

Дело C-565/18

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

6 септември 2018 г.

Запитваща юрисдикция:

Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (Италия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

2 юли 2018 г.

Жалбоподател:

Société Générale S.A.

Отвeтник:

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio
Contenzioso

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI LOMBARDIA [...]

[РЕГИОНАЛНА ДАНЪЧНА КОМИСИЯ, ЛОМБАРДИЯ]

постанови настоящото

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

- [...] по жалба № 17/2017

- срещу решението [...] на Commissione Tributaria Provinciale di MILANO
[Провинциална данъчна комисия, Милано]

срещу:

DIREZIONE REGIONALE LOMBARDIA UFFICIO CONTENZIOSO
[РЕГИОНАЛНА ДАНЪЧНА КОМИСИЯ, ЛОМБАРДИЯ, СЛУЖБА ЗА
СПОРНИ ПРОИЗВОДСТВА]

подадена от жалбоподателя:

SOCIETE GENERALE S.A.

[...]

[ориг. 2]

[...]

Обжалвани актове:

ОТКАЗ ЗА ВЪЗСТАНОВЯВАНЕ № ЗАЯВЛ. от 1 август 2014 г.

[ориг. 3]

[...]

РАЗВИТИЕ НА ПРОИЗВОДСТВОТО

[...]

[...]

Факти:

1) На 28 март 2014 г. SOCIÉTÉ GÉNÉRALE S.A., с чуждестранен данъчен номер FR 27552120222, със седалище в Париж (Франция), [...] подава чрез своето италианско дъщерно дружество с постоянен обект в Милано (Италия) [...] декларация за целите на облагането с данък върху финансовите сделки, т.нар. „*Financial Transazione Tax*“ (*FTT*), предвиден и уреден в италианския правов ред в член 1, алинеи 491—500 от Закон № 228 от 24 декември 2012 г. (*Legge di Stabilità 2013* [Закон за бюджета за 2013 г.]), както и в наредбата за изпълнение на DM (министерски декрет) от 21 февруари 2013 г., впоследствие изменен с DM от 16 септември 2013 г.;

2) Видно от горепосочената декларация относно финансовите операции, извършени през данъчната 2013 година от френското дружество майка на групата и с предмет дериватни финансови инструменти, се дължи данък съгласно член 1, алинея 492 от Закон 228/2012 в общ размер на 55 207,00 EUR, съответстващ на извършените през референтния данъчен период плащания;

3) На 1 август 2014 г. италианското дъщерно дружество, от името и за сметка на дружеството майка на групата, подава в Agenzia delle Entrate (Агенция за приходите) заявление за възстановяване на вече платените суми, изтъквайки противоконституционността на правната уредба относно данъците върху финансовите сделки с „дериватни“ инструменти в частта, уреждаща прилагането на данъка при условие, че лицето, издало базовия

актив на деривата, пребивава на територията на италианската държава, поради предполагаемо нарушение на принципите на формално равенство и на платежоспособност, съдържащи се съответно в членове 3 и 53 от [ориг. 4] Конституцията, както и поради твърдяно нарушение на обичайното международно право, което е релевантно в италианския конституционен ред съгласно член 10 от Конституцията; дружеството основава заявлението си за възстановяване и на твърдяното противоречие на въпросната италианска правна уредба с правото на Европейския съюз, по-конкретно с членове 18, 56 и 63 от Договора за функционирането на Европейския съюз;

