



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

12 юли 2012 година*

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Членове 18 ЕО, 39 ЕО и 43 ЕО — Членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП — Данъчно законодателство — Преместване на данъчнозадължено лице в чужбина — Задължение да се включат всички недекларирани доходи в данъчната основа за последната данъчна година — Загуба на евентуално предимство, състоящо се в отложеното плащане на данъчното задължение“

По дело C-269/09

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на основание член 226 ЕО на 15 юли 2009 г.,

Европейска комисия, за която се явяват г-н R. Lya1 и г-н F. Jimeno Fernández, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

ищец,

срещу

Кралство Испания, за което се явява г-н M. Muñoz Pérez, в качеството на представител, със съдебен адрес в Люксембург,

ответник,

подпомагано от:

Федерална република Германия, за която се явяват г-н M. Lumma, г-н C. Blaschke и г-жа K. Petersen, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

Кралство Нидерландия, за което се явяват г-жа C. Wissels и г-жа M. de Ree, в качеството на представители,

Португалска република, за която се явява г-н L. Inez Fernandes, в качеството на представител,

встъпили страни,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н A. Tizzano, председател на състав, г-н M. Safjan, г-н M. Pešič, г-н E. Levits и г-жа M. Berger (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-н J. Mazák,

* Език на производството: испански.

секретар: г-жа М. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 29 юни 2011 г.,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 С исковата си молба Комисията на Европейските общности иска от Съда да установи, че като е приело и оставило в сила в член 14 от Закон 35/2006 за данъка върху доходите на физическите лица и за частично изменение на законите за корпоративното подоходно облагане, за данъка върху доходите на чуждестранните лица и за данъка върху имуществото (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio) от 28 ноември 2006 г. (BOE № 285 от 29 ноември 2006 г., стр. 41734 и поправка в BOE № 57 от 7 март 2007 г., стр. 9634) разпоредба, която изисква данъчнозадължените лица, които се преместват да живеят в чужбина, да включат всички недеklarирани доходи в данъчната основа за последната данъчна година, през която са били считани за местни лица, Кралство Испания не е изпълнило задълженията си по членове 18 ЕО, 39 ЕО и 43 ЕО и членове 28 и 31 от 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“).

Испанската правна уредба

- 2 Член 14, параграф 1 от Закон 35/2006, който урежда отчитането във времето на облагаемите доходи, установява следното общо правило:

„Приходите и разходите, определящи доходите, които трябва да се включат в данъчната основа, се декларират за съответния данъчен период съобразно следните критерии:

 - а) Трудовите и капиталовите доходи се декларират за данъчния период, в който вземането за тях е станало изискуемо.
 - б) Доходите от стопанска дейност се декларират в съответствие с правната уредба относно корпоративното подоходно облагане, ако специалните законови разпоредби не предвиждат друго.
 - в) Печалбите и загубите се декларират за данъчния период, в който са настъпили промените в имуществото“.
- 3 Член 14, параграф 2 от този закон съдържа редица особени правила относно отчитането във времето на различни видове доходи.

4 Член 14, параграф 3 от посочения закон гласи:

„В случай че поради преместването си да живее в чужбина данъчнозадълженото лице загуби това си качество, всички негови все още недеklarирани доходи трябва да се включат в данъчната основа за последния данъчен период, за който се подава данъчна декларация, при предвидените в закона условия и евентуално чрез допълнително самоначисляване без санкции, лихви за забава или допълнителни такси“.

Досъдебна процедура

- 5 На 29 февруари 2008 г., след като приема, че националното законодателство, което урежда режима на данъчно облагане на физическите лица, които се преместват да живеят извън Испания, нарушава членове 18 ЕО, 39 ЕО и 43 ЕО, както и членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП, Комисията изпраща официално уведомително писмо до Кралство Испания, в което по-специално посочва, че този режим дискриминира лицата, които желаят да напуснат тази държава членка, спрямо тези, които остават в нея, доколкото първите са принудени да платят данъка в момента на преместването, без да имат възможност да отложат плащането.
- 6 В отговора си от 7 май 2008 г. Кралство Испания излага причините, поради които счита, че въпросният режим не нарушава Договора за ЕО, нито Споразумението за ЕИП.
- 7 Тъй като не е убедена от представените от Кралство Испания доводи, на 17 октомври 2008 г. Комисията изпраща мотивирано становище до тази държава членка, предоставяйки ѝ двумесечен срок, за да приеме необходимите мерки за съобразяване с него.
- 8 В писмо от 18 декември 2008 г. посочената държава членка повтаря в основната им част доводите, които вече е изложила в предходното си съобщение.
- 9 Тъй като не е удовлетворена от този отговор, Комисията предявява настоящия иск.
- 10 С определение от 25 ноември 2009 г. председателят на Съда допуска Федерална република Германия, Кралство Нидерландия и Португалската република да встъпят в настоящото производство в подкрепа на исканията на Кралство Испания.

По иска

Доводи на страните

- 11 Комисията приема, че разглежданото испанско законодателство ощетява във финансово отношение физическите лица, които се преместват да живеят в чужбина, тъй като включва в данъчната основа за последната данъчна година, през която тези лица са били местни, все още недеklarирани доходи. По този начин въпросните лица били длъжни да платят данъка в момента на преместването си в чужбина, за разлика от данъчнозадължените лица, които остават да живеят на испанска територия. Следователно това законодателство допускало дискриминационно третиране, докато всъщност трябвало да се прилага едно и също правило, независимо дали физическото лице продължава или не да живее на въпросната територия.
- 12 По същество Комисията основава доводите си на принципите, посочени в Решение на Съда от 11 март 2004 г. по дело *Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, Recueil, стр. I-2409), като признава все пак, че то се отнася до факти, различни от разглежданите в настоящото дело.

