклузивния срок за определяне на размера на дължимия данък, като при неизпълнение на това задължение това лице подлежи на наказателноправни санкции и могат да му бъдат наложени принудителни мерки.

98 Следователно разликата в положенията по отношение на възможността за ползване на режима за доброволно данъчно облагане не би могла, освен ако при проверката си запитващата юрисдикция не установи друго, да изведе от предвидените за местните и за чуждестранните лица различни срокове за вписване на данъчното облекчение.

99 На второ място, несъмнено, както следва от припомнената в точки 86 и 87 от настоящото решение съдебна практика, що се отнася до данъчните предимства, свързани с отчитането на личното и семейното им положение, местните и чуждестранните лица по принцип не се намират в сходно положение. Следва обаче да се отбележи, че правото да се ползва режимът на доброволно данъчно облагане, позволява да се признаят направените разходи, свързани с дейността.

100 В това отношение е достатъчно да се отбележи, че признаването на такива разходи произтича не от личното положение на данъчнозадълженото лице, а от обстоятелството, че тези разходи са направени, за да се получат доходи от дейност като заето лице, и че както следва от член 50, параграф 1 от EStG, германската правна уредба предвижда признаването на свързаните с дейността разходи на чуждестранните данъчнозадължени лица, доколкото те са икономически свързани с доходите с източник в Германия. Следователно самата германска правна уредба приравнява положенията на местните и на чуждестранните данъчнозадължени лица, що се отнася до признаването на разходите, свързани с дейността, които са икономически свързвани с доходи с източник в Германия.

101 На трето място, що се отнася до довода на германското правителство относно разликата в положенията на местните и на чуждестранните данъчнозадължени лица по отношение на събирането на данъка, следва да се отбележи, че неблагоприятното данъчно третиране не произтича от разлика в техниката на събиране на данъка, тъй като, както е видно от материалите по делото, с които разполага Съдът, и в двата случая данъкът върху доходите от трудови възнаграждения е удържан при източника, като това удържане не се поставя под въпрос с прилагането на процедурата за доброволно данъчно облагане. Освен това, както посочва запитващата юрисдикция, вследствие на упражняването на правото на доброволно данъчно облагане не се стигало до възникване на подлежащо на последващо събиране данъчно задължение и до свързани с това трудности за Федерална република Германия. Не било необходимо специално административно съдействие при установяването на фактите и при събирането на данъка.

102 Следователно не може да се прави позоваване на член 21, параграф 2 от ССДХ, за да се откаже на заето лице да се ползва от данъчното предимство, състоящо се в правото да избере да се ползва от режима на доброволно данъчно облагане, единствено поради факта, че то пребивава в Швейцария, а не в Германия.

По наличието на обосноваване

103 При това положение следва да се провери дали, както твърди германското правителство, такава разлика в третирането може да бъде обоснована с член 21, параграф 3 от ССДХ или с императивното съображение от общ интерес, свързано с необходимостта да се осигури съгласуваност на данъчната система.

104 Първо, член 21, параграф 3 от ССДХ предвижда по-специално, че това споразумение не пречи на договарящите се страни да приемат или да прилагат мерки, с които да гарантират налагането, плащането и ефективното събиране на данъци или да предотвратят данъчните измами по силата на националното данъчно законодателство на договаряща се страна. Съдът приема, че такива мерки, които съгласно неговата практика в областта на свободното движение на лица в рамките на Съюза съответстват на императивни съображения от общ интерес, трябва във всички случаи да съблюдават принципа на пропорционалност, а именно да бъдат подходящи за осъществяването на тези цели и да не надхвърлят необходимото за постигането им (решение от 26 февруари 2019 г., Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, т. 63).

