

КОМИСИЯ/ИСПАНИЯ

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

6 октомври 2009 година *

По дело C-562/07

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на основание член 226 ЕО на 19 декември 2007 г.,

Комисия на Европейските общности, за която се явяват г-н R. Lya1 и г-жа I. Martínez del Peral, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

ищец,

срещу

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

ответник,

* Език на производството: испански.

ПОДПОМАГАНО ОТ:

Кралство Белгия, за което се явява г-н Т. Materne, в качеството на представител,

Република Латвия, за която се явява г-жа Е. Balode-Buraka, в качеството на представител,

Република Австрия, за която се явяват г-н Е. Riedl и г-жа С. Pesendorfer, в качеството на представители,

встъпили страни,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н М. Пејиќ, председател на пети състав, изпълняващ функцията на председател на първи състав, г-н А. Tizzano, г-н А. Borg Barthet, г-н Е. Levits и г-н J.-J. Kasel (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,
секретар: г-н R. Grass,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

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

постанови настоящото

Решение

- 1 С иска си Комисията на Европейските общности иска Съдът да установи, че като до 31 декември 2006 г. третира по различен начин реализираните в Испания доходи от прехвърляне на имущество в зависимост от това дали са получени от местни лица или от чуждестранни лица, Кралство Испания не изпълнява задълженията си по членове 39 ЕО и 56 ЕО, както и по членове 28 и 40 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г. (ОВ L 1, 1994 г., стр. 3; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 53, стр. 4, наричано по-нататък „Споразумението за ЕИП“).

Правна уредба

- 2 В Испания облагането на доходите на местните лица до 31 декември 2006 г. е регламентирано от кодифицирания текст на Закона за данъка върху дохода на физическите лица (Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), приет със законодателен кралски указ 3/2004 от 5 март 2004 г. (BOE № 60 от 10 март 2004 г., стр. 10670 и поправка в BOE № 61 от 11 март 2004 г., стр. 11014, наричан по-нататък „TRLIRPF“). Въз основа на членове 67 и 77 от TRLIRPF доходите, получени в резултат от прехвърляне на имущество, притежавано повече от една година от данъчнозадълженото лице, се облагат с твърда ставка от 15 %. Другите доходи от прехвърляне на имущество се облагат с прогресивен данък, който е определен в членове 64 и 75 от TRLIRPF и чиято ставка е между 15 % и 45 %.

- 3 До същата тази дата облагането на доходите на чуждестранните лица е уредено в кодифицирания текст на Закона за данъка върху доходите на чуждестранните лица (Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes), приет със законодателен кралски указ 5/2004 от 5 март 2004 г. (BOE № 62 от 12 март 2004 г., стр. 11176, наричан по-нататък „TRLIRNR“), член 25, параграф 1, буква f) от който предвижда облагане на доходите от прехвърляне на имущество с твърда ставка от 35 %.
- 4 По силата на член 46 от TRLIRNR чуждестранните лица, които в рамките на една финансова година имат доходи с произход от трудова или от стопанска дейност в Испания, представляващи не по-малко от 75 % от общите им доходи, могат да изберат да бъдат обложени като данъчнозадължени лица, които се облагат с данък върху дохода на физическите лица. Параграф 3 от този член предвижда, че се отчита личното и семейното положение на тези работници.
- 5 Този режим е отменен с влизането в сила на 1 януари 2007 г. на Закон 35/2006 за данъка върху дохода на физическите лица и за частично изменение на законите за корпоративния данък, данъка върху дохода на чуждестранните лица и данъка върху имуществото (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, BOE № 285 от 29 ноември 2006 г., стр. 41734 и поправка BOE № 57 от 7 март 2007 г., стр. 9634).

Досъдебна процедура

- 6 На 18 октомври 2004 г. Комисията изпраща официално уведомително писмо на Кралство Испания, като обръща внимание на тази държава членка, че данъчното третиране на доходите от трудова дейност и от прехвърляне на имущество, получени в Испания от чуждестранни физически лица, според тази институция противоречи на членове 39 ЕО и 56 ЕО, както и на членове 28 и 40 от Споразумението за ЕИП, тъй като прилагането по отношение на доходите на чуждестранните лица на по-висока данъчна ставка в сравнение с приложимата по отношение на доходите на местните лица може да представлява дискриминация

по смисъла на Договора за ЕО, ако не съществува никаква обективна разлика, поради която в двата случая да е обосновано различно третиране.

