



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. WATHELET
представено на 12 май 2016 година¹

Дело C-503/14

**Европейска комисия
срещу**

Португалска република

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Членове 21, 45 и 49 ДФЕС — Членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП — Свободно движение на хора — Свободно движение на работници — Свобода на установяване — Данъчно облагане на физически лица за печалби, реализирани при замяна на дялове или акции — Данъчно облагане на физически лица за печалби, реализирани при пълно прехвърляне на имущество, свързано с упражняване на стопанска и професионална дейност — Данъчно облагане на изхода на частни лица — Незабавно събиране на данък — Различно третиране на местни и чуждестранни физически лица — Различно третиране на физически лица, които извършват прехвърляне на активи и пасиви, в зависимост от това дали се прехвърлят на дружество, установено на територията на Португалия или на територията на друга държава членка — Пропорционалност“

1. С иска по настоящото дело Европейската комисия иска от Съда да обяви, че като е приела и оставила в сила правна уредба, съгласно която данъчнозадължено лице, което замени дружествени дялове или акции и прехвърли постоянното си местопребиваване в чужбина или което прехвърли активи и пасиви, свързани с еднолично упражнявана дейност в замяна на дружествени дялове или акции от предприятие, което не е установено в страната, в първия случай, що се отнася до въпросните операции, трябва да посочи всички доходи, които не са включени в данъчната основа за последната финансова година, в която е третирано като местно данъчнозадължено лице, а във втория случай — не може да се ползва от каквото и да било отлагане на данъчното облагане за въпросните сделки, Португалската република не е изпълнила задълженията си по членове 21, 45 и 49 ДФЕС, както и по членове 28 и 31 от Споразумението за Европейското икономическо пространство (ОВ L1, 1994 г., стр. 3; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 53, стр. 4), наричано по-нататък „Споразумението за ЕИП“.

I – Правна уредба

2. Освен членове 21, 45 и 49 ДФЕС, основно значение за настоящия иск имат споразумението за ЕИП и *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* [Кодекс за подоходното облагане на физическите лица], наричан по-нататък „CIRS“.

¹ — Език на оригиналния текст: френски.

A– Споразумението за ЕИП

3. Член 28 от Споразумението за ЕИП гласи:

„1. Осигурява се свободното движение на работници между държавите–членки на ЕО и държавите от ЕАСТ.

2. То предполага премахването на всякаква дискриминация, основана на национална принадлежност, между работниците на държавите членки на ЕО и на държавите от ЕАСТ, по отношение на трудовата заетост, възнаграждението и другите условия на работа и заетост.

3. То включва правото, като се има предвид че е възможно прилагане на ограничения, ако те са оправдани от съображения, свързани с обществения ред, обществената безопасност или общественото здраве:

- a) да се отговаря на действителни предложения за работа;
- b) да се извършва свободно движение за тази цел в рамките на териториите на държавите–членки на ЕО и на държавите от ЕАСТ;
- v) да се пребивава в някоя от държавите–членки на ЕО или от държавите от ЕАСТ за целите на заетостта съгласно разпоредбите относно заетостта на гражданите на тази държава, установени в законите, подзаконовите и административните актове;
- г) да се остава на територията на определена държава–членка на ЕО или на държава от ЕАСТ, след наемане на работа.

4. Разпоредбите на настоящия член не се прилагат спрямо заетостта в публичната администрация.

5. Специалните разпоредби, прилагани към свободното движение на работници, се съдържат в приложение V.“

4. Член 31 от Споразумението за ЕИП гласи:

„1. В рамките на разпоредбите на настоящото споразумение, прилагането на ограничения относно свободата на установяване на гражданите на някоя от държавите–членки на ЕО или от държавите от ЕАСТ на територията на друга от тези държави, се забранява. Настоящата разпоредба включва също така и създаването на агенции, клонове или филиали от гражданите на някоя от държавите–членки на ЕО или от държавите от ЕАСТ, установени на територията на една от тези държави.

Свободата на установяване включва правото на достъп до дейности, упражнявани от самостоятелно заети лица, и тяхното извършване, както и образуването и управлението на предприятия, по-специално на дружества по смисъла на член 34, втори параграф, при условията, които са определени от законодателството на страната по установяване за нейните собствени граждани, като се имат предвид разпоредбите на глава 4.

2. Специалните разпоредби, приложими към правото на установяване, се съдържат в приложения VIII—XI“.

Б– Португалското право

5. Съгласно член 10 от CIRS, озаглавен „Печалба“:

„1. За печалба се счита всеки приход, който, без да се разглежда като доход от стопанска или професионална дейност, от капитал или от недвижимо имущество, е получен в резултат на:

[...]

b) възмездното прехвърляне на дялове или акции, включително тяхното изплащане и амортизация с намаляване на капитала, и на други ценни книжа, както и стойността, предоставена на съдружниците след разпределението, която се счита за печалба по смисъла на член 81 от [Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Кодекс за корпоративното подоходно облагане, наричан по-нататък „CIRC“)];

[...]

3. Приходите се смятат за получени в момента на осъществяване на действията, предвидени в параграф 1, без да се засягат разпоредбите в следващите точки:

[...]

b) в случай на използване на вещи от личното имущество за стопанска или професионална дейност, която се упражнява самостоятелно от техния собственик, приходите се смятат за получени едва в момента на разглежданото последващо възмездно прехвърляне на имущество или на настъпването на друг факт, който води до уравниване на печалбата при подобни условия.

4. Приходите, които се облагат с данък върху дохода на физическите лица, се състоят в:

a) разликата между продажната цена и цената на придобиване, без частта, квалифицирана като доход от капитал, при необходимост, в случаите, предвидени в параграф 1, букви а), b) и с);

[...]

8. В случай на замяна на дялове или акции при условията, посочени в член 73, параграф 5 и в член 77, параграф 2 от [CIRC], предоставянето, вследствие на замяната, на представляващите дружествения капитал ценни книжа на съдружниците в придобитото дружество не води до облагане на последните, ако запазят стойността на новите акции или дялове на равнището на предишните за данъчни цели. Тази стойност е определена в съответствие с разпоредбите на настоящия кодекс, без да се засяга облагането на паричните стойности, които евентуално са разпределени.

9. В посочения в предишния параграф случай следва да се отбележи и че:

a) Съдружникът, който губи качеството си на постоянно пребиваващ на португалска територия, за целите на облагането за годината, в която е настъпила загубата на качеството на постоянно пребиваващ, трябва да включи в категорията на печалбата сумата, която по силата на параграф 8 не е била обложена при замяната на акции и която съответства на разликата между действителната стойност на получените акции и стойността на придобиване на предишните акции, определена в съответствие с разпоредбите на настоящия кодекс;

b) Разпоредбите на член 73, параграф 10 от [CIRC] се прилагат *mutatis mutandis*.

10. Разпоредбите на параграфи 8 и 9 също се прилагат *mutatis mutandis*, що се отнася до разпределението на дялове или акции в случаи на сливане или разделяне, за които се прилага член 74 от [CIRC].

[...]“.

6. Член 38 от CIRS предвижда следното:

„Включване на имущество за реализиране на дружествен капитал

1. Не се определя облагаема печалба съгласно реализирането на дружествен капитал, резултат от прехвърлянето на цялото имущество, предназначено за упражняване на стопанска и професионална дейност от физическо лице, доколкото са изпълнени следните условия:

- a) образуването, на което е прехвърлено имуществото, е дружество и седалището и мястото на действителното му управление са на португалска територия;
- b) физическото лице, което извършва прехвърлянето, притежава поне 50 % от капитала на дружеството и упражняваната от него дейност по същество е същата, което е упражнявало еднолично;
- c) активите и пасивите, предмет на прехвърлянето, са взети предвид за целите на това прехвърляне в счетоводно записаната стойност или в книгата на физическото лице, т.е. тези, произтичащи от прилагането на настоящия кодекс или от преоценките, извършени въз основа на данъчни разпоредби;
- d) дяловете от капитала, получени в замяна на прехвърлянето, се оценяват за целите на облагането на печалбите или загубите, свързани с последващото им прехвърляне, с оглед на нетната стойност на прехвърлените активи и пасиви, чиято стойност се определя в съответствие с предходната буква;
- e) чрез подаване на декларация дружеството, посочено в буква а), се задължава да спазва разпоредбите на член 77 от [CIRC]; тази декларация трябва да се приложи към периодичната данъчна декларация на физическото лице за финансовата година на прехвърлянето.

