

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

5 май 2011 година *

По дело C-267/09

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на основание член 226 ЕО на 15 юли 2009 г.,

Европейска комисия, за която се явяват г-н R. Lyal и г-н G. Braga da Cruz, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

ищец,

срещу

Португалска република, за която се явява г-н L. Inez Fernandes, в качеството на представител,

ответник,

* Език на производството: португалски.

подпомагана от

Кралство Испания, за което се явява г-н М. Muñoz Pérez, в качеството на представител,

встъпила страна,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н J.-С. Bonichot (докладчик), председател на състав,
г-н К. Schieman, г-н L. Bay Larsen, г-жа С. Toader и г-жа А. Prechal, съдии,

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,
секретар: г-н Calot Escobar,

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 исковата си молба Комисията на Европейските общности иска от Съда да установи, че като е приела и оставила в сила член 130 от Кодекса за данъка върху доходите на физическите лица (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, наричан по-нататък „CIRS“), който задължава чуждестранните данъчнозадължени лица да посочват данъчен представител в Португалия, Португалската република не е изпълнила задълженията си по членове 18 ЕО и 56 ЕО, както и по съответните членове 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

Споразумението за ЕИПЗ

- 2 Член 40 от Споразумението за ЕИП гласи:

„В рамките на разпоредбите на настоящото споразумение са забранени ограниченията между договарящите се страни, свързани с движението на капитали, принадлежащи на лица, които пребивават в държавите членки на [Европейския съюз] или в държави от [Европейската асоциация за свободна търговия

(ЕАСТ)], както и всяка дискриминация, основана на гражданство или на мястото на пребиваване на страните, или на място на инвестиране на капиталите. Необходимите разпоредби за прилагането на настоящия член, се съдържат в приложение XII“.

- 3 Приложение XII към Споразумението за ЕИП под заглавие „Свободно движение на капиталите“ се позовава на Директива 88/361/ЕИО на Съвета от 24 юни 1988 година за прилагане на член 67 от Договора (член, отменен с Договора от Амстердам) (ОВ L178, стр. 5; Специално издание на български език, 2007 г., глава 10, том 1, стр. 10). По силата на член 1, параграф 1 от тази директива движението на капиталите се категоризира в съответствие с установената в приложение I към Директивата номенклатура.

Национална правна уредба

- 4 Член 130 от CIRS има следното съдържание:

„Представители

1. Чуждестранните лица, получаващи доходи, които подлежат на облагане с [данък върху доходите], както и местните лица, които напуснат територията на страната за повече от шест месеца, са задължени да посочат за данъчни цели физическо или юридическо лице с местожителство или установено в Португалия, което да ги представлява пред Главна данъчна дирекция и да следи за изпълнението на техните данъчни задължения.

2. Посочването по параграф 1, което се извършва в рамките на декларацията за започване на дейност, промяна в обстоятелствата или данъчна регистрация, трябва изрично да съдържа съгласието на представителя.

3. При неспазване на разпоредбите на параграф 1 и независимо от конкретно приложимите санкции, не се извършва предвиденото в настоящия кодекс изпращане на известия, като това не засяга възможността данъчнозадължените лица да се запознаят с отнасящата се до тях информация, като се обърнат към компетентната служба“.

- 5 Членове 2 и 3 от приложимата в конкретния случай редакция на Декрет-закон № 463/79 от 30 ноември 1979 г. предвиждат:

„Член 2

1. За предоставянето на данъчен идентификационен номер всички физически лица, получаващи облагаеми доходи, дори тези, които са освободени от плащането на този данък, са задължени да се регистрират в данъчен център или в служба за обслужване на данъчнозадължени лица. За тази цел те представят надлежно попълнен формуляр по образец № 1, придружен от образец № 3 в случай на посочване на данъчен представител от чуждестранно данъчнозадължено лице [...]

[...]

Член 3

[...]

