

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

Г-ЖА J. КОКОТТ

представено на 11 ноември 2010 година<sup>1</sup>

Съдържание

I — Въведение .....	I - 311
II — Австрийското право .....	I - 312
III — Фактите в основата на споровете и преюдициалните въпроси .....	I - 314
IV — Правен анализ .....	I - 318
A — По втория преюдициален въпрос, отправен по дело Haribo .....	I - 318
1. Предварителни бележки .....	I - 319
2. Наличие на ограничение .....	I - 320
3. Обосновка .....	I - 321
а) Сравнимост с оглед на риска от икономическо двойно данъчно облагане .....	I - 321
б) Сравнимост с оглед на метода за избягване на икономическото двойно данъчно облагане, който трябва да се приложи .....	I - 322
4. Пропорционалност .....	I - 325
а) Подходящ характер и необходимост .....	I - 325
б) Междинно заключение .....	I - 329
в) Съгласувано преследване на целта .....	I - 329
5. Заключение .....	I - 331
B — По първия преюдициален въпрос, отправен по дело Haribo .....	I - 331

1 — Език на оригиналния текст: немски.

1.	Допустимост на въпроса .....	I - 331
2.	Отговор на въпроса .....	I - 333
	а) Ограничение .....	I - 333
	б) Обосновка .....	I - 334
	в) Пропорционалност .....	I - 335
	г) Заключение .....	I - 338
В —	По третия преюдициален въпрос, отправен по дело Haribo .....	I - 338
	1. Ограничение .....	I - 338
	2. Обосновка .....	I - 339
	а) Особенности при наличието на връзка с трети държави .....	I - 339
	б) Отделните доводи за обосновка .....	I - 341
	i) Разпределение на данъчните правомощия .....	I - 341
	ii) Реципрочност .....	I - 343
	iii) Данъчен контрол .....	I - 344
	в) Заключение .....	I - 345
Г —	По преюдициални въпроси 4, 4.1. и 4.2, отправени по дело Haribo .....	I - 345
Д —	По двата преюдициални въпроса, отправени по дело Österreichische Salinen .....	I - 347
	1. Допустимост на въпросите .....	I - 348
	2. Отговор на преюдициалните въпроси .....	I - 348
V —	Заключение .....	I - 352

## I — Въведение

1. Настоящите дела се отнасят отново до данъчното облагане на дивиденди с произход от чужбина. Австрийското законодателство в областта на облагането на печалбата и доходите с корпоративен данък съдържа разпоредби, които имат за цел избягване на двойното облагане с корпоративен данък на печалбата на предприятията, разпределена под формата на дивиденди, т.е. веднъж на равнището на разпределящото дружество и още веднъж — на равнището на дружеството получател. Подобно икономическо двойно данъчно облагане на дивидентите с национален произход е избегнато, като дивидентите на равнището на дружеството получател са освободени от корпоративен данък. Въпросът дали за дивидентите с произход от чужбина обаче ще бъде предоставено освобождаване от данък или само ще се приспадне или не чуждестранният корпоративен данък зависи от размера на дяловото участие, от данъка, удържан нагоре по веригата и от произхода.

2. Освобождаването от данък или приспадането на данък при портфейлните

дивиденди с произход от други държави на Европейския съюз, т.е. дивиденди от дялови участия, които са в размер под 10%, по принцип явно е свързано със затруднения поради факта, че получателят не успява да представи изискваната за целта информация относно платения в чужбина корпоративен данък. Следователно в подобни случаи в крайна сметка е налице икономическо двойно данъчно облагане. При произход на портфейлния дивидент от държава от ЕИП, която не е член на Европейския съюз, освен това се изисква наличието на мерки за широка административна взаимопомощ и взаимна правна помощ при изгъланението [на решения]. За портфейлните дивиденди с произход от трети държави поначало не е предвидено избягване на икономическото двойно данъчно облагане. Следва да се провери доколко посоченото специално третиране на портфейлните дивиденди с чуждестранен произход е съвместимо със свободното движение на капитали. В случая отново става въпрос за равностойността между метода на освобождаване и метода на приспадане<sup>2</sup>, за евентуалните особености на движението на капитали към и от трети държави<sup>3</sup>, както и за пропорционалността на ограничения, доколкото те се основават на съображения, които макар и да биха могли да са оправдани, все пак не се преследват съгласувано<sup>4</sup>.

2 — Вж. Решение от 12 декември 2006 г. по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точки 33—74).

3 — Вж. по този въпрос Решение от 18 декември 2007 г. по дело *A* (C-101/05, Сборник, стр. I-11531) и Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation* (посочено в бележка под линия 2, точка 17 и сл.).

4 — Вж. по този въпрос Решение от 10 март 2009 г. по дело *Hartlauer* (C-169/07, Сборник, стр. I-1721, точка 55), Решение от 8 септември 2009 г. по дело *Liga Portuguesa de Futebol Profissional и Bwin International* (C-42/07, Сборник, стр. I-7633, точка 61), Решение от 6 октомври 2009 г. по дело *Комисия/Испания* (C-153/08, Сборник, стр. I-9735, точка 38), Решение от 8 септември 2010 г. по дело *Stoß и др.* (C-316/07, C-358/07—C-360/07, C-409/07 и C-410/07, Сборник, стр. I-8069, точка 106) и Решение от 8 септември 2010 г. по дело *Carmen Media Group* (C-46/08, Сборник, стр. I-8149, точка 68).