- 7 Тъй като отговорът на Кралство Испания не задоволява Комисията, на 13 юли 2005 г. същата изпраща на тази държава членка мотивирано становище, с което я приканва да приеме необходимите мерки, за да се съобрази с него в срок от два месеца, считано от получаването му.
- 8 На 7 февруари 2006 г. Кралство Испания отговаря на това мотивирано становище, че е в ход процедура за приемане на необходимите изменения, за да бъде преустановено твърдяното неизпълнение. От становищата на страните е видно, че посочените изменения са приети на 28 ноември 2006 г. и влизат в сила на 1 януари 2007 г.
- 9 Макар да смята, че разкритите от нея нарушения са преустановени с влизането в сила на новите разпоредби, Комисията решава да предяви настоящия иск.
- 10 В хода на производството пред Съда Комисията оттегля иска си в частта, в която иска установяване на нарушение на член 39 ЕО и на член 28 от Споразумението за ЕИП.
- 11 С определение на председателя на Съда от 2 юни 2008 г. е допуснато встъпване на Кралство Белгия, Република Латвия и Република Австрия в подкрепа на исканията на Кралство Испания.

По иска

По допустимостта

Доводи на страните

- 12 Макар да признава, че Комисията е тази, която решава дали следва да предяви иск за установяване на неизпълнение на задължения, Кралство Испания оспорва допустимостта на настоящия иск, като изтъква, че в случая Комисията нарушава принципите на защита на оправданите правни очаквания и на лоялно сътрудничество с държавите членки, както и принципа на правната сигурност, и злоупотребява с власт.
- 13 На първо място, що се отнася до нарушаването на принципите на защита на оправданите правни очаквания и на лоялно сътрудничество, Кралство Испания напомня, че в отношенията си с общностните институции държавите членки могат да се позовават на тези принципи, когато съответната институция чрез трайна и последователна практика е породила у тях оправдано очакване, че ще възприеме конкретно поведение в определени обстоятелства, без да е налице основание да се подозира, че тя ще промени тази практика. Във връзка с исковете за установяване на неизпълнение на задължения обаче съществувала трайно установена практика на Комисията, а именно да не предявява такъв иск, когато нарушилата общностното право държава членка е преустановила неизпълнението след изтичането на определения в мотивираното становище срок, но преди предявяването на иска, и то дори тогава, когато производството все още може да има смисъл. В настоящия случай Комисията нарушила посочените по-горе принципи, тъй като предявила иска си почти година след като твърдяното нарушение било преустановено, без предварително да уведоми съответната държава членка за намерението си да се отклони от обичайната си практика и без да има основателни съображения.
- 14 На второ място, що се отнася до принципа на правната сигурност, Кралство Испания изтъква, че за да не бъдат поставени държавите членки в „тежко положение на правна несигурност“, признатото на Комисията право свободно да

избере момента, в който да започне производство за неизпълнение на задължения срещу държава членка, би трябвало да бъде ограничено до случаите, в които държавата членка нарушител не преустановява неизпълнението, в което е обвинена. Принципът на правната сигурност бил нарушен, тъй като в настоящия случай Комисията допуснала да изтече почти една година между момента, в който било преустановено твърдяното неизпълнение, и предявяването на настоящия иск.

- 15 На трето място, що се отнася до злоупотребата с власт, Кралство Испания поддържа, че Комисията изопачава целта на иска за установяване на неизпълнение на задължения, доколкото използва тази процедура, за да постигне два резултата, които не са свързани с тази цел. Всъщност Комисията, от една страна, възнамерявала да санкционира тази държава членка, тъй като испанските юрисдикции не отправят до Съда преюдициални запитвания по въпросите на прякото данъчно облагане. От друга страна, Комисията искала да накара Съда да се произнесе по настоящия иск, за да гарантира на гражданите правилно прилагане на общностното право, доближавайки по този начин целта на иска за установяване на неизпълнение на задължения до тази на преюдициалното производство.
- 16 Кралство Белгия, както и Република Австрия, които в своите становища във връзка с встъпването в подкрепа на исканията на Кралство Испания се ограничават до въпроса за допустимостта на иска, изтъкват, че в тежест на Комисията е да установи наличието на достатъчен интерес от продължаване на производството. В случая обаче тежестта на твърдяното неизпълнение на задължения не била такава, че да оправдае предявяването на иск, тъй като обстоятелството, че испанските юрисдикции не отправят преюдициални запитвания по въпросите на прякото данъчно облагане, не доказвало наличието на достатъчен интерес от предявяване на настоящия иск. Впрочем Комисията можела да предяви иск за установяване на неизпълнение на задължения само за да бъде преустановено твърдяното неизпълнение на задължения. Тъй като Кралство Испания преустановило неизпълнението на задължения, в което било обвинено, Комисията вече не била свободна да преценява дали е целесъобразно да предяви иск.
- 17 Когато става въпрос по принцип за допустимостта на иска за установяване на неизпълнение на задължения, Комисията поддържа главно че дискреционните правомощия, с които разполага съгласно Договора и практиката на Съда във връзка с производството за установяване на неизпълнение на задължения, предполагат, от една страна, че тя може да реши дали да предяви иск или не, без да

