



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

16 ноември 2023 година *

„Преюдициално запитване — Член 49 ДФЕС — Свобода на установяване — Членове 63 и 65 ДФЕС — Свободно движение на капитали — Данък върху доходите на физическите лица — Данъчно предимство при облагането на капиталовата печалба от прехвърляне на дялове в малки предприятия — Изключване на установените в други държави членки предприятия — Понятие за злоупотреба“

По дело C-472/22

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 9 юли 2022 г., постъпил в Съда на 14 юли 2022 г., в рамките на производство по дело

NO

срещу

Autoridade Tributária e Aduaneira,

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: Т. von Danwitz (докладчик), председател на състава, Р. G. Xuereb и А. Kumin, съдии,

генерален адвокат: А. М. Collins,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за NO, от С. Avelino, J. Pedroso de Melo и R. Sarabando Pereira, advogados,
- за португалското правителство, от А. de Almeida Morgado, Р. Barros da Costa и А. Rodrigues, в качеството на представители,

* Език на производството: португалски.

– за италианското правителство, от G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от M. Cherubini и P. Gentili, avvocati dello Stato,

– за Европейската комисия, от P. Caro de Sousa и W. Roels, в качеството на представители,

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 членове 49 и 63 ДФЕС, както и на общия принцип на правото на Съюза за забрана на злоупотребите.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между NO, френски гражданин, пребиваващ в Португалия, и Autoridade Tributária e Aduaneira (Данъчен и митнически орган, Португалия) (наричана по-нататък „данъчната администрация“) относно искане за отмяна на акта, с който се установява задължението на NO за 2019 г. за данък върху доходите на физическите лица (наричан по-нататък „IRS“).

Правна уредба

Кодексът за IRS

- 3 Член 10 от Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Кодекс за данъка върху доходите на физическите лица, наричан по-нататък „кодексът за IRS“) е озаглавен „Капиталова печалба“ и гласи:

„1. За капиталова печалба се счита всеки приход, който не се разглежда като доходи от стопанска или професионална дейност, от капитал или от недвижимо имущество, получен в резултат на:

[...]

b) възмездно прехвърляне на дялови и други ценни книжа;

[...]

4. Приходите, които се облагат с IRS, се определят като:

a) разликата между продажната цена и цената на придобиване, без частта, която може евентуално да бъде квалифицирана като приходи от инвестиции в случаите по параграф 1, букви а), b) и с);

[...]“.

4 Член 43 от този кодекс е озаглавен „Капиталова печалба“ и предвижда:

„1. Размерът на доходите, определени като капиталова печалба, е равен на разликата между приходите и разходите за същата година, определени в съответствие със следващите членове.

[...]

3. Визираната в параграф 1 разлика при сделки по член 10, параграф 1, буква b), свързани с микро- и малки предприятия, които не са търгувани на регулираните или нерегулираните фондови пазари, също се взема предвид, когато е положителна, в размер до 50 % от стойността си.

4. За целите на предходната точка „микро- и малки предприятия“ са образуванията, определени в приложението към Decreto-Lei n° 372/2007 (Декрет-закон № 372/2007) от 6 ноември 2007 г. (Diário da República, серия 1, бр. 213 от 6 ноември 2007 г.)“.

5 Член 44, параграф 1 от посочения кодекс е озаглавен „Продажна стойност“ и гласи:

„За целите на определянето на печалбите, подлежащи на облагане с IRS, продажна стойност означава:

[...]

f) във всички други случаи — стойността на насрещната престация“.

6 Член 48 от същия кодекс е озаглавен „Стойност на възмездно придобиване на дружествени дялове и други ценни книжа“ и гласи:

„В случаите по член 10, параграф 1, буква b) стойността на възмездно придобиване е:

[...]

b) за акции, други дружествени дялове, самостоятелно емитирани варанти, сертификати по член 10, параграф 1, буква ж) или други прехвърлими ценни книжа, които не се търгуват на регулиран пазар — документално доказаната цена или, ако няма такава, номиналната стойност;

[...]“.

