Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
G. HOGAN
представено на 19 ноември 2020 година [1]

Дело C-388/19

MK
срещу
Autoridade Tributária e Aduaneira

(Преюдициално запитване от Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Данъчен арбитражен съд (Център за административен арбитраж), Португалия)

„Преюдициално запитване — Членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС — Свободно движение на капитали — Проверка, която трябва да се извърши — Принцип на недопускане на дискриминация — Данъчно законодателство — Данък върху инвестиционен доход, получен при прехвърляне на недвижимо имущество — Местни и чуждестранни лица — Сходство на положенията — По-голяма данъчна тежест за чуждестранните лица — Равно третиране — Възможност чуждестранните лица да изберат режима, приложим за местните лица“

I. Въведение

1. Преюдициалното запитване, което изисква тълкуване на членове 18 ДФЕС, 63 ДФЕС, 64 ДФЕС и 65 ДФЕС, е отправено в рамките на данъчен спор между жалбоподателя MK и Autoridade Tributária e Aduaneira (Митнически и данъчен орган, Португалия). Запитването е свързано с акт за установяване на данъчно задължение, издаден от данъчния орган по отношение на доход на жалбоподателя за 2017 г. Запитването отново повдига въпроса кое може да се приеме за форма на дискриминация при данъчното облагане на местни и чуждестранни лица.

2. MK пребивава във Франция. С подадената от него жалба той по същество се оплаква, че поради статута си на чуждестранно лице в Португалия е бил задължен да плати по-висока ставка на данъка върху инвестиционния доход, получен при разпореждането с актив в тази държава. Съответно настоящото дело повдига въпроса дали, за да се установи наличието на дискриминация, а оттам и на ограничение на свободното движение на капитали, е необходимо да се направи цялостна оценка на всички последици от прилагането на специален режим на данъчно облагане. Казано по друг начин, въпросът е дали за тази цел трябва да се сравнят всички данъчни възможности, които са налични за лица, пребиваващи в друга държава членка, с тези, които са налични за местните лица на държавата членка, в която се извършва данъчното облагане, или, алтернативно, дали това сравнение трябва да се направи по отношение на всяка от тези възможности, разгледани поотделно.

3. Преди да премина към разглеждане на тези въпроси, следва първо да изложа относимите разпоредби както от националното право, така и от правото на ЕС.

1 Език на оригиналния текст: английски.

II. Правна уредба

4. Член 10, параграф 1, буква а) от Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Кодекс за данъците върху доходите на физическите лица, наричан по-нататък „Кодекс за ДДФЛ“) определя понятието „инвестиционен доход“, както следва:

„1. Инвестиционен е всеки доход, който не може да се разглежда като такъв от стопанска или професионална дейност, от капитал или от недвижимо имущество и е получен в резултат на:

а) възмездно прехвърляне на вещни права върху недвижимо имущество и използване на каквито и да било вещи от личното имущество за стопанска или професионална дейност, която се упражнява самостоятелно от техния собственик“.

5. Член 15 („Приложно поле“), параграфи 1 и 2 от Кодекса за ДДФЛ предвижда, че:

„1. В случай на лица, пребиваващи на територията на Португалия, с данък върху доходите на физическите лица се облагат всички доходи, включително доходите, получени извън територията на Португалия.

2. В случай на чуждестранни лица данък върху доходите на физическите лица се заплаща само върху доходи, получени на територията на Португалия“.

6. За целите на член 18, параграф 1, буква h) от Кодекса за ДДФЛ следните доходи следва да се считат за получени на територията на Португалия:

„h) доход от недвижимо имущество, намиращо се на тази територия, включително инвестиционен доход в резултат на прехвърлянето му“.

7. Към датата на настъпване на фактите в главното производство член 43 („Инвестиционни доходи“), параграфи 1 и 2 от Кодекса за ДДФЛ в редакцията му съгласно Закон № 42/2016 от 28 декември 2016 г. (OE/2013), гласи следното:

„1. Размерът на доходите, определени като инвестиционни, е равен на разликата между инвестиционните доходи и инвестиционните загуби през една и съща година, определени в съответствие със следващите членове.

2. Посочената в предходния параграф разлика, независимо дали положителна или отрицателна, свързана с извършени от местни лица прехвърляния по член 10, параграф 1, букви а), b) и c), се отчита в размер само на 50 %“.

8. Член 68, параграф 1 от Кодекса за ДДФЛ въвежда таблица за прогресивно облагане на различните данъчни етажи. През 2017 г. данъчните ставки са били следните[2]:

Облагаем доход (в евро)	Ставка (процент)	
	Нормална (А)	Средна (Б)
До 7 091	14,50	14,500
От 7 091 до 20 261 включително	23,00	17,367
От 20 261 до 40 522 включително	28,50	22,621
От 40 522 до 80 640 включително	35,00	24,967
От 80 640 нагоре	48,00	–

9. Съгласно член 68а допълнителен данък „солидарност“ от 2,5 % се прилага за облагаем доход между 80 000 EUR и 250 000 EUR; над тази сума данъкът „солидарност“ е 5 %.

10. В редакцията, приложима в главното производство, член 72 от Кодекса за ДДФЛ гласи:

„1. Със самостоятелна ставка от 28 % се облагат:

a) инвестиционните доходи по член 10, параграф 1, букви a) и d), получени от лица, които не пребивават на територията на Португалия, при условие че не произтичат от място на стопанска дейност на тази територия;

[…]

9. Лица, установени в друга държава — членка на Европейския съюз или на Европейското икономическо пространство, при условие че в последния случай има обмен на данъчна информация, могат да изберат доходите по параграф 1, букви a) и b) и параграф 2 да бъдат облагани със ставката, която би била приложима в съответствие с таблицата в член 68, параграф 1, ако тези доходи бяха получени от местни лица на територията на Португалия.

10. За целите на определянето на ставката, посочена в предходния параграф, се вземат предвид всички доходи, включително получените извън посочената територия, при същите условия като приложимите за местните лица.

[…]“.

2 От информацията, предоставена от запитващата юрисдикция, е видно, че понятието „средна ставка“ (колона Б от таблицата по-долу) се отнася до размера на облагаемия доход, съответстващ на горната граница на всеки данъчен етаж. Всички облагаеми доходи над тази граница ще бъдат облагани на базата на „нормалната ставка“ (колона А от таблицата) на следващия данъчен етаж.

III. Фактите по спора в главното производство и преюдициалното запитване

11. На 31 май 2018 г. MK подава до португалския данъчен орган данъчна декларация за финансовата 2017 г. по Образец 3 IRS (данък върху доходите на физическите лица). В тази декларация MK декларира, в допълнение към определен доход от недвижими имоти, и инвестиционен доход, получен при препродажба на сграда, намираща се в Португалия. На лицевата страна на данъчната декларация в графа 8Б жалбоподателят отбелязва поле 4 („чуждестранно лице“), поле 6 („лице, установено в държава от ЕС“) и поле 7 (избор на облагане, приложимо за чуждестранни лица), като се отказва от възможността по поле 9 (облагане с общите данъчни ставки, предвидени в член 68 от Кодекса за ДДФЛ) и възможността по поле 10 (избор на облагане съгласно правната уредба, приложима за местни лица).

12. На 5 юли 2018 г. данъчният орган издава акт за установяване на данъчно задължение в размер на 24 654,22 EUR, изчислено чрез прилагане на специалната данъчна ставка от 28 % до 100 % за инвестиционните доходи от недвижимо имущество. Съответно органът не прилага намалението от 50 % на облагаемата основа, приложимо за местни данъчнозадължени лица.

13. На 30 ноември 2018 г. MK оспорва законосъобразността на този акт пред националния съд, като посочва, че той се основава на законови разпоредби, дискриминиращи граждани на други държави — членки на Съюза, които нямат статут на местни данъчнозадължени лица за Португалия. Съответно MK твърди, че това законодателство представлява ограничение на свободното движение на капитали по смисъла на член 63, параграф 1 ДФЕС.