2. Разпоредбите на предишния параграф не се прилагат, ако вещи, за които е извършено отлагане на данъчно облагане на приходите по смисъла на член 10, параграф 3, буква b), са част от прехвърленото имущество.

3. Приходите от възмездното прехвърляне, на каквото и да било основание, на дялове от капитала, получени в замяна на посоченото в параграф 1 прехвърляне в срок от пет години, считано от датата на извършването му, се квалифицират като доходи от стопанска или професионална дейност и се смятат за нетен доход от категория В. През този период не може да се извършват никакви сделки с дялове или акции, ползващи се с режими на неутралност, като в противен случай се счита, че в момента на извършване на тези сделки са реализирани приходи и трябва да се начислят 15 % за всяка изтекла година или част от нея, считано от момента, в който е установено включването на имуществото за реализирането на дружествения капитал, и да се добавят към дохода за годината, през която е установено извършването на сделките“.

II – Досъдебната фаза на производството

7. На 17 октомври 2008 г. Комисията изпраща на Португалската република официално уведомително писмо, в което посочва, че тази държава членка не е изпълнила задълженията си по членове 18, 39 и 43 ЕО, както и по членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП, като е обложила скритите печалби при замяна на дружествени дялове в случаите, когато физическо лице прехвърли постоянното си местопребиваване в друга държава членка или прехвърли на дружество активи и пасиви, свързани с упражняването на икономическа или професионална дейност, ако седалището или мястото на действително управление на дружеството, на което са прехвърлени активите и пасивите, се намира в чужбина.

8. Португалската република отговаря на посоченото официално уведомително писмо с писмо от 15 май 2009 г., в което оспорва позицията на Комисията.

9. Тъй като не приема за убедителен този отговор, на 3 ноември 2009 г. Комисията изпраща на Португалската република мотивирано становище, в което потвърждава позицията, изразена в официалното уведомително писмо и я приканва да предприеме необходимите мерки, за да се съобрази с това мотивирано становище в срок от два месеца, считано от получаването му.

10. Португалската република отговаря на посоченото мотивирано становище, като повтаря позицията си, изразена в отговора ѝ на официалното уведомително писмо.

11. Тъй като не е удовлетворена от отговора на Португалската република, на 8 октомври 2011 г. Комисията ѝ изпраща допълнително официално уведомително писмо, в което посочва актуалната редакция на член 10, параграф 9, буква а) от CIRS, като същевременно посочва, че позицията ѝ, изразена в официалното уведомително писмо и в мотивираното становище, остава непроменена.

12. След отговора на Португалската република на посоченото допълнително официално уведомително писмо, в който тази държава членка продължава да оспорва неизпълнението на задължения, в което е упреknата, Комисията изпраща допълнително мотивирано становище на посочената държава членка, в което, от една страна, повтаря твърдението си за това, че членове 10 и 38 от CIRS са в нарушение на членове 21, 45 и 49 ДФЕС, както и на членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП, и от друга страна, приканва тази държава членка да се съобрази с допълнителното мотивирано становище в срок от два месеца.

13. След като в отговора си от 23 януари 2013 г. Португалската република продължава да поддържа, че по нейно мнение позицията на Комисията е неправилна, последната решава да предяви настоящия иск.

III – Производството пред Съда

14. Писмени становища представят Комисията и португалското правителство. Тези страни, както и германското правителство участват в устните състезания на съдебното заседание от 16 март 2016 г.

IV – Преценка

A– Доводи на страните

15. Според *Комисията* правото на защита на Португалската република е напълно спазено, макар да има изменения между исквата молба и документите от административното производство, защото тези дребни изменения са следствие от уточненията, предоставени на Комисията от Португалската република в хода на това административно производство, по-специално в отговора ѝ на допълнителното мотивирано становище.

16. По същество Комисията посочва две ситуации — от една страна, печалба, произтичаща от замяна на дружествени дялове, и от друга страна, прехвърляне на дадено предприятие на активи и пасиви, свързани с упражнявана от физическо лице дейност.

17. В първия случай Комисията счита, че португалското законодателство (член 10, параграф 9, буква а) от CIRS) поставя в по-неблагоприятно положение лицата, които решат да напуснат португалската територия, тъй като са подложени на различно третиране от това на лицата, които остават в държавата. Ако акционерът или съдружникът вече не пребивава в Португалия, печалбите, произтичащи от замяна на дружествени дялове или акции, се включват в облагаемия доход за финансовата година, през която е осъществена промяната на местопребиваването. Размерът на печалбата съответства на разликата между действителната стойност на получените дялове или акции и стойността на придобиване на предишните дялове или акции.

18. Обратно, ако съдружникът или акционерът запази местопребиваването си в Португалия, стойността на получените акции или дялове е равна на стойността на заменените. Следователно няма печалба освен при допълнително парично плащане. Ако не е налице такова плащане, печалбата се облага само ако е извършено окончателно прехвърляне на получените акции или дялове към момента на същото.

19. Комисията се основава на решения от 11 март 2004 г., *Hughes de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138) и от 7 септември 2006 г., N (C-470/04, EU:C:2006:525), като поддържа, че решение от 29 ноември 2011 г., *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785) не е приложимо, защото засяга юридически лица.

20. Във втория случай — този на прехвърляне на дадено предприятие на активи и пасиви, свързани с упражнявана от физическо лице дейност, Комисията смята, че Португалската република трябва да прилага същото правило независимо дали седалището или мястото на действително управление на юридическото лице, на което са прехвърлени активите и пасивите, е на португалска територия.

21. Според член 38, параграф 1, буква а) от CIRS обаче прехвърлянето в полза на дружество на активи и пасиви, свързани с упражняването на икономическа или професионална дейност от физическо лице в замяна на дялове или акции, не подлежи на облагане към момента на прехвърлянето, ако наред с други изисквания седалището или мястото на действително управление на юридическото лице, на което са прехвърлени активите и пасивите, се намира в Португалия. В този случай облагането се извършва едва към момента на евентуалното прехвърляне на тези активи и пасиви от юридическото лице, което ги получава.

22. Въпреки това този данъчен режим не се прилага, ако седалището или мястото на действително управление на юридическото лице, на което са прехвърлени активите и пасивите, не е в Португалия. В този случай печалбата се облага от момента на прехвърлянето.

23. Според Комисията тази двойна разлика в данъчното третиране е в противоречие с член 49 ДФЕС и член 31 от Споразумението за ЕИП и надхвърля необходимото за гарантиране на ефективността на данъчния режим.

24. Без да се позовава формално на недопустимостта на иска, Португалската република смята, че измененията, направени от Комисията в исковата молба, не са само уточнения на твърдението за нарушение, а съществени изменения на първоначалния предмет на спора, както е отразен в първоначалното мотивирано становище и в допълнителното мотивирано становище. Тези разлики трябвало незабавно да доведат до отхвърляне на иска.

25. По същество Португалската република поддържа, че нейното законодателство по никакъв начин не накърнява свободното движение на хора или свободата на установяване.

26. От една страна, правната уредба относно облагането на печалбите от замяната на дружествени дялове и акции при преместване на местопребиваването на физическото лице (член 10 от CIRS) не можела да се смята за несъвместима с основните свободи, предвидени в членове 21, 45 и 49 ДФЕС, както и в членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП, тъй като е надлежно обоснована от императивни съображения от общ интерес, свързани със съгласуваността и защитата на целостта на националната данъчна система.