4) Agenzia delle Entrate не се произнася по заявлението за възстановяване, поради което на 28 януари 2015 г., след като е изтекъл 90-дневният срок от подаването на заявлението, данъчнозадълженото лице подава своевременно жалба пред СТР di Milano срещу мълчаливия отказ на Службата, с която иска осъждането на Agenzia delle Entrate да възстанови платения данък, като изтъква същите мотиви, на които се е основало в заявлението за възстановяване, и иска също така: а) спиране на производството и отправяне на запитване до Corte Costituzionale (Конституционния съд) във връзка с предполагаема противоконституционност на член 1, алинея 492 от Закон 228/2012 поради противоречие с членове 3 и 53 от Конституцията; б) неприлагане на италианската правна уредба, тъй като смята, че е в противоречие с членове 18, 56 и 63 от ДФЕС или, при условията на евентуалност, спиране на производството и отправяне на преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз по силата на принципа за еднакво прилагане на правото на Съюза, с въпроса: „*допускат ли членове 18, 56 и 63 от ДФЕС национална правна уредба, която налага данък върху финансовите сделки само поради факта, че са с предмет дериват, който има за основа ценна книга, издадена от дружество — местно лице за държавата?*“; в) спиране на производството поради отправянето на запитване до Corte Costituzionale във връзка с предполагаемата противоконституционност на член 1, алинея 492 от Закон 228/2012 поради противоречие с принципите на данъчен суверенитет и териториалност, неразделна част от международното право, общностното право и, следователно, релевантни в италианския конституционен ред съгласно член 10, алинея 1 от конституцията;

5) Като страна по делото се е конституирала Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale Lombardia, която иска жалбата да бъде отхвърлена, като оспорва доводите на жалбоподателя и настоява за законосъобразността на отказа и на правната уредба за въвеждане на въпросния данък, подчертавайки наличието на обективна и действителна връзка между дериватните инструменти, подлежащи на данъчно облагане, и правовия ред на италианската държава, когато — както в случая — базовият актив на деривата е издаден от местно за нея дружество;

[ориг. 5]

6) С решение № 4334/16 от 17 май 2016 г. СТР di Milano отхвърля жалбата, като обратно на твърденията на данъчнозадълженото лице приема, че е напълно законосъобразно да се облажат с данък сделките с деривати, чийто базов актив е ценна книга, издадена от дружество, местно за италианската държава, тъй като според СТР законодателната препратка към местопребиваването на издателя на базовата ценна книга е достатъчна, за да е налице сериозна, действителна и обективна връзка от икономическо естество между данъчното събитие, пораждащо облагането и израз на платежоспособност по смисъла на член 53 от Конституцията, а именно търговията с дериват, и италианската държава;

7) Според твърденията на СТР по същество няма никакво нарушение на принципа за равенство по член 3 от Конституцията, по силата на неразривната взаимосвързаност между стойността на базисната ценна книга и стойността на деривата, изразена в *pay-off* на самия дериват, която взаимосвързаност — както установява Службата и изтъква Комисията — съдържа възможността за реализиране с дериватите на сделки, заместващи директната търговия с базови активи, така че да се изключат дериватите от данъчното облагане на финансовите сделки (макар че са израз на платежоспособност и са обективно свързани с италианския правов ред), предизвиква опити за избягване на данъка от страна на операторите на финансовите пазари, в явен ущърб на държавния бюджет;

8) СТР не счита за нарушени нито общностната правна уредба, в отсъствието на диференцирани режими на данъчно облагане на италианските данъчнозадължени лица и такива от други държави членки, нито международния принцип на териториалност и данъчен суверенитет на другите държави, тъй като е налице посочената връзка между икономическите предпоставки, обявени за правопораждащ факт за данъчно облагане, и италианската държава, и тъй като по никакъв начин не са накърнени законодателните правомощия за последваща правна уредба;

9) Данъчнозадълженото лице подава въззивна жалба срещу решението на СТР, като повтаря доводите и възраженията, изтъкнати в първоинстанционното производство, и преформулира предявените в него искания, а именно, да се измени обжалваното съдебно решение и, като главно искане, да му бъде присъдено възстановяването на платения данък върху финансовите сделки, със съответстващо на конституцията тълкуване на член 1, алинея 492 от Закон 228/2012, а при условията на евентуалност — спиране на производството и отправяне на въпрос относно противоконституционността поради нарушение, от страна на въпросната разпоредба на членове 3 и 53 от Конституцията, както и поради нарушение на международния принцип на териториалност и суверенитет на **[ориг. 6]** държавата, който е релевантен в правовия ред съгласно член 10 от Конституцията; жалбоподателят иска освен това отправяне на преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз поради противоречие с членове 18, 56 и 63 от ДФЕС;

10) Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale Lombardia възразява в качеството на ответник в производството, оспорвайки изтъкнатото *ex adverso* от данъчнозадълженото лице и иска потвърждаване на обжалваното решение;

[национално производство]

[...]

