

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

5 май 2011 година *

По дело C-384/09

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Tribunal de grande instance de Paris (Франция) с акт от 9 септември 2009 г., постъпил в Съда на 29 септември 2009 г., в рамките на производство по дело

Prunus SARL,

Polonium SA

срещу

Directeur des services fiscaux,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н К. Lenaerts, председател на състав, г-н D. Šváby, г-жа R. Silva de Lapuerta, г-н E. Juhász и г-н G. Arestis (докладчик), съдии,

* Език на производството: френски.

генерален адвокат: г-н P. Cruz Villalón,
секретар: г-жа R. Şereş, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 23 септември 2010 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Prunus SARL и Polonium SA, от адв. P. Guillet и адв. E. Clément, адвокати,
- за френското правителство, от г-н G. de Bergues, г-н A. Adam и г-н J.-S. Pilczet, в качеството на представители,
- за белгийското правителство, от г-н J.-C. Halleux и г-жа M. Jacobs, в качеството на представители,
- за датското правителство, от г-жа B. Weis Fogh, в качеството на представител,
- за естонското правителство, от г-н L. Uibo, в качеството на представител,
- за испанското правителство, от г-н M. Muñoz Pérez, в качеството на представител,

- за италианското правителство, от г-жа G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от г-н P. Gentili, avvocato dello Stato,

- за нидерландското правителство, от г-жа C. Wissels и г-жа B. Koorman, в качеството на представители,

- за шведското правителство, от г-жа A. Falk и г-жа C. Meyer-Seitz, в качеството на представители,

- за правителството на Обединеното кралство, от г-жа H. Walker, в качеството на представител, подпомагана от г-жа S. Ford, barrister,

- за Европейската комисия, от г-н R. Lyal и г-н J.-P. Kerpenne, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 9 декември 2010 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 63 и сл. ДФЕС. Повдигнатите по настоящото дело въпроси се състоят основно в това да се

определи, от една страна, дали френският данък върху пазарната стойност на недвижимите имоти, притежавани във Франция от дружество, установено в държава членка, се прилага и когато дружеството е установено в отвъдморска страна и територия (наричана по-нататък „ОСТ“), в конкретния случай Британските Вирджински острови, и от друга страна, дали солидарната отговорност за плащането на този данък, която тежи върху всяко юридическо лице, подставено между длъжника на посочения данък и недвижимите имоти, разположени във Франция, съставлява ограничение на свободното движение на капитали.

- 2 Искането е представено в рамките на спор между Prunus SARL (наричано по-нататък „Prunus“) и Polonium SA (наричано по-нататък „Polonium“) от една страна, и генералния данъчен директор и директора на данъчните служби на Aix-en-Provence (наричани по-нататък заедно „френската данъчна администрация“) относно плащането, което Prunus е било солидарно задължено да извърши поради облагането с данъка върху пазарната стойност на недвижимите имоти, притежавани във Франция от юридически лица (наричан по-нататък „данъкът от 3%“), на две дружества, които притежават дялови участия в дружествения капитал на Prunus.

Правна уредба

Право на Съюза

- 3 На 25 юли 1991 г. Съветът приема Решение 91/482/ЕИО относно асоцииране на отвъдморските страни и територии към Европейската икономическа общност (ОВ L 263, стр. 1, наричано по-нататък „шестото решение ОСТ“), което е било приложимо до 1 декември 2001 г.

