Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

21 декември 2016 година*

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Членове 21 ДФЕС, 45 ДФЕС и 49 ДФЕС — Членове 28 и 31 от Споразумението за Европейското икономическо пространство — Свободно движение на хора — Свободно движение на работници — Свобода на установяване — Данъчно облагане на физически лица за увеличения на стойността вследствие на замяна на дялове или акции — Данъчно облагане на физически лица за увеличения на стойността вследствие на прехвърляне на цялото имущество, свързано с упражняване на стопанска и професионална дейност — Данъчно облагане на частноправни субекти на изхода — Незабавно събиране на данъка — Разлика в третирането на физическите лица, които прехвърлят дружествени дялове или акции и запазват местоживеенето си на националната територия, и на онези физически лица, които извършват такава замяна и преместват местоживеенето си в друга държава членка на Европейския съюз или на Европейското икономическо пространство — Разлика в третирането на физическите лица, които извършват прехвърляне на цялото имущество, свързано с упражнявана от тях дейност в лично качество, на дружество със седалище или с действително управление на територията на Португалия и на онези физически лица, които извършват такова прехвърляне на дружество със седалище или с действително управление на територията на друга държава членка — Пропорционалност“

По дело C-503/14

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на основание на член 258 ДФЕС на 11 ноември 2014 г.,

Европейска комисия, за която се явяват G. Braga da Cruz и W. Roels, в качеството на представители,

ищец,

срещу

Португалска република, за която се явяват L. Inez Fernandes, M. Rebelo и M. J. Martins da Silva, в качеството на представители,

ответник,

подпомагана от:

Федерална република Германия, за която се явява T. Henze и K. Petersen, в качеството на представители,

встъпила страна,

* Език на производството: португалски.

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: T. von Danwitz, председател на състава, E. Levits, C. Vajda (докладчик), K. Jürimäe и C. Lycourgos, съдии,

генерален адвокат: M. Wathelet,

секретар: M. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 16 март 2016 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 12 май 2016 г.,

постанови настоящото

Решение

1 С предявения иск Европейската комисия иска от Съда да установи, че като е приела и оставила в сила разпоредбите на членове 10 и 38 от Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Кодекс за подоходното облагане на физическите лица, наричан по-нататък „CIRS“), по силата на които данъчнозадължено лице, което замени дружествени дялове или акции и премести местоживеенето си в държава членка, различна от Португалската република, или което извърши прехвърляне на активи и пасиви, свързани с упражнявана дейност в негово лично качество, в замяна на дружествени дялове или акции от чуждестранно дружество, в първия случай трябва да включи в данъчната основа за последната финансова година, в която все още е третирано като местно данъчнозадължено лице, всички доходи от въпросните сделки, които не са включени в тази данъчна основа, а във втория случай — не може да се ползва от каквото и да било отлагане на данъчното облагане поради въпросната сделка, Португалската република не е изпълнила задълженията си по членове 21 ДФЕС, 45 ДФЕС и 49 ДФЕС, както и по членове 28 и 31 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г. (ОВ L 1, 1994 г., стр. 3; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 53, стр. 4, наричано по-нататък „ЕИП“).

I – **Правна уредба**

A– *Споразумението за ЕИП*

2 Член 28 от Споразумението за ЕИП гласи:

„1. Осигурява се свободното движение на работници между държавите членки на ЕО и държавите от ЕАСТ.

2. То предполага премахването на всякаква дискриминация, основана на национална принадлежност, между работниците на държавите членки на ЕО и на страните от ЕАСТ, по отношение на трудовата заетост, възнаграждението и другите условия на труд.

3. То включва правото, като се има предвид че е възможно прилагане на ограничения, ако те са оправдани от съображения, свързани с обществения ред, обществената безопасност или общественото здраве:

а) да се отговаря на действителни предложения за работа;

б) да се извършва свободно движение за тази цел в рамките на територията на държавите членки на ЕО и на страните от ЕАСТ;

в) да се пребивава в някоя от държавите членки на ЕО или от страните от ЕАСТ за целите на заетостта съгласно разпоредбите относно заетостта на гражданите на тази държава, установени в законовите, подзаконовите и административните актове;

г) да се остава на територията на определена държава членка на ЕО или на страна от ЕАСТ след наемане на работа.

4. Разпоредбите на настоящия член не се прилагат спрямо заетостта в публичната администрация.

5. Специалните разпоредби, прилагани към свободното движение на работници, се съдържат в приложение V“.

3 Член 31 от Споразумението за ЕИП гласи:

„1. В рамките на разпоредбите на настоящото споразумение, прилагането на ограничения относно свободата на установяване на гражданите на някоя от държавите членки на ЕО или от държавите от ЕАСТ на територията на друга от тези държави, се забранява. Настоящата разпоредба включва също така и създаването на агенции, клонове или филиали от гражданите на някоя от държавите членки на ЕО или от държавите от ЕАСТ, установени на територията на една от тези държави.

Свободата на установяване включва правото на достъп до дейности, упражнявани от самостоятелно заети лица, и тяхното извършване, както и образуването и управлението на предприятия, по-специално на дружества по смисъла на член 34, втори параграф, при условията, които са определени от законодателството на страната по установяване за нейните собствени граждани, като се имат предвид разпоредбите на глава 4.

2. Специалните разпоредби, прил[ожими] към правото на установяване, се съдържат в приложения VIII—XI“.

Б– *Португалското право*

4 Съгласно член 10 от CIRS, озаглавен „Увеличения на стойността“:

„1. Увеличенията на стойността представляват всяка печалба, която, без да се разглежда като приход от стопанска или професионална дейност, от капитал или от недвижимо имущество, е реализирана вследствие на:

а) възмездно прехвърляне на вещни права върху недвижими имоти и вследствие на използването на всички елементи от личното имущество за целите на упражняваната от неговия собственик в лично качество стопанска и професионална дейност;

b) възмездното прехвърляне на дялове или акции, включително тяхното изплащане и амортизация с намаляване на капитала, и на други ценни книжа, както и стойността, предоставена на съдружниците или акционерите след разпределението, която се счита за капиталова печалба по смисъла на член 81 от Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Кодекс за корпоративното подоходно облагане);

[…]

3. Печалбата се смята за реализирана в момента на осъществяване на действията, предвидени в параграф 1 […]:

[…]

4. Облагаема с данък върху дохода на физическите лица е печалбата, която се реализира от:

a) разликата между продажната цена и цената на придобиване, без частта, която може евентуално да бъде квалифицирана като доход от капитал в случаите по параграф 1, букви a), b) и c);

[…]

8. При замяна на дялове или акции при условията по член 73, параграф 5 и в член 77, параграф 2 от Кодекса за корпоративното подоходно облагане, вследствие на която на съдружниците или на акционерите в придобитото дружество се разпределят представляващи дружествения капитал ценни книжа, не се стига до облагане на тези лица, ако за данъчни цели те запазят стойността на новите дялове или акции на равнището на предходните дялове или акции. Тази стойност се определя в съответствие с разпоредбите на настоящия кодекс, без да се засяга облагането на паричните суми, които евентуално са им разпределени.

9. В посочения в предишния параграф случай следва да се отбележи освен това че:

a) за целите на облагането за годината, в която съдружникът или акционерът е изгубил местоживеенето си на португалска територия, в категорията на увеличенията на стойността той трябва да включи и сумата, която по силата на параграф 8 не е била обложена при замяната на капиталовите участия и която съответства на разликата между действителната стойност на получените капиталови участия и стойността на придобиване на предишните капиталови участия, определена в съответствие с разпоредбите на настоящия кодекс;

b) Разпоредбите на член 73, параграф 10 от Кодекса за корпоративното подоходно облагане се прилагат mutatis mutandis.