105 Отказът да се ползва режимът на доброволно данъчно облагане, обаче, изглежда, не представлява мярка, годна да гарантира данъчното облагане, плащането и ефективното събиране на данъците или да предотврати данъчните измами. В това отношение, както бе посочено в точка 101 от настоящото решение, от обясненията на запитващата юрисдикция е видно, че правото на доброволно данъчно облагане не води до възникване на подлежащо на последващо събиране данъчно задължение и до свързани с това трудности за Федерална република Германия в производството по събирането на тези данъци, нито пък е необходимо специално административно съдействие при установяването на фактите и при събирането на данъка.

106 Всъщност, както посочва генералният адвокат в точка 89 от заключението, с удържането при източника на данъка върху доходите от трудови правоотношения, получавани в Германия от местни на Швейцария лица, се гарантира, че германските органи ще съберат правилно данъка върху доходите, дължим за тези трудови възнаграждения.

107 Второ, германското правителство изтъква, че разглежданата разлика в третирането се обосновава с необходимостта да се гарантира данъчната съгласуваност. Всъщност възможността за неограничено задължените с германския данък върху доходите заети лица да се ползват от режима на доброволното данъчно облагане, била симетрична с предоставената им възможност да поискат вписването на данъчното облекчение до 30 ноември на съответната календарна година.

108 В това отношение Съдът признава, че за да бъде обоснована разлика в третирането, която по принцип е забранена от член 9, параграф 2 от приложение I към ССДХ, може да се изтъква императивното съображение от общ интерес, свързано с необходимостта да се гарантира съгласуваността на данъчната система (вж. в този смисъл решение от 21 септември 2016 г., Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, т. 50, 52 и 54). Освен това, за да

може обаче да се приеме довод, основан на тази обосновка, трябва да е налице пряка връзка между въпросното данъчно предимство и компенсирането на това предимство с конкретно данъчно задължение (вж. по аналогия решения от 27 юни 1996 г., Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, т. 58, и от 16 юли 1998 г., ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, т. 29).

109 Както обаче бе посочено в точка 96 от настоящото решение, в положение като разглежданото в главното производство липсва такава пряка връзка.

По клаузата „standstill“

110 Накрая, германското правителство изтъква, че обстоятелството, че на заетите лица, пребиваващи в Швейцария и работещи в Германия, е отказвано да се ползват от режима на доброволно данъчно облагане, не е в противоречие със ССДХ поради клаузата „standstill“, предвидена в член 13 от ССДХ, която трябва да се тълкува аналогично на член 64 ДФЕС. Според това правителство тази клауза предоставя право да се запазят в сила съществуващите ограничения, като референтна в това отношение била не датата на подписване на ССДХ, а датата на влизането му в сила, а именно 1 юни 2002 г. Полезното действие на тази клауза можело да се гарантира единствено с такова тълкуване, което следвало от самата ѝ квалификация като клауза „standstill“.

111 Следва да се отбележи, че съгласно текста на член 13 от ССДХ договарящите се страни се ангажират да не приемат допълнителни рестриктивни мерки спрямо гражданите на другата страна в областите на приложение на това споразумение. За сметка на това този член 13 не съдържа указания относно евентуално право на държавите — страни по ССДХ, да запазят съществуващите ограничения.

112 Налага се изводът, че в това отношение член 13 от ССДХ се различава съществено от член 64 ДФЕС, който изрично предвижда, че член 63 ДФЕС не накърнява прилагането спрямо трети страни на всяко от ограниченията, действащи към 31 декември 1993 г. по силата на националното право или на правото на Съюза, които са приети по отношение на движението на капитали от и към трети страни.

113 Освен това правото да се запазят мерки, които могат да представляват изключения от установения в член 9 от приложение I към ССДХ принцип на равно третиране, не може да се изведе нито от контекста, в който се вписва член 13 от ССДХ, нито от преследваните с това споразумение цели.