- 13 Като начало, на довода, че ограниченията, до които разглежданото испанско законодателство може да доведе, са във всеки случай несъществени, тази институция отговаря, че съгласно постоянната съдебна практика всяка национална мярка, която, макар да се прилага без дискриминация с оглед на гражданството, може да затрудни или да възпрепятства упражняването от гражданите на Съюза на гарантираната с Договора свобода на установяване, съставлява ограничение.
- 14 Макар да приема, че въпросното законодателство съставлява пречка за свободното движение на работниците и за свободата на установяване, Комисията все пак признава, че по принцип то би могло да се обоснове със съображения от общ интерес, изведени от необходимостта да се осигури ефективното събиране на данъка и разпределянето на правомощията за данъчно облагане. Тя обаче оспорва пропорционалния характер на това законодателство.
- 15 В това отношение посочената институция поддържа, на първо място, че ефективността на националния данъчен режим не може да бъде застрашена, доколкото съществуват други подходящи инструменти за гарантирането ѝ, по-специално Директива 76/308/ЕИО на Съвета от 15 март 1976 година относно взаимопомощта при събиране на вземания, свързани с някои видове налози, мита, данъци и други мерки (ОВ L 73, стр. 18; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 1, стр. 35), изменена с Директива 2001/44/ЕО на Съвета от 15 юни 2001 г. (ОВ L 175, стр. 17; Специално издание на български език 2007 г., глава 2, том 14, стр. 148, наричана по-нататък „Директива 76/308“), Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите членки в областта на определени акцизи и облагането на застрахователните премии (ОВ L 336, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21), изменена с Директива 2004/106/ЕО на Съвета от 16 ноември 2004 г. (ОВ L 359, стр. 30; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 266, наричана по-нататък „Директива 77/799“) и Директива 2008/55/ЕО на Съвета от 26 май 2008 година относно взаимопомощта при събиране на вземания, свързани с някои видове налози, мита, данъци и други мерки (ОВ L 150, стр. 28).
- 16 Що се отнася до твърдението на Кралство Испания, че посочените законодателни актове на Съюза не гарантират в достатъчна степен ефективността на данъчните системи, Комисията посочва, че държавите членки трябва да приемат механизмите, които са необходими, за да се гарантира ефективното прилагане на тези директиви, и да отстранят евентуалните недостатъци, установени при практическото прилагане на системата за взаимопомощ. За сметка на това държавите членки не могат да приемат мерки, които като разглежданото национално законодателство водят до дискриминация.
- 17 В отговор на довода, че тя самата признавала липсата на ефективност на посочените законодателни актове, Комисията изтъква, че за да обоснове становището си, Кралство Испания се е ограничило да цитира отделни откъси от обяснителния меморандум към Предложение за директива на Съвета относно взаимната помощ при събиране на вземания, свързани с данъци, такси и други мерки от 2 февруари 2009 година (СОМ(2009)28 окончателен). Обяснявайки причините за това предложение за директива, Комисията поддържа, че целта е с него да се въведат редица подобрения, а не да се приема нова система за взаимопомощ, какъвто според нея е и случаят със законодателството относно обмена на информация. Освен това Комисията оспорва изводите, които Кралство Испания прави от въпросното предложение, по-специално по отношение на броя на действително събраните от всички оспорени вземания.
- 18 На второ място, Комисията приема — без да оспорва правото на държавите членки да прилагат данъчното си законодателство към получените на тяхна територия доходи, дори когато данъчнозадълженото лице е преместило дейността си в друга държава членка, — че необходимостта да се запази разпределянето на правомощията за данъчно облагане не е основание правилата, приложими към данъчнозадължените лица, да се изменят единствено поради преместване в чужбина.

- 19 В това отношение Комисията изразява съмнения по отношение на релевантността в настоящия случай, от една страна, на Решение от 3 октомври 2006 г. по дело FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Recueil, стр. I-9461), тъй като по това дело няма преместване на данъчнозадължено лице в друга държава членка, а от друга страна, на Решение от 12 юли 2005 г. по дело Schempp (C-403/03, Recueil, стр. I-6421), по-специално поради факта че по това дело преместването не е било основание за различно данъчно третиране на данъчнозадълженото лице и свободата на движение или установяване не е била накърнена.
- 20 Също така тази институция оспорва позоваването на Решение от 7 септември 2006 г. по дело N (C-470/04, Recueil, стр. I-7409), тъй като в него Съдът приема, че данъчното задължение може да бъде определено към момента на преместването в чужбина, което тя счита за допустимо, за разлика от законодателството, разглеждано по настоящото дело, което предвижда и плащане на това задължение.
- 21 В този контекст Комисията отхвърля и всички доводи, изложени в полза на приложимостта на Решение от 22 декември 2008 г. по дело Truck Center (C-282/07, Сборник, стр. I-10767), като подчертава различния характер на разглежданото в това дело облагане.
- 22 На трето място, що се отнася до предполагаемото прекъсване на връзката между испанската данъчна администрация и данъчнозадълженото лице заради преместването му да живее в чужбина, Комисията оспорва факта, че данъчнозадълженото лице губи всякаква връзка с тази администрация и че по този начин поради преместването плащането на евентуално данъчно задължение вече не може да се изиска посредством принудително изпълнение или принудителни мерки.
- 23 Освен това в отговор на довода, че данъчнозадълженото лице, което се премества да живее в чужбина, има възможност да отложи плащането на данъка, ако представи определени гаранции, които във всеки случай не са по-обременителни от изискваните от живеещото в Испания данъчнозадължено лице, Комисията напомня, че последното се ползва автоматично от възможността за отлагане на плащането на данъка, без да трябва да изпълнява изискванията, наложени на данъчнозадълженото лице, което се премества да живее в друга държава членка.
- 24 Що се отнася до прилагането на разглежданото законодателство в държавите — страни по Споразумението за ЕИП, които нямат качеството на членки на Съюза, Комисията подчертава, че макар директивите, посочени в точка 15 от настоящото решение, да не се прилагат към тези държави, изводът ѝ все пак важи и в случаите, в които е сключена спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, съдържаща клауза за обмен на информация. Освен това тя напомня, че дори, поради липсата на механизъм, подобен на предвидените в тези директиви, да не съществува пряк начин за събирането на данъчно задължение, съответното данъчнозадължено лице може все пак да притежава имущество в Испания, по отношение на което да се предприемат принудителни мерки или принудително изпълнение.
- 25 На първо място, Кралство Испания, подкрепено в това отношение от Португалската република, оспорва факта, че разглежданото законодателство съставлява ограничение на изтъкнатите от Комисията основни свободи, и възразява срещу прилагането на Решение по дело Lasteyrie du Saillant, посочено по-горе, към настоящото дело, като подчертава, че това законодателство цели облагането не на скрити доходи от разлики в стойността, а на вече получени доходи.
- 26 В това отношение Кралство Испания и Португалската република посочват, от една страна, че по силата на въпросното законодателство данъчнозадълженото лице, което премества данъчния си адрес, не дължи данък върху доход, който все още не е реализиран и с който следователно не разполага.