трябва да посочва причините, на които се основава решението ѝ, и от друга страна, че тя не е длъжна да спазва определен срок, що се отнася до различните фази на производството. Следователно, според нея, нито едно от изложените от Кралство Испания основания за недопустимост не можело да бъде уважено.

Съображения на Съда

- 18 На първо място, що се отнася до твърдяното нарушение на принципа на лоялно сътрудничество и на принципа на защита на оправданите правни очаквания, произтичащ от принципа на правната сигурност, следва да се напомни, че производството за установяване на неизпълнение на задължения се основава на обективното установяване на неспазването от страна на държава членка на задълженията, които ѝ налага общностното право, и че принципите на защита на оправданите правни очаквания и на лоялно сътрудничество не могат в подобен на конкретния случай да бъдат изтъквани от държава членка, с цел да попречи обективно да се установи неспазването на задълженията ѝ по Договора, тъй като приемането на подобна обосновка би било в противоречие с целта на процедурата, предвидена в член 226 ЕО (Решение от 24 април 2007 г. по дело Комисия/Нидерландия, C-523/04, Recueil, стр. I-3267, точка 28).
- 19 Следователно обстоятелството, че Комисията в някои случаи се отказва да предяви иск за установяване на неизпълнение на задължения срещу държава членка, когато същата е преустановила твърдяното неизпълнение след изтичане на определения в мотивираното становище срок, не би могло да породи у тази държава членка или у другите държави членки оправдани правни очаквания, които могат да се отразят на допустимостта на предявения от Комисията иск.
- 20 Следва да се добави, че обстоятелството, че Комисията не предявява иск на основание член 226 ЕО непосредствено след изтичането на определения в мотивираното становище срок, също не може да създаде у съответната държава членка оправдани правни очаквания, че производството за установяване на неизпълнение на задължения е приключено.

- 21 Действително прекомерната продължителност на досъдебното производство може да представлява порок, който да води до недопустимост на иска за установяване на неизпълнение на задължения. От съдебната практика обаче се установява, че подобно заключение се налага единствено в случаите, когато с поведението си Комисията е затруднила оборването на нейните доводи, нарушавайки по този начин правото на защита на заинтересованата държава членка, както и че в тежест на същата е да докаже тази трудност (вж. в този смисъл Решение от 8 декември 2005 г. по дело Комисия/Люксембург, C-33/04, *Rescueil*, стр. I-10629, точка 76 и цитираната съдебна практика).
- 22 Налага се обаче изводът, че в настоящия случай Кралство Испания не посочва никакъв конкретен довод, за да докаже, че продължителността на досъдебната фаза, и по-специално срокът, изтекъл между отговора на мотивираното становище и предявяването на настоящия иск, са засегнали неговото право на защита. Всъщност тази държава членка се задоволява да твърди, че в настоящия случай упражняването от Комисията на правото ѝ да предяви и поддържа иск за установяване на неизпълнение на задължения, е нецелесъобразно.
- 23 На второ място, що се отнася до принципа на правната сигурност, следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика, от една страна, наличието на неизпълнение на задължения от държава членка трябва да се преценява с оглед на положението на държавата членка към момента на изтичането на срока, даден в мотивираното становище (вж. по-конкретно Решение от 4 юли 2002 г. по дело Комисия/Гърция, C-173/01, *Rescueil*, стр. I-6129, точка 7 и Решение от 14 април 2005 г. по дело Комисия/Люксембург, C-519/03, *Rescueil*, стр. I-3067, точка 18), и от друга страна, интересът на Комисията да предяви иск на основание член 226 ЕО съществува, дори когато нарушението, за което отправя обвинение, е било отстранено след изтичането на определения в мотивираното становище срок (Решение от 14 април 2005 г. по дело Комисия/Люксембург, посочено по-горе, точка 19).
- 24 От това следва, че щом като Кралство Испания е уведомено в досъдебното производство, че Комисията го обвинява в неизпълнение на задълженията по Договора, и при липсата на изрично изявление от страна на Комисията, че ще приключи започнатото производство за неизпълнение на задължения, то не би могло основателно да твърди, че е налице нарушение на принципа на правната сигурност.

