РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

7 април 2011 година*

По дело C-20/09

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на основание член 226 ЕО на 15 януари 2009 г.,

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

ищец,

срещу

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

ответник,

* Език на производството: португалски.

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: г-н J. N. Cunha Rodrigues, председател на състав, г-н Ал. Арабаджиев, г-н A. Rosas (докладчик), г-н U. Lõhmus и г-жа P. Lindh, съдии,

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 11 май 2010 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 17 юни 2010 г.,

постанови настоящото

Решение

1 С исковата си молба Комисията на Европейските общности иска от Съда да установи, че Португалската република, като е предвидила в рамките на узаконяването на положението на данъчнозадължените лица, уредено със Закон №° 39-A/2005 от 29 юли 2005 г. (*Diàrio da República* I, серия A, №° 145 от 29 юли 2005 г.), преференциално данъчно третиране само за издадените от португалската държава държавни ценни книжа, не е изпълнила задълженията си по член 56 ЕО и по член 40 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от

2 май 1992 г. (ОВ L 1, 1994 г., стр. 3, наричано по-нататък „Споразумението за ЕИП“).

Правна уредба

Споразумението за ЕИП

2 Член 40 от Споразумението за ЕИП гласи:

„В рамките на разпоредбите на настоящото споразумение са забранени ограниченията между договарящите се страни, свързани с движението на капитали, принадлежащи на лица, които пребивават в държавите членки на [Европейската общност] или в страните от [Европейската асоциация за свободна търговия (ЕАСТ)], както и прилагането на дискриминационно отношение въз основа на национална принадлежност, на местоживеене на страните или на място на инвестиране на капиталите. Необходимите разпоредби за прилагането на настоящия член се съдържат в приложение XII“. [неофициален превод]

3 Приложение XII към Споразумението за ЕИП със заглавие „Свободно движение на капитали“ се позовава на Директива 88/361/ЕИО на Съвета от 24 юни 1988 година за прилагане на член 67 от Договора [член, отменен с Договора от Амстердам] (ОВ L 178, стр. 5; Специално издание на български език, 2007 г., глава 10, том 1, стр. 10).

Национално право

4 Особеният режим за узаконяване на положението на данъчнозадължените лица по отношение на имущество, което към 31 декември 2004 г. не се намира на територията на Португалия („regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004“, наричан по-нататък „ОРУП“), е установен със Закон № 39-A/2005.

5 Член 1 от ОРУП предвижда:

[ОРУП] се прилага по отношение на имущество, което към 31 декември 2004 г. не се намира на територията на Португалия и което представлява депозити, депозитни сертификати, ценни книжа и други финансови инструменти, включително и застраховка „Живот“, свързана с инвестиционен фонд, и операции по капитализацията на застраховка „Живот“.

6 Съгласно член 2, параграф 1 от ОРУП от особения режим могат да се ползват физическите лица, притежаващи посоченото в член 1 имущество.

7 Член 2, параграф 2 от ОРУП предвижда:

„За целите на настоящия режим данъчнозадължените лица трябва:

а) да подадат декларация по член 5 за узаконяване на данъчното им положение;

б) да заплатят сума, получена при прилагане на ставка от 5 % върху стойността на имуществото, което са посочили в декларацията по параграф 1“.

8 Член 5 от ОРУП предвижда:

„1. Декларацията за узаконяване на положението на данъчнозадължените лица по член 2, параграф 2, буква а) се подава по образец, одобрен с наредба на министъра на финансите, като се прилагат документи, удостоверяващи правото на собственост и депозирането или регистрирането на посоченото в нея имущество.

2. Декларацията за узаконяване на положението на данъчнозадължените лица следва да бъде подадена до 16 декември 2005 г. в Banco de Portugal или в друга банка, установена в Португалия.

3. Плащането, предвидено в член 2, параграф 2, буква б), се извършва на посочените в параграф 2 [от настоящия член] места при подаването на декларацията по параграф 2, буква а) [от посочения член 2] или в срок от 10 работни дни от датата на получаването ѝ.

4. При плащането съответната банкова институция издава на декларатора поименен документ, удостоверяващ подаването на декларацията и извършеното плащане.

5. Декларацията по настоящия закон за узаконяване на положението на данъчнозадължените лица в никакъв случай не може да се използва като доказателство или като фактическо обстоятелство по каквото и да било данъчно, наказателно или административно наказателно производство, като съответните банки трябва да гарантират тайната на предоставената им информация.