5. Що се отнася до чуждестранните данъчнозадължени лица, които на територията на Португалия получават само доходи, подлежащи на облагане с данък при източника, регистрацията по член 2, параграф 1 се извършва от данъчните представители с представяне на типов формуляр, одобрен с наредба на министъра на финансите“.
6. Посоченият типов формуляр е одобрен с Наредба № 21.305/2003 (*Diário da República*, серия II, № 256 от 5 ноември 2003 г., стр. 16629), в която е уточнено, че този документ е предназначен изключително за регистрация с цел предоставяне на данъчен идентификационен номер на чуждестранните субекти, чиито доходи, получени на територията на Португалия, подлежат на облагане при източника, а не се отнася до субектите, които, въпреки че са чуждестранни, са длъжни по закон да получат данъчен идентификационен номер. В допълнение същата наредба уточнява, че регистрацията е задължителна за субектите, които са задължени да извършват удържане на данък при източника.
7. Точка 4 от циркулярно писмо № 14/93 от 31 май 1993 г. на Главна данъчна дирекция гласи:

„Назначаването на данъчен представител не е задължително, когато чуждестранното лице получава на територията на Португалия само доходи, подлежащи на облагане с данък при източника, доколкото получаването на подобни доходи не поражда за това лице акцесорни задължения, които то трябва да изпълни“.

Досъдебна процедура

- 8 На 18 юли 2007 г. Комисията отправя до Португалската република официално уведомително писмо, в което поддържа, че било възможно наложеното на чуждестранните лица задължение за посочване на местен данъчен представител в Португалия да е несъвместимо с общностното право и със Споразумението за ЕИП. Всъщност Комисията счита, че разглежданите разпоредби могат да се окажат дискриминационни и да представляват нарушение на членове 18 ЕО и 56 ЕО, както и на съответните членове от Споразумението за ЕИП.
- 9 С писмо от 18 октомври 2007 г. Португалската република оспорва тези твърдения за нарушения.
- 10 На 26 юни 2008 г. Комисията отправя до Португалската република мотивирано становище и я приканва в двумесечен срок от получаването му да предприеме необходимите мерки, за да се съобрази с него.
- 11 С писмо от 11 февруари 2009 г. Португалската република отговаря на посоченото мотивирано становище, като изтъква, че разпоредбите на член 130 от CIRS не са несъвместими със свободите, признати с Договора за ЕО и със Споразумението за ЕИП, или че тези разпоредби са обосновани поради императивни съображения от общ интерес, сред които е целта да се осигури ефективен данъчен контрол и да се противодейства на избягването на данъци.
- 12 Тъй като не е удовлетворена от този отговор, Комисията решава да предяви настоящия иск.

По иска*Доводи на страните*

- 13 Комисията поддържа, че член 130 от CIRS установява общо задължение за посочване на данъчен представител едновременно за чуждестранните лица, които получават доходи, подлежащи на облагане с данък върху доходите, и за местните лица, които напускат националната територия за срок, по-дълъг от шест месеца. От една страна, това общо и недвусмислено правило не освобождавало от това задължение чуждестранните лица, които получават единствено доходи, подлежащи на облагане с данък при източника. Изключението, което според Португалската република се отнасяло до тази категория чуждестранни лица, не можело да се изведе от подзаконовите разпоредби, на които тази държава членка се позовава, тоест Декрет-закон № 463/79 и Наредба № 21.305/2003. Това изключение било предвидено единствено с обикновено циркулярно писмо, което с оглед на неговото място в нормативната йерархия не можело да има преимство пред ясните разпоредби на член 130 от CIRS.
- 14 От друга страна, според Комисията задължението за посочване на данъчен представител, наложено на чуждестранните лица, получаващи в Португалия доходи, за които се изисква подаването на данъчна декларация, противоречи на свободното движение на хора и капитали, доколкото то е дискриминационно и едновременно с това несъразмерно с оглед на целта да се осигури ефективен данъчен контрол и да се противодейства на избягването на данъци. Всъщност не само тази пречка пред свободния избор на данъчнозадълженото лице водела на практика в по-голямата част от случаите до налагане на финансова тежест на чуждестранните лица, но и приложимата система била прекомерна с оглед на преследваната цел, тъй като тя можела да бъде постигната в същата степен както с Директива 2008/55/ЕО на Съвета от 26 май 2008 година относно взаимопомощта при събиране на вземания, свързани с някои видове налози, мита, данъци и други мерки (ОВ L 150, стр. 28), така и с Директива 77/799/ЕИО

на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта на компетентните органи на държавите членки в областта на прякото и непрякото данъчно облагане (ОВ L 336, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21), изменена с Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 г. (ОВ L 76, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129, наричана по-нататък „Директива 77/799“).