## II — Австрийското право

3. Член 10 от Закона за корпоративния данък (Körperschaftsteuergesetz, наричан по-нататък „KStG“) от 1988 г.<sup>5</sup>, в редакцията му след изменението със Закона за бюджета (Budgetbegleitgesetz) от 2009 г.<sup>6</sup>, озаглавен „Освобождаване от данък на доходи от дялови участия и на международни квалифицирани дялови участия“, и съгласно член 26в, точка 16, буква б) от KStG, изцяло приложим за текущите производства за данъчно облагане, гласи:

„(1) Доходите от дялови участия са освободени от корпоративен данък. Доходи от дялови участия са:

1. дяловете от печалби от всякакъв вид, произтичащи от участие в местни капиталови дружества и в местни кооперативни дружества със стопанска цел [„Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften“], под формата на дялове в капитала на дружеството;

[...]

5. дяловете от печалби по смисъла на точки 1—4, произтичащи от участие в чуждестранно дружество, което отговаря на условията, предвидени в приложение 2 към Einkommensteuergesetz (Закон за данъка върху доходите) от 1988 г. условия по член 2 от Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 г. (ОВ L255, стр. 6) [Специално издание на български език,

2007 г., глава 9, том 1, стр. 97] и попада в точка 7;

6. дяловете от печалби по смисъла на точки 1—4, произтичащи от участие в дружество от държава от Европейското икономическо пространство, която е сравнима с местните корпоративни организации, посочени в член 7, параграф 3, и чиято държава на установяване е сключила цялостно споразумение за административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране, при условие че тази спогодба не е посочена в точка 7;

7. дяловете от печалби от всякакъв вид, произтичащи от международно дялово участие по смисъла на параграф 2.

- (2) Международно дялово участие е налице, когато за посочените в член 7, параграф 3 данъчнозадължени лица или за други неограничено данъчнозадължени чуждестранни корпоративни организации, които са сравними с местно данъчнозадължено лице, посочено в член 7, параграф 3, е доказано, че под формата на дялове в капитала притежават през непрекъснат период най-малко от една година дялово участие в размер на най-малко една десета от капитала в:

1. чуждестранни корпоративни организации, които са сравними с местно капиталово дружество;
2. други чуждестранни корпоративни организации, които отговарят на предвидените в приложение 2 към Einkommensteuergesetz от 1988 г. условия по член 2 от

<sup>5</sup> — BGBl. 401.

<sup>6</sup> — BGBl. I 52.

Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 г. (ОВ L 255, стр. 6) [Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97].

Посоченият срок от една година не се прилага за дялове, придобити поради увеличение на капитала, ако това не е довело до увеличаване на размера на дяловото участие.

[...]

(4) Чрез дерогация от параграф 1, точка 7 дяловете от печалбата, както и печалбите и загубите от отчуждаване на капитал и другите промени в стойността, произтичащи от международни дялови участия по смисъла на параграф 2, не се освобождават от корпоративен данък при посочените по-долу условия, ако са налице основанията федералният министър на финансите да разпорежи това с постановление, с цел предотвратяване на данъчните измами и на злоупотребите (член 22 от Федералния данъчен кодекс). Може да се приеме, че са налице подобни основания, когато по-специално:

1. основната дейност на чуждестранното дружество се изразява пряко или косвено в реализирането на доходи от лихви, от прехвърлянето на движими вещи, телесни или не, и от прехвърлянето на дялови участия; и

2. доходите на чуждестранното дружество не се облагат с чуждестранен данък, който по отношение на данъчната основа или на данъчните ставки да е сравним с австрийския корпоративен данък.

(5) Чрез дерогация от параграф 1, точки 5 и 6 дяловете от печалби не се считат за освободени от корпоративен данък, ако е изпълнено едно от следните условия:

1. чуждестранното дружество действително не се облага в чужбина нито пряко, нито косвено с данък, сравним с австрийския корпоративен данък;

2. печалбите на чуждестранното дружество се облагат в чужбина с данък, сравним с австрийския корпоративен данък, чиято приложима данъчна ставка обаче е с повече от 10 процентни пункта по-ниска от тази на австрийския корпоративен данък, предвидена съгласно член 22, параграф 1;

3. в чужбина чуждестранното дружество е предмет на цялостно освобождаване от данъци *ratione personae* или *ratione materiae*. Освобождаването от данъци по смисъла на параграфи 1 и 3 не се взема предвид.

(6) В случаите, посочени в параграфи 4 и 5, по отношение на дяловете от печалби се предоставя данъчно облекчение за

чуждестранния данък, който е аналогичен на корпоративния данък, по следния начин: чуждестранният данък, който следва да се счита за начислен върху разпределените печалби, се приспада при съответно направено искане от националния корпоративен данък, дължим за дяловете от печалби от всякакъв вид, произтичащи от международното дялово участие. При определянето на доходите подлежащият на приспадане чуждестранен данък се добавя към дяловете от печалби от всякакъв вид, произтичащи от международното дялово участие.“

4. Според запитващата юрисдикция в рамките на прилагането на метода на приспадане по отношение на представянето на доказателства за облагането с данък в чужбина продължава да се прилага известието, разпространено от федералния министър на финансите, относно предходната правна уредба<sup>7</sup>. Съгласно това известие, за да се ползва от приспадане на корпоративния данък, данъчнозадълженото лице трябва да предостави следните данни:

- точно наименование на разпределящото дивиденди дружество, в което то има дялово участие,
- точни данни за размера на дяловото участие,
- точни данни за ставката на корпоративния данък, с която се облага разпределящото дивиденди дружество в държавата на установяването му. В

случай че спрямо него не се прилага режим на данъчно облагане при стандартната данъчна ставка на държавата му на установяване (а то например се ползва от преференциална данъчна ставка, от освобождаване от данъци *ratione personae* или от данъчни освобождавания или намаления в съществен размер), трябва да се посочи действително приложимата данъчна ставка,

- данни за размера на чуждестранния корпоративен данък въз основа на посочените по-горе параметри, които съответства на неговия дял,
- точни данни за ставката на данъка при източника, който в действителност е удържан, чийто размер е ограничен до ставката на данъка, удържан при източника, предвидена в релевантната спогодба за избягване на двойното данъчно облагане,
- изчисляване на подлежащия на приспадане данък.

### III — Фактите в основата на споровете и преюдициалните въпроси

5. През 2002 г. Österreichische Salinen AG (наричано по-нататък „Österreichische

7 — BMF-010216/0090-VI/6/2008.

Salinen“), капиталово дружество по австрийското право със седалище в Австрия реализира загуба на доходи от стопанска дейност. През тази данъчна година дружеството получава чрез национални инвестиционни фондове доходи, състоящи се включително от дивиденди, разпределени от чуждестранни капиталови дружества със седалища в държави — членки на Европейския съюз, и в трети държави. В съответствие с текста на действащия към дадения момент KStG компетентната Finanzamt (данъчна администрация) освобождава от данък дивидентите с национален произход, но отказва това по отношение на дивидентите с чуждестранен произход, получени от дялови участия в размер по-малък от 25 %.

6. Unabhängiger Finanzsenat (Независим финансов съд) (Австрия), сезиран с жалба („въззивна жалба“) срещу данъчния акт, счита това за необосновано нарушение на свободното движение на капитали и третира дивидентите с чуждестранен произход, прилагайки по аналогия приложимата за дивидентите с национален произход разпоредба, като освободени от данък доходи, без при това да бъде приспаднат данъкът, удържан при източника.

7. Сезираният след това от Finanzamt Verwaltungsgerichtshof (Административен съд, Австрия) не споделя това становище. В решението си от 17 април 2008 г. той също потвърждава, че е налице необосновано ограничение на свободното движение на капитали. При все това посочва, че

между няколко разрешения, които са в съответствие с общостното право, следва да се избере това, което в най-малка степен би възпрепятствало възприетата от австрийския законодател система. Според тази юрисдикция това е методът на приспадане, тъй като при по-ниско равнище на данъчното облагане в чужбина само той може да доведе до облагане с еднакъв по размер данък като този на данъка за облагане на дивиденди с национален произход. Преценка в този смисъл е направена и от самия законодател, като изрично е предвидил прилагането на метода на приспадане по отношение на дялови участия в чуждестранни дружества, които не упражняват оперативна дейност. Разглежданите в случая миноритарни дялови участия в чуждестранни дружества чрез инвестиционен фонд също не представляват поемане на ангажименти от оперативен характер. Въз основа на това Verwaltungsgerichtshof стига до извода, че вместо метода на освобождаване трябва да се прилага методът на приспадане, считан от Съда по принцип за равностоен. Понастоящем делото е на етап препращане до първоинстанционната юрисдикция, а именно запитващата юрисдикция.

8. Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (наричано по-нататък „Haribo“), също капиталово дружество по австрийското право със седалище в Австрия, през данъчната 2001 г. реализира чрез национални инвестиционни фондове доходи от дивиденди с произход от държави — членки на Европейския съюз, и от трети държави. Позовавайки се на действащото към дадения момент законодателство, компетентната Finanzamt отказва да третира дивидентите с чуждестранен произход като освободени от данък. Haribo обжалва решението пред запитващата юрисдикция.

9. С решения от 29 септември 2008 г., постъпили в Съда на 3 октомври 2008 г., *Unabhängiger Finanzsenat* поставя на Съда редица преюдициални въпроси относно KStG в неговата редакция, обнародвана в BGBl. 797/1996, съотв. 161/2005. След като на основание член 104, параграф 5 от своя процедурен правилник Съдът изпраща на запитващата юрисдикция искане за разяснения с оглед на измененията на KStG през 2009 г., с писмо от 30 октомври 2009 г., постъпило в Съда на 3 ноември 2009 г., тя преформулира преюдициалните си въпроси.

10. Понастоящем преюдициалните въпроси по дело *Haribo* (C-436/08) гласят следното:

„1) Допуска ли общностното право освобождаването от данък на портфейлните дялови участия с чуждестранен произход от държави, страни по Споразумението за ЕИП да зависи от наличието на споразумение за административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране, макар освобождаването от данък на дивидентите с произход от международни дялови участия (включително на дивиденти с произход от дружества, установени в трети държави, и дори при преминаване към метода на приспадане) да не е подчинено на това условие?