6. Когато подаването на декларацията и плащането не са извършени непосредствено в Banco de Portugal, съответната банка предава на Banco de Portugal декларацията, както и копие от удостоверителните документи в срок от 10 работни дни от датата на подаване на декларацията.

7. В случаите по параграф 6 съответната банка трябва да прехвърли получените суми на Banco de Portugal в срок от 10 работни дни от плащането им".

9 Член 6 от ОРУП предвижда:

„1. Ако цялото посочено в декларацията за узаконяване на положението на данъчнозадължените лица имущество или част от него представлява издадени от португалската държава държавни ценни книжа, ставката по член 2, параграф 2, буква б) за съответстващата на тях част се намалява наполовина.

2. Намалената ставка по предходния параграф се прилага по отношение и на друго имущество, ако стойността му е реинвестирана в издадени от португалската държава държавни ценни книжа до датата на подаване на декларацията за узаконяване на положението на данъчнозадължените лица.

3. При частично реинвестиране намалената ставка се прилага само по отношение на реинвестираната част.

4. Издадените от португалската държава държавни ценни книжа, които се ползват от режима по настоящия член, трябва да останат собственост на декларатора за период от поне три години, считано от датата на подаване на декларацията за узаконяване на положението на данъчнозадължените лица, независимо от датата на придобиването им.

5. При неспазване на минималния период за запазване на собствеността по предходния параграф се заплаща разликата до размера на сумата, която би се дължала при прилагането на ставката по член 2, параграф 2, буква б), заедно със съответната компенсаторна лихва, увеличена с 5 процентни пункта“.

Процедура, предхождаща съдебното производство

10 Вследствие на получено оплакване Комисията изпраща на 19 декември 2005 г. на Португалската република официално уведомително писмо, тъй като счита, че тази държава членка не е изпълнила задълженията си по член 56 ЕО и по член 40 от Споразумението за ЕИП, доколкото в рамките на ОРУП прилага поблагоприятна ставка за узаконяване на положението на данъчнозадължените лица по отношение на имущество, представляващо издадени от португалската държава държавни ценни книжа, или по отношение на имущество, реинвестирано в такива ценни книжа най-късно до датата на подаване на декларацията (наричан по-нататък „спорният режим“).

11 С писмо от 27 февруари 2006 г. Португалската република повдига предварителен въпрос относно прекратяването на действието на ОРУП. Според тази държава членка, предвид прекратяването и неподновяването на действието на ОРУП, а следователно и на спорния режим, следва да се приеме, че предметът на официалното уведомително писмо е отпаднал, тъй като законодателството, във връзка с което се твърди, че тя не е изпълнила задълженията си, вече не съществува. По същество тази държава членка счита, че не може да се установи

каквото и да било несъответствие с правото на Съюза и че при всички обстоятелства спорният режим е обоснован поради съображения от общ интерес, признати от правото на Съюза, и по-специално от преследваната цел за борба с избягването на данъци и с данъчните измами.

12 Тъй като не е удовлетворена от този отговор, на 11 май 2007 г. Комисията изпраща на Португалската република мотивирано становище, в което оспорва релевантността на предварителния въпрос относно прекратяването на действието на ОРУП и упреква тази държава членка, че е предоставила преференциално данъчно третиране само за издадените от нея държавни ценни книжа. Комисията приканва Португалската република да предприеме необходимите мерки за съобразяване с посоченото становище в срок от два месеца, считано от неговото получаване.

13 В отговора на мотивираното становище Португалската република поддържа предишната си позиция, поради което Комисията решава да предяви настоящия иск.

По иска

По допустимостта

14 Португалската република счита, че предявеният от Комисията иск е недопустим, като изтъква две съображения. От една страна, между официалното уведомително писмо и мотивираното становище, посочени съответно в точки 10 и 12 от настоящото решение, имало несъответствие. От друга страна, след прекратяването на действието на ОРУП, а следователно и на спорния режим, предметът на посочения иск бил отпаднал.

По възражението за липса на процесуална предпоставка, изведено от несъответствието между официалното уведомително писмо и мотивираното становище

— Доводи на страните

15 Според Португалската република едва в мотивираното становище, изпратено на 11 май 2007 г., т.е. след прекратяване на действието на спорния режим през 2005 г., Комисията разяснила, че твърдяното неизпълнение на задължения е поради преференциално третиране на издадени от португалската държава държавни ценни книжа в сравнение не с останалото имущество, както се посочвало в официалното уведомително писмо, изпратено на 19 декември 2005 г., а само с ценните книжа, издадени от други държави членки и от държави, страни по Споразумението за ЕИП. Поради това така очертаният от мотивираното становище предмет не съвпадал с предмета на официалното уведомително писмо.