27. От друга страна, отлагането до момента на реализирането на печалбите на данъчното облагане, свързано с прехвърлените елементи от имуществото (член 38 от CIRS), позволявало да се гарантира спазването на принципа на икономическа приемственост, така че да може ефективно да се гарантира облагането на съответните доходи, откъдето произлиза правилото, което обуславя това отлагане на облагането от факта дали образуването, на което е прехвърлено имуществото, е дружество със седалище или място на действително управление на португалска територия.

28. В случая на другите образувания при липса на мерки за хармонизация не било възможно да се гарантира спазването на принципа на приемственост, нито последващото облагане на прехвърлените елементи от актива или пасива, тъй като държавата по пребиваване, а не португалската държава е компетентна по отношение на тези образувания. Поради това разглежданата правна уредба съответствала на данъчния принцип на териториалност.

29. В съдебното заседание *Федерална република Германия* встъпва в подкрепа на тезата на Португалската република. Тя смята по същество, че двете спорни разпоредби са обосновани, доколкото целят облагане на реализираните приходи на португалска територия, преди Португалската република да загуби правомощието си за данъчно облагане. Според Федерална република Германия разграничаването между физическите и юридическите лица няма основание, още повече че създава риск от заобикаляне на принципите, установени в решение *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785). Освен последно посоченото решение², тя се основава и на решения от 7 септември 2006 г., N (C-470/04, EU:C:2006:525) и от 12 юли 2005 г., *Schempp* (C-403/03, EU:C:2005:446)³.

2 — Федерална република Германия се позовава в частност на точка 52 от посоченото решение („установяването на размера на данъка в момента на преместването на мястото на действително управление на дадено дружество зачита принципа на пропорционалност, като се има предвид целта на разглежданата в главното производство национална правна уредба, която е да се облажат с данъка в държавата членка по произход увеличенията на стойността, възникнали в рамките на данъчната компетентност на тази държава членка“).

3 — Федерална република Германия цитира точка 45 от това решение, в която Съдът припомня, че „Договорът не гарантира на гражданин на Съюза, че преместването на дейността му в държава членка, различна от тази, в която той е пребивавал дотогава, ще бъде неутрално от гледна точка на данъчното облагане. Като се имат предвид различията в правните уредби на държавите членки в тази област, такова преместване в зависимост от случая може да бъде повече или по-малко благоприятно за гражданина от гледна точка на косвеното данъчно облагане“.

Б– Анализ

1. По допустимостта на иска

30. Досъдебната процедура има за цел да предостави възможност на засегнатата държава членка да изпълни задълженията си, произтичащи от правото на Съюза, или надлежно да изтъкне правните основания на защитата си срещу формулираните от Комисията твърдения за нарушения.

31. В решение от 22 юни 1993 г., Комисия/Дания (C-243/89, EU:C:1993:257, т. 13) Съдът постановява, че „при иск за установяване на неизпълнение на задължения досъдебната процедура определя предмета на спора, който не може след това да бъде разширяван. Всъщност възможността засегнатата държава членка да изложи своето становище съставлява основополагаща нарочна гаранция, предвидена в Договора и нейното съблюдаване е съществено изискване относно редовния ход на производството за установяване на неизпълнение на задължения от държава членка“⁴.

32. Съдът също така е постановил в решение от 9 април 2013 г., Комисия/Ирландия (C-85/11, EU:C:2013:217, т. 17), че това изискване не налага винаги пълно съвпадане на изложените твърдения за нарушения в разпоредителната част на мотивираното становище и в петитума на исковата молба, стига определеният в мотивираното становище предмет на спора да не е разширен или изменен⁵.

33. Според мен в настоящия случай Комисията достатъчно точно е определила твърдяното нарушение и причините, поради които смята, че Португалската република не е изпълнила задълженията си.

34. Ясно е, че предметът на спора, както е определен в мотивираното становище и в допълнителното мотивирано становище, доколкото се отнася до съответствието на членове 10 и 38 от CIRS с членове 21, 45 и 49 ДФЕС, както и с членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП, не е изменен.

35. Внесените в иска изменения се изчерпват с уточняване на съдържанието на членовете от CIRS, които Комисията вече е конкретизирала в досъдебната процедура, и с разясняване на предвидените в него последици, които според Комисията са в противоречие с правото на Съюза.

36. Следователно фактът, че в исковата си молба Комисията леко е изменила формулировката на определени части от искането си, в никакъв случай не позволява да се направи изводът, че е налице разширяване или някакво изменение на съществуващото на първоначално формулираното искане. Предметът на спора остава ясно очертан и точно определен от началото на административното производство до началото на настоящата съдебна фаза на производството не само по отношение на посочените от Комисията причини, но и с оглед на ясното посочване на спорните членове от CIRS. Освен това Португалската република е могла напълно да упражни правата, предоставени ѝ в производството за установяване на неизпълнение на задължения.

4 — Вж. също решения от 28 април 1993 г., Комисия/Италия (C-306/91, EU:C:1993:161), от 13 декември 2001 г., Комисия/Франция (C-1/00, EU:C:2001:687), от 20 юни 2002 г., Комисия/Германия (C-287/00, EU:C:2002:388), от 18 юли 2007 г., Комисия/Германия (C-490/04, EU:C:2007:430), от 6 септември 2012 г., Комисия/Португалия (C-38/10, EU:C:2012:521) и от 14 юни 2007 г., Комисия/Белгия (C-422/05, EU:C:2007:342).

5 — Вж. решения от 11 юли 2002 г., Комисия/Испания (C-139/00, EU:C:2002:438, т. 18 и 19) и от 18 ноември 2010 г., Комисия/Португалия (C-458/08, EU:C:2010:692, т. 43 и 44).

37. От това следва, че Комисията не е разширила или изменила предмета на иска, поради което не е нарушила член 258 ДФЕС (предишен член 226 ЕО). Ето защо според мен искът е напълно допустим.

2. По същество

38. Настоящото дело се отнася до съвместимостта на данъчното облагане на изхода на реализирана от физически лица печалба⁶ с основните свободи, закрепени в Договора за функционирането на ЕС и Споразумението за ЕИП, и изисква изследването на два въпроса:

- този за реализираната печалба при замяна на дялове или акции и
- този за прехвърлянето в полза на дружество на активи и пасиви, свързани с упражняването на стопанска или професионална дейност от физическо лице

а) *По печалбата, произхождаща от замяна на дялове или акции (член 10, параграф 9, буква а) от CIRS)*

39. Посочената разпоредба предвижда, в случай че данъчнозадълженото лице прехвърли местопребиваването си в чужбина, незабавно облагане на печалбите, получени в резултат на замяна на дялове или акции. Разликата между действителната стойност на получените дялове или акции и стойността на придобиване на предишните дялове или акции трябва да се включи в облагаемата печалба за финансовата година, в която е осъществена промяната на местопребиваването.

40. Това облагане е различно за данъчнозадължените лица, които запазват *местопребиваването си в Португалия*, защото стойността на получените дялове или акции е тази на прехвърлените дялове, освен ако не е било осъществено допълнително парично плащане, което ще се обложи незабавно. Ако не е налице такова плащане, реализираните печалби се облагат само ако е извършено окончателно прехвърляне на получените акции или дялове, към момента на същото.

41. Следователно въпросът е дали тази разлика в данъчното третиране представлява ограничение на свободите на движение, предвидени в членове 21, 45 и 49 ДФЕС, както и в членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП, и при утвърдителен отговор, дали евентуално тя е обоснована.