2) Допуска ли общностното право за портфейлни дялови участия с чуждестранен произход от държави от ЕС

или ЕИП задължително да се прилага методът на приспадане, доколкото не са налице условията за прилагане на метода на освобождаване, макар за акционера да е много трудно или почти невъзможно да представи както доказателства за изпълнението на тези условия (сходно данъчно облагане, размер на ставката на чуждестранния данък, липса на освобождаване от данък *ratione personae* или *ratione materiae* на чуждестранното юридическо лице), така и информацията с доказателствен характер, необходима за приспадането на чуждестранния корпоративния данък?

3) Допуска ли общностното право за доходи от дялови участия в юридически лица, установени в трети държави, да не се предоставя по закон нито освобождаване от корпоративен данък, нито приспадане на платения корпоративен данък, ако размерът на дяловото участие е по-малък от 10 % (25 %), при положение че доходите от дялови участия в местни юридически лица са освободени от данък, независимо от размера на дяловото участие?

4) При положителен отговор на третия въпрос: допуска ли общностното право национален орган да прилага, с цел премахване на дискриминацията на дялови участия в юридически лица, установени в трети държави, метода на приспадане, при което представянето на доказателства за платения в чужбина (корпоративен) данък е невъзможна



или свързана с несъразмерни усилия задача поради малкия размер на дяловото участие с мотива, че съгласно решение на Verwaltungsgerichtshof този резултат се приближава в най-голяма степен до (предполагаемата) воля на законодателя, при положение че самият факт на неприлагане на пораждания дискриминация праг на дялово участие от 10% (25%) би имал за последица освобождаване от данък на дяловите участия в юридически лица, установени в трети държави?

случаи приспадане на данъка за доходи от дялови участия в юридически лица от трети държави в размер, по-голям от 10% (25%), да не е подчинено на условието за наличие на пълно споразумение за административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране?“

4.1 При положителен отговор на четвъртия въпрос: допуска ли общностното право да се отказва освобождаване от данък на доходи от дялови участия в юридически лица, установени в трети държави, когато размерът на дяловото участие е по-малък от 10% (25%), макар освобождаването от данък на доходите от дялови участия в размер, по-голям от 10% (25%), да не е подчинено на условието за наличие на цялостно споразумение за административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране?

4.2 При отрицателен отговор на четвъртия въпрос: допуска ли общностното право да се отказва приспадане на платения в чужбина корпоративен данък за доходи от дялови участия в юридически лица, установени в трети държави, ако размерът на дяловото участие е по-малък от 10% (25%), макар предвиденото в определени

11. Понастоящем преюдициалните въпроси по дело Österreichische Salinen (C-437/08) гласят следното:

„1. Допуска ли общностното право при преминаване от един към друг метод за дивидентите с чуждестранен произход да се прилага методът на приспадане, докато същевременно по отношение на подлежащия на приспадане корпоративен данък или подлежащия на приспадане данък, удържан при източника, не се допуска нито пренасяне на приспадането за следващите години, нито предоставяне на данъчен кредит за годината, през която е реализирана загуба?

2. Допуска ли общностното право за дивидентите с произход от трети държави да се прилага методът на приспадане по съображение, че съгласно решение на Verwaltungsgerichtshof този резултат се приближава в най-голяма степен до (предполагаемата) воля на законодателя, докато същевременно не

се допуска нито пренасяне на приспадането, нито предоставяне на данъчен кредит за годината, през която е реализирана загуба?“

12. С определение на председателя на Съда от 16 януари 2009 г. двете дела са съединени за целите на писмената и устната фаза на производството и с оглед на постановяването на общо решение.

13. В производството пред Съда участват Haribo, австрийското, германското, италианското, нидерландското и финландското правителство, както и правителството на Обединеното кралство и Европейската комисия, като италианското и финландското правителство представят само писмени становища.

#### IV — Правен анализ

14. Вторият преюдициален въпрос, отправен по дело Haribo, поставя принципния въпрос за равностойността между метода на освобождаване и метода на приспадане за целите на избягването на икономическото двойно данъчно облагане на дивиденди. Ако следва да се потвърди подобна равностойност, независимо от невъзможността да се представят доказателства за подлежащия на приспадане корпоративен

данък, платен в чужбина, не би имало пречка портфейлните дивиденди с произход от други държави от ЕС или ЕИП да бъдат освободени от данък само при определени условия, като иначе за тях се прилага методът на приспадане, докато портфейлните дивиденди с национален произход да бъдат освободени от корпоративен данък при всички положения. Имайки предвид, че е възможно отговорът на този въпрос да повлияе върху отговора на останалите преюдициални въпроси, той следва да бъде разгледан на първо място.

*А — По втория преюдициален въпрос, отправен по дело Haribo*

15. С втория си въпрос, отправен по дело Haribo, запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 56, параграф 1 ЕО<sup>8</sup> допуска местни корпоративни организации да трябва по принцип да плащат корпоративен данък върху портфейлни дивиденди с произход от други държави от ЕС или ЕИП поради факта, че за тях е напълно или почти невъзможно да представят изискваната за освобождаването от данък или поне за приспадане информацията относно плащания в чужбина корпоративен данък, при положение че портфейлните дивиденди с национален произход биват освобождавани винаги от данък.

<sup>8</sup> — Считано от влизането в сила на Договора от Лисабон, понастоящем член 63 от ДФЕС. Предвид обаче обстоятелството, че главните производства се отнасят до финансовите 2001 г. и 2002 г., тук и по-нататък се позовавам на членовете от Договора за ЕО.