- 25 На трето място, що се отнася до правното основание, изведено от твърдяната злоупотреба с власт, достатъчно е да се напомни, че според постоянната практика на Съда Комисията не е длъжна да доказва наличието на правен интерес, нито да посочва съображенията, поради които е предявила иск за установяване на неизпълнение на задължения (вж. по-конкретно Решение от 1 февруари 2001 г. по дело Комисия/Франция, C-333/99, *Rescueit*, стр. I-1025, точка 24, Решение от 13 юни 2002 г. по дело Комисия/Испания, C-474/99, *Rescueit*, стр. I-5293, точка 25 и Решение от 8 декември 2005 г. по дело Комисия/Люксембург, посочено по-горе, точки 65 и 66). След като предметът на иска, определен въз основа на исковата молба, съответства на предмета на спора, определен в официалното уведомително писмо и в мотивираното становище, не може основателно да се поддържа, че Комисията злоупотребява с власт.
- 26 От горните съображения следва, че настоящият иск трябва да се обяви за допустим.

По съществуването на спора

Доводи на страните

- 27 Комисията отбелязва, че съгласно приложимото до 31 декември 2006 г. испанско законодателство доходите от прехвърляне на имущество, получени в Испания от чуждестранни данъчнозадължени лица, се облагат с твърда ставка от 35 %, докато получените от местните физически лица се облагат с прогресивен данък, когато прехвърленото имущество е било притежавано в продължение на не повече от една година, и с твърда ставка от 15 %, когато е било притежавано в продължение на повече от една година. Следователно данъчната тежест за чуждестранните физически лица била винаги по-голяма, когато прехвърлят имущество най-малко една година след придобиването на същото. В случаите на прехвърляне на имущество, притежавано не повече от една година, данъчната тежест за чуждестранните физически лица също била по-голяма, освен когато прилаганата спрямо местните данъчнозадължени лица средна данъчна ставка достигала или надвишавала 35 % — хипотеза, предполагаща наличието на много големи доходи от прехвърляне на имущество.

- 28 Според Комисията тъй като в настоящия случай не съществува никаква обективна разлика между местните и чуждестранните данъчнозадължени лица, всяка разлика в третирането, която води до по-голяма данъчна тежест за чуждестранните физически лица в сравнение с тази за местните физически лица, представлявала дискриминация по смисъла на Договора.
- 29 Що се отнася до изложената от Кралство Испания обосновка, Комисията изтъква, че в настоящия случай позоваването на съображението, че преследваната цел е да се постигне данъчна съгласуваност, не можело да бъде основателно. Всъщност в съответствие с практиката на Съда тази обосновка могла да се приеме само когато има пряка връзка между предоставянето на данъчно предимство и компенсирането на това данъчно предимство с данъчно задължение. В настоящия случай обаче понасяната от чуждестранните лица по-голяма данъчна тежест не била съчетана с никакво данъчно предимство за същите.
- 30 Комисията добавя, че според нея следваната от Съда логика в Решение от 27 юни 1996 г. по дело Asscher (C-107/94, Recueil, стр. I-3089) може да се възприеме в настоящия случай, след като испанските данъчни разпоредби в основата на този иск, както националните данъчни разпоредби, предмет на делото, по което е постановено това решение, предвиждат за получените от чуждестранните лица доходи от прехвърляне на имущество да се прилага по-висока данъчна ставка от приложимата за получените от местните лица доходи от прехвърляне на имущество. Предвид практиката на Съда обстоятелството, че посоченото решение се отнася до свободата на установяване, не било пречка възприетото в него разрешение да бъде приложено спрямо разглежданите в случая испански разпоредби.
- 31 Кралство Испания, което оспорва съществуването на твърдяното изпълнение на задължения, отбелязва на първо място, че доходите, които чуждестранно лице получава при продажбата на притежавано от него на испанска територия имущество, са само част от неговите доходи, които най-често се състоят главно от доходи, които то извлича от професионалните си дейности. Освен това за да се определи дали местните и чуждестранните данъчнозадължени лица се намират в обективно сходно положение, следвало да се държи сметка за всички дейности на тези данъчнозадължени лица и за доходите, които те извличат от тях, а не да се изследва само един вид сделки.