6 — Относно облагането на изхода, което се прилага за физически лица, вж. по-специално решения от 21 ноември 2002 г., X и Y (C-436/00, EU:C:2002:704), от 11 март 2004 г., Hughes de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), от 7 септември 2006 г., N (C-470/04, EU:C:2006:525), от 18 януари 2007 г., Комисия/Швеция (C-104/06, EU:C:2007:40) и от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания (C-269/09, EU:C:2012:439). Относно данъчното облагане на изхода, което се прилага за дружества, вж. по-специално решения от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), от 23 януари 2014 г., DMC (C-164/12, EU:C:2014:20), от 18 юли 2013 г., Комисия/Дания (C-261/11, EU:C:2013:480), от 25 април 2013 г., Комисия/Испания (C-64/11, EU:C:2013:264), от 31 януари 2013 г., Комисия/Нидерландия (C-301/11, EU:C:2013:47) и от 21 май 2015 г., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331).

i) Представява ли разликата в третирането ограничение, което по принцип е несъвместимо с членове 21, 45 и 49 ДФЕС?

42. Що се отнася до твърденията за нарушение, изведени от нарушение на разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС, напомням, че член 21 ДФЕС, в който общо е посочено правото на всеки гражданин на Съюза да се движи и да пребивава свободно на територията на държавите членки, намира специфичен израз в член 45 ДФЕС относно свободното движение на работници и в член 49 ДФЕС относно свободата на установяване⁷.

43. Всички тези разпоредби имат за цел да улеснят гражданите на Съюза при упражняването на професионална 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 членка⁸.

44. Съгласно постоянната съдебна практика за ограничения на свободното движение на хора⁹ трябва да се считат всички мерки, които забраняват, затрудняват или правят по-малко привлекателно упражняването на тази свобода¹⁰.

45. В конкретния случай член 10, параграф 9, буква а) от CIRS е от естество да ограничи упражняването на това право най-малкото защото действа разколебаващо на данъчнозадължени лица, пребиваващи в Португалия, които искат да се установят в друга държава членка.

46. Всъщност по силата на разглежданото национално законодателство прехвърлянето на местопребиваването извън португалската територия води за данъчнозадълженото лице до непосредствено облагане на печалбите, произхождащи от замяна на дялове или акции, а именно включване в облагаемия доход за финансовата година, през която е извършена промяната на местопребиваването, на разликата между действителната стойност на получените дялове или акции и стойността на придобиване на предишните дялове или акции, какъвто не е случаят за данъчнозадължените лица, които продължават да пребивават в Португалия. Всъщност в този случай стойността на прехвърлените дялове или акции е равна на тази на получените дялове или акции и се облага само допълнителното парично плащане.

47. Впрочем нито едно доказателство (и Португалската република не е предоставила никакво) не позволява да се твърди, че положението на тези два вида данъчнозадължени лица не е сравнимо¹¹.

7 — Решение от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания (C-269/09, EU:C:2012:439, т. 49), както и решения от 17 януари 2008 г., Комисия/Германия (C-152/05, EU:C:2008:17, т. 18), от 20 януари 2011 г., Комисия/Гърция (C-155/09, EU:C:2011:22, т. 41) и от 1 декември 2011 г., Комисия/Унгария (C-253/09, EU:C:2011:795, т. 44).

8 — Решение от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания (C-269/09, EU:C:2012:439, т. 51), както и решения от 17 януари 2008 г., Комисия/Германия (C-152/05, EU:C:2008:17, т. 21), от 20 януари 2011 г., Комисия/Гърция (C-155/09, EU:C:2011:22, т. 43) и от 1 декември 2011 г., Комисия/Унгария (C-253/09, EU:C:2011:795, т. 46).

9 — Схващано като включващо свободното движение на гражданите като цяло, на работниците, на самостоятелно заетите лица или на дружествата (свобода на установяване).

10 — Решение от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания (C-269/09, EU:C:2012:439, т. 54). Вж. относно свободата на установяване решения от 5 октомври 2004 г., CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, т. 11) и от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 36).

11 — Вж. по аналогия решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 38).

48. Доколкото за единия вид е налице облагане на печалба, докато за другия най-напред се счита, че печалба не съществува, тази разлика в третирането поставя в неблагоприятно положение лицата, които прехвърлят постоянното си пребиваване в чужбина¹².

49. Силно е изкушението (тъй като става въпрос за „облагане на изхода“ или *exit tax*) да се позова на решение от 11 март 2004 г., Hughes de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), в което Съдът постановява, че „[п]ринципът на свобода на установяване, установен в член 52 от Договора за ЕО (понастоящем след изменението член 43 ЕО) [трябва] да се тълкува в смисъл, че не допуска държава членка, за да предотврати риска от избягване на данъци, да въведе механизъм на облагане с данък на все още нереализирани печалби, какъвто е предвиден в член 167bis от френския Code general des impôts (Общ данъчен кодекс) при прехвърляне на местоживеенето за данъчни цели на дадено данъчнозадължено лице извън тази държава“.

50. Въпреки това Португалската република поддържа, че положението, което е предмет на спорната разпоредба, се различава от разглежданото от Съда в решение от 11 март 2004 г., Hughes de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), тъй като в настоящия случай става въпрос за данък върху реализирана печалба, а не като в това решение — за данък върху скрити увеличения на стойността.

51. Според мен тази разлика е ирелевантна, защото същественият въпрос в решение от 11 март 2004 г., Hughes de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138) е не да се установи дали печалбата е скрита или реализирана, а разликата в данъчното третиране на печалбите в зависимост от това дали съответното данъчнозадължено лице напуска или не националната територия.

52. Освен това, макар в решение от 11 март 2004 г., Hughes de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138) Съдът да постановява, че френското законодателство в областта на облагането на все още нереализирани печалби при прехвърляне от данъчнозадълженото лице на местоживеенето му за данъчни цели в друга държава членка представлява ограничение на свободата на установяване, той не изключва възможността да съществува ограничение на основните свободи при други обстоятелства. Впрочем Съдът вече е приел, че е налице ограничение на свободата на установяване в случаи на облагане с данък на изхода на действително реализирани от данъчнозадължените лица печалби¹³.

53. Смятам, че установеното в член 10 от CIRS разграничение създава ограничение, което е принципно несъвместимо с членове 21, 45 и 49 ДФЕС.

ii) *Може ли ограничението да бъде обосновано?*

54. Съгласно постоянната съдебна практика националните мерки, които биха могли да затруднят или да направят по-малко привлекателно упражняването на основните свободи, гарантирани от Договора, могат въпреки това да бъдат допуснати, при условие че преследват цел от общ интерес, че са подходящи да гарантират осъществяването на тази цел и че не надхвърлят необходимото за постигането ѝ¹⁴.

12 — Съдът многократно е постановявал, 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 (решение от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания (C-269/09, EU:C:2012:439, т. 59). Вж. в този смисъл и решения от 8 март 2001 г., Metallgesellschaft и др. (C-397/98 и C-410/98, EU:C:2001:134, т. 44, 54 и 76), от 21 ноември 2002 г., X и Y (C-436/00, EU:C:2002:704, т. 36—38), от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, т. 32) и от 29 март 2007 г., Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, т. 29).

13 — Вж. решения от 21 ноември 2002 г., X и Y (C-436/00, EU:C:2002:704) и от 16 април 2015 г., Комисия/Германия (C-591/13, EU:C:2015:230).

14 — Решение от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания (C-269/09, EU:C:2012:439, т. 62), както и решения от 17 януари 2008 г., Комисия/Германия (C-152/05, EU:C:2008:17, т. 26), от 20 януари 2011 г., Комисия/Гърция (C-155/09, EU:C:2011:22, т. 51), от 1 декември 2011 г., Комисия/Унгария (C-253/09, EU:C:2011:795, т. 69) и от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 42).

55. Сред императивните съображения от общ интерес, които Съдът вече е допуснал по отношение на национални данъчни законодателства, ограничаващи основна свобода, гарантирана от Договора, Португалската република се позовава на съгласуваността на данъчния режим и на необходимостта от поддържане на балансираното разпределяне на правомощията за данъчно облагане между държавите членки в съответствие с принципа на териториалност¹⁵.

