



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

16 ноември 2023 година *

„Преюдициално запитване — Член 110 ДФЕС — Вътрешно данъчно облагане —
Забрана за дискриминация при данъчно облагане — Данък върху моторните превозни
средства — Употребявани моторни превозни средства, внесени от други държави
членки — Прилагане на различни данъчни ставки в зависимост от датата на регистрация
на превозното средство в Португалия“

По дело C-349/22

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (данъчен арбитражен съд (Център за административен арбитраж — CAAD), Португалия) с акт от 23 май 2022 г., постъпил в Съда на 31 май 2022 г., в рамките на производство по дело

NM

срещу

Autoridade Tributária e Aduaneira,

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: N. Riçarra, председател на състав, M. Safjan и N. Jääskinen (докладчик), съдии,

генерален адвокат: N. Emiliou,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за NM, от P. Carido, advogado,
- за португалското правителство, от P. Barros da Costa, A. Pimenta, A. Rodrigues и N. Vitorino, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от M. Björkland и I. Melo Sampaio, в качеството на представители,

* Език на производството: португалски.

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

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 110 ДФЕС.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между NM и Autoridade Tributária e Aduaneira (Данъчен и митнически орган, Португалия) (наричан по-нататък „данъчният орган“) по повод акт за плащане на данък върху моторните превозни средства (наричан по-нататък „данъкът“), предвиден в Código do Imposto sobre Veículos (Кодекс за данъка върху моторните превозни средства), относно моторно превозно средство, внесено от Португалия от NM.

Правна уредба

- 3 Член 2, параграф 1, буква а) от Кодекса за данъка върху моторните превозни средства, озаглавен „Обективно приложно поле“, гласи:

„Следните моторни превозни средства подлежат на облагане с данък:

- а) Леките автомобили, предназначени за превоз на пътници, като за такива се считат автомобилите, чиято брутна маса не надвишава 3 500 [килограма (kg)] и чийто капацитет не надвишава 9 места за сядане, включително мястото на водача, предназначени за превоз на хора“.

- 4 Член 3, параграф 1 от този кодекс, озаглавен „Субективно приложно поле“, предвижда:

„Данъчнозадължени лица са одобрените оператори, признатите оператори и частните лица, определени в настоящия кодекс, които освобождават за потребление подлежащи на облагане моторни превозни средства, т.е. лицата, на чието име е издадена митническата декларация за моторни превозни средства“.

- 5 Член 5 от посочения кодекс, озаглавен „Данъчно събитие“, е със следната редакция:

„1 — Данъчни събития са производството, монтажът, допускането или вносът на територията на страната на облагаеми в страната моторни превозни средства, които подлежат на задължителна регистрация в Португалия.

[...]

3 — За целите на настоящия кодекс се прилагат следните определения:

- а) „допускане“ е въвеждането на територията на страната на моторно превозно средство, произхождащо от друга държава — членка на Европейския съюз, или допускането му за свободно обращение“.

6 Член 6 от същия кодекс, озаглавен „Изискуемост“, предвижда:

„1 — В случаите, посочени в параграф 1 от предходния член, данъкът става изискуем в момента на освобождаване за потребление, което се счита за настъпило:

[...]

b) За физическите лица — към момента на подаване на митническата декларация за моторни превозни средства.

[...]

3 — Приложима е данъчната ставка, която е в сила към момента на настъпване на изискуемостта“.

7 Съгласно член 7, параграф 1, буква а) от Кодекса за данъка върху моторните превозни средства, озаглавен „Стандартни ставки — автомобили“:

„I — В таблица А, представена по-долу, са посочени данъчните ставки, като се вземат предвид работният обем и екологичният компонент, които ставки се прилагат за следните моторни превозни средства:

а) автомобили, предназначени за превоз на пътници“.