МОТИВИ

Кратко описание на фактическата обстановка и на мотивите за решението по член 36, алинея 2, т. 4 от Законодателен декрет 546/92

Днес съдебният състав [...] се оттегля на съвещание, като постановява решението в диспозитива.

От правна страна:

11) Настоящият състав отбелязва, че данъкът върху финансовите сделки по член 1, алинеи 491—500 от Закон 228/2012 е въведен, за да се гарантира приносът към публичните разходи от страна на лице, което извършва сделки с финансови инструменти, реализирани в рамките на съответните пазари, които имат връзка с територията на италианската държава;

12) Данъкът се дължи съгласно алинея 491 от горепосочения член, допълнена от съответните определения в член 1 от ДМ от 21 февруари 2013 г., както и [ориг. 7] алинея 494, от лицето, на което се прехвърля правото на собственост върху акции и други дялови финансови инструменти, издадени от местни за Италия дружества, както и върху ценни книжа, представляващи посочените инструменти, независимо от държавата на местопребиваване на субекта, издал ценната книга, стига само — както бе споменато — представляваната ценна книга да е издадена от дружество, установено на територията на Италия, и се определя пропорционално на стойността на сделката по диференцирана ставка според вида на пазарите, на които се извършва търговията;

13) Горепосочената разпоредба се допълва още от член 2 от ДМ от 21 февруари 2013 г., по смисъла на който: „*местопребиваването се определя въз основа на седалището. Данъкът се прилага също така за прехвърлянето на собствеността върху ценните книжа, установяващи права на собственост, независимо от мястото на пребиваване на издателя на удостоверението и от мястото на сключване на договора*“;

14) Същият данък, макар и изчислен по различна методика, а именно като фиксирана сума, нарастваща с траншове от стойността на сделките, и варираща в зависимост от вида на търгувания инструмент и стойността на договора, се дължи, съгласно алинеи 492 и 494 от многократно цитирания

член, от всеки от съдоговорителите по: „сделки с дериватни финансови инструменти, посочени в член 1, алинея 3 от Законодателен декрет № 58 от 24 февруари 1998 г. и последващите му изменения, чийто базов актив са основно един или повече финансови инструменти по алинея 491, или чиято стойност зависи най-вече от един или повече финансови инструменти, предвидени в същата алинея, и сделките с прехвърлими ценни книжа, посочени в член 1, алинея 1-bis, букви с) и d) от същия Законодателен декрет, които позволяват да се придобиват или продават основно един или повече финансови инструменти, предвидени в алинея 491, или предполагат уреждане в текущо плащане, определено главно с оглед на един или повече финансови инструменти, посочени в предходната алинея, в това число *warrants, covered warrants и certificates*“ (вж. член 1, алинея 492 от Закон 228/2012);

15) Горепосочената разпоредба, срещу която има оплаквания в настоящото производство, уточнява, че: „Данъкът се дължи независимо от мястото на сключване на сделката и от държавата на местопребиваване на страните по договора“ (вж. член 1, алинея 492 от Закон 228/2012), потвърждавайки законодателното намерение да се обложи операцията по прехвърляне като такава;

16) Впрочем подобен вметнат израз е налице и в предходната алинея 491, така че става ясен законодателният паралелизъм между двете хипотези на облагане;

[ориг. 8]

17) От съображения за пълнота на изложението следва да се уточни, че въпросната правна уредба предвижда освен това в алинея 495 и трета категория хипотези на облагане, според която на облагане с данък върху финансовите сделки подлежат „сделките, извършени на италианския финансов пазар, се облагат с данък върху високочестотната търговия, отнасяща се до финансовите инструменти, посочени в алинеи 491 и 492“;