- 15 Що се отнася до положението на данъчнозадължените лица, които са местни за трети държави или за държави, които принадлежат към Европейското икономическо пространство (ЕИП), но не са членове на Съюза, Комисията подчертава, от една страна, че по силата на сключените от Португалската република спогодби с Кралство Норвегия и Република Исландия обменът на информация в областта на данъчното облагане вече е възможен, и от друга страна, че с оглед на правото на Съюза разглежданите законодателни разпоредби можели да се приложат валидно само в случаите на данъчнозадължени лица, които са местни за страна, която не е сключила с Португалската република споразумение за избягване на двойното данъчно облагане, предвиждащо подобен обмен на информация.
- 16 Комисията изтъква също, че в конкретния случай може да се направи надлежно позоваване на член 18 ЕО, в който не се прави разграничение между икономически активните граждани и тези, които не са такива. Доколкото закрепеното в член 130 от CIRS задължение не се отнася само до икономически активните лица, то е дискриминационно спрямо всички лица, които упражняват, макар и временно, своето прогласено в член 18 ЕО право на свободно движение в общностното пространство.
- 17 Португалската република оспорва допустимостта на една част от доводите на Комисията. В своята писмена реплика Комисията всъщност изложила по неясен и непоследователен начин своето твърдение за нарушение относно чуждестранните лица, които плащат данък при източника. Освен това с твърденията си в същата тази реплика, че член 130 от CIRS бил дискриминационен вече не само спрямо чуждестранните лица, но и спрямо всички лица, които са

упражнили своето право на свободно движение, Комисията повдигнала в хода на производството ново правно основание в разрез с предписанията на член 42, параграф 2 от Процедурния правилник на Съда. Освен това тя не формулирала по логичен и разбираем начин своите твърдения за нарушения с оглед на Споразумението за ЕИП, тъй като не уточнила на кои членове от това споразумение се позовава, след като то не съдържа разпоредби, съответстващи на член 18 ЕО.

- 18 По същество и що се отнася, на първо място, до чуждестранните данъчнозадължени лица, които получават в Португалия единствено доходи, подлежащи на облагане с данък при източника, Португалската република поддържа, че Комисията не можела да се придържа единствено към буквата на член 130 от CIRS, за да докаже твърдяното неизпълнение на задължения, доколкото тази разпоредба, според нейното действително тълкуване и прилагане, не предвиждала задължение за тези данъчнозадължени лица да посочват данъчен представител.

- 19 Всъщност от приложимата за тези данъчнозадължени лица опростена процедура за регистриране, предвидена в Декрет-закон № 463/79 и в Наредба № 21.305/2003, следвало, че след като самите предприятия, които имат качеството на „данъчни представители“, удържат данък при източника и носят отговорност за това, както и в отсъствието на всякакви други акцесорни задължения, споменатите данъчнозадължени лица нямали никакво задължение да посочат данъчен представител.

- 20 На второ място, що се отнася до чуждестранните лица, получаващи в Португалия доходи, за които се изисква подаването на данъчна декларация, Португалската република изтъква, че след като член 130 от CIRS има за цел да гарантира действителното извършване на формалностите, наложени на данъчнозадължените лица извън територията на Португалия, тази мярка не била дискриминационна, тъй като се прилагала при еднакви условия за местните и за чуждестранните лица. Освен това, след като националните правила не предвиждали, че представителството има възмезден характер, същият не бил присъщ за

разглежданото данъчно законодателство. Следователно Комисията не може да презумира наличието на финансова тежест, поради което не установила твърдяното неизпълнение на задължения.