- 27 От друга страна, тъй като посоченото законодателство предвиждало единствено предварително отчитане на вече придобити в Испания доходи, а не плащане на данък върху бъдещи доходи, то по никакъв начин не можело да доведе до двойно данъчно облагане. Следователно подобно законодателство не можело да има отрицателно въздействие върху решението на дадено лице да упражни свободата си на движение, пребиваване или установяване.
- 28 На второ място, Кралство Испания, подкрепено от всички встъпили в спора държави членки, посочва, че дори да се предположи, че разглежданото законодателство съставлява ограничение на изтъкнатите от Комисията свободи, то е обосновано от съображения от общ интерес с оглед на гарантирането на равновесието при разпределянето на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, на ефективното събиране на данъка и на съгласуваността на испанския данъчен режим.
- 29 Във връзка с необходимостта да се запази равновесието при разпределянето на правомощията за данъчно облагане Кралство Испания приема, че Решение по дело N, посочено по-горе, е релевантно за целите на анализа на разглежданото законодателство, тъй като последното преследва същата цел като тази на нидерландското законодателство, предмет на въпросното дело.
- 30 По отношение на целта да се гарантира събирането на данъка тази държава членка подчертава, че разглежданото законодателство цели да се избегне отложеното отчитане на вече получени доходи от данъчнозадължени лица, които, тъй като не живеят повече в Испания, нямат никаква връзка с испанската данъчна администрация.
- 31 В това отношение посочената държава членка напомня, от една страна, постоянната съдебна практика, съгласно която при преките данъци положението на местните и на чуждестранните лица по принцип не е сходно. От друга страна, тя подчертава факта, че местните данъчнозадължени лица подлежат на пряк контрол от данъчната администрация на съответната държава членка, която по този начин може да осигури принудителното събиране на данъка. За разлика от това по отношение на чуждестранните лица събирането на данъка изисквало във всеки случай съдействието на данъчната администрация на държавата по местопребиваването им.
- 32 При тези условия било очевидно, че когато данъчнозадължено лице загуби статута си на местно за Испания лице, това създава за испанската администрация ограничения от правно и фактическо естество, които затрудняват или възпрепятстват погасяването на данъчните задължения и упражняването на правомощията на тази администрация във връзка със събирането на данъци.
- 33 В този контекст Кралство Испания посочва, че вътрешните механизми и механизмите за сътрудничество на Съюза не са на едно и също равнище. Поради това не можело да се отрече възможността да се обоснове разпоредба, която цели именно да се отстранят основните трудности при събирането на данъци в случая, когато длъжникът е чуждестранно лице, дори да е възможно да се прибегне до механизъм за сътрудничество. Освен това тази държава членка, подкрепена по-специално от Федерална република Германия, изтъква, че точно това становище приема Съдът в Решение по дело Truck Center, посочено по-горе.
- 34 По отношение на доводите, изведени от целта да се гарантира съгласуваността на данъчната система, Кралство Испания, подкрепено по този въпрос от Португалската република, счита, че прекъсването на връзките между националната данъчна администрация и данъчнозадълженото лице, което се е преместило в чужбина, обосновава прилагането спрямо последното на различна правна уредба и отнемането на предимството, което се състои в отложеното плащане на данъка.

- 35 На трето място, Кралство Испания, подкрепено от Федерална република Германия и Португалската република, счита, че разглежданото законодателство е пропорционално с оглед на изпълнението на преследваните цели, тъй като Директиви 76/308, 77/799 и 2008/55 се оказали явно недостатъчни, за да се гарантира ефективността на данъчната система, като това било многократно признато и в подготвителните документи към някои законодателни актове не само от Комисията, но и от Европейския икономически и социален комитет и Съвета на Европейския съюз. По този начин тези институции признали, че съществуващите инструменти за взаимопомощ не действат и се нуждаят от дълбока реформа.
- 36 Испанското правителство, като се позовава на Съобщение на Комисията до Съвета, Парламента и Европейския икономически и социален комитет, озаглавено „Облагане на изхода и необходимост от координиране на данъчните политики на държавите членки“, от 19 декември 2006 г. (СОМ(2006) 825 окончателен), както и на Резолюцията на Съвета от 2 декември 2008 г. относно координацията в областта на данъчното облагане на изхода (ОВ С 323, стр. 1), посочва, че тъй като вероятността да се съберат данъчните задължения на данъчнозадължено лице, което се е преместило да живее извън Испания, чрез съществуващата система за взаимопомощ, е ниска, дори несъществуваща, събирането на тези задължения води до явно непропорционални административни разходи.
- 37 Кралство Испания оспорва наличието на по-малко ограничителни средства от приложените с разглежданото национално законодателство. Безспорно възприетото от Комисията становище признавало на изходната държава членка право на облагане, но я лишавало от ефективни механизми за събиране на данъка.
- 38 Федерална република Германия подчертава, на първо място, че разглежданото законодателство не отдава нито пряко, нито непряко значение на гражданството на данъчнозадълженото лице. Всъщност, тъй като това законодателство не прави разлика между местните и чуждестранните данъчнозадължени лица, единственото основание за разграничение било преместването в друга държава членка. Въпреки че било възможно въпросното законодателство да повлияе върху упражняването на правата, произтичащи от посочените в настоящото дело основни свободи, евентуално въведените с това законодателство ограничения били несъществени, тъй като то засягало само облагането на вече реализирани доходи и тъй като възникналото данъчно задължение било за сума, която длъжникът вече бил получил.
- 39 На второ място, като счита, че несъществените ограничения на основните свободи във всеки случай са обосновани, Федерална република Германия приема по отношение на довода, изведен от необходимостта да се осигури ефективно събиране на данъка, че Решение по дело FKP Scorpio Konzertproduktionen, посочено по-горе, е приложимо в настоящия случай.
- 40 Въпреки че в Решение по дело N, посочено по-горе, Съдът приема, че следва да се прибегне до административната взаимопомощ, предвидена в Директиви 76/308 и 77/799, тази държава членка счита, че предимството на взаимопомощта може да се признае само когато съществува сходна възможност за събиране, какъвто не бил настоящият случай, и че прибегването до нея е изключено, когато възможността за използването на тази помощ съществува само на теория.
- 41 В този смисъл Федерална република Германия отхвърля доводите на Комисията, че съществуващите трудности се дължат на пропуски от страна на държавите членки при транспонирането по-специално на Директива 76/308; според нея по принцип Комисията застъпва тезата за безусловното задължение на държавите членки да прибегват до инструментите на Съюза. Съдът обаче приел в Решение от 27 януари 2009 г. по дело Persche (C-318/07, Сборник, стр. I-359), че държавите членки не са длъжни да прибегват до механизмите на Съюза, ако според тях няма вероятност този подход да се увенчае с успех.

