



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
P. MENGOZZI
представено на 26 юли 2017 година¹

Дело C-355/16

Christian Picart
срещу
Ministre des Finances et des Comptes publics

(Преюдициално запитване, отправено от Conseil d'État (Франция))

„Преюдициално запитване — Споразумение между Европейската общност и нейните държави членки, от една страна, и Швейцарската конфедерация, от друга страна, относно свободното движение на хора — Право на установяване — Самостоятелно заето лице — Членове 12 и 15 от приложение I към Споразумението — Данъчно законодателство — Облагане на нереализираните капиталови печалби от ценни книжа — Промяна на данъчната регистрация извън засегнатата държава членка“

I. Въведение

1. Настоящото преюдициално запитване, отправено от Conseil d'État (Държавен съвет, Франция), се отнася до тълкуването на Споразумението между Европейската общност и нейните държави членки, от една страна, и Швейцарската конфедерация, от друга страна, относно свободното движение на хора, подписано в Люксембург на 21 юни 1999 г.² (наричано по-нататък „ССДХ“) и влязло в сила на 1 юни 2002 г.
2. Запитването е отправено в рамките на спор между г-н Christian Picart, френски гражданин, и френската данъчна администрация във връзка с решението ѝ да направи преоценка на размера на нереализираните капиталови печалби от притежаваните и декларираните от него ценни книжа при промяната на данъчната му регистрация от Франция в Швейцария и да му начисли допълнителни вноски за данък върху доходите и социалноосигурителни вноски, ведно с наказателни лихви.
3. Настоящото дело предоставя на Съда възможност по същество да уточни дали вместо постановеното от него във връзка с разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно свободата на установяване приложното поле на клаузите на ССДХ относно свободата на установяване и относно принципа за недопускане на дискриминация обхваща данъчна мярка, състояща се в облагането на нереализираните капиталови печалби „на изхода“ от националната територия, мярка, която е приета от държавата по произход на гражданин на държава членка при промяната на данъчната му регистрация в Швейцария.

¹ Език на оригиналния текст: френски.

² ОВ L 114, 2002 г., стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 74, стр. 97.

II. Правна уредба

A. ССДХ

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

5. В член 1, буква а) от ССДХ се уточнява, че целта на споразумението, в полза на гражданите на държавите — членки на Европейската общност, и Швейцария, е да се договори правото на влизане, пребиваване, достъп до работа като заети лица, установяване на основата на самостоятелна заетост и правото на престой на територията на договарящите се страни.

6. Член 2 от ССДХ, озаглавен „Недискриминация“, предвижда, че граждани на една договаряща се страна, които законно пребивават на територията на друга договаряща се страна, не трябва в приложение и в съответствие с разпоредбите на приложения I, II и III към това споразумение да бъдат обект на каквато и да е дискриминация на основание националност.

7. В член 4 от ССДХ, озаглавен „Право на пребиваване и достъп до икономическа дейност“, се указва, че правото на пребиваване и достъпът до икономическа дейност са гарантирани в съответствие с разпоредбите на приложение I.

8. Член 16 от ССДХ, озаглавен „Позоваване на законодателството на Общността“, предвижда в параграф 2, че доколкото прилагането на ССДХ предполага понятия от законодателството на Общността, ще се взема предвид релевантната практика на Съда на Европейския съюз преди датата на подписване на споразумението. Съдебната практика ще се съобщава на Швейцария. За да се гарантира, че споразумението действа правилно, по искане на една от договарящите се страни съвместният комитет ще определя последиците от тази съдебна практика.

9. Приложение I към ССДХ е посветено на свободното движение на хора. Член 9 от него, отнасящ се до „Равнопоставеност“, предвижда:

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

2. Заето лице и членовете на неговото семейство, посочени в член 3 от настоящото приложение[,] се ползват от същите данъчни отстъпки и социални обезщетения както заетите лица, граждани на страната и членовете на техните семейства.

[...]“.

10. В глава III от приложение I към ССДХ се съдържат разпоредбите относно самостоятелно заетите лица. Член 12, параграфи 1 и 2 гласи следното:

„1. Гражданин на една договаряща се страна, който желае да се установи на територията на друга договаряща се страна, за да осъществява дейност като самостоятелно заето лице (оттук нататък наречено „самостоятелно заето лице“)[,] получава разрешение за пребиваване, валидно за период най-малко от пет години от датата на издаването му, при условие че лицето предостави доказателство на компетентните национални органи, че е установено или иска да стане установено.

2. Разрешението [з]а пребиваване автоматично се удължава за период най-малко от пет години, при условие че самостоятелно зетото лице предостави доказателство на компетентните национални органи, че то осъществява икономическа дейност на самостоятелно зето лице“.

11. Член 15, параграфи 1 и 2 от приложение I към ССДХ, озаглавен „Равнопоставеност“, гласи:

„1. По отношение на достъп до дейност на самостоятелно зето лице и осъществяването на такава дейност, един самостоятелно зет работник трябва да получи не по-малко благоприятно третиране в приемащата страна от това, което се предоставя на нейните собствени граждани.

2. Разпоредбите на член 9 от настоящото приложение се прилагат с необходимите изменения за самостоятелно зетото лице, посочено в настоящия раздел“.

12. Член 21 от ССДХ, озаглавен „Връзка с двустранни споразумения относно двойното данъчно облагане“, предвижда в параграф 3, че „нито една негова разпоредба не пречи на договарящите се страни да приемат или да прилагат мерки, за да гарантират налагането, плащането и ефективното събиране на данъци или избягването на плащане на данъци по силата на националното данъчно законодателство или споразумения, които целят предотвратяване на двойното данъчно облагане между Швейцария от една страна и една или повече държави — членки на Европейската общност, от друга страна, или всякакви други мерки, свързани с данъците“.

13. Глава V от приложение I към ССДХ е посветена на „лицата, които не осъществяват икономическа дейност“. Член 24 от приложение I към ССДХ, озаглавен „Правила относно пребиваване“, в параграф 1 по-специално гласи, че лице с гражданство на една от договарящите се страни, което не осъществява икономическа дейност в страната на пребиваване и което няма право на пребиваване по силата на други разпоредби на споразумението, получава разрешение за пребиваване, валидно най-малко за пет години, при условие че лицето докаже на компетентните национални органи, че притежава за себе си и за членовете на своето семейство достатъчно финансови средства, така че да не му се налага да кандидатства за социални помощи по време на техния престой, и осигурително покритие при всички рискове и болести.

Б. Френското данъчно право

14. Съгласно член 167bis от френския Code général des impôts (Общ данъчен кодекс, наричан по-нататък „CGI“) в редакцията му в сила към момента на настъпване на фактите по спора в главното производство:

„I. – 1. Данъчнозадължените лица, които са регистрирани за данъчни цели във Франция в продължение на не по-малко от шест от последните десет години, към датата на промяна на местожителството си извън Франция дължат данък върху установената капиталова печалба от дружествените си дялове [превишаващи 25 % от дружествения капитал].

[...]

II. – 1. Плащането на данъка върху установената капиталова печалба може да бъде отсрочено до момента, в който бъде извършено прехвърляне, обратно изкупуване, изплащане на дяловете или прекратяване на съответното участие в дружеството.

За отсрочване на плащането данъчнозадълженото лице трябва да декларира размера на установената капиталова печалба съгласно условията по [точка] I, да поиска да се ползва от отсрочването, да посочи установен във Франция представител, упълномощен да получава кореспонденцията, свързана с данъчната основа, със събирането и със споровете по данъка, и да предостави на отговарящия за събирането счетоводител преди своето заминаване гаранции, с които може да се осигури събирането на вземането от Хазната.

[...]

2. Данъчнозадължените лица, които се ползват от отсрочване на плащането по реда на настоящия член, подават предвидената в член 170, [параграф] 1 декларация. В декларацията се отбелязва общият размер на данъците при отсрочване на плащането и към нея се прилага справка, изготвена по определен от администрацията образец, където се посочва относимият към съответните дялове размер на данъка, за който срокът за отсрочване на плащането не е изтекъл, а при необходимост също и естеството и датата на събитието, водещо до изтичане на срока на отсрочване.

[...]

Платеният от данъчнозадълженото лице в друга държава данък върху капиталовата печалба, ефективно реализирана извън Франция, се приспада от данъка върху доходите, установен във Франция, при условие че е сходен с този данък.

[...]

4. При неподаване на декларацията и на справката, упоменати в [параграф] 2, или при недеклариране на всички или на част от данните, които трябва да се съдържат в тях, данъкът при отсрочване на плащането става незабавно дължим“.