- 32 Мястото, където най-лесно можели да се оценят индивидуалните данъчни възможности на чуждестранно лице, обаче било мястото, където се намира центърът на неговите лични и имуществени интереси. По принцип то съвпадало с неговото обичайно местопребиваване. Що се отнася до изключенията, Кралство Испания уточнява, че данъчнозадължените лица, които не пребивават на испанска територия, но които от своя труд или от други свои стопански дейности са извели там доходи, които представляват най-малко 75 % от всичките им доходи, по силата на предвидения в член 46 от TRLIRNR режим и ако бъде установено, че техният постоянен адрес или обичайно местопребиваване е в друга държава членка, могат да изберат облагане на доходите си по приложимите за местните лица правила. Следователно испанското законодателство било съобразено с практиката на Съда, като в това отношение Кралство Испания посочва Решение от 12 юни 2003 г. по дело Gerritse (C-234/01, Recueil, стр. I-5933).
- 33 Във всеки случай щом като положението на местните и чуждестранните данъчнозадължени лица не било сходно от гледна точка на облагането на доходите от прехвърляне на имущество, неприлагането на еднаква правна уредба по отношение на тези две категории данъчнозадължени лица не представлявало дискриминация. Следователно в случая нямало никакво нарушение на свободното движение на капитали.
- 34 По-нататък Кралство Испания отбелязва, че в съответствие с практиката на Съда държавите членки са свободни да гарантират спазването на задълженията си по Договора, като сключат спогодба за избягване на двойното данъчно облагане (наричана по-нататък „СДО“) с други държави членки. Тъй като Кралство Испания било сключило СДО с почти всички държави членки, последиците от испанското данъчно облагане били частично неутрализирани и следователно същото не представлявало ограничаване на свободното движение на капитали.
- 35 Накрая Кралство Испания напомня, че в точка 43 от Решение от 5 юли 2005 г. по дело D. (C-376/03, Recueil, стр. I-5821) Съдът е постановил, че членове 56 ЕО и 58 ЕО допускат национална правна уредба, съгласно която чуждестранните данъчнозадължени лица, основната част от имуществото на които се намира в държавата, в която пребивават постоянно, нямат възможност да ползват облекченията, които тази правна уредба предоставя на местните данъчнозадължени лица. Разглежданото в случая испанско данъчно законодателство само приложило тази съдебна практика, като въвело в режима на данъчно облагане

разграничение, основано на обективно различното положение, в което се оказват поставени местните спрямо чуждестранните данъчнозадължени лица.

- 36 Ако се приеме, че спорната правна уредба ограничава свободното движение на капитали, Кралство Испания изтъква при условията на евентуалност, че това ограничаване било оправдано от необходимостта да се гарантира съгласуваността на испанската данъчна система.
- 37 В това отношение тази държава членка уточнява, че що се отнася до краткосрочните доходи от прехвърляне на имущество (не повече от една година), реализираните от чуждестранните лица се облагали за всяка отделна сделка, докато реализираните от местните лица се облагали с приложимата при данъка върху дохода прогресивна ставка между 15 % и 45 %. Следователно не можело да се приеме, че данъчното третиране на местните лица винаги било благоприятно в сравнение с това на чуждестранните лица.
- 38 При всяко положение съществуването на различни ставки за данъка на местните лица и този на чуждестранните лица било оправдано от самото естество на всеки от тези данъци. Данъкът върху дохода на местните физически лица се събирал периодично и бил приспособен към данъчните възможности на съответното лице чрез прилагането на прогресивна ставка за получения от него през облагаемия период световен доход.
- 39 Що се отнасяло до данъка върху дохода на чуждестранните лица, той представлявал пряк данък, с който били облагани данъчнозадължените лица, получаващи доходи в Испания, без да разполагат в тази държава с място на стопанска дейност. Тези данъчнозадължени лица били облагани единствено върху доходите, които получават на испанска територия — доходи, които по дефиниция били редки и спорадични. Поради това било невъзможно тези доходи да се облагат с прогресивна ставка. Единственият начин тези доходи да се облагат бил да се събира данък за всяка отделна сделка чрез прилагане на твърда ставка.