- 21 Португалската република поддържа също, че при предвидените в член 58, параграф 1 ЕО условия член 130 от CIRS цели да осигури ефективен данъчен контрол и противодействие на избягването на данъци, които са императивни съображения от общ интерес и обосновават ограничение при упражняването на гарантираните с Договора основни свободи. Следователно задължението за представяване не надхвърляло необходимото в това отношение и Директива 77/799, на която Комисията се позовава, не играела никаква роля при изпълнението на това задължение от данъчнозадълженото лице. Освен това с оглед на ролята на данъчния представител, натоварен само с изпълнението на акцесорни задължения с формален характер като подаването на декларации и получаването на известия, Комисията не можела надлежно да се позовава на Директива 2008/55, чийто предмет е събирането на данъка, което изобщо не се разглежда в рамките на упражняваните от този представител функции.
- 22 Португалската република добавя, че на още по-голямо основание Комисията не можела да се позовава надлежно на член 18 ЕО, който се отнасял само за лицата, неизвършващи икономическа дейност, по отношение на които член 130 от CIRS не се прилага. Накрая, съдебната практика относно ограниченията при упражняването на свободите на движение не би могла да се транспонира напълно по отношение на държавите, които са страни по Споразумението за ЕИП, тъй като при всички случаи в този контекст не съществувала установената с Директива 77/799 рамка на сътрудничество.
- 23 В своето писмено становище при встъпване Кралство Испания иска жалбата да бъде отхвърлена на същите основания като изтъкнатите от Португалската република, като едновременно с това набляга на факта, че Комисията не е доказала твърдяното неизпълнение на задължения, що се отнася до чуждестранните лица, чиито доходи подлежат на облагане с данък при източника, тъй като това

неизпълнение на задължения, основано на собственото ѝ тълкуване на разглеждания национален закон, било чисто теоретично.

- 24 Според Кралство Испания за останалите чуждестранни лица Комисията не можела да се позовава на член 18 ЕО, тъй като тя не доказвала, че разглежданата национална мярка се прилага към лицата, неизвършващи икономическа дейност. Освен това тази мярка не била нито дискриминационна, тъй като положението на чуждестранните лица не било сходно с това на местните лица, нито несъразмерна с оглед на преследваната цел, която не можела да бъде постигната с посочените от Комисията директиви, впрочем в процес на изменение поради тяхната неефикасност. В допълнение, Комисията не представила никакво доказателство за това, че прилагането на португалския закон към движенията на капитали с трети държави противоречи на Договорите. Накрая, директивите относно помощта и сътрудничеството не били приложими в отношенията с държавите, страни по Споразумението за ЕИП.

Съображения на Съда

По допустимостта

- 25 От член 38, параграф 1, буква в) от Процедурния правилник и от свързаната с него съдебна практика следва, че исквата молба или жалбата трябва да посочва предмета на спора и кратко изложение на изложените правни основания, като това посочване трябва да е достатъчно ясно и точно, за да позволи на ответника да подготви защитата си, а на Съда — да упражни контрол. От това произтича, че съществените фактически и правни обстоятелства, на които искът или жалбата се основава, трябва да изпъкват по логичен и разбираем начин от текста на самата искова молба или жалба и че исканията в нея трябва да са формулирани

по недвусмислен начин, за да не се произнесе Съдът *ultra petita* или да пропусне да се произнесе по някое твърдение за нарушение (вж. по-специално Решение от 14 януари 2010 г. по дело Комисия/Чешка република, C-343/08, Сборник, стр. I-275, точка 26 и цитираната съдебна практика).

- 26 Съгласно формулираните в исковата молба искания Комисията цели да се установи, че Португалската република не е изпълнила задълженията си по членове 18 ЕО и 56 ЕО, както и по съответните членове от Споразумението за ЕИО.
- 27 В конкретния случай следва да се отбележи, на първо място, че от изложените в исковата молба на Комисията правни основания и доводи следва ясно, че тя упреква Португалската република, че оставя в сила законодателни разпоредби, които противоречат на принципите на свободно движение, прогласени в посочените членове от Договора за ЕО и в Споразумението за ЕИП.
- 28 На второ място, що се отнася до доводите относно Споразумението за ЕИП, следва да се установи, че наистина исковата молба съдържа известна неточност в това отношение, тъй като, след като говори за нарушение на членове 18 ЕО и 56 ЕО, в нея единствено се посочва нарушение на „съответните членове“ от това споразумение. Въпреки това е безспорно, от една страна, че Комисията е уточнила в своята реплика, че е имала предвид неспазването единствено на член 40 от посоченото споразумение. От друга страна и при всички случаи е важно да се отбележи, че както следва от точка 59 от писмената защита на Португалската република, по силата на логиката очевидно последната не е могла да се заблуди относно факта, че отнасящото се до Споразумението за ЕИП твърдение за нарушение на Комисията действително визира член 40 от това споразумение. При това положение Португалската република е имала възможност надлежно да изтъкне в това отношение правни основания в своя защита.