III. Обстоятелства в основата на спора в главното производство, преюдициалните въпроси и производството пред Съда

15. На 7 юни 2002 г. г-н Picart променя своята данъчна регистрация от Франция в Швейцария. Към тази дата той притежава значителни дялове от дружествения капитал на няколко френски дружества.

16. При тази промяна на данъчната си регистрация г-н Picart декларира, в съответствие с член 167bis от CGI, нереализирана капиталова печалба от тези дялове и за да се ползва от отсрочване на относимото към тях данъчно облагане, посочва данъчен представител във Франция, като учредява банкова гаранция, за да обезпечи събирането на вземането от френската хазна.

17. През 2005 г. г-н Picart прехвърля своите дялове, като с това слага край на отсрочването на облагането. Вследствие на проверка на личното му данъчно положение за периода от 1 януари 2002 г. до 31 декември 2004 г. френската данъчна администрация прави преоценка на размера на разглежданата печалба и му начислява допълнителни вноски за данък върху доходите.

18. Г-н Picart подава жалба, за да получи освобождаване от това допълнително облагане, която е отхвърлена от тази данъчна администрация. Тогава той сезира Tribunal administratif de Montreuil (Административен съд Монтрюй, Франция). В подкрепа на искането си поддържа, че член 167bis от CGI е несъвместим със ССДХ. В това отношение изтъква, че свободата на установяване е гарантирана от въпросното споразумение и че може да се ползва от нея, в качеството си на самостоятелно заето лице, тъй като се е установил в Швейцария, за да

упражнява икономическа дейност като самостоятелно заето лице, състояща се в управление на различните му преки и непреки участия в няколко контролирани от него дружества. Това искане е отхвърлено с решение от 10 март 2011 г. Вследствие на отхвърлянето на неговото обжалване срещу това решение от Cour administrative d'appel de Versailles (Апелативен административен съд Версай, Франция) г-н Picart подава касационна жалба пред Conseil d'État.

19. Запитващата юрисдикция по същество иска да се установи, от една страна, дали правото на установяване като самостоятелно заето лице, както е определено в клаузите на ССДХ, може да се счита за еквивалентно на свободата на установяване, гарантирана с член 49 ДФЕС на гражданите на държавите членки, и от друга страна, дали решение от 7 септември 2006 г., N (C-470/04, EU:C:2006:525), постановено след датата на подписване на това споразумение, може да е приложимо към Споразумението.

20. Именно при тези условия Conseil d'État решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1. Може ли правото на установяване като самостоятелно заето лице, определено в членове 1 и 4 от [ССДХ] и в член 12 от приложение I към него, да се счита за еквивалентно на свободата на установяване, която член 49 ДФЕС гарантира на лицата, упражняващи дейност като самостоятелно заети лица?
2. С оглед на предвиденото в член 16 от [ССДХ], следва ли в тази хипотеза да се прилага съдебната практика, изведена от решение от 7 септември 2006 г., N (C-470/04, EU:C:2006:525), постановено след датата на подписване на това споразумение, към случай на преместил местожителството си в Швейцария гражданин на държава членка, който само е запазил дяловите си участия в дружества по правото на тази държава членка, осигуряващи му сигурно влияние върху решенията на тези дружества и позволяващи му да определя тяхната дейност, без [да възнамерява] да упражнява в Швейцария друга дейност като самостоятелно заето лице, различна от упражняваната в държавата членка, на която е бил гражданин, и състояща се в управление на тези дялови участия?
3. Ако това право не е еквивалентно на свободата на установяване, следва ли то да се тълкува по същия начин, по който Съдът на Европейския съюз е тълкувал свободата на установяване в своето решение от 7 септември 2006 г., N (C-470/04, EU:C:2006:525)?“.

21. По тези въпроси писмени становища представят г-н Picart, френското правителство и Европейската комисия. Устните състезания на същите тези заинтересовани страни, както и германското правителство, са изслушани в съдебното заседание от 16 февруари 2017 г.

IV. Анализ

A. Предварителни съображения

22. До 31 декември 2004 г. член 167 bis от CGI предвижда принципа на незабавно облагане на печалбата от някои ценни книжа и дружествени дялове при промяна на регистрацията на данъчнозадължено лице извън Франция, регистрирано за данъчни цели в тази държава в продължение на не по-малко от шест от последните десет години, предхождащи тази промяна. Въпросното облагане се е прилагало единствено по отношение на данъчнозадължените лица, притежаващи дялово участие над 25 % от дружествения капитал през петте години, предхождащи датата на промяната на данъчната регистрация. При изпълнението на някои

условия, сред които е задължението за учредяване на банкова гаранция, данъчнозадълженото лице, подобно на г-н Picart в делото в главното производство, е можел да поиска отсрочване на плащането по-специално до момента на прехвърляне на съответните ценни книжа или дружествени участия.

23. Този механизъм за незабавно облагане на нереализираните капиталови печалби, установени към деня на промяната на данъчната регистрация на данъчнозадълженото лице, съпътстван с отсрочване на плащането, подчинено на строги условия, е обявен за ограничаващ упражняването на свободата на установяване, предвидена в член 52 от Договора за ЕО (след изменението член 43 ЕО, впоследствие член 49 ДФЕС), в решение от 11 март 2004 г., *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138).

24. По-конкретно, в точки 46 и 47 от това решение Съдът установява, че прилагането на член 167 bis от CGI подлага на неблагоприятно третиране данъчнозадължените лица, желаещи да променят местоживеенето си извън територията на Франция, в сравнение с лице, запазващо пребиваването си в тази държава, което се потвърждава от анализа на условията за ползване от отсрочването на плащането, сред които е било и задължението за учредяване на банкова гаранция. След като разглежда и отхвърля последователно легитимните цели от общ интерес, изложени от встъпилите в това дело правителства, които са могли да обосноват ограничаването на свободата на установяване, а именно предотвратяването на избягването на данъци, гарантирането на съгласуваността на националната данъчна система и разпределението на данъчните правомощия между държавите членки³, Съдът постановява, че принципът на свободата на установяване, заложен в член 52 от Договора за ЕО (превърнал се след изменение в член 43 ЕО, а впоследствие в член 49 ДФЕС), не допуска държава членка да установява, с цел предотвратяване на риска от избягването на данъци, механизъм за облагане на все още нереализираната капиталова печалба като предвидения в член 167 bis от CGI, в случай на промяна на данъчната регистрация на данъчнозадължено лице извън тази държава членка⁴.

25. Даденото от Съда разрешаване във връзка с облагането на нереализираната капиталова печалба „на изхода“ (т.нар. „exit tax“), предвидено в член 167 bis от CGI, в редакцията му, приложима до 31 декември 2004 г., е възприето и в упоменатото от запитващата юрисдикция решение от 7 септември 2006 г., N (C-470/04, EU:C:2006:525), във връзка с нидерландския режим на „exit tax“, при който разрешението за отсрочване на незабавното плащане на данъка върху нереализираните капиталови печалби също се обуславя от учредяването на банкова гаранция от данъчнозадълженото лице, променящо данъчната си регистрация от една държава членка в друга.

26. Могат ли изводите от тези решения, свързани с обхвата и тълкуването на свободата на установяване в полза на граждани, променящи данъчната си регистрация между две държави членки, да бъдат транспонирани за тълкуване на клаузите на ССДХ, обвързващи Съюза с Конфедерация Швейцария⁵?

27. Както личи от мотивите на акта за преюдициално запитване, положителен отговор на този въпрос вече е даден от г-н Picart пред френските административни юрисдикции в рамките на жалбите му срещу първоначалното облагане (наречено „първично“ според запитващата юрисдикция), на което е бил подложен за нереализираната капиталова печалба за разглеждания

3 Решение от 11 март 2004 г., *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138, т. 50—68). Следва да се отбележи, че целта да се възпрепятства редуцирането на данъчната основа на съответната държава членка, изтъкната от датското правителство, не е приета като представляваща императивно съображение от общ интерес.

4 Решение от 11 март 2004 г., *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138, т. 69 и диспозитивът).

5 Очевидно е, както запитващата юрисдикция имплицитно счита, че член 43 ЕО (или понастоящем член 49 ДФЕС) не може пряко да се приложи като такъв спрямо отношенията между държава — членка на Съюза, и трета държава, каквато по-специално е Конфедерация Швейцария: в този смисъл вж. решение от 15 юли 2010 г., *Hengartner и Gasser* (C-70/09, EU:C:2010:430, т. 25 и 26).

период. Тези доводи обаче са отхвърлени от Conseil d'État в решение от 29 април 2013 г. главно с мотива, че заинтересованото лице нито е твърдяло, нито още по-малко обосновало, че е променило данъчната си регистрация в Швейцария, за да упражнява там професионална дейност⁶.