14. В това отношение националният съд посочва, че в решението от 11 октомври 2007 г., Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), Съдът е приел, че португалското данъчно законодателство, приложимо за данъчната 2003 г., съставлява ограничение на движението на капитали, което е забранено с член 63 ДФЕС. Ето защо националният съд се пита дали направените впоследствие изменения на това законодателство ефективно слагат край на ограничението на движението на капитали, което е установено от Съда по това дело.

15. При тези обстоятелства Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Данъчен арбитражен съд (Център за административен арбитраж), Португалия) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли членове [18 ДФЕС, 63 ДФЕС, 64 ДФЕС и 65 ДФЕС], взети заедно, да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба като разглежданата в настоящото производство, [която е] изменена [с цел] да позволи инвестиционните доходи от продажба на недвижимо имущество с местонахождение в една държава членка (Португалия) от лице, местно за друга държава — членка на Европейския съюз (Франция), по избор да не се облагат с данък, по-висок от приложимия при същия вид сделка към доходите, получени от лице, което е местно за държавата по местонахождение на имотите?“.

IV. Анализ

16. Доколкото въпросът на запитващата юрисдикция препраща към няколко разпоредби от Договора, е необходимо първо да се определи кои от тези разпоредби всъщност са относими.

A. Определяне на относимите разпоредби от Договора

17. В своето запитване националният съд се позовава на членове 18 ДФЕС, 63 ДФЕС, 64 ДФЕС и 65 ДФЕС. По силата на член 63, параграф 1 ДФЕС всички ограничения върху движението на капитали между държавите членки и между държавите членки и трети страни са забранени.

18. Съгласно член 64, параграф 1, член 63 не накърнява прилагането спрямо трети страни на всяко от ограниченията, действали към 31 декември 1993 г. по силата на националното право или на правото на Съюза, които са приети по отношение на движението на капитали от и към трети страни, свързано по-конкретно с преки инвестиции, включително инвестиции в недвижимо имущество.

19. От своя страна член 65, параграфи 1 и 3 посочва по-конкретно че разпоредбите на член 63 не накърняват правото на държавите членки да прилагат съответните разпоредби на тяхното данъчно законодателство, които провеждат разграничение между данъкоплатци, които не са в еднакво положение, що се отнася до тяхното място на пребиваване или място на инвестиране на капитала. Самото това изключение е обвързано от изискването тези законодателни разпоредби да не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 63 ДФЕС.

20. В този контекст трябва да се отбележи, че макар Договорът за функционирането на ЕС да не дефинира понятието „движение на капитали“, според постоянната съдебна практика Директива 88/361/ЕИО на Съвета за прилагане на член 67 от Договора (ОВ L 178, 1988 г., стр. 5; Специално издание на български език, 2007 г., глава 10, том 1, стр. 10), заедно с приложените към нея номенклатура и обяснителна бележка, имат указателен характер в това отношение[3]. Съгласно тази обяснителна бележка трансграничното движение на капитали включва по-специално „[п]окупка на сгради и земя и строеж на сгради от частни лица с цел печалба или лично ползване“. Следователно трябва да се счита, че всяка национална мярка, отнасяща се до покупката на сгради с местонахождение в държава членка от чуждестранни физически лица, дори когато не е с инвестиционна цел, попада в обхвата на членове 63—65 ДФЕС[4].

21. Прилагането на свободите на движение, свързани с вътрешния пазар, зависи от две условия, които трябва да бъдат изпълнени кумулативно. Първо, разглежданото в главното производство положение не трябва да бъде изцяло вътрешно за съответната държава членка[5]. Второ, областта, обхванатата от националната мярка, чиято съвместимост със законодателството на Съюза е поставена под въпрос, трябва все още да не е напълно хармонизирана[6]. В настоящия случай обаче няма съмнение, че тези две условия са изпълнени, съответно че членове от 63 до 65 са приложими.

22. Тъй като тези разпоредби привеждат в действие принципа на недопускане на дискриминация в областта на свободното движение на капитали, не е необходимо положението, разгледано от националната юрисдикция в нейното преюдициално запитване, да се преценява в светлината на член 18 ДФЕС. Този член, който установява обща забрана за всякаква дискриминация на основание гражданство, е предназначен да се прилага самостоятелно само за положения, уредени от правото на Съюза, за които Договорът не предвижда специфични правила за недопускане на дискриминация[7].

3 Вж. в този смисъл решение от 23 февруари 2006 г., Van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, т. 39).

4 Вж. в този смисъл решение от 16 март 1999 г., Trummer и Mayer (C-222/97, EU:C:1999:143, т. 24).

5 Вж. в този смисъл решение от 15 ноември 2016 г., Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, т. 47).

6 Вж. в този смисъл решения от 16 октомври 2014 г., Комисия/Германия (C-100/13, непубликувано, EU:C:2014:2293, т. 62), и от 22 март 2018 г. Jacob и Lassus (C-327/16 и C-421/16, EU:C:2018:210, т. 72).

7 Вж. в този смисъл решение от 3 март 2020 г., Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, т. 55).

23. Следователно националните данъчни мерки, които са предмет на преюдициалното запитване, отправено от националния съд, трябва да бъдат разгледани единствено в светлината на принципа на свободно движение на капитали.

Б. Относно обхвата на анализа

24. Като предварително уточнение следва да се отбележи, че повдигнатият въпрос не се отнася единствено до положението на жалбоподателя, а по-общо до съвместимостта на част от националното законодателство, посочена от националния съд, със законодателството на Съюза. Тъй като преюдициалните запитвания по презумпция са релевантни [8], считам, че е необходимо да се разгледа спорният данъчен режим, а не конкретното положение на жалбоподателя. Аналогично, тъй като отправеното запитване не се отнася до положението на лица, пребиваващи в трета държава — макар принципът на свободно движение на капитали да забранява и ограничения между държавите членки и трети държави — според мен не е необходимо да се разглежда този проблем.

25. Ако Съдът все пак трябваше да разгледа положението на лица, пребиваващи в трета държава, тогава може да се счита, че изводите на Съда в определение от 6 септември 2018 г., Patrício Teixeira (C-184/18, непубликувано, EU:C:2018:694) (на което се позовават някои от страните в настоящото производство) по отношение на положението, описано от запитващата юрисдикция в нейното запитване, не са непременно относими към настоящия случай.

26. Безспорно по това дело, което се отнася до португалското законодателство, действало през данъчната 2007 г., Съдът по същество приема, че:

– не е необходимо да уведомява за делото, тъй като отговорът на преюдициалното запитване не оставя място за разумно съмнение и следователно в съответствие с член 99 от Процедурния правилник делото може да се реши с мотивирано определение,

– приложимостта на член 64, параграф 1 ДФЕС може да бъде изключена, тъй като разглежданата разпоредба вече по същество е съществувала в първоначалната редакция на Кодекса, в сила на 31 декември 1993 г. [9],

– доколкото от формулировката на член 43, параграф 2 от Кодекса за ДДФЛ не е видно, че тази разпоредба разграничава данъкоплатците — чуждестранни лица въз основа на местоживеенето им, следва да се приеме, че разликата в третирането засяга обективно сходни положения [10].

27. Съответно Съдът стига до заключението, че „национална правна уредба на държава членка като разглежданата в главното производство, която предвижда доходите на местно за трета държава лице от прехвърляне на недвижим имот с местонахождение в тази държава членка да се облагат с по-висок данък от прилагания спрямо доходите, реализирани от местни за тази държава членка лица от същия вид сделки, представлява ограничение на свободното движение на капитали, което, освен ако проверката на запитващата юрисдикция не покаже друго, не попада в обхвата на изключението, предвидено в член 64, параграф 1 ДФЕС, и не може да бъде обосновано със съображенията, посочени в член 65, параграф 1 ДФЕС [11].“

8 Вж. в този смисъл решение от 29 юли 2019 г., Vethanayagam и др. (C-680/17, EU:C:2019:627, т. 36).

9 Точка 32.

10 Точка 37.

11 Без значение за текста на български език.