10. Разпоредбите на параграфи 8 и 9 също се прилагат mutatis mutandis, що се отнася до разпределението на дялове или акции в случаите на сливане или разделяне, към които се прилага член 74 от Кодекса за корпоративното подоходно облагане.

[…]“.

5 Член 38 от CIRS е озаглавен „Включване на имущество за формиране на дружествения капитал“ и предвижда:

„1. Не следва да се определя облагаема печалба, реализирана от формирането на дружествения капитал вследствие на прехвърлянето на цялото имущество, предназначено за упражняване на стопанска и професионална дейност от физическо лице, доколкото са изпълнени следните условия:

a) образуването, на което е прехвърлено имуществото, е дружество и седалището и мястото на действителното му управление са на територията на Португалия;

b) прехвърлителят, физическо лице, притежава поне 50 % от капитала на дружеството и упражняваната от последното дейност по същество е идентична с дейността, която физическото лице е упражнявало в лично качество;

c) прехвърлените активи и пасиви са отчетени за целите на това прехвърляне по стойността им, отразена в счетоводната документация или в книжата на физическото лице, т.е. по стойността им, произтичаща от прилагането на настоящия кодекс или от преоценките, извършени въз основа на данъчни разпоредби;

d) дяловете от капитала, получени в замяна на прехвърлянето, се оценяват за целите на облагането на печалбите или загубите, свързани с последващото им прехвърляне, по нетната стойност на прехвърлените активи и пасиви, чиято стойност се определя в съответствие с предходната буква;

e) дружеството, посочено в буква a), се задължава да спазва разпоредбите на член 77 от Кодекса за корпоративното подоходно облагане, като подава декларация за това; тази декларация се прилага към периодично подаваната декларация за свързаните с прехвърлянето приходи на физическото лице.

2. Разпоредбите на предходния параграф не се прилагат, ако активите, за които е отложено данъчното облагане на печалбата по смисъла на член 10, параграф 3, буква b), са част от прехвърленото имущество.

3. Печалбата, реализирана вследствие на възмездно прехвърляне, на каквото и да било основание, на капиталови участия, получени в замяна на посоченото в параграф 1 прехвърляне в срок от пет години, считано от датата на извършването му, се квалифицират като доходи от стопанска или професионална дейност и се смятат за нетен доход от категория B. През този период не може да се извършват никакви сделки с дялове или акции, ползващи се с режими на неутралност, като в противен случай се счита, че в момента на извършване на тези сделки се реализира печалба и трябва да се начислят 15 % за всяка изтекла година или част от година, считано от момента, в който е установено, че е придобито имуществото, с което се формира дружественият капитал, като тази печалба се добавя към дохода за годината, през която е установено, че са извършени сделките“.

6 Съгласно член 77, параграф 1 от Кодекса за корпоративното подоходно облагане:

„Когато се прилага установеният в член 38, параграф 1 от [CIRS] режим, елементите от имуществото, т.е. активите и пасивите от прехвърленото имущество, се вписват в счетоводството на дружеството приобретател по посочената в параграф 1, буква c) стойност, а облагаемият резултат от дейността на това дружество се определя по следния начин:

a) резултатът относно прехвърлените имуществени елементи се изчислява все едно че прехвърлянето не е било извършвано;

b) положителните преоценки и амортизациите на дълготрайните активи се отчитат в съответствие с режима, приложим при определянето на облагаемия финансов резултат на физическото лице;

c) от данъчноправна гледна точка прехвърлените провизии се уреждат от режима, приложим за тях за целите на определянето на облагаемия резултат от дейността на физическото лице“.

II – **Досъдебната процедура**

7 На 17 октомври 2008 г. Комисията изпраща на Португалската република официално уведомително писмо, в което посочва, че като е облагала скритите увеличения на стойността в случаите на замяна на дружествени дялове или акции, когато физическо лице премести местоживеенето си в друга държава членка, или в случаите на прехвърляне на дружество на активи и пасиви, свързани с упражнявана от физическо лице икономическа или професионална дейност, когато седалището или мястото на действително управление на дружеството, на което са прехвърлени активите и пасивите, се намира в чужбина, тази държава членка не е изпълнила задълженията си по членове 18 ЕО, 39 ЕО и 43 ЕО, понастоящем съответно членове 21 ДФЕС, 45 ДФЕС и 49 ДФЕС, както и по членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП.

8 Португалската република отговаря на посоченото официално уведомително писмо с писмо от 15 май 2009 г., в което оспорва становището на Комисията.

9 Тъй като не приема за убедителен този отговор, на 3 ноември 2009 г. Комисията изпраща мотивирано становище, в което посочва, че Португалската република не е изпълнила свои задължения, тъй като е приела и е оставила в сила разпоредбите на членове 10 и 38 от CIRS, съгласно които данъчнозадължено лице, преместило местоживеенето си в друга държава или прехвърлило активи и пасиви, свързани с дейност, упражнявана от него в лично качество, в замяна на дружествени дялове или акции на дадено дружество със седалище или действително управление на територията на друга държава, трябва да отчете за целите на данъчното облагане всички доходи, които не са включени в данъчната основа за последната финансова година, в която все още е считано за местно данъчнозадължено лице. Комисията също така приканва посочената държава членка да предприеме необходимите мерки, за да се съобрази с това мотивирано становище в срок от два месеца, считано от получаването му.

10 Португалската република отговаря на посоченото мотивирано становище, като посочва, че твърденията на Комисията за нарушение са необосновани.

11 На 28 октомври 2011 г. Комисията ѝ изпраща допълнително официално уведомително писмо, в което тази институция се позовава на актуалната редакция на член 10, параграф 9, буква а) от CIRS, като същевременно посочва, че остава непроменено становището ѝ, застъпено в официалното уведомително писмо и в мотивираното становище. Освен това Комисията поддържа становището си относно член 38 от CIRS, което следва от официалното уведомително писмо и от мотивираното становище.

12 След отговора на Португалската република на посоченото допълнително официално уведомително писмо, в който тази държава членка продължава да поддържа, че твърденията на Комисията за нарушение са необосновани, на 22 ноември 2012 г. Комисията изпраща допълнително мотивирано становище на посочената държава членка, в което, от една страна, повтаря твърдението си, изведено от обстоятелството, че с членове 10 и 38 от CIRS се нарушават членове 21 ДФЕС, 45 ДФЕС и 49 ДФЕС, както и членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП, и от друга страна, приканва тази държава членка да се съобрази с допълнителното мотивирано становище в срок от два месеца.

13 След като в отговора си от 23 януари 2013 г. Португалската република продължава да поддържа, че становището на Комисията е неправилно, последната решава да предяви настоящия иск.

III – **По жалбата**

А– *По твърдяната липса на яснота и точност при определянето на предмета на спора*

1. Доводи на страните

14 Без да повдига формално възражение за недопустимост, Португалската република изтъква, че внесените изменения на исканията в исковата молба, които Комисията включва в мотивираното становище и в допълнителното мотивирано становище, надхвърлят обикновените пояснения и съдържат съществени изменения на първоначалния предмет на спора, както той следва от мотивираните становища. В действителност съгласно тази държава членка изложените в посочените мотивирани становища твърдения за нарушения не съответстват на текста на членове 10 и 38 от CIRS, като все пак Комисията се позовава на тези разпоредби, поради което не е възможно да е налице случай на неизпълнение на задължения.