16 Комисията от своя страна счита, че няма каквото и да било несъответствие между официалното уведомително писмо и мотивираното становище, що се отнася до предмета на твърдяното неизпълнение на задължения. Комисията внесла уточнения относно твърдението за нарушение в мотивираното становище вследствие на доводите, изтъкнати от Португалската република в отговор на официалното уведомително писмо, като по този начин въобще не променяла изложените в официалното уведомително писмо твърдения за нарушения. Съдържанието на основното твърдение за нарушение по настоящия иск със сигурност било включено още в официалното уведомително писмо.

— Съображения на Съда

17 Съгласно постоянната съдебна практика досъдебната процедура има за цел да предостави възможност на съответната държава членка, от една страна, да

изпълни задълженията си, произтичащи от правото на Съюза, а от друга — пълноценно да изтъкне доводите на защитата си срещу направените от Комисията твърдения за нарушения (вж. по-специално Решение от 10 май 2001 г. по дело Комисия/Нидерландия, C-152/98, Recueil, стр. I-3463, точка 23, Решение от 5 ноември 2002 г. по дело Комисия/Германия, C-476/98, Recueil, стр. I-9855, точка 46 и Решение от 8 април 2008 г., Комисия/Италия, C-337/05, Сборник, стр. I-2173, точка 19).

18 Редовността на тази процедура съставлява основополагаща нарочна гаранция, съдържаща се в Договора за ЕО, не само за защита на правата на съответната държава членка, но и за осигуряване на ясно определен предмет на спора в евентуалното съдебно производство (вж. по-специално Решение по дело Комисия/Германия, посочено по-горе, точка 46 и Решение от 10 април 2008 г. по дело Комисия/Италия, C-442/06, Сборник, стр. I-2413, точка 22).

19 От посочената цел следва, че официалното уведомително писмо има за задача, от една страна, да очертае предмета на спора и да посочи на поканената да представи становището си държава членка необходимите за подготовката на нейната защита данни, а от друга страна, да ѝ позволи да се съобрази с правилата, преди да бъде сезиран Съдът (вж. по-специално Решение по дело Комисия/Германия, точка 47 и Решение от 10 април 2008 г. по дело Комисия/Италия, точка 22).

20 Следва също да се напомни, че макар мотивираното становище да трябва да съдържа последователно и подробно изложение на съображенията, довели Комисията до убеждението, че заинтересованата държава членка не е изпълнила някое от задълженията си по Договора, официалното уведомително писмо не може да бъде подчинено на толкова стриктни изисквания за точност, на каквито трябва да отговаря мотивираното становище, тъй като по необходимост може да представлява само първоначално кратко изложение на твърденията за нарушения. Следователно няма каквато и да било пречка Комисията да изложи в мотивираното становище подробно твърденията за нарушения, които вече е изтъкнала по-общо в официалното уведомително писмо (вж. по-специално Решение от 31 януари 1984 г. по дело Комисия/Ирландия, 74/82, Recueil, стр. 317, точка 20, Решение от 28 март 1985 г. по дело Комисия/Италия, 274/83, Recueil,

стр. 1077, точка 21 и Решение от 6 ноември 2003 г. по дело Комисия/Испания, C-358/01, Recueil, стр. I-13145, точка 29).

21 В случая официалното уведомително писмо е позволило на Португалската република да установи от какво естество са отправените по отношение на нея твърдения за нарушения, давайки ѝ възможност да представи защитата си. В официалното уведомително писмо Комисията наистина сравнява преференциалното третиране на издадените от португалската държава държавни ценни книжа с останалото имущество, за което се отнася ОРУП, докато в мотивираното становище сравнява посочените ценни книжа единствено с държавните ценни книжа, издадени от други държави членки и от държави, страни по Споразумението за ЕИП. При все това, както изтъква генералният адвокат в точка 21 от заключението си, това не променя обстоятелството, че посоченото имущество е по-обща категория от тази на държавните ценни книжа и задължително я обхваща.