17a) Става въпрос обаче за хипотеза — предвидена в член 1, алинея 495 от Закон 228/2012 — която не попада пряко в конкретния предмет на настоящото производство;

17б) Всъщност оплакванията на данъчнозадълженото лице са съсредоточени върху хипотезите, съдържащи се в посочените по-горе алинеи 491 и 492, по силата на съществуващата между тях симетрия, тъй като и двете се характеризират, от една страна, с наличието на връзка с италианския правов ред, изразяваща се в местопребиваването в Италия на субектите, издали финансовите инструменти, посочени в алинея 491, и от друга страна, обратно, с ирелевантността, за целите на облагането, на държавата на местопребиваване на субектите, които участват в сделката;

18) Данъчнозадълженото лице счита по-конкретно, че връзката с италианския правов ред, предвидена в член 1, алинея 492 от Закон 228/2012, който подлага на данъчно облагане сделките с деривати, не е в съответствие с конституционния принцип по член 53 от Конституцията, съгласно който плащането на данъци в Италия трябва да се извършва според платежоспособността, изразена в рамките на държавата, като не могат да бъдат приобщени към данъчното събитие, пораждащо облагането, лица, напълно несвързани с националната общност;

19) Данъчнозадълженото лице иска да установи всъщност каква платежоспособност може да покаже — както в разглеждания случай — чуждестранно лице, което търгува на чуждестранен пазар с дериват, издаден също от чуждестранно лице и с базов актив, издаден от италианско дружество: никакво богатство няма да бъде отчетено в Италия при сделки в случай като разглеждания [...];

18) Поради това, твърдейки липсата на проява на платежоспособност във връзка със сделките с деривати, аналогични на извършените от настоящия жалбоподател, последният счита, че законодателят, с оглед на член 1, алинеи 491 и 492 от Закон 228/2012, е подчинил на идентичен „механизъм за данъчно облагане“ различни случаи (стр. 16 от въззивната жалба), в нарушение на принципа на формално равенство, съдържащ се в член 3 от конституцията;

[ориг. 9]

19) Не изглежда обаче убедителна предложената от данъчнозадълженото лице теза във връзка с твърдяната очевидна противоконституционност на въпросната правна уредба с оглед на членове 3 и 53 от Конституцията;

20) По този въпрос се посочва, че както е известно, член 53 от Конституцията дава възможност на законодателя да облага операции с икономическо съдържание, и следователно пряко или непряко показващи богатство, които имат връзка с територията и/или с италианския правов ред: наличието на такава връзка поражда за лицето — макар и чуждестранно — солидарно задължение за принос към националните публични разходи на основание на така изразената платежоспособност;

21) На практика в настоящия случай и в хипотезите, уредени от член 1, алинея 492 от Закон 228/2012, правопораждащият факт, който изразява платежоспособност, може ефективно да се констатира във финансовите сделки с деривати, чийто базов актив е ценна книга, издадена от лице, установено в Италия;

22) Всъщност тези сделки показват връзка с територията и/или с италианския правов ред, напълно еднородна с тази в хипотезите, предвидени в алинея 491 от горепосочения член: също както някой, който, независимо от местожителството си — в родината или в чужбина спрямо италианската

територия — предприема търговия с предмет ценни книжа по член 1, алинея 491 от Закон 228/2012, се възползва от стойност, която възниква само доколкото съществува и е ефективен правовият ред на италианската държава като държава на емитиране на търгуваните ценни книжа (или представлявани от търгуваните ценни книжа), по същия начин всеки, който извършва сделки с деривати, чиито базови активи са ценни книжа, издадени от италиански дружества, използва стойност, която зависи стриктно и непременно от ценна книга, чието съществуване е в зависимост от съществуването на правовия ред на италианската държава, която урежда нейното емитиране;

23) С други думи, не може да се подлага на съмнение това, че дериватът, макар да може да се движи самостоятелно спрямо базовия актив, съществува и е ценен дотолкова, доколкото търгуваните ценни книжа (или представляваните от търгуваните ценни книжа) са признати в италианския правов ред като държава на емитиране, и че стойността на деривата непременно зависи от това, въз основа на математически съотношения;