## 1. Предварителни бележки

16. От Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation<sup>9</sup> следва, че държава членка, която избягва двойното икономическо облагане на дивиденди с национален произход, трябва да предвиди равно третиране на дивидентите с чуждестранен произход.

17. Съдът приема, че по принцип няма пречка за прилагането на метода на освобождаване от данък за дивидентите с национален произход, а на метода на приспадане — за дивидентите с чуждестранен произход. Съдът счита двата метода за равностойни, при условие че данъчната ставка върху дивидентите с чуждестранен произход не е по-висока от прилаганата данъчна ставка за дивидентите с национален произход, както и че платената в чужбина сума се приспада до размера на националния данък<sup>10</sup>.

18. Съдът наистина признава, че в сравнение със системата на освобождаване една система на приспадане налага на данъчнозадължените лица допълнителни административни разходи предвид необходимостта от представяне на доказателство за действително платения данък в държавата по седалището на разпределящото

дивиденди дружество. Сам по себе си този факт обаче не съставлява недопустима разлика в третирането, доколкото по-различните специални административни разходи са присъщи на функционирането на система на данъчен кредит<sup>11</sup>.

19. От посоченото решение не може да се установи на кой етап от проверката Съдът стига до този извод — при проверката дали въобще е налице ограничение на свободното движение на капитали<sup>12</sup>, при проверката дали положенията са сравними или когато анализира дали разликата в третирането е обоснована с императивни съображения от общ интерес, или в рамките на проверката за пропорционалност.

20. Етапът на проверка обаче е от голямо значение за качеството на евентуалната равностойност между метода на освобождаване и метода на приспадане. Всъщност, ако констатацията на Съда, че допълнителните административни разходи са присъщи на метода на приспадане, трябва да се разбира в смисъл, че посочената неделима връзка изключва от самото начало наличието на ограничение на свободното движение на капитали, биха били пренебрегнати възможните последици от прилагането на практика на метода на приспадане.

<sup>9</sup> — Посочено в бележка под линия 2, точка 72.

<sup>10</sup> — Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation (посочено в бележка под линия 2, точки 57 и 60) и Определение от 23 април 2008 г. по дело Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, Сборник, стр. I-2875, точка 43).

<sup>11</sup> — Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено в бележка под линия 2, точки 53 и 60.

<sup>12</sup> — Или на свободата на установяване.

21. Според констатациите на запитващата юрисдикция по разглежданите дела, по които Haribo и Österreichische Saline са получили портфейлни дивиденди с чуждестранен произход чрез национални инвестиционни фондове, всъщност е напълно или почти невъзможно да се представят доказателства за данъчното облагане в чужбина. Макар страните в производството да спорят по този въпрос, все пак Съдът не може сам да прецени този фактически въпрос. В крайна сметка запитващата юрисдикция следва да направи необходимите констатации. Съдът по принцип е длъжен да се произнесе по отнесения до него въпрос за тълкуване въз основа на установените от запитващата юрисдикция факти<sup>13</sup>.

## 2. Наличие на ограничение

22. Следователно най-напред трябва да се провери дали разглежданата правна уредба е ограничаваша свободното движение на капитали, което по принцип е забранено. Както е известно, мерките, забранени с член 56, параграф 1 ЕО като ограничаваша движението на капитали, включват мерки,

които по естеството си могат да възпрат чуждестранните лица да инвестират в една държава членка или да възпрат местните лица да инвестират в други държави членки<sup>14</sup>.

23. Като се има предвид, че дори когато са с малък обхват или несъществено значение, ограниченията попадат в обхвата на забраната на ограничения<sup>15</sup>, считам, че не може, поне във фактическото положение като възникналото, според изложенията на запитващата юрисдикция, в конкретния случай, да не се приеме наличие на ограничение на свободното движение на капитали, което по принцип е забранено с член 56, параграф 1 ЕО.

24. Всъщност за разлика от портфейлните дивиденди с национален произход, прилагането на метода на освобождаване от данък на портфейлните дивиденди с произход от други държави от ЕС или ЕИП е подчинено на определени условия, при липсата на които трябва да се прилага методът на приспадане, макар за акционера да е напълно или почти невъзможно да представи както доказателства за изпълнението на условията за прилагане на метода на освобождаване от данък, така и информацията, необходима за приспадането на корпоративния данък, платен в чужбина. Следователно предвид обстоятелството, че въпреки осъществяването вече в чужбина данъчно облагане на печалбите

13 — Решение от 13 ноември 2003 г. по дело Neri (C-153/02, Recueil, стр. I-13555, точка 35), Решение от 2 октомври 2008 г. по дело Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, Сборник, стр. I-7333, точка 15) и Решение от 29 януари 2009 г. по дело Josef Vosding Schlacht-, Kühl- und Zerlegebetrieb (C-278/07—C-280/07, Сборник, стр. I-457, точка 16).

14 — Решение от 23 февруари 2006 г. по дело Hilten-van der Heijden (C-513/03, Recueil, стр. I-1957, точка 44), Решение от 25 януари 2007 г. по дело Festersen (C-370/05, Сборник, стр. I-1129, точка 24) и Решение по дело А (посочено в бележка под линия 3, точка 40).