15 Комисията подчертава, че с допълнителното мотивирано становище е внесла незначителни изменения в исканията, изложени в исковата молба, с цел да отрази поясненията, направени от Португалската република в хода на административното производство, и по-специално в изпратения отговор на допълнителното мотивирано становище. Комисията счита, че тези изменения не променят по никакъв начин смисъла и обхвата на твърденията за нарушение, повдигнати срещу тази държава членка, и че правото на защита на същата държава членка е изцяло съобразено.

2. Съображения на Съда

16 Следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда, макар да е вярно, че предметът на предявения по силата на член 258 ДФЕС иск се определя от предвидената в тази разпоредба досъдебна процедура, поради което мотивираното становище на Комисията и искът трябва да се основават на същите твърдения за нарушения, все пак това изискване не налага във всички случаи пълно съвпадение на формулировката им, стига предметът на спора да не е разширен или изменен. Следователно Комисията може да уточни първоначалните си твърдения за нарушения в исковата си молба, при условие обаче че не променя предмета на спора (вж. решение Комисия/Кипър, C-515/14, EU:C:2016:30, т. 12 и 13 и цитираната съдебна практика).

17 В конкретния случай както в рамките на досъдебната процедура, така и пред Съда Комисията ясно посочва, че упреква Португалската република в това, че като е приела и запазила в сила членове 10 и 38 от CIRS, не е изпълнила задълженията си по членове 21 ДФЕС, 45 ДФЕС и 49 ДФЕС, както и по членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП.

18 Освен това при прочита на диспозитива на мотивираното становище и на допълнителното мотивирано становище във връзка с членове 10 и 38 от CIRS Португалската република би имала възможност да разбере, от една страна, кои са предвидените от тази разпоредба случаи, които Комисията посочила в мотивираните становища, а от друга страна, какви са юридическите последици, произтичащи от посочените разпоредби в тези случаи, които тази институция приела за противоречащи на правото на Съюза.

19 От това следва, че Комисията нито е разширила, нито е изменила предмета на иска, както той бил определен от досъдебната процедура.

20 При тези обстоятелства доводът, който Португалската република извежда от претендираната от нея липса на яснота и точност при определянето на предмета на спора, не следва да поставя под въпрос допустимостта на иска и поради това трябва да бъде отхвърлен.

Б– *По съществото на иска*

21 От една страна, Комисията упреква Португалската република, че като е приела и оставила в сила член 10 от CIRS, съгласно който данъчнозадължено лице, което замени дружествени дялове или акции и прехвърли постоянното си местопребиваване в друга държава членка или в друга държава — членка на Европейското икономическо пространство (ЕИП), трябва да включи в данъчната основа за последната финансова година, в която то е третирано като местно данъчнозадължено лице, всички доходи от разглежданите сделки, които не са включени в посочената данъчна основа, тази държава членка не е изпълнила задълженията си по членове 21 ДФЕС, 45 ДФЕС и 49 ДФЕС, както и по членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП.

22 От друга страна, Комисията упреква тази държава членка, че като е приела и е оставила в сила член 38 от CIRS, съгласно който данъчнозадължено лице, прехвърлило активи и пасиви, свързани с дейност, упражнявана от него в лично качество, в замяна на дружествени дялове или акции от дадено дружество със седалище или действително управление на територията на друга държава членка или на друга държава от ЕИП, не може да се ползва от отлагане на данъчното облагане поради въпросната сделка, същата държава членка не е изпълнила задълженията си по член 49 ДФЕС, както и по член 31 от Споразумението за ЕИП.

23 Тези твърдения за нарушения следва да бъдат преценени поотделно.

1. По увеличенията на стойността вследствие на замяна на дружествени дялове или акции

а) Доводи на страните

24 Комисията изтъква, че в областта на данъчното облагане на увеличенията на стойността вследствие на замяна на дружествени дялове или акции член 10 от CIRS предвижда по-неблагоприятно данъчно третиране за данъчнозадължените лица, напуснали територията на Португалия, отколкото за данъчнозадължените лица, запазили своето местоживеене в Португалия. В действителност единствено вследствие на преместване на местоживеенето си извън Португалия съответният акционер или съдружник дължал заплащане на данъка върху разглежданите увеличения на стойността, съответстващи по размер на разликата между действителната стойност на получените дялове или акции и стойността на придобиване на предишните дялове или акции. За разлика от това, ако съдружникът или акционерът запазел местоживеенето си в Португалия, стойността на получените дружествени дялове или акции била равна на стойността на прехвърлените дружествени дялове или акции. Следователно в хипотезата на запазване на местоживеенето в Португалия акционерът или съдружникът подлежал на данъчно облагане единствено при окончателното прехвърляне на получените дружествени дялове или акции, с изключение на хипотезата на извършено допълнително плащане в брой.

25 Комисията счита, че предимството, произтичащо от отлагането на данъчното облагане на увеличенията на стойността вследствие на замяна на дружествени дялове или акции по отношение на данъчнозадължените лица с местоживеене на територията на Португалия създава разлика в третирането между тях и данъчнозадължените лица, които решат да преместят местоживеенето си в друга държава членка или в друга държава от ЕИП, което не е съвместимо нито с членове 21 ДФЕС, 45 ДФЕС и 49 ДФЕС, нито с членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП.

26 Във връзка с това Комисията се основава на решения, които намира за приложими в конкретния случай — от 11 март 2004 г., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138) и от 7 септември 2006 г., N (C-470/04, EU:C:2006:525), като те са относно данъчното облагане на изхода на физически лица. За разлика от това, според Комисията решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), в което Съдът признава за първи път, че национално законодателство в областта на данъчното облагане на изхода може да бъде обосновано с целта да се осигури справедливото разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, не е приложимо в настоящия случай, защото се отнася единствено до облагането на юридическите лица.

27 Въпреки че Комисията признава легитимността на преследваната от португалския законодател цел да се гарантира ефективността на данъчния режим, тя счита, че разглежданата национална разпоредба не е пропорционална, тъй като в правото на Съюза, и по-специално в Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15 февруари 2011 година относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО (ОВ L 64, 2011 г., стр. 1), както и в Директива 2010/24/ЕС от 16 март 2010 година относно взаимната помощ при събиране на вземания, свързани с данъци, такси и други мерки (ОВ L 84, 2010 г., стр. 1) вече са предвидени механизми за обмен на информация между компетентните органи на държавите членки и за взаимопомощ при събирането на данъци, които позволяват постигане на тази цел, без да се прибягва до ограничения на основните свободи, закрепени в Договора за функционирането на ЕС.

28 Освен това Португалската република можела например да изисква от данъчнозадължените лица, които напускат португалската територия, да предоставят редовно информация за получените дялове или акции, за да се провери дали те са все още притежавани от тези лица. Следователно увеличенията на стойността можели да бъдат обложени данъчно едва в момента, в който данъчнозадълженото лице, напуснало територията на Португалия, е прехвърлило получените дружествени дялове или акции.

29 Португалската република счита, че член 10 от CIRS не нарушава членове 21 ДФЕС, 45 ДФЕС и 49 ДФЕС, нито членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП. Хипотезата, за която се прилагала разглежданата разпоредба от CIRS, била всъщност много ограничена и се отнасяла до края на отлагането на данъчното облагане на ефективно реализираните увеличения на стойността в контекста на предходна замяна на дружествени дялове или акции, в резултат на преместване на местоживеенето на данъчнозадълженото лице извън територията на Португалия. Следователно в настоящия случай не било приложимо решение от 11 март 2004 г., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), което се отнася до данъчното облагане на увеличенията на стойността, които все още не са реализирани при прехвърляне на местоживеенето за данъчни цели на данъчнозадълженото лице в друга държава членка.