- 4 Що се отнася до движението на капитали, член 180, параграф 1 от шестото решение ОСТ гласи:

„По отношение на движенията на капитали, свързани с инвестициите и текущите плащания, компетентните власти на ОСТ и държавите — членки на Общността, се въздържат да предприемат в областта на обменните операции мерки, които биха били несъвместими със задълженията им, произтичащи от прилагането на разпоредбите на настоящото решение в областта на търговията със стоки и услуги, на установяването и на промишленото сътрудничество. Тези задължения обаче не възпрепятстват прилагането на необходими мерки за защита поради причини, свързани със сериозни икономически затруднения или тежки проблеми с платежния баланс.“

- 5 На 27 ноември 2001 г. Съветът приема Решение 2001/822/ЕО за асоцииране на откъдморските страни и територии към Европейската общност („решение за откъдморско асоцииране“) (ОВ L314, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 25, стр. 74, наричано по-нататък „седмото решение ОСТ“), влязло в сила на 2 декември 2001 г.
- 6 По отношение на движенията на капитали член 47, параграф 1, буква б) от седмото решение ОСТ предвижда, че без да се засяга действието на параграф 2 на този член, „по отношение на сделки по капиталовата сметка на платежния баланс държавите членки и властите на ОСТ няма да налагат ограничения върху свободното движение на капитали за преки инвестиции в дружества, образувани в съответствие със законите на приемащата държава членка, страна или територия и гарантират, че активите, придобити от такива инвестиции и други печалби, произтичащи от тях, могат да се реализират и репатрират“. Параграф 2 на същия член предвижда, че Европейският съюз, държавите членки и ОСТ

могат наред с останалото да предприемат мерки, упоменати *mutatis mutandis* в член 64 ДФЕС в съответствие с определените в него условия.

Национално право

- 7 Член 990 D и сл. от Code général des impôts (наричан по-нататък „CGI“) се числят към мерките, приети от френския законодател за борба срещу определена форма на избягване на данъци.

- 8 Член 990 D и сл. от CGI, както са приложими към фактите в спора по главното производство, предвиждат:

„Юридическите лица, които пряко или чрез подставено лице притежават един или няколко недвижими имота, разположени във Франция, или са носители на вещни права върху тях, се облагат с годишен данък, съответстващ на 3 % от пазарната стойност на посочените недвижими имоти или права.

Счита се, че притежава недвижими имоти или вещни права върху такива във Франция чрез подставено лице всяко юридическо лице, което притежава дялово участие, каквато и да е неговата форма и размер, в юридическо лице, което е собственик на тези имоти или права, или което притежава дялово участие в трето юридическо лице, самото то собственик на имотите или правата, или подставено във веригата на дялови участия. Тази разпоредба се прилага независимо от броя на подставените юридически лица.“

- 9 Член 990 E от CGI, както е приложим към фактите в спора по главното производство, предвижда:

„Данъкът, предвиден в член 990 D, не се прилага:

1. Спрямо юридическите лица, чиито недвижими активи във Франция, по смисъла на член 990 D, съставляват по-малко от 50 % от общите им активи във Франция; с оглед на прилагането на тази разпоредба в недвижимите активи не се включват активите, които юридическите лица по член 990 D или подставените лица са предназначили за своята професионална дейност, различна от покупко-продажба на недвижими имоти;

2. Спрямо юридическите лица, които имат седалище в държава или територия, с която Франция е сключила спогодба за административно сътрудничество в борбата срещу данъчните измами и избягването на данъци, и които декларират ежегодно, не по-късно от 15 май, на мястото, определено с предвиденото в член 990 F постановление, местонахождението, състоянието и стойността на имотите, притежавани към 1 януари, самоличността и адреса на своите съдружници към същата дата, както и броя на притежаваните от всеки от тях акции или дялове;

3. Спрямо юридическите лица, които имат място на действително управление във Франция и спрямо останалите юридически лица, които по силата на договор не трябва да бъдат подлагани на по-тежко данъчно облагане, когато предоставят ежегодно информация или поемат и изпълняват задължението да предоставят информация на данъчната администрация, по нейно искане, относно местонахождението и състоянието на недвижимите имоти, притежавани към 1 януари, самоличността и адреса на своите акционери, съдружници или други членове, броя на акциите, дяловете или другите права, притежавани от всеки от тях, и доказателства за установяването си за данъчни цели. Задължението се поема от датата, на която юридическото лице придобива недвижимите

имоти или права върху тях, или дяловите участия по член 990 D, или за имоти, права или дялови участия, вече притежавани към 1 януари 1993 г., не по-късно от 15 май 1993 г.;

[...]