114 От една страна, член 13 от ССДХ е част от неговия дял II, който е относно общите и окончателни разпоредби, като в този дял също спада член 10 от ССДХ, който предвижда правото на Конфедерация Швейцария и на някои държави членки да поддържат за определен период количествени ограничения по отношение на достъпа до икономическа дейност за определени категории на пребиваване и да запазят контрола върху приоритета на работници, интегрирани в пазара на редовна работна сила, и условия на заплащане и труд за гражданите на другата договаряща се страна, както и правото на Конфедерация Швейцария да запазва в рамките на своите общи квоти минимален брой нови разрешения за пребиваване на заети и самостоятелно заети лица от Съюза.

115 Като се има предвид обаче основополагащият характер на принципа на равно третиране, възможността за договарящите се страни да запазят в сила мерки, които могат да представляват изключения от този принцип, е трябвало да бъде уредена в изрична разпоредба от ССДХ, подобно на ограниченията на свободното движение по член 10 от ССДХ.

116 От друга страна, тълкуването на ССДХ, което позволява през целия му срок на действие да се запазят ограниченията, действащи към датата на подписване или на влизане в сила на ССДХ, би било в противоречие с преследваните от него цели, припомнени в точки 50 и 53 от настоящото решение, а именно да реализира в полза на гражданите — физически лица, на държавите — членки на Съюза, и на Конфедерация Швейцария свободното движение на хора на територията на тези договарящи се страни и да предостави на тези граждани по-специално право на влизане, пребиваване и достъп до икономическа дейност като заети лица, както и същите условия на живот, заетост и труд като тези, предоставени на гражданите на тази държава.

117 Следователно член 13 от ССДХ не може да се тълкува в смисъл, че допуска на пребиваващите в Швейцария заети лица, които работят в Германия, да продължава да бъде отказвано да се ползват от правото да избират режима на доброволното данъчно облагане.

118 С оглед на всички изложени съображения на поставения въпрос трябва да се отговори в смисъл, че членове 7 и 15 от ССДХ във връзка с член 9, параграф 2 от приложение I към ССДХ следва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка, която запазва за данъчнозадължените лица — граждани на тази държава членка, на друга държава членка или на държава — страна по Споразумението за ЕИП, които пребивават на територията на една от тези държави, правото да изберат процедура за доброволно данъчно облагане на доходите от трудови правоотношения, с цел да им бъдат признати направените разходи, свързани с дейността, и да им бъде приспаднат платеният данък в рамките на процедурата по удържане на данъка върху доходите от трудови правоотношения при източника, в резултат на което може да се стигне до възстановяване на платен данък върху доходите, като тази правна уредба не предоставя такова право на избор по-специално на гражданин на първата държава членка, който пребивава в Швейцария и получава доходи от дейност като заето лице в тази държава членка.

По съдебните разноски

119 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 (първи състав) реши:

Членове 7 и 15 от Споразумението между Европейската общност и нейните държави членки, от една страна, и Конфедерация Швейцария, от друга страна, относно свободното движение на хора, което е подписано в Люксембург на 21 юни 1999 година, последно адаптирано с Протокола към него от 4 март 2016 г. във връзка с участието на Република Хърватия като договаряща страна след присъединяването ѝ

към Европейския съюз, във връзка с член 9, параграф 2 от приложение I към това споразумение

следва да се тълкуват в смисъл, че

не допускат правна уредба на държава членка, която запазва за данъчнозадължените лица — граждани на тази държава членка, на друга държава членка или на държава — страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г., които пребивават на територията на една от тези държави, правото да изберат процедура за доброволно данъчно облагане на доходите от трудови правоотношения, с цел да им бъдат признати направените разходи, свързани с дейността, и да им бъде приспаднат платеният данък в рамките на процедурата по удържане на данъка върху доходите от трудови правоотношения при източника, в резултат на което може да се стигне до възстановяване на платен данък върху доходите, като тази правна уредба не предоставя такова право на избор по-специално на гражданин на първата държава членка, който пребивава в Швейцария и получава доходи от дейност като заето лице в тази държава членка.

Подписи