30 Според Португалската република евентуалното ограничение на свободното движение вследствие на прилагането на член 10 от CIRS е обосновано, на първо място, от целта да се гарантира балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, в съответствие с принципа на териториалност на данъците, която цел е призната от Съда в делото, по което е постановено решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 45). Португалската република подчертава, че в съответствие с прилагането на националното законодателство във връзка със спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, сключени от нея с всички държави членки, правомощието за данъчно облагане на увеличенията на стойността вследствие на замяната на дружествени дялове или акции принадлежи по принцип само на държавата членка, където е местоживеенето на данъчнозадълженото лице, прехвърлител на дружествените дялове или акциите, тоест в конкретния случай това е Португалската република. Следователно Португалската република счита, че ако приеме задължението да не облага този вид капиталова печалба в случаите, в които данъчнозадълженото лице е преместило местоживеенето си в друга държава, това би

означавало да изгуби окончателно правото си да подложи на данъчно облагане тези увеличения на стойността, като по този начин се компрометира правото ѝ да упражнява данъчните си правомощия по отношение на извършваните на нейна територия дейности (вж. в този смисъл решения от 29 март 2007 г., Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, т. 42 и от 8 ноември 2007 г., Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, т. 58).

31 По-нататък Португалската република изтъква съображения, свързани със съгласуваността на данъчната система. Според тази държава членка в конкретния случай е налице пряка връзка между дадено данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение, тъй като целта на разглежданата разпоредба е да препятства възможността в резултат на данъчното предимство, предоставено на данъчнозадълженото лице под формата на отлагане на данъчното облагане на увеличенията на стойността, впоследствие да се окаже, че те не могат ефективно да бъдат обложени на португалска територия. Всъщност за доброто функциониране на режима за отлагане на данъчното облагане на някои активи от съществено значение би било, ако предоставянето на данъчното предимство към определен момент съответства на ефективното данъчно облагане на тези активи в даден последващ момент.

32 Накрая Португалската република се позовава на доводите, с които обосновава твърденията си и които са изведени от необходимостта да се гарантира ефективността на данъчния контрол и борбата срещу данъчните измами и укриването на данъци.

33 Федерална република Германия смята, че евентуалното ограничение на свободното движение вследствие на прилагането на член 10 от CIRS е обосновано, доколкото този член има за цел да обложи печалбите, формирани на португалска територия, преди Португалската република да изгуби правомощието си за данъчно облагане. Според Федерална република Германия принципите, установени от Съда в решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 45), са валидни, без да се прави разграничение в зависимост от това дали става въпрос за схема за облагане на изхода на физически или на юридически лица.

б) Съображения на Съда

34 Преди предвиденият в член 10 от CIRS режим на данъчно облагане да бъде разгледан с оглед на членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП, същият следва да се разгледа с оглед на членове 21 ДФЕС, 45 ДФЕС и 49 ДФЕС.

i) По твърденията за нарушение, изведени от нарушение на членове 21 ДФЕС, 45 ДФЕС и 49 ДФЕС

35 Съгласно практиката на Съда член 21 ДФЕС, който формулира по общ начин правото на всеки гражданин на Съюза да се придвижва и да пребивава свободно на територията на държавите членки, се конкретизира в член 45 ДФЕС, що се отнася до свободното движение на работниците и в член 49 ДФЕС, що се отнася до свободата на установяване (вж. в този смисъл решение от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания, C-269/09, EU:C:2012:439, т. 49 и цитираната съдебна практика).

36 Следователно е необходимо спорният данъчен режим да бъде преценен първо от гледна точка на членове 45 ДФЕС и 49 ДФЕС, а след това от гледна точка на член 21 ДФЕС, що се отнася до лицата, които се преместват от една в друга държава членка с цел да се установят в последната, но по причини, които не са свързани с упражняването на стопанска дейност.

– По наличието на ограничения на членове 45 ДФЕС и 49 ДФЕС

37 Всички разпоредби от Договора относно свободното движение на хора имат за цел да улеснят гражданите на Съюза при упражняването на трудова дейност от какъвто и да е характер на цялата територия на Съюза и не допускат мерки, които биха могли да поставят в неблагоприятно положение тези граждани, когато искат да упражняват икономическа дейност на територията на друга държава членка (вж. решение от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания, C-269/09, EU:C:2012:439, т. 51 и цитираната съдебна практика).

38 Макар съгласно редакцията им тези разпоредби да имат за цел да осигурят прилагането на националния режим на приемащата държава членка, се налага констатацията, че в този контекст гражданите на държавите членки разполагат в частност с произтичащо пряко от Договора право да напускат своята държава по произход, за да отидат на територията на друга държава членка и да пребивават там с цел упражняване на стопанска дейност (решение от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания, C-269/09, EU:C:2012:439, т. 52 и цитираната съдебна практика).

39 Следователно разпоредбите, които възпрепятстват или обезкуражават гражданите на дадена държава членка да напуснат своята държава по произход, за да упражнят било правото си на свободно движение, било правото си на свободно установяване, представляват пречки пред тази свобода, дори ако се прилагат независимо от националността на съответния гражданин (вж. в този смисъл решения от 27 септември 1988 г., Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, т. 16 и от 12 юли 2012 г. Комисия/Испания, C-269/09, EU:C:2012:439, т. 53 и цитираната съдебна практика).

40 В допълнение също съгласно постоянната съдебна практика всички мерки, които забраняват, затрудняват или правят по-малко привлекателно упражняването на свободното движение на хора и на свободата на установяване, трябва да се разглеждат като ограничения на съответната свобода (вж. решение от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания, C-269/09, EU:C:2012:439, т. 54 и цитираната съдебна практика).

41 В конкретния случай член 10, параграф 8 от CIRC предвижда, че в хипотезата на замяна на дружествени дялове или акции, предоставянето, вследствие на замяната, на представляващите дружествения капитал ценни книжа на съдружниците или акционерите в придобитото дружество не води до облагане на последните, ако за данъчни цели те запазят стойността на новите акции или дялове на равнището на предишните, без да се засяга облагането на паричните суми, които евентуално са им разпределени. Както потвърждава Португалската република в съдебното заседание, данъкът върху увеличенията на стойността вследствие на такава замяна се събира от данъчнозадълженото лице само в случай на и към момента на извършване на окончателно прехвърляне на получените при замяната акции или дружествени дялове.

42 Като отклонение от това правило член 10, параграф 9, буква а) от CIRS изисква данъчнозадължените лица, които преместват местоживеенето си в държава членка, различна от Португалската република, да включват в облагаемия доход за календарната година, през която е извършено това преместване на местоживеенето, сумата, която по силата на член 10, параграф 8 от CIRS не е била обложена с данък при замяната на дружествените дялове или на акциите.

43 Следователно, тъй като данъчнозадължените лица, които продължават да живеят на територията на Португалия се ползват от отлагане на данъчното облагане на увеличенията на стойността вследствие на замяната на дружествени дялове или акции, до определен последващ момент, в който прехвърлят получените при замяната дружествени дялове или акции, данъчнозадължените лица, които преместват местоживеенето си извън територията на Португалия, са длъжни, поради факта на това преместване, да заплатят незабавно данъка върху увеличенията на стойността вследствие на тази замяна.