24) Следователно има основания да се приеме, че и за търговията с „дериватните“ финансови инструменти по член 1, алинея 492 от Закон 228/2012, както и за тази с ценни книжа по член 1, алинея 491 от Закон 228/2012, е налице [ориг. 10] неделима икономическа връзка – конкретна и проверяема - между финансовия инструмент и правовия ред на италианската държава, и следователно между сделката – приета като правопораждащ факт, доколкото е израз на платежоспособност - и италианския правов ред, независимо от мястото на изпълнение на сделката и от местопребиваването на съдоговорителите, като следователно не може сделката да се счита за „несвързана“ с националната общност, макар и извършена от чуждестранни за Италия лица и извън италианската територия;

25) В това отношение следователно изглежда спазен член 3 от Конституцията, тъй като не съществува никаква съществена разлика по отношение на проявата на платежоспособност между сделките по член 1, алинея 491 от Закон 228/2012 и тези по член 1, алинея 492 от същия закон;

26) Жалбоподателят обаче твърди, че въпросната правна уредба може да подкопае функционирането на европейския вътрешен пазар, тъй като показва аспекти на дискриминация, скрити в рамките на механизъм за данъчно облагане, който според жалбоподателя само видимо е еднакъв за местните и чуждестранните данъчнозадължени лица, като по този начин се създава противоречие между член 1, алинея 492 от Закон 221/2012 и член 18 ДФЕС, съгласно който „се забранява всякаква дискриминация на основание гражданство“;

27) Прилагането на данъка върху финансовите сделки към операции, извършвани от чуждестранни лица с посредничеството също така на чуждестранни лица, макар предмет на търговията да са деривати, чийто

базов актив е ценна книга, издадена от италианско дружество, според данъчнозадълженото лице представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги в рамките на Европейския съюз, което е забранено от член 56, параграф 1 от ДФЕС, по смисъла на който: *„В следващите разпоредби се забраняват ограниченията на свободното предоставяне на услуги в рамките на Съюза по отношение на гражданите на държавите членки, които са се установили в държава членка, различна от тази, в която се намира лицето, за което са предназначени услугите“*;

28) С други думи, както прилагането на данъка, така и предвиждането на допълнителни административни тежести и задължения за деклариране, които служат за събирането на същия (а именно екстраполацията от сумата по извършените сделки на отделните сделки с деривати, чиито базови активи са ценни книжа, издадени от местни лица в Италия, воденето на регистър, подаването на декларацията), ще възпрепятстват и намалят привлекателността на посредническата дейност по отношение на дериватите за **[ориг. 11]** чуждестранните посредници в сравнение с местните лица, създавайки фактически ограничение на свободното предоставяне на услуги, забранено от ДФЕС, което е още по-очевидно в случая на посредник, установен в държава, различна от държавата — получател на услугата;

29) Следователно според жалбоподателя разглежданият данък, прилаган при прехвърлянията на деривати, заедно със съответните административни тежести и задължения за деклариране, води до възпрепятстване на достъпа до пазара на деривати, чиито базови активи са ценни книжа, издадени от италианско дружество, и намалявайки привлекателността на посредническата дейност по отношение на тези деривати, ще възпре както предлагането, така и търсенето на подобни продукти;

30) В подкрепа на своята теза жалбоподателят се позовава на следните решения на Съда на Европейския съюз: от 26 юни 2003 г., *Skandia и Ramstedt*, C-422/01, т. 28; от 5 юли 2012 г., *SIAT*, C-318/10, т. 19 и 28; от 15 май 1997 г., *Futura*, C-250/95, както и във връзка с наличието на нарушение на договора, дори когато ограниченията на основните свободи са с малък обхват или несъществено значение, решение от 18 октомври 2012 г., *X NV*, C-498/10, т. 30; от 1 юли 2010 г., *Dijkman*, C-233/09, т. 42; от 14 декември 2006 г., *Dehkavit International*, C-170/15, т. 50; от 11 март 2004 г., *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, т. 43; от 15 февруари 2000 г., Комисия/Франция, C-34/98, т. 49);