22 Поради това в мотивираното становище Комисията само уточнява изложените в официалното уведомително писмо твърдения за нарушения. Така тя очертава като предмет на спора разликата в третирането между ценните книжа, издадени от португалската държава, и ценните книжа, издадени от други държави членки и от държави, страни по Споразумението за ЕИП, без при това да разширява този предмет (вж. в този смисъл Решение от 9 ноември 1999 г. по дело Комисия/Италия, C-365/97, Recueil, стр. I-7773, точка 25 и по аналогия Решение от 18 май 2006 г. по дело Комисия/Испания, C-221/04, Recueil, стр. I-4515, точка 33).

23 Следователно повдигнатото от Португалската република възражение за липса на процесуална предпоставка, изведено от несъответствие между официалното уведомително писмо и мотивираното становище, трябва да бъде отхвърлено.

По възражението за липса на процесуална предпоставка, изведено от липса на предмет на иска

— Доводи на страните

24 Португалската република посочва, че искът е недопустим поради липса на предмет. Прилагането на ОРУП било много ограничено във времето, тъй като това било от съществено значение за преследваната от него цел, а именно да накара данъчнозадължените лица непосредствено да узаконят данъчното си положение.

25 Искът за установяване на неизпълнение на задължения от държава членка на основание на член 226 ЕО бил обаче недопустим, ако нарушението на задълженията, произтичащи от правото на Съюза, вече не съществувало след изтичането на дадения в мотивираното становище срок. Именно такъв бил настоящият случай, след като възможността за прилагане на спорния режим отпаднала в края на 2005 г. Всъщност прилагането на посочения режим било подчинено на условието за заплащане на дължимата сума за узаконяване на положението на данъчнозадължените лица, което по силата на член 5, параграфи 2 и 3 от ОРУП трябвало да бъде направено в срок от десет работни дни от подаването на декларацията, каквато възможност съществувала до 16 декември 2005 г.

26 В случая не ставало въпрос за каквото и да било трайно положение. Всъщност извършването на цялостно плащане на по-голяма или по-малка сума било еднократно действие. Неблагоприятните финансови последици, претърпени от лицата, които не могли да се възползват от по-благоприятното данъчно третиране, приключвали в момента на извършването на плащането при прилагане на определената от ОРУП ставка. Този момент бил правно релевантен за целите на проверката дали твърдяното неизпълнение на задължения вече е изчерпало цялото си действие преди изтичането на установения в мотивираното становище срок.

27 В подкрепа на тезата си Португалската република се позовава по-специално на точка 73 от Решение от 4 май 2006 г. по дело Комисия/Обединено кралство (C-508/03, Recueil, стр. I-3969), съгласно която иск за установяване на неизпълнение на задължения от държава членка, който към датата на изтичане на дадения в мотивираното становище срок вече не съществува, е недопустим поради липса на предмет.

28 Комисията, обратно, счита, че настоящият иск е допустим.

29 Тя счита, че Португалската република не е преустановила доброволно твърдяното нарушение, за да възстанови законността. ОРУП вече не бил в сила, тъй като поначало и поради естеството си този режим бил временен. Производството за установяване на неизпълнение на задължения от държава членка можело да се проведе, за да се определи дали дадена държава членка не е изпълнила задълженията си, дори и разглежданото положение вече да не съществувало, ако продължавал да е налице интерес от провеждането на производството. Според Комисията този интерес може да продължи да е налице в частност когато временната мярка има дълготрайни последици. Лицата, които не могли да се възползват от по-благоприятното данъчно третиране, оставали обаче в по-неблагоприятно финансово положение в сравнение с тези, които имали тази възможност. Последиците били дълготрайни, когато се запазвали, дори и да не настъпвали отново.

30 В съдебното заседание за устни състезания Комисията добавя, че дълготрайният характер на последиците от спорния режим се доказва и от още едно обстоятелство, а именно от задължението на данъчнозадължените лица, които притежават издадени от португалската държава държавни ценни книжа и искат да се възползват от по-благоприятната ставка за узаконяване по ОРУП, да запазят собствеността си върху тези ценни книжа в продължение на поне три години от подаването на декларацията за узаконяване на данъчното им положение в съответствие с член 6, параграф 4 от ОРУП.

— Съображения на Съда

31 Най-напред следва да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика наличието на неизпълнение на задължения от държава членка трябва да се преценява с оглед на положението на държавата членка към момента на изтичането на срока, даден в мотивираното становище (вж. по-специално Решение от 27 октомври 2005 г. по дело Комисия/Италия, C-525/03, Recueil, стр. I-9405, точка 14 и Решение от 6 декември 2007 г. по дело Комисия/Германия, C-456/05, Сборник, стр. I-10517, точка 15).