8 В редакцията, въведена с Lei n.º 82-D/2014 que procede à alteração das normas fiscais ambientais nos sectores da energia e emissões, transportes, água, resíduos, ordenamento do território, florestas e biodiversidade, introduzindo ainda um regime de tributação dos sacos de plástico e um regime de incentivo ao abate de veículos em fim de vida, no quadro de uma reforma da fiscalidade ambiental (Закон № 82-D/2014 за изменение на данъчните разпоредби в областта на околната среда в секторите на енергетиката и емисиите, на транспорта, водите, отпадъците, устройството на територията, горите и биологичното разнообразие, за въвеждане на режим на облагане на пластмасовите торбички и на схема на премии за бракуване на излезли от употреба автомобили в рамките на реформа в областта на екологичното данъчно облагане) от 31 декември 2014 г. (Diário da República, 1. серия, бр. 252 от 31 декември 2014 г.), в сила от 1 януари 2015 г. до 31 декември 2020 г. (наричан по-нататък „Закон № 82-D/2014“), член 8, параграф 1, буква d) от Кодекса за данъка върху моторните превозни средства, озаглавен „Междинни ставки — автомобили“, предвижда:

„За следните моторни превозни средства се прилага междинна ставка, съответстваща на следните проценти от данъка, произтичащ от прилагането на таблица А, съдържаща се в параграф 1 от предходния член:

d) 25 % — за леки автомобили, оборудвани с двигатели хибридна технология „plug-in“, чиито акумулатори се зареждат чрез свързване към електрическата мрежа и имат минимален обхват в електрически работен режим от 25 километра“.

- 9 В редакцията си, въведена с Orçamento do Estado para 2021 (Закон № 75-B/2020 за държавния бюджет за 2021 г.) от 31 декември 2020 г. (Diário da República, 1. серия, бр. 253 от 31 декември 2020 г.), в сила от 1 януари 2021 г. (наричан по-нататък „Закон № 75-B/2020“), член 8, параграф 1, буква d) от Кодекса за данъка върху моторните превозни средства, озаглавен „Междинни ставки — автомобили“, предвижда:

„За следните моторни превозни средства се прилага междинна ставка, съответстваща на следните проценти от данъка, произтичащ от прилагането на таблица А, съдържаща се в параграф 1 от предходния член:

[...]

d) 25 % — за леки автомобили, оборудвани с двигатели хибридна технология „plug-in“, чиито акумулатори се зареждат чрез свързване към електрическата мрежа и имат минимален обхват в електрически работен режим от 50 km и официални емисии под 50 g CO₂/km“.

- 10 Член 11 от Кодекса за данъка върху моторните превозни средства, озаглавен „Ставки — употребявани моторни превозни средства“, гласи:

„1 — Данъкът, с който се облагат моторните превозни средства с окончателни регистрационни номера на Общността, издадени от други държави членки на Европейския съюз, подлежи на предварително начисляване съгласно правилата на настоящия кодекс, към който се прилагат процентите на намаление, посочени в таблица D, на данъка, произтичащ от съответната таблица, като се вземат предвид работният обем и екологичният компонент, включително увеличението, предвидено в член 7, параграф 3, които се обвързват със средната търговска амортизация на моторните превозни средства на вътрешния пазар и средния жизнен цикъл на моторните превозни средства, съответно:

Таблица D [...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 11 На 14 септември 2018 г. за първи път в Германия е регистриран лек автомобил, оборудван с двигател хибридна технология „plug-in“.
- 12 На 13 септември 2021 г. NM подава до компетентния митнически орган митническа декларация относно този автомобил с цел освобождаването му за потребление в Португалия.
- 13 Компетентният митнически орган изчислява размера на данъка, дължим от NM, като взема за основа работния обем и екологичния компонент (таблица А) на посочения автомобил, както и продължителността на използване от първата му регистрация (таблица D). Въз основа на това изчисление той установява, че следва да се приложи пълната ставка на данъка за този автомобил, съответстваща на сума от 2 928,28 евро, и издава акт за установяване на задължение за този данък.