44 Тази разлика в третирането по отношение на момента на облагане на разглежданите увеличения на стойността съставлява неизгодно положение от гледна точка на ликвидността за данъчнозадълженото лице, което желае да премести местоживеенето си извън територията на Португалия, след съпоставка с положението на данъчнозадължено лице, което запазва своето местоживеене на тази територия. Всъщност, докато в първата хипотеза единствено поради факта на извършеното преместване данъчнозадълженото лице следва да заплати данък върху увеличенията на стойността, които все още не са реализирани и с които това лице следователно не разполага, във втората хипотеза данъчнозадълженото лице следва да заплати дължимия данък единствено когато и доколкото тези увеличения на стойността са била действително реализирани (вж. по аналогия решение от 11 март 2004 г., de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, т. 46).

45 В това отношение от практиката на Съда следва, че когато за презгранични случаи се изключва предоставянето на дадено предимство от гледна точка на ликвидността, при положение че това предимство се предоставя в еквивалентно положение на националната територия, е налице ограничение на свободното движение на работници и на свободата на установяване (вж. в този смисъл решение от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания, C-269/09, EU:C:2012:439, т. 59 и 61).

46 От материалите по делото обаче не следва, че подобна разлика в третирането може да се обясни с наличието на обективна разлика в положението, а освен това и Португалската република по никакъв начин не твърди пред Съда, че случаят е такъв. Всъщност по отношение на законодателството на дадена държава членка, насочено към облагане на формираните на нейната територия увеличения на стойността, положението на лице, което премества местоживеенето си в друга държава членка, е сходно с положението на лице, което запазва местоживеенето си в първата държава членка, що се отнася до данъчното облагане на увеличенията на стойността, формирани в първата държава членка преди преместването на местоживеенето на съответното лице (вж. по аналогия решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, т. 38).

47 От това следва, че разликата в третирането, на която е подложено данъчнозадължено лице, преместило местоживеенето си извън територията на Португалия, в сравнение с данъчнозадължено лице, продължаващо да пребивава на тази територия, която разлика в третирането е в областта на облагането на увеличенията на стойността вследствие на замяна на дружествени дялове или акции на основание на член 10, параграф 9, буква а) от CIRS, представлява ограничение на свободното движение на работниците и на свободата на установяване по смисъла на членове 45 ДФЕС и 49 ДФЕС.

– По обосноваването на ограниченията на свободите, закрепени в членове 45 ДФЕС и 49 ДФЕС

48 Следва да се провери дали ограничението на свободите по членове 45 ДФЕС и 49 ДФЕС, което следва от член 10, параграф 9 буква а) от CIRS, е обосновано с императивни съображения от общ интерес. Освен това в подобна хипотеза е необходимо това ограничение да е в състояние да гарантира осъществяването на въпросната цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (вж. по-специално решения от 18 януари 2007 г., Комисия/Швеция, C-104/06, EU:C:2007:40, т. 25 и от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, т. 42).

49 В това отношение следва да се припомни, че държавата членка има задължение да докаже, от една страна, че правната ѝ уредба отговаря на дадена цел от общ интерес, и от друга страна, че посочената уредба съответства на принципа на пропорционалност (вж. в този смисъл решение от 13 септември 2007 г., Комисия/Италия, C-260/04, EU:C:2007:508, т. 33 и цитираната съдебна практика).

50 Португалската република се позовава на обосновката, изведена, на първо място, от необходимостта да се запази балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, в съответствие с принципа на териториалност, на второ място — от необходимостта от запазване на съгласуваността на данъчната система, и на трето място — от необходимостта да се гарантира ефективността на данъчния контрол и борбата срещу данъчните измами и укриването на данъци.

51 Що се отнася най-напред до целта да се гарантира балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, следва да се припомни, от една страна, че тази цел е законосъобразна и е призната от Съда, и от друга страна, че съгласно постоянната съдебна практика, при отсъствието на приети от Съюза мерки за уеднаквяване или хармонизация държавите членки запазват компетентността си да определят чрез спогодби или едностранно критериите за разпределение на своите правомощия за данъчно облагане, по-специално с оглед на избягване на двойното данъчно облагане (решение от 16 април 2015 г., Комисия/Италия, C-591/13, EU:C:2015:230, т. 64 и цитираната съдебна практика).

52 Въпреки това Комисията твърди, че Португалската република не може да се позове на решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), за да обоснове ограничаването на основните свободи с необходимостта да се гарантира балансирано разпределение на данъчните правомощия на държавите членки, тъй като това решение се отнася до облагането на дружествата за скрити увеличения на стойността, а не до облагането физически лица за такива скрити увеличения на стойността на техните активи. Напротив, Комисията смята, че в конкретния контекст са релевантни решения от 11 март 2004 г., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138) и от 7 септември 2006 г., N (C-470/04, EU:C:2006:525), които се отнасят до данъчното облагане на скритите увеличения на стойността, формирани от физически лица, които променят местоживеенето си от територията на една държава членка в територията на друга държава членка.

53 Макар и решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), безспорно да е постановено в контекста на корпоративното данъчното облагане на увеличенията на стойността, впоследствие Съдът възприема изведените в това решение принципи и в контекста на данъчното облагане на увеличенията на стойността, формирани от физическите лица (вж. решения от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания, C-269/09, EU:C:2012:439, т. 75—78 и от 16 април 2015 г., Комисия/Германия, C-591/13, EU:C:2015:230, т. 65—67).

54 В това отношение е ирелевантно обстоятелството, че в тези две решения става въпрос за реализирани увеличения на стойността, а не, както в конкретния случая, за скрити увеличения на стойността. Всъщност важно е, че и при двата вида увеличения на стойността сходните сделки, извършени изцяло в рамките на държава членка, не водят — за разлика от презграничните сделки — до незабавно данъчно облагане на тези увеличения на стойността (вж. в този смисъл решение от 16 април 2015 г., Комисия/Германия, C-591/13, EU:C:2015:230, т. 71).

55 Освен това, доколкото Комисията поставя под съмнение легитимността на целта за осигуряване на балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки по отношение на данъчното облагане на изхода на физическите лица за формирани скрити увеличения на стойността с мотива, че тези лица не могат да приспадат евентуалните обезценявания на тези активи в друга държава членка вследствие на преместването на тяхното местоживеене в тази държава членка, достатъчно е да се припомни, че Съдът вече е постановил, че евентуалното неотчитане на обезценяванията на активите от приемащата държава членка не налага никакво задължение за държавата членка по произход да преоцени към момента на окончателното прехвърляне на новите дружествени дялове или акции данъчното задължение, което е било окончателно определено в момента, когато

данъчнозадълженото лице е престанало да има това качество в държавата членка по произход, тъй като е преместило своето местоживеене (вж. по аналогия решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, т. 61).

56 Следователно за целите на обосновката, изведена от целта, състояща се в гарантиране на балансираното разпределяне на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, не съществува никаква обективна причина за разграничение между данъчното облагане на изхода на скритите увеличения на стойността на физически и юридически лица.

57 По-нататък следва да се отбележи, че член 10, параграф 9, буква а) от CIRS е в състояние да гарантира запазването на разпределението на правомощията за данъчно облагане между съответните държави членки. В действителност облагането с окончателен изравнителен данък към момента на преместването на местоживеенето има за цел с данък върху печалбата в държавата по произход да бъдат обложени нереализираните увеличения на стойността, формирани преди преместването на посоченото местоживеене и попадащи в обхвата на данъчната компетентност на тази държава членка. Увеличенията на стойността, реализирани след това прехвърляне, се облагат с данък изключително в приемащата държава членка, където са формирани, като това позволява да се избегне двойното им данъчно облагане (вж. по аналогия решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, т. 48).