32 В случая срокът, даден на Португалската република в мотивираното становище за съобразяване с него, е изтекъл през юли 2007 г.

33 Поради това следва да се провери дали към тази дата спорният режим продължава да поражда последици (вж. в този смисъл Решение от 27 октомври 2005 г. по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, точка 16, Решение от 18 май 2006 г. по дело Комисия/Испания, посочено по-горе, точка 25 и Решение от 6 декември 2007 г. по дело Комисия/Германия, посочено по-горе, точка 16).

34 В това отношение от ОРУП е видно, че ползването от посочения режим е подчинено на условието за плащане на сума, дължима за узаконяване на положението на данъчнозадължените лица, в срок от десет работни дни от подаването на декларацията. Съгласно член 5, параграф 2 от ОРУП същата е трябвало да бъде подадена най-късно до 16 декември 2005 г.

35 Освен това следва да се отбележи, че издадените от португалската държава държавни ценни книжа, притежавани от данъчнозадължени лица, които искат да се ползват от преференциалното данъчно третиране, трябва съгласно член 6, параграфи 4 и 5 от ОРУП да останат собственост на тези данъчнозадължени лица най-малко в продължение на три години, считано от датата на представяне на декларацията за узаконяване на данъчното им положение, независимо от

датата, на която са ги придобили, като в противен случай те трябва да заплатят разликата между сумата, получена при прилагане на общата ставка за узаконяване, и сумата, платена въз основа на преференциална ставка, заедно със съответната компенсаторна лихва, увеличена с 5 процентни пункта.

36 Както посочва генералният адвокат в точка 49 от заключението си, ползването на преференциалното данъчно третиране може да се осъществи изцяло само след изтичането на тригодишния срок от подаването на декларацията за узаконяване на положението на данъчнозадължените лица, тоест не по-рано от края на юли 2008 г. и не по-късно от 16 декември 2008 г.

37 Следва да се добави, че член 6, параграф 5 от ОРУП предоставя на тази държава членка възможност след изтичането на периода на действие на ОРУП да прилага общата ставка от 5 %, заедно с компенсаторна лихва, по отношение на данъчнозадължените лица, които са прехвърлили издадените от португалската държава държавни ценни книжа, чието притежаване е обосновало прилагането на специалната ставка от 2,5 % през периода от три години по член 6, параграф 4 от ОРУП. Поради това до 16 декември 2008 г. Португалската република разполага с възможността да прилага различно третиране по отношение на данъчнозадължените лица, прехвърлили издадените от португалската държава държавни ценни книжа, в сравнение с това, което прилага по отношение на лицата, които са ги запазили. Следователно трябва да се констатира, че тази възможност все още е приложима към момента на изтичането на срока, даден за съобразяване с мотивираното становище.

38 Следователно спорният режим продължава да поражда последици към момента на изтичане на срока, даден в мотивираното становище.

39 По време на съдебното заседание за устни състезания Португалската република по същество поддържа, че Комисията не я упреква, че е наложила задължение за запазване в продължение на три години на собствеността върху издадените от португалската държава държавни ценни книжа, послужили като основание

за прилагането на преференциалната ставка за узаконяване, а само иска преференциалното третиране да обхване и притежателите на държавни ценни книжа, издадени от други държави членки и от държави, страни по Споразумението за ЕИП. Според държавата членка ответник обаче разглежданото задължение не представлява предимство, а тежест за съответните данъчнозадължени лица.

40 Следва да се отбележи обаче, че тези доводи на Португалската република не изглеждат релевантни за преценката дали спорният режим е изчерпал изцяло действието си към момента на изтичане на срока, даден в мотивираното становище.

41 Освен това следва да се напомни, че Комисията има за задача да следи служебно и в общ интерес за прилагането на правото на Съюза от държавите членки и да установява наличието на евентуално неизпълнение на произтичащи от него задължения с оглед на преустановяването му (вж. Решение от 1 февруари 2001 г. по дело Комисия/Франция, C-333/99, Recueil, стр. I-1025, точка 23 и Решение от 2 юни 2005 г. по дело Комисия/Гърция, C-394/02, Recueil, стр. I-4713, точка 15). В случая обаче Комисията с основание иска от Съда само да установи наличието на претендираното неизпълнение на задължения и да прикани Португалската република да го преустанови, без да ѝ разпорежда, за разлика от поддържаното от тази държава членка, да извърши определени действия, за да възстанови твърдяното за нарушено равно третиране.