40 Съгласно приложимото по отношение на местните лица законодателство дългосрочните доходи от прехвърляне на имущество (повече от една година) се облагали със ставка, равна или по-ниска от тази, с която се облагали краткосрочните доходи от прехвърляне на имущество (не повече от една година). Търсеният резултат бил да се избегне кумулативният ефект от прилагането на прогресивна ставка за доходите, натрупани в продължение на няколко години, които, вместо да бъдат облагани ежегодно, доколкото са получени, се облагат в момента на тяхното реализиране. По този начин съществувала пряка икономическа връзка между предоставянето на данъчно облекчение на местните данъчнозадължени лица — облагането с по-ниска ставка — и щетата, която биха претърпели при липсата на този механизъм за премахване на прекомерната прогресивност или на друг механизъм със същите последици. Нямало обаче никаква причина по отношение на чуждестранните данъчнозадължени лица да се прилага по-благоприятна данъчна ставка в хипотезата, при която те реализират дългосрочни доходи от прехвърляне на имущество. Всъщност чрез прилагането на твърдата ставка от 15 % те били подложени на благоприятно третиране, чиято цел била да се компенсират последиците от неприлагането на прогресивната ставка.

Съображения на Съда

41 В самото начало следва да се напомни, че член 56 ЕО забранява ограниченията на свободното движение на капитали, което обаче не изключва прилагането на разпоредбите на член 58 ЕО. От параграфи 1 и 3 от последната посочена разпоредба произтича, че държавите членки могат да установят в данъчното си законодателство разграничение между местните и чуждестранните данъчнозадължени лица, доколкото това разграничение не представлява нито средство за произволна дискриминация, нито прикрито ограничение на свободното движение на капитали.

42 Следва да се добави, че член 58, параграф 1 ЕО, който като изключение от основния принцип за свободното движение на капитали трябва да бъде предмет на стриктно тълкуване, не би могъл да се тълкува в смисъл, че всяко данъчно законодателство, съдържащо разграничение между данъчнозадължените лица в зависимост от мястото, където те инвестират капиталите си, автоматично е съвместимо с Договора (вж. в този смисъл Решение от 15 юли 2004 г. по дело *Lenz*, C-315/02, *Recueil*, стр. I-7063, точка 26).

- 43 В настоящия случай е безспорно, че до 31 декември 2006 г. испанската правна уредба предвижда разлика в третирането на местните и чуждестранните данъчнозадължени лица, що се отнася до ставката на данъка, с който са обложени доходите, получени в резултат от прехвърляне на притежавано на испанска територия имущество, независимо дали същото е недвижимо или не.
- 44 Що се отнася до доходите, реализирани в резултат от прехвърляне на имущество, притежавано повече от една година, на чуждестранните лица редовно била налагана данъчна тежест, по-голяма от понасяната от местните лица, тъй като реализираните от местните лица доходи били облагани с твърда ставка от 15 %, докато реализираните от чуждестранните лица — с 35 %.
- 45 Вярно е, че поради прилагането по отношение на тях на прогресивен данък, към местните лица не се прилагала редовно данъчна ставка, по-благоприятна от тази за чуждестранните лица във връзка с облагането на печалбите от продажбата на имущество, притежавано не повече от една година. Това обаче не се отразява на факта, че бидейки обложени с твърда ставка от 35 % независимо от размера на реализираните доходи от прехвърляне на имущество — докато местните лица били облагани с тази ставка само след като световният им доход достигнал определен праг — чуждестранните лица понасяли, поне в някои случаи, данъчна тежест, по-голяма от понасяната от местните лица.
- 46 Както Съдът вече е постановил, по отношение на преките данъци положението на местните и на чуждестранните лица в една държава по принцип не е сходно, доколкото полученият на територията на една държава доход от чуждестранно лице най-често представлява само част от общия му доход, съсредоточен по неговото местопребиваване, а индивидуалните данъчни възможности на чуждестранното лице, определени чрез отчитане на съвкупността от неговите доходи и на личното и семейно положение, могат най-лесно да се преценят на мястото, където е центърът на личните и имуществените му интереси, което по принцип съответства на неговото обичайно пребиваване (Решение от 14 февруари 1995 г. по дело Schumacker, C-279/93, Recueil, стр. I-225, точки 31 и 32, както и Решение по дело Gerritse, посочено по-горе, точка 43).