Декрет-закон № 372/2007

7 Член 2 от приложението към Декрет-закон № 372/2007 е озаглавен „Брой на персонала и максимални финансови показатели за определяне на категориите предприятия“ и гласи:

„1. Категорията микро-, малки и средни предприятия (МСП) включва предприятия с брой на персонала, който е по-малък от 250 души, годишен оборот, който не превишава 50 милиона евро, и/или общ годишен баланс, който не превишава 43 милиона евро.

2. В категорията МСП за малко предприятие се счита предприятие с брой на персонала, който е по-малък от 50 души, и годишен оборот или общ годишен баланс, който не превишава 10 милиона евро.

3. В категорията на МСП за микропредприятие се счита предприятие с брой на персонала, който е по-малък от 10 души, и годишен оборот или общ годишен баланс, който не превишава 2 милиона евро“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 8 NO, френски гражданин с данъчна регистрация за 2019 г. в Португалия, продава през посочената година на учреденото по френското право дружество Prince Vert SAS 29 222 дяла от друго учредено по френското право дружество — Château de La Bourdaisière SARL (наричано по-нататък „CLB“). Тези дялове представляват 47,5 % от дружествения капитал на CLB. NO ги купува за 279 129 евро през 2011—2012 г. и ги продава за 850 000 евро на Prince Vert, което му ги плаща със заем.
- 9 Към датата на продажбата NO притежава също и 86 % от дружествения капитал на Prince Vert. В периода 2013—2019 г. CLB и Prince Vert не са разпределяли дивиденди. NO притежава пряко и косвено 99,71 % от дяловете на CLB преди продажбата, а след нея притежава пряко и косвено 93,06 % от дяловете му. С други думи, с разглежданата сделка NO реално прехвърля контрол само върху 6,65 % от дружествения капитал на CLB и остава негов управител и мажоритарен акционер.
- 10 През 2019 г. CLB е „малко предприятие“ по смисъла на член 2 от приложението към Декрет-закон № 372/2007, тъй като има персонал от 15 души и годишен оборот или общ годишен баланс под 10 милиона евро. Седалището и данъчната регистрация на CLB са във Франция и то не извършва икономическа дейност на територията на Португалия.
- 11 В декларацията си за IRS за 2019 г. NO вписва прехвърлянето на дружествени дялове от CLB и получената капиталова печалба. Въз основа на тази декларация данъчната администрация изготвя акт за установяване на задължения за IRS. Тя изчислява дължимия от NO за посоченото прехвърляне данък въз основа на цялата капиталова печалба от прехвърлянето, без да приложи намалението от 50 % по член 43, параграф 3 от Кодекса за IRS, предвидено за прехвърляния на дялове от микро- и малки предприятия, които не са търгувани на регулираните или нерегулираните фондови пазари.
- 12 На 17 юни 2021 г. NO подава пред запитващата юрисдикция — Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Данъчен арбитражен съд (Център за административен арбитраж — CAAD), Португалия), жалба за установяване на незаконосъобразността на начисленото му от данъчната администрация задължение за IRS поради неоснователното неприлагане на данъчното облекчение по член 43, параграф 3 от Кодекса за IRS. Данъчната администрация твърди, че целта на посочената разпоредба е да се подпомогнат португалските дружества и да се стимулира икономическата дейност в Португалия. Поради това сделките по прехвърляния на дружествени дялове в дружества, установени извън територията на Португалия, били изключени от обхвата на тази разпоредба, тъй като не могли да допринесат за икономическата дейност в Португалия.

