РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

17 юни 2010 година *

По дело C-105/08

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на основание член 226 ЕО на 6 март 2008 г.,

Европейска комисия, за която се явяват г-н R. Lyal и г-жа M. Afonso, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

ищец,

срещу

Португалска република, за която се явяват г-н L. Inez Fernandes и г-н J. Menezes Leitão, както и г-жа C. Guerra Santos, в качеството на представители,

ответник,

* Език на производството: португалски.

подпомагана от

Република Литва, за която се явяват г-н D. Kriaučiūnas и г-жа V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, в качеството на представители,

встъпила страна,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н A. Tizzano, председател на състав, г-н A. Borg Barthet, г-н M. Ilešič, г-н J.-J. Kasel (докладчик) и г-жа M. Berger, съдии,

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,
секретар: г-жа M. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 11 февруари 2010 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 25 март 2010 г.,

постанови настоящото

Решение

1 С исковата си молба Комисията на Европейските общности иска от Съда да установи, че като облага лихвите, плащани на чуждестранни финансови институции, с по-висок данък, отколкото плащаните на местни за Португалия финансови институции, Португалската република ограничава свободното предоставяне на услуги, изразяващи се в отпускане на ипотечни и други кредити, от страна на финансови институции, които са местни лица за други държави членки и за държави — страни по Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г. (ОВ L 1, 1994 г., стр. 3, наричано по-нататък „Споразумението за ЕИП“), и следователно не изпълнява задълженията си, произтичащи от членове 49 ЕО и 56 ЕО, както и от членове 36 и 40 от Споразумението за ЕИП.

Правна уредба

2 Съгласно член 4, параграф 2 от Кодекса за корпоративния данък (código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas colectivas), одобрен с Декрет-закон № 442/B/88 от 30 ноември 1988 г., в редакцията му съгласно Декрет-закон № 211/2005 от 7 декември 2005 г. (*Diário da República* I, серия A, № 234 от 7 декември 2005 г., наричан по-нататък „CIRC“) юридическите лица и другите образувания, чието седалище или място на действително управление не се намира на португалска територия, се облагат с корпоративен данък (наричан по-нататък „IRC“) само по отношение на доходите, получени на тази територия. Съгласно

член 4, параграф 3, буква c) от CIRC сред тези доходи попадат лихвите, плащани от длъжници, чието местопребиваване, седалище или място на действително управление са намира на португалска територия, или лихвите, плащани за сметка на установено в тази държава място на стопанска дейност.

3 При липса на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане (наричана по-нататък „СИДДО“) такива доходи по принцип се облагат при ставка 20 % съгласно член 80, параграф 2, буква c) от CIRC.

4 Съгласно член 88, параграф 1, буква c), параграф 3, буква b) и параграф 5 от CIRC разглежданият IRC се събира чрез окончателно удържане при източника.

5 СИДДО, сключени между Португалската република и останалите държави — членки на Европейския съюз, както и с държавите — страни по Споразумението за ЕИП, предвиждат в съответствие с член 11 от модела на данъчна спогодба относно доходите и имуществата, изработен от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), че данъчната ставка, която прилага към тези доходи държавата, в която се намира техният източник, е между 10 % и 15 %. Съгласно член 90-A, параграф 1 от CIRC в такива случаи задължението за удържане при източника се отнася само до съответната част на IRC. Що се отнася до двете държави, с които Португалската република не е сключила СИДДО, а именно Република Кипър и Княжество Лихтенщайн, тази ставка е в размер на 20 %.

6 Между страните е безспорно, че основата за облагането на доходите от лихви, получавани от чуждестранни финансови институции, е брутният размер на доходите, докато доходите от лихви, получавани от местни финансови институции, се включват в тяхната облагаема печалба. При изчисляване на тази печалба се приспадат направените разходи. Посочената печалба се облага съгласно член 80, параграф 1 от CIRC при прилагане на общата ставка в размер на 25 %.

Според Португалската република може да се счита, че във втората хипотеза се облага нетният размер на лихвите, който в частност може да съответства на разликата между получените лихви и лихвите, платени на трети лица за получаване на капитала, необходим за осъществяването на кредитната операция.

Досъдебна процедура и производство пред Съда

7 На 21 март 2005 г. Комисията отправя до Португалската република официално уведомително писмо, с което обръща внимание на португалските власти, че като облага получаваните от чуждестранни финансови институции лихви по ипотечни кредити с данък, по-висок от получаваните от местни финансови институции, тази държава членка ограничава предоставянето на услуги, изразяващи се в отпускане на ипотечни и други кредити, от чужди финансови институции и по този начин не изпълнява задълженията си по членове 49 ЕО и 56 ЕО, както и по членове 36 и 40 от Споразумението за ЕИП.

