РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

11 октомври 2007 година*

По дело C-443/06

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Supremo Tribunal Administrativo (Португалия) с акт от 28 септември 2006 г., постъпил в Съда на 27 октомври 2006 г. в рамките на производство по дело

Erika Waltraud Ilse Hollmann

срещу

Fazenda Pública,

в присъствието на:

Ministério Público,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н K. Lenaerts, председател на състав, г-н G. Arestis (докладчик), г жа R. Silva de Lapuerta, г-н J. Malenovský и г-н T. von Danwitz, съдии,

* Език на производството: португалски.

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,
секретар: г-жа M. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 28 юни 2007 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за г-жа Hollmann — от A. Torres, advogado,

— за португалското правителство — от г-н L. I. Fernandes, г-н Â. S. Neves и г-н J. M. Leitão, в качеството на представители,

— за Комисията на Европейските общности — от г-н R. Lyal и г-жа M. Afonso, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 12 ЕО, 18 ЕО, 39 ЕО, 43 ЕО и 56 ЕО.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-жа Hollmann и Fazenda Pública (португалските данъчни власти) във връзка с определянето на данъка върху доходите ѝ за 2003 г.

Правна уредба

3 Член 10 от Кодекса за данъците върху доходите на физическите лица (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), потвърден с Декрет-закон № 442/88 от 30 ноември 1988 г., в редакцията му съгласно Декрет-закон № 198/2001 от 3 юли 2001 г. (*Diário da República* I, серия A, № 152 от 3 юли 2001 г., наричан по-нататък „CIRS“), предвижда:

„1. За печалба се счита всеки приход, който не се разглежда като доход от стопанска или професионална дейност, от капитал или от недвижимо имущество, получен в резултат на:

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

[…]

4. Приходите, които се облагат с IRS [данък върху дохода на физическите лица], се определят като:

а) разликата между продажната цена и цената на придобиване на имуществото, без частта, която може да се разглежда като доход от капитал, в случаите, предвидени в параграф 1, букви а), б) и в);

[…]“

4 Съгласно член 13, параграф 1 от CIRS, местните физически лица на португалска територия, както и тези, които макар да не са местни, получават доходи там, подлежат на облагане с данък върху доходите.

5 Член 15, параграфи 1 и 2 от CIRS предвижда, че местните лица на португалска територия се облагат с данък върху общия им доход, включително получения в чужбина, докато чуждестранните лица се облагат само за доходите им, които са получени на португалска територия.

6 От разпоредбата на член 18 от CIRS произтича, че за получени на португалска територия доходи се считат доходите, свързани с недвижимите имоти, които се намират там, включително печалбата, получена при прехвърлянето им.

7 Член 43, параграфи 1 и 2 от CIRS, изменен със Закон № 109 B от 27 декември 2001 г. (*Diário da República I, серия B, № 298 от 27 декември 2001 г.*), предвижда:

„1. Размерът на дохода, определен като печалба, е равен на сумата, която се получава от разликата между печалбите и загубите, реализирани през същата година, установени в съответствие със следващите членове.

2. Когато посочената в предходния параграф сума, независимо дали е положителна или отрицателна, е свързана с прехвърляния, предвидени в член 10, параграф 1, букви а), в) и г), които са осъществени от местни лица, се отчитат само 50 % от размера на тази сума.“

8 За местните лица облагаемият доход се определя, като се съберат доходите им от различните категории, получени през всяка година, при прилагане на прогресивна данъчна ставка.

9 Член 72, параграф 1 от CIRS предвижда специална пропорционална данъчна ставка от 25 % за чуждестранните лица, която се прилага за цялата сума, свързана с печалбата от недвижимо имущество.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

10 Г-жа Hollmann живее в Германия от времето, когато са настъпили обстоятелствата в главното производство.

11 След смъртта на съпруга ѝ през 1998 г. г-жа Hollmann наследява недвижим имот, находящ се в Португалия. Наложен ѝ е данък върху наследствата и дарения върху имуществената стойност на този имот.