28. Трябва обаче да се има предвид, че тъй като Съдът не е компетентен съгласно член 267 ДФЕС да прилага нормите от правото на Съюза към конкретен правен спор и съответно да преценява разпоредба от националното право с оглед на тези норми[12], отговорите на отправените му въпроси се основават на обстоятелствата, описани от запитващата юрисдикция и съответно на направеното от нея представяне на приложимо национално законодателство, и не отчитат непременно правното положение в тази държава членка, тъй като Съдът може да е запознат единствено косвено и частично с това положение[13].

29. В преюдициалното запитване по дело Patrício Teixeira запитващата юрисдикция е посочила като действаща към онзи момент релевантна разпоредба само член 43, параграф 2 от Кодекса за ДДФЛ, който намалява облагаемата основа до 50 % от инвестиционния доход в случаите на продажба на недвижими имоти от местни данъчнозадължени лица. Ето защо Съдът е имал предвид само тази разпоредба, когато е направил заключението, че законодателството, описано от запитващата юрисдикция като приложимо португалско законодателство, противоречи на правото на Съюза.

30. По настоящото дело обаче са налице индиции, че член 43, параграф 2 от Кодекса за ДДФЛ може да не е единствената релевантна законодателна разпоредба, която трябва да бъде съобразена, за да се определи дали по отношение на инвестиционния доход, получен в резултат от продажба на недвижим имот, находящ се в държава членка, от местно лице на трета държава се е прилагала и все още се прилага по-голяма данъчна тежест от тази, която би се приложила върху дохода, получен от местно лице на тази държава членка от същия вид сделка. Всъщност изглежда, че член 43, параграф 2 от Кодекса за ДДФЛ е част от съвкупност от разпоредби, които заедно формират сложен режим на данъчно облагане на инвестиционните доходи на местните данъкоплатци. По силата на тези разпоредби всеки инвестиционен доход, получен от такова лице, подлежи на прогресивно облагане съгласно определени данъчни етажи на доходите. Португалското данъчно законодателство всъщност предвижда сумиране на получените инвестиционни и други доходи през дадена данъчна година. Обратно, член 72, параграф 1 от Кодекса за ДДФЛ предвижда, че инвестиционен доход, получен от лице, пребиваващо в трета държава, се облага с фиксирана данъчна ставка.

31. Следователно тези разпоредби предполагат, че отговорът на въпроса дали португалското законодателство установява някаква форма на дискриминационно данъчно облагане за целите на членове 63 ДФЕС, 64 ДФЕС и 65 ДФЕС не зависи толкова от намалението на облагаемата основа с 50 %, предвидено за местни лица в член 43, параграф 2 от Кодекса за ДДФЛ, колкото от евентуално възникналата в резултат на намалението действителна разлика във всяка ефективна данъчна ставка. Съответно въпросът се свежда до това дали инвестиционният доход, получен от чуждестранни лица при прехвърляне на недвижим имот, е обложен с единна ставка, която е по-висока от ефективната пределна ставка за такъв инвестиционен доход, получен от местни лица.

32. Съответно, ако запитващата юрисдикция по делото Patrício Teixeira беше очертала цялостния режим, приложим за чуждестранни лица, мисля, че Съдът вероятно не би стигнал до извода, че фактът, че към 31 декември 1993 г. член 43, параграф 2 от Кодекса за ДДФЛ не е разграничавал местните и чуждестранните лица, не би могъл да се счита за достатъчен, за да се направи заключение за наличие на обективна разлика в положението на двете разглеждани категории данъчнозадължени лица към тази дата. Предполагам, че тогава е щяло да бъде необходимо Съдът да проучи дали тази разлика всъщност не е резултат от комбинирания ефект на посочената разпоредба и на други разпоредби, които формират данъчния режим, приложим за чуждестранни лица.

12 Вж. например решение от 26 май 2005 г., António Jorge (C-536/03, EU:C:2005:323, т. 15).

13 Вж. в този смисъл решение от 22 ноември 2018 г., Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank (C-625/17, EU:C:2018:939, т. 41).

33. При тези обстоятелства, макар че заключението, направено от Съда по дело Patrício Teixeira, е естествено правилно с оглед на обстоятелствата, изложени от националния съд в това запитване (т.е. че положението на местни и чуждестранни лица се различава *само* по това, че първите ползват намаление на данъчната основа с 50 %), все пак предстои да се установи дали тези обстоятелства действително отговарят на правното положение в Португалия през данъчната 2007 г. (и следващите години). Трябва също така да се изследва дали не е подходящо да се вземат предвид други разпоредби, например цитираните по настоящото дело [14]. Съответно тези обстоятелства трябва да бъдат допълнително изследвани, по-конкретно за да се определи дали може да бъде изключена евентуалната приложимост на член 64, параграф 1 ДФЕС.

34. В това отношение съгласно практиката на Съда само националният съд може да каже какво е съдържанието на законодателството към датата, посочена в акт на Съюза, а Съдът е компетентен единствено да даде насоки относно тълкуването на понятие от правото на Съюза, на което се основава дерогирането на общностните разпоредби с национално законодателство, действащо към определена дата [15].

B. Относно съществуването на ограничение на свободното движение на капитали

1. Приложими принципи

35. В началото следва да се напомни, че прякото данъчно облагане по същество е въпрос от компетентността на държавите членки. От тях зависи да определят обхвата на своята данъчна юрисдикция, както и основните принципи на своята данъчна система. Съответно при настоящото състояние на хармонизиране на националното данъчно законодателство държавите членки са свободни да установят такава система на данъчно облагане, каквато намират за подходяща, включително по-конкретно да предвидят система на облагане с прогресивен или с плосък данък [16]. В тази връзка държавите членки могат да наложат такива задължения за деклариране и административни задължения, каквито считат за необходими за осигуряване на ефективното събиране на данъци [17].

36. Поради това основните свободи, свързани с вътрешния пазар, не биха могли да се разбират в смисъл, че една държава членка е длъжна да приведе данъчните си норми в съответствие с тези на други държави членки, за да гарантира, че по този начин всякакви различия, произтичащи от прилагането на националните данъчни правила, са елиминирани [18]. Съответно дори е възможно две държави членки да облагат една и съща сделка въз основа на различен критерий на привързване [19]. Всичко това означава, че свободите на движение — колкото и да са важни — не са предназначени да решават проблеми на оперативната съвместимост между

14 В това отношение бих искал да посоча, че за да е приложим член 64 ДФЕС, мярката трябва да е била част от правния ред на съответната държава членка без прекъсване от 31 декември 1993 г. не във всичките ѝ подробности, а само по същество. Вж. решение от 26 февруари 2019 г., X (Междинни дружества, установени в трети страни) (C-135/17, EU:C:2019:136, т. 38).

15 Вж. в този смисъл решение от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, т. 191).

16 Вж. решение от 3 март 2020 г., Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, т. 49). Законодателството на Съюза не изисква държавите членки да се консултират една с друга, за да избегнат двойно данъчно облагане на една и съща печалба или обратно, дадена печалба изобщо да не бъде облагана. Вж. решение от 26 май 2016 г., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, т. 47).

17 Вж. решение от 30 април 2020 г., Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, т. 37). Що се отнася до административната тежест, държавите членки трябва, разбира се, да третират местните и чуждестранните лица по идентичен начин, но само доколкото за тях се прилага един и същ режим; в противен случай разликата в административната тежест е просто продължение на разликата в режима и следователно не трябва да се разглежда самостоятелно. Вж. решение от 14 април 2016 г., Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, т. 25).

18 Решение от 27 февруари 2020 г., AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, т. 32).

19 Въпросите на двойното данъчно облагане по принцип се уреждат чрез двустранни или многостранни договори.

различните национални данъчни системи[20]. Те имат за цел единствено да гарантират, че държавите членки упражняват своите правомощия по недискриминационен начин. По-конкретно, Съдът не може да определя каква трябва да бъде данъчната система на държавите членки.

37. Въпреки това държавите членки трябва да упражняват своите данъчни правомощия по начин, който е в съответствие с принципа на свобода на движение. Това означава, че държавите членки не бива да приемат дискриминационни мерки във вреда на лица, които са упражнили правото си на свободно движение[21].