28. Затова именно в светлината на посоченото решение на Conseil d'État и след преценка към увеличаване размера на печалбата, начислена от френската данъчна администрация през 2005 г. при прехвърлянето на тези ценни книжа, г-н Picart защитава тезата, съгласно която управлението от Швейцария на неговите значителни дялови участия в установените във Франция дружества представлява дейност на „самостоятелно заето лице“ по смисъла на клаузите на ССДХ, които въвеждали право на установяване, аналогично на свободата на установяване, залегнала в член 49 ДФЕС, която не допускала прилагането на мярка като предвидената в член 167 bis от CGI (в редакцията му, приложима до 31 декември 2004 г.).

29. В становището си Комисията по същество споделя доводите на г-н Picart. Тази институция счита, че правото на установяване, гарантирано на физическите лица от ССДХ, може да се разглежда като равностойно на свободата на установяване, с която се ползват лицата, които осъществяват дейност като самостоятелно заети, залегнала в член 49 ДФЕС. По мнение на Комисията това право не допуска механизъм като въведения с член 167 bis от CGI, по-специално с оглед на практиката на Съда относно тълкуването на свободата на установяване.

30. Френското и германското правителство са на противоположното мнение. Те по същество изтъкват, че ССДХ не урежда ограниченията от данъчно естество, приети от държавата по произход на гражданин, желаещ да се ползва от клаузите на това споразумение. Германското правителство уточнява, че съгласно член 21, параграф 3 от ССДХ данъчните мерки не попадат в приложното му поле. Накрая според тези две правителства г-н Picart не осъществява дейност, попадаща в обхвата на понятието „самостоятелно заето лице“. Затова той не можел да се ползва от правото на установяване.

31. Макар запитващата юрисдикция да не поставя въпрос на Съда относно тълкуването на член 21, параграф 3 от ССДХ, би било възможно, ако не вероятно — в случай че тази разпоредба трябва да се разглежда, както предлага германското правителство — дори да не следва да се дава отговор на поставените от въпросната юрисдикция въпроси. Така член 167 bis от CGI — като мярка, която има за цел да гарантира налагането, плащането, ефективното събиране на данъци, или е предназначена за предотвратяване на избягването на данъците — не би попаднал в приложното поле на основните клаузи на ССДХ относно свободното движение на хора. Затова е от значение най-напред да се анализира обхватът на член 21, параграф 3 от ССДХ. След това ще разгледам обхвата на гарантираното от ССДХ право на установяване.

Б. По обхвата на член 21, параграф 3 от ССДХ

32. Член 21 от ССДХ, вписващ се в „[о]бщи[те] и окончателни разпоредби“ на това споразумение, е с по-широк обхват от това, което се разбира от заглавието му, в което се упоменава единствено „връзка[та] [на ССДХ] с двустранни споразумения относно двойното данъчно облагане“. Всъщност този член е обособен в три параграфа, предвиждащи случаи и мерки от различно естество, които не се вписват във взаимовръзките, които има ССДХ с двустранните споразумения в областта на двойното данъчно облагане.

⁶ Вж. Conseil d'État, решение от 29 април 2013 г., M. Picart, № 357 576. За коментар, наред с други, на това решение вж.: *Le Mentec*, F. Exit tax (rég.anc.) et transfert du domicile fiscal en Suisse — *Revue de droit fiscal*, № 27, 4 юли 2013 г., коментар 361.

33. Действително в член 21, параграф 1 от ССДХ се посочва, че разпоредбите на такива двустранни споразумения между Конфедерация Швейцария и държавите членки относно двойното данъчно облагане не се засягат от разпоредбите на това споразумение.

34. В параграф 2 от този член обаче е предвидено общо правило, съгласно което нито една разпоредба на ССДХ не може да бъде разглеждана като възпрепятстваща договарящите се страни да направят разграничение, когато прилагат съответните разпоредби на тяхното *фискално законодателство*, между данъкоплатците, чието положение не е сравнимо. Ето защо този параграф не се ограничава до взаимовръзките между ССДХ и двустранните споразумения в областта на двойното данъчно облагане.

35. В още по-широка степен в член 21, параграф 3 от ССДХ се уточнява, че „нито една разпоредба на ССДХ не пречи на договарящите се страни да приемат или да прилагат мерки, за да гарантират *налагането, плащането и ефективното [събиране] на данъци или [...] избягване на плащане на данъци по силата на националното данъчно законодателство [...]*“⁷.

36. Затова с оглед на формулировката си налага ли член 21, параграф 3 от ССДХ съвкупността от данъчни мерки, приети и приложени от договарящите се страни, да не попада в приложното поле на това споразумение, както предлага германското правителство в заседанието пред Съда?

37. Не мисля така.

38. Член 21, параграф 3 от ССДХ, подобно на клаузите на всяко обвързващо Съюза международно споразумение, трябва да се тълкува съгласно член 31 от Виенската конвенция за правото на договорите от 23 май 1969 г.⁸ в съответствие с обикновеното значение, което следва да се дава на неговите термини в техния контекст, а също така и в духа на предмета и целите на това споразумение⁹.

39. В това отношение съгласно приетото от Съда от преамбюла, от член 1, буква г) и от член 16, параграф 2 от ССДХ следва, че целта на последното е да направи възможно на практика — в полза на гражданите на Съюза и на тези на Конфедерация Швейцария — свободното движение на хора на територията на договарящите страни по въпросното споразумение, основавайки се на действащите в Съюза разпоредби, понятията на които трябва да се тълкуват в съзвучие с практиката на Съда¹⁰.

40. Също така както от решение от 28 февруари 2013 г., Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, т. 44 и 45), така и от решение от 19 ноември 2015 г., Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, т. 41), е видно, че нито един от *първите два параграфа* на член 21 от ССДХ не е тълкуван като изключващ по принцип приетите от договарящите се страни данъчни мерки от приложното поле на основните клаузи на споразумението, които съгласно целите му се отнасят до свободното движение на хора¹¹.

41. По-специално, в решение от 19 ноември 2015 г., Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, т. 41), отнасящо се конкретно до съотношението между член 21, *параграф 1* от ССДХ и член 9, параграф 2 от приложение I към това споразумение, предвиждащ равнопоставеността между заетите лица по отношение на достъпа до данъчните облекчения и социалните обезщетения,

⁷ Курсивът е мой.

⁸ Recueil des traités des Nations unies, том 1155, стр. 331.

⁹ В този смисъл вж. по-специално решения от 15 юли 2010 г., Hengartner и Gasser (C-70/09, EU:C:2010:430, т. 36), и от 24 ноември 2016 г., SECIL (C-464/14, EU:C:2016:896, т. 94).

¹⁰ Вж. решения от 19 ноември 2015 г., Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, т. 40), и от 21 септември 2016 г., Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705, т. 36).

¹¹ По отношение на член 21, параграф 2 от ССДХ вж. също решение от 21 септември 2016 г., Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705, т. 45 и 48).

Съдът приема, че член 21 от ССДХ не може да има обхват, който противоречи на принципите, залегнали в основата на споразумението, от което той е част. От това той заключава, че следователно въпросният член „не би могъл да се разбира в смисъл, че допуска държавите — членки на Съюза, и Конфедерация Швейцария да попречат на постигането на свободното движение на лицата, като при упражняване на данъчните правомощия, съответно разпределени с двустранните им спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, лишат член 9, параграф 2 от приложение I към посоченото споразумение от полезно действие“.

42. Следователно член 21, *параграфи 1 и 2* от ССДХ има относително действие.

43. Не виждам причини, поради които — и такива впрочем не са изрично изтъкнати от германското правителство — да трябва положението да е различно по отношение на член 21, *параграф 3* от ССДХ.

44. Ако член 21, параграф 3 от ССДХ се бе тълкувал в смисъл, че която и да е данъчна мярка не попада в обхвата на това споразумение, добавянето в ССДХ на двата предходни параграфа от този член щеше да бъде излишно. В по-общ смисъл, ако се бе възприело такова тълкуване на въпросната разпоредба, както член 9, параграф 2, така и член 15, параграф 2 от приложение I към ССДХ — предвиждащи по-специално и съответно на заетите и самостоятелно заетите лица, упражнили правото си на движение по силата на ССДХ, да се предоставят същите данъчни облекчения в приемащата държава като тези, с които разполагат местните заети и самостоятелно заети лица — също щяха да бъдат лишени от полезното си действие. Всъщност предоставянето на данъчно облекчение предполага доходите на съответното наето или самостоятелно заето лице да са предмет на данъчно задължение, дори и ограничено, на територията на договарящата се страна в рамките на упражняването на данъчните й правомощия¹².

45. Следователно, за разлика от твърдяното от германското правителство, член 21, параграф 3 от ССДХ не може да се тълкува в смисъл, че освобождава договарящите се страни, дори и в областта на данъчното облагане, от това да спазват основните клаузи на това споразумение, които съгласно целите му гарантират свободното движение на хора между тези страни.