- 29 На трето място, макар Португалската република да поддържа, че доводите, представени от Комисията в нейната реплика, правят аргументацията на последната непоследователна и неясна, тази преценка се отнася до основателността на тази аргументация и не поставя под въпрос допустимостта на иска, след като изтъкнатите твърдения за нарушения са конкретни.
- 30 Накрая, като се позовава в своята реплика на дискриминационния характер на оспорваната мярка и спрямо местните лица, които упражняват временно своето право на свободно движение, Комисията се е ограничила да отговори на доводите, изложени от Португалската република в нейна защита и изведени от това, че задължение за посочване на данъчен представител имали както чуждестранните, така и местните лица. Следователно този отговор не може да се разглежда като ново правно основание на Комисията.
- 31 От горните съображения следва, че настоящият иск е допустим.

По твърдяното изпълнение на задължения

- 32 Следва да се провери дали, както поддържа Комисията, член 130 от CIRS представлява ограничение на свободното движение на капитали, закрепено в член 56 ЕО и член 40 от Споразумението за ЕИП, както и на свободното движение на хора, закрепено в член 18 ЕО.

— По неспазването на член 56, параграф 1 ЕО

- 33 Безспорно е, че член 130 от CIRS предвижда задължение за посочване на данъчен представител както за чуждестранните лица, получаващи доходи, подлежащи на облагане с данък върху доходите, така и за местните лица, които напускат територията на Португалия за повече от шест месеца. Що се отнася до това дали подобна система може да уреди положения, попадащи в приложното поле на член 56 ЕО, следва да се отбележи, че Португалската република не оспорва, че задължението по член 130 от CIRS се прилага в посочения от Комисията случай на движение на капитали, свързано с инвестиции в недвижимо имущество.
- 34 Според постоянната съдебна практика движението на капитали включва сделките, с които чуждестранни лица инвестират в недвижими имоти на територията на държава членка, както следва от номенклатурата на движенията на капитали в приложение I към Директива 88/361, като тази номенклатура продължава да дава насоки с оглед на дефиниране на понятието за движение на капитали (вж. Решение от 25 януари 2007 г. по дело *Festersen*, C-370/05, Сборник, стр. I-1129, точка 23 и Решение от 11 октомври 2007 г. по дело *ELISA*, C-451/05, Сборник, стр. I-8251, точка 59).
- 35 При това положение член 130 от CIRS попада в приложното поле както на член 56, параграф 1 ЕО, който въвежда обща забрана за ограниченията на движението на капитали между държавите членки, така и на член 40 от Споразумението за ЕИП, който съдържа идентична забрана в отношенията между държавите, страни по това споразумение, независимо дали те са членки на Съюза или на ЕАСТ (вж. във връзка с този последен член Решение от 28 октомври 2010 г. по дело *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Сборник, стр. I-10659, точка 21).

- 36 Ето защо е важно да се провери дали предвиденото в член 130 от CIRS задължение представлява ограничение на движението на капитали.
- 37 В това отношение е безспорно, че като задължава въпросните данъчнозадължени лица да посочат данъчен представител, член 130 от CIRS им налага да приемат действия, както и на практика да понесат разходите за възнаграждение на този представител. Подобни задължения създават за тези данъчнозадължени лица неудобство, което може да ги разубеди да инвестират капитали в Португалия, и по-конкретно да правят инвестиции в недвижимо имущество. От това следва, че посоченото задължение трябва да се разглежда като ограничение на свободното движение на капитали, забранено по принцип с член 56, параграф 1 ЕО и член 40 от Споразумението за ЕИП.
- 38 При все това, като изтъква, че целта, преследвана със задължението за посочване на данъчен представител, е да се гарантира ефективен данъчен контрол и да се противодейства на избягването на данъци, що се отнася до облагането на доходите на физическите лица, Португалската република прави позоваване, неоспорено от Комисията, на императивно съображение от общ интерес, с което може да се обоснове ограничение на упражняването на гарантираните с Договора основни свободи (вж. по-специално Решение по дело ELISA, посочено по-горе, точка 81, Решение от 18 декември 2007 г. по дело А, С-101/05, Сборник, стр. I-11531, точка 55 и Решение от 11 юни 2009 г. по дело X и Passenheim-van Schoot, С-155/08 и С-157/08, Сборник, стр. I-5093, точка 45).
- 39 Според Комисията въпреки това изискването, предвидено в разглежданото национално законодателство, е несъразмерно с оглед на преследваните цели, тъй като механизмите, предоставени както с Директива 2008/55, така и с Директива 77/799, са достатъчни за постигането на подобна цел.
- 40 Що се отнася до Директива 77/799, следва да се напомни, че по силата на член 1, параграфи 1, 3 и 4, разгледани във връзка един с друг, компетентните органи на