- 10 Член 990 F от CGI, както е приложим към фактите в спора по главното производство, гласи:

„Данъкът се дължи съразмерно на недвижимите имоти или вещни права върху такива, притежавани към 1 януари на годината на данъчно облагане, с изключение на имотите, редовно вписани в резерва на юридическите лица, които упражняват професия търговец на недвижими имоти или строителен предприемач. Когато съществува верига на дялови участия, данъкът се дължи от юридическото лице или лица, които в тази верига са най-близки до недвижимите имоти или вещните права върху такива и които не са освободени съгласно точка 2° или 3° на член 990 E. Всяко юридическо лице, подставено между длъжника или длъжниците на данъка и недвижимите имоти или вещните права върху тях, е солидарно отговорно за плащането на този данък.

Юридическото лице, което поради неспазване на предвиденото в точка 3° на член 990 E задължение е попаднало в приложното поле на данъка по член 990 D, може да бъде освободено от него, считано от годината, в която то предостави на данъчната администрация данните, споменати в посочената точка 3°, и поеме ново задължение да ѝ ги предоставя впоследствие при поискване от същата.

Данъчнозадължените лица трябва да декларират ежегодно, не по-късно от 15 май, местонахождението, състоянието и стойността на разглежданите имоти и вещни права върху такива. Тази декларация, придружена от плащането на данъка, се депозира на мястото, определено в постановлението на министъра, който отговаря за бюджета.

Данъкът се събира принудително според правилата и съгласно санкциите и гаранциите, приложими към правата на вписване. Към данъка са приложими и разпоредбите на член 223 quinquies A.

В случай на прехвърляне на недвижимия имот посоченият в I на член 244 bis A представител е отговорен за плащането на данъка, който остава дължим към тази дата.“

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 11 Prunus, дружество със седалище във Франция, е изцяло притежавано от Polonium, холдингово дружество по люксембургското право със седалище в Люксембург. Последното от своя страна е притежавано в равни дялове от Lovett Overseas SA и Grebell Investments SA (наричани по-нататък „Lovett и Grebell“), дружества, регистрирани в Британските Вирджински острови.
- 12 През периода 1998—2002 г. Prunus притежава пряко или непряко редица недвижими имоти, разположени на френска територия.
- 13 Prunus и Polonium са спазили задълженията си за деклариране и са били освободени от плащането на данъка от 3% съгласно член 990 E от CGI.
- 14 Обратно, Lovett и Grebell, последни звена във веригата на дялови участия, са били обложени с този данък, основан на пазарната стойност на недвижимите имоти, притежавани пряко или непряко от Prunus във Франция, всяко от тях в размер на 50%, тъй като условията за освобождаване, поставени в член 900 E, трета алинея от CGI не са налице по отношение на тези две дружества.

- 15 На 19 септември 2005 г. и 24 януари 2006 г. френската данъчна администрация поканва Prunus да плати сумите, дължими от Lovett и Grebell на основание уведомления за данъчна корекция от 7 май 2003 г. в качеството му на солидарен длъжник на данъка от 3%, дължим от тези дружества. Тъй като жалбите, подадени от Prunus на 30 септември 2005 г. и на 8 февруари 2006 г., са отхвърлени с решение от 12 декември 2006 г., Prunus обжалва това решение за отхвърляне пред Tribunal de grande instance de Paris, за да бъде освободено от посочения данък за 2001 г. и 2002 г. в качеството си на солидарен длъжник.
- 16 Tribunal de grande instance de Paris приема, че е процесуално допустимо Polonium да предяви иск редом с Prunus, поради това че изцяло притежава дяловете на същото.
- 17 В този контекст Tribunal de grande instance de Paris решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Допускат ли член 56 и сл. ЕО законодателство като създаденото с член 990D и сл. от Code général des impôts, което предоставя на юридическите лица с място на действително управление във Франция или, след 1 януари 2008 г., в държава — членка на Европейския съюз, възможността да се ползват от освобождаване от спорния данък и което, що се отнася до юридическите лица, чието място на действително управление е на територията на трета страна, поставя тази възможност в зависимост от съществуването на сключена между Франция и тази страна спогодба за административно сътрудничество в борбата срещу данъчните измами и избягването на данъци или от обстоятелството, че по силата на договор, съдържащ клауза за недопускане на основана на гражданството дискриминация, тези юридически лица не трябва да бъдат подлагани на по-тежко данъчно облагане от това, на което са подложени юридическите лица с място на действително управление във Франция?