38. В области, различни от данъчното облагане, всяка национална мярка, която забранява, възпрепятства или прави по-слабо привлекателно упражняването от гражданите на Съюза на гарантираната от Договора свобода на движение, представлява ограничение на правото на свободно движение, дори ако тази мярка на пръв поглед се прилага без разлика[22].

39. При данъчните въпроси обаче понятието „ограничение“ се прилага малко по-стеснително. Действително самият факт на облагане с данък на дадена дейност или сделка задължително прави участието в тази сделка по-слабо привлекателно. Ето защо, за да не се засяга способността на държавите членки да налагат данъци[23], досегашната практика на Съда приема, че разглежданата национална мярка трябва *също така* да поражда пряка или непряка дискриминация, за да може да бъде разглеждана като „ограничение“ в този смисъл. Следователно от своя страна проверката, която трябва да се извърши, за да се установи дали е налице ограничение в данъчната област, е идентична с тази, която се извършва в области, различни от данъчната[24].

40. Необходимостта от извършване на проверка за липса на дискриминация — съответно на преценка на сходството на положенията, за да се окачествди дадена мярка като „ограничение“ в този смисъл — следва да се счита за окончателно установена с решение от 17 юли 2014 г., Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087). По посоченото дело генералният адвокат Kokott предложи да отпадне проверката за липса на дискриминация и вместо това призова по данъчни въпроси да се прилага същата проверка като тази, прилагана в други области[25]. Съдът обаче не последва нейното заключение в това отношение[26]. Освен това, когато, както в настоящия случай, става въпрос за свободното движение на капитали, необходимостта от такова сходство произтича от текста на член 65 ДФЕС.

20 Разбира се, в решение от 9 февруари 2017 г., X (C-283/15, EU:C:2017:102, т. 47), Съдът приема, че „при липсата на мерки за уеднаквяване или хармонизиране от правото на Съюза свободата на държавите членки да разпределят помежду си упражняването на данъчните си правомощия именно за да се избегне наслагването на данъчни предимства, трябва да се съвмести с необходимостта да се гарантира на данъчнозадължените лица от съответните държави, че като цяло ще бъдат надлежно отчетени всички обстоятелства, свързани с тяхното лично и семейно положение, независимо от начина, по който съответните държави членки са си разпределили това задължение“. В същия параграф обаче Съдът подчертава, че това се отнася за неравно третиране, което не е резултат от различия между националните данъчни правни уредби. Следващият параграф също уточнява, че данъчнозадълженото лице трябва да може да разчита на своите лични и семейни обстоятелства във „във всяка от държавите членки по заетостта, предоставящи този вид данъчно предимство“. Съответно, макар държавите членки да не са задължени да приемат правила, целящи да избегнат припокриване на данъчни предимства или на неблагоприятни данъчни последици, когато го направят, те трябва да ги прилагат както за местни, така и за чуждестранни лица.

21 Вж. например решение от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, т. 40).

22 Вж. например решение от 14 ноември 2018 г., Memoria и Dall'Antonia (C-342/17, EU:C:2018:906, т. 48).

23 Вж. например решения от 6 декември 2007 г., Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, т. 53), и от 26 май 2016 г., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, т. 47).

24 Вж. например решения от 12 април 1994 г., Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127, т. 15), и от 19 ноември 2015 г., Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, т. 29).

25 Заключение на генералния адвокат Kokott по Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, т. 22).

26 Решение от 17 юли 2014 г., Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 23 и 24). Вж. също заключение на генералния адвокат Kokott по Staatssecretaris van Financiën (C-87/13, EU:C:2014:2164). Като по-нови примери за решения на големия състав, потвърждаващи този подход, вж. решение от 5 февруари 2014 г., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, т. 41), от 3 март 2020 г., Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, т. 54), или от 3 март 2020 г., Google Ireland (C-482/18, EU:C:2020:141, т. 44).

41. Вземайки решението по делото Nordea Bank за отправна точка, мисля, че трябва да се постави въпросът дали е налице дискриминация, равносилна на ограничение на свободното движение на капитали в случая на член 63 ДФЕС.

42. Преди да продължа по-нататък, трябва да отбележа, че по същество има два проблема, специфични за въпроса на дискриминационното данъчно облагане и съответно — за въпроса на ограниченията на свободното движение в данъчната област. Първият е свързан с начина, по който понятието „дискриминация“ трябва да се разбира в настоящия контекст.

43. Първият подход е всяка мярка, която има за цел, в случай на пряка дискриминация, или за последица, в случай на непряка дискриминация, различно третиране на сходни положения или, обратно, еднакво третиране на различни положения, да се счита за дискриминация [27].

44. Съгласно втория подход в случаите, когато законът забранява използването на специфичен критерий, пряка дискриминация е налице, когато дадено лице се третира по-неблагоприятно с оглед на изричните условия на такъв критерий. Обратно, непряка дискриминация е налице, когато дадена разпоредба или критерий изглеждат неутрални, но на практика се прилагат по начин, който поставя някои лица в неблагоприятно положение в сравнение с други въз основа на забранен критерий [28].

45. В исторически план вторият подход, който обаче може да се разглежда като приложение на първия, е преобладавал в съдебната практика относно свободите на движение. Така Съдът приема, че пряка дискриминация е налице, когато дадена мярка установява разграничение според гражданството [29], а непряка дискриминация е налице, когато дадена мярка, въпреки че се основава на друг критерий, като например място на пребиваване, фактически води до същия резултат [30]. Следва да се отбележи обаче, че от около десетилетие насам Съдът прибягва по-често до първата дефиниция на понятието „дискриминация“, като отхвърля всяко позоваване на гражданството [31].

27 Вж. например решение от 13 март 2014 г., Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, т. 45).

28 Вж. например решения от 26 април 2018 г., ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, т. 17), и от 13 март 2019 г., Gemeinsamer Betriebsrat EurothermenResort Bad Schallerbach (C-437/17, EU:C:2019:193, т. 18).

29 Вж. например решение от 14 декември 2006 г., Denkavit Internationaal и Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, т. 19). Определени решения приемат, че данъчна мярка, основана на местопребиваването, представлява пряка дискриминация. Вж. например решение от 26 април 2018 г., ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, т. 17). Мнозинството решения обаче считат това за непряка дискриминация. Вж. например решение от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, т. 29). Според мен този подход трябва да бъде одобрен, доколкото при различия в третирането въз основа на местопребиваването Съдът винаги разглежда дали тези различия могат да бъдат обосновани с императивни съображения, докато пряката дискриминация може да бъде обоснована само със съображения, изрично предвидени в Договора. Вж. заключение на генералния адвокат Tizzano по делото SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:437, т. 55). Освен това понятията „данъчна регистрация“ и „седалище“ или „централен офис“, които могат да се използват за установяване на националността на дадено дружество, когато държавата прилага теорията за седалище според устройствения акт, са различни. Дружеството може да се счита за местно лице за данъчни цели в държава членка, без да притежава националността на тази държава по смисъла на дружественото право. Вж. решение от 13 юли 1993 г., Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, т. 15).

30 Вж. например решения от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, т. 26), от 20 януари 2011 г., Комисия/Гърция (C-155/09, EU:C:2011:22, т. 46), от 19 ноември 2015 г., Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, т. 28), и от 18 юни 2020 г., Комисия/Унгария (Прозрачност при сдружаване) (C-78/18, EU:C:2020:476, т. 62).

31 Вж. *Lenaerts*, K. et L. Bernardeau. L'encadrement communautaire de la fiscalité directe. — Cahiers de droit européen, vol. 1, Bruylant, 2007, 19—109, p. 36 sq. Вярно е, че критерият за гражданство може да изглежда ограничаващ, но на практика той води само до приравняване на дискриминацията, основана на местопребиваването, на непряка дискриминация. За разлика от това, може да се приеме, че първият подход, като обръща гръб на използването на конкретен критерий, създава риск контролът на Съда да се води от социални съображения и по този начин Съдът да приеме, че може да контролира не просто наличието на дискриминация, а изобщо начина, по който се артикулира упражняването на правомощията от държавите членки, и то въпреки факта, че припокриването на юрисдикции не трябва да се разглежда като пречка, а като последица от успоредното упражняване на правомощията на две държави.