- 42 Освен това Федерална република Германия посочва, че отказът от разглежданото национално законодателство евентуално би позволил на данъчнозадълженото лице да се освободи напълно от данъчно облагане. Така би било *a fortiori*, когато данъчнозадълженото лице се е преместило да живее в трета държава, тъй като в този случай законодателните актове на Съюза не се прилагат. Следователно спорното законодателство трябвало да остане в сила, за да гарантира ефективното събиране на данъка.
- 43 Кралство Нидерландия, което подкрепя всички доводи на Кралство Испания, смята освен това, че Комисията не е доказала в достатъчна степен, че разглежданото законодателство противоречи на членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП.
- 44 В това отношение Кралство Нидерландия посочва, че предвид механизмите за взаимопомощ, предвидени в Директиви 76/308, 77/799 и 2008/55, доводът на Комисията, че прибегвайки към тези механизми, испанските органи биха разполагали с по-малко ограничителни мерки, за да гарантират ефективността на данъчната система, бил неотносим, доколкото директивите не се прилагали спрямо държавите — страни по Споразумението за ЕИП, които нямат качеството на членки на Съюза.
- 45 Тъй като Кралство Испания не е сключило с Кралство Норвегия, нито пък с Република Исландия или с Княжество Лихтенщайн спогодба за взаимопомощ за събирането на данъците, при преместване на данъчнозадълженото лице в една от тези държави испанските органи не разполагали с никакво средство за ефективно сътрудничество с органите на посочените държави. Следователно, щом като Кралство Испания не е в състояние да предприеме мерки за събиране на данъчните задължения, в случай че съответното данъчнозадължено лице не ги изпълни доброволно, пропорционалността на разглежданата данъчна мярка не можело да се оспорва.
- 46 Португалската република, от една страна, добавя, че настоящото дело трябва да се разглежда в светлината на принципите, следващи от Решение по дело N, посочено по-горе, а от друга страна, що се отнася до съображенията, свързани с необходимостта да се гарантира ефективното събиране на данъка, оспорва прилагането по настоящото дело на съдебната практика, съгласно която държавите членки могат да изискват от данъчнозадължено лице, което иска да се ползва от данъчно предимство, да представи релевантни доказателства, така че да могат да се извършат необходимите проверки, тъй като настоящото дело не се отнася до предоставянето на подобно предимство.

Съображения на Съда

- 47 Като начало следва да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика, макар при сегашното състояние на правото на Съюза прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, те трябва да упражняват тази компетентност при спазване на правото на Съюза (вж. по-специално Решение от 20 януари 2011 г. по дело Комисия/Гърция, C-155/09, Сборник, стр. I-65, точка 39, Решение от 16 юни 2011 г. по дело Комисия/Австрия, C-10/10, Сборник, стр. I-5389, точка 23, Решение от 1 декември 2011 г. по дело Комисия/Белгия, C-250/08, Сборник, стр. I-12341, точка 33 и Решение по дело Комисия/Унгария, C-253/09, Сборник, стр. I-12391, точка 42).
- 48 Ето защо следва да се прецени дали разглежданото национално законодателство относно облагането на доходите на физическите лица, което изисква данъчнозадължените лица, преместващи се да живеят в чужбина, да включат всички недекларирани доходи в данъчната основа за последната данъчна година, през която са били считани за местни лица, съставлява ограничение на закрепените в членове 18 ЕО, 39 ЕО и 43 ЕО и членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП свободи на движение на лицата.

По твърденията за нарушение на разпоредбите на Договора

- 49 Що се отнася до твърденията за нарушение на членове 18 ЕО, 39 ЕО и 43 ЕО, следва да се напомни, че член 18 ЕО, който формулира по общ начин правото на всеки гражданин на Съюза да се придвижва и да престоява свободно на територията на държавите членки, се конкретизира в член 39 ЕО относно свободното движение на работници и в член 43 ЕО относно свободата на установяване (вж. Решение от 17 януари 2008 г. по дело Комисия/Португалия, C-152/05, Сборник, стр. I-39, точка 18, Решение по дело Комисия/Гърция, посочено по-горе, точка 41 и Решение по дело Комисия/Унгария, посочено по-горе, точка 44).
- 50 Ето защо спорният данъчен режим следва да се прецени първо от гледна точка на членове 39 ЕО и 43 ЕО, а след това от гледна точка на член 18 ЕО, що се отнася до лицата, които се преместват от една в друга държава членка с цел да се установят в последната, но по причини, които не са свързани с упражняването на стопанска дейност.
- По наличието на ограничения на свободите по членове 39 ЕО и 43 ЕО
- 51 Всички разпоредби на Договора, свързани със свободното движение на хора, имат за цел да улеснят гражданите на Съюза при упражняването на трудова дейност от какъвто и да е характер на цялата територия на последния и не допускат мерки, които биха могли да поставят в неблагоприятно положение тези граждани, когато искат да упражняват стопанска дейност на територията на друга държава членка (вж. Решение по дело Комисия/Германия, посочено по-горе, точка 21, Решение по дело Комисия/Гърция, посочено по-горе, точка 43 и Решение по дело Комисия/Унгария, точка 46).
- 52 Макар съгласно редакцията им тези разпоредби да имат за цел да осигурят прилагането на националния режим на приемащата държава членка, се налага констатацията, че в този контекст гражданите на държавите членки разполагат в частност с произтичащо пряко от Договора право да напускат своята държава по произход, за да отидат на територията на друга държава членка и да пребивават там с цел упражняване на стопанска дейност (в този смисъл вж. по-специално Решение от 15 декември 1995 г. по дело *Bosman*, C-415/93, *Recueil*, стр. I-4921, точка 95 и Решение от 1 април 2008 г. по дело *Gouvernement de la Communauté française et gouvernement wallon*, C-212/06, *Сборник*, стр. I-1683, точка 44).
- 53 Разпоредбите, които възпрепятстват или разубеждават гражданите на дадена държава членка да напуснат своята държава по произход, за да упражнят правото си на свободно движение, представляват пречки пред тази свобода, дори ако се прилагат независимо от гражданството на засегнатите работници (вж. по-специално Решение от 11 септември 2007 г. по дело Комисия/Германия, C-318/05, *Сборник*, стр. I-6957, точка 115).
- 54 Освен това, отново съгласно постоянната съдебна практика, за ограничения на свободното движение на хора трябва да се считат всички мерки, които забраняват, затрудняват или правят по-малко привлекателно упражняването на тази свобода (що се отнася до свободата на установяване, вж. Решение от 5 октомври 2004 г. по дело *CaixaBank France*, C-442/02, *Recueil*, стр. I-8961, точка 11 и Решение от 29 ноември 2011 г. по дело *National Grid Indus*, C-371/10, *Сборник*, стр. I-12273, точка 36).
- 55 Налага се обаче изводът, че противно на поддържаното от Федерална република Германия и Португалската република, членове 39 ЕО и 43 ЕО забраняват всякакво ограничаване на свободното движение на хора, дори да е незначително или с малък обхват (вж. по отношение на свободата на установяване Решение от 28 януари 1986 г. по дело Комисия/Франция, 270/83, стр. 273, точка 21, Решение от 15 февруари 2000 г. по дело Комисия/Франция, C-34/98, *Recueil*, стр. I-995, точка 49 и Решение по дело *Lasteyrie du Saillant*, посочено по-горе, точка 43).