42 Предвид всички гореизложени обстоятелства и без да е необходимо Съдът да се произнася по довода на Комисията — съгласно който неблагоприятните финансови последици, претърпени от лицата, които не са могли да се ползват от преференциалното данъчно третиране, за разлика от тези, които са имали тази възможност, сами по себе си представляват дълготрайни последици от спорния режим — следва да се констатира, че посоченият режим продължава да поражда последици към датата, релевантна за преценката на допустимостта на иска, така че възражението за липса на процесуална предпоставка, изведено от липсата на предмет на този иск, трябва да бъде отхвърлено.

По съществото на спора

Доводи на страните

43 Комисията упреква Португалската република, че е нарушила член 56 ЕО и член 40 от Споразумението за ЕИП, тъй като в рамките на ОРУП е предоставила преференциално данъчно третиране по отношение на издадените от португалската държава държавни ценни книжа.

44 Комисията изтъква, че съгласно членове 2 и 6 от ОРУП ставката от 5 %, приложима по отношение на стойността на имуществото, посочено в декларацията за узаконяване на положението на данъчнозадължените лица, е намалена на 2,5 % за имуществото, представляващо издадени от португалската държава държавни ценни книжа, или друго имущество, ако стойността му е реинвестирана в такива ценни книжа преди датата на подаване на посочената декларация.

45 Независимо че не поставя под въпрос факта, че издадени от държави ценни книжа могат да се ползват от преференциално третиране, Комисията счита, че прилагането на намалена данъчна ставка само по отношение на узаконеното имущество, представляващо издадени от португалската държава държавни ценни книжа, съставлява ограничение на свободното движение на капитали, забранено от член 56 ЕО, доколкото данъчнозадължените лица, които са можели да се възползват от ОРУП, са били разубедени да запазят узаконеното си имущество под форма, различна от издадени от португалската държава държавни ценни книжа. Национална данъчна разпоредба, която може да разубеди данъчнозадължените лица да инвестират в други държави членки, представлява ограничение на свободното движение на капитали по смисъла на член 56 ЕО съгласно Решение от 21 ноември 2002 г. по дело X и Y (C-436/00, Recueil, стр. I-10829, точка 70). Според Комисията такова ограничение не може да бъде обосновано въз основа на член 58, параграф 1 ЕО.

46 В подкрепа на тезата си Комисията се позовава на Решение от 6 юни 2000 г. по дело Verkooijen (C-35/98, Recueil, стр. I-4071, точки 43 и 44). Прилагането на две различни ставки при узаконяването не било обективно обосновано, доколкото съответните данъчнозадължени лица се намирали в едно и също положение, характеризиращо се с намерението да узаконят данъчното си положение.

47 В писмената си реплика Комисията добавя, че Директива 2003/48/ЕО на Съвета от 3 юни 2003 година относно данъчното облагане на доходи от спестявания под формата на лихвени плащания (ОВ L 157, стр. 38; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 64) не позволява да се обоснове преференциалното третиране, предоставено по отношение на издадените от португалската държава държавни ценни книжа.

48 Португалската република счита, че спорният режим е обоснован с оглед преследваната от него цел от общ интерес, изразяваща се в борбата с избягването на данъци и с данъчните измами. В това отношение тя посочва като основание член 58, параграф 1, буква б) ЕО, уточнявайки, че спорният режим отговаря на изискванията и на параграф 3 от същия член, и се позовава на понятието за императивно съображение от общ интерес, препращайки към Решение от 15 юли 2004 г. по дело Lenz (C-315/02, Recueil, стр. I-7063, точка 27).

49 Португалската република напомня, че ОРУП е установен, за да се узакони положението на данъчнозадължените лица по отношение на имуществото, за което е избегнато плащането на данъци в Португалия. В този контекст плащането на сума, изчислена при прилагане на ставка от 2,5 % или от 5 %, всъщност представлявало „цена на узаконяването“ на положението на съответните данъчнозадължени лица. Това плащане представлявало вид компенсаторно обезщетение за погасяването на дължимите на португалската държава данъчни задължения за декларираното имущество.

50 Тази функция по обезщетяване обосновавала предвиждането на по-ниска цена за издадените от португалската държава държавни ценни книжа, тъй като в рамките на ОРУП чрез погасяването на съответните данъчни задължения

се държало сметка за данъчните постъпления на тази държава членка. По този начин португалската държава косвено се разпореждала с данъчните си постъпления.