46. Според мен, тъй като свободите на движение са насочени към изграждането на единния пазар, без да отнемат фискалната автономия на държавите членки, вторият подход, основан на наличието на забранен критерий, все пак трябва да продължи да се използва, за да се определи дали дадена мярка представлява ограничение под формата на дискриминационна данъчна мярка[32].

47. Освен това първият подход всъщност е еквивалентен на проверка на съгласуваността на даден закон, тъй като според практиката на Съда сходството трябва да се преценява с оглед на преследваната с разглеждания данък цел[33]. Следователно този подход изглежда уместен, когато, както при ДДС[34], се поставя под съмнение неутралността на мярката, т.е. дали е съгласувана с целите си[35]. Що се отнася до свободата на движение, преценката дали законодателството е съгласувано с целите си, е необходима не за да се установи наличието на дискриминация[36], а по-скоро за да се определи дали националният законодател по този начин се е опитал да защити своите граждани.

48. Това ме води до втория проблем, а именно отправната точка, която следва да се използва при преценка за наличието на ограничение. Трябва ли съответната данъчна разпоредба да се разглежда самостоятелно? Или (както по-скоро мисля, че трябва да бъде) трябва да се разгледа данъчният режим в неговата цялост?

49. Въпреки че в съдебната практика има известна несигурност, като някои решения могат да създадат впечатление, че терминът „мярка“ трябва да се разбира като обозначаващ всяка разпоредба, която може да повлияе върху изчисляването на дължимия данък, по-внимателният прочит на съдебната практика показва, че той обозначава данъчния режим, разглеждан в неговата цялост[37]. Освен това изглежда, че това е в съответствие с подхода, възприет при държавната помощ. Всъщност в тази област[38] при преценка на критерия за селективност на данъчна мярка, след като първоначално разглежда сходството с оглед на целите, преследвани

32 В допълнение според втория подход дискриминация може да се породи и от прилагането на едно и също правило към различни положения. Вж. решение от 6 декември 2007 г., Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, т. 41).

33 Вж. например решения от 26 февруари 2019 г., X (Междинни дружества, установени в трети страни) (C-135/17, EU:C:2019:136, т. 64), и от 13 ноември 2019 г., College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, т. 65). Понякога Съдът се позовава също така на предмета и съдържанието на разглежданите национални разпоредби. Вж. решение от 18 декември 2014 г., Q (C-133/13, EU:C:2014:2460, т. 22).

34 Вж. например решение от 7 март 2017 г., RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, т. 51).

35 Приложен при наличие на забранен критерий, първият подход може дори да доведе до парадоксален резултат. Всъщност, тъй като при този подход сходството трябва да се преценява с оглед на преследваната от разглежданата мярка цел, ако тази мярка преследва именно целта две категории лица да се третират по различен начин въз основа на забранен критерий, тогава няма да бъде установена дискриминация, доколкото с оглед на тази цел трябва да се счита, че тези две категории не са сходни.

36 Непоследователността на националното законодателства не означава непременно, че е налице ограничение на някоя от свободите на движение. Всъщност дадена мярка може да не съответства на своите цели, без непременно да поставя в неблагоприятно положение лицата, които не са нейни граждани или не пребивават на нейна територия. С това уточнение, въпреки че съгласуваността на законодателството с неговите цели не би трябвало да е определяща на етапа на преценката за наличие на ограничение, тя е от значение при проверката на обосноваността на тази мярка. Всъщност, за да бъде ограничението съвместимо с правото на Съюза, то да бъде трябва не само обосновано, но и пропорционално на тази обосновка, което изисква законодателството да преследва такава цел съгласувано и последователно. Вж. например решение от 18 юни 2020 г., Комисия/Унгария (Прозрачност при сдружаване) (C-78/18, EU:C:2020:476, т. 76).

37 Вж. например решение от 30 юни 2016 г., Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, т. 27). Други съдебни решения посочват, че сходството между разглежданите положения трябва да се преценява с оглед на „съответните национални разпоредби“. Вж. решение от 27 февруари 2020 г., AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, т. 37).

38 Проверката, която трябва да се извърши при определяне дали дадена помощ е избирателна или с цел да се установи наличието на ограничение, е сравнително близка до проверката за наличие на дискриминация. Условието за избирателност се състои в установяването „дали в рамките на определен правен режим дадена държавна мярка може да постави в по-благоприятно положение определени предприятия или производството на някои стоки по смисъла на член [107], параграф 1 Д[ФЕС] в сравнение с други предприятия, които се намират в сходно фактическо и правно положение от гледна точка на преследваната от съответната мярка цел“. Решение от 8 ноември 2001 г., Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, т. 41). Според мен все пак има разлика между двете, а именно че по отношение на държавната помощ сходството трябва да се оценява от икономическа, а не от правна гледна точка. Следователно с оглед на целта, преследвана от разглежданата мярка цел или от референтната рамка, оператори, които следва да се считат в сходно положение, са всички оператори, активни на пазара, спрямо които разглежданата мярка може да породи своето действие.

от твърдяната държавна помощ[39], Съдът в крайна сметка постановява, съобразявайки се с водещо решение на големия състав на Съда, че проверката на сходството трябва да се извърши с оглед на естеството и общата схема на съответната данъчна система[40]. Оттогава квалифицирането на данъчна мярка като „селективна“ изисква, на първо място, да се установи приложимият в съответната държава членка общ или „обичаен“ режим на данъчно облагане, и на второ място, да се докаже, че разглежданата данъчна мярка представлява отклонение от посочения режим, доколкото въвежда диференциация между оператори, които от гледна точка на преследваната от този общ режим цел се намират в сходно фактическо и правно положение[41].

50. Според мен същият или подобен подход трябва да се прилага за всяка свобода на движение, в частност при извършване на проверката за сходство. Всъщност, както посочва генералният адвокат Wahl, извършването на проверката за сходство с оглед на референтната рамка гарантира, че „една данъчна мярка се преценява въз основа на рамка, която включва всички релевантни разпоредби, а не въз основа на разпоредби, които са изведени изкуствено от по-широка законодателна рамка“, съображение, което трябва да се вземе предвид и във връзка със свободното движение[42]. Освен това и в двете области, едва след като се установи референтната система, е възможно да се идентифицират потенциално дискриминационните правила, които водят до поставяне на трансграничните случаи в по-неблагоприятно положение, въпреки че е трябвало да бъдат третирани по идентичен начин с оглед на целите, преследвани от тази референтна система.

51. Разглеждането на разпоредбите на националното законодателство поотделно — без все пак да се прави цялостно сравнение на последиците от всяка разпоредба — създава риск гражданите на Съюза да се стремят да се възползват, вместо от предоставените им предимства, от тези, предоставени на местните лица, без в същото време да се отчитат особените задължения, които може да имат същите местни данъкоплатци[43]. Въпреки че законодателството на Съюза може да изисква равно третиране, това не означава, че чуждестранните лица могат да избират отделни характеристики на данъчния режим на друга държава членка, така че да придобият привилегирован статут спрямо местните лица на тази държава. Така например по настоящото дело изглежда, че жалбоподателят се стреми да комбинира намалението от 50 % с прилагането на средна данъчна ставка, което е равносилно (ако искането му бъде уважено) на по-благоприятно третиране в сравнение с режима, приложим за местни лица.

2. Прилагане

52. Като начало следва да бъде припомнено, че португалското данъчно законодателство, описано от националния съд по дело Hollmann, което се отнася до облагането на инвестиционен доход, получен при прехвърляне на недвижим имот в Португалия през данъчната 2007 г., е обявено от Съда за противоречащо на правото на Съюза.

39 Вж. решение от 22 декември 2008 г., British Aggregates/Комисия (C-487/06 P, EU:C:2008:757, т. 80—87).

40 Решения от 8 септември 2011 г., Paint Graphos (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 76), и от 19 декември 2018 г., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 37).

41 По съединени дела решение от 7 ноември 2019 г., UNESA и др. (C-105/18—C-113/18, EU:C:2019:935, т. 61).

42 Заключение на генералния адвокат Wahl по делото Andres/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, т. 109), и решение от 28 юни 2018 г., Andres (Несъстоятелност на Heitkamp BauHolding)/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 103).