- 14 NM плаща посочената сума на данъка в акта за установяване на задължение, който му е връчен от компетентния митнически орган. Впоследствие той подава искане за конституиране на арбитражен съд за оспорване на посочения акт за установяване на задължение до председателя на Centro de arbitragem Administrativa (Център за административен арбитраж, Португалия).
- 15 Подаденото от NM искане е препратено до Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) — СААД) (данъчен арбитражен съд (Център за административен арбитраж — СААД), Португалия) — запитващата юрисдикция.
- 16 По същество NM изтъква, че към датата на първата регистрация на разглеждания в главното производство автомобил, 14 септември 2018 г., член 8, параграф 1, буква d) от Кодекса за данъка върху моторните превозни средства, в редакцията си, въведена със Закон № 82-D/2014, е бил в сила и че съгласно този член се прилага намалена данъчна ставка от 25 % за леки автомобили, оборудвани с двигател хибридна технология „plug-in“, които имат минимална автономия в електрически работен режим от 25 километра. От друга страна, към датата на подаване на митническа декларация относно този автомобил, се прилага член 8, параграф 1, буква d) от Кодекса за данъка върху моторните превозни средства, в редакцията си, въведена със Закон № 75-B/2020. Обратно на действащата през 2018 г. редакция на този член, посочената разпоредба вече не позволявала на автомобилите с аналогични характеристики на разглеждания в главното производство да се ползват от прилагането на намалена ставка на този данък от 25 %. Той поддържа, че вследствие на това автомобил, който има същите характеристики и първоначално е регистриран в друга държава членка на Европейския съюз, а впоследствие е внесен в Португалия, би бил подложен на неблагоприятно третиране в сравнение с третирането на автомобил със сходни характеристики, но придобит първоначално и регистриран в Португалия, доколкото въпросното първо превозно средство не би могло да се ползва с прилагането на намалената ставка на посочения данък от 25 %. Така се възлагала по-голяма финансова тежест върху превозните средства, първоначално регистрирани в друга държава членка на Съюза, в сравнение с превозните средства със сходни характеристики, които първоначално са регистрирани в Португалия, което не било в съответствие с член 110 ДФЕС.
- 17 От друга страна, данъчният орган подчертава, че данъчното събитие е допускането на португалска територия на превозно средство, което подлежи на регистрация в тази държава, и че данъкът става изискуем при освобождаването на този автомобил за потребление в Португалия. Следователно едва към тази дата следва да се прецени дали дадено превозно средство отговаря на критериите, които му позволяват да се ползва от прилагането на намалената данъчна ставка от 25 %. Освен това данъчният орган поддържа, че не е налице нарушение на член 110 ДФЕС, когато размерът на получения данък при допускането на португалска територия на употребяван автомобил с произход от друга държава членка не надвишава остатъчния размер на този данък, включен в цената на подобни употребявани автомобили, които вече са регистрирани на територията на страната, какъвто е случаят с изисквания размер на данъка по отношение на разглеждания в главното производство автомобил.

- 18 При тези обстоятелства Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (данъчен арбитражен съд (Център за административен арбитраж — CAAD) решава да спре производството и да отправи до Съда следния преюдициален въпрос:

„Допуска ли член 110 [ДФЕС] национална правна уредба като съдържащата се в член 8, параграф 1, буква d) от [Кодекса за данъка върху моторните превозни средства], която предвижда облекчение в размер на 25 % от данъка, с който се облага освобождаването за потребление на моторни превозни средства (ДМПС) за леки пътнически автомобили, които отговарят на определени екологични критерии, в сила и прилагаш се в редакцията му в сила към 1 януари 2021 г., е по-рестриктивна от действащата дотогава както за нови моторни превозни средства с местен произход, така и за употребявани моторни превозни средства от други държави членки на Европейския съюз, регистрирани за първи път в Португалия от тази дата, като предоставя еднакво данъчно третиране на тези моторни превозни средства, но водеща до положение, което може да се счита за неравностойно, между моторни превозни средства втора употреба със същия период на употреба, които отговарят на не толкова строги екологични критерии в сравнение с действащите преди това, но не отговарят на изискванията на новия закон, в зависимост от това дали: а) първоначално са били пуснати на пазара и регистрирани в Португалия преди датата на влизане в сила на новия текст, като в този случай данъкът се намалява до 25 % от стойността на данъка, като следва да се има предвид, че това ще се отрази на съответната цена на сделката с употребяваните автомобили, или б) са били регистрирани в друга държава членка на датата, на която е била в сила предходният текст, и са освободени за потребление в Португалия след тази дата, като в този случай се облагат с данъчна ставка 100 %?“.