46. Затова член 21, *параграф 3* от ССДХ трябва да се тълкува в смисъл, че разрешава на договарящите се страни да приемат и да прилагат всяка мярка, предназначена за гарантиране на облагането, плащането и ефективното събиране на данъци или за избягване на плащане на данъци, *при условие че* така възприетата данъчна компетентност се упражнява при спазване на целта на ССДХ и на неговите клаузи, които съгласно целта му са свързани със свободното движение на хора. Това тълкуване на обхвата на член 21, параграф 3 от ССДХ е последователно с практиката на Съда, изведена преди датата на подписване на ССДХ, тоест 21 юни 1999 г., съгласно която, макар самата материя на преките данъци при текущото състояние на правото на Съюза да не е от неговата компетентност, държавите членки все пак трябва да упражняват запазената им компетентност при спазване на това право¹³.

¹² Вж. в този смисъл решения от 28 февруари 2013 г., Etwain (C-425/11, EU:C:2013:121, т. 33), от 19 ноември 2015 г., Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, т. 36), както и от 21 септември 2016 г., Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705, т. 40).

¹³ В този смисъл вж. по-специално решения от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, т. 21), от 11 август 1995 г., Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, т. 16), както и от 16 юли 1998 г., ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, т. 19).

47. Освен това ще отбележа, че в заседанието пред Съда самото френско правителство признава, че член 21, параграф 3 от ССДХ оправомощава договарящите се страни да приемат единствено данъчни мерки, съблюдаващи принципа на пропорционалност¹⁴, и преследваната със ССДХ цел.

48. От това следва, че мярка като член 167 bis от CGI не се изключва от приложното поле на основните клаузи на ССДХ само поради обстоятелството, че става въпрос за данъчна мярка, предвиждаща плащането и ефективното събиране на данъци или избягването на плащане на данъци.

V. По обхвата на гарантираното със ССДХ право на установяване

49. Съгласно съдебната практика, тъй като Конфедерация Швейцария не се е присъединила към вътрешния пазар на Съюза, тълкуването на разпоредбите на правото на Съюза относно този вътрешен пазар не може автоматично да се пренесе към тълкуването на ССДХ, *освен ако не са налице изрични разпоредби в това отношение, предвидени в самото споразумение*¹⁵.

50. Съгласно член 1 от ССДХ целта му е по-специално да се договори на гражданите на държавите членки и на Конфедерация Швейцария „право на [...] установяване на основата на самостоятелна заетост“ на територията на договарящите се страни.

51. Член 4 от ССДХ гарантира правото на пребиваване и достъп до икономическа дейност в съответствие с приложение I към споразумението.

52. Съгласно член 12, параграф 1 от приложение I към ССДХ понятието за „самостоятелно заето лице“ предвижда гражданин на една договаряща се страна, който желае да се установи на територията на друга договаряща се страна, да осъществява дейност като самостоятелно заето лице. Съгласно този член именно за тази цел то получава разрешение за пребиваване, валидно за период най-малко от пет години.

53. Следователно гарантираното с тези разпоредби право на установяване е запазено за гражданите, физически лица, на договаряща се страна, за да осъществяват дейност като самостоятелно заето лице на територията на *друга* договаряща се страна¹⁶.

54. Безспорно е, че по делото в главното производство г-н Picart, френски гражданин, възнамерява не да осъществява дейност като самостоятелно заето лице на територията на Конфедерация Швейцария, а да запази дейност, чието икономическо естество, поне имплицитно, е предмет на втория поставен от запитващата юрисдикция въпрос, състояща се в управлението на значителни дялови участия, които притежава в капитала на установени във Франция дружества.

55. Ето защо изглежда, че положението на г-н Picart не попада в приложното поле на член 12, параграф 1 от приложение I към ССДХ.

14 Изглежда, че и в голяма част от доктрината се споделя това становище: вж. по-специално *Hinny P.* Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht. IFF Forum für Steuerrecht, 2004, p. 185, *Cadosch*, R.M. Switzerland: Taxation of Employment Income – Compliance of Swiss Tax Law with EC-Swiss Sectoral Agreement on Free Movement of Persons. Intertax, 2004, p. 599, *Borghi*, A. La Libre Circulation des personnes entre la Suisse et l'UE, Commentaire article par article de l'accord du 21 juin 1999. Ed., Genève, 2010, p. 373 и *Moshek V.* L'impact de l'ALCP sur l'impôt à la source - Analyse à la lumière de l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010 — Archiv für schweizerisches Abgaberecht, 79, 2010-2011, p. 324.

15 В този смисъл вж. решения от 12 ноември 2009 г., *Grimme* (C-351/08, EU:C:2009:697, т. 27 и 29), и от 11 февруари 2010 г., *Fokus Invest* (C-541/08, EU:C:2010:74, т. 28).

16 В този смисъл вж. решения от 12 ноември 2009 г., *Grimme* (C-351/08, EU:C:2009:697, т. 36), и от 11 февруари 2010 г., *Fokus Invest* (C-541/08, EU:C:2010:74, т. 31). Изключването на юридическите лица от приложното поле на гарантираното от ССДХ право на установяване е потвърдено от Съда в точки 37 и 39 от решение от 12 ноември 2009 г., *Grimme* (C-351/08, EU:C:2009:697).

56. Действително Съдът е приел както в решение от 28 февруари 2013 г., Etwain (C-425/11, EU:C:2013:121), така и в решение от 21 септември 2016 г., Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705), че гражданите на договаряща се страна могат да се позовават и пред своята собствена държава на права, които черпят от ССДХ.

57. Това твърдение обаче е направено при обстоятелства, различни от тези по настоящото дело.

58. Така в решение от 28 февруари 2013 г., Etwain (C-425/11, EU:C:2013:121), се разглежда положението на „погранични работници“, по отношение на които Съдът е държал да уточни, че тази категория лица се урежда от разпоредби, съдържащи разлики в сравнение с понятието за самостоятелно заето лице по член 12, параграф 1 от приложение I към ССДХ¹⁷. По-специално, както Съдът припомня в точка 34 от решение от 28 февруари 2013 г., Etwain (C-425/11, EU:C:2013:121), от член 13, параграф 1 от приложение I към ССДХ следва, че самостоятелно заетият пограничен работник е „гражданин на една договаряща се страна, който пребивава на територията на една договаряща се страна и който осъществява дейност на самостоятелно заето лице на територията на другата договаряща се страна, като се връща на своето място на пребиваване по правило всеки ден или най-малкото един път седмично“.

59. Именно „въз основа на текста“ на член 13, параграф 1 от приложение I към ССДХ Съдът приема в решение от 28 февруари 2013 г., Etwain (C-425/11, EU:C:2013:121, т. 34 и 35), че германските граждани, пребиваващи на територията на Конфедерация Швейцария и упражняващи дейност като самостоятелно заети лица на територията на Федерална република Германия, могат на основание на направеното разграничение в този член между местопребиваването на заинтересованите лица и мястото на професионална дейност да се ползват от тази разпоредба, за да поискат данъчно облекчение в своята страна по произход. Всъщност в член 13, параграф 1 от приложение I към ССДХ „е направено разграничение между местопребиваването на територията на една договаряща страна и мястото на упражняване на дейност като самостоятелно заето лице, което се намира на територията на другата договаряща страна, независимо от гражданството на заинтересованите лица“¹⁸.

60. Текстът на член 12, параграф 1 от приложение I обаче се различава от този на член 13, параграф 1 от същото това приложение, като изисква дейността като самостоятелно заето лице да бъде установена на територията на договарящата се страна, *друга* от тази, на която то е *гражданин* (и за която то ще се ползва от разрешение за пребиваване, валидно за период най-малко от пет години). Това условие не е изпълнено в случая на г-н Picart, който запазва дейността си на територията на държавата членка, на която е гражданин.

61. Обстоятелствата по решение от 21 септември 2016 г., Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705), също се различават от тези по настоящото дело, тъй като г-н Radgen, германски гражданин, се е ползвал от правото си на свободно движение, за да упражнява дейност като самостоятелно заето лице на територията на Конфедерация Швейцария.

62. Вярно е, както изтъкват запитващата юрисдикция и г-н Picart, че що се отнася до тълкуването на предвидената в член 43 ЕО (понастоящем член 49 ДФЕС) свобода на установяване, в точки 27 и 28 от решение от 7 септември 2006 г., N (C-470/04, EU:C:2006:525), Съдът приема, че в приложното поле на такава свобода на установяване попада нидерландски гражданин, притежаващ в капитала на дружество по нидерландското право участие, осигуряващо му определено влияние върху решенията на това дружество, тъй като този гражданин е променил местожителството си в друга държава членка, в случая Обединеното кралство. Също така е вярно, че в решението никъде няма упоменаване, съгласно което

¹⁷ В настоящото дело от никой от материалите по преписката не е видно, че г-н Picart би могъл да се квалифицира като „самостоятелно зает пограничен работник“ по смисъла на член 13, параграф 1 от приложение I към ССДХ.

