



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

6 септември 2012 година *

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Член 49 ДФЕС — Данъчно законодателство — Промяна на регистрацията за данъчни цели — Прехвърляне на активите — Незабавно облагане на изхода“

По дело C-38/10

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на основание член 258 ДФЕС на 22 януари 2010 г.,

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

ищец,

срещу

Португалска република, за която се явяват г-н L. Fernandes и г-н J. Menezes Leitão, в качеството на представители,

ответник,

подпомагана от

Кралство Дания, за което се явява г-н C. Vang, в качеството на представител,

Федерална република Германия, за която се явяват г-н C. Blaschke и г-жа K. Petersen, в качеството на представители,

Кралство Испания, за което се явяват г-н M. Muñoz Pérez и г-н A. Rubio González, в качеството на представители,

Френска република, за която се явяват г-н G. de Bergues и г-жа N. Rouam, в качеството на представители,

Кралство Нидерландия, за което се явяват г-жа C. Wissels и г-жа M. de Ree, в качеството на представители,

Република Финландия, за която се явява г-н J. Heliskoski, в качеството на представител,

Кралство Швеция, за което се явяват г-жа A. Falk и г-жа S. Johannesson, в качеството на представители,

* Език на производството: португалски.

Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия, за което се явяват г-н S. Hathaway и г-н A. Robinson, в качеството на представители,

встъпили страни,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н J.-C. Bonichot, председател на състав, г-н K. Schiemann (докладчик), г-н L. Bay Larsen, г-жа C. Toader и г-н E. Jarašiūnas, съдии,

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,

секретар: г-жа M. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 30 април 2012 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 28 юни 2012 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Със своята жалба Европейската комисия иска от Съда да установи, че като е приела и оставила в сила членове 76 A, 76 B и 76 C от португалския кодекс за корпоративно подоходно облагане (*Código português do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, наричан по-нататък „CIRC“), които се прилагат при преместване на седалището и на ефективното управление на португалско дружество в друга държава членка или при преустановяване на дейността на постоянен обект в Португалия или на прехвърляне на неговите активи от Португалия в друга държава членка, и които гласят:

- че данъчната основа за годината, през която настъпва данъчното събитие, включва всички нереализирани капиталови печалби, свързани със съответните активи, но не и нереализираните капиталови печалби при сделки с чисто вътрешен характер,
- че съдружниците в дружество, което премества седалището и ефективното си управление извън територията на Португалия, са данъчнозадължени за разликата между балансовата стойност на активите на дружеството (изчислена по пазарни цени към датата на преместването) и цената, на която са придобити съответните дружествени дялове,

Португалската република не е изпълнила задълженията си по член 49 ДФЕС и по член 31 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г. (ОВ L 1, 1994 г., стр. 3, наричано по-нататък „Споразумението за ЕИО“),

Правна уредба

- 2 С Декрет-закон № 159/2009 (Decreto-Lei № 159/2009) от 13 юли 2009 г. (*Diário da República I*, серия A, № 133 от 13 юли 2009 г.) се преномерират относимите към настоящия спор членове на CIRC. Съгласно постоянната практика на Съда наличието на неизпълнение на задължения трябва да се преценява от гледна точка на положението в държавата членка към момента на изтичането на срока, определен в мотивираното становище, и последващи промени не се вземат предвид от Съда. Този декрет-закон влиза в сила на 1 януари 2010 г., докато крайният срок, определен от Комисията, е бил 1 февруари 2009 г. Следователно в рамките на настоящия спор не могат да се вземат предвид изменения, приети след влизането в сила на Декрет-закон № 159/2009.

3 Членове 76 А, 76 В и 76 С от CIRC имат следната редакция:

„Член 76 А

Преместване на местоживеене

1. За определяне на облагаемата печалба за данъчната година, през която се преустановява дейността на предприятие, чието седалище или място на ефективно управление, намиращо се на територията на Португалия, се премества извън тази територия, включително и на европейско дружество и на европейско кооперативно дружество, печалби или загуби от цената на активите са разликите между пазарните стойности и счетоводните стойности, които са от значение за данъчното облагане, на неговите активи към датата на преустановяване на дейността.

2. Разпоредбите на параграф 1 не се прилагат по отношение на активите, които продължават да бъдат ефективно зачислени към постоянен обект на същото предприятие и да участват във формирането на облагаемата му печалба, щом като условията по член 68, параграф 3 са изпълнени *mutatis mutandis* по отношение на тези активи.