8 Като счита за неубедителен отговора на Португалската република, на 19 декември 2005 г. Комисията отправя до тази държава членка мотивирано становище, с което я приканва в двумесечен срок от получаването му да приеме необходимите мерки, за да се съобрази с него.

9 На 24 февруари 2006 г. Португалската република отговаря, че поддържа становището си, че CIRC е съобразен с общностното право и при всяко положение е обоснован по съображения за съгласуваност и вътрешна логика на националната данъчна система. Нещо повече, предлаганото от Комисията разрешение предполагало чуждестранните финансови институции да съобщават фактите,

въз основа на които трябва да се определи брутният им доход. Проверката на тези факти обаче щяла да породи очевидни затруднения за португалската данъчна администрация.

10 Като счита за незадоволителен отговора на Португалската република, Комисията решава да предяви настоящия иск.

11 С определение на председателя на Съда от 4 август 2008 г. Република Литва е допусната да встъпи в производството в подкрепа на исканията на Португалската република.

По иска

Доводи на страните

12 Комисията поддържа, че макар данъчната ставка, която се прилага към доходите на чуждестранните финансови институции, да е по-малка от тази за сходните доходи на местните финансови институции, фактически данъчната тежест за първите в Португалия е определено по-висока, след като за разлика от местните образувания те не могат да приспадат от облагаемите доходи пряко свързаните с упражняваната дейност оперативни разходи. Както обаче следвало от Решение от 11 октомври 2007 г. по дело Hollmann (C-443/06, Сборник, стр. I-8491, точки 35—38) такава разлика в третирането представлявала дискриминация в ущърб на чуждестранните финансови институции.

13 Като предвижда удържане при източника при ставка между 10 % и 20 % върху брутния размер на получаваните в Португалия лихви, разглежданата правна уредба разубеждавала всяка чужда кредитна институция да предлага услугите си в Португалия, освен ако маржът на печалбата ѝ при разглежданите операции не бил значително по-висок от ставката на удържания при източника данък. Предвид обаче изключително голямата конкуренция на международните финансови пазари, контекста, създаден от съществуването на обща валута в евро зоната, и сходните нива на лихвите в повечето държави членки, било малко вероятно чуждестранна финансова институция да може да получи марж на печалба, който е по-висок от 10 %. Нещо повече, за да възстановят равенството с местните финансови институции, които се облагат с данък в размер на 25 % върху нетните им доходи, чуждестранните финансови институции трябвало да могат да реализират марж на печалба, четири пъти по-висок от постигнатия от местните финансови институции при съответната им дейност в Португалия.

14 Според Комисията в настоящия случай не може успешно да се поддържа, че местните и чуждестранните финансови институции не се намират в обективно сходно положение. Всъщност от практиката на Съда, и по-специално от Решение от 12 юни 2003 г. по дело Gerritse (C-234/01, Recueil, стр. I-5933, точка 27) и Решение от 15 февруари 2007 г. по дело Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, Сборник, стр. I-1425, точка 24) следвало, че по отношение на оперативните разходи, които са пряко свързани с дейността, упражнявана от чуждестранно лице в държава членка, и са генерирали облагаеми в тази държава доходи, местните и чуждестранните лица се намират в сходно положение, така че тези разходи по принцип трябвало да се вземат предвид в посочената държава, след като там местните лица се облагат върху нетните им доходи, т.е. след приспадане на такива разходи. Според посоченото по-горе Решение по дело Hollmann (точки 50 и 51) принципът на недопускане на дискриминация впрочем изисквал, когато местните и чуждестранните лица се облагат с един и същи данък, доходите на последните да не се облагат при по-висока ставка от тази, която се прилага към доходите на местните лица, и данъчната основа да не е по-широка от предвидената за местните лица. Следователно на чуждестранните финансови институции трябвало да бъде поне разрешено да приспадат размера на лихвите, които е трябвало да платят на трети лица, за да получат капиталите, използвани при осъществени в Португалия кредитни операции.

15 Комисията също така изтъква, че противно на поддържаното от Португалската република, не държавата, за която лицето е местно, трябва да определи — със спогодби или едностранни мерки за избягване на двойното данъчно облагане — данъчната тежест, която в крайна сметка ще понесе инвеститорът. Напротив, държавата членка, чието законодателство съдържа дискриминация, трябвало да я премахне. В конкретния случай доводът на Португалската република бил освен това ирелевантен, тъй като нивото на удържания при източника данък било толкова високо, че той можел да погълне цялата печалба, получена при осъществена при нормални пазарни условия кредитна операция.