43 Подходът обаче трябва да е различен, когато разглежданото в главното производство положение е следствие от квалифицирането на дадена сделка, ако за целта данъчните власти са разгледали няколко разпоредби, за да изключат последователно приложимостта на други данъчни режими, както по дело Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (C-480/19) (по което днес също представям заключение). Действително, тъй като при това положение всяка от тези разпоредби определя приложното поле на съответните данъчни режими, а не размера на данъка, който трябва да бъде платен, всяка от тях следва да се счита за самостоятелна мярка и съответно да се разглежда отделно.

53. Въпреки че някои точки от решението на Съда, изглежда, допускат, че разглежданото ограничение е резултат от прилагането само по отношение на местни лица на намаление с 50 % на данъчната основа на инвестиционния доход, която трябва да се вземе предвид, това може би не е пълната картина. Преглед на точки 37, 38, 51 и 54 от това решение показва, че за да установи дали е налице ограничение на свободното движение в смисъла, който описах, Съдът не се е задоволил да констатира, че данъчната основа не е една и съща за местните и чуждестранните лица. Напротив, в същността си възражението е било, че данъчна тежест върху инвестиционния доход на чуждестранни лица в резултат на въпросната сделка е по-голяма. Както отбелязва Съдът: „спрямо печалбата в резултат от прехвърляне на находящ се в държава членка недвижим имот, в случая Португалия, извършено от местно лице на друга държава членка, […] се прилага по-голяма *данъчна тежест* от тази, която би се приложила за същия вид сделка върху реализираната печалба от местно лице на държавата, в която се намира този недвижим имот“ [44].

54. С риск да посоча очевидното, действителната форма на дискриминация е окончателният размер на данъка, който чуждестранното лице ще трябва да плати за получения инвестиционен доход от недвижими имоти, ако той е по-голям от този, който би бил начислен на местни лица за същата сделка. Следователно от значение е не толкова неприлагането на намалението на облагаемата основа с 50 %, колкото общата ефективна данъчна ставка, която всъщност е била приложена в резултат на комбинирания ефект от процента на взетата предвид облагаема основа и приложимата данъчна ставка.

55. Дори при липсата на намаление на облагаемата основа с 50 %, законодателството, описано от запитващата юрисдикция по делото Hollmann, във всеки случай би се разглеждало като установяващо различно третиране, тъй като прилага по отношение на инвестиционния доход, получен от чуждестранно лице с нисък доход, фиксирана данъчна ставка от 28 %, докато същият инвестиционен доход, получен от местно лице със същия нисък доход, може да бъде обложен съгласно таблицата на данъчните етажи, в която най-ниската данъчна ставка е под 28 %.

56. Всъщност поради прилагането в Португалия на прогресивна ставка по отношение на всички доходи (включително инвестиционните) (какъвто режим обикновено се прилага спрямо местни лица), от една страна, и фиксирана ставка по отношение на инвестиционните доходи, от друга страна (какъвто режим обикновено се прилага спрямо еднократни инвестиционни доходи на чуждестранни лица без други облагаеми доходи в Португалия), е почти неизбежно в някои сходни положения чуждестранни данъкоплатци да бъдат третирани по-неблагоприятно от местните данъкоплатци [45]. В действителност, съгласно практиката на Съда, всяко необосновано ограничение на свободното движение на капитали, дори да е незначително, трябва да се счита за дискриминационно. Следователно като цяло е достатъчно данъчен закон да въведе пряка или непряка дискриминация по отношение на дори едно данъчнозадължено лице в трансгранично положение, за може да се счита това законодателство за несъвместимо с правото на Съюза [46].

44 Точка 61. Курсивът е мой. Разбира се, в точка 40 от това решение Съдът споменава, че „предвиждането на данъчна основа в размер на 50 % от печалбата, осъществена само от местни данъчнозадължени лица в Португалия, но не и от чуждестранни данъчнозадължени лица, съставлява ограничение на движението на капитали, което е забранено с член 56 ЕО“. Съдът обаче не е спрял до тази констатация и е приел, че ограничението се състои във факта, че чуждестранните данъчнозадължени лица следователно понасят по-голяма данъчна тежест. Вж. например точка 51. Възможно е от това да се направи извод, че точка 40 е само предварително заключение. В действителност това, което вероятно ощетява чуждестранния данъкоплатец, е окончателният размер на дължимия данък, а не методът за изчисляването му. Вж. в този смисъл решение от 3 март 2020 г., Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, т. 68).

45 Вж. решение от 12 юни 2003 г., Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, т. 47).

46 Вж. в този смисъл решение от 1 април 2008 г., Правителство на Френската общност и Валонско правителство (C-212/06, EU:C:2008:178, т. 52). Съответно, да се приеме, че може да е налице дискриминация, тъй като прилаганите различни методи за изчисляване водят до „като цяло“ еквивалентен резултат, не ми се струва в съответствие както с тази съдебна практика, така и със самата същност на субективното право, което гражданите на Съюза черпят от свободите на движение.

57. При тези обстоятелства, противно на твърденията на жалбоподателя, решението Hollmann не може да се тълкува[47] в смисъл, че за да прекрати установеното от Съда ограничение, португалското правителство е трябвало да разреши на чуждестранни лица — дори при облагане със ставка от 28 % — също да се възползват от намаление на тяхната облагаемата основа с 50 %[48]. Както вече отбелязах, законодателството на Съюза изисква държавите членки само да позволят на гражданите на други държави членки да се ползват от същото, а не от по-добро третиране в сравнение с гражданите на съответната държава членка[49]. Следователно от португалското правителство се е изисквало само да гарантира, че общата ефективна ставка да е еквивалентна при един и същи тип сделки, сключени от данъчнозадължени лица в сходни положения.

58. Според преписката по делото пред Съда португалското данъчно законодателство е било изменено в две отношения след решението Hollmann.

59. Първо, португалското правителство е решило да предложи на гражданите на Съюза избор дали да бъдат данъчно облагани като местни или като чуждестранни лица. В своето становище португалското правителство посочва, че предпочита да остави този избор на гражданите на Съюза, вместо да им налага определен данъчен режим. Това е направено, за да спести на заинтересованите лица изискването да информират португалските данъчни власти за размера на общия си доход и да ги освободи от допълнителните разходи за спазване на закона, до които това би довело.

60. Второ, приложимите данъчни ставки за местни лица в Португалия и за лица, пребиваващи в Европейския съюз, са били съответно променени. По-специално е въведен допълнителен данък „солидарност“, който се прилага само за лица, пребиваващи в Португалия.

61. От това следва, че през данъчната 2017 г. само 50 % от инвестиционните доходи, получени от лица, пребиваващи в Португалия, са вземани предвид при определяне на данъчната основа. Към тази сума е прилагана прогресивна скала по данъчни етажи. Най-високият данъчен етаж, приложим за частта от доходите над 80 640 EUR, е облаган с данък в размер на 48 %, към който за някои данъкоплатци е добавен допълнителен данък — данъкът „солидарност“ — чиято ставка е 5 % върху доходи в данъчния етаж над 250 000 EUR. В резултат пределната данъчна ставка върху инвестиционните доходи от недвижими имоти е 26,5 %. Съгласно режима за чуждестранни лица обаче получените инвестиционни доходи не се ползват от намалението от 50 %. Вместо това тези доходи са облагани с единна ставка от 28 %.

62. Тъй като пределната приложима ставка е по-висока за чуждестранни данъчнозадължени лица от Съюза, отколкото за местни лица, може да изглежда, че спорното национално законодателство е въвело различно третиране в ущърб на чуждестранните данъчнозадължени лица от Съюза, допускайки като цяло по-голяма ефективна обща данъчна тежест върху получените инвестиционни доходи. При други обстоятелства заключението, че това представлява форма на дискриминационно данъчно третиране на чуждестранни лица, би изглеждало неизбежно, подобно на това, което е прието в решение Hollmann.