- 47 Също така обстоятелството, че държава членка не дава възможност на чуждестранните лица да се ползват от някои данъчни предимства, които предоставя на местните лица, като правило не е проява на дискриминация с оглед на обективните различия между положението на местните лица и това на чуждестранните лица от гледна точка както на източника на доходи, така и на лични данъчни възможности или на личното и семейно положение (Решение по дело Schumacker, точка 34 и Решение по дело Gerritse, точка 44, посочени по-горе).
- 48 Ето защо в настоящия случай е необходимо да се изследва дали има обективна разлика между положението на местните лица и това на чуждестранните лица, въз основа на която да се приеме, че спорната правна уредба няма дискриминационен характер и попада в приложното поле на предвиденото в член 58, параграф 1 ЕО изключение.
- 49 По отношение на довода, според който различното данъчно третиране, произтичащо от прилагането на тази правна уредба по отношение на чуждестранните лица, трябва да бъде разглеждано във връзка с общата данъчна система на подоходното облагане, която се прилага за местните и чуждестранните лица, и според който чуждестранните лица не могат да се сравняват с местните лица, тъй като разполагат в държавата по тяхното пребиваване с други доходи, които, за разлика от това, което важи за местните лица, не могат да бъдат взети предвид в Испания, следва да се отбележи, от една страна, че поне що се отнася до облагането на доходите, получени в резултат от прехвърляне на имущество, притежавано в продължение на повече от една година, посочената правна уредба се отнася само до тази категория доходи, независимо дали става въпрос за местните или за чуждестранните данъчнозадължени лица.
- 50 От друга страна, държавата, в която се намира източникът на доходите, и в двата случая е Кралство Испания, тъй като спорната правна уредба се отнася само до доходите, реализирани в резултат от прехвърляне на притежавано в Испания имущество.
- 51 Що се отнася до довода, според който по отношение на доходите, получени в резултат от прехвърляне на имущество, притежавано в продължение на повече от една година, целта на разглежданата правна уредба е да се отчете личното положение на данъчнозадълженото лице с оглед на събирането на данъка, достатъчно е да се отбележи, че тази правна уредба не съдържа нито един елемент

в подкрепа на това становище, когато става въпрос за облагане с твърда ставка, свързана единствено с обстоятелството дали данъчнозадълженото лице е местно или чуждестранно.

- 52 Това становище не може да бъде потвърдено и чрез прилагане по аналогия на Решение по дело Gerritse, посочено по-горе, на което се позовава Кралство Испания. Всъщност нито бе доказано, нито дори се твърди, че правната уредба, до която се отнася настоящият иск, за разлика от разглежданата в това решение, преследва социални цели, като предвижда благоприятно данъчно третиране в полза на местните лица. От това следва, че за разлика от приетото от Съда в точка 48 от посоченото решение, в настоящия случай не би могло да се приеме за оправдано това благоприятно третиране да се ограничи само до лицата, получили основната част от облагаемите си доходи в държавата, която ги облага, т.е. по принцип до местните лица.
- 53 Що се отнася до СДО, на които се позовава Кралство Испания, следва да се отбележи на първо място, че тази държава членка не посочва никаква СДО, подписана с държави, страни по Споразумението за ЕИП. Освен това, както сама признава посочената държава членка, няма подписани СДО с всички други държави членки. И накрая, безспорно е, че съществуващите СДО само частично неутрализират данъчните задължения, изпълнени в Испания от чуждестранните лица.
- 54 Впрочем от практиката на Съда се установява, че съществуването на СДО не изключва възможността доходът, който данъчнозадължено лице получава в една държава, без да пребивава там, и който е облагаем единствено в тази държава, въпреки това да бъде взет предвид в държавата по местопребиваване, за да се изчисли размерът на данъка върху остатъка от доходите на това данъчнозадължено лице именно за да бъде приложено правилото за прогресивност на данъка. Ето защо не би могло с основание да се твърди, че качеството на чуждестранно лице позволява да се избегне прилагането на това правило. От това следва, че в такъв случай двете категории данъчнозадължени лица са в сходно положение от гледна точка на посоченото правило (вж. в този смисъл Решение по дело Asscher, посочено по-горе, точки 47 и 48).
- 55 При тези условия следва да се направи изводът, че що се отнася до облагането на доходите, получени в резултат от прехвърляне на имущество, притежавано в продължение на повече от една година, спорната правна уредба не съдържа

разграничение по смисъла на член 58, параграф 1 ЕО, произтичащо от мястото на пребиваване на данъчнозадължените лица (вж. в този смисъл Решение по дело Lenz, посочено по-горе, точка 33).

56 Същият извод се налага и по отношение на облагането на доходите, реализирани след не по-малко от една година.

57 Всъщност, от една страна, възприетите в точки 50 и 52—54 от настоящото решение съображения важат и за това облагане.

58 От друга страна, макар да не може да се изключи, че при облагането с прогресивна ставка е възможно да се отчитат данъчните възможности на данъчнозадължените лица, Кралство Испания не представя никакво доказателство, от което да е видно, че в случая при данъчното облагане на доходите, получени в резултат от прехвърлянето на имущество, притежавано в продължение на не повече от една година, действително е било отчитано личното положение на местните данъчнозадължени лица.