51 Освен това перспективата за намаляване на ставката можела да доведе до по-широко прилагане на ОРУП, което щяло да допринесе до по-ефикасното провеждане на борбата с данъчните измами и с избягването на данъци.

52 Поради това спорният режим бил съвместим с правото на Съюза и съразмерен с преследваната цел, доколкото се отнасял само до точно определена категория държавни ценни книжа и в никакъв случай нямало да предизвика сегментиране на пазарите.

53 Португалската република се позовава и на Директива 2003/48. Тъй като в последната се допускал този вид разграничение за издадените от публичен орган прехвърляеми дългови ценни книжа, при приемането на ОРУП също се счело за законосъобразно да се предостави преференциално третиране на издадените от португалската държава държавни ценни книжа.

Съображения на Съда

— По съществуването на ограничение на свободното движение на капитали

54 Следва да се напомни, че наложени от държава членка мерки, които са от естество да разубедят местните лица да сключват заеми или да инвестират в други държави членки, представляват ограничения на свободното движение на

капитали по смисъла на член 56, параграф 1 ЕО (вж. в този смисъл Решение от 14 ноември 1995 г. по дело Svensson и Gustavsson, C-484/93, Recueil, стр. I-3955, точка 10, Решение от 16 март 1999 г. по дело Trummer и Mayer, C-222/97, Recueil, стр. I-1661, точка 26, както и Решение от 14 октомври 1999 г. по дело Sandoz, C-439/97, Recueil, стр. I-7041, точка 19).

55 В случая обаче е безспорно, че данъчнозадължените лица, притежаващи издадени от португалската държава държавни ценни книжа, са могли да се ползват от предвиденото в член 6, параграф 1 от ОРУП данъчно третиране, което е преференциално в сравнение с това на данъчнозадължените лица, притежаващи държавни ценни книжа, издадени от други държави членки. Всъщност, докато последните е трябвало да заплатят сума, получена при прилагането на ставка от 5 % върху стойността на имуществото, посочено в декларацията им за узаконяване на данъчното им положение, данъчнозадължените лица, инвестирали в издадени от португалската държава държавни ценни книжа, е трябвало да заплатят само намалената ставка от 2,5 % за съответстващата на тези ценни книжа част. Освен това съгласно член 6, параграф 2 от ОРУП тази намалена ставка се прилага и по отношение и на всяко друго декларирано имущество, ако стойността му е реинвестирана в издадени от португалската държава държавни ценни книжа към момента на подаване на декларацията за узаконяване на положението на данъчнозадължените лица.

56 В този смисъл спорният режим предвижда разлика в третирането в зависимост от това дали данъчнозадължените лица притежават държавни ценни книжа, издадени от португалската държава, или държавни ценни книжа, издадени от други държави членки, която е неблагоприятна за втората категория данъчнозадължени лица. Следователно такава разлика в третирането може да разубеди данъчнозадължените лица да инвестират в държавни ценни книжа, издадени от други държави членки, или да запазят собствеността си върху такива ценни книжа.

57 Следователно спорният режим представлява ограничение на свободното движение на капитали, което по правило е забранено с член 56, параграф 1 ЕО.

— По обосноваването на ограничението на свободното движение на капитали

58 Следва да се разгледа дали така установеното ограничение на свободното движение на капитали може да бъде обективно обосновано от признати от правото на Съюза легитимни интереси.

59 Съдът многократно е приемал, че свободното движение на капитали може да бъде ограничено от национална правна уредба, само ако е обосновано от някое от упоменатите в член 58 ЕО съображения или от императивни съображения от общ интерес по смисъла на практиката на Съда (вж. в този смисъл Решение от 4 юни 2002 г. по дело Комисия/Португалия, C-367/98, Recueil, стр. I-4731, точка 49 и Решение от 14 февруари 2008 г. по дело Комисия/Испания, C-274/06, точка 35).

60 Безспорно целите, на които се позовава Португалската република и които са свързани с борбата с данъчните измами и с избягването на данъци, могат да обосноват ограничение на свободното движение на капитали (вж. в този смисъл по отношение на борбата с избягването на данъци Решение от 26 септември 2000 г. по дело Комисия/Белгия, C-478/98, Recueil, стр. I-7587, точка 39 и по отношение на борбата с данъчните измами Решение от 19 ноември 2009 г. по дело Комисия/Италия, C-540/07, Сборник, стр. I-10983, точка 55).