3. Разпоредбите на член 68, параграф 4 се прилагат *mutatis mutandis* при определяне на облагаемата печалба на постоянния обект.

4. В случаите по параграф 2 данъчните загуби, предхождащи преустановяването на дейността, могат да бъдат приспаднати от облагаемата печалба на постоянния обект на чуждестранното предприятие по ред и условия, предвидени в член 15.

5. Специалният режим, предвидени в параграфи 2, 3 и 4, не се прилага в случаите по член 67, параграф 10 от CIRC.

Член 76 В

Преустановяване на дейността на постоянния обект

Разпоредбите на параграф 1 от предходния член се прилагат *mutatis mutandis* при определянето на облагаемата печалба, която може да бъде отнесена към постоянния обект на чуждестранно предприятие, намиращо се на португалска територия:

- а) при преустановяване на неговата дейност на португалска територия;
- б) при преместване извън португалска територия, независимо от използваните за целта материални или правни механизми, на активите, зачислени към постоянния обект.

Член 76 С

Приложима към съдружниците правна уредба

1. За данъчната година, през която седалището и мястото на ефективно управление са преместени извън португалска територия, за целите на данъчното облагане на съдружниците се отчита разликата между балансовата стойност на активите към тази дата и цената на придобиване на съответните дружествени дялове, като се прилагат *mutatis mutandis* разпоредбите на член 75, параграфи 2 и 4.

2. За целите на прилагането на разпоредбите на предходния параграф оценката на активите се извършва по тяхната пазарна стойност.

3. Преместването на седалището на европейско дружество или на европейско кооперативно дружество не води само по себе си до прилагане на разпоредбите на параграф 1“.

- 4 Член 43, параграф 1 от CIRC е предвиждал, че „за реализирани капиталови печалби или загуби от обезценка на активи се [с]читат печалбите или загубите от дълготрайни активи, възникнали във връзка с възмездно прехвърляне, независимо от причината за това, както и възникналите вследствие на природни бедствия или в резултат на постоянното зачисляване на тези активи за други цели, различни от обичайно извършваната дейност“.
- 5 Член 43, параграф 2 от този кодекс е предвиждал, че капиталовите печалби и загубите от обезценка на активи съответстват на „разликата между нетната продажна цена, след приспадане на съответните разходи, и цената на придобиване след приспадане на повторните включвания или извършените амортизации“.
- 6 Съгласно член 43, параграф 3 от CIRC за продажна цена при възмездното прехвърляне на активите се е приемал размерът на насрещната престация, а за активите, постоянно зачислени за други цели, различни от обичайно упражняваната дейност, продажната цена е била тяхната пазарна стойност.

Досъдебна процедура

- 7 След като в светлината на наличната към онзи момент информация преценява, че Португалската република не изпълнява задълженията си по член 43 ЕО, прилагайки съгласно членове 76 А, 76 В и 76 С от CIRC незабавно данъчно облагане на нереализираните капиталови печалби при смяна на седалището и на ефективното управление на португалско дружество в друга държава членка или в случай на прехвърляне на активи от постоянен обект, намиращ се на португалска територия, в друга държава членка, на 29 февруари 2008 г. Комисията ѝ изпраща официално уведомително писмо, с което в съответствие с член 226 ЕО я кани да представи становището си.
- 8 В отговора си от 10 юли 2008 г. Португалската република оспорва позицията на Комисията.
- 9 На 1 декември 2008 г. Комисията приема мотивирано становище, в което преценява, че Португалската република не е изпълнила задълженията си по член 43 ЕО и член 31 от Споразумението за ЕИП, като е приела и оставила в сила 76 А, 76 В и 76 С от CIRC, и с което я приканва да предприеме необходимите мерки, за да се съобрази със задълженията си в срок от два месеца, считано от получаването на посоченото становище.
- 10 След като в отговора си от 6 април 2009 г. Португалската република продължава да поддържа, че приема становището на Комисията за неправилно, последната решава да предяви настоящия иск.

Производство пред Съда

- 11 С определение на председателя на Съда от 28 юни 2010 г. Кралство Дания, Федерална република Германия, Кралство Испания, Френската република, Кралство Нидерландия, Република Финландия, Кралство Швеция и Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия са допуснати да встъпят в подкрепа на исканията на Португалската република.
- 12 Вследствие на Решение от 29 ноември 2011 г. по дело National Grid Indus (C-371/10, Сборник, стр. I-12273) от всички встъпили страни е поискано, по реда на член 54а от Процедурния правилник на Съда, да представят писмено становище относно последиците, които трябва да се изведат в конкретния случай от посоченото съдебно решение.