56. Трябва да се отбележи, че Португалската република носи тежестта на доказване в това отношение¹⁶.

– *Данъчна съгласуваност*

57. Що се отнася до обосновката на законодателството ѝ с необходимостта от запазване на съгласуваността на националната ѝ данъчна система, Португалската република изтъква по-специално, че посоченото законодателство е абсолютно необходимо за гарантиране на тази съгласуваност, тъй като данъчното предимство, предоставено под формата на отлагане на облагането, се прекратява, когато последващото облагане стане невъзможно, както се случва, когато ползващото предимството данъчнозадължено лице загуби качеството си на постоянно пребиваващо лице. Според Португалската република трите условия, при които Съдът вече е приел данъчната съгласуваност като обосновка на дадено ограничение, са налице: i) съществуване на пряка връзка между предоставянето на данъчно предимство и компенсирането на това предимство чрез определено данъчно задължение, ii) удържането и приспадането, които се извършват в рамките на едно и също данъчно облагане, и iii) фактът, че това се отнася до едно и също данъчнозадължено лице.

58. В това отношение Съдът действително вече е приел, че необходимостта да се запази съгласуваността на даден данъчен режим, може да обоснове ограничение на упражняването на свободите на движение, гарантирани от Договора¹⁷, и изисква за едно и също данъчнозадължено лице и един и същ данък въпросната данъчна система да създаде пряка връзка между съответното данъчно предимство и определено данъчно задължение¹⁸.

59. В това отношение трябва да се констатира, че Португалската република само посочва необходимостта от запазване на съгласуваността на данъчната система, без да доказва наличието на пряка връзка в разглежданото национално законодателство между данъчното предимство, от една страна, и компенсирането на това предимство с каквато и да било данъчна тежест, от друга страна. Дори не е сигурно дали някога в бъдещето ще има облагане на ползващите предимството.

15 — Макар португалското правителство да споменава и ефективността на данъчния контрол, и борбата с данъчните измами и укриването на данъци в доводите си в точка 99 от защитата си, тя изобщо не ги развива. Все пак ще кажа няколко думи за това (вж. т. 84 и сл. по-долу от настоящото заключение).

16 — Вж. по-конкретно решения от 20 януари 2011 г., Комисия/Гърция (C-155/09, EU:C:2011:22, т. 55) и от 21 декември 2011 г., Комисия/Полша (C-271/09, EU:C:2011:855, т. 61).

17 — Решения от 28 януари 1992 г., Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, т. 21), от 23 октомври 2008 г., Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, т. 43), от 1 декември 2011 г., Комисия/Белгия (C-250/08, EU:C:2011:793, т. 77), от 1 декември 2011 г., Комисия/Унгария (C-253/09, EU:C:2011:795, т. 78) и от 7 ноември 2013 г., К (C-322/11, EU:C:2013:716, т. 71). В това отношение вж. моето заключение по дело Feilen (C-123/15, EU:C:2016:193, т. 56 и сл.).

18 — Решения от 27 ноември 2008 г., Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, т. 44), от 18 юни 2009 г., Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, т. 72), от 1 декември 2011 г., Комисия/Белгия (C-250/08, EU:C:2011:793, т. 71), от 13 ноември 2012 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, т. 57) и от 7 ноември 2013 г., К (C-322/11, EU:C:2013:716, т. 66). Вж. също решения от 7 септември 2004 г., Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, т. 42), от 13 март 2007 г., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, т. 68) и от 1 декември 2011 г., Комисия/Унгария (C-253/09, EU:C:2011:795, т. 72), като прекият характер на тази връзка трябва да се преценява с оглед на преследваната с разглежданата правна уредба цел (вж. по-специално решение от 7 септември 2004 г., Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, т. 43).

60. Всъщност според мен, що се отнася до данъчнозадължените лица, които запазват местопребиваването си на португалска територия, от член 10, параграф 8 от CIRS е видно, че докато те продължават за данъчни цели да остойностяват дяловете или акциите, получени в замяна на други такива, винаги ще могат да се ползват от освобождаването от данъчно облагане, предвидено в тази разпоредба, като по този начин бъдещото събиране на данъка спрямо тях става само евентуално¹⁹.

61. Освен това, ако е налице данъчно задължение, то може да няма никаква връзка с предимството и впрочем съответната разпоредба на CIRS не посочва ясно от кой момент нататък данъкът евентуално се събира.

62. Колкото до трудностите да се събере данък, дължим от чуждестранно данъчнозадължено лице (което по-скоро засяга ефективността на данъчния контрол, отколкото съгласуваността), в писменото си становище Португалската република не оборва по убедителен начин довода на Комисията, според който са възможни мерки, които в по-малка степен засягат основните свободи, предвид директивите относно сътрудничеството между националните администрации в данъчната сфера и взаимопомощта при събиране на вземанията, свързани с данъците²⁰.

– *Запазване на балансирано разпределяне на правомощията за данъчно облагане*

63. Що се отнася да обосновката, изведена от балансираното разпределяне на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, Съдът вече я е приел в няколко решения, поставящи под въпрос облагането на изхода на печалбите²¹. Накратко ще представя въпросната съдебна практика, преди да я приложа към конкретния случай.

Балансирано разпределяне на правомощията за данъчно облагане: принципи

64. Първите решения, в които се възприема необходимостта от гарантиране на балансирано разпределяне на правомощията за данъчно облагане в областта на данъчно облагане на изхода, са решения от 7 септември 2006 г., N (C-470/04, EU:C:2006:525), относно прехвърлянето в друга държава членка на местоживеенето за данъчни цели на физическо лице, акционер в дружество и от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) относно прехвърлянето на седалището на дружество в друга държава членка.

65. Предвид необходимостта да се гарантира балансирано разпределяне на правомощията за данъчно облагане, в решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 46) Съдът, цитирайки точка 46 от решение от 7 септември 2006 г., N (C-470/04, EU:C:2006:525), постановява, 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 увеличения на стойността, дадена държава членка има право да облага с данък посочените увеличения на стойността в момента на емигрирането на данъчнозадълженото лице [...]. Такава мярка всъщност цели да предотврати положения, които са от естество да застрашат правото на

19 — Вж. по аналогия решение от 26 октомври 2006 г., Комисия/Португалия (C-345/05, EU:C:2006:685, т. 27).

20 — В този контекст Комисията споменава Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15 февруари 2011 година относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО (ОВ L 64, 2011 г., стр. 1) и Директива 2010/24/ЕС на Съвета от 16 март 2010 година относно взаимната помощ при събиране на вземания, свързани с данъци, такси и други мерки (ОВ L 84, 2010 г., стр. 1).

21 — По принцип всички разходи, наложени на дадено лице при прехвърляне на местоживеенето му за данъчни цели, представляват така наречените данъци на изхода. Това облагане съдържа или скрито увеличение на стойността на активите на лице, което вече не е постоянно пребиваващо, или на активите, прехвърлени в друга държава членка (Barnard, C. et Odudu, O. The Cambridge Yearbook of European studies. Vol. 13, 2010/2011. Hart Publishing, Oxford, 2011, p. 246).

държавата членка по произход да упражнява данъчната си компетентност във връзка с извършваните на нейна територия дейности, и следователно може да бъде обоснована с мотиви, свързани със запазването на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки“.

66. В този контекст Съдът приема също така, че дадена държава членка има право да обложи с данък икономическата стойност, генерирана от възникнало на нейна територия скрито увеличение на стойността, дори ако съответното скрито увеличение на стойността все още не е действително реализирано там (решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 49), което означава, че дадена държава членка очевидно има право да обложи с данък икономическата стойност, генерирана от реализирана на нейна територия печалба.