- 56 В настоящия случай дори член 14, параграф 3 от Закон 35/2006 да не забранява на данъчнозадължено лице, което живее в Испания, да упражнява правото си на свободно движение, тази разпоредба все пак може да ограничи упражняването на това право, най-малкото защото действия разколебавашо на данъчнозадължените лица, които искат да се установят в друга държава членка.
- 57 Всъщност по силата на разглежданото национално законодателство, когато, упражнявайки правата, гарантирани с членове 39 ЕО и 43 ЕО, данъчнозадълженото лице се премества да живее извън Испания, за него възниква задължение да заплати данъка преди данъчнозадължените лица, които продължават да живеят в Испания. Тази разлика в третирането може да постави в неблагоприятно положение от финансова гледна точка лицата, които се преместват да живеят в чужбина, доколкото е основание в облагаемата основа за последната данъчна година, през която тези лица са били местни, да се включат все още недеklarирани доходи (вж. по аналогия Решение по дело *Lasteyrie du Saillant*, точка 46, посочено по-горе, и Решение по дело N, точка 35, посочено по-горе).
- 58 Безспорно е вярно, както отбелязват Кралство Испания, Федерална република Германия, Кралство Нидерландия и Португалската република, че спорното испанско законодателство засяга единствено облагането на вече реализирани и декларирани доходи. Следователно данъчнозадълженото лице не се облага с допълнителен данък при преместването си да живее в чужбина. То само е лишено от предимство, което може да улесни плащането на данъка.
- 59 Не може обаче да се отрече, че отнемането на това предимство съставлява явно поставяне в по-неблагоприятно положение от гледна точка на разполагането с ликвидни средства. В това отношение Съдът многократно е посочвал, че изключването на предимството да се разполага с ликвидни средства в трансграничен случай, когато има възможност такова предимство да се ползва в еквивалентен национален случай, представлява ограничение на свободата на установяване (в този смисъл вж. по-специално Решение от 8 март 2001 г. по дело *Metallgesellschaft* и др., C-397/98 и C-410/98, Recueil, стр. I-1727, точки 44, 54 и 76, Решение от 21 ноември 2002 г. по дело X и Y, C-436/00, Recueil, стр. I-10829, точки 36—38, Решение от 13 декември 2005 г. по дело *Marks & Spencer*, C-446/03, Recueil, стр. I-10837, точка 32 и Решение от 29 март 2007 г. по дело *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, Сборник, стр. I-2647, точка 29).
- 60 В настоящия случай обаче така констатираната разлика в третирането не може да се обясни с обективна разлика в положението. Всъщност по отношение на законодателството на държава членка, насочено към облагане на реализираните доходи, положението на лице, което се премества да живее в друга държава членка, е сходно с положението на лице, което остава да живее в първата държава членка, що се отнася до данъчното облагане на вече реализираните в тази държава членка доходи преди преместването в чужбина (вж. по аналогия Решение по дело *National Grid Indus*, посочено по-горе, точка 38).
- 61 Ето защо се налага изводът, че разглежданата в главното производство мярка може да бъде пречка за упражняването на свободите, закрепени с членове 39 ЕО и 43 ЕО.

– По обосноваването на ограниченията

- 62 Съгласно установената съдебна практика националните мерки, които биха могли да затруднят или да възпрепятстват упражняването на основните свободи, гарантирани от Договора, могат въпреки това да бъдат допуснати, при условие че преследват цел от общ интерес, че са в състояние да гарантират осъществяването на тази цел и че не надхвърлят необходимото за постигането ѝ (вж. по-специално Решение по дело Комисия/Германия, посочено по-горе,

точка 26, Решение по дело Комисия/Гърция, посочено по-горе, точка 51, Решение по дело Комисия/Унгария, посочено по-горе, точка 69 и Решение по дело National Grid Indus, посочено по-горе, точка 42).