58 Що се отнася до въпроса дали тази разпоредба, която предвижда, че когато данъчнозадълженитe лица преместят местоживеенето си от португалска територия в друга държава, на незабавно данъчно облагане подлежат скритите увеличения на стойността вследствие на замяна на дружествени дялове или на акции, като това не надхвърля необходимото за постигането на целта за разпределение на данъчните правомощия, следва да се припомни, че в решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 52), Съдът вече е приел, че правна уредба на държава членка, която налага незабавното събиране на данъка върху скритите увеличения на стойността на елементи от имуществото на дадено дружество, преместващо своето място на действително управление в друга държава членка, в момента на посоченото преместване, е непропорционална, тъй като са налице мерки, които биха могли да засегнат по-слабо свободата на установяване, отколкото незабавното събиране на този данък (вж. в този смисъл решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, т. 73 и 85, както и решение от 16 април 2015 г., Комисия/Германия, C-591/13, EU:C:2015:230, т. 67 и цитираната съдебна практика).

59 В това отношение Съдът приема, че национална правна уредба, предлагаща на дружеството, преместило мястото на неговото действително управление в друга държава членка, възможност да избира между, от една страна, незабавното плащане на този данък, и от друга страна, отложеното плащане на сумата на посочения данък, евентуално съпътствано с лихви съгласно приложимата национална правна уредба, съставлява мярка, която би могла да засегне по-слабо свободата на установяване, отколкото незабавното събиране на посочения данък (вж. в този смисъл решения National Grid Indus от 29 ноември 2011 г., C-371/10, EU:C:2011:785, т. 73 и 85, както и от 16 април 2015 г., Комисия/Германия, C-591/13, EU:C:2015:230,т. 67 и цитираната съдебна практика). Освен това Съдът приема, че съответната държава членка може да държи сметка и за риска от несъбиране на данъка, който се увеличава с течение на времето, като в нейната правна уредба, приложима към отложеното плащане на данъчните задължения, предвиди мерки като учредяването на банкова гаранция (вж. в този смисъл решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, т. 74).

60 С оглед на посочената в предходните две точки съдебна практика следва да се констатира, че член 10, параграф 9, буква а) от CIRS надхвърля необходимото за постигането на целта, свързана с необходимостта да се запази разпределението на данъчните правомощия между държавите членки, тъй като относимите разпоредби на националното право не предоставят на данъчнозадълженото лице, което премества местоживеенето си от португалска територия в

друга държава членка, възможността да избира между, от една страна, незабавното плащане на дължимия данък върху увеличенията на стойността вследствие на замяна на дружествени дялове или акции, и от друга страна, отложеното плащане на посочения данък, което по необходимост е придружено от административна тежест за данъчнозадълженото лице, свързана с проследяването на прехвърлените активи и тяхното обезпечаване с банкова гаранция (вж. по аналогия решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, т. 73 и 74).

61 От това следва, че необходимостта да се осигури разпределянето на правомощията за данъчно облагане между държавите членки може да обоснове ограничението на свободите по членове 45 ДФЕС и 49 ДФЕС, която следва от член 10, параграф 9, буква а) от CIRS.

62 На второ място, що се отнася до обосновката, изведена от необходимостта да се запази съгласуваността на националната данъчна система, следва да се припомни, че Съдът я признава като съставляваща императивно съображение от общ интерес. За да може да се приеме доводът, основан на тази обосновка, Съдът изисква да е налице пряка връзка между въпросното данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение (вж. в този смисъл решение от 16 април 2015 г., Комисия/Германия, C-591/13, EU:C:2015:230,т. 74 и цитираната съдебна практика).

63 В настоящия случай Португалската република изтъква, че разглежданата национална разпоредба е необходима, за да се гарантира тази съгласуваност, тъй като се слага край на данъчното предимство, предоставено под формата на отлагане на данъчното облагане, когато последващото данъчно облагане стане невъзможно, тъй като данъкоплатецът — бенефициент на това предимство, загубва качеството си на живеещ на португалска територия. Въпреки това според тази държава членка от съществено значение за правилното функциониране на режима за отлагане на данъчното облагане е осигуряването на съответствие по отношение на едно и също данъчнозадължено лице и едно и също данъчно облагане между предоставянето на данъчно предимство под формата на отлагане на данъчното облагане и ефективното данъчно облагане на капиталовите печалби в един по-късен момент.

64 В това отношение трябва да се констатира, че Португалската република не е доказала, че е налице пряка връзка между данъчното предимство по член 10, параграф 8 от CIRS и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение. Всъщност, ако в презгранична ситуация по член 10, параграф 9, буква а) от CIRS данъчното предимство, предоставено съгласно член 10, параграф 8 от CIRS, се компенсира от данъчно задължение, тъй като данъкът трябва задължително да се възстановява в момента на преместването на местоживеенето на данъчнозадълженото лице извън територията на Португалия, положението е различно при изцяло вътрешното положение, предвидено в член 10, параграф 8 от CIRS. В действителност след преглед на тази разпоредба е видно, че до събиране на данъка върху увеличенията на стойността вследствие на замяна на дружествени дялове или акции се стига само в евентуалната хипотеза на окончателно прехвърляне на получените при замяната акции или дружествени дялове. Както отбелязва генералният адвокат в точка 60 от представеното заключение, до момента, в който не прехвърли получените дружествени дялове или акции, данъчнозадълженото лице, запазило местоживеенето си на територията на Португалия може винаги да се позовава на предоставеното с член 10, параграф 8 от CIRS данъчно предимство, като по този начин бъдещото събиране на данъка от това данъчнозадължено лице остава само евентуално. От това следва, че не е сигурно, че може да се установи твърдяната връзка между предимството, предоставено на данъчнозадълженото лице и неговото облагане (вж. по аналогия решение от 26 октомври 2006 г., Комисия/Португалия, C-345/05, EU:C:2006:685, т. 27).

65 Поради това следва да се отхвърли доводът на Португалската република, че разглежданата разпоредба е обективно обоснована от необходимостта да се запази съгласуваността на националната данъчна система.

66 Що се отнася, на трето място, до обосновката, изведена от ефикасността на данъчните проверки и на борбата с данъчните измами и укриването на данъци, трябва да се констатира, че в писмената си защита Португалската република се ограничава до това да посочи тази обосновка, без да развие по какъвто и да било начин изложените доводи.

67 От това следва, че тази обосновка не може да бъде приета.

68 При тези условия следва да се констатира, че член 10, параграф 9, буква а) от CIRS представлява ограничение, което е забранено от членове 45 ДФЕС и 49 ДФЕС и че е обосновано твърдението на Комисията за нарушение, изведено от неизпълнение на задълженията, възложени на засегнатата държава членка по силата на тези членове от Договора за функционирането на ЕС.

– По твърдението за нарушение на член 21 ДФЕС

69 Що се отнася до гражданите на Съюза, желаещи да се придвижват в рамките на Съюза поради мотиви, които не са свързани с упражняването на дадена икономическа дейност, поради идентични съображения се налага същият извод, що се отнася до твърдението за нарушение на член 21 ДФЕС (вж. в този смисъл решение от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания, C-269/09, REU:C:2012:439, т. 91).

ii) По наличието на ограничения на членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП

70 В самото начало трябва да се отбележи, че разпоредбите на членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП са аналогични на членове 45 ДФЕС и 49 ДФЕС (вж. решение от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания, C-269/09, REU:C:2012:439, т. 95).