12 През 2003 г. г-жа Hollmann продава въпросния имот и реализира печалба от 619 757,46 EUR, която съответства на разликата между продажната цена и имуществената стойност, обложена с данък върху наследствата и дарения.

13 В известието относно акта за установяване на данъка върху общия доход за 2003 г. компетентната данъчна администрация взима общия размер на реализираната от г-жа Hollmann печалба, за да определи нейния нетен облагаем доход, като добавя този размер към останалите ѝ облагаеми доходи в Португалия.

14 Според данъчната администрация жалбоподателката по главното производство не можела да се позове на благоприятните разпоредби на член 43, параграф 2 от CIRS поради това, че била местно лице в държава — членка на Европейския съюз, различна от Португалия.

15 Г-жа Hollmann оспорва споменатия данъчен акт пред Tribunal administrativo e fiscal de Loulé. Тя обжалва решението на този съд, тъй като жалбата ѝ е отхвърлена.

16 При тези условия Supremo Tribunal Administrativo решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Дали член 43, параграф 2 [от CIRS], който ограничава основата за определяне на данъка на 50 % от печалбата, реализирана от местни лица в Португалия, нарушава членове 12 ЕО, 18 ЕО, 39 ЕО, 43 ЕО и 56 ЕО, доколкото за печалбата, реализирана от местно лице в друга държава — членка на Европейския съюз, няма право да се ползва това ограничение?"

По преюдициалния въпрос

По допустимостта

17 Португалското правителство и Комисията изразяват съмнения относно допустимостта на преюдициалния въпрос поради начина му на формулиране от препращащата юрисдикция.

18 В това отношение трябва да се напомни, че според постоянната съдебна практика, макар в рамките на образувана по член 234 ЕО процедура Съдът да не е длъжен да се произнася по съответствието на вътрешноправните норми с разпоредбите на общностното право, тъй като тези норми трябва да се тълкуват от националните юрисдикции, Съдът е компетентен да им предостави всички насоки за тълкуване на общностното право, които ще им позволят да преценят съответствието на тези норми с общностната правна уредба (вж. Решение от 6 март 2007 г. по дело Placanica и др., C-338/04, C-359/04 и C-360/04, Сборник, стр. I-1891, точка 37 и решение от 19 април 2007 г. по дело Asociación Nacional de Empresas Forestales, C-295/05, Сборник, стр. I-2999, точка 29, както и цитираната съдебна практика).

19 Освен това, също по силата на постоянна съдебна практика, при сътрудничеството между Съда и националните юрисдикции, предвидено от член 234 ЕО, само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени — предвид особеностите на висящото пред него дело — както необходимостта от преюдициално заключение, за да може да постанови решението си, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. Следователно, след като поставените от националните юрисдикции въпроси се отнасят до тълкуване на разпоредба на общностното право, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе (вж. по-специално Решение по дело Asociación Nacional de Empresas Forestales, посочено по-горе, точка 30 и Решение от 17 април 2007 г. по дело AGM-COS. MET, C-470/03, Сборник, стр. I-2749, точка 44).

20 Четен буквално, текстът на поставения от препращащата юрисдикция въпрос в настоящото дело поканва Съда да се произнесе относно съвместимостта с общностното право на разпоредба на вътрешното право, каквато е член 43, параграф 2 от CIRS.

21 Въпреки че Съдът не може да отговори на въпроса, така както е формулиран от препращащата юрисдикция, нищо не пречи на нея да се даде полезен отговор,

като се предоставят насоките за тълкуване на общностното право, които ще ѝ позволят сама да се произнесе относно съвместимостта на въпросните данъчни разпоредби с общностното право.

22 Ето защо следва да се приеме, че с въпроса си препращащата юрисдикция иска от Съда по същество да се установи дали членове 12 ЕО, 18 ЕО, 39 ЕО, 43 ЕО и 56 ЕО не допускат национална правна уредба като въпросната в главното производство, предвиждаща за печалбата в резултат на прехвърляне, извършено от местно лице на друга държава-членка, на находящ се в държава-членка недвижим имот, по-голяма данъчна тежест в сравнение с тази, която би се приложила за същия вид сделка към реализираната печалба от местно лице на държавата, в която се намира този недвижим имот.