- 63 Ето защо следва да се прецени дали произтичащото от спорното законодателство различно третиране на лицата, които желаят да се преместят да живеят в друга държава членка, и тези, които остават в Испания, може да се обоснове с императивни съображения от общ интерес като посочените от Кралство Испания и държавите членки, които са встъпили в подкрепа на исканията му, а именно ефективното събиране на данъчните вземания, балансираното разпределяне на правомощията за данъчно облагане между държавите членки и необходимостта от запазване на съгласуваността на данъчния режим.
- 64 Що се отнася до обосновката, изведена от необходимостта да се гарантира ефективното събиране на данъчното задължение, като начало следва да се приеме, че тази необходимост може да обоснове ограничаването на основните свободи (вж. в този смисъл Решение по дело FKP Scorpio Konzertproduktionen, посочено по-горе, точка 35).
- 65 В това отношение Кралство Испания твърди по-специално че спорното законодателство цели да се избегне отложеното отчитане на доходите, вече получени от данъчнозадължени лица, които, тъй като са престанали да живеят на националната територия, вече нямат никаква връзка с данъчната администрация на тази държава членка, което би затруднило или възпрепятствало събирането на данъка по причини както от правно, така и от фактическо естество. В много случаи би било особено трудно да се установи местонахождението на данъчнозадълженото лице. Освен това Кралство Испания оспорва твърдението на Комисията, че данъчнозадължените лица, които не живеят в Испания, често получават доходи в тази държава членка или значителна част от имуществото им се намира в нея.
- 66 Ето защо според тази държава членка разглежданото законодателство е пропорционално на преследваната цел, тъй като инструментите за административно сътрудничество и взаимопомощ между държавите — членки на Съюза, се оказали явно недостатъчни, за да се гарантира ефективността на данъчната система.
- 67 Комисията признава, че незабавното събиране на данъчното задължение в момента, когато данъчнозадълженото лице се премества да живее в друга държава членка, по принцип може да се обоснове със съображението от общ интерес, изведено от необходимостта да се осигури ефективно събиране на данъчните задължения. Тя обаче смята, че тази мярка надхвърля необходимото за постигането на въпросната цел и следователно трябва да се счита за непропорционална, тъй като държавите членки могат да прибегнат до предвидените в Директиви 76/308, 77/799 и 2008/55 механизми.
- 68 В това отношение се налага изводът, че противно на посоченото от Кралство Испания, Федерална република Германия, Кралство Нидерландия и Португалската република, съществуващите на равнище на Съюза механизми за сътрудничество между органите на държавите членки са достатъчни, за да може държавата членка по произход да събере данъчното задължение в друга държава членка (вж. в този смисъл Решение по дело National Grid Indus, посочено по-горе, точка 78).
- 69 В това отношение следва да се напомни, че тъй като данъчното задължение се определя окончателно в момента, в който данъчнозадълженото лице се премества да живее в друга държава членка, помощта, изискана от приемащата държава членка, ще се отнася единствено до събирането на това задължение, а не до окончателното установяване на неговия размер.

- 70 Член 4, параграф 1 от Директива 2008/55 гласи, че „[п]о молба на органа, подаващ молбата, органът, получаващ молбата, предоставя всякаква информация, която е от полза за органа, подаващ молбата, във връзка с изплащането на дадено вземане“. Следователно тази директива позволява на държавата членка по произход да получи от компетентния орган на приемащата държава членка информацията относно преместването на дадено физическо лице в тази последна държава, доколкото въпросната информация е необходима, за да може държавата членка по произход да събере данъчното вземане, което към момента на преместването вече е съществувало.
- 71 Освен това посочената директива, и по-специално членове 5—9 от нея, предоставят на органите на държавата членка по произход рамка на сътрудничество и помощ, предвиждаща също така признаване на изпълнителни титуди и приемане на предпазни мерки, които впоследствие позволяват данъчното вземане действително да бъде събрано в приемащата държава членка (вж. в този смисъл Решение по дело National Grid Indus, посочено по-горе, точка 78).
- 72 В това отношение следва също така да се приеме, че са възможни и случаи, в които на практика посочените по-горе механизми за сътрудничество не действат по ефективен и задоволителен начин. Държавите членки обаче не могат да обосноват ограничаването на гарантираните от Договора основни свободи с евентуалните трудности при събиране на необходимата информация или възможните пропуски при осъществяването на сътрудничеството между техните данъчни администрации (вж. в този смисъл Решение от 4 март 2004 г. по дело Комисия/Франция, C-334/02, стр. I-2229, точка 33).
- 73 В този смисъл държавите членки, които са встъпили в подкрепа на исканията на Кралство Испания, препращат към Решение по дело Truck Center, посочено по-горе, в което Съдът допуска, що се отнася до възможността за принудително събиране, спрямо чуждестранните лица да се приложи различна от тази за местните лица техника на облагане, а именно удържане на данък при източника.
- 74 Дори да се приеме, че презграничното събиране на данъчно задължение обикновено е по-трудно от принудителното събиране, извършено на национална територия, следва да се констатира, че в настоящото дело става въпрос не за обикновена техника на събиране, а за това дали изискването данъчнозадълженото лице, което желае да се премести да живее в друга държава членка, да плати незабавно и окончателно само поради преместването данък върху вече реализирани доходи, чийто размер е определен, не надхвърля необходимото за постигане на преследваната цел, при положение че за данъчнозадължените лица, които остават на територията на страната, не съществува такова изискване.
- 75 От предходното следва, че член 14, параграф 3 от Закон 35/2006, който изисква данъчнозадължените лица, които се преместват да живеят в чужбина, да включат всички недеklarирани доходи в облагаемата основа за последната данъчна година, през която са били считани за местни данъчнозадължени лица, е непропорционален.
- 76 Що се отнася до обосноваването на разглежданото законодателство със съображението от общ интерес да се осигури разпределянето на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, следва да се напомни, че то съставлява легитимна цел, призната от Съда (вж. в този смисъл Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точка 45, Решение по дело N, посочено по-горе, точка 42, Решение от 18 юли 2007 г. по дело Oy AA, C-231/05, Сборник, стр. I-6373, точка 51, Решение от 15 май 2008 г. по дело Lidl Belgium, C-414/06, Сборник, стр. I-3601, точка 31 и Решение по дело National Grid Indus, посочено по-горе, точка 45).
- 77 От постоянната съдебна практика е видно и че в отсъствието на приети от Съюза мерки за уеднаквяване или хармонизация държавите членки запазват компетентността си да определят чрез спогодби или едностранно критериите за разпределяне на своите правомощия за данъчно

облагане, по-специално с оглед на избягване на двойното данъчно облагане (Решение от 19 ноември 2009 г. по дело Комисия/Италия, C-540/07, Сборник, стр. I-10983, точка 29 и цитираната съдебна практика, както и Решение по дело National Grid Indus, посочено по-горе, точка 45). Подобна обосновка може да се приеме по-специално когато въпросният режим цели да предотврати определено поведение, което може да застраши правото на държава членка да упражнява данъчните си правомощия по отношение на извършваните на нейна територия дейности (в този смисъл вж. по-специално Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точка 46, Решение по дело Rewe Zentralfinanz, посочено по-горе, точка 42 и Решение по дело National Grid Indus, посочено по-горе, точка 46).