15 — Решение от 11 март 2004 г. по дело de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, стр. I-2409, точка 43), Решение от 14 декември 2006 г. по дело Denkavit International и Denkavit France (C-170/05, Recueil, стр. I-11949, точка 50) и Решение от 1 юли 2010 г. по дело Dijkman и Dijkman-Lavaleije (C-233/09, Сборник, стр. I-6649, точка 42).

на предприятието по принцип се стига до пълно облагане с национален данък на дивидентите с чуждестранен произход, за местните инвеститори е по-малко привлекателно да придобиват или да притежават портфейлно дялово участие с чуждестранен произход вместо с национален произход.

в настоящото производство да се счита за съвместима с разпоредбите относно свободното движение на капитали, разликата в третирането трябва да се отнася до положения, които не са обективно сравними, или да е обоснована с императивно съображение от обществен интерес<sup>16</sup>.

### 3. Обосновка

#### а) Сравнимост с оглед на риска от икономическо двойно данъчно облагане

25. По-нататък следва да се разгледа въпросът дали посоченото ограничение на свободното движение на капитали все пак може да се счита за допустимо съгласно разпоредбите на членове 57 ЕО—60 ЕО, или то е обосновано по императивно съображение от общ интерес, признато в съдебната практика.

28. Ето защо следва да се разгледа въпросът дали разликата в третирането на установени в Австрия капиталови дружества според това дали получават портфейлни дивиденди с национален произход или дивиденди с произход от ЕС или ЕИП, е обусловена от наличието на положения, които, с оглед на преследваната с член 10, параграф 1 от KStG цел, не са сравними<sup>17</sup>.

26. Факт е, че член 58, параграф 1, буква а) ЕО позволява на държавите членки да провеждат разграничение между данъкоплатци, които не са в еднакво положение, що се отнася до тяхното място на инвестиране на капитала. Съгласно член 58, параграф 3 ЕО това обаче не може да води до произволна дискриминация.

29. член 10, параграф 1 от KStG има за цел да предотврати двойното данъчно избягване на печалбите на корпоративни организации чрез освобождаването от

27. Следователно, за да може национална данъчноправна уредба като разглежданата

16 — Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen (C-319/02, Recueil, стр. I-7477, точка 29), Решение от 8 септември 2005 г. по дело Blanckaert (C-512/03, Recueil, стр. I-7685, точка 42) и Решение от 3 юни 2010 г. по дело Комисия/Испания (C-487/08, Сборник, стр. I-10983, точка 47).

17 — В този смисъл Решение от 15 юли 2004 г. по дело Lenz (C-315/02, Recueil, стр. I-7063, точки 29—32), Решение по дело Manninen, посочено в бележка под линия 16, точки 32—35) и Решение от 19 ноември 2009 г. по дело Комисия/Италия (C-540/07, Сборник, стр. I-10983, точка 58).

корпоративен данък на дивидентите на равнището на корпоративната организация получател.

30. От постоянната съдебна практика следва, че по отношение на данъчноправна уредба, която има за цел избягване или намаляване на двойното данъчно облагане на печалбите, разпределяни от дружество, акционерите, получатели на дивиденти с чуждестранен произход, и акционерите, получатели на дивиденти с национален произход, по принцип се намират в същото положение. Тогава и в двата случая е възможно да се стигне до верижно данъчно облагане на реализираната печалба<sup>18</sup>.

31. От това следва, че в случай на избягване на икономическото двойно данъчно облагане на дивиденти с национален произход е необходимо избягване на подобно двойно данъчно облагане също на сходни дивиденти с чуждестранен произход.

б) Сравнимост с оглед на метода за избягване на икономическото двойно данъчно облагане, който трябва да се приложи

32. Възниква обаче въпросът дали следва да се приеме, че е налице сравнимост между дивиденти с национален произход и дивиденти с чуждестранен произход и

по отношение на метода, с който се цели избягване на икономическото двойно данъчно облагане<sup>19</sup>.

33. Ако държава членка решава да предостави освобождаване от корпоративен данък на дивиденти с национален произход — не защото целта е да се откаже по принцип от данъчното облагане на печалбата, разпределяна от предприятията, а защото по този начин цели избягването на тяхното икономическо двойно данъчно облагане, трябва да се приеме, че удържането на корпоративен данък на равнището на разпределящото дивиденти дружество вече гарантира желаното равнище на данъчно облагане. В някои случаи тази вътрешноприсъща връзка наистина може отчасти или изцяло да липсва, т.е. когато самата корпоративна организация, разпределяща дивиденти, се ползва от някои данъчни облекчения. Счита се обаче, че за необходимата в конкретния случай проверка от решаващо значение е не разглеждането на конкретните обстоятелства в случая, а цялостната оценка на системата.

34. В Решение по дело Manninen<sup>20</sup> присъства напълно подобна вътрешноприсъща връзка между освобождаването от данък на равнището на акционери и данъчното облагане на равнището на дружество. По това дело избягването на икономическото двойно данъчно облагане на дивидентите с национален произход наистина формално е постигнато не чрез предоставяне на освобождаване от данък, а чрез

18 — Решение по дело Lenz (посочено в бележка под линия 17, точка 31 и сл.), Решение по дело Manninen (посочено в бележка под линия 16, точки 34—36) и Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation (посочено в бележка под линия 2, точка 62).

19 — Вж. в това отношение моето заключение по дело Manninen, посочено в бележка под линия 16, точка 46 и сл.

20 — Посочено в бележка под линия 16, точка 44.

