

Анонимизиран текст

Превод

C-388/19 - 1

Дело C-388/19

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

17 май 2019 г.

Запитваща юрисдикция:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Португалия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

30 април 2019 г.

Жалбоподател:

МК

Ответник:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Арбитражно решение

Преюдициално запитване

1. Факти

Жалбоподателят, МК, женен, данъчен номер [...], с местоживеене в Париж, [...], Франция, чиято местна финансова служба е SLF Коимбра 2, подава [...] молба за конституиране на арбитражен съд.

Молителят иска:

- a) да бъде обявен за незаконосъобразен и вследствие на това отменен актът за установяване на данъчно задължение № [...] от 5.07.2018 г. в размер на 24 654,22 EUR;

- б) да се разпорежи възстановяването на посочената сума като недължимо платен данък;
- в) *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Митнически и данъчен орган) да бъде осъден да заплати лихви, изчислени до датата на издаване и обработване на съответното кредитно известие на основание членове 43 и 100 от LGT [*Lei Geral Tributária* (Общ данъчен закон)] и член 61 от CPPT [*Código de Procedimento e de Processo Tributário* (Данъчен кодекс)].

Ответник е *AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA* (Митнически и данъчен орган). **[ориг. 2]**

[...] на 11.02.2019 г. надлежно се конституира едноличен материално компетентен арбитражен съд.

Страните са надлежно представлявани, притежават правосубектност и дееспособност, както и процесуална легитимация.

Autoridade Tributária e Aduaneira, нотифицирана на 12.02.2019 г., отговаря на 18.03.2019 г., че предвид текста на член 72 от Кодекс за ДДФЛ [*imposto sobre o rendimento das pessoas singulares* (Кодекс за данъка върху доходите на физическите лица, наричан по-нататък „Кодекс за ДДФЛ“)], въведен със Закон № 67.º-A/2007 от 31 януари 2007 г., възниква нова правна уредба, която все още не е анализирана от СЕС с оглед на проверката на съответствието ѝ с правото на Съюза, тъй като, макар в постановеното решение по дело С-443/06 от 11 октомври 2007 г. СЕС да се произнася в смисъл, че е налице противоречие на действащата тогава уредба за облагане на доходите от недвижими имоти в Португалия на чуждестранни лица, предвидена в член 72, параграф 1 и член 43, параграф 2 от Кодекс за ДДФЛ, то изглежда преодоляно от посочените по-горе изменения на член 72 от Кодекса за ДДФЛ, въведени със Закон № 67/2007 от 31 декември 2007 г. в посока към привеждането ѝ в съответствие с разпоредбата на член 56 ДЕО.

По-нататък ответникът твърди, че настоящата правна уредба предвижда две алтернативни хипотези, а именно:

1. Облагане на данъчнозадълженото лице, жалбоподател в настоящото производство, по желание с данък, дължим съгласно таблицата, предвидена в член 68, параграф 1 от Кодекса за ДДФЛ, като се прилага член 42, параграф 3; **[ориг. 3]**

2. Облагане по желание (както впрочем посочва жалбоподателят) със специален самостоятелен данък по ставка 28 % съгласно предвиденото в член 72, параграф 1, буква а) от Кодекса за ДДФЛ, без прилагане на намалението от 50 % съгласно член 43, параграф 2, поради което му е начислен дължимият ДДФЛ;

Вследствие на това жалбоподателят предлага да бъде спряно настоящото арбитражно производство и да се отправя преюдициално запитване до Съда на ЕС по реда на производството за отправяне на преюдициално запитване (член 267 ДФЕС), което е задължително за португалската държава.

Жалбоподателят е надлежно уведомен за предложението на ответника с оглед на състезателния характер на производството.

На 11 април 2019 г. жалбоподателят изтъква, че въпросът вече е бил разглеждан от националните съдилища, като посочва следните дела:

а) Дело 45/2012-Т от 5 юли 2012 г., разгледано от СААД (Данъчен арбитражен съд) на основание на решение на Съда от 18 март 2010 г. по дело С-440/08 от 18 март 2010 г., като част от това решение е възпроизведено по-долу:

„Съдът на ЕС се произнася в този смисъл ([...] в посоченото решение) в положение, което очевидно е аналогично, като единствената разлика е, че в този случай става въпрос за нарушение на член 49, а не на член 63 от Договора за функционирането на Европейския съюз.