- 13 Запитващата юрисдикция иска да се установи дали административна практика, при която на данъчнозадължените лица, притежаващи дялове от чуждестранни дружества, се отказва данъчното предимство по член 43, параграф 3 от Кодекса за IRS, е съвместима с правото на Съюза. Според запитващата юрисдикция тази практика би могла да доведе по-конкретно до необосновано ограничаване както на закрепената в член 49 ДФЕС свобода на установяване, възпирайки местните за Португалия лица от постоянно и непрекъснато участие в икономическия живот на други държави членки, така и на закрепеното в член 63 ДФЕС свободно движение на капитали, възпирайки местните за Португалия лица от инвестиции в други държави членки.
- 14 Освен това самата запитваща юрисдикция отбелязва, че са налице сериозни и обективни данни, че прехвърлянето на дружествени дялове в CLB на Prince Vert би могло да представлява привидна сделка, тоест сделка, чиято форма не отразява действителното икономическо положение или действително породените последици и която може да е извършена основно с цел да се получи данъчно предимство. Според запитващата юрисдикция със сделката в действителност не са прехвърлени дружествени дялове с цел реализиране на капиталова печалба, а е прикрито разпределяне на дивиденди. Разпределянето на дивиденди следвало съгласно националното право да бъде обложено с по-висок данък, отколкото капиталовата печалба от прехвърлянето на дружествени дялове. С оглед на това запитващата юрисдикция иска да се установи дали в случая данъчнозадълженото лице може да се позове на членове 49 и 63 ДФЕС, за да се възползва от предвиденото от националното право данъчно облекчение.
- 15 При тези обстоятелства Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Данъчен арбитражен съд (Център за административен арбитраж — CAAD) решава да спре производството по делото и да отправи до Съда следните преюдициални въпроси:
- „1. Трябва ли член 49 ДФЕС (право на установяване) или член 63 ДФЕС (свободно движение на капитали) да се тълкуват в смисъл, че не допускат законова разпоредба или данъчна практика на държава членка, съгласно която при определяне на данъка върху доходите на физическите лица в тази държава членка се прилага данъчно облекчение, състоящо се в облагане на 50 % от печалбата от прехвърлянето на дружествени дялове, когато се прехвърлят дружествени дялове в дружества, учредени съгласно националното право, но не и при прехвърляне на дружествени дялове в дружество, учредено в друга държава членка?
2. Трябва ли член 49 ДФЕС (право на установяване) или член 63 ДФЕС (свободно движение на капитали) да се тълкуват в смисъл, че не допускат законова разпоредба или данъчна практика на държава членка, съгласно която при определяне на данъка върху доходите на физическите лица в тази държава членка се прилага данъчно облекчение, изразяващо се в облагане на 50 % от печалбата от прехвърлянето на дружествени дялове, когато се прехвърлят дялове в дружества с действително седалище на територията на страната, но не и при прехвърляне на дружествени дялове в дружества с действително седалище на територията на друга държава членка?
3. Трябва ли член 49 ДФЕС (право на установяване) или член 63 ДФЕС (свободно движение на капитали) да се тълкуват в смисъл, че не допускат законова разпоредба или данъчна практика на държава членка, съгласно която при определяне на данъка върху доходите на физическите лица в тази държава членка се прилага данъчно облекчение, състоящо се в облагане на 50 % от печалбата от прехвърлянето на

дружествени дялове, когато се прехвърлят дружествени дялове в дружества с данъчна регистрация на територията на страната, но не и при прехвърляне на дялове в дружества, които са данъчно регистрирани на територията на друга държава членка?