По преюдициалния въпрос

- 19 С преюдициалния си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 110 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска положение, при което към датата на освобождаване за потребление в държава членка на моторно превозно средство, което е регистрирано за първи път в друга държава членка, се начислява данък върху моторните превозни средства съгласно приложимите към тази дата правила, когато предходна редакция на правната уредба относно този данък, която би довела до прилагането на по-малък данък и от която са могли да се възползват подобни моторни средства със същите релевантни характеристики като въпросния автомобил, но регистрирани за първи път в тази първа държава членка, е действала при първата регистрация на въпросния автомобил.
- 20 В самото начало следва да се припомни, че с няколко изключения, които не са относими за делото в главното производство, данъчното облагане на моторните превозни средства не е хармонизирано на равнището на Съюза. Следователно държавите членки са свободни да упражняват данъчната си компетентност в тази област, при условие че я упражняват при спазване на правото на Съюза (решение от 19 септември 2017 г., Комисия/Ирландия (Регистрационен данък), C-552/15, EU:C:2017:698, т. 71 и цитираната съдебна практика).
- 21 От друга страна, съгласно постоянната практика на Съда данък върху моторните превозни средства, събиран от държава членка при тяхната регистрация с оглед на пускането им в движение на нейна територия, не представлява нито мито, нито такса с равностоен на мито ефект по смисъла на членове 28 и 30 ДФЕС. Освен това подобен данък не може да се

преценява и с оглед на член 34 ДФЕС, който забранява количествените ограничения върху вноса и мерките с равностоен на тези ограничения ефект. Всъщност данък като разглеждания в главното производство представлява вътрешно данъчно облагане и следователно трябва да се разглежда в светлината на член 110 ДФЕС (решения от 7 април 2011 г., Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, т. 32 и 33, и от 17 декември 2015 г., Viamar, C-402/14, EU:C:2015:830, т. 33 и цитираната съдебна практика).

- 22 Член 110 ДФЕС има за цел да осигури свободното движение на стоки между държавите членки в нормални условия на конкуренция. Тази разпоредба цели отстраняването на всякаква форма на закрила, която може да последва от прилагането най-вече на дискриминационни вътрешни данъци по отношение на стоки с произход от други държави членки (решение от 14 април 2015 г., Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, т. 28). Посоченият член е нарушен, когато облагането на вносна стока и облагането на национална стока се изчисляват по различен начин и при различни условия и ред, като това, макар и само в определени случаи, води до по-високо облагане на вносната стока (решение от 2 септември 2021 г., Комисия/Португалия (Данък върху моторните превозни средства), C-169/20, EU:C:2021:679, т. 34 и цитираната съдебна практика).
- 23 По-конкретно, що се отнася до данъчното облагане на вносни употребявани моторни превозни средства, член 110 ДФЕС има за цел да гарантира пълна неутралност на вътрешните данъци по отношение на конкуренцията между стоките, които вече се намират на националния пазар, и внесените стоки, и следователно задължава всяка държава членка да избере и организира данъците, с които се облагат моторните превозни средства, така, че чрез това данъчно облагане да не се поставя в по-благоприятно положение продажбата на местните употребявани моторни превозни средства и по този начин да се възпира вносът на подобни употребявани моторни превозни средства (вж. в този смисъл решение от 7 април 2011 г., Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, т. 56, и определение от 17 април 2018 г., dos Santos, C-640/17, EU:C:2018:275, т. 17).
- 24 Моторните превозни средства, присъстващи на пазара в една държава членка обаче, са местни стоки на тази държава по смисъла на член 110 ДФЕС. Когато тези стоки се продават на пазара на употребявани моторни превозни средства на тази държава членка, трябва да се считат за подобни стоки на внесените употребявани моторни превозни средства от същия вид, със същите характеристики и същата амортизация. Всъщност употребяваните моторни превозни средства, закупени на пазара на посочената държава членка, и закупените в други държави членки с цел внос и пускане в движение в първата държава членка, са конкурентни стоки (решение от 7 април 2011 г., Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, т. 55, и определение от 17 април 2018 г., dos Santos, C-640/17, EU:C:2018:275, т. 16).
- 25 Следователно нарушение на член 110 ДФЕС е налице, когато размерът на таксата, с която се облага употребявано превозно средство от друга държава членка, надвишава остатъчния размер на посочената такса, включен в стойността на подобни употребявани моторни превозни средства, вече регистрирани на територията на страната. Всъщност подобна хипотеза би могла да благоприятства продажбата на употребявани местни моторни превозни средства и по този начин да възпре вноса на подобни употребявани моторни превозни средства (решение от 19 декември 2013 г., X, C-437/12, EU:C:2013:857, т. 31 и 32 и цитираната съдебна практика).