16 Накрая, що се отнася до довода, че разглежданата в настоящия случай разлика в третирането била обоснована по императивни съображения от общ интерес, а именно запазване на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки, от една страна, и борбата с избягването на данъците, от друга, Комисията по-специално поддържа, че съществуват други мерки, в частност предвидените в Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане (ОВ L 336, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21), позволяващи на държавите членки да постигнат целите на тези императивни съображения от общ интерес, като същевременно спазват принципа на пропорционалност.

17 В писмената си реплика Комисията уточнява, че твърдяното неизпълнение на задължения се изразява не в реалното съществуване на положения като примерно посочените в настоящото производство, а в оставянето в сила на национални разпоредби, чието прилагане води до очевидна разлика в данъчното третиране на местните и чуждестранните финансови институции, която е в ущърб на последните.

18 Комисията признава, че е невъзможно да се определи кои от получените от трети лица капитали са конкретно използвани от определено образувание за финансиране на индивидуални кредитни операции, осъществени в дадена държава.

Въпреки това тя твърди, че не е невъзможно за целите на данъчното облагане в държавата, в която се намира източникът на дохода, да се изчислят получените от това образуване нетни доходи. В конкретния случай било достатъчно Португалската република да позволи на данъчно задълженото лице да приспадне от брутния размер на доходите, получени на територията на тази държава членка, сума, съответстваща на средния размер на разходите, които същото данъчно задължено лице прави за получаването на сходни доходи в държавата, където е местно лице. За да се избегне приспадането от чуждестранните финансови институции на средни разходи, които държавата, в която се намира източникът на дохода, счита за прекомерни, тази държава можела да ограничи възможността за приспадане на разходи до максимален размер, определен например в зависимост от средния размер на разходите на местни банки във връзка със сходни операции. При всяко положение трудността определени разходи да бъдат отнесени към дадени доходи не била основателна причина за облагането на брутните доходи на чуждестранните лица в държавата, в която се намира източникът на тези доходи, или прилагането към посочените доходи на реално по-висока данъчна тежест от тази за сходните доходи на местни данъчнозадължени лица.

19 Португалската република поддържа, че твърдяното от Комисията дискриминационно третиране почива на просто предположение. След като Комисията не била доказала, че е налице твърдяното неизпълнение на задължения, искът ѝ трябвало да бъде отхвърлен.

20 Тази държава членка обяснява, че дори да се предположи, че съществуват случаи, в които с оглед на конкретните обстоятелства на финансовата операция да може да се наблюдава разлика в данъчната тежест при облагането на лихвите, получени от местни финансови институции, и тези, които са получени от чуждестранни финансови институции, тази разлика в третирането не е дискриминационна и не води до никакво ограничение на свободите, посочени в членове 49 ЕО и 56 ЕО, както и в членове 36 и 40 от Споразумението за ЕИП.

21 Всъщност положението на местните и чуждестранните финансови институции не било обективно сходно, поради което била обоснована разлика в третирането по отношение на данъчната основа във връзка с получените на португалска територия лихви. Тази разлика произтичала от особеното естество на финансовите операции и на предоставянето на услуги, изразяващи се в отпускане на кредити, което било свързано с обстоятелството, че като цяло не е възможно да се установи специфична връзка между понесените разходи и получените доходи, нито да се съотнесат — операция по операция — реализираните печалби и използваните за финансирането средства. Така основата за изчисляване на данъка върху получените от чуждестранни финансови институции лихви трябвало да почива на брутните доходи, докато облагането на доходите на местните финансови институции щяло да се извършва въз основа на нетните доходи. Доколкото, що се отнася до последните, щели да бъдат взети предвид всички техни доходи, независимо от мястото на получаването им, било също така възможно да се отчетат и всички понесени разходи.

22 Португалската република изтъква също така, че при всяко положение спорната правна уредба трябва да се счита за обоснована по императивни съображения от общ интерес. В това отношение тя се позовава на запазването на разпределението на данъчните правомощия, което е в съответствие с принципа на териториалност на данъците, и на борбата с избягването на данъци.

23 В писмената си дуплика тази държава членка добавя по-специално, че след като Комисията признава, че не е възможно да се определи конкретно кои капитали са били използвани от дадено образувание за финансиране на кредитните операции, осъществени в определена държава членка, „правната конструкция“, върху която Комисията гради доводите си, надхвърля позволеното от общностното право. Следователно спорната правна уредба не можела да се счита за несъвместима с Договора за ЕО или Споразумението за ЕИП.