71 Наистина съдебната практика на Съюза относно ограниченията за упражняването на свободите на движение в рамките на Съюза не би могла напълно да се приложи към свободите, гарантирани със Споразумението за ЕИП, тъй като упражняването на последните се вписва в различен правен контекст (решение от 16 април 2015 г., Комисия/Германия, C-591/13, EU:C:2015:230,т. 81 и цитираната съдебна практика).

72 В конкретния случай Португалската република обаче не е посочила причините, поради които съображенията относно отсъствието на обосновка на ограниченията за упражняването на гарантираните с Договора свободи за движение, в резултат на които бяха направени констатациите в точки 61, 65 и 66 от настоящото съдебно решение, не следва да се прилагат по същия начин и към гарантираните със Споразумението за ЕИП свободи.

73 При тези условия следва да се констатира, че член 10, параграф 9, буква а) от CIRS представлява ограничение, което е забранено от членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП, и че е обосновано твърдението на Комисията за нарушение, изведено от неизпълнение на задълженията, възложени на засегнатата държава членка по силата на посочените разпоредби от Споразумението за ЕИП.

2. По прехвърлянето в полза на дадено дружество на цялото имущество, свързано с упражняването на дадена дейност в лично качество

а) Доводи на страните

74 Комисията изтъква, че когато физическо лице прехвърли активи и пасиви на дадено дружество в замяна на дружествени дялове или акции, член 38 от CIRS запазва различното данъчно третиране в зависимост от обстоятелството дали прехвърлянето е в полза на дружество със

седалище и място на действително управление на територията на Португалия, или на дружество със седалище или място на действително управление извън тази територия. В действителност в първия случай увеличенията на стойността се облагат едва в момента, в който тези активи и пасиви са били прехвърлени от дружеството, което ги е получило, при условие че са били изпълнени останалите изисквания. За разлика от това, във втория случай увеличенията на стойността се облагат незабавно. Комисията смята, че Португалската република трябва да прилага същото правило независимо дали седалището и мястото на действително управление на дружеството, на което са прехвърлени активите и пасивите, е на португалска територия.

75 Според Комисията от това следва, че член 38 от CIRS е в противоречие с член 49 ДФЕС и с член 31 от Споразумението за ЕИП и поради изложените в рамките на твърдението за нарушение съображения относно член 10 от CIRS, надхвърля необходимото за гарантиране на ефективността на данъчната система. Всъщност Португалската република би могла например на основание на Директива 2011/16 да изисква редовно информация от компетентните органи на държавата членка, където се намира седалището или мястото на действително управление на дружеството, получател на прехвърлените активи и пасиви, за да провери дали същото все още ги притежава. Едва когато се установи, че прехвърлените активи и пасиви са отчуждени от това дружество, според Комисията следва да се облагат разглежданите увеличения на стойността. Освен това Комисията също препраща към Директива 2010/24, която според нея е също релевантна в случаите, в които не е платен данъкът върху увеличенията на стойността.

76 Португалската република изтъква, че член 38 от CIRS предвижда отлагането на данъчното облагане на увеличенията на стойността, свързани с учредяването на дружество или с мажоритарно участие в съществуващи дружества по отношение на цялото имущество, предназначено за упражняване на стопанска или професионална дейност от дадено физическо лице. Целта на тази разпоредба била да се позволят измененията в правната форма, в която се упражнява стопанска дейност, без да се облагат данъчно увеличенията на стойността вследствие на апортирането на имуществото към момента на извършване на тази апортна вноска. Ползването на отлагането на данъчното облагане до момента на последващото прехвърляне на цедираните имуществени елементи, без да се засяга спазването на съответните изисквания от страна на дружеството приобретател в областта на счетоводното вписване на прехвърлените имуществени елементи, позволявало да се гарантира съобразяването на принципа на икономическа приемственост, за да се гарантира възможността за данъчно облагане на съответните доходи. Условието, свързано с местоположението на седалището или на действително управление на дружеството приобретател, било необходимо, за да се осигури, че при липсата на мерки за хармонизация ще се спазва принципът на икономическа приемственост и последващо данъчно облагане на прехвърлените активи или пасиви, предвид обстоятелството че правомощието на данъчно облагане на дружество със седалище или място на ефективно управление извън португалска територия повече не принадлежи на Португалската република, а на държавата членка, на чиято територия е седалището или мястото на ефективно управление на това дружество.

77 Следователно разглежданата мярка била в съответствие с данъчния принцип на териториалност и била обоснована от необходимостта да се гарантира балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки.

б) Съображения на Съда

78 Преди предвиденият в член 38 от CIRS режим на данъчно облагане да бъде разгледан с оглед на член 31 от Споразумението за ЕИП, същият следва да се разгледа с оглед на член 49 ДФЕС.

i) По твърдението за нарушение на член 49 ДФЕС

79 Преди всичко следва да се припомни, че съгласно практиката на Съда в обхвата на член 49 ДФЕС попада всяко местно лице в държава членка, независимо от неговото гражданство, което има в капитала на дружество, установено в друга държава членка, дялово участие, което му дава възможност да упражнява безспорно влияние върху решенията на дружеството и да определя неговата дейност (вж. решение от 18 декември 2014 г., X, C-87/13, EU:C:2014:2459, т. 21 и цитираната съдебна практика).

80 В конкретния случай следва да се констатира, че ползването на предвидената в член 38, параграф 1 от CIRS възможност за отлагане на данъчното облагане е подчинена съгласно буква б) от същата разпоредба на условието физическото лице, извършило прехвърлянето на цялото имущество, предназначено за упражняване на дадена стопанска или професионална дейност, да притежава поне 50 % от капитала на това дружество.

81 Следователно член 38, параграф 1 от CIRS попада в обхвата на свободата на установяване.

82 Същата разпоредба предвижда, че не следва да се определя облагаема печалба, реализирана от формирането на дружествения капитал вследствие на прехвърлянето на цялото имущество, предназначено за упражняване на стопанска и професионална дейност от физическо лице, ако са изпълнени условията по член 38, параграф 1, букви а)—е) от CIRS. Съгласно член 38, параграф 1, буква а) от CIRS е необходимо образуването, на което е прехвърлено разглежданото имущество, да е дружество и седалището и мястото на действителното му управление да са на територията на Португалия. Както потвърждава Португалската република по време на съдебното заседание, в такъв случай данъкът се възстановява от дружеството приобретател в момента на прехвърлянето на разглежданите имуществени активи. За разлика от това, ако дружеството приобретател няма седалище и място на ефективно управление на португалска територия, за физическото лице, което извършва прехвърлянето, се изключва възможността да ползва данъчното предимство по член 38, параграф 1 от CIRS, и следователно то дължи незабавно заплащане на данъка върху увеличенията на стойността.

83 От това следва, че в хипотезата, в която физически лица прехвърлят цялото разглеждано имущество на дружество със седалище или ефективно управление на португалска територия, данъкът върху увеличенията на стойността на това имущество би трябвало да бъде платен от дружеството приобретател в момента на прехвърлянето на тези активи, докато физическите лица, които прехвърлят цялото посочено имущество на дружество с действително седалище или с място на ефективно управление на територията на държава, различна от Португалската република, дължат заплащане на данъка върху увеличенията на стойността към момента на това прехвърляне.