държавите членки извършват обмен на всякаква информация, която би им дала възможност за правилно определяне, по-конкретно на данъците върху доходите. Според член 2 от тази директива този обмен на информация се извършва при запитване от компетентния орган на съответната държава членка. Както следва от член 3 от тази директива, за определени от нея категории случаи компетентните органи на държавите членки осъществяват автоматичен обмен информация без предварително запитване, или спонтанен обмен на информация съобразно член 4 от нея. Накрая, по силата на член 11 от Директива 77/799 разпоредбите на същата не са пречка за изпълнението на каквито и да било по-широкообхватни задължения за обмен на информация, които биха могли да произтичат от други правни актове (Решение по дело ELISA, посочено по-горе, точки 39, 40 и 42).

- 41 При все това Португалската република поддържа, че може да представи запитване за информация на основание член 2 от Директива 77/799 само ако предварително разполага с достатъчно данни, което налагало именно да разполага с пребиваващ на територията на Португалия данъчен представител, от когото данъчната администрация би могла да изисква пряко и лично изпълнението на всички релевантни задължения за деклариране за сметка на чуждестранното данъчнозадължено лице.
- 42 В това отношение трябва да се напомни, че според постоянната съдебна практика обосновката, изведена от борбата срещу данъчните измами, би могла да се приеме само ако се отнася до чисто изкуствени схеми, чиято цел е заобикалянето на данъчния закон, което изключва всякаква обща презумпция за измама. Следователно общата презумпция за данъчни измами и избягване на данъци не е достатъчна за обосноваването на данъчна мярка, която накърнява целите на Договора (вж. Решение по дело ELISA, посочено по-горе, точка 91 и цитираната съдебна практика).
- 43 Като визира по-конкретно всички чуждестранни данъчнозадължени лица, получаващи доходи, за които се изисква подаване на данъчна декларация, задължението за посочване на данъчен представител обаче налага по отношение на цяла категория данъчнозадължени лица, единствено поради факта че те не са местни лица, презумпция за избягване на данъци или за данъчни измами, която

сама по себе си не може да обоснове извършеното с подобно задължение накръняване на целите на Договора.

- 44 Освен това, когато подлежащи на облагане елементи са укрити от данъчните власти на държава членка и те не разполагат с никаква улика, която да им позволи да започнат разследване, само по себе си задължението за посочване на данъчен представител не би довело до откриване на подобни улики и не би запълнило твърдените пропуски в механизмите за обмен на информация, заложенни в Директива 77/799.
- 45 В този смисъл не е доказано, че при неизпълнение на задължения за деклариране от чуждестранно данъчнозадължено лице в Португалия и при неплащане на дължимия данък механизмите за взаимопомощ на компетентните данъчни органи на държавите членки, на които Комисията се позовава и които са предвидени в областта на преките данъци в Директива 77/799, не биха били достатъчни за действителното събиране на тези данъци. По тази причина не следва да се проверява дали това е така по отношение на предвидените в Директива 2008/55 механизми в областта на събирането на тези данъци, дори да се допусне, че тази директива е приложима *ratione temporis* в конкретния случай.
- 46 От това следва, че задължението за посочване на данъчен представител надхвърля необходимото за постигането на целта за противодействие на данъчните измами и че вследствие на това Комисията има основание да поддържа, че посоченото задължение представлява за чуждестранните данъчнозадължени лица, получаващи доходи, за които се изисква подаването на данъчна декларация, необосновано ограничение на закрепеното в член 56 ЕО свободно движение на капитали.
- 47 Освен това задължението за посочване на данъчен представител не представлява подходящ или необходим отговор на „практическия проблем“, изразяващ се в невъзможността според Португалската република да се поддържат преки

отношения с чуждестранните данъчнозадължени лица поради физическото разстояние, което разделя последните от съответните административни образувания, тъй като това разстояние представлява пречка за доброто функциониране на тези образувания. Всъщност с оглед на модерните средства за комуникация би могло да се предвиди задължение на чуждестранните данъчнозадължени лица да съобщят на португалските данъчни органи адрес в друга държава членка, различна от Португалската република, за всички известия от страна на тези данъчни органи. Както Комисията посочва, в случай че физическото присъствие на данъчнозадълженото лице е от основно значение, би било достатъчно да се даде възможност на това лице по-скоро да избере дали да посочи данъчен представител, отколкото да му се налага общо задължение за посочването на такъв представител.