- 2) Допускат ли член 56 и сл. ЕО законодателство като създаденото с член 990 F от Code général des impôts, което разрешава на данъчната администрация да държи солидарно отговорно за плащането на предвидения в член 990 D и сл. от Code général des impôts данък всяко юридическо лице, подставено между длъжника или длъжниците на данъка и недвижимите имоти или вещните права върху тях?“

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 18 С първия си въпрос запитващата юрисдикция пита по същество дали принципът на свободно движение на капитали трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като разглежданата по главното производство, която освобождава от данъка върху пазарната стойност на недвижимите имоти, разположени на територията на една държава — членка на Европейския съюз, дружествата със седалище на територията на тази държава и която обуславя това освобождаване, за дружество, чието седалище е на територията на ОСТ, от наличието на спогодба за административно сътрудничество, сключена между посочената държава членка и тази територия с цел борба срещу данъчните измами и избягването на данъци, или от обстоятелството, че по силата на договор, съдържащ клауза за недопускане на дискриминация според мястото на установяване, тези юридически лица не трябва да бъдат подлагани на по-тежко данъчно облагане от това, на което са подложени дружествата, установени на територията на държава членка.
- 19 Тъй като Британските Вирджински острови, където са регистрирани Lovett и Grebell, фигурират в списъка на ОСТ в приложение II към Договора за ФЕС, следва да се разгледа въпросът дали член 63 ДФЕС се прилага към движенията на капитали между държавите членки и ОСТ.

- 20 В това отношение трябва да се констатира, че член 63 ДФЕС забранява „всички ограничения върху движението на капитали между държавите членки и между държавите членки и трети страни“. Предвид неограниченото териториално приложно поле на посочената разпоредба, трябва да се приеме, че същата непременно се прилага към движението на капитали към и от ОСТ.
- 21 При тези условия трябва да се обсъди дали национална правна уредба като разглежданата по главното производство би могла да възпрепятства свободното движение на капитали.
- 22 Следва да се припомни, че разглежданата по главното производство национална правна уредба вече е разглеждана от Съда в контекста на член 63 ДФЕС в Решение от 11 октомври 2007 г. по дело ELISA (C-451/05, Сборник, стр. I-8251) и на член 40 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г. (ОВ L 1, 1994 г., стр. 3) в Решение от 28 октомври 2010 г. по дело *Établissements Rimbaud* (C-72/09, Сборник, стр. I-10659). От Решение по дело ELISA, посочено по-горе (точка 60), обаче следва, че трансгранична инвестиция в недвижим имот като разглежданата по главното производство представлява движение на капитали по смисъла на член 63 ДФЕС.
- 23 Вече е било констатирано в посочените по-горе решения по дело ELISA и по дело *Établissements Rimbaud*, че национална правна уредба като разглежданата по главното производство съставлява ограничение на принципа на свободно движение на капитали, доколкото юридическите лица, чието място на управление не е във Франция, са подложени, за разлика от останалите данъчнозадължени лица, по силата на член 990 E, точки 2 и 3 от CGI, на допълнително условие, за да могат да се ползват от предимство, а именно това, свързано с наличието на спогодба или договор, сключен между Френската република и съответната държава. При липсата на такава спогодба юридическо лице, чието място на управление не е във Франция, се оказва лишено от възможността успешно да поиска освобождаването си от данъка от 3 % по силата на член 990 D и член 990 E, точки 2 и 3 от CGI. Това допълнително условие би могло да доведе de facto, за тази категория юридически лица, до постоянен режим на неосвобождаване от

посочения данък, който прави инвестирането в недвижими имоти във Франция по-малко привлекателно за тези дружества — чуждестранни лица.