¹⁸ Решение от 28 февруари 2013 г., Etwain (C 425/11, EU:C:2013:121, точка 35). Курсивът е мой.

вследствие на промяната на местожителството му в Обединеното кралство г-н N е упражнявал дейност, различна от тази по управление на неговите значителни дялови участия в капитала на въпросното дружество по нидерландското право, нещо, което безспорно доближава положението му до това на г-н Picart.

63. Решение от 7 септември 2006 г., N (C-470/04, EU:C:2006:525), доказва, че в рамките на прилагането на Договора за функционирането на ЕС свободата на установяване може да се прилага по отношение на положение, при което ползващото се от нея физическо лице управлява мажоритарни дялове в капитала на дружество не на територията на държавата членка, където се е преместило, а на тази на неговата държава членка по произход.

64. Тази съдебна практика се основава на два аспекта, характерни за гарантираната в рамките на Съюза свобода на установяване, които обаче не присъстват в текста на клаузите на ССДХ относно правото на установяване.

65. *На първо място*, за разлика от член 43, втора алинея ЕО и член 49, втора алинея ДФЕС, член 1, буква а) от ССДХ и член 12, параграф 1 от приложение I към него се ограничават до това да запазят правото на установяване на „самостоятелно заетите лица“, без по никакъв начин в тях да се упоменава създаването и управлението на предприятия, дори и ограничени изключително в полза на физическите лица.

66. В това отношение е важно да се отбележи, че точка 27 от решение от 7 септември 2006 г., N (C-470/04, EU:C:2006:525), изрично се позовава на точка 22 от решение от 13 април 2000 г., Baars (C-251/98, EU:C:2000:205). В точка 22 от същото решение Съдът припомня, че гарантираната между държавите членки свобода на установяване *„включва правото да се създават и ръководят предприятия*, и по-конкретно дружества, в една държава членка от гражданин на друга държава членка. *По този начин упражнява правото си на установяване гражданин на държава членка, който има участие в капитала на дружество, установено в друга държава членка, което му дава възможност да упражнява със сигурност влияние върху решенията на дружеството и да определя неговата дейност“*¹⁹.

67. Ето защо именно изричното включване „на правото да се създават и ръководят предприятия“ в приложното поле на член 43, втора алинея ЕО (и понастоящем на член 49, втора алинея ДФЕС), *успоредно на достъпа до дейностите като самостоятелно заето лице*, обосновава съдебната практика, произтичаща от решения от 13 април 2000 г., Baars (C-251/98, EU:C:2000:205), и от 7 септември 2006 г., N (C-470/04, EU:C:2006:525).

68. Затова изглежда, че управлението на мажоритарни дялове от гражданин на държава членка в капитала на установено в рамките на Съюза дружество попада в обхвата на свободата на установяване, гарантирана с член 43, втора алинея ЕО, поради това че в него изрично е предвидено по-специално *„[правото][...][да се][...] ръководят предприятия“*.

69. Както обаче посочих по-горе, от член 12, параграф 1 от приложение I към ССДХ е видно, че понятието за „самостоятелно заето лице“ се смесва с осъществяването на дейност като самостоятелно заето лице. Впрочем от контекста и от целта на ССДХ по никакъв начин не личи, че договарящите страни са имали намерението да дадат на това понятие значение,

¹⁹ Курсивът е мой.

различно от неговото обикновено такова, а именно на икономическа дейност като самостоятелно заето лице²⁰, тоест, осъществявана от лице, нямащо никаква връзка на подчиненост по отношение на условията на труд и възнаграждение, и при неговата собствена отговорност²¹.

70. Така, докато в рамките на Съюза свободата на установяване включва както достъпа до дейностите като самостоятелно заето лице, така и правото да се създават и ръководят предприятия, което оправдава нейното квалифициране като „много широко понятие“²², правото на установяване, предвидено в член 1, буква а) от ССДХ и в член 12, параграф 1 от приложение I към него, обхваща изключително достъпа до икономически дейности и тяхното упражняване като самостоятелно заето лице, т.е. дейности на такова лице.

71. Ето защо считам, че доколкото г-н Ricart, френски гражданин, се ограничава до ръководенето от територията на Конфедерация Швейцария на значителните дялови участия, които притежава в капитала на установени във Франция дружества, тази дейност не попада в обхвата на понятието „самостоятелно заето лице“ по смисъла на член 1, буква а) от ССДХ и член 12, параграф 1 от приложение I към него.

72. *На второ място*, за разлика от член 43 ЕО и след това на член 49 ДФЕС, които забраняват „ограничения“ пред свободата на установяване на гражданите на държавите членки²³, член 15, параграф 1 от приложение I към ССДХ не допуска по отношение на самостоятелно заетите лица единствено дискриминацията, основана на гражданството.

73. В рамките на Съюза забраната на такива „ограничения“ пред свободата на установяване дава възможност на Съда, по-специално в решение от 11 март 2004 г., *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138, т. 42), да потвърди, че въпреки редакцията на свързаните със свободата на установяване разпоредби, които имат за цел да осигурят правото на национално третиране в приемащата държава членка, тези разпоредби също така не допускат възможност за държавата по произход да *препятства* установяването на свои граждани²⁴.

74. Все пак аналогична обосновка не намира подкрепа в редакцията на член 15, параграф 1 от приложение I към ССДХ. Тази разпоредба се ограничава до това да гарантира в областта на свободното движение на самостоятелно заетите лица прилагането на принципа за недопускане на дискриминация по член 2 от споразумението²⁵. Този принцип единствено налага на самостоятелно заетите лица да бъде осигурено национално третиране в приемащата държава, включващо забраната на явните и прикритите форми на дискриминация, основана на гражданство²⁶.

20 Вж. по-специално решения от 22 декември 2008 г., *Stamm и Hauser* (C-13/08, EU:C:2008:774, т. 33), и от 28 февруари 2013 г., *Ettwein* (C-425/11, EU:C:2013:121, т. 36).

21 Вж. по аналогия решение от 20 ноември 2001 г., *Jany и др.* (C-268/99, EU:C:2001:616, т. 34, 37 и 38). Това решение се позовава по-специално на решение от 27 юни 1996 г., *Asscher* (C-107/94, EU:C:1996:251, т. 25 и 26).

22 Вж. по-специално решение от 7 септември 2006 г., *N* (C-470/04, EU:C:2006:525, т. 26 и цитираната съдебна практика).

23 Ще припомним, че всички мерки, с които се забранява, възпрепятства или се прави по-непривлекателно упражняването на тази свобода на установяване, трябва да се разглеждат като ограничения пред нея (вж. по-специално решения от 30 ноември 1995 г., *Gebhard*, C-55/94, EU:C:1995:411, т. 37 и от 6 септември 2012 г., *Комисия/Португалия*, C-38/10, EU:C:2012:521, т. 26 и цитираната съдебна практика).

24 За предходната съдебна практика вж. по-специално решения от 27 септември 1988 г., *Daily Mail and General Trust* (81/87, EU:C:1988:456, т. 16), и от 16 юли 1998 г., *ICI* (C-264/96, EU:C:1998:370, т. 21).

25 Вж. решение от 28 февруари 2013 г., *Ettwein* (C-425/11, EU:C:2013:121, т. 41—43).

26 В този смисъл вж. решение от 6 октомври 2011 г., *Graf и Engel* (C-506/10, EU:C:2011:643, т. 26).

75. Ето защо предвиденото в ССДХ право на установяване на самостоятелно заетите лица е с по-тесен обхват от забраната по член 43 ЕО, понастоящем член 49 ДФЕС. Следователно не ми се струва, че практиката на Съда относно пречките пред свободата на установяване на гражданин в държава членка, наложени от неговата държава членка по произход, макар да са съществували преди датата на подписване на ССДХ, тоест към 21 юни 1999 г., могат да се транспонират по отношение на забраната, предвидена в член 15, параграф 1 от приложение I към ССДХ.

76. Затова с оглед на различията между член 49 ДФЕС и забраната, предвидена в член 15, параграф 1 от приложение I към ССДХ във връзка с член 12, параграф 1 от приложението, тази забрана не включва ограниченията или пречките, наложени от договаряща страна по отношение на правото на установяване на неин гражданин.