4. Трябва ли член 49 ДФЕС (право на установяване) или член 63 ДФЕС (свободно движение на капитали) да се тълкуват в смисъл, че не допускат законова разпоредба или данъчна практика на държава членка, съгласно която при определяне на данъка върху доходите на физическите лица в тази държава членка се прилага данъчно облекчение, изразяващо се в облагане на 50 % от печалбата, произтичаща от прехвърляне на дружествени дялове, когато се прехвърлят дружествени дялове в дружества, които упражняват дейността си на територията на страната, но не и при прехвърлянето на дружествени дялове на дружества, които упражняват дейността си на територията на друга държава членка?
5. Трябва ли принципът на забрана на практики, представляващи злоупотреба, да се тълкува в смисъл, че се прилага към прехвърляне на дружествени дялове като това в настоящия случай, чиито последици по същество са равностойни на изплащането на дивиденди, и чиято правна форма е избрана от данъчнозадълженото лице с основната цел да получи данъчно облекчение съгласно националното право, строго приложимо за капиталовите печалби, при обстоятелства като в настоящия случай, при които признаването на правото на данъчнозадълженото лице да получи въпросното данъчно облекчение зависи от възможността му да се позове и да упражни правото на установяване по член 49 ДФЕС и/или свободното движение на капитали по член 63 ДФЕС?
6. Трябва ли принципът на забрана на практики, представляващи злоупотреба, да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчнозадължено лице да се позовава и да упражнява правото на установяване (съгласно член 49 ДФЕС) или свободата на движение на капитали (по смисъла на член 63 ДФЕС), за да се ползва от предвидено в националното право данъчно облекчение за доходите от прехвърляне на дружествени дялове, когато с основната цел да се ползва това данъчно облекчение е извършило сделка, чиито последици по същество са равностойни на изплащането на дивиденди?
7. При утвърдителен отговор на предходния въпрос, може ли данъчнозадължено лице да се позове на правната сигурност или на оправданите правни очаквания, за да оспори отказа да му бъде признато правото на установяване и/или свободно движение на капитали съгласно принципа на забрана на практики, представляващи злоупотреба, и по този начин да легитимира подобна злоупотреба?
8. Трябва ли принципът на забрана на практики, представляващи злоупотреба, да се тълкува в смисъл, че прилагането му зависи от проверката на условията за прилагане на общото правило за предотвратяване на практики, представляващи злоупотреба, съгласно националното право?
9. Трябва ли принципът на забрана на практики, представляващи злоупотреба, да се тълкува в смисъл, че прилагането му зависи от позоваването на този принцип от страна на националните органи?

10. Трябва ли принципът на забрана на практики, представляващи злоупотреба, да се тълкува в смисъл, че прилагането му зависи от спазването от националните данъчни органи на процедурата, предвидена за прилагане на общото правило за предотвратяване на практики, представляващи злоупотреба, съгласно националното право?
11. Тъй като националната юрисдикция е компетентна само да прецени законосъобразността на данъчните актове и да реши дали да ги отмени или запази в правния ред, без да замества данъчната администрация, трябва ли принципът на забрана на практики, представляващи злоупотреба, да се тълкува в смисъл, че Арбитражният съд е компетентен да предефинира или преквалифицира съставляващата злоупотреба сделка и да приложи вместо нея релевантната национална правна норма?“.

По преюдициалните въпроси

По първите четири въпроса

- 16 С тези въпроси, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 49 ДФЕС и/или член 63 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат практика на държава членка в областта на данъчното облагане на доходите на физическите лица, при която данъчно предимство, състоящо се в намаляване наполовина на данъка върху капиталовата печалба от прехвърляне на дружествени дялове, се прилага само за прехвърляния на дружествени дялове в дружества, установени в тази държава членка, но не и за прехвърляния на дружествени дялове в дружества, установени в други държави членки.

По приложимата свобода на движение

- 17 Тъй като в преюдициалните въпроси се посочват едновременно разпоредбите от Договора за функционирането на ЕС, засягащи свободата на установяване и свободното движение на капитали, трябва да се определи коя свобода е приложима за спора в главното производство (решение от 7 април 2022 г., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Освобождаване на учредените с договор инвестиционни фондове от данъчно облагане), C-342/20, EU:C:2022:276, т. 34).
- 18 Съгласно постоянната практика на Съда, за да се определи дали дадено национално законодателство попада в обхвата на едната или на другата от гарантираните от Договора за функционирането на ЕС основни свободи, трябва да се вземе предвид предметът на съответната правна уредба (решение от 16 декември 2021 г., UBS Real Estate, C-478/19 и C-479/19, EU:C:2021:1015, т. 28 и цитираната съдебна практика).
- 19 В това отношение следва да се припомни, че национално законодателство, което е приложимо единствено по отношение на дяловите участия, позволяващи да се упражнява безспорно влияние върху решенията на дадено дружество и да се определя неговата дейност, попада в приложното поле на член 49 ДФЕС относно свободата на установяване. От друга страна, национални разпоредби, които се прилагат за дялови участия, придобити единствено с намерение за финансова инвестиция, без намерение да се оказва влияние