- 26 В случая от данните, с които разполага Съдът, е видно, от една страна, че с данъка се облага потреблението, събира се по-специално за всяко моторно превозно средство, за което се прилага задължение за регистрация в Португалия, и че е изискуем от момента, в който такова моторно превозно средство е освободено за потребление в тази страна. Така този данък се прилага за нови моторни превозни средства, както и за вносни употребявани моторни превозни средства, тъй като се събира еднократно при освобождаването за потребление на дадено моторно превозно средство на португалска територия.
- 27 От друга страна, запитващата юрисдикция обяснява, че член 8 от Кодекса за данъка върху моторните превозни средства е изменен след датата на първата регистрация на разглежданото в главното производство моторно превозно средство в Германия, но преди освобождаването му за потребление в Португалия. Целта на посоченото изменение е да се направят по-строги условията, които трябва да бъдат изпълнени, за да може дадено превозно средство да се ползва от прилагането на намалената данъчна ставка от 25 %.
- 28 В действителност, както следва от преюдициалното запитване, под действието на приложимия в Португалия режим по силата на член 8, параграф 1, буква d) от Кодекса за данъка върху моторните превозни средства, в редакцията му, въведена със Закон № 82-D/2014, към датата на първата регистрация на разглежданото в главното производство моторно превозно средство в Германия такова моторно превозно средство е можело да се ползва от прилагането на намалена данъчна ставка от 25 %. За сметка на това към датата на освобождаването си за потребление в Португалия посоченото моторно превозно средство не отговаряло на предвидените условия, за да се ползва с такава намалена ставка при действието на режима, предвиден в член 8, параграф 1), буква d) от Кодекса за данъка върху моторните превозни средства, в редакцията му, въведена със Закон № 75-V/2020.
- 29 От това следва, че за употребяваните моторни превозни средства от същия вид и със същата амортизация, които следователно са подобни стоки по смисъла на съдебната практика, посочена в точка 24 от настоящото решение, може да се приложи различна данъчна ставка в зависимост от това дали са били освободени за потребление в Португалия преди, или след законодателното изменение, описано в точки 27 и 28 от настоящото решение.
- 30 В този контекст запитващата юрисдикция следва да провери дали към момента на освобождаване за потребление в Португалия на употребяван автомобил с произход от друга държава членка такова прилагане на правната уредба относно данъка не води до това облагането на въпросния употребяван автомобил да превиши остатъчния размер на посочения данък, включен в стойността на подобни моторни превозни средства, които вече са регистрирани на територията на страната, и по-този начин да постави в по-благоприятно положение продажбата на местни употребявани автомобили, както и да възпре вноса на подобни употребявани автомобили по смисъла на съдебната практика, посочена в точка 25 от настоящото решение.
- 31 На първо място, посочената юрисдикция ще трябва да вземе предвид, от една страна, че данъкът се събира в пълен размер при вноса и освобождаването за потребление на такова моторно превозно средство с произход от друга държава членка дори когато посоченото моторно превозно средство е отговаряло на условията за прилагане на намалената ставка на този данък от 25 % към момента, в който е било регистрирано за първи път в тази друга държава членка. От друга страна, тя трябва да вземе предвид, че купувачът на подобно