77. Действително, не пренебрегвам, както впрочем вече изтъкнах това, приетото от Съда в решения от 15 декември 2011 г., Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839), от 28 февруари 2013 г., Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), от 19 ноември 2015 г., Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766), както и от 21 септември 2016 г., Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705), че граждани на договаряща се страна, упражнили правото си на свободно движение, могат да се позовават и пред своята собствена държава на права, които черпят от ССДХ.

78. В решения от 15 септември 2011 г., Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, т. 27—34), и от 28 февруари 2013 г., Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, т. 33), Съдът обуславя тази възможност с наличието на „някои обстоятелства и в зависимост от приложимите разпоредби“ на ССДХ.

79. Съдът се позовава на тази практика, но същевременно не потвърждава изрично това уточнение в решения от 19 ноември 2015 г., Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, т. 36), и от 21 септември 2016 г., Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705, т. 40). Това обаче не означава, че той я е отменил.

80. Все пак ще отбележа, че никое от тези четири дела не се отнася до „самостоятелно заето лице“ по смисъла на член 12, параграф 1 от приложение I към ССДХ.

81. Действително е възможно да се приеме, че *фактическото положение* в основата на решение от 28 февруари 2013 г., Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), което, ще припомня, се отнася до „самостоятелно заети погранични работници“ по смисъла на член 13, параграф 1 от приложение I към ССДХ, не е толкова различно от това на самостоятелно заето лице, както г-н Pıcart се опитва да се ползва от него. Всъщност и двамата съпрузи Ettwein са граждани на една държава членка (Федерална република Германия), които са упражнявали професионалната си дейност като самостоятелно заети лица в тази държава членка, но са преместили пребиваването си в Швейцария.

82. Съдът приема, че тези граждани са могли да се позоват на член 13, параграф 1 и на член 15, параграф 2 от приложение I към ССДХ във връзка с отказа на германските органи да им предоставят данъчно облекчение само с мотива, че съпрузите Ettwein са преместили пребиваването си в Швейцария.

83. Както обаче посочих вече, възприетият в решение от 28 февруари 2013 г., Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), подход според мен се обяснява с факта, впрочем изрично изложен от Съда в точки 35—37 от решението, че за разлика от член 12, параграф 1 от приложение I към ССДХ, в което се дава определение за „самостоятелно заетите лица“ като граждани на една договаряща се страна, осъществяващи дейност като самостоятелно заето лице на територията на друга договаряща се страна, възприетото в член 13, параграф 1 от това приложение разграничение се

прави между мястото на пребиваване, разположено на територията на една договаряща се страна, и мястото на осъществяване на дейност като самостоятелно заето лице, което трябва да бъде на територията на друга договаряща се страна, *без оглед на гражданството на заинтересованите лица.*

84. Следователно, ако за самостоятелно зетите погранични работници „приемащата страна“ по смисъла на член 15, параграф 1 от приложение I към ССДХ съвсем спокойно може да се смеси със страната на произход на тези погранични работници, какъвто е случаят по делото, по което е постановено решение от 28 февруари 2013 г., Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), за сметка на това по отношение на „самостоятелно зетите лица“ по смисъла на член 12, параграф 1 от същото това приложение приемащата страна трябва да е договаряща се страна, на която самостоятелно зетото лице не е гражданин. Ако случаят не беше такъв, издаването на разрешение за пребиваване, валидно за период от най-малко пет години за осъществяването на тази дейност, също предвидено в член 12, параграф 1 от приложение I към ССДХ, щеше да бъде излишно.

85. В обобщение считам, че клаузите на ССДХ относно правото на установяване на самостоятелно зети лица трябва да се тълкуват в смисъл, че от тях се ползват единствено физическите лица, желаещи да осъществяват или осъществяващи дейност като самостоятелно заето лице на територията на договаряща се страна, различна от тази, чиито граждани са, територия, на която трябва да могат да се ползват от правото на национално третиране, тоест от забраната на явните и прикритите форми на дискриминация, основана на гражданство. С оглед на предоставените от запитващата юрисдикция сведения изглежда, че г-н Picart не попада в приложното поле на тези клаузи.

86. Според мен тези съображения позволяват да се даде отговор на трите отправени от запитващата юрисдикция преюдициални въпроси.

87. Държа да добавя, че с оглед на контекста и обстоятелствата в основата на делото в главното производство Съдът не следва да разглежда въпроса дали г-н Picart би могъл евентуално да се ползва от клаузите на ССДХ относно неактивните лица.

88. Действително член 6 от ССДХ гарантира право на пребиваване на територията на договаряща се страна за лицата, които не осъществяват икономическа дейност, съгласно разпоредбите на приложение I относно неактивните лица. Съгласно член 24, параграф 1 от приложение I към ССДХ тези лица получават разрешение за пребиваване, валидно най-малко за пет години, при условие че притежават, от една страна, достатъчно финансови средства, така че да не им се налага да кандидатстват за социални помощи по време на престоя си, и от друга страна, осигурително покритие при всички рискове и болести. Освен това зачитането на предвидения в член 2 от ССДХ принцип на недопускане на дискриминация, основана на гражданство, се прилага и по отношение на неактивните граждани на договаряща се страна, законно пребиваващи на територията на друга договаряща се страна.

89. Все пак, освен че според мен тези клаузи на ССДХ изглежда не предоставят повече права от тези относно самостоятелно зетите лица, запитващата юрисдикция не отправя никакъв въпрос до Съда по тях. Всъщност, както изложих в точка 28 от настоящото заключение, в своето решение от 29 април 2013 г. Conseil d'État се е произнесъл с отрицателен отговор на въпроса дали г-н Picart е можел да се ползва от клаузите относно неактивните лица в спора между него и френските данъчни органи. Това решение има силата на пресъдено нещо. Принципът за силата на пресъдено нещо обаче е от голямо значение и в правния ред на Съюза, с цел да се гарантират както стабилността на правото и на правоотношенията, така и доброто правораздаване. В това отношение Съдът вече е приел, че правото на Съюза не задължава националния съд да не прилага вътрешноправните процесуални норми, от които произтича силата на пресъдено нещо на дадено съдебно решение, дори ако това позволява да се отстрани допуснато във въпросното

решение нарушение на правото на Съюза, стига да са спазени принципите на равностойност и ефективност²⁷.

90. Действително е жалко, че в качеството си на юрисдикция от последна инстанция Conseil d'État не е сезирал преди това Съда, в рамките на делото, в крайна сметка довело до постановяване на решение от 29 април 2013 г., с преюдициално запитване за тълкуване на членове 2 и 6 от ССДХ, както и на член 24, параграф 1 от приложение I към споразумението, с оглед по-специално на липсата на практика на Съда за съотношението между тези клаузи.

91. Предвид това е достатъчно ясно, че в настоящото дело запитващата юрисдикция не отправя искане за тълкуване на въпросните клаузи поради съчетаното действие на постановяването на решение на Conseil d'État от 29 април 2013 г., придобило сила на пресъдено нещо, и на очертаването на границите на спора в главното производство, съсредоточен върху тълкуването на правото на установяване, както е признато на самостоятелно заетите лица със ССДХ.

92. При тези обстоятелства, както и с оглед на факта, че никоя от заинтересованите страни по настоящото дело не е представила становище относно тълкуването на член 6 от ССДХ и на член 24, параграф 1 от приложение I към споразумението, считам, че Съдът следва да не тълкува служебно въпросните членове. Постъпка в противоположния смисъл, която би се състояла в даването на отговор на целенасочено непоставен въпрос, би довела до незачитане на границите на предмета на спора в главното производство, както той е определен от запитващата юрисдикция²⁸.

93. Затова предлагам на Съда да отговори на отправените от запитващата юрисдикция въпроси по следния начин: правото на установяване на самостоятелно заето лице, както произтича от членове 1 и 4 от ССДХ, както и от член 12, параграф 1 и от член 15, параграф 1 от приложение I към ССДХ, трябва да се тълкува в смисъл, че обхваща само физическо лице, което желае да осъществява или осъществява дейност като самостоятелно заето лице на територията на договаряща се страна, различна от тази, на която то е гражданин, територия, на която това лице трябва да се ползва от правото на национално третиране, тоест от забрана по отношение на него на каквато и да е дискриминационна мярка, явна или прикрита, основана на гражданство. С оглед на предоставените от запитващата юрисдикция сведения изглежда, че жалбоподателят в главното производство не попада в приложното поле на въпросните клаузи на ССДХ.