- 24 В делото по главното производство е безспорно, че между Френската република и Британските Вирджински острови не са били подписани нито спогодба за административно сътрудничество в борбата срещу данъчните измами и избягването на данъци, нито договор, по силата на който юридическите лица, чието седалище не е във Франция, не трябва да бъдат подлагани на по-тежко данъчно облагане от юридическите лица със седалище в тази държава членка.
- 25 От това следва, че юридическите лица със седалище в Британските Вирджински острови се оказват лишени от възможността да се ползват от освобождаването от данъка от 3%. Следователно този режим прави инвестирането в недвижими имоти във Франция по-малко привлекателно за тези дружества — чуждестранни лица. При това положение разглежданото по главното производство законодателство съставлява за посочените дружества ограничение на свободното движение на капитали, което е по принцип забранено от член 63 ДФЕС.
- 26 Същевременно следва да се провери и дали, както поддържат френското правителство и Европейската комисия, ограничение като разглежданото по главното производство може да се счита за ограничение, действащо към 31 декември 1993 г., по силата на прилагането на член 64, параграф 1 ДФЕС.
- 27 Съгласно член 64, параграф 1 ДФЕС забраната за ограничения на свободното движение на капитали по смисъла на член 63 ДФЕС не накърнява прилагането спрямо трети държави на ограничения, действащи към 31 декември 1993 г. по силата на националното право или на правото на Съюза, що се отнася до движението на капитали от или към такива трети държави, свързано с преки инвестиции, включително инвестициите в недвижими имоти.

- 28 В това отношение трябва да се определи най-напред дали ОСТ, за целите на прилагането на разпоредбите на договора, свързани със свободното движение на капитали, трябва да се приравнят на държави членки или на трети държави.
- 29 Следва да се припомни, че Съдът вече е постановил, че ОСТ са предмет на особен режим на асоцииране, дефиниран в четвъртата част от договора по начин, че общите разпоредби на договора, чието териториално приложно поле по принцип е ограничено до държавите членки, не се прилагат спрямо тях без изрично препращане (вж. решения от 12 февруари 1992 г. по дело *Leplat*, C-260/90, *Recueil* стр. I-643, точка 10, от 28 януари 1999 г. по дело *Van der Kooy*, C-181/97, *Recueil* стр. I-483, точка 37, от 22 ноември 2001 г. по дело *Нидерландия/Съвет*, C-110/97, *Recueil* стр. I-8763, точка 49, както и от 12 септември 2006 г. по дело *Eman и Sevinger*, C-300/04, *Recueil* стр. I-8055, точка 46). Следователно ОСТ се ползват от разпоредбите на правото на Съюза по начин, аналогичен на държавите членки, само когато такова приравняване на ОСТ с държавите членки е изрично предвидено в правото на Съюза.
- 30 Трябва обаче да се констатира, че договорите за ЕС и за ФЕС не съдържат никакво изрично споменаване на движението на капитали между държавите членки и ОСТ.
- 31 От това следва, че ОСТ се ползват от предвидената в член 63 ДФЕС либерализация на движението на капитали в качеството си на трети държави.
- 32 Подобно тълкуване се подкрепя от разпоредбите на седмото решение ОСТ, изработено в момент, когато се осъществява либерализацията на движението на капитали по отношение на трети държави. Всъщност член 47, параграф 2 от посоченото решение гласи, че член 64 ДФЕС е приложим *mutatis mutandis* към ОСТ.