По приложимите принципи и свободи

23 В своя въпрос препращащата юрисдикция се позовава на членове 12 ЕО, 18 ЕО, 39 ЕО, 43 ЕО и 56 ЕО.

24 Следователно се поставя въпросът дали чуждестранно данъчнозадължено лице, което се намира в положение като това на г-жа Hollmann, може да се позове на тези разпоредби.

25 Що се отнася до членове 39 ЕО и 43 ЕО, според акта за препращане г-жа Hollmann е продала находящия се в Португалия неин недвижим имот — сделка, довела до спорното облагане в главното производство — но не с цел да осъществява професионална дейност на територията на Общността, нито с намерение да се установява в държава-членка, различна от Германия, за да осъществява стопанска дейност.

26 Във връзка с член 18 ЕО, в същия акт няма никакво доказателство, от което да се направи заключение, че жалбоподателката по главното производство е продала недвижимия си имот с цел да упражни правото, което ѝ предоставя тази разпоредба.

27 Следователно в светлината на фактическата обстановка, изложена от препращащата юрисдикция, в настоящото дело г-жа Hollmann не може да се позове на членове 18 ЕО, 39 ЕО и 43 ЕО (вж. в този смисъл Решение от 26 октомври 2006 г. по дело Комисия/Португалия, C-345/05, Recueil, стр. I-10633, точка 15 и цитираната съдебна практика).

28 От съдебната практика произтича, че член 12 ЕО подлежи на самостоятелно прилагане само при уредени от общностното право случаи, за които Договорът за ЕО не предвижда специални разпоредби за забрана на дискриминацията (вж. по-конкретно Решение от 8 март 2001 г. по дело Metallgesellschaft и др., C-397/98 и C-410/98, Recueil, стр. I-1727, точка 38 и Решение от 26 юни 2003 г. по дело Skandia и Ramstedt, C-422/01, Recueil, стр. I-6817, точка 61).

29 В член 56 ЕО от Договора обаче е предвидено специално правило за забрана на дискриминацията в областта на свободното движение на капитали (Решение от 10 януари 2006 г. по дело Cassa di Risparmio di Firenze, C-222/04, Recueil, стр. I-289, точка 99).

30 С оглед на предходните съображения следва, че е необходимо да се определи дали данъкоплатец като г-жа Hollmann може да се позове на разпоредбите на член 56 ЕО.

31 В това отношение от съдебната практика следва, че сделка, свързана с прекратяване на инвестиция в недвижим имот, какъвто е случаят по главното производство, представлява движение на капитали (вж. в този смисъл Решение от 16 март 1999 г. по дело Trummer и Mayer, C-222/97, Recueil, стр. I-1661, точка 24).

32 Поради това тази сделка попада в приложното поле на член 56 ЕО и следователно въпросът, поставен от препращащата юрисдикция, трябва да се разгледа на това основание.

Относно свободното движение на капитали

33 В самото начало е важно да се припомни от една страна, че съгласно постоянната съдебна практика, макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите-членки, последните все пак трябва да я упражняват при спазване на общностното право (вж. по-конкретно Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen, C-319/02, Recueil, стр. I-7477, точка 19; Решение от 14 септември 2006 г. по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Recueil, стр. I-8203, точка 15 и Решение от 24 май 2007 г. по дело Holböck, C-157/05, Сборник, стр. I-4051, точка 21).

34 От друга страна, член 56 ЕО забранява всички ограничения върху движението на капитали между държавите-членки при спазване на разпоредбата на член 58 ЕО.

35 В това отношение трябва да се изтъкне, че при реализиране на печалба от възмездно прехвърляне на находящ се в Португалия недвижим имот разпоредбите на CIRS, във връзка една с друга, предвиждат различни правила за данъчно облагане според това дали данъчнозадължените лица се считат за местни или за чуждестранни лица в тази държава-членка.

36 Така според член 43, параграф 2 от CIRS размерът на реализираната печалба от местните лица при прехвърляне на недвижими имоти в Португалия се взима предвид само до 50 % от този размер. За сметка на това за чуждестранните лица CIRS предвижда, че облагането на размера на печалбата, реализирана при прехвърляне на посочените имоти, се осъществява върху целия размер.