61 Същевременно обаче това ограничение на свободното движение на капитали трябва и да е в състояние да гарантира осъществяването на преследваната цел и да не надхвърля необходимото за нейното постигане (вж. по-специално в този смисъл Решение от 19 ноември 2009 г. по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, точка 57).

62 В това отношение следва да се констатира, че дори и да се предположи, че узаконяването на положението на данъчнозадължените лица от ОРУП може по общ начин да допринесе за постигането на целите, свързани с борба с данъчните

измами и с избягването на данъци, спорният режим — предвиждащ разлика в третирането на ценните книжа, издадени от португалската държава, и на тези, които са издадени от други държави членки — явно не отговаря на тези изисквания.

63 Всъщност следва да се напомни, че в рамките на посоченото узаконяване на положението на данъчнозадължените лица този режим предвижда прилагане на различна ставка в зависимост от това дали декларираното имущество представлява държавни ценни книжа, издадени от португалската държава, или държавни ценни книжа, издадени от други държави членки, докато останалите норми на ОРУП, приложими по отношение на данъчнозадължените лица, които искат да узаконят данъчното си положение, се прилагат без оглед на това от коя държава е придобито имуществото.

64 По отношение на довода на Португалската република, че разликата в ставката при узаконяването е обоснована, тъй като плащането на сумата, получена при прилагане на такава ставка, представлява компенсаторно обезщетение, което по същество може да бъде по-високо за узаконените инвестиции в държавни ценни книжа, издадени от други държави членки, с това твърдение, както посочва генералният адвокат в точка 89 от заключението си, се иска да се обоснове мярка, ограничаваща свободното движение на капитали, с преследването на цел от икономическо естество, а именно компенсирането на загубата на данъчни постъпления от съответната държава членка.

65 В това отношение е достатъчно да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика цел от чисто икономическо естество не може да обоснове ограничение на основна свобода, гарантирана от Договора (вж. в този смисъл Решение от 28 април 1998 г. по дело Decker, C-120/95, Recueil, стр. I-1831, точка 39, Решение по дело Verkooijen, посочено по-горе, точка 48 и Решение от 8 юли 2010 г. по дело Комисия/Португалия, C-171/08, Сборник, стр. I-6817, точка 71).

66 По отношение на довода на Португалската република, че Директива 2003/48 позволява да се обоснове разлика в третирането на прехвърляеми дългови

ценни книжа, издадени от публичен орган, и на такива, издадени от частни лица, следва да се констатира, че дори и да се предположи, че посочената директива разрешава да се установи такава разлика в третирането, това не позволява да се обоснове разлика в третирането между държавни ценни книжа от един и същи вид, а именно в случая между държавни ценни книжа, издадени от португалската държава, и държавни ценни книжа, издадени от други държави членки.

67 Следователно ограничението на свободното движение на капитали, което спорният режим налага, не може да бъде обосновано от изтъкнатите от Португалската република съображения.

68 Доколкото разпоредбите на член 40 от Споразумението за ЕИП имат същия правен обхват като идентичните по същество разпоредби на член 56 ЕО (вж. Решение от 11 юни 2009 г. по дело Комисия/Нидерландия, C-521/07, Сборник, стр. I-4873, точка 33 и Решение от 6 октомври 2009 г. по дело Комисия/Испания, C-562/07, Сборник, стр. I-9553, точка 67), при обстоятелства като тези по настоящото дело изложените по-горе съображения важат съответно и за посочения член 40.

69 Ето защо предявеният от Комисията иск трябва да се счита за основателен.

70 Поради това следва да се констатира, че като е предвидила в рамките на ОРУП, установен със Закон № 39-A/2005, преференциално данъчно третиране само за издадените от португалската държава държавни ценни книжа, Португалската република не е изпълнила задълженията си по член 56 ЕО и по член 40 от Споразумението за ЕИП.

По съдебните разноски

71 По силата на член 69, параграф 2 от Процедурния правилник на Съда загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като Комисията е направила искане за осъждане на Португалската република и последната е загубила делото, тя следва да бъде осъдена да заплати съдебните разноски.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

1) Като е предвидила в рамките на особения режим за узаконяване на положението на данъчнозадължените лица по отношение на имущество, което към 31 декември 2004 г. не се намира на територията на Португалия („regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004"), установен със Закон № 39-A/2005 от 29 юли 2005 г., преференциално данъчно третиране само за издадените от португалската държава държавни ценни книжа, Португалската република не е изпълнила задълженията си по член 56 ЕО и по член 40 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г.

2) Осъжда Португалската република да заплати съдебните разноски.

Подписи