- 13 Кралство Дания и Португалската република изпращат своя отговор в секретариата на Съда съответно на 21 и 27 март 2012 г. Федерална република Германия, Кралство Нидерландия и Обединеното кралство представят своя отговор в секретариата на Съда на 29 март 2012 г. Що се отнася до Кралство Испания, Френската република и Кралство Швеция, Комисията, те съобщават своя отговор в секретариата на Съда на 30 март 2012 г.

По допустимостта на иска

- 14 Макар португалското правителство да не изтъква в писменото си становище никакъв мотив за недопустимост на настоящия иск, Съдът може, както посочва генералният адвокат в точки 11–13 от своето заключение, да извърши служебна проверка за това дали условията, предвидени в член 256 ДФЕС за предявяване на иск за установяване на неизпълнение на задължение, са изпълнени.
- 15 В това отношение следва да се напомни, че изпратеното от Комисията до засегнатата държава членка официално уведомително писмо, както и мотивираното становище на тази институция определят предмета на спора, който не може след това да бъде разширяван. Следователно мотивираното становище и искът на Комисията трябва да се основават на същите твърдения за нарушения като повдигнатите в официалното уведомително писмо, с което започва досъдебното производство (вж. в този смисъл Решение от 10 септември 2009 г. по дело Комисия/Португалия, C-457/07, Сборник, стр. I-8091, точка 55 и Решение от 14 октомври 2010 г. по дело Комисия/Австрия, C-535/07, Сборник, стр. I-9483, точка 41).
- 16 Ако случаят не е такъв, подобна нередовност не може да се счита за отстранена само поради обстоятелството че държавата членка ответник е изложила съображения във връзка с мотивираното становище (вж. Решение по дело Комисия/Австрия, посочено по-горе, точка 41 и цитираната съдебна практика). Всъщност досъдебната процедура съставлява, съгласно постоянна съдебна практика, основополагаща гаранция не само за защита на правата на съответната държава членка, но и за да се гарантира, че предметът на спора в евентуалното съдебно производство ще бъде ясно определен (вж. по-специално Решение от 9 ноември 1999 г. по дело Комисия/Италия, C-365/97, Recueil, стр. I-7773, точка 35 и Решение от 10 април 2003 г. по дело Комисия/Португалия, C-392/99, Recueil, стр. I-3373, точка 133).
- 17 В конкретния случай обаче е видно, както Комисията приема в съдебното заседание, че официалното уведомително писмо, изпратено до Португалската република на 29 февруари 2008 г., не съдържа никаква референция за твърдяно нарушение на член 31 от Споразумението за ЕИП.
- 18 Вследствие на това жалбата трябва да бъде обявена за недопустима в частта, в която тя се отнася до нарушението на посочената разпоредба.
- 19 Всъщност Комисията не е разяснила достатъчно точно с какво член 76 С от CIRC, който предвижда по отношение на съдружниците незабавно данъчно облагане на нереализираните капиталови печалби, свързани с притежавани дялове от капитала на дружествата при преместване на тяхното седалище и на ефективното им управление в друга държава членка, може да представлява пречка пред свободата на установяване на въпросните дружества.
- 20 Следователно второто твърдение за нарушение на Комисията трябва да се обяви за недопустимо.