върху управлението и контрола на предприятието, трябва да се преценяват изключително с оглед на свободното движение на капитали (решение от 7 април 2022 г., Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Освобождаване на учредените с договор инвестиционни фондове от данъчно облагане), C-342/20, EU:C:2022:276, т. 45 и цитираната съдебна практика).

- 20 В случая разглежданата в главното производство национална правна уредба, както я прилага данъчната администрация, цели предоставянето на данъчно предимство за капиталовите печалби от прехвърляния на дружествени дялове от микро- и малки предприятия, които не са търгувани на регулираните или нерегулираните фондови пазари и които извършват икономическа дейност в Португалия. Както отбелязва Европейската комисия, тази правна уредба се прилага за всички прехвърляния на дялове в тези дружества, независимо от размера на съответните дялови участия.
- 21 В този смисъл, без да изключва от приложното си поле положенията, попадащи в обхвата на свободата на установяване, разглежданата национална правна уредба като цяло се отнася до дялови участия, без значение дали те са придобити с намерение да се оказва влияние върху управлението и контрола на предприятие. Следователно тази правна уредба може да засегне преимуществено свободното движение на капитали. Евантуалните ограничения на свободата на установяване в резултат на въпросното законодателство биха били неизбежна последица от ограничаването на свободното движение на капитали и поради това не оправдават самостоятелна преценка на това законодателство с оглед на член 49 ДФЕС (вж. в този смисъл решение от 7 април 2022 г., Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Освобождаване на учредените с договор инвестиционни фондове от данъчно облагане), C-342/20, EU:C:2022:276, т. 47 и цитираната съдебна практика).

По ограничението на свободното движение на капитали

- 22 Член 63, параграф 1 ДФЕС забранява всички ограничения върху движението на капитали между държавите членки, както и между държавите членки и трети страни.
- 23 От постоянната практика на Съда следва, че мерките, забранени с член 63, параграф 1 ДФЕС, като ограничения на движението на капитали, са мерки, които могат да възпрат чуждестранните лица да инвестират в държава членка или да възпрат местните лица на тази държава членка да инвестират в други държави (решение от 17 март 2022 г., AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, т. 36 и цитираната съдебна практика).
- 24 В случая разглежданата в главното производство национална правна уредба, както я прилага данъчната администрация, въвежда разлика в третирането между местните за Португалия лица, които притежават дялови участия в предприятия, извършващи икономическа дейност в Португалия, и тези, които притежават дялови участия в предприятия, извършващи икономическа дейност извън Португалия, като реализираните от последните капиталови печалби от прехвърляния на дружествени дялове са по-тежко облагаеми. В този смисъл разглежданата правна уредба прави инвестициите в установени в Португалия предприятия по-привлекателни, отколкото тези в установени в други държави членки предприятия.
- 25 Такава разлика в третирането в зависимост от мястото на инвестиране на капиталите води обаче до възпиране на местните за Португалия данъчнозадължени лица от инвестиции в други държави и до ограничаване на установените в други държави дружества, тъй като им пречи да набират капитали в Португалия (вж. по аналогия решения от 6 юни 2000 г.,

Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294, т. 34 и 35, от 15 юли 2004 г., Weidert et Paulus, C-242/03, EU:C:2004:465, т. 13 и 14, и от 18 декември 2007 г., Grønfeldt, C-436/06, EU:C:2007:820, т. 14 и цитираната съдебна практика). Ето защо провеждането на такава разлика представлява забранено от член 63 ДФЕС ограничение на свободното движение на капитали.