67. Други последващи решения потвърждават тези принципи, по-специално решения от 6 септември 2012 г., Комисия/Португалия (C-38/10, EU:C:2012:521), от 18 юли 2013 г., Комисия/Дания (C-261/11, EU:C:2013:480), от 31 януари 2013 г., Комисия/Нидерландия (C-301/11, EU:C:2013:47), от 23 януари 2014 г., DMC (C-164/12, EU:C:2014:20), от 16 април 2015 г., Комисия/Германия (C-591/13, EU:C:2015:230) и от 21 май 2015 г., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331).

Балансирано разпределяне на правомощията за данъчно облагане: пропорционалност

68. За целите на преценката на пропорционалността на дадена правна уредба, която принципно е обоснована от необходимостта да се гарантира балансирано разпределяне на правомощията за данъчно облагане, в своето решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 51) Съдът постановява, че следва да се прокара разлика между установяването на размера на данъка и неговото събиране.

69. Освен това според решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 52) „[у]становяването на размера на данъка в момента на преместването на мястото на действително управление на дадено дружество зачита принципа на пропорционалност, като се има предвид целта на разглежданата в главното производство национална правна уредба, която е да се обложат с данъка в държавата членка по произход увеличенията на стойността, възникнали в рамките на данъчната компетентност на тази държава членка. Пропорционално е всъщност държавата членка по произход, с оглед да запази упражняването на своята данъчна компетентност, да определя данъка, дължим за възникналите на нейна територия скрити увеличения на стойността, в момента, когато правомощието ѝ за данъчно облагане по отношение на съответното дружество престава да съществува — в конкретния случай в момента на преместването на мястото на действително управление на дружеството в друга държава членка“.

70. За сметка на това незабавното събиране на данъка — поради наличието на мерки, които в по-малка степен засягат свободата на установяване от незабавното облагане — е прието за непропорционално.

71. В това отношение от решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 73) е видно, че на данъчнозадълженото лице следва да се остави избор между, от една страна, незабавно плащане на сумата на данъка върху разглежданото скрито увеличение на стойността и от друга страна, отложено плащане на сумата на данъка, евентуално съпътствано с лихви съгласно приложимата национална правна уредба. В решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 74) Съдът освен това постановява и че „следва да се държи сметка и за риска от несъбиране на данъка, като този

риск се увеличава с течение на времето. Рискът може да се вземе предвид от въпросната държава членка в рамките на нейната национална правна уредба, приложима към отложените плащания на данъчните задължения, посредством мерки като учредяването на банкова гаранция“.

72. Последващата съдебна практика продължава да следва и да уточнява тези принципи от гледна точка както на свободата на установяване, така и на свободното движение на капитали²².

Прилагане в конкретния случай

73. Комисията отхвърля довода на Португалската република, основан на необходимостта да се гарантира балансирано разпределяне на правомощията за данъчно облагане и изведен от решение от 29 ноември 2011 г. (National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785), с мотива че това решение „за първи път излага правилата в областта на данъчното облагане на изхода, които могат да бъдат съвместими с правото на Съюза, но само за предприятията. В действителност решение от 29 ноември 2011 г. (National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, т. 54—58) не засяга физическите лица, като релевантната съдебна практика, която се отнася до тях, се състои от решения от 11 март 2004 г., Hughes de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138) и от 7 септември 2006 г., N (C-470/04, EU:C:2006:525)“²³.

74. Не споделям това становище поради следните причини.

75. Решение от 11 март 2004 г., Hughes de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138) е постановено още преди в решение от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) да се появи обосновката, изведена от балансирано разпределяне на правомощията за данъчно облагане. Следователно то е ирелевантно, за да се отхвърли евентуалната възможност да се допусне, при облагане на реализирани от физически лица печалби, обосновка, изведена от тази необходимост, още повече че решение от 7 септември 2006 г., N (C-470/04, EU:C:2006:525), посочено впоследствие от Комисията, предвижда тази възможност в точка 42 от исковата молба и че решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) се вдъхновява от решение от 7 септември 2006 г., N (C-470/04, EU:C:2006:525 т. 46), за да потвърди правото на дадена държава членка „да облага с данък посочените увеличения на стойността в момента на емигрирането [на данъчнозадълженото лице]“, като целта на подобна мярка е всъщност „да предотврати положения, които могат да застрашат правото на държавата членка по произход да упражнява данъчната си компетентност във връзка с извършваните на нейна територия дейности, и следователно може да бъде обоснована с мотиви, свързани със запазването на правомощията за данъчно облагане между държавите членки“.

76. Следователно без колебание смятам, че в приложение на цялата практика на Съда относно облагането с данък на изхода на (скрити или реализирани) увеличения на стойността португалската правна уредба е обоснована от целта да се гарантира балансирано разпределяне на правомощията за данъчно облагане между държавите членки в съответствие с принципа на

22 — Уточненията засягат по-специално вида прехвърляне — на седалище на дружество или на активи на място на стопанска дейност (решения от 6 септември 2012 г., Комисия/Португалия (C-38/10, EU:C:2012:521), от 18 юли 2013 г., Комисия/Дания (C-261/11, EU:C:2013:480, т. 35—37) и от 23 януари 2014 г., ДМС (C-164/12, EU:C:2014:20), данъчно събитие (решение от 18 юли 2013 г., Комисия/Дания, C-261/11, EU:C:2013:480), реинвестиране на прехвърлени активи в заменящи активи (решение от 16 април 2015 г., Комисия/Германия (C-591/13, EU:C:2015:230), ред и условия за предоставяне на възможност за отложено плащане на данъка (решения от 25 април 2013 г., Комисия/Испания, C-64/11, EU:C:2013:264, т. 37) и от 23 януари 2014 г., ДМС (C-164/12, EU:C:2014:20, т. 62) и изискване за учредяване на банкова гаранция (решение от 23 януари 2014 г., ДМС, C-164/12, EU:C:2014:20, т. 66).

23 — Вж. точка 39 от исковата молба на Комисията.

териториалност на данъците, свързан с темпорален елемент, и то по отношение на правото на Португалската република да обложи печалбите, реализирани по време на постоянното пребиваване на нейна територия на данъчнозадълженото лице, и да определи към момента на емигрирането на същото размера на данъка.

77. Въпреки това смятам, че национална правна уредба като разглежданата, която предвижда във всички случаи незабавно събиране на данъка, надхвърля — поради наличието на мерки, които в по-малка степен засягат свободата на установяване от това незабавно облагане с данък — необходимото за постигането на преследваната от нея цел, свързана с необходимостта от запазване на балансирано разпределяне на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, и следователно е непропорционална.

78. Всъщност на данъчнозадълженото лице не се предоставя никакъв избор между незабавното плащане на размера на данъка върху разглежданите реализирани печалби, от една страна, и отложеното плащане на посочения данък или пък разсрочено плащане на този данък, от друга страна.

79. Впрочем, макар тези обстоятелства изобщо да не са определящи в случая, между решения от 7 септември 2006 г., N (C-470/04, EU:C:2006:525) и от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), освен петте години, които ги разделят, виждам само две разлики, от които само едната може да се дължи на факта, че първото решение засяга физическо лице, а второто — юридическо.

80. Първата разлика се отнася до отчитането или не на обезценяванията на стойността, които могат да настъпят след прехвърлянето. В решение от 7 септември 2006 г., N (C-470/04, EU:C:2006:525, т. 54) Съдът постановява, че за пропорционална би могла да се счита единствено данъчна система, изцяло отчитаща обезценяванията на стойност, които могат да се реализират след преместването на местожителството на съответното данъчнозадължено лице, освен ако тези обезценявания на стойността вече не са били отчетени в приемащата държава членка. Обратно, в решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) Съдът приема, че тъй като печалбите на дружество, което е преместило седалището си, ще бъдат обложени с данък след посоченото преместване единствено в приемащата държава членка, в съответствие с принципа на териториалност на данъците, свързан с темпорален елемент, и следователно по причини, свързани със симетрията между правото за данъчно облагане на печалбите и възможността за приспадане на загубите, приемащата държава членка също следва в своята данъчна система да държи сметка за промените в стойността на активите на съответното дружество, настъпили след датата, на която държавата членка по произход е загубила всякаква данъчна връзка с посоченото дружество (решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 58).