СЕС подчертава, че „възможността за приравняване позволява на чуждестранно данъчнозадължено лице [...] избере между дискриминационен данъчен режим и друг данъчен режим, за който се твърди, че не е такъв“, като подчертава, че такъв избор не може да премахне дискриминиращото действие на първия от тези два данъчни режима“¹.

По-нататък Съдът посочва следния парадокс:

„[...] ако на този избор се признае такова действие, това би довело [...] до узаконяване на данъчен режим, който поради своя дискриминационен характер сам по себе си продължава да представлява нарушение на член 49 ДФЕС“¹⁶.

В заключение Съдът на Европейския съюз, посочва, че Договорът:

„[...] не допуска национална правна уредба, която има дискриминиращо действие спрямо чуждестранните данъчнозадължени лица при предоставянето на данъчно предимство [...] макар по отношение на това предимство посочените данъчнозадължени лица да могат [ориг. 4] да избират режима, приложим към местните данъчнозадължени лица“.

При това положение жалбоподателят признава следното:

– не се отрича, че изводите, направени от цитираната по-горе съдебна практика, по-специално решение *Hollmann*¹, дават основание за по-благоприятно данъчно облагане на доходите от недвижими имоти, получени от чуждестранни за Португалия лица, установени в Европейския съюз, в сравнение с местните за Португалия лица, тъй като, освен че се ползват по същия начин от 50 % намаление на облагаемата основа за ДДФЛ, подлежат на облагане с единен данък от 25 %, който в повечето случаи е по-нисък от прогресивните данъци на местните лица съгласно таблицата, предвидена в член 68, параграф 1 от Кодекса за ДДФЛ, към което се прибавя фактът, че местните лица включват всичките си доходи.

Жалбоподателят препраща към решението на Арбитражния съд по дело № 127/2012-Т, по което е постановено [...], че разпоредбата на член 43, параграф 2 от Кодекса за ДДФЛ, *„не е в съответствие както с правото на Общността, което включва практиката на общностните съдилища, така и с португалската съдебна практика“*².

Той също така сочи дело 748/2015-Т от 27 юли 2016 г., по което е постановено, че е налице нарушение на правото на Съюза поради несъвместимост на разпоредбата на член 43, параграф 2 от Кодекса за ДДФЛ с това право и поради твърдяно нарушение на свободното движение на капитали³.

На последно място, жалбоподателят препраща към предмета на решението на Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд) по дело № 1013/10 от 22 март 2011 г. [...] в следния откъс:

„От друга страна, като се има предвид, че чрез Закон № 67.º-A/2007 от 31 декември 2007 г. (Държавен бюджет за 2008 г.), законодателят се стреми да избегне това благоприятно третиране на чуждестранните лица, установени в Съюза и Европейското икономическо пространство, които получават [ориг. 5] доходи от недвижими имоти в Португалия, като им предоставя право на избор по отношение на облагането на тези доходи при условия, сходни с тези за местните лица в Португалия (вж. добавения текст на член 72

¹ Следва да се отбележи същото така, че измененията, въведени в Кодекса на Кодекса за ДДФЛ от Autoridade Tributária e Aduaneira (тогава DGCI) със Закон № 67.º-A/2007 от 31 декември 2007 г., чрез които се премахва дискриминацията в данъчното третиране на местните и чуждестранните лица в областта на облагането на доходите от недвижими имоти, са въведени след посоченото решение *Hollmann*.

² Следва да се подчертае, че по делото, по което е постановено посоченото решение, чуждестранното данъчнозадължено лице не е направило какъвто и да било избор на данъчен режим, докато случаят в настоящото производство не е такъв.

³ Жалбоподателят отбелязва, че по посоченото дело данъчнозадълженото лице само е посочило в декларацията си образец 3 за ДДФЛ положението си на чуждестранно за Португалия лице, докато случаят в настоящото производство не е такъв.

от Кодекса за ДДФЛ в параграфи 7 и 8, понастоящем параграфи 8 и 9 след променената номерация, въведена с член 4 от Декрет-закон № 240/09 от 23 септември 2009 г.).