- 26 Съгласно член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС обаче разпоредбите на член 63 ДФЕС не накърняват правото на държавите членки да прилагат съответните разпоредби на своето данъчно законодателство, които провеждат разграничение между данъкоплатци, които не са в еднакво положение, що се отнася до тяхното място на пребиваване или място на инвестиране на капитала.
- 27 От постоянната съдебна практика следва, че член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС, доколкото е изключение от основния принцип на свободно движение на капитали, трябва да се тълкува стриктно. Следователно тази разпоредба не може да се тълкува в смисъл, че всяко данъчно законодателство, което предвижда разграничение на данъкоплатците в зависимост от мястото, където пребивават, или от държавата, в която инвестират своите капитали, автоматично е съвместимо с Договора (решение от 7 април 2022 г., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Освобождаване на учредените с договор инвестиционни фондове от данъчно облагане), C-342/20, EU:C:2022:276, т. 67 и цитираната съдебна практика).
- 28 Всъщност разликите в третирането, които член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС разрешава, не трябва съгласно параграф 3 от същия член да бъдат нито средство за произволна дискриминация, нито прикрито ограничение. Поради това Съдът е постановил, че такива разлики в третирането се разрешават единствено когато се отнасят до положения, които не са обективно сходни или, ако това не е така, когато са обосновани от императивно съображение от общ интерес (решение от 7 април 2022 г., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Освобождаване на учредените с договор инвестиционни фондове от данъчно облагане), C-342/20, EU:C:2022:276, т. 68 и цитираната съдебна практика).
- 29 От практиката на Съда следва, че сходството между трансгранично и вътрешно за държава членка положение трябва да се преценява, като се държи сметка за целта на съответните национални разпоредби, както и за предмета и съдържанието на последните. За да се прецени дали произтичащата от такава правна уредба разлика в третирането отразява обективна разлика в положенията, трябва да се вземат предвид само релевантните разграничителни критерии, установени от разглежданата правна уредба (решение от 16 декември 2021 г., UBS Real Estate, C-478/19 и C-479/19, EU:C:2021:1015, т. 47 и 48 и цитираната съдебна практика).
- 30 В случая от акта за преюдициално запитване се установява, че разглежданата в главното производство данъчна практика има за цел да подкрепя националните предприятия и да насърчава икономическата дейност в Португалия, като намали наполовина данъчната тежест върху печалбите, реализирани от данъчнозадължените лица, установени за данъчни цели в Португалия, когато прехвърлят дружествени дялове в дружества, установени в тази държава членка. За сметка на това реализираните от същите данъчнозадължени лица доходи от прехвърляне на дялове в дружества, установени в други държави членки, подлежат на облагане с пълна ставка.
- 31 Следователно разглежданата в главното производство национална правна уредба, както я прилага данъчната администрация, се прилага без разлика към всяко физическо лице, установено за данъчни цели в Португалия, и води до разлика в третирането, основана само

на мястото на установяване на дружествата, в които са инвестирани капиталите, за да се насърчи инвестирането в икономическата дейност в Португалия, в ущърб на инвестициите в други държави членки.