47 В тази връзка едно от твърденията на португалското правителство е, че ако жалбоподателят беше пожелал да избере схемата за местни лица и по този начин да се възползва от намалението, той е можел да коригира декларацията си в рамките на заявление за доброволно плащане съгласно член 140 от Кодекса за ДДФЛ, във връзка с инструкциите, съдържащи се в Циркулярно писмо № 20162 от 29 октомври 2012 г., издадено от АТА.

48 Може да изглежда, че разрешението, възприето от Съда с определение от 6 септември 2018 г., Patrício Teixeira (C-184/18, непубликувано, EU:C:2018:694), е в подкрепа на такова твърдение. Всъщност в това определение Съдът се позовава единствено на факта, че разглежданите разпоредби предвиждат намаление от 50 %, без да обсъжда приложимото законодателство в цялост, и стига до заключението, че е налице ограничение. Както беше обяснено обаче, това решение е прието с оглед на информацията, предоставена на Съда от запитващата юрисдикция, която информация се отнася само до намалението на размера на инвестиционния доход с 50 %, което се взема предвид само в полза на местни лица.

49 Вж. в този смисъл решение от 14 април 2016 г., Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, т. 20).

63. Следва обаче да се отбележи, че португалското законодателство вече дава възможност на всяко лице, пребиваващо в друга държава членка, да избере режима, приложим за местни лица. Наличието на тази възможност изключва, според мен, всякакво дискриминационно данъчно третиране, при условие, разбира се, че засегнатите чуждестранни данъчнозадължени лица са били информирани своевременно и ефективно, че могат да изберат тази възможност. Всъщност правилата за свобода на движение единствено изискват гражданите на Съюза, пребиваващи в друга държава членка, да имат възможността да се ползват от същите данъчни правила като нейните местни лица [50].

64. Съответно, доколкото гражданин на Съюза, пребиваващ в друга държава членка, има реалната и ефективна възможност да избере същия режим като този, приложим за местните лица, което предполага той да е своевременно и ефективно информиран за тази възможност, не може да се заключи, че е налице дискриминация [51]. Ако това е така, въпросът дали се е възползвал от тази възможност по мое мнение е без значение, тъй като държавите членки имат право да позволят на своите данъчнозадължени лица да избират между няколко режима [52].

65. Следва да се подчертае, както беше посочено и по-горе, че при сегашното състояние на хармонизация на националното данъчно законодателство или липсата на такава държавите членки са свободни да установят такава система на данъчно облагане, каквато намират за подходяща, като например система на прогресивно данъчно облагане на вноски, изчислени на базата на общия доход на съответното лице. Следователно Португалия е могла просто да реши, в изпълнение на решението на Съда по дело Hollmann, да изисква от чуждестранните лица да декларират, както са длъжни да правят местните лица, всички свои доходи, за да определи с каква данъчна ставка следва да облага инвестиционните доходи в резултат на прехвърлянето на недвижими имоти. Вярно е, че това би означавало заинтересованите лица да трябва да попълват две данъчни декларации, което несъмнено би било неприятна, но предвид липсата на хармонизация неизбежна последица от паралелното упражняване от две държави членки на техните данъчни правомощия [53]. Всъщност всяко друго решение по същество би представлявало оспорване на фискалната автономия на съответната държава членка.

66. Причините, поради които португалското правителство не е избрало този вариант, изглеждат очевидни, а именно че е искало да облекчи данъчните формалности, които иначе биха били наложени на данъчно задължени лица, които не са местни [54].

50 Според становището на Комисията, изразено в съдебното заседание, жалбоподателят би имал избор между незаконосъобразен режим и законосъобразен режим. Следва обаче да се посочи, че твърдяната незаконосъобразност на възможността за облагане с фиксирана ставка се основава на нейния дискриминационен характер. Следователно този режим би бил незаконен не по същността си, а в сравнение с режима, приложим за местни лица. Съответно, тъй като според мен от момента, в който чуждестранните лица могат да изберат да бъдат облагани по същия начин като местните лица, не може да се приеме, че е налице дискриминация, логично трябва да се приеме, че жалбоподателят е имал избор между две валидни възможности.

51 Когато беше разпитана в съдебното заседание по този въпрос, Комисията призна трудностите при вземането на решение как Португалия да изпълни решението по делото Hollmann. Комисията обаче отбеляза, че ако Португалия прилага един и същи режим на данъчно облагане, основан на отчитането на всички доходи на местни и чуждестранни лица, за да установи данъчната ставка, не би могло да се установи наличие на дискриминация.

52 Държавите членки не са длъжни да налагат прилагането на определен режим; те могат да оставят на частноправните субекти да избират кой режим биха искали да се прилага по отношение на тях или дори да определят кой режим е най-добрият за тях. По аналогия вж. решение от 16 април 2015 г., Комисия/Германия (C-591/13, EU:C:2015:230, т. 73).

53 Вж. например решение от 8 декември 2011 г., Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, т. 38). Действително всяко решение в обратен смисъл би означавало да се оспори възможността държавите да упражняват паралелно своите правомощия. В тази връзка бих искал да поясня, че доколкото считам, че не е налице дискриминация, не трябва да се извършва проверка за пропорционалност съгласно правото на Съюза. Всъщност проверка за пропорционалност се изисква само на етапа на обосноваване. Вж. например решение от 18 юни 2020 г., Комисия/Унгария (Прозрачност при сдружаване) (C-78/18, EU:C:2020:476, т. 76).

54 Разбира се, при такова положение местните лица са в по-неблагоприятно положение, тъй като не се ползват от възможността за облекчаване на формалностите. Както беше посочено обаче, законодателството на Съюза не забранява обратната дискриминация. Вж. в този смисъл решение от 16 юни 1994 г., Steen (C-132/93, EU:C:1994:254, т. 11).

67. Ето защо считам, че Португалия има пълно право да действа по този начин, при условие — и това е съществено уточнение — че позволява на чуждестранните лица да избират да подлежат на същото данъчно облагане за инвестиционните си доходи както местните лица. Това изисква инвестиционните доходи, получени в Португалия, да не се облагат според пределния данъчен етаж, а да се разделят между различните данъчни етажи, които биха били приложими, ако целият облагаем доход беше обложен в Португалия, пропорционално на инвестиционния доход, получен в тази държава членка като процент от общия доход. Всъщност не може да се предполага, че при този сценарий инвестиционните доходи, получени в Португалия, непременно биха съответствали на попадащите в последния данъчен етаж. Това означава, че за данъчнозадължено лице с 25 000 EUR доход в други държави членки и 5000 EUR доход в Португалия, тези 5000 EUR не трябва да се облагат с данък в размер на 37 % за данъчната 2017 г., а по средната ставка, която би била приложима, ако всички доходи бяха обложени в Португалия, а именно, според информацията, съдържаща се в преписката по делото, ставка от 27,95 %.

68. Изразявайки това становище, не съм пренебрегнал факта, че Съдът е приел в точка 162 от решение Test Claimants in the FII Group Litigation и в точка 53 от решение Gielen, че „национален режим, който ограничава свободата на установяване, остава в не по-малка степен несъвместим, макар неговото прилагане да е факултативно“ [55]. Трябва да се подчертае обаче, че Съдът, заседаващ в голям състав, е възприел различен подход по дело Bevola и Jens W. Trock [56] и е разгледал дали възможността чуждестранни лица да изберат друг режим има значение, що се отнася до въпроса за липсата на дискриминация.

69. Ето защо се налага изводът, че с решение Bevola и Jens W. Trock Съдът всъщност се е отклонил от по-ранната съдебна практика, съгласно която за целта се разглежда поотделно всеки детайл от данъчното законодателство на държавата членка. Следва също така да се отбележи, че подходът, възприет от Съда в Test Claimants in the FII Group Litigation и в Gielen, може да се обясни с алтернативите, съществуващи по тези две дела.

70. По дело Test Claimants in the FII Group Litigation съответните данъкоплатци наистина са имали избор между два режима, като и двата са били несъвместими с правото на ЕС [57].