37 От това следва, че според релевантните разпоредби на CIRS данъчната основа на реализираната печалба не е една и съща за местните и чуждестранните лица. Така при продажбата на един и същ недвижим имот, находящ се в Португалия, в случай на реализиране на печалба спрямо чуждестранните лица е налице по-голяма данъчна тежест от тази, която се прилага към местните лица, и следователно чуждестранните лица се намират в по-неблагоприятно положение от местните.

38 В действителност, въпреки че чуждестранните лица се облагат с данък в размер на 25 % върху основа, представляваща съвкупността от реализираните печалби, взимането предвид само на половината от основата на печалбите, реализирани от местно лице, му позволява системно да се ползва от по-малка данъчна тежест на това основание, независимо от данъчната ставка за общия му доход, тъй като в съответствие с даденото от португалското правителство становище доходът на местните лица се облага с прогресивна данъчна ставка, която в най-горната група е 42 %.

39 Ето защо от национална правна уредба като въпросната в главното производство следва, че прехвърлянето на капитали става по-малко привлекателно за чуждестранните лица, като ги разубеждава да осъществяват инвестиции в недвижимо имущество в Португалия, следователно и сделки, които се отнасят до тези инвестиции, като продажбата на недвижим имот.

40 При тези условия трябва да се приеме за установено, 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.

41 Трябва все пак да се провери дали това ограничение може да бъде оправдано с основания, посочени в член 58, параграф 1 ЕО.

42 От последната посочена разпоредба във връзка с параграф 3 от същия член произтича, че държавите-членки могат да установят в законодателството си разграничение между местните и чуждестранните данъчнозадължени лица, доколкото това разграничение не представлява средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали.

43 Така, както вече беше установено в точки 36—38 от настоящото решение, член 43, параграф 2 от CIRS създава по същество неравно данъчно третиране на местните и чуждестранните лица, като предвижда различна данъчна основа за печалба, реализирана при прехвърлянето на недвижим имот, находящ се в Португалия.

44 Все пак следва да се разграничават позволените от член 58, параграф 1, буква а) ЕО случаи на неравно третиране от произволната дискриминация, която е забранена с параграф 3 от същия член.

45 От съдебната практика обаче произтича, че за да може национално данъчно законодателство като това в главното производство да се счита за съвместимо

с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, различното третиране трябва да се отнася до положения, които не са обективно сходни, или да е оправдано с императивно съображение от обществен интерес (вж. Решение по дело Manninen, посочено по-горе, точки 28 и 29; Решение от 8 септември 2005 г. по дело Blanckaert, C-512/03, Recueil, стр. I-7685, точка 42 и Решение от 19 януари 2006 г. по дело Bouanich, C-265/04, Recueil, стр. I-923, точка 38).

46 В светлината на посочената в предходната точка съдебна практика първо следва да се провери дали разликата при облагането на доходите в зависимост от осъществяването от местни или чуждестранни лица на печалба от прехвърляне на недвижим имот в Португалия, се отнася до положения, които не са обективно сходни.

47 В това отношение португалското правителство поддържа, че е налице разлика в положението на двете категории данъчнозадължени лица, която напълно оправдавала това различие в третирането. Ограничението на данъчната основа до 50 % можело да засегне само местните лица, тъй като към последните се прилагала прогресивна данъчна ставка върху общия им доход. Обратно, чуждестранните лица били облагани само за доходите им, получени на португалска територия. С други думи, механизмът, предвиден от въпросната национална правна уредба в главното производство, имал за цел да не поставя в неблагоприятно положение местните лица, спрямо които, за разлика от чуждестранните, бил предвиден прогресивен данък.

48 Освен това посоченото правителство счита, че различното данъчно третиране, произтичащо от прилагането на различна данъчна основа за чуждестранните лица, трябва да бъде разглеждано във връзка с общата данъчна система на подоходното облагане, която се прилага за местните и чуждестранните лица.