- 32 От една страна обаче, данъчнозадължено лице, което инвестира в дружествени дялове в португалско дружество, и данъчнозадължено лице, което инвестира в дружествени дялове в чуждестранно дружество, инвестират своя капитал в дружества, за да реализират печалба (вж. по аналогия решение от 9 септември 2021 г., *Real Vida Seguros*, C-449/20, EU:C:2021:721, т. 33).
- 33 От друга страна, да се приеме, че данъчнозадължени лица, инвестирали в предприятия, извършващи икономическа дейност в Португалия, биха били в различно положение от данъчнозадължени лица, инвестирали в предприятия, извършващи икономическа дейност извън Португалия, докато член 63, параграф 1 ДФЕС забранява именно ограниченията на трансграничното движение на капитали, би означавало тази разпоредба да се обезсмисли (вж. по аналогия решение от 9 септември 2021 г., *Real Vida Seguros*, C-449/20, EU:C:2021:721, т. 36 и цитираната съдебна практика).
- 34 Следователно разликата в третирането, която произтича от такава правна уредба, не се основава на обективна разлика в положенията.
- 35 Ето защо следва да се провери дали това ограничение на свободното движение може да бъде обосновано с императивно съображение от общ интерес. Всъщност съгласно постоянната съдебна практика ограничение на свободното движение на капитали е допустимо само ако е обосновано с императивни съображения от общ интерес, в състояние е да гарантира осъществяването на преследваната с него цел и не надхвърля необходимото за постигането на тази цел (решение от 17 март 2022 г., *AllianzGI-Fonds AEVN*, C-545/19, EU:C:2022:193, т. 75 и цитираната съдебна практика).
- 36 В случая според запитващата юрисдикция целта на разглежданата в главното производство данъчна практика е да подпомага местните предприятия и да стимулира икономическата дейност в Португалия.
- 37 Съгласно постоянната съдебна практика обаче цел от чисто икономическо естество не може да обоснове ограничение на основна свобода, гарантирана с Договора за функционирането на ЕС (решения от 6 юни 2000 г., *Verkooyen*, C-35/98, EU:C:2000:294, т. 48, и от 25 февруари 2021 г., *Novo Banco*, C-712/19, EU:C:2021:137, т. 40 и цитираната съдебна практика).
- 38 Във всеки случай, дори да се приеме, че подобна цел се счита за допустима, липсва каквато и да било индиция, от която да е видно, че същата цел нямаше да бъде постигната, ако данъчното облекчение, предвидено в разглежданата в главното производство национална правна уредба, беше приложено и към капиталовите печалби от прехвърлянето на дялове в микро- и малки предприятия, извършващи икономическа дейност извън Португалия (вж. по аналогия решение от 9 септември 2021 г., *Real Vida Seguros*, C-449/20, EU:C:2021:721, т. 40).
- 39 Тъй като португалското правителство, без да оспорва посочената цел от чисто икономическо естество, твърди в писменото си становище, че разглежданата разлика в третирането е пряко свързана със защитата на съгласуваността на данъчния режим, следва

да се припомни, че за да може да бъде уважен такъв довод, следва да е налице пряка връзка между съответното данъчно предимство и компенсирането му с определено данъчно задължение, като прекият характер на връзката трябва да се преценява с оглед на целта, преследвана с разглежданото законодателство (решение от 7 април 2022 г., Veronsaajien oikeudenvaltovontayksikkö (Освобождаване на учредените с договор инвестиционни фондове от данъчно облагане), C-342/20, EU:C:2022:276, т. 92 и цитираната съдебна практика).

- 40 Налага се обаче изводът, че португалското правителство не излага никакви правни доводи в подкрепа на твърдението си. Следователно това правителство не е доказало, че данъчното предимство, предоставено на данъчнозадължените лица, притежаващи дялови участия в предприятия, извършващи икономическа дейност в Португалия, е компенсирано с определено данъчно задължение, което обосновава изключването на данъчнозадължените лица, притежаващи дялови участия в предприятия, извършващи икономическа дейност извън Португалия, от ползването на това предимство.
- 41 Така, освен ако запитващата юрисдикция не установи друго, изглежда, че разглежданата в главното производство правна уредба, както я прилага данъчната администрация, не е обоснована с императивни съображения от общ интерес.
- 42 Следователно член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска практика на държава членка в областта на данъчното облагане на доходите на физическите лица, при която данъчно предимство, състоящо се в намаляване наполовина на данъка върху капиталовата печалба от прехвърляне на дружествени дялове, се прилага само за прехвърляния на дружествени дялове в дружества, установени в тази държава членка, но не и за прехвърляния на дружествени дялове в дружества, установени в други държави членки.