По иска

- 21 Преди всичко следва да се установи, че Комисията не оспорва правото на държавите членки да облагат възникналите на тяхна територия нереализирани капиталови печалби.
- 22 По същество тя упреква Португалската република за разликата в данъчното третиране на нереализираните капиталови печалби, въведена със спорните разпоредби между, от една страна, прехвърлянето на дейности от дружество в друга държава членка, и от друга страна, сходните прехвърляния, извършени на португалска територия. Когато дружествата упражняват правото си на свободно установяване и прехвърлят дейности от португалска територия към друга държава членка, според Комисията това не може да има за последица налагането на данъчни задължения, които да бъдат събирани по-рано или които да бъдат в размер, по-висок от размера на задълженията, приложими към дружество, прехвърлящо дейности, но оставащо на португалска територия. Следователно спорните разпоредби могли да породят пречки пред свободата на установяване и нарушавали член 49 ЕО.
- 23 Както посочва генералният адвокат в точки 26 и 49—54 от заключението си, в това отношение е безспорно, по-конкретно в светлината на Решение по дело *National Grid Indus*, посочено по-горе, че свободата на установяване е приложима към прехвърлянето на дейности от дружество от португалска територия в друга държава членка, и то независимо от това дали съответното дружество премества своето седалище и ефективното си управление извън португалската територия, или прехвърля активи от постоянен обект, намиращ се на португалската територия, в друга държава членка.
- 24 Член 49 налага премахване на ограниченията пред свободата на установяване. Тази свобода включва за учредените по законодателството на една държава членка дружества, които имат седалище съгласно устройствения им акт, място на управление или основно място на дейност в рамките на Европейската общност, правото да извършват дейността си в други държави членки посредством дъщерно дружество, клон или представителство (вж. Решение от 23 октомври 2008 г. по дело *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, Сборник, стр. I-8061, точка 28 и Решение от 25 февруари 2010 г. по дело *X Holding*, C-337/08, Сборник, стр. I-1215, точка 17).
- 25 Макар че според тяхната редакция разпоредбите на Договора за ЕС относно свободата на установяване имат за цел да осигурят правото на национално третиране в приемащата държава членка, те не допускат и държавата членка по произход да препятства установяването на свои граждани или на учредени по нейното законодателство дружества в друга държава членка (вж. Решение по дело *National Grid Indus*, посочено по-горе, точка 33 и цитираната съдебна практика).
- 26 По-нататък, съгласно постоянната съдебна практика всички мерки, с които се забранява, възпрепятства или се прави по-непривлекателно упражняването на тази свобода, трябва да се разглеждат като ограничения пред свободата на установяване (вж. Решение по дело *National Grid Indus*, посочено по-горе, точка 36 и цитираната съдебна практика).
- 27 Следователно, както изтъква Комисията в рамките на първото си твърдение за нарушение, се налага изводът, че членове 76 А и 76 В от CIRC съдържат ограничения пред свободата на установяване, като се има предвид, че при преместване от португалско дружество на неговото седалище и на ефективното му управление в друга държава членка, както и при частично или пълно преместване на активите на постоянен обект на чуждестранно дружество в Португалия, намиращо се на португалска територия, в друга държава членка, такова дружество е поставено във финансово отношение в по-неблагоприятно положение в сравнение със сходно дружество, което запазва своята дейност на португалска територия.
- 28 В действителност по силата на тези разпоредби португалско дружество, което премества седалището и ефективното си управление извън португалска територия, е облагано върху нереализираните капиталови печалби. Случаят обаче не е такъв, когато това дружество запазва своето седалище на португалска територия, тъй като то е облагано само за реализираните

капиталови печалби. Всъщност посочените разпоредби предвиждат и облагане на нереализираните капиталови печалби при частично или пълно прехвърляне на активите от постоянен обект на чуждестранно дружество в Португалия, намиращ се на португалска територия, в друга държава членка, докато прехвърлянето на активи на португалска територия не води до такова облагане. Тази разлика в третирането може да възпира дружествата да прехвърлят своите дейности от португалска територия в други държави членки (вж. в този смисъл Решение от 6 септември 2012 г. по дело *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, C-380/11, точка 36).