При това положение не може да бъде направен какъвто и да било извод по отношение на разглежданото дело, тъй като именно *Administração Fiscal* (данъчна администрация) предвид декларацията на данъчнозадължените лица, им начислява данъкът, който смята за дължим (каквато е обичайната практика при ДДФЛ): данъкът, предвиден за чуждестранните данъчнозадължени лица (25 % съгласно член 72, параграф 1 от Кодекса за ДДФЛ) върху общата сума на дохода от недвижими имоти, а не върху 50 % от тази сума (член 43, параграф 2 от Кодекса за ДДФЛ), като по този начин нарушава практиката на съдилищата на ЕС и на Върховния съд, който възприема тази практика (вж. Решение от 16 януари 2008 г., [...] № 439/06) във връзка с несъвместимостта на тази разпоредба, прилагана по този начин, с (тогавашния) член 56 ДЕО (понастоящем член 63 от Договора за функционирането на Европейския съюз), като с това дава основание, както и се случва в действителност, за отмяна на обжалвания акт за установяване на данъчно задължение в тази част предвид върховенството на правото на ЕС“. Текстът на решението е наличен на адрес: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680236f8e003ea931/5942b010aec666d280237862003e595e?OpenDocument&ExpandSection=i#_Section1

Следва да се отбележи, че решението, постановено от Върховния съд по дело № 0439/06 от 16 януари 2008 г., възприема разбирането, съдържащо се в посоченото решение на СЕС, че към разглеждания момент все още не са влезли в сила измененията, въведени с посочения Закон № 67.º-A/2007 от 31 декември 2007 г.

2. Фактическа обстановка

2.1. Установено от фактическа страна

а) жалбоподателят има местоживееене за данъчни цели в Париж, Франция, [...], чиято местна финансова служба е SLF Коимбра 2 [...]. **[ориг. 6]**

б) на 17 януари 2002 г. жалбоподателят е закупил частта, обозначена с буква С от недвижимия имот с местонахождение [...], вписана в кадастъра на област [...] за сумата от 79 807,66 EUR, като е заплатил данък върху прехвърлянето на недвижими имоти върху тази стойност;

в) в съответствие със съответната данъчна декларация жалбоподателят е отбелязал на лицевата страна на декларацията, в графа 8В, клетка 4 (съответстваща на „чуждестранно лице“), клетка 6 (съответстваща на

„установено в държава от ЕС“) и клетка 7 (избор на облагане, приложимо за чуждестранни лица), като изключва възможността в клетка 9 (облагане съгласно общите данъчни ставки, предвидени в член 68 от кодекса за ДДФЛ) и възможността в клетка 10 (избор на правна уредба, приложима за местните лица).

г) своевременно е подал декларацията си образец 3 за ДДФЛ за данъчната 2017 година по интернет, като декларира в приложение G (доходи и други увеличения на имуществото) суми от покупко-продажба на жилище, както и съответните години, разходи и себестойност на придобиването и отчуждаването;

д) Данъчният и митнически орган издава съответния акт за установяване на ДДФЛ № [...] от 5 юли 2018 г. в размер на 24 654,22 EUR, която прилага по отношение на доходите от недвижими имоти специалната ставка от 28 %, с изключение на 50 %-та ставка върху доходите, приложима за местните данъчнозадължени лица.

Е) на 30 ноември 2018 г. жалбоподателят подава жалба срещу посочения акт за установяване на данъчно задължение пред CAAD — Centro de Arbitragem Administrativa (Център за административен арбитраж), тъй като смята, че той е незаконосъобразен поради отрицателна дискриминация в сравнение с местните данъчнозадължени лица, и твърди, че това положение представлява ограничение на свободното движение на капитали, предвидено в член 63, параграф 1 от Договора за функционирането на Европейския съюз.

[...] [ориг.7]

[...]

3 Въпросът за несъвместимостта на португалското законодателство относно данъчното облагане на доходите от недвижими имоти с правото на ЕС.