49 С този довод португалското правителство приема, че предвиждането на различна данъчна основа за чуждестранните лица при реализиране на печалба е

оправдано предвид системата на облагане на доходите, и по-конкретно предвид различните данъчни ставки, които се прилагат за местните и за чуждестранните лица. В действителност за първите облагаемият доход се получавал чрез събиране на доходи от различните категории, тоест включително получената печалба за всяка година, към който се прилагала прогресивна данъчна ставка, докато за чуждестранните лица CIRS предвиждал специална пропорционална данъчна ставка.

50 Първо следва да се изтъкне, че в главното производство облагането на печалбата, която произтича от прехвърляне на недвижим имот, се отнася само за една категория доходи, независимо дали са на местни или на чуждестранни данъчнозадължени лица, на второ място, това облагане засяга и двете категории данъчнозадължени лица, а на трето място — и в двата случая държавата-членка, в която възниква облагаемият доход, във всички случаи е Португалската република.

51 В това отношение е особено важно да се уточни, както произтича от точка 38 от настоящото решение, че взимането предвид само на половината от основата на реализираната от местно лице печалба заедно с обстоятелството, че доходите му се облагат с прогресивна данъчна ставка, която в най-горната група е 42 %, при същите условия на данъчно облагане на чуждестранно лице води до по-голяма данъчна тежест за последното.

52 При тези условия изтъкнатите от португалското правителство твърдения в дадения случай не могат да бъдат приети.

53 От предходното следва, че обективно не съществува никаква разлика между разглежданите случаи, която да обоснове неравно данъчно третиране при облагането на печалбата между двете категории данъчнозадължени лица. Следователно положение като това на г-жа Hollmann е сходно с положението на местно лице.

54 Ето защо национална правна уредба като тази в главното производство създава неравно данъчно третиране за чуждестранните лица, доколкото позволява при реализиране на печалба те да бъдат обложени по-тежко и следователно води до по-голяма данъчна тежест от тази, която носят местните лица при обективно сходни условия.

55 На второ място, във връзка с обосноваването на различното третиране с императивни съображения от обществен интерес, португалското правителство изтъква необходимостта да осигури съгласуваността на националната данъчна система.

56 От съдебната практика произтича, че необходимостта от запазване на съгласуваността на данъчната система може да обоснове дадено ограничение върху упражняването на основните свободи, гарантирани от Договора. За да може да издържи довод с подобна обосновка, все пак трябва да бъде установено наличието на пряка връзка между въпросното данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение (Решение от 23 февруари 2006 г. по дело Keller Holding, C-471/04, Recueil, стр. I-2107, точка 40 и Решение от 29 март 2007 г. по дело Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Сборник, стр. I-2647, точка 62 и цитираната съдебна практика).

57 В настоящото дело португалското правителство поддържа, че трябва да се вземе предвид крайната цел и логиката на системата на данъчно облагане при реализирането на печалба от прехвърляне на недвижим имот. В това отношение въпросната данъчна система имала за цел да не бъдат санкционирани местните лица при облагането на печалбата поради прилагането на прогресивна данъчна ставка спрямо тях. По същество за местните лица била налице пряка връзка между данъчното предимство, което произтича от намалената наполовина основа при облагане на печалбата, и прогресивната данъчна ставка, прилагана за общия им доход.

58 Както е видно от точка 38 от настоящото решение обаче, данъчното предимство, предоставено на местните лица, което се състои в намаляване наполовина на данъчната основа за печалбата, при всички случаи е по-голямо от предвиденото в замяна на това прилагане на прогресивна данъчна ставка при облагане на техните доходи.

59 Следователно не може да съществува пряка връзка между това данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение.

60 Поради това следва да се приеме за установено, че ограничението, което произтича от въпросната данъчна уредба по главното производство, не може да бъде обосновано с необходимостта да се осигури съгласуваност на данъчната система.

61 Предвид предходните съображения, на поставения въпрос следва да се отговори, че член 56 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като въпросната в главното производство, предвиждаща 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, да 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.

По съдебните разноски

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

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

Член 56 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като въпросната в главното производство, предвиждаща 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, да 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.

Подписи