81. Осъзнаващ тази разлика, Съдът я обосновава в решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 57), като посочва, че „активите на дадено дружество са пряко предназначени за извършване на икономически дейности, насочени към генерирането на печалба. Освен това обхватът на облагаемата печалба на дружество е отчасти повлиян от оценката на активите в баланса на дружеството, доколкото амортизацията намалява данъчната основа“.

82. Отбелязвам, че в нито едно последващо решение Съдът не повтаря разсъжденията от решение от 7 септември 2006 г., N (C-470/04, EU:C:2006:525), нито основава съображенията си върху разграничение между физически и юридически лица²⁴.

24 — В съдебно заседание Федерална република Германия поддържа, че решение 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) понастоящем се отнася както за юридически, така и за физически лица.

83. Втората разлика между двете решения се състои във възможността да се поиска банкова гаранция – възможност, предоставена в решение от 29 ноември 2011 г., *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 74), уточнена в решение от 23 януари 2014 г., *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, т. 66), и изискваща предварителна оценка на риска от несъбиране на данъка, която възможност Съдът изключва в решението си от 7 септември 2006 г., *N* (C-470/04, EU:C:2006:525, т. 51), но поради непропорционалността с оглед на необходимостта да се гарантира редовен данъчен контрол. Предвид целта за учредяване на банкова гаранция, както е изложена в решение от 29 ноември 2011 г., *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 74), а именно че „следва да се държи сметка и за риска от несъбиране на данъка, като този риск се увеличава с течение на времето“, не виждам какво днес би попречило да се учреди банкова гаранция, когато се разглеждат физически лица.

– *Ефективност на данъчния контрол*

84. Въпреки че както посочих в бележка под линия 15 от настоящото заключение, Португалската република споменава само веднъж тази обосновка в писмената си защита²⁵, без да представя съображения, ще споделя следните мисли.

85. Макар принципът на обосновка, основана на необходимостта от гарантиране на данъчния контрол, вече да е приета от Съда, той многократно постановява, че освен задълженията, които държавите членки могат да налагат на данъчнозадължените лица, правото на Съюза вече е предвидило ефективни механизми, позволяващи да се постигне тази цел без използване на ограничения на основните свободи на движение.

86. От една страна, в рамките на Директива 2011/16 компетентният орган на една държава членка винаги може да поиска от компетентния орган на друга държава членка да му предостави цялата информация, която би могла да е от значение за неговата администрация и прилагането на вътрешното му законодателство, което наред с останалото засяга подоходното облагане (включително информацията относно данъка върху доходите, дължим от данъчнозадължено лице с местопребиваване в друга държава членка).

87. От друга страна, Директива 2010/24 предвижда помощ при събирането на данъци, сред които естествено данъка върху доходите и имуществото (вж. член 2, параграф 1, буква а) от тази директива) като данък върху доходите на физическите лица.

88. В заключение смятам, че разглежданата португалска правна уредба е несъвместима с членове 21, 45 и 49 ДФЕС.

iii) *Приложими ли са същите съображения за членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП?*

89. Комисията твърди също, че като е приела и оставила в сила член 10, параграф 9, буква а) от CIRS, Португалската република не е изпълнила 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.

90. В самото начало трябва да се отбележи, че посочените разпоредби на Споразумението за ЕИП са аналогични на тези на членове 45 и 49 ДФЕС.

25 — А именно точка 99 от писмената защита. Пак там за репликата (вж. т. 34).

91. Същевременно съдебната практика относно ограниченията за упражняването на свободите на движение в рамките на Съюза не би могла напълно да се приложи към свободите, гарантирани със Споразумението за ЕИП, тъй като упражняването на последните се вписва в различен правен контекст²⁶ особено по отношение на обосновката на ограниченията, изведена от необходимостта да се гарантира ефективен данъчен контрол и борба с измамите и избягването на данъчното облагане²⁷.

92. В това отношение следва да се отбележи, че рамката на сътрудничество между компетентните органи на държавите членки, установена първоначално с Директива 77/799/ЕИО²⁸, и понастоящем включена наред с останалото в Директива 2011/16 и Директива 2010/24, не съществува между тях и компетентните органи на трета държава, когато последната не е поела никакво задължение за взаимопомощ²⁹.

93. При тези условия задължението на данъчнозадължените лица, които прехвърлят местопребиваването си в чужбина, да включат печалбите в данъчната основа за последната данъчна година, през която са били считани за местни данъчнозадължени лица, доколкото е насочено към местните данъчнозадължени лица в държавите — страни по Споразумението за ЕИП, които нямат качеството на държави — членки на Съюза, и които нямат споразумение за административно сътрудничество и взаимопомощ в данъчната област с Португалската република³⁰, не надхвърля необходимото за постигане на целта да се гарантира ефективността на данъчния контрол и на борбата с укриването на данъци.

94. Едва на съдебното заседание Комисията посочва по този въпрос, без Португалската република да възрази на това, че подобно споразумение за административно сътрудничество и взаимопомощ в данъчната област съществува между Кралство Норвегия и Португалската република, но че никакво подобно споразумение не съществува между Португалската република и Княжество Лихтенщайн.

95. Комисията смята, че макар споразумението с Република Исландия да включва обмен на информация, а не взаимопомощ в областта на събирането на данъци, „много подобни“ инструменти на предоставените от директивите на Съюза съществуват в Конвенцията, изработена от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) и от Съвета на Европа, подписана в Страсбург на 25 януари 1988 година, за административна взаимопомощ по данъчни въпроси³¹ и ратифицирана от Португалската република, Република Исландия и Кралство Норвегия. Княжество Лихтенщайн само е подписало тази конвенция.

26 — Вж. в този смисъл решения от 18 декември 2007 г., A (C-101/05, EU:C:2007:804, т. 60) и от 28 октомври 2010 г., *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645, т. 40). Вж. също решения от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания (C-269/09, EU:C:2012:439, т. 94 и сл.) и от 16 април 2015 г., Комисия/Германия (C-591/13, EU:C:2015:230, т. 81).

27 — Вж. по-специално решения от 20 май 2008 г., *Orange European Smallcap Fund* (C-194/06, EU:C:2008:289, т. 89 и 90) и от 19 ноември 2009 г., Комисия/Италия (C-540/07, EU:C:2009:717, т. 68 и сл.).

28 — Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта на компетентните органи на държавите членки в областта на прякото и непрякото данъчно облагане (ОВ L 336, 1977 г., стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21).

29 — Решение от 19 юли 2012 г., A (C-48/11, EU:C:2012:485). Вж. в този смисъл и решение от 28 октомври 2010 г., *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645, т. 41).

30 — Решение от 10 април 2014 г., *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, т. 83 и сл.). В този случай обосновката въз основа на ефективността на данъчния контрол не е приета, като се има предвид съществуването на нормативна рамка за административна взаимопомощ между Република Полша и Съединените американски щати.

31 — Вж. решение от 10 април 2014 г., *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, т. 85 и 86). Посочената конвенция от 1988 г. е изменена и подсилена през 2010 г. с протокол. Конвенцията е най-пълният многостранен инструмент и предлага всички възможни форми на данъчно сътрудничество за борба с данъчни измами и укриване на данъци. Вж. <http://www.oecd.org/fr/ctp/exchange-de-renseignements-fiscaux/conventionconcernantlassistanceadministrativemutuelleenmatierefiscale.htm>. Вж. също: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf.