предоставяне на данъчен кредит в размера на ставката на корпоративния данък, приложима за печалбата на дружеството. Доколкото обаче ставката на данъка върху дохода, с която са облагани доходите от капитал, е в същия размер, посочената система е приравнена на освобождаване от данък на дивидентите. Във финландското законодателство обаче изрично е предвиден допълнителен данък в случай на по-нисък размер на данъка, платен от разпределящото дивиденти дружество, от размера на данъчния кредит, предоставен в полза на акционера. По този начин е гарантирано действителното постигане на преследваното като цел равнище на данъчно облагане на дивидентите с национален произход.

35. По дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, Съдът разглежда само бегло връзката между освобождаването от данък, приложимо за дивидентите с национален произход, и данъчното облагане на равнището на разпределящото дивиденти дружество. Твърдението на жалбоподателите по това главно производство е, че освобождаването от данък на дивидентите с национален произход се прилага независимо дали и в какъв размер е платен данъкът от разпределящото дивиденти дружество<sup>21</sup>.

36. Поради това по посоченото дело Съдът приканва запитващата юрисдикция да провери дали данъчните ставки, приложими за разпределящото дивиденти дружество и за дружеството получател,

наистина са еднакви и дали различните равнища на данъчно облагане се появяват само в определени случаи поради промяна на данъчната основа като следствие от определени, предоставени по изключение облекчения<sup>22</sup>. От това заключавам, че волята на Съда е била вече да не се считат за релевантни констатациите му относно равностойността между метода на освобождаване и метода на приспадане<sup>23</sup>, когато в отделни случаи е било възможно освобождаване от данък на дивидентите с национален произход, въпреки че свързаните с тях печалби не са били обложени с пълния размер на корпоративния данък<sup>24</sup>.

37. В настоящите дела запитващата юрисдикция посочва, че ефективната данъчна тежест върху дивидентите с национален произход в Австрия в резултат на предвидените в KStG многообразни ефекти на данъчно облекчение може не само в отделни случаи да бъде по-малка по размер отколкото номиналната данъчна ставка. Като примери тя посочва възможността за прехвърляне на загуби и за групово данъчно облагане.

38. Тези общоприети възможности за намаляване на данъка чрез включване на загуби от минали години в данъчната

21 — Посочено в бележка под линия 2, точка 54.

22 — Посочено в бележка под линия 2, точка 56.

23 — Вж. бележка под линия 16 и сл.

24 — За разлика от това в заключението си по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation* генералният адвокат Geelhoed счита, че е налице нарушение на свободата на установяване поради обстоятелството, че при дивидентите с произход от чужбина не е възможно да се вземат предвид евентуално съществуващите за разпределящото дивиденти дружество данъчни предимства.

основа и чрез данъчното облагане на печалбите и загубите на група предприятия на консолидирана основа според мене не са в състояние обаче да прекъснат тясната връзка между освобождаване от облагане и данъчно облагане, която е в основата на дадена система за освобождаване от данъчно облагане. Същото важи и за предоставените по изключение освобождаване *ratione personae* и освобождаване *ratione materiae* от корпоративен данък. Само когато в резултат на цялостна оценка на системата се наложи изводът, че връзката между освобождаване от облагане и удържани данъци нагоре по веригата съществува само привидно или дори явно липсва, би следвало да се приеме, че системата в действителност не служи за премахване на дадено икономическо двойно данъчно облагане.

39. Ето защо запитващата юрисдикция трябва да провери дали разглеждането на австрийската система на корпоративно облагане като едно цяло позволява да се направи извод за наличието на истинска връзка между освобождаването от корпоративен данък на дивидентите с национален произход и положението на данъчно облагане на равнището на разпределящите дивиденди дружества. Ако случаят не е такъв, от самото начало би било произволно и следователно недопустимо, за разлика от положението с дивидентите с национален произход, да се отказва безусловно освобождаването от данък на дивидентите с произход от ЕС или от ЕИП.

40. За целите на по-нататъшната преценка приемам, че системата на освобождаване от облагане, която се прилага в Австрия за вътрешни положения, се основава на вътрешноприсъща връзка между освобождаване от облагане и удържани данъци нагоре по веригата в описания по-горе смисъл.

41. От друга страна, що се отнася до дивидентите с произход от чужбина, пред данъчните органи често стои въпросът дали върху тях вобщие е бил платен корпоративен данък и ако е така, в какъв размер. Те считат за напълно възможно свързаната с тях печалба да не се облага дори с никакъв<sup>25</sup> данък, да се облага със съвсем различен или с по-нисък данък на равнището на разпределящото дивидентите дружество. Те са на мнение, че ако въпреки това методът на освобождаване от данък се прилага безусловно за дивидентите с чуждестранен произход, еднократното данъчно облагане не би било гарантирано. Освен това прилагането на метода на освобождаване означавало дивидентите с чуждестранен произход да бъдат третирани не само по еднакъв начин, но и вероятно по-благоприятно, отколкото дивидентите с национален произход.

42. В това отношение следва да се припомни, че икономическото двойно данъчно облагане на дивиденди с чуждестранен произход е резултат от паралелното упражняване от страна на две държави на тяхната данъчна компетентност по отношение на печалбата на едно предприятие, при което едната държава облага с корпоративен данък разпределящото дружество дивиденди, а другата — дружеството получател. В това отношение от свободното движение на капитали не може да бъде

25 — По отношение на случаите, когато държавата членка по произход прилага освобождаване, в Решение по дело *Манипел*, посочено в бележка под линия 16, точка 34, Съдът приема, че дивидентите с национален произход и дивидентите с чуждестранен произход не са сравними.