94. В случай че Съдът не сподели гореизложения анализ и отговор и ако той прецени, че обхватът на клаузите на ССДХ относно правото на установяване на самостоятелно заетите лица се разпростира подобно на разпоредбите на член 43 ЕО, понастоящем член 49 ДФЕС, и по отношение на всяка пречка, поставяна от договаряща се страна пред установяването на нейните граждани на територията на друга договаряща се страна, пречка, която се ръководи по-специално от съображенията, изложени в решения от 11 март 2004 г., 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), според мен той следва да даде указания на запитващата юрисдикция относно пропорционалния характер на мярка за облагане на нереализирани капиталови печалби, каквато е предвидената в член 167 bis от CGI, в случай на промяна на данъчната регистрация на френско данъчнозадължено лице в Швейцария. В анализа, който следва, ще разгледам този аспект при условията на евентуалност.

²⁷ Вж. по-специално решения от 3 септември 2009 г., Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, т. 23—24), и от 11 ноември 2015 г., Klausner Holz Niedersachsen (C-505/14, EU:C:2015:742, т. 39 и 40).

²⁸ Според мен въпросното положение следователно е близко до това, при което запитваща юрисдикция имплицитно или експлицитно отказва в рамките на акта си за преюдициално запитване да постави допълнителен въпрос за тълкуване на правото на Съюза. Именно при такова положение обаче Съдът се въздържа от прилагане на практиката си, състояща се в преформулиране на преюдициалните въпроси, за да даде полезен отговор на запитващата юрисдикция: по този въпрос вж. моето заключение от 1 април 2014 г. по дело Fonnship и Svenska Transportarbetareförbundet (C-83/13, EU:C:2014:201, т. 13—24 и цитираната съдебна практика).

Г. При условията на евентуалност, по пропорционалния характер на данъчна мярка, каквато е член 167 bis от CGI

95. Както вече подчертах това, член 167 bis от CGI в редакцията му към датата на настъпване на фактите в главното производство се основава на принципа на незабавно облагане на нереализираните капиталови печалби при напускането на данъчнозадължено лице извън Франция. По искане на данъчнозадълженото лице това облагане все пак е можело да бъде заменено с плащане, отсрочено до реализирането на печалбата, при условие че са изпълнени някои условия, сред които е задължението за деклариране на размера на печалбата в определен срок и за учредяване на гаранции, в състояние да осигурят събирането на данъка.

96. Безспорно е, че като е отговорил на тези условия при промяна на данъчната си регистрация, г-н Picart се е ползвал от отсрочване на събирането на данъка до прехвърлянето на ценните му книжа през 2005 г.

97. От преписката не личи ясно дали г-н Picart оспорва целия предвиден в член 167 bis от CGI механизъм за облагане на нереализираната капиталова печалба, или само оспорва условията, които трябва да бъдат изпълнени, за да може да се ползва от отсрочването на плащането. Тъй като в решение от 7 септември 2006 г., N (C-470/04, EU:C:2006:525), на което се позовава запитващата юрисдикция в поставения от нея втори и трети въпрос, се разглеждат тези два аспекта, следва да се презумира, че предвиденият в член 167 bis от CGI механизъм в неговата цялост е този, който е подложен на съмнение с оглед на клаузите на ССДХ относно правото на установяване.

98. Както вече изтъкнах, в решение от 11 март 2004 г., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), Съдът приема, че предвиденият в член 167 bis от CGI механизъм, установен с цел предотвратяване на риска от избягване на данъчно облагане, е съвместим със свободата на установяване по член 52 от Договора (след измененията — член 43 ЕО, а понастоящем член 49 ДФЕС).

99. Съдът по-специално приема, че член 167 bis от CGI в голяма степен превишава необходимото, за да се предотврати избягването на данъчното облагане, доколкото този член се основава на презумпция, съгласно която всяко данъчнозадължено лице, променящо данъчната си регистрация в друга държава членка, е имало намерението да избегне френското данъчно законодателство²⁹.

100. Освен това, като разглежда условията и реда за прилагане на член 167 bis от CGI, а именно условията относно отсрочването на плащането, Съдът припомня, че това отсрочване не е автоматично, а е подчинено на изпълнението на строги условия, сред които е учредяването на гаранции в състояние да осигурят събирането на данъците, като самите те водели до ограничения пред упражняването на свободата на установяване. Доколкото предназначението на тези условия е било привеждането в изпълнение на предвидения в член 167 bis от CGI режим, който не е можел да се обоснове с целта да се предотврати избягването на данъчно облагане, тази цел не е можела повече да бъде изтъквана в подкрепа на въпросните условия³⁰.

101. В решение от 7 септември 2006 г., N (C-470/04, EU:C:2006:525, т. 49—51), което, ще припомня, се отнася до прилагането на нидерландския режим на „exit tax“ по отношение на друго физическо лице, Съдът, от една страна, приема, че задължението за подаване на данъчна декларация, изисквано към момента на промяната на данъчната регистрация, е пропорционално

29 Решение от 11 март 2004 г., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, т. 52—54).

30 Решение от 11 март 2004 г., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, т. 55—57).

с оглед на целта да се разпределят данъчните правомощия между държавите членки, а от друга страна, потвърждава, че задължението за учредяване на гаранциите, необходими за предоставянето на отсрочване на плащане, обикновено дължимо непосредствено при напускане на територията, е непропорционално.

102. На този етап от анализа е важно да се установи дали мотивите на тези решения, отнасящи се до пропорционалността на облагането на нереализираните капиталови печалби, включително условията относно отсрочването на плащането, могат да се вземат предвид за целите на тълкуването на клаузите на ССДХ.

103. От член 16, параграф 2 от ССДХ следва, че доколкото приложението на това споразумение обхваща концепции от законодателството на Общността, взема се предвид подходящото прецедентно право на Съда преди датата на неговото подписване, тоест преди 21 юни 1999 г. В същия член се уточнява, че прецедентното право след тази дата се предоставя на вниманието на Конфедерация Швейцария и че за да се гарантира правилното действие на Споразумението, по искане на една от договарящите се страни съвместният комитет определя значението на такова прецедентно право.

104. Посочването на израза „концепции от законодателството на Общността“, което сякаш служи за материално разграничение на релевантната практика на Съда, съгласувано с времето на разграничение на датата на подписване на ССДХ, е относително неясно.

105. Предвид това Съдът приема, че в обхвата на този израз попада принципът на равно третиране, който е „правно понятие на Съюза“³¹.

106. От това Съдът заключава, че за да определи наличието на евентуално неравно третиране между данъчнозадължените лица от договарящите се страни в контекста на ССДХ, е необходимо да се направи позоваване на принципите, изведени от практиката на Съда, датираща отпреди 21 юни 1999 г. и потвърдена впоследствие, свързана със сравнимостта на положенията на тези данъчнозадължени лица и с обосновката на една евентуална разлика в третирането при следването на императивни съображения от общ интерес, стига тази разлика в третирането да е в състояние да гарантира осъществяването на преследваната цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ³².

107. Следователно принципът на пропорционалност, както е тълкуван в рамките на гарантираните в Съюза свободи на движение, е и понятие от неговото право. Тъй като практиката на Съда, датираща отпреди 21 юни 1999 г. и потвърдена след тази дата, се отнася до тълкуването на въпросния принцип, следователно трябва да е релевантна за тълкуване на клаузите на ССДХ.

108. Ако Съдът счете, че в приложение на член 16, параграф 2 от ССДХ следва да се ръководи от решения от 11 март 2004 г., *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) при тълкуването на правото на установяване, гарантирано на самостоятелно заетите лица със ССДХ, той по принцип трябва да вземе предвид съдебната практика последваща тези решения, също след 21 юни 1999 г., в която се тълкува обхватът на принципа на пропорционалност.

31 Вж. решения от 6 октомври 2011 г., *Graf и Engel* (C-506/10, EU:C:2011:643, т. 26), и от 21 септември 2016 г., *Radgen* (C-478/15, EU:C:2016:705, т. 47).

32 В този смисъл вж. решение от 21 септември 2016 г., *Radgen* (C-478/15, EU:C:2016:705, т. 46—47). В точка 46 от това решение се прави препратка към решение от 31 март 1993 г., *Kraus* (C-19/92, EU:C:1993:125, т. 32 и цитираната съдебна практика), както и към решение от 16 март 2010 г., *Olympique Lyonnais* (C-325/08, EU:C:2010:143, т. 38 и цитираната съдебна практика).

109. При тази посока на разсъждения обаче възникват някои затруднения по отношение на прилагането на принципа на пропорционалност спрямо режима на облагане на нереализираните капиталови печалби „на изхода“.

110. В контекста на съдебната практика след решения от 11 март 2004 г., *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), Съдът е приел за непропорционална въведена от държава членка правна уредба, която налага незабавно събиране на данъка върху нереализираните капиталови печалби от имущество на дружество, преместващо своето място на реално управление в друга държава членка, в самия момент на посоченото преместване. Съдът приема, че свободата на установяване може да се засегне по-слабо, когато на данъчнозадълженото лице се остави да избере между, от една страна, незабавното плащане на този данък, и от друга страна, отсроченото плащане на сумата на посочения данък, евентуално съпътствано с лихви съгласно приложимата национална правна уредба³³.