71. Що се отнася до Gielen, изборът е бил между режим, който при всякакви обстоятелства е благоприятен, и режим, който винаги е неблагоприятен за данъкоплатеца [58]. Тъй като не е било по-благоприятно да бъде избрана втората алтернатива, фактът, че държава членка е предлагала избор между двете, не може да има друга цел освен да подведе определени данъчнозадължени лица. И обратно, както постановява Съдът в решение Hirvonen, когато граждани на Съюза могат да изберат режим, който като цяло е по-благоприятен от общия режим на данъчно облагане и изисква по-малки усилия от чуждестранните данъчнозадължени лица, отколкото тези, които се изискват от местните данъчнозадължени лица, подходът, възприет в решение Gielen, не се прилага [59].

55 Решения от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, т. 162), и от 18 март 2010 г., Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, т. 53).

56 Решение от 12 юни 2018 г., Bevola и Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, т. 25).

57 По дело Test Claimants in the FII Group Litigation другата възможност, посочена в съдебното решение, е описана в точка 15, и за нея Съдът преди това е констатирал, че също е неблагоприятна. Вж. решение от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, т. 61—65).

58 Вж. решение от 18 март 2010 г., Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, т. 40). Действително единствената разлика между двата режима, както е описана от Съда, е че само единият позволява часовете труд, положен в друга държава членка, да бъдат взети предвид.

59 Решение от 19 ноември 2015 г., Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, т. 43).

72. Предвид тези противоречиви течения в съдебната практика, считам, че ако Съдът не възприеме подхода на големия състав в решение Bevola и Jens W. Trock, въпросът, който трябва да бъде поставен в настоящото производство, е дали данъчен режим може да се приеме за дискриминационен по отношение на трансгранични случаи, ако гражданите на Съюза имат избор между две възможности, всяка от което има свои предимства и недостатъци, но едната съответства точно на режима, приложим за местни лица.

73. Според мен отговорът на този въпрос може да бъде само отрицателен. Действително в условията на свободна пазарна икономика трябва да се допусне, че частноправните субекти действат рационално [60]. Съответно държавата членка не може да носи отговорност за това, че данъчнозадължено лице не е избрало режима, който би намалил данъчната му тежест [61]. Освен това фактът, че чуждестранни лица трябва да избират според положението си кой режим е най-благоприятен за тях, вместо да им бъде наложен специфичен режим, *сам по себе си* не може да представлява форма на ограничаване на свободното движение на капитали. За да се установи съществуването на ограничение, трябва да е налице дискриминация. Съответно, както вече споменах, от значение е, че чуждестранните лица имат възможността, ако желаят, да изберат за целите на данъка върху инвестиционните доходи да бъдат облагани на абсолютно същата база като тази, която се прилага за местни лица.

74. Макар че, както е предвидено в член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС, не може да се очаква идеално пълно равенство в областта на данъчното облагане, в такива случаи трябва да се разгледа каква е същността на искането за установяване на дискриминация. С оглед на това не може да бъде разглеждана самостоятелно отделна разпоредба от националното законодателство, без да се вземат предвид и всички възможности, които са на разположение на заинтересованите лица. Както обясних, фактът, че чуждестранните лица се ползват от намаляване на данъчната основа, *сам по себе си* не е достатъчен, за да се приеме, че е налице различно третиране: трябва да се вземат предвид всички правила, които заедно определят ефективната данъчна ставка [62].

75. В случая е вярно, че приложимата *ефективна* данъчна ставка (тоест като се вземат предвид разликите в облагаемите основи) е по-висока за чуждестранни лица, които са граждани на Съюза, отколкото за местни лица. Следва да се отбележи обаче, че що се отнася до ефективната пределна ставка, тази разлика е била 1,5 % през 2017 г. (поради създаването на допълнителен данък „солидарност“), докато през 2007 г., която е фискалната година, разглеждана в делото Hollmann, е била 4 % [63].

76. По-важното вероятно е, че стана ясно, може би в по-голяма степен отколкото по дело Hollmann, че чуждестранните лица, макар да са длъжни да подадат декларация, не са длъжни да декларират всички свои доходи пред португалските данъчни власти. Следователно, за разлика от местните лица, чуждестранните не са задължени да попълват всички приложения към декларацията и да предоставят оправдателни документи към тях. Тъй като съгласно практиката на Съда прекомерната административна тежест за чуждестранните данъчнозадължени лица може да представлява ограничение, обратно, фактът, че чуждестранните лица нямат такива задължения, също трябва да бъде взет предвид, за да се определи дали тези данъчнозадължени лица не са в неизгодно положение заради данъчна мярка [64].

60 Вж. в този смисъл решение от 4 октомври 2017 г., Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, т. 38).

61 Вж. по аналогия решение от 30 януари 2020 г., Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, т. 64 и 65).

62 Решение от 9 март 2017 г., Милкова (C-406/15, EU:C:2017:198, т. 56).

63 Вж. решение от 11 октомври 2007 г., Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, т. 7, 9 и 38).

64 Вж. в този смисъл решения от 31 януари 1984 г., Комисия/Ирландия (74/82, EU:C:1984:34, т. 51), от 18 октомври 2012 г., X (C-498/10, EU:C:2012:635, т. 32), и от 30 януари 2020 г., Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, т. 62). Случаят обаче не е такъв, ако тази тежест е оправдана в светлината на особеното положение на чуждестранните лица и е пропорционална на необходимото за събирането на данъка. Вж. в този смисъл решение от 30 април 2020 г., Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, т. 37).

77. Ако се разгледа например положението на лице, което е спечелило повече от 250 000 EUR през данъчната 2017 г. и което, освен другите си доходи, е получило и инвестиционен доход от 5000 EUR от продажбата на гараж, разликата възлиза едва на приблизително 153 EUR [65]. Предвид обстоятелството, че ако избере да бъде третирано като местно лице, това лице ще трябва да декларира, както всички местни лица, всички свои доходи, включително доходите от източници, които не се намират на територията на съответната държава, и при нужда ще трябва да ги обоснове, бихме могли да си представим, че при такива обстоятелства чуждестранното лице би предпочело да избере режима за чуждестранни лица.

78. От това следва, че режимът за чуждестранни лица, който се прилага под условие [66], може при определени обстоятелства да бъде по-благоприятен за лица, пребиваващи в друга държава членка, отколкото за лица, които са местни за държавата членка по облагането. Това предположение може наистина да изглежда твърде крайно, но въпреки това е реалистично. Следователно не може да се изключи, че решението да се избере режимът, приложим за чуждестранни лица, може да е взето рационално.

79. Считам, че при всяко положение изводите в решения Test Claimants in the FII Group Litigation и Gielen, дори ако Съдът приеме, че тези решения все още са меродавни, не могат да бъдат отнесени без каквито и да било уговорки към законодателство като оспореното пред запитващата юрисдикция в настоящото дело. Истинският въпрос обаче е, че на чуждестранното лице трябва да бъде даден избор в това отношение: то трябва да бъде информирано за правото си — и впоследствие да му бъде позволено — да бъде третирано по същия начин като местните лица за целите на данъчното облагане на инвестиционните доходи.

V. Заключение

80. Предвид гореизложеното предлагам на Съда да отговори на преюдициалния въпрос, поставен от Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Данъчен арбитражен съд (Център за административен арбитраж), Португалия), както следва:

„Член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национално законодателство, което предвижда режим на данъчно облагане на инвестиционните доходи, получени при продажбата на недвижимо имущество, находящо се в една държава членка, от местно лице на друга държава членка, различен от приложимия за местни лица, при условие че същото законодателство предлага на чуждестранните лица възможността да изберат данъчния режим, приложим за местните. При тези обстоятелства властите на въпросната държава членка трябва да гарантират, че чуждестранните лица са информирани ясно, своевременно и разбираемо за възможността да се направи такъв избор и че последиците от факта, че целият доход на съответното лице не се облага с данък в тази държава, са неутрализирани. Спазването на последните изисквания обаче трябва да се провери от националния съд“.

65 Както беше обяснено по-горе, трябва да се вземе предвид средната ставка (в този пример 44,9 %, към която се добавят 5 % за данъка „солидарност“), а не пределната ставка. Следователно разликата е 152,32 EUR, а не 75 EUR.

66 Относно значението на това обстоятелство вж. решение от 3 март 2020 г., Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, т. 72).