96. Тъй като Португалската република оспорва изявлението на Комисията относно достатъчната идентичност между инструментите, предоставени от директивите на Съюза, и тази конвенция, предлагам да се приеме, че този елемент не е доказан в достатъчна степен от Комисията, а и освен това не е изтъкван (и още по-малко анализиран от Комисията) в писмената фаза на производството и е повдигнат много късно към момента на съдебното заседание. Следователно трябва да се приеме, че нито Република Исландия, нито Княжество Лихтенщайн имат с Португалската република споразумение за административно сътрудничество и взаимопомощ в данъчната област, каквото се изисква от практиката на Съда.

б) По прехвърлянето на дружество на активи и пасиви, свързани с упражняването на стопанска и професионална дейност (член 38, параграф 1, буква а) от CIRS)

97. Посочената разпоредба, озаглавена „Включване на имущество за реализиране на дружествен капитал“, предвижда, че „[н]е се определя облагаема печалба по силата на реализирането на дружествен капитал, резултат от прехвърлянето на цялото имущество, предназначено за упражняване на стопанска и професионална дейност от физическо лице“, ако „образуването, на което е прехвърлено имуществото, е дружество и седалището и мястото му на действително управление са на португалска територия“ (параграф 1, буква а).

98. В този случай облагането се извършва само ако тези активи и пасиви са прехвърлени от юридическото лице, което ги е получило на тази дата.

99. За сметка на това подобно данъчно третиране не се прилага, ако юридическото лице, на което са прехвърлени активите и пасивите, е със седалище или място на действително управление извън Португалия. В този случай облагането на печалбите е незабавно.

100. Тази разлика в данъчното третиране, основана на местоположението в Португалия на дружеството, което получава активите и пасивите, представлява ограничение на свободата на установяване, тъй като се прилага за прехвърлители и приобретатели, които се намират в сравнимо положение.

101. Всъщност изключването на предимство, дори отнасящо се само до наличие на ликвидни средства в трансграничен случай, когато има възможност такова предимство да се ползва в равностойно национално положение, представлява ограничение на свободата на установяване, доколкото това изключване не се обяснява от обективна разлика на положенията.

102. Впрочем Португалската република не оспорва сериозно наличието на ограничение, като съсредоточава защитата си върху обосновката, изведена от спазване на принципа на икономическа съгласуваност³², така че да може да гарантира облагането на съответните доходи, в съответствие с принципа на териториалност³³.

103. Португалската република посочва специфичните последствия от законодателството си, което изисква записването на прехвърлените активи и пасиви в счетоводството на дружеството, на което са прехвърлени, особено що се отнася до определянето на печалбата, свързана с вещите, съставляващи прехвърленото имущество, изчислено както ако не бе извършено никакво прехвърляне. От това Португалската република прави извода, че при прехвърляне към дружество със седалище или място на действително управление извън Португалия не ѝ е

32 — Според Португалската република този принцип се съдържа в член 77 от CIRC.

33 — Вж. бележка под линия 15 от настоящото заключение. Тази обосновка се доближава до тази, свързана с необходимостта да се гарантира ефективността на данъчния контрол. Съображенията, съдържащи се в настоящото заключение, по повод обосновката на ограниченията, произтичащи от член 10 от CIRS, изведена от данъчната съгласуваност и от необходимостта за гарантиране на балансирано разпределяне на правомощията за данъчно облагане, е приложима и по отношение на член 38 от CIRS.

възможно да извърши последващо данъчно облагане на прехвърлените елементи на актива, защото свързаната с тях данъчна компетентност вече принадлежи не на Португалската република, а на държавата по местопребиваване на юридическото лице, получило посочените елементи на актива.

104. В настоящия случай Комисията не оспорва факта, че при прехвърляне на активи и пасиви на дружество със седалище или място на действително управление извън Португалия се прилагат правилата за счетоводни записвания, действащи в държавата по седалището или мястото на действително управление на това дружество. Тя фактически приема, че вътрешното законодателство на Португалската република и на всяка друга държава членка трябва да предвижда условията за третиране на подобни случаи, включително относно счетоводното записване.

105. Като Комисията смятам, че „това не е така по въпроса за *облагането* на печалби, извършвано в различни моменти според това дали дружеството, към което се осъществява разглежданото прехвърляне, е със седалище или място на действително управление в Португалия или в чужбина. Предвиждането на специални правила за счетоводно записване за уреждане на подобни случаи не би могло да доведе до разлика в данъчното третиране на печалбите, какъвто е случаят в действащото португалско законодателство“³⁴.

106. Всъщност Португалската република би могла в частност редовно да иска въз основа на Директива 2011/16 информация от компетентните органи на държавата, където се намира седалището или мястото на действително управление на юридическото лице, на което са прехвърлени активите и пасивите, за да провери дали същото все още ги притежава. Ако случаят не е такъв, би трябвало, и само към този момент, както за юридическите лица, които получават активи и пасиви в замяна на дялове или акции, но разполагат със седалище или място на действително управление в Португалия, да определи размера на евентуално дължимия данък върху печалбите.

107. Впрочем Директива 2010/24 предвижда и механизми за сътрудничество в данъчната област и взаимопомощ при събирането на вземания, свързани по-специално с данъци, които са напълно релевантни в случаи като настоящия, в които дължимите данъци върху печалбите съответно не са били платени.

108. Фактът, че след това прехвърляне компетентността за счетоводно записване и по данъчни въпроси, що се отнася до прехвърлените активи и пасиви, принадлежи на държавата членка, в която е установено дружеството приобретател, не може да обоснове разглежданата мярка, тъй като Португалската република може окончателно да определи размера на дължимия данък към момента на прехвърлянето, вследствие на печалбите, реализирани на португалска територия преди прехвърлянето.

109. От това следва, че член 38 от CIRS, както и член 10 от CIRS, надхвърля необходимото за гарантиране на ефективността на данъчния режим и следователно е несъвместим с членове 21, 45 и 49 ДФЕС. Тази разпоредба е несъвместима и с членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП, доколкото посочва данъчнозадължени лица, постоянно пребиваващи в държави — страни по Споразумението за ЕИП, които не са държави — членки на Съюза, и които имат споразумение за административно сътрудничество и взаимопомощ в данъчната област с Португалската република³⁵.

34 — Т. 48 от репликата.

35 — В конкретния случай Кралство Норвегия.

V – По съдебните разноски

110. Съгласно член 138, параграф 1 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като Комисията е направила искане за осъждането на Португалската република и последната е загубила делото, тя трябва да бъде осъдена да заплати разноските. На основание член 140 от Процедурния правилник на Съда Федерална република Германия следва да понесе собствените си разноски.

VI – Заключение

111. С оглед на гореизложените съображения предлагам на Съда да постанови следното решение:

- да обяви, че като е приела и оставила в сила разпоредбите на членове 10 и 38 от Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Кодекс за подоходното облагане на физическите лица), по силата на които данъчнозадължено лице, което замени дружествени дялове или акции и прехвърли постоянното си местопребиваване в чужбина или което прехвърли активи и пасиви, свързани с еднолично упражнявана дейност в замяна на дружествени дялове или акции от предприятие, което не е установено в страната, в първия случай, що се отнася до въпросните сделки, трябва да посочи всички доходи, които не са включени в данъчната основа за последната финансова година, в която все още е третирано като местно данъчнозадължено лице, а във втория случай — не може да се ползва с каквото и да било отлагане на данъчното облагане поради въпросната сделка, Португалската република не е изпълнила задълженията си по:
 - членове 21, 45 и 49 ДФЕС и
 - членове 28 и 31 от Споразумението за Европейското икономическо пространство (ЕИП), доколкото посочените национални разпоредби визират данъчнозадължените лица, постоянно пребиваващи в държави — страни по това Споразумение, които нямат качеството на държава — членка на Европейския съюз, и които имат с Португалската република споразумение за административно сътрудничество и взаимопомощ в данъчната област,
- да отхвърли иска в останалата му част,
- да осъди Португалската република да заплати съдебните разноски,
- да обяви, че Федерална република Германия следва да понесе направените от нея съдебни разноски.