48 За сметка на това трябва да се установи, както поддържа Португалската република, че предвиденото в член 130 от CIRS задължение за посочване на данъчен представител с цел, както е уточнено в този член, чуждестранните лица да се представляват пред Главна данъчна дирекция и той да следи за изпълнението на техните данъчни задължения, не се отнася за данъчнозадължените лица, получаващи единствено доходи, подлежащи на облагане с данък при източника, за които не следва да се подава данъчна декларация.

49 Всъщност безспорно е, че по силата на разпоредбите на член 3, параграф 5 от Декрет-закон № 463/79 във връзка с разпоредбите на Наредба № 21.305/2003 данъчните представители, които са субектите, извършващи удържането на данъка, дължим върху облагаемите с подобен данък доходи, плащат същия от името и за сметка на тези данъчнозадължени лица. На това основание самите те имат задължение да се регистрират в данъчната администрация, като по този начин вече представляват данъчнозадължените лица пред нея и следователно изпълняват за тях всички свързани с тези доходи формалности по деклариране. Вследствие на това Комисията не би могла надлежно да поддържа, че тази система се основава на практика единствено на циркулярно писмо № 14/93, което с оглед на неговата правна стойност не позволявало на разглежданите данъчнозадължени лица да определят ясно своето положение във връзка със задължението, предвидено в член 130 от CIRS. При това положение констатираното в точка 46 от настоящото решение неизпълнение на задължения с оглед на разпоредбите на член 56 ЕО не може да се счита за доказано по отношение

на тези чуждестранни лица, които получават единствено доходи, подлежащи на облагане с данък при източника.

— По неспазването на член 40 от Споразумението за ЕИП

- 50 Една от основните цели на Споразумението за ЕИП е да се осъществи по възможно най-пълен начин свободното движение на стоки, хора, услуги и капитали в цялото ЕИП, така че изграденият на територията на Съюза вътрешен пазар да обхване и държавите от ЕАСТ. С оглед на това целта на множество клаузи на посоченото споразумение е да гарантират във възможно най-голяма степен еднаквото му тълкуване в цялото ЕИП (вж. Становище 1/92 от 10 април 1992 г., *Recueil*, стр. I-2821). Във връзка с това Съдът трябва да следи разпоредбите на Споразумението за ЕИП, които по същество са идентични с тези на Договора, да се тълкуват еднакво в държавите членки (Решение от 23 септември 2003 г. по дело *Ospelt и Schlössle Weissenberg*, C-452/01, *Recueil*, стр. I-9743, точка 29 и Решение от 19 ноември 2009 г. по дело *Комисия/Италия*, C-540/07, *Сборник*, стр. I-10983, точка 65).
- 51 От това следва, че ако ограниченията върху свободното движение на капитали между граждани на държавите, страни по Споразумението за ЕИП, трябва да се преценяват с оглед на член 40 от посоченото споразумение и на приложение XII към него, тези разпоредби 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 и Решение по дело *Комисия/Италия*, посочено по-горе, точка 66).
- 52 Вследствие на това и поради изложените мотиви в хода на разглеждането на иска на Комисията с оглед на член 56, параграф 1 ЕО следва да се приеме, че задължението за посочване на данъчен представител, което португалското законодателство налага на чуждестранните лица, представлява ограничение на свободното движение на капитали по смисъла на член 40 от Споразумението за ЕИП.