111. При прилагането на втората възможност Съдът приема в решение от 29 ноември 2011 г., *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 74), че съответната държава членка следва да вземе предвид риска от несъбиране на данъка, като този риск се увеличава с течение на времето, в рамките на нейната национална правна уредба, приложима към отложените плащания на данъчните задължения, посредством мерки като учредяването на банкова гаранция³⁴.

112. В предишни заключения съм поставял въпроса за съотношението между преценката, извършена в точка 74 от решение от 29 ноември 2011 г., *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785), и откъсите от решения от 11 март 2004 г., *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), в които се заключава, че задължението за данъчнозадълженото лице да учреди банкова гаранция, за да се ползва от отсроченото плащане на данъка, е непропорционално³⁵.

113. Съгласно тогава предложеното от мен, за да се запази съгласуваността на тези решения, е било уместно изискването за учредяване на банкова гаранция, което може да съпътства възможността за отсрочено плащане на данъчното задължение, да се тълкува стриктно. В това отношение съм приел, че подобна гаранция може да се изисква единствено при наличие на реална и сериозна опасност данъчното задължение да не бъде събрано³⁶.

114. Изглежда, че Съдът е проявил чувствителност към това опасение и предложение в своето решение от 23 януари 2014 г., *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20). Всъщност, след като припомня релевантните откъси от трите гореупоменати решения, той приема в точка 67 от това решение, че „изискването [за учредяване на гаранции] по принцип не може да бъде поставяно без предварителна преценка на риска от насъбиране на дължимия данък“, като в точка 69 от него уточнява, че този риск трябва да бъде „действителен“.

115. По-конкретно, в решение от 21 декември 2016 г., Комисия/Португалия (C-503/14, EU:C:2016:979, т. 53—56), Съдът приема, че принципите, изведени в решение от 29 ноември 2011 г., *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785), могат да бъдат транспонирани в контекста на данъчното облагане на нереализираните капиталови печалби, формирани от физически лица. Така той припомня точки 73 и 74 от това решение³⁷, като пропуска да възприеме според мен

33 В този смисъл вж. решения от 29 ноември 2011 г., *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 73 и 85), от 6 септември 2012 г., Комисия/Португалия (C-38/10, EU:C:2012:521, т. 31 и 32), от 23 януари 2014 г., *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, т. 61), както и от 16 април 2015 г., Комисия/Германия (C-591/13, EU:C:2015:230, т. 67).

34 В този смисъл вж. също решение от 23 януари 2014 г., *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, т. 65).

35 Вж. моето заключение по дело Комисия/Португалия (C-38/10, EU:C:2012:391, т. 78—82).

36 Вж. моето заключение по дело Комисия/Португалия (C-38/10, EU:C:2012:391, т. 81 и 82).

37 Решение от 21 декември 2016 г., Комисия/Португалия (C-503/14, EU:C:2016:979, т. 58—60).

по-нюансирания поход, произтичащ от точки 67 и 69 от решение от 23 януари 2014 г., ДМС (C-164/12, EU:C:2014:20), във връзка с пропорционалността на изискването за учредяване на банкова гаранция, позволяваща да се обезпечи отсроченото събиране на данъка за нереализираните капиталови печалби.

116. Този кратък анализ има за цел да докаже, че практиката на Съда относно пропорционалния характер на механизмите за облагане „на изхода“ на нереализираните капиталови печалби между държавите членки се е развила в последните години, без да се основава на едно постоянно направление на съдебната практика, което да е изведено преди датата на подписване на ССДХ. Тази съдебна практика след 21 юни 1999 г. според мен е белязана от непоследователност, когато става въпрос за това дали да се приеме или не възможността за държавата членка да изисква от данъчнозадължено лице да учреди банкова гаранция, когато то избере отсрочено плащане на данъка върху нереализираните капиталови печалби.

117. Затова е трудно да се каже, че практиката на Съда относно пропорционалността на механизмите за облагане „на изхода“ на нереализираните капиталови печалби потвърждава или консолидира практиката на Съда преди 21 юни 1999 г., която трябва да бъде взета предвид при тълкуването на клаузите на ССДХ относно правото на установяване на самостоятелно заетите лица.

118. При наличието на съмнение според мен следва да се вземе предвид волята на договарящите се страни да не разширяват по отношение на тълкуването на клаузите на ССДХ практиката на Съда, развита след 21 юни 1999 г., без съвместният комитет в съответствие с член 16, параграф 2, трета алинея от ССДХ да е „определил значението на такова прецедентно право“.

119. Действително, предвиденият в член 167 bis от CGI механизъм не предлага право на избор между незабавното събиране на данъка и отсроченото плащане. С оглед на решения от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 73), и от 21 декември 2016 г., Комисия/Португалия (C-503/14, EU:C:2016:979, т. 58 и 59), този механизъм трябва да се разглежда като непропорционален.

120. При все това по делото в главното производство е доста трудно да се приеме, дори и да се предположи, че с този механизъм се предлага подобна възможност, че г-н Picart е щял да избере, по-специално с оглед на стойността на разглежданите нереализирани капиталови печалби и на размера на изисквания данък, да бъде обложен незабавно при промяната на данъчната му регистрация в Швейцария. По-вероятно е, че той е щял да избере отсрочване на плащането до реализирането на печалбата, нещо, което френските данъчни органи всъщност са му предоставили по негово искане въз основа на предлаганата с член 167 bis от CGI възможност.

121. Колкото до условието относно задължението за учредяване на гаранция с цел ползване на подобно отсрочване на плащане, както непосредствено доказах по-горе, практиката на Съда не дава еднозначно разрешаване, включително в хипотезата (quod non), при която положението на г-н Picart попада изключително в обхвата на член 49 ДФЕС.

122. Така подобно изискване би изглеждало непропорционално, ако се следва логиката на решения от 11 март 2004 г., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), от 7 септември 2006 г., N (C-470/04, EU:C:2006:525), и от 23 януари 2014 г., ДМС (C-164/12, EU:C:2014:20). Всъщност, както Комисията посочва в писменото си становище, макар да е променил данъчната си регистрация в Швейцария през юни 2002 г., г-н Picart е запазил достатъчно активи и имущество във Франция — сред които по-специално дружествата, в чийто капитал притежава значителни дялови участия — които да позволят на френските данъчни органи в хипотезата на

липса на сътрудничество от страна на това данъчнозадължено лице да предприемат обезпечителни мерки, за да осигурят събирането на данъчните задължения. Затова рискът от несъбиране на данъчното задължение не изглежда действителен по смисъла на решение от 23 януари 2014 г., DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, т. 69).

123. За сметка на това, задължението за данъчнозадълженото лице да учреди гаранция, за да се ползва от отсрочено събиране на данъка, съвсем правдоподобно би било пропорционално, ако се следва формулираната от Съда обосновка в решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 73), потвърдена последно в решение от 21 декември 2016 г., Комисия/Португалия (C-503/14, EU:C:2016:979, т. 59).

124. С оглед на обстоятелствата по делото в главното производство, на анализирания по-горе нееднозначна практика на Съда относно прилагането на принципа на пропорционалност спрямо облагането на нереализираните капиталови печалби „на изхода“, както и на волята на договарящите се страни, както е изразена в член 16, параграф 2, трета алинея от ССДХ, считам, при условията на евентуалност, че Съдът следва да приеме, че клаузите на ССДХ относно правото на установяване на самостоятелно заетите лица допускат данъчна мярка като предвидената в член 167 bis от CGI.

V. Заключение

125. С оглед на гореизложените като главни съображения предлагам на Съда да отговори на поставените от Conseil d'État (Франция) въпроси по следния начин:

„Правото на установяване на самостоятелно заето лице, така както то произтича от членове 1 и 4 от Споразумението между Европейската общност и нейните държави членки, от една страна, и Швейцарската конфедерация, от друга страна, относно свободното движение на хора (ССДХ), подписано в Люксембург на 21 юни 1999 г., както и член 12, параграф 1 и член 15, параграф 1 от приложение I към това споразумение, трябва да се тълкува в смисъл, че обхваща само физическо лице, което желае да осъществява или осъществява дейност като самостоятелно заето лице на територията на договаряща се страна, различна от тази, на която то е гражданин, територия, на която това лице трябва да се ползва от правото на национално третиране, т.е. от забрана по отношение на него на каквато и да е дискриминационна мярка, явна или прикрита, основана на гражданство. С оглед на предоставените от запитващата юрисдикция данни изглежда, че жалбоподателят в главното производство не попада в приложното поле на въпросните клаузи на Споразумението“.