По въпросите от пети до единадесети

- 43 С тези въпроси, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска да се установи как следва да се тълкува общият принцип на правото на Съюза за забрана на злоупотребите с оглед на твърдението, че жалбоподателят в главното производство се е опитал неправомерно да се позове на правото на Съюза, включително на основните свободи, предвидени в членове 49 и 63 ДФЕС, за да се възползва от третирането по член 43, параграф 3 от Кодекса за IRS.
- 44 В това отношение следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда в рамките на сътрудничеството между Съда и националните юрисдикции необходимостта да се даде тълкуване на правото на Съюза, което да е от полза за националния съд, изисква последният да спазва стриктно изискванията относно съдържанието на преюдициалното запитване, посочени изрично в член 94 от Процедурния правилник на Съда, с който член запитващата юрисдикция би следвало да е запозната. Тези изисквания впрочем са припомнени в Препоръките на Съда към националните юрисдикции относно отправянето на преюдициални запитвания (ОВ С 380, 2019 г., стр. 1) (решение от 6 октомври 2021 г., Consorzio Italian Management и Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, т. 68 и цитираната съдебна практика).
- 45 Така съгласно член 94, буква в) от Процедурния правилник е необходимо преюдициалното запитване да съдържа изложение на причините, поради които запитващата юрисдикция има въпроси относно тълкуването или валидността на някои разпоредби на правото на

Съюза, както и установената от нея връзка между тези разпоредби и националното законодателство, приложимо в главното производство (решение от 6 октомври 2021 г., *Consorzio Italian Management и Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, т. 69 и цитираната съдебна практика).

- 46 В случая, що се отнася до въпросите от пети до единадесети, следва да се констатира, че запитващата юрисдикция предоставя само непълно изложение на правната уредба и на фактическата обстановка, и по-специално на данъчното облекчение, от което жалбоподателят в главното производство е искал евентуално да се възползва, като е прехвърлил разглежданите в главното производство дружествени дялове, вместо да разпредели дивиденди. Тъй като CLB и Prince Vert са дружества по френското право, запитващата юрисдикция не посочва цялата данъчна тежест при такова разпределяне на дивиденди, по-специално с оглед на разпоредбите от Кодекса за IRS относно дивидентите с чуждестранен произход, както и с оглед на разпоредбите от спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, сключена между Френската република и Португалската република, като тези разпоредби са цитирани от жалбоподателя в главното производство в писменото му становище, но не и в акта за преюдициално запитване.
- 47 Освен това запитващата юрисдикция не посочва по какъв начин жалбоподателят в главното производство е упражнил неправомерно предвидените в членове 49 и 63 ДФЕС свободи. Също така тя не посочва връзката, която твърди, че установява между твърдяното данъчно предимство, произтичащо единствено от националното право, а не от правото на Съюза, и поисканото тълкуване на общия принцип на правото на Съюза за забрана на злоупотребите.
- 48 При тези обстоятелства Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси, и следователно те не отговарят на условията за допустимост, посочени в член 94 от Процедурния правилник на Съда.
- 49 Ето защо следва да се приеме, че въпросите пети до единадесети са недопустими, като обаче запитващата юрисдикция си запазва възможността да отправи ново преюдициално запитване, когато бъде в състояние да предостави на Съда всички данни, които му позволяват да се произнесе по поставения въпрос (вж. по аналогия определение от 1 октомври 2020 г., *Inter Consulting*, C-89/20, EU:C:2020:771, т. 34 и цитираната съдебна практика).

По съдебните разноски

- 50 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 (шести състав) реши:

Член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска практика на държава членка в областта на данъчното облагане на доходите на физическите лица, при която данъчно предимство, състоящо се в намаляване наполовина на данъка върху

капиталовата печалба от прехвърляне на дружествени дялове, се прилага само за прехвърляния на дружествени дялове в дружества, установени в тази държава членка, но не и за прехвърляния на дружествени дялове в дружества, установени в други държави членки.

Подписи