- 53 При все това следва да се констатира, че както следва от точки 43—46 от настоящото решение, това ограничение не би могло да се разглежда като обоснова-но с оглед на член 56 ЕО поради императивното съображение от общ интерес, имащо за цел да гарантира ефективен данъчен контрол и противодействие на избягването на данъци, тъй като то надхвърля необходимото за постигането на подобна цел и след като не е доказано, че механизмите за взаимопомощ на компетентните данъчни органи на държавите членки в областта на преките данъци, с които Португалската република разполага по силата на Директива 77/799, са недостатъчни за постигането на същата тази цел.
- 54 Както Съдът вече е постановил обаче, съдебната практика относно ограниченията за упражняването на свободите на движение в рамките на Съюза не би могла да бъде изцяло приложена по аналогия по отношение на движенията на капитали между държавите членки и третите държави, тъй като тези движения се вписват в различен правен контекст (вж. Решение по дело А, посочено по-горе, точка 60 и Решение по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, точка 69).
- 55 В настоящия случай следва да се отбележи, че рамката на сътрудничество между компетентните органи на държавите членки, установена с Директива 77/799, както и с Директива 2008/55, доколкото последната може да бъде релевантна в конкретния случай, не съществува между тях и компетентните органи на трета държава, когато последната не е поела никакво задължение за взаимопомощ.
- 56 В това отношение, като се ограничава в отговора си на становището на испанското правителство, изложено в неговото писмено становище при встъпване в подкрепа на исканията на Португалската република, да посочи по твърде общ начин спогодбите, сключени от тази държава с държавите от ЕИП, които не са членки на Съюза, Комисията не доказва, че посочените спогодби действително съдържат механизми за обмен на информация, които са достатъчни за проверка и контрол на декларациите, представени от данъчнозадължените лица, които са местни за тези държави.

- 57 При това положение трябва да се приеме, че доколкото задължението за посочване на данъчен представител се отнася до местните данъчнозадължени лица в държавите, страни по Споразумението за ЕИП, които не членуват в Съюза, то не надхвърля необходимото за постигането на целта, насочена към гарантиране на ефективен данъчен контрол и противодействие на избягването на данъци.
- 58 Следователно искът трябва да се отхвърли в частта му относно неспазването от Португалската република на задълженията ѝ по член 40 от Споразумението за ЕИП.

— По неспазването на член 18 ЕО

- 59 Комисията освен това иска от Съда да установи, че Португалската република не е изпълнила задълженията си, произтичащи от член 18 ЕО.
- 60 Доколкото разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали не допускат оспорваната правна уредба, не е необходимо тази уредба да се разглежда отделно в светлината на член 18 ЕО относно свободното движение на лицата (вж. по аналогия Решение от 26 октомври 2006 г. по дело Комисия/Португалия, С-345/05, Resueil, стр. I-10633, точка 45).
- 61 В резултат на всички гореизложени съображения следва да се установи, че като е приела и оставила в сила член 130 от CIRS, който налага на чуждестранните данъчнозадължени лица да посочат данъчен представител в Португалия, ако

получават доходи, за които се изисква подаването на данъчна декларация, Португалската република не е изпънила задълженията си по член 56 ЕО.

По съдебните разноски

- 62 Съгласно член 69, параграф 2 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. По силата на член 69, параграф 3 от същия правилник Съдът може да разпредели съдебните разноски или да реши всяка страна да понесе направените от нея съдебни разноски, ако всяка от страните е загубила по едно или няколко от предявените основания, или поради изключителни обстоятелства.
- 63 В настоящия спор следва да се има предвид обстоятелството, че твърденията на Комисията за нарушения, изведени от изискванията, произтичащи, от една страна, от член 56 ЕО, що се отнася до данъчнозадължените лица, получаващи единствено доходи, подлежащи на облагане с данък при източника, и от друга страна, от Споразумението за ЕИП, не са приети.
- 64 Поради това Португалската република следва да бъде осъдена да заплати три четвърти от всички съдебни разноски, като Комисията се осъжда да понесе останалата една четвърт.
- 65 Съгласно член 69, параграф 4, първа алинея от същия правилник държавата членка, която е встъпила в делото, понася направените от нея съдебни разноски. Следователно Кралство Испания понася направените от него съдебни разноски.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

- 1) **Като е приела и оставила в сила член 130 от от Кодекса за данъка върху доходите на физическите лица (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), който налага на чуждестранните данъчнозадължени лица да посочат данъчен представител в Португалия, ако получават доходи, за които се изисква подаването на данъчна декларация, Португалската република не е изпълнила задълженията си по член 56 ЕО.**
- 2) **Отхвърля иска в останалата му част.**
- 3) **Осъжда Португалската република да понесе три четвърти от всички съдебни разноски. Осъжда Европейската комисия да заплати останалата една четвърт от тях.**
- 4) **Кралство Испания понася направените от него съдебни разноски.**

Подписи