59 От това следва, независимо дали става въпрос за краткосрочните или за дългосрочните доходи от прехвърляне на имущество, че становището на тази държава членка, според което в светлината на разглежданото данъчно облагане местните и чуждестранните лица не са в обективно сходно положение, не е обосновано и поради това не може да бъде възприето.

60 Остава обаче да се изследва дали различното третиране на тези две категории данъчнозадължени лица, така както Кралство Испания поддържа при условията на евентуалност, може да бъде обосновано с императивно съображение от обществен интерес като необходимостта да се запази съгласуваността на данъчния режим.

- 61 В това отношение следва да се напомни, че видно от практиката на Съда такава цел може да оправдае дадено ограничение върху упражняването на основните свободи, гарантирани от Договора. За да може обоснованият по този начин аргумент да издържи, все пак трябва да бъде установено наличието на пряка връзка между предоставянето на съответното данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение (Решение от 7 септември 2004 г. по дело *Manninen*, C-319/02, *Recueil*, стр. I-7477, точка 42).
- 62 Според Кралство Испания спорната правна уредба има за цел при облагането на доходите от прехвърляне на имущество местните лица да не бъдат поставени в по-неблагоприятно положение поради прилагането на прогресивна ставка спрямо тях. Що се отнася до облагането на доходите, получени в резултат от прехвърляне на имущество, притежавано в продължение на повече от една година, за местните лица била налице пряка връзка между данъчното предимство, което произтича от облагането на тези доходи с твърдата ставка от 15 %, и приложимата за всичките им доходи прогресивна данъчна ставка. Що се отнася до доходите, получени в продължение на не повече от една година, предимството да не бъдат облагани с твърда ставка от 35 % било компенсирано с облагането на целия световен доход на местните данъчнозадължени лица с прогресивна ставка.
- 63 Важно е да се отбележи, когато става въпрос за първия от тези случаи, че доходите, по отношение на които се прилага твърдата ставка от 15 %, не се облагат с данък върху дохода при прогресивна ставка. Следователно не би могло с основание да се твърди, че предоставянето на местните лица на спорното данъчно предимство, а именно облагането на посочените доходи с твърда ставка от 15 %, се компенсира с прилагането на прогресивна ставка при облагането на доходите.
- 64 Що се отнася до втория случай, предимството за местното данъчнозадължено лице да не бъде облагано с твърда ставка от 35 % по принцип действително се компенсира с неизгодното за това лице добавяне на съответните доходи от прехвърляне на имущество към общите му доходи и по този начин с облагане с данък при прогресивна ставка. Не е изключено обаче, дори обложени по този начин, реализираните от местните лица доходи от прехвърляне на имущество да не бъдат така тежко облагани, както реализираните от чуждестранните лица.

65 При тези условия следва да се заключи, че не съществува пряка връзка между предоставените на местните данъчнозадължени лица предимства и компенсирането с определено данъчно облагане.

66 Ето защо следва да се отхвърлят доводите на Кралство Испания, че ограничението, резултат на спорната правна уредба, било оправдано от необходимостта да се гарантира съгласуваността на националния данъчен режим.

67 Доколкото разпоредбите на член 40 от Споразумението за ЕИП имат същия правен обхват като идентичните по същество разпоредби на член 56 ЕО (вж. Решение от 11 юни 2009 г. по дело Комисия/Нидерландия, C-521/07, Сборник, стр. I-4873, точка 33), изложените по-горе съображения важат съответно и по отношение на посочения член 40.

68 Предвид всички изложени по-горе съображения трябва да се приеме, че искът на Комисията е основателен.

69 При тези условия следва да се приеме, че като до 31 декември 2006 г. третира по различен начин реализираните в Испания доходи от прехвърляне на имущество в зависимост от това дали са получени от местни или от чуждестранни лица, Кралство Испания не изпълнява задълженията си по член 56 ЕО и по член 40 от Споразумението за ЕИП.

По съдебните разноски

70 Съгласно член 69, параграф 2 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като Комисията е направила искане за осъждането на Кралство Испания и същото е загубило делото, то следва да бъде осъдено да заплати съдебните разноски.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

- 1) **Като до 31 декември 2006 г. третира по различен начин реализираните в Испания доходи от прехвърляне на имущество в зависимост от това дали са получени от местни или от чуждестранни лица, Кралство Испания не изпълнява задълженията си по член 56 ЕО и по член 40 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г.**
- 2) **Осъжда Кралство Испания да заплати съдебните разноски.**

Подписи