- 78 В това отношение следва да се напомни, че Съдът също така е приел, що се отнася до преместването на мястото на действително управление на дружество от една в друга държава членка, че това обстоятелство не би могло да означава, че държавата членка по произход трябва да се откаже от своето право да обложи с данък дохода от разлики в стойността, възникнал в обхвата на нейната данъчна компетентност преди преместването (вж. по-специално Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Recueil, стр. I-11673, точка 59 и Решение по дело National Grid Indus, посочено по-горе, точка 46). Така Съдът вече е постановил, че в съответствие с принципа на териториалност на данъците, свързан с темпорален елемент, а именно данъчнозадълженото лице да е установено за данъчни цели на националната територия през периода, когато са възникнали скритите доходи от разлики в стойността, държавата членка има право да обложи с данък въпросните доходи в момента на емигрирането на това данъчнозадължено лице (вж. Решение по дело N, посочено по-горе, точка 46 и Решение по дело National Grid Indus, посочено по-горе, точка 46).
- 79 По аргумент за по-силното основание тези съображения могат да се приложат в настоящото дело, тъй като разглежданото законодателство цели облагането на вече реализирани доходи, а не на скрити доходи от разлики в стойността. Всъщност с преместването на данъчнозадълженото лице в друга държава членка Кралство Испания не губи правомощието да упражни данъчната си компетентност по отношение на вече извършените на територията му дейности и следователно не трябва да се отказва от правото си да определи размера на дължимия данък.
- 80 В това отношение следва да се напомни, че въпросното законодателство цели да се облажат с данък в държавата по произход реализирани преди преместването в чужбина доходи, които попадат в обхвата на данъчната компетентност на тази държава членка. По този начин въпросните доходи се облагат в държавата членка, в която са реализирани, докато доходите, получени след преместването на данъчнозадълженото лице в чужбина, по принцип се облагат единствено в приемащата държава членка, където са реализирани.
- 81 Тъй като в настоящия случай става въпрос не за определянето на данъчното задължение към момента на преместването в чужбина, а за незабавното му събиране, Кралство Испания не е доказало, че при липсата на стълкновение на данъчните правомощия на изходната и на приемащата държава би се стигнало до двойно данъчно облагане или до положение, при което съответните данъчнозадължени лица биха избегнали напълно плащането на данъка, което би могло да обоснове прилагането на мярка като разглежданата, за да се постигне целта за балансирано разпределяне на правомощията за данъчно облагане.
- 82 При тези обстоятелства разглежданото законодателство не може да се обоснове с необходимостта да се запази балансираното разпределяне на правомощията за данъчно облагане между държавите членки.

- 83 Що се отнася до възможността за обосноваване на това законодателство с нуждата да се запази съгласуваността на националната данъчна система, Кралство Испания посочва по-специално че въпросното законодателство е необходимо, за да се гарантира тази съгласуваност, тъй като възможността да се отложи плащането на данъка за вече получени доходи се предоставя въз основа на гаранцията за плащане, каквато съставлява за данъчната администрация фактът, че данъчнозадълженото лице пребивава на испанска територия и следователно е подчинено на пряката и ефективна власт на тази администрация. Изчезването на посоченото отношение на власт и подчинение би обосновало загубата на данъчното предимство, състоящо се във възможността да се отложи плащането на данъка.
- 84 Безспорно Съдът вече е приел, че необходимостта да се запази съгласуваността на данъчния режим може да обоснове правна уредба, която е от естество да ограничи основните свободи (в този смисъл вж. по-специално Решение от 28 януари 1992 г. по дело *Bachmann*, C-204/90, Recueil, стр. I-249, точка 21, Решение от 23 октомври 2008 г. по дело *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, Сборник, стр. I-8061, точка 43 и Решение от 1 декември 2011 г. по дело Комисия/Унгария, посочено по-горе, точка 70).
- 85 За да се приеме обаче такъв довод, трябва да се установи наличието на пряка връзка между въпросното данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение (вж. по-специално Решение от 7 септември 2004 г. по дело *Manninen*, C-319/02, Recueil, стр. I-7477, точка 42, Решение от 13 март 2007 г. по дело *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Сборник, стр. I-2107, точка 68 и Решение по дело Комисия/Унгария, посочено по-горе, точка 72), като прекият характер на тази връзка трябва да се преценява с оглед на преследваната със съответната правна уредба цел (вж. по-специално Решение по дело *Manninen*, посочено по-горе, точка 43).
- 86 В това отношение се налага изводът, на първо място, че тъй като изискванията, свързани със съгласуваността на данъчния режим и с балансираното разпределяне на правомощията за данъчно облагане, се припокриват, съображенията, изложени в точка 81 от настоящото решение, а именно че в случая никоя друга държава членка не иска да се възползва от компетентността, която би ѝ позволила да обложи реализираните в Испания доходи, са релевантни и по отношение на необходимостта да се запази тази съгласуваност, така че доводът, изведен от посочената необходимост, е неотносим.
- 87 На второ място, следва да се посочи, че Кралство Испания се ограничава да посочи необходимостта да се запази съгласуваността на данъчната система, без да установява наличието на пряка връзка в разглежданото национално законодателство между, от една страна, данъчното предимство, състоящо се във възможността да се декларират доходи за различни данъчни периоди, и от друга страна, компенсирането на това предимство с някаква данъчна тежест.
- 88 При тези обстоятелства посоченото законодателство не може да се обоснове с необходимостта да се запази съгласуваността на националната данъчна система.
- 89 От друга страна, следва да се констатира, че Кралство Испания, както и държавите членки, които са встъпили в подкрепа на исканията му, по същество също изтъкват същите доводи, като твърдят, че въпросното законодателство е пропорционално и с оглед на целите да се осигури съгласуваност на данъчната система и балансирано разпределяне на правомощията за данъчно облагане, поради недостатъчността, според тези държави членки, на инструментите за сътрудничество, предвидени в правото на Съюза.
- 90 Ето защо, дори да се предположи, че разглежданото национално законодателство е в състояние да постигне тези цели, следва да се приеме, че що се отнася до пропорционалния характер на това законодателство, съображенията, изложени в точки 68—74 от настоящото решение във

връзка с нуждата да се осигури ефективно събиране на данъка, са релевантни и по отношение на твърдяната необходимост да се осигури съгласуваност на данъчната система и балансирано разпределяне на правомощията за данъчно облагане, така че във всеки случай въпросното законодателство надхвърля необходимото за изпълнението на посочените цели.