- 33 По-нататък следва да се разгледа дали ограничение като това, произтичащо от разглежданото по главното производство законодателство, което се отнася до инвестиции в недвижими имоти, може да се счита за ограничение, действащо към 31 декември 1993 г.
- 34 В това отношение Съдът вече е постановил, че понятието „ограничение, действащо към 31 декември 1993 г.“ предполага, че правната уредба, в която се вписва разглежданото ограничение, от тази дата без прекъсване е част от правовия ред на съответната държава членка. Наистина, ако това не е така, една държава членка би могла във всеки един момент да въведе отново ограничения на движението на капитали към или от трети държави, които са съществували в националния правов ред към 31 декември 1993 г., но които не са били запазени в сила (Решение от 18 декември 2007 г. по дело А, С-101/05, Сборник стр. I-11531, точка 48).
- 35 От предадената на Съда преписка по делото е видно, че разглежданата по главното производство правна уредба е приета със Закон № 92-1376 от 30 декември 1992 г. за приемане на Закон за бюджета за 1993 г. (JORF № 304 от 31 декември 1992 г.), влязъл в сила на 1 януари 1993 г. Следователно произтичащото от това законодателство ограничение на свободното движение на капитали от ОСТ е съществувало преди датата 31 декември 1993 г., предвидена в член 64, параграф 1 ДФЕС.
- 36 Освен това не се оспорва, че в редакцията на разпоредбите на правната уредба, действаща към 31 декември 1993 г., и тази, приложима през 2001 и 2002 данъчна година, разглеждана в спора по главното производство, има само няколко редакционни различия, които с нищо не засягат логиката на правната уредба, която е била част от правовия ред на засегнатата държава членка без прекъсване от 31 декември 1993 г.
- 37 От това следва, че ограниченията, произтичащи от национална правна уредба като разглежданата по главното производство, са приети спрямо ОСТ по силата на член 64, параграф 1 ДФЕС.

- 38 При тези условия на първия поставен въпрос трябва да се отговори, че член 64, параграф 1 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че член 63 ДФЕС не накърнява прилагането на национално законодателство, действащо към 31 декември 1993 г., което освобождава от данъка върху пазарната стойност на недвижимите имоти, разположени на територията на една държава — членка на Европейския съюз, дружествата със седалище на територията на тази държава и което обуславя това освобождаване, за дружество, чието седалище се намира на територията на ОСТ, от съществуването на спогодба за административно сътрудничество, сключена между посочената държава членка и тази територия с цел борба срещу данъчните измами и избягването на данъци, или от обстоятелството, че по силата на договор, съдържащ клауза за недопускане на основана на гражданството дискриминация, тези юридически лица не трябва да бъдат подлагани на по-тежко данъчно облагане от това, на което са подложени дружествата, установени на територията на същата тази държава членка.

По втория въпрос

- 39 Предвид гореизложените съображения не следва да се отговаря на втория въпрос.

По съдебните разноски

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

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

Член 64, параграф 1 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че член 63 ДФЕС не накърнява прилагането на национално законодателство, действащо към 31 декември 1993 г., което освобождава от данъка върху пазарната стойност на недвижимите имоти, разположени на територията на една държава — членка на Европейския съюз, дружествата със седалище на територията на тази държава и което обуславя това освобождаване, за дружество, чието седалище се намира на територията на страна и отвъдморска територия, от съществуването на спогодба за административно сътрудничество, сключена между посочената държава членка и тази територия с цел борба срещу данъчните измами и избягването на данъци, или от обстоятелството, че по силата на договор, съдържащ клауза за недопускане на основана на гражданството дискриминация, тези юридически лица не трябва да бъдат подлагани на по-тежко данъчно облагане от това, на което са подложени дружествата, установени на територията на същата тази държава членка.

Подписи