84 Следва да се отбележи, че подобен данъчен режим води до неблагоприятно положение по отношение на ликвидността за данъчнозадълженото лице, което прехвърля цялото имущество на дружество със седалище или място на ефективно управление извън територията на Португалия, в сравнение с данъчнозадълженото лице, което прехвърля имуществото на същото дружество със седалище и ефективно управление на португалска територия, и следователно това представлява ограничение за упражняването на правото на установяване по смисъла на съдебната практика, припомнена в точки 37—40 от настоящото съдебно решение.

85 Освен това от материалите по делото не следва, че подобна разлика в третирането може да се обясни с наличието на обективна разлика в положението, а освен това и Португалската република по никакъв начин не твърди пред Съда, че случаят е такъв.

86 За да обоснове ограничението на гарантираната с Договора свобода на установяване вследствие на прилагането на разглежданата разпоредба, Португалската република се позовава, от една страна, на необходимостта да се гарантира балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки в съответствие с принципа на териториалност, и от друга страна, на необходимостта да се осигури икономическата приемственост.

87 Що се отнася, от една страна, до целта, изразяваща се в гарантиране на балансираното разпределяне на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, с оглед на отбелязаното в точка 59 от настоящото съдебно решение обстоятелство следва да се констатира, че член 38, параграф 1, буква а) от CIRS надхвърля необходимото за постигане на преследваната цел поради наличието на мерки, които засягат по-слабо свободата на установяване, отколкото незабавното данъчно облагане.

88 При тези обстоятелства ограничението на свободата на установяване вследствие на прилагането на член 38, параграф 1, буква а) от CIRS не би следвало да бъде оправдано с необходимостта да се гарантира разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки.

89 Що се отнася, от друга страна, до обосновката, изведена от необходимостта да се осигури икономическата приемственост, Португалската република изтъква необходимостта ползването на възможността за отлагане на данъчното облагане да бъде подчинена на определени изисквания за дружеството приобретател в областта на счетоводното отчитане на прехвърлените имуществени елементи. Според тази държава членка обаче спазването на тези изисквания не може да бъде гарантирано, тъй като липсват мерки за хармонизация по отношение на дружества със седалище или място на ефективно управление на територията на друга държава, тъй като компетентна по отношение на тези дружества е не Португалската република, а държавата, в която те са установени.

90 В това отношение следва да се отбележи, че изискването, съгласно което дружеството приобретател следва да има седалище и място на ефективно управление на португалска територия, трябва в крайна сметка да осигури възможността за португалската държава да облага ефективно разглежданите увеличения на стойността. Както обаче бе посочено в точки 87 и 88 от настоящото съдебно решение, тази цел не може да обоснове разликата в третирането на физическите лица в зависимост от това дали те прехвърлят изцяло разглежданото имущество на дружество със седалище и място на ефективно управление на територията на Португалската република, или на дружество със седалище или място на ефективно управление на територията на друга държава, тъй като постигането на тази цел може да се гарантира, без да е необходимо да се прави разграничение между чисто вътрешно и трансгранично положение. Поради съображенията, посочени в тези точки, ограничението на свободата на установяване, което произтича от член 38, параграф 1, буква а) от CIRS, е непропорционално, що се отнася до тази цел.

91 При тези обстоятелства следва да се констатира, че член 38, параграф 1, буква а) от CIRS представлява ограничение, което е забранено от член 49 ДФЕС, и че е обосновано твърдението на Комисията за нарушение, изведено от неизпълнение на задълженията, възложени на съответната държава членка по силата на тези членове от Договора за функционирането на ЕС.

ii) По твърдението за нарушение на член 31 от Споразумението за ЕИП

92 Португалската република не е посочила причините, поради които съображенията относно отсъствието на обосновка на ограниченията за упражняването на гарантираната с Договора за функционирането на ЕС свобода на установяване, в резултат на които се достигна до констатациите в точки 87—90 от настоящото съдебно решение, не следва да се прилагат по същия начин и към гарантираната със Споразумението за ЕИП свобода.

93 При тези обстоятелства следва да се констатира, че член 38, параграф 1, буква а) от CIRS представлява ограничение, което е забранено от член 31 от Споразумението за ЕИП, и че е обосновано твърдението на Комисията за нарушение, изведено от неизпълнение на задълженията, възложени на съответната държава членка по силата на тези членове от Споразумението за ЕИП.

94 Вследствие на всички изложени съображения следва да бъде установено, че:

— като е приела и е запазила в сила член 10, параграф 9, буква а) от CIRS, съгласно който, когато данъчнозадължено лице е изгубило качеството си на живеещ на португалска територия, с оглед на данъчното облагане за годината, през която е настъпило това обстоятелство, данъчнозадълженото лице трябва да включи в категорията на увеличенията на стойността и сумата, която по силата на член 10, параграф 8 от посочения кодекс не е била обложена при замяната на дружествените дялове или акции, Португалската република не е изпълнила задълженията си по членове 21 ДФЕС, 45 ДФЕС и 49 ДФЕС, както и по членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП, и че

— като е приела и е оставила в сила член 38, параграф 1, буква а) от същия кодекс, който запазва възможността предвиденото с тази разпоредба отлагане на данъчното облагане да се ползва от физическите лица, прехвърлили цялото имущество, с което те упражняват стопанска или професионална дейност в лично качество, на дружество с уставно седалище и с място на действително управление на португалска територия, Португалската република не е изпълнила задълженията си по член 49 ДФЕС и по член 31 от Споразумението за ЕИП.

По съдебните разноски

95 По силата на член 138, параграф 1 от Процедурния правилник на Съда загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане.

96 Тъй като Комисията е поискала осъждането на Португалската република и същата е загубила делото, тя следва да бъде осъдена да понесе, наред с направените от нея съдебни разноски, и тези на Комисията.

97 Съгласно член 140, параграф 1 от същия правилник държавите членки, които са встъпили в делото, понасят направените от тях съдебни разноски. Следователно Федерална република Германия понася направените от нея съдебни разноски.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

1) **Като е приела и е запазила в сила член 10, параграф 9, буква а) от Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Кодекс за подоходното облагане на физическите лица), съгласно който, когато данъчнозадължено лице е изгубило качеството си на живеещ на португалска територия, с оглед на данъчното облагане за годината, през която е настъпило това обстоятелство, данъчнозадълженото лице трябва да включи в категорията на увеличенията на стойността и сумата, която по силата на член 10, параграф 8 от посочения кодекс не е била обложена при замяната на дружествените дялове или акции, Португалската република не е изпълнила задълженията си по членове 21 ДФЕС, 45 ДФЕС и 49 ДФЕС, както и по членове 28 и 31 от Споразумението за ЕИП от 2 май 1992 г.**

2) **Като е приела и е оставила в сила член 38, параграф 1, буква а) от същия кодекс, който запазва възможността предвиденото с тази разпоредба отлагане на данъчното облагане да се ползва от физическите лица, прехвърлили цялото имущество, с което те**

упражняват стопанска или професионална дейност в лично качество, на дружество с уставно седалище и с място на действително управление на португалската територия, Португалската република не е изпълнила задълженията си по член 49 ДФЕС и по член 31 от Споразумението за ЕИП.

3) **Осъжда Португалската комисия да понесе, наред с направените от нея съдебни разноски, и тези, направени от Европейската комисия.**

4) **Федерална република Германия понася направените от нея съдебни разноски.**

Подписи