– По наличието на ограничение на свободите по член 18 ЕО

- 91 По отношение на твърдението, че е налице ограничение на свободите по член 18 ЕО, следва да се констатира, че няма основание да се отрече, че ако на лицата, които упражняват правото си на движение в рамките на Съюза по причини, които не са свързани с упражняването на стопанска дейност, бъде отнета възможността да ползват съответното данъчно предимство, това в определени случаи може да ги разубеди да упражнят основните свободи, гарантирани с посочения член 18 ЕО.
- 92 Все пак, видно от практиката на Съда, подобно ограничение може да бъде оправдано от гледна точка на правото на Съюза, ако се основава на обективни съображения от общ интерес, които са различни от националността на заинтересованите лица, и ако е пропорционално на законната цел, преследвана от националното право (вж. Решение от 23 октомври 2007 г. по дело *Morgan и Bucher*, C-11/06 и C-12/06, Сборник, стр. I-9161, точка 33, както и Решение по дело Комисия/Унгария, посочено по-горе, точка 88).
- 93 В това отношение е необходимо да се посочи, че поради еднаквост на съображенията се налага същият извод, направен в точки 51—88 от настоящото решение във връзка с наличието и обосноваването на ограничения на свободите по членове 39 ЕО и 43 ЕО (вж. в този смисъл Решение по дело Комисия/Германия, посочено по-горе, точка 30, Решение по дело Комисия/Гърция, посочено по-горе, точка 60 и Решение по дело Комисия/Унгария, посочено по-горе, точка 89).

По твърденията за нарушения на разпоредбите на Споразумението за ЕИП

- 94 Комисията твърди също, че като е приело и оставило в сила член 14, параграф 3 от Закон 35/2006, Кралство Испания не е изпълнило и задълженията си по членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП, отнасящи се съответно до свободата на движение на работниците и до свободата на установяване.
- 95 Като начало следва да се отбележи, че посочените разпоредби от Споразумението за ЕИП са аналогични на тези на членове 39 ЕО и 43 ЕО, така че съображенията, изложени в точки 51—64 от настоящото решение във връзка с тези членове, по принцип се прилагат и към съответните членове от Споразумението за ЕИП.
- 96 Следва обаче да се приеме, че по отношение на обосновката, изведена от необходимостта да се гарантира ефективно събиране на данъчните задължения, рамката на сътрудничество между компетентните органи на държавите членки, установена с Директиви 76/308, 77/799 и 2008/55, не е приложима в отношенията между тези органи и компетентните органи на трета държава, когато последната не е поела никакво задължение за взаимопомощ (вж. по-специално Решение от 5 май 2011 г. по дело Комисия/Португалия, C-267/09, Сборник, стр. I-3197, точка 55).
- 97 В това отношение трябва да се отбележи, че Кралство Испания посочва, че не е сключило двустранни спогодби, предвиждащи взаимопомощ за събирането на данъците, с Кралство Норвегия, нито пък с Република Исландия или с Княжество Лихтенщайн. Ето защо ако дадено данъчнозадължено лице се премести да живее в една от тези държави — страни по Споразумението за ЕИП, испанските органи няма да разполагат със средствата, необходими за да могат действително да си сътрудничат с органите на посочените държави.

- 98 Освен това, доколкото в становището си, изготвено в отговор на писмените становища, представени от Федерална република Германия, Кралство Нидерландия и Португалската република при встъпването им в производството, Комисията само общо посочва спогодбите, обвързващи Кралство Испания с държавите, страни по Споразумението за ЕИП, които нямат качеството на държави — членки на Съюза, тя не установява, че тези спогодби действително предвиждат достатъчно механизми за обмен на информация, за да се проверят и контролират декларациите, подадени от местните за тези държави лица.
- 99 При тези обстоятелства следва да се приеме, че изискването данъчнозадължените лица, които се преместват да живеят в чужбина, да включат всички недеklarирани доходи в облагаемата основа за последната данъчна година, през която са били считани за местни лица, доколкото е насочено към местните лица в държавите, страни по Споразумението за ЕИП, които нямат качеството на държави — членки на Съюза, не надхвърля необходимото за постигане на целта да се гарантира ефективността на данъчния контрол и на борбата срещу избягването на данъците.
- 100 Следователно исквата молба трябва да се отхвърли в частта, в която се твърди, че Кралство Испания не е изпълнило задълженията си по членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП.
- 101 При тези обстоятелства следва да се констатира, че като е приело и оставило в сила в член 14, параграф 3 от Закон 35/2006 разпоредба, която изисква данъчнозадължените лица, които се преместват да живеят в чужбина, да включат всички недеklarирани доходи в данъчната основа за последната данъчна година, през която са били считани за местни лица, Кралство Испания не е изпълнило задълженията си по силата на членове 18 ЕО, 39 ЕО и 43 ЕО.

По съдебните разноски

- 102 Съгласно член 69, параграф 2 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. Съгласно член 69, параграф 3 от същия правилник Съдът може да разпредели съдебните разноски или да реши всяка страна да понесе направените от нея съдебни разноски, ако всяка от страните е загубила по едно или няколко от предявените основания или поради изключителни обстоятелства.
- 103 В настоящия спор следва да се има предвид обстоятелството, че твърденията на Комисията за неизпълнение на изискванията, произтичащи от членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП, са отхвърлени.
- 104 Поради това Кралство Испания следва да бъде осъдено да заплати три четвърти от всички съдебни разноски, а Комисията — останалата една четвърт.
- 105 Съгласно член 69, параграф 4, първа алинея от същия правилник държавите членки, които са встъпили в делото, понасят направените от тях съдебни разноски. Следователно Федерална република Германия, Кралство Нидерландия и Португалската република следва да понесат направените от тях съдебни разноски.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

- 1) **Като е приело и оставило в сила в член 14, параграф 3 от Закон 35/2006 за данъка върху доходите на физическите лица и за частично изменение на законите за корпоративното подоходно облагане, за данъка върху доходите на чуждестранните лица и за данъка върху имуществото (Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio) от 28 ноември 2006 г. разпоредба,**

която изисква данъчнозадължените лица, които се преместват да живеят в чужбина, да включат всички недеklarирани доходи в данъчната основа за последната данъчна година, през която са били считани за местни лица, Кралство Испания не е изпълнило задълженията си по членове 18 ЕО, 39 ЕО и 43 ЕО.

- 2) Отхвърля иска в останалата му част.
- 3) Осъжда Кралство Испания да заплати три четвърти от всички съдебни разноски. Осъжда Европейската комисия да заплати останалата една четвърт.
- 4) Федерална република Германия, Кралство Нидерландия и Португалската република понасят направените от тях съдебни разноски.

Подписи