3.1. Действащото в Португалия законодателство относно данъчното облагане на доходите от недвижими имоти, получени от установени лица в Европейския съюз, е следното:

а) **Правна уредба** — изменения на член 72 от Кодекса за ДДФЛ:

a.1 — Текстът в сила към 31 декември 2007 г., въведен със Закон № 55.º-V/2004 от 30 декември 2004 г.:

„Член 72

Специални данъчни ставки

1 — *Капиталови приходи и други доходи, получени от неустановени лица на територията на Португалия, които не са придобити от постоянно предприятие, намиращо се на посочената територия и не подлежат на облагане при източника с освобождаващ характер, се облагат по специална ставка от 25 % или от 15 % в случай на доходи от недвижими имоти, без да се засяга разпоредбата на параграф 4.*

2 — *Доходи, получени от чуждестранни лица на португалска територия, които не са придобити от постоянно предприятие, намиращо се на посочената територия, се облагат със ставка в от 25 %;*

3 — [...]

4 — *Положителната разлика между доходите и разходите, получена от операциите, предвидени в член 10, параграф 1, букви b), e), f) и g), се облага със ставка от 10 %⁴.*

а. 2 — Текст, въведен със Закон № 67-А/2007 от 31 декември 2007 г., влязъл в сила на 1 януари 2008 г.:

„Член 72

Специални данъчни ставки [ориг.8]

1 — *Капиталови приходи и други доходи, получени от неустановени лица на територията на Португалия, които не са придобити от постоянно предприятие, намиращо се на посочената територия и не подлежат на облагане при източника с освобождаващ характер, се облагат по специална ставка от 25 % или от 15 % в случай на доходи от недвижими имоти, без да се засяга разпоредбата на параграф 4.*

2 — *Доходи, получени от чуждестранни лица на португалска територия, които не са придобити от постоянно предприятие, намиращо се на посочената територия, се облагат със ставка в от 25 %;*

3 - [...]

4 — *Положителната разлика между доходите и разходите, получена от операциите, предвидени в член 10, параграф 1, букви b), e), f) и g), се облага със ставка от 10 %.*

⁴ Изменение, въведено със Закон-декрет № 199/2005 от 7 ноември 2005 г. в рамките на законодателното разрешение, съдържащо се в член 4 от Закон № 39-А/2005 от 29 юли 2005 г. и в съответствие с разпоредбата на член 198, параграф 1, букви а) и б) от конституцията.

5 — [...].

6 — [...].

7 — Лица, установени в друга държава — членка на Европейския съюз или на Европейското икономическо пространство, при условие че в последния случай има обмен на данъчна информация, могат, по отношение на дохода, посочен в параграфи 1 и 2, да изберат данъчно облагане на този доход при ставката, приложима в съответствие с таблицата в член 68, параграф 1, ако са получени от местни лица на територията на Португалия.

8 — За целите на определянето на ставката, посочена в предходния параграф, се вземат предвид всички доходи, включително получените извън посочената територия, при същите условия като приложимите за местните лица.

а.3 — Текст, въведен със Закон № 82-Е/2014 от 31 декември 2014 г., влязъл в сила на 1 януари 2015 г.:

7 (отменен)

8 — [...].

9 — Лица, установени в друга държава — членка на Европейския съюз или на Европейското икономическо пространство, при условие че в последния случай има обмен на данъчна информация, могат, по отношение на дохода, посочен в параграф 1, букви а) и б) и параграф 2, да изберат данъчно облагане на този доход при ставката, приложима в съответствие с таблицата в член 68, параграф 1, ако са получени от местни лица на територията на Португалия.

10 — За целите на определянето на ставката, посочена в предходния параграф, се вземат предвид всички доходи, включително получените извън посочената територия, при същите условия като приложимите за местните лица.

11 — [...]

12 — [...]"

а.4) Текстът на член 43, параграф 2 от КДДФЛ, въведен със Закон № 42/2016 от 28 декември 2016 г. (ОЕ/2013), приложим към спорното положение в главното производство: **[ориг.9]**

Член 43

Капиталови печалби

1. Размерът на приходите, определени като капиталови печалби, съответства на разликата от прихващането между получените печалби и направените разходи за същата финансова година, изчислени съгласно предвиденото в следващите членове.

2. Разликата, посочена в предходния параграф, получена от сделки, реализирани от установени лица, посочени в член 10, параграф 1, букви а)⁵, с) и d), независимо дали е положителна или отрицателна, се взема предвид само до 50 % от стойността ѝ“.

[...]