употребявано моторно превозно средство, което вече присъства на португалския пазар, трябва да плати единствено сумата на остатъка от данъка, включен в пазарната стойност на закупеното от него моторно превозно средство, като впрочем стойността на този данък е свързана с такава намалена ставка, платена при първоначалното освобождаване за потребление на това моторно превозно средство.

- 32 В това отношение следва да се припомни, че Съдът е уточнил, че държавите членки не могат да установяват нови такси или да внасят изменение в съществуващите, които имат за цел или резултат да възпират продажбата на вносни стоки в полза на продажбата на подобни стоки, достъпни на националния пазар и въведени на същия преди влизането в сила на посочените такси или изменения (решение от 19 декември 2013 г., X, C-437/12, EU:C:2013:857, т. 35).
- 33 На второ място, от предоставените от запитващата юрисдикция разяснения е видно, че редът и условията за изчисляване на данъка постепенно са изменени чрез няколко законодателни реформи, за да може в екологичния компонент занаяпред да се отчита обезценяването, произтичащо от продължителността на използване на внесените в Португалия употребявани моторни превозни средства.
- 34 При все това, освен ако не се установи друго при проверките, които запитващата юрисдикция трябва да извърши, подобни законодателни реформи, изглежда, не са в състояние сами по себе си да гарантират прилагане на данъка в съответствие с член 110 ДФЕС. Действително, както по същество следва от точка 31 от настоящото решение, пазарната стойност на автомобили, подобни на разглеждания в главното производство, които също се търгуват на португалския пазар на употребявани моторни превозни средства и които са се ползвали от прилагането на намалена данъчна ставка от 25 % при освобождаването си за потребление, включва остатъчния размер на този данък. Тази остатъчна сума обаче трябва да се определи с оглед на ставката, по която е платен този данък.
- 35 С оглед на всички гореизложени съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 110 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска положение, при което към датата на освобождаване за потребление в държава членка на моторно превозно средство, регистрирано за първи път в друга държава членка, се начислява данък върху моторните превозни средства съгласно действащите към тази дата правила, когато предходна редакция на правната уредба относно този данък, която би довела до прилагането на по-малък данък и от която са могли да се възползват подобни моторни превозни средства със същите релевантни характеристики като въпросния автомобил, но регистрирани за първи път в тази първа държава членка, е действала при първата регистрация на въпросното моторно превозно средство, ако и доколкото размерът на получения данък върху същото моторно превозно средство надвишава размера на остатъчната стойност на данъка, която е включена в стойността на подобни местни моторни превозни средства, достъпни на националния пазар на употребявани автомобили.

По съдебните разноски

- 36 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (осми състав) реши:

Член 110 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска положение, при което към датата на освобождаване за потребление в държава членка на моторно превозно средство, регистрирано за първи път в друга държава членка, се начислява данък върху моторните превозни средства съгласно действащите към тази дата правила, когато предходна редакция на правната уредба относно този данък, която би довела до прилагането на по-малък данък и от която са могли да се възползват подобни моторни превозни средства със същите релевантни характеристики като въпросния автомобил, но регистрирани за първи път в тази първа държава членка, е действала при първата регистрация на въпросното моторно превозно средство, ако и доколкото размерът на получения данък върху същото моторно превозно средство надвишава размера на остатъчната стойност на данъка, която е включена в стойността на подобни местни моторни превозни средства, достъпни на националния пазар на употребявани автомобили.

Подписи