24 Системата, която трябва да се използва според Комисията, представлявала прилагане на абстрактно и изкуствено приспадане към доходите на чуждестранните финансови институции, което означавало, че резултатът от операцията изобщо няма да съответства на действителните конкретни нетни доходи на чуждестранните оператори. Впрочем при такава система, противно на изискванията на съдебната практика, на която се позовава в това отношение Комисията, не съществувала никаква връзка между взетите предвид разходи и дейността, която е генерирала облагаемите доходи. От това следвало, че местните и чуждестранните образувания не са в обективно сходно положение с оглед на разглежданата в настоящия случай правна уредба.

25 Република Литва, която е встъпила в подкрепа на Португалската република, счита, че за да се определи дали съществува разлика в третирането в ущърб на чуждестранните финансови институции, трябва да се има предвид не само данъкът, удържан в държавата, където се намира източникът на дохода, но и данъчното облагане в държавата, за която въпросните образувания са местни лица. В настоящия случай обаче Комисията разглеждала само третирането, което следва от прилагането на португалското законодателство, и не отчитала отражението на законодателството на държавата, за която посочените образувания са местни лица, върху тяхната възможност и желание да предлагат услугите си на португалска територия. Следователно се налагал изводът, че Комисията не е установила, че е налице твърдяното неизпълнение на задължения.

Съображения на Съда

26 Още от самото начало следва да се напомни, че според постоянната съдебна практика в рамките на производство за установяване на неизпълнение на задължения по член 226 ЕО Комисията трябва да докаже наличието на твърдяното неизпълнение. Именно тя, без да може да се основава на каквато и да било презумпция, трябва да посочи на Съда необходимите факти, въз основа на които той да провери дали е налице неизпълнение на задължения (вж. по-специално Решение от 5 октомври 1989 г. по дело Комисия/Нидерландия, 290/87, Recueil, стр. 3083, точки 11 и 12, както и Решение от 4 март 2010 г. по дело Комисия/Франция, C-241/08, Сборник, стр. I-1697, точка 22).

27 В настоящия случай, за да докаже, че португалската правна уредба, за която не се спори, че третира по различен начин от гледна точка на IRC местните и чуждестранните образувания, води до по-високо данъчно облагане на последните, Комисията се основа на пример в цифри, почиващ на предпоставката, че маржът на печалбата, реализирана от образуването, за което се отнася примерът, е 10 %.

28 Както обаче следва от таблицата, изготвена от генералния адвокат в точка 31 от нейното заключение, и по съображенията, които тя развива по-подробно в точки 37—39 от същото заключение, този марж на печалба има определяща роля при проверката дали правна уредба като разглежданата в настоящия случай води до по-високо данъчно облагане на чуждестранните субекти, тъй като данъчната ставка действително не е единственият фактор, който трябва да се отчете в това отношение.

29 Доколкото, от една страна, това изчисление, което самата Комисия определя като „теоретично", се оспорва от португалското правителство, по съображение че предпоставката, на която се основава, няма никаква връзка с реалността, и от друга страна, посоченото правителство представя изчисление, основано на друг марж на печалба, което води до разрешение, при което данъчното облагане на местните образувания е по-тежко, Комисията е трябвало — както сочи генералният адвокат в точка 40 от своето заключение — да установи, че цифровите данни, на които основава изчислението си, отговарят на икономическата действителност. Така Комисията е могла да представи по-специално статистически данни или данни относно нивото на лихвите при банковите кредити и условията на рефинансиране в подкрепа на достоверността на нейните изчисления.

30 Трябва обаче да се установи, че в настоящия случай нито в писмената фаза на производството, нито в съдебното заседание, нито дори след изричното искане на Съда Комисията е представила и най-малкото убедително доказателство, което би могло да установи, че посочените от нея в подкрепа на тезата ѝ цифрови данни могат действително да бъдат проверени на практика и че даденият от нея пример в цифри не е просто хипотеза като от учебник.

31 При тези условия следва да се приеме, че в настоящия случай Комисията не е доказала твърдяното неизпълнение на задължения от страна на Португалската република.

32 Следователно искът на Комисията следва да бъде отхвърлен.

По съдебните разноски

33 По смисъла на член 69, параграф 2 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако има искане в този смисъл. След като Португалска република е направила искане за осъждането на Комисията и последната е загубила делото, тя трябва да бъде осъдена да заплати разноските. В съответствие с член 69, параграф 4, първа алинея от същия правилник Република Литва, която е встъпила в подкрепа на исканията на Португалската република, понася направените от нея съдебни разноски.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

1) Отхвърля иска.

2) Осъжда Европейската комисия да заплати съдебните разноски.

3) Република Литва понася направените от нея съдебни разноски.

Подписи