- 29 Констатираната по този начин разлика в третирането не може да се обясни с обективна разлика в положението. Всъщност, както по същество изтъква генералният адвокат в точки 55, 94—99 и 111 от своето заключение, относно правна уредба на държава членка, предвиждаща данъчно облагане на възникналите на нейна територия капиталови печалби, положението на дружество, което премества седалището и ефективното си управление в друга държава членка, и положението на дружество, което прехвърля част или всички активи, зачислени към постоянен обект в Португалия, в друга държава членка, от гледна точка на облагането на възникналите в първата държава членка капиталови печалби преди извършването на посочените действия, е аналогично на това на дружество, което ограничава тези действия само на националната територия (вж. в този смисъл Решение по дело *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, посочено по-горе, точка 37).
- 30 Доколкото член 76 В, буква а) от CIRC предвижда данъчно облагане в положение, при което преустановяването на дейността на португалска територия е последица не от прехвърлянето на всички дейности, свързани с постоянен португалски обект, в друга държава членка, а от преустановяване от данъчнозадълженото дружество на съответната икономическа дейност, в светлината на член 43 от CIRC следва да се установи, че не е налице разлика в третирането на положение, попадащо в обхвата на член 49 ДФЕС, и на положение с чисто вътрешен характер. Всъщност, както изтъква Португалската република, посоченият член 43 от CIRC предвижда по отношение на португалските дружества облагане на нереализираните капиталови печалби, свързани с отклоненията от обичайната икономическа дейност на тези дружества активи. Следователно в това отношение не е налице ограничение на свободата на установяване.
- 31 Що се отнася до съществуването на евентуално оправдание за установеното ограничение на свободата на установяване, както и за неговия пропорционален характер, следва да се припомни, че в Решение по дело *National Grid Indus*, посочено по-горе, точка 86, Съдът е приел, че член 49 ДФЕС не допуска правна уредба на държава членка, която налага незабавното събиране на данъка върху нереализираните капиталови печалби, свързани с активите на дружество, преместващо своето място на ефективно управление в друга държава членка, в момента на самото преместване.
- 32 Всъщност, видно от точка 73 от Решение по дело *National Grid Indus*, посочено по-горе, национална правна уредба, предлагаща на дружество, преместващо своето място на ефективно управление в друга държава членка, избора между, от една страна, незабавното плащане на размера на данъка, и от друга страна, отложеното плащане на размера на посочения данък, евентуално заедно с лихви съгласно приложимото законодателство, би представлявала мярка, накърняваща свободата на установяване в по-малка степен от разглежданите в главното производство мерки.
- 33 В това отношение се налага констатацията, че в писмения си отговор на въпроса на Съда, посочен в точка 12 от настоящото решение, Португалската република приема, че ако Съдът установи, че нейното законодателство ограничава ефективно упражняването на свободата на установяване, нейно задължение би било да въведе в своето национално законодателство възможност за дружествата, желаещи да преместят седалището си в друга държава членка, да не бъдат задължени незабавно да заплащат пълния размер на данъка върху нереализираните капиталови печалби, възникнали на португалска територия.
- 34 Следва да се допълни, че противно на това, което Португалската република е изтъкнала в съдебното заседание, същият извод като направения в точка 31 от настоящото съдебно решение се налага по отношение на облагането на нереализираните капиталови печалби,

свързани с активите, зачислени на постоянен обект, намиращ се на територията на Португалия, прехвърляни в друга държава членка. Бележката, съдържаща се в точка 57 от Решение по дело National Grid Indus, посочено по-горе, съгласно която „активите на дадено дружество са пряко предназначени за извършване на икономически дейности, насочени към генерирането на печалба“ и на която се основава Португалската република, е направена не в рамките на анализа на ограничителния характер на националната правна уредба, относима към настоящото дело, а в рамките на анализа на нейната пропорционалност, доколкото тя отказва да отчита загубите от обезценка на активите, реализирани след преместване на мястото на ефективно управление на дружество в друга държава членка. Следователно, както изтъква генералният адвокат в точка 102 от своето заключение, от това съображение на Съда не може да се изведе последицата, че от една страна, целта на зачисляването на активите на постоянен обект към цялостната икономическа дейност в друга държава членка, и от друга страна, прехвърлянето на такива активи в друга държава членка при преустановяване на дейността на посочения постоянен обект в първата държава членка, са съпоставими положения.

- 35 В светлината на всички тези съображения следва да се установи, че първото твърдение за нарушение на Комисията, доколкото е изведено от нарушение на член 49 ДФЕС, е основателно в частта, в която то се отнася до преместването от португалско дружество на неговото седалище и ефективно управление в друга държава членка или до преместването от чуждестранно дружество в Португалия, на част или на всички активи, зачислени на постоянен обект в Португалия, от Португалия в друга държава членка, а в останалата ѝ част жалбата следва да се отхвърли.

По съдебните разноски

- 36 По силата на 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 Португалската република и последната е загубила делото, тя трябва да бъде осъдена да заплати разноските.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

- 1) Като е приела и оставила в сила членове 76 А и 76 В от Кодекса за корпоративно подоходно облагане (*Código português do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*) — приложими при преместване на седалището съгласно устройствения акт на португалско дружество и на неговото ефективно управление в друга държава членка или при прехвърляне от страна на чуждестранно за Португалия дружество на част или на всички негови активи, зачислени на постоянен обект в Португалия, от Португалия в друга държава членка — които предвиждат незабавното облагане на нереализирани капиталови печалби, свързани със съответните активи, но не и нереализираните капиталови печалби от сделки с чисто вътрешен характер, Португалската република не е изпълнила задълженията си по член 49 ДФЕС.
- 2) Отхвърля иска в останалата му част.
- 3) Осъжда Португалската република да заплати съдебните разноски.

Подписи