б) Промяна във формулярите на декларацията — Изменения на декларацията на ДДФЛ образец 3, в сила от 2009 г. (във връзка с доходите, получени през 2008 г. и следващи години), посочени в член 57 от Кодекса за ДДФЛ, който образец е използван от жалбоподателя в декларацията за финансовата 2017 г.:

б.1 — Лицева страна на декларацията — таблица 8 В:

Клетка 4 — Чуждестранни лица (отбелязана от жалбоподателя)

Клетка 6 — Установеност в държава от ЕС или държава от ЕИП (с посочен код 250 — Франция)

Клетка 7 — Жалбоподателят избира данъчно облагане съгласно общия режим (тъй като е установен в Европейския съюз или в Европейското икономическо пространство)

Клетка 10 — Избор на данъчно облагане съгласно правната уредба, приложима за местни лица (член 17.^о-А от Кодекса за ДДФЛ) — не е отбелязана от жалбоподателя.

Очевидно е, че член 56 ДЕО (понастоящем член 63 ДФЕС) забранява всякакви ограничения на движенията на капитали не само между държавите членки, но и между държавите членки и трети страни.

Също така следва да се направи позоваване на съдебната практика, изведена от решение *Hollmann* от 11 октомври 2007 г., C-443/06, в което се постановява, че:

⁵ Член 10, параграф 1, буква а) от посочения Кодекс има следната редакция:

„а) **Възмездното прехвърляне на вещни права върху недвижими имоти и използването на всякакви имоти от личното имущество за предприемаческа и професионална дейност, упражнявана лично от собственика“.**

„Член 56 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като въпросната в главното производство⁶, 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“.

Въпреки цитираното по-горе решение арбитражният съд продължава да изпитва съмнения дали спорното положение по настоящото дело може да бъде изцяло приравнено на разглежданото положение по дело С-443/06, като се има предвид, че действащото законодателство вече не е същото като тогава действащото, като понастоящем установеното в държава членка лице може да избегне спорното различно третиране, ако избере третиране като местно лице с всички правни последици от това при равни условия с правната уредба, приложима за местните лица.

7 Диспозитив

С оглед на всички изложени съображения, именно защото действащата правна и данъчна уредба в Португалия относно облагането с ДДФЛ на доходите от недвижими имоти, получени в Португалия от установени лица в Европейския съюз, както и задължението за подаване на съответните декларации, вече не е същата като действащата уредба към момента на постановяване на цитираното от жалбоподателя решение на Съда на Европейския съюз от 11 ноември 2007 г., *Hollmann*, С-443/06 в следствие на горепосочените изменения, по-специално чрез добавяне на параграфи 7 и 8 (понастоящем параграфи 9 и 10) към член 72 от Кодекса за ДДФЛ със Закон № 67-А/2007 от 31 декември 2007 г.,

реши:

1 – Отправя преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз на основание член 267, буква а) ДФЕС със следния преюдициален въпрос, чийто отговор е необходим за постановяване на решение по настоящото производство:

Въпрос:

⁶ Става въпрос за жалба на португалските данъчни органи по въпрос, който е идентичен на повдигнатия по настоящото дело, което обаче за разлика от положението, разглеждано в последното, се развива по време преди измененията, въведени с член 72 от Кодекса за ДДФЛ, въведени със Закон 67-А/2007 от 31 декември (Закон от ОЕ/20008).

Трябва ли член 12 във връзка с членове 56, 57 и 58 от Договора за създаване на Европейската общност [понастоящем членове 18, 63, 64 и 65 от Договора за функционирането на Европейския съюз] да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба като разглежданата в настоящото производство (член 43, параграф 2 от Кодекса за ДДФЛ, одобрен с Декрет-закон № 442.º-A/88 от 30 ноември 1988 г., изменен със Закон № 109-B/2001 от 27 декември 2001 г., с изменения, въведени със Закон № 67.º-A/2007 от 31 декември 2007 г., с добавянето на параграфи 7 и 8 (понастоящем 9 и 10) към член 72 от Кодекса за ДДФЛ, за да се позволи капиталовите печалби, получени от продажбата на недвижими имоти с местонахождение в една държава членка (Португалия), да не се облагат **факултативно** с данъчна тежест, надхвърляща приложимата за същия вид сделка към доходите, получени от местно лице за държавата по местонахождение на имотите?

[...]

Лисабон, 30 април 2019 г. [ориг.10]

арбитър,

(José Rodrigo de Castro) [ориг.11]

[...][...]

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