31) Жалбоподателят счита освен това, че облагането с данък по член 1, алинея 492 от Закон 228/2012 на сделките с деривати, които чийто базов инструмент са италиански ценни книжа, очевидно е в противоречие с член 63 ДФЕС относно капиталите и плащанията, по смисъла на който: *„...всички ограничения върху движението на капитали между държавите членки...се забраняват“*, както се забраняват и *„всички ограничения върху плащанията между държавите членки...“*;

32) Противоречието с припомнената по-горе разпоредба на договора се състои в ефекта, породен от данъчната норма на член 1, алинея 492 от Закон 228/2012, да разубеди операторите от държави, различни от Италия, да инвестират в дериватни инструменти, създадени и търгувани независимо къде, чиито базови активи са италиански ценни книжа;

33) По този въпрос жалбоподателят припомня решение на Съда на Европейския съюз от 13 март 2014 г., C-375/12, *Boiannich*, точка 43, в което е потвърдена забраната за приемане на национални мерки, *„които могат да възпрат чуждестранните лица да инвестират [ориг. 12] в държава членка или да възпрат местните лица от тази държава членка да инвестират в други държави“*;

34) Ето защо настоящият състав иска да се установи дали — с оглед на конкретния разглеждан случай на финансови сделки, извършени между чуждестранни лица с посредничеството също на чуждестранни лица и предмет на които са деривати, чиито базов актив е ценна книга, издадена от италианско дружество, отговаря на общностните принципи претенцията тези сделки да подлежат на облагане с данък и на предварителни и административни тежести и задължения за деклариране, чиято цел е да подготвят плащането на самия данък, дължим от страните по договора, които реализират сделките, като се има предвид, че с аналогичен данък, дължим от лицето, на което се прехвърля правото на собственост върху финансовите инструменти, се облагат също и финансовите сделки с предмет ценни книжа, издадени от италиански дружества и реализирани от италиански или чуждестранни лица, независимо от държавата на местопребиваване на посредника;

35) Макар видимо да не е налице дискриминация между данъчното третиране по член 1, алинеи 491 и 492 от Закон 228/2012 и въпреки че не споделя тезата на жалбоподателя във връзка с липсата на териториална връзка между данъка по член 1, алинея 492 от Закон 228/2012, наложен на данъчнозадълженото лице, и правовия ред на италианската държава, настоящият състав счита за необходимо да отправи преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз, тъй като изпитва съмнения относно правилното тълкуване на правото на Европейския съюз и конкретно относно съвместимостта на правната уредба на данъка върху финансовите сделки с членове 18, 56 и 63 от ДФЕС поради мотивите, посочени от данъчнозадълженото лице и припомнени и обяснени по-горе.

Поради изложените съображения

На основание член 267 от Договора за функционирането на Европейския съюз (ДФЕС) *Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia*, 1-ви състав, постановява

[ориг. 13]

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

за преюдициално запитване

за отправяне до Съда на Европейския съюз, съгласно и за целите по член 19, параграф 3, буква б) от Договора за ЕС и член 267 от Договора за функционирането на Европейския съюз на следния въпрос:

„Допускат ли членове 18 ДФЕС, 56 ДФЕС и 63 ДФЕС национална правна уредба, която прилага върху финансовите сделки, независимо от държавата на местопребиваване на финансовите оператори и на посредника, данък, с който се облагат страните по сделката и който е фиксирана сума, нарастваща с траншове от стойността на сделките и варираща в зависимост от вида на търгувания инструмент и стойността на договора, и който се дължи в зависимост от факта, че предмет на облагаемите сделки е търговия с дериват, който има за основа ценна книга, издадена от дружество, местно лице за държавата, въвела същия данък?“

[...],

спира

настоящото производство до произнасянето на СЕС;

разпорежда

настоящото определение да бъде изпратено до секретариата на Съда, [...]

[...] Милано, [...] 2 юли 2018 г.