изведена определена йерархична взаимовръзка между данъчните правомощия на различни държави членки или също на трети държави.

43. Само когато държава членка решава да избегне или да намали икономическото двойно данъчно облагане на дивидентите с национален произход, от свободното движение на капитали<sup>26</sup> произтича задължението за третиране по еднакъв начин на дивидентите с чуждестранен произход<sup>27</sup>. При организирането на системата си за избягване или за намаляване на икономическото двойно данъчно облагане държава членка може да се придържа към правилото, че общата сума на дивидентите с чуждестранен произход също се облага с корпоративен данък поне на национално-то равнище на данъчно облагане<sup>28</sup>.

44. Доколкото методът на безусловно освобождаване не може да бъде взет предвид за дивидентите с чуждестранен произход, разглежданите в главното производство положения не са сравними, що се отнася до метода за избягване на икономическото двойно данъчно облагане, който трябва да се приложи.

26 — И/или от свободата на установяване.

27 — Вж. Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation* (посочено в бележка под линия 2, точки 47 и 72).

28 — Решение по дело *Manninen* (посочено в бележка под линия 16, точка 54) и Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation* (посочено в бележка под линия 2, точки 47—57).

#### 4. Пропорционалност

45. Дори в това отношение да липсва сравнимост, разглежданата ограничителна мярка трябва да зачита принципа на пропорционалност. Тя трябва да е в състояние да гарантира осъществяването на преследваната цел и не трябва да надхвърля необходимото за постигането ѝ<sup>29</sup>.

##### а) Подходящ характер и необходимост

46. Методът на условно освобождаване от данък с възможност за преминаване към метода на приспадане на данъка е в състояние да гарантира, че данъчното облекчение, свързано с избягването или намаляването на икономическото двойно данъчно облагане, може да бъде ползвано само ако и доколкото удържането на национален корпоративен данък реално би водило до двойно данъчно облагане.

47. Под въпрос е обаче дали посоченият метод не надхвърля необходимото за постигането на тази цел. Всъщност във връзка с портфейлните дивиденти с произход от

29 — Вж. Решение по дело *Lenz* (посочено в бележка под линия 17, точка 27), Решение по дело *Manninen* (посочено в бележка под линия 16, точка 29) и Решение по дело *A* (посочено в бележка под линия 3, точка 56).

чужбина в рамките на ЕС или ЕИП разглежданата в настоящия случай австрийска правна уредба не само е причина за по-високи административни разходи, но и тя по принцип налага данъчно облагане в страната поради обстоятелството, че според запитващата юрисдикция е много трудно или дори невъзможно да бъдат изпълнени условията за прилагане на метода на освобождаване или за успешно прилагане на метода на приспадане.

48. Следователно възниква въпросът кой в крайна сметка трябва да носи риска от невъзможността за набавяне на необходимата информация относно положението във връзка с данъчното облагане на свързаните с дивидентите печалби в чужбина.

49. Според констатациите на запитващата юрисдикция, независимо от принципа на служебното начало във връзка с издирването на обективната истина, в Австрия тежестта на доказване на изпълнението на условията за освобождаване от данъчно облагане или за предоставяне на данъчно облекчение в крайна сметка пада върху данъчнозадълженото лице. За да се ползва от метода на освобождаване, инвеститорът трябва да може да докаже наличието на сравнимо данъчно облагане в чужбина, размера на ставката на чуждестранния данък, както и липсата на освобождавания *ratione personae* и *ratione matriciae* на чуждестранната корпоративна организация. Ако той не може да представи тези доказателства и следователно може да се ползва само от метода на приспадане, трябва да представи данни с доказателствен характер, които са необходими за приспадането на чуждестранния корпоративен данък.

Ако не успее да направи това, в Австрия портфейлните дивиденди с произход от чужбина в рамките на ЕС или ЕИП се облагат с корпоративен данък.

50. Позовавайки се на практиката на Съда, австрийското, германското, италианското и нидерландското правителство, правителството на Обединеното кралство, както и Комисията изтъкват във връзка с това, че в рамките на определянето на данъка данъчната администрация трябва да може да изиска представянето на достатъчно доказателства. Те поддържат, че освобождаването от данък или свързаното с приспадането данъчно облекчение може да бъде отказано, ако не бъдат представени такива доказателства.

51. Действително Съдът вече се е произнесъл, че не съществува пречка данъчните власти да изискат от самото данъчнозадължено лице доказателствата, които счтат за необходими, за да се прецени дали са изпълнени условията за освобождаване от данък или за предоставяне на данъчно облекчение, и ако е необходимо, при непредставяне на тези доказателства, да откажат поисканото освобождаване от данък или данъчно облекчение<sup>30</sup>.

30 — Вж. Решение от 3 октомври 2002 г. по дело Danner (C-136/00, Recueil, стр. I-8147, точка 50), Решение от 27 януари 2009 г. по дело Persche (C-318/07, Сборник, стр. I-359, точка 54). Вж. също моето заключение по дело Manninen (посочено в бележка под линия 16, точка 77 и сл.).

52. Освен това Съдът приема, че по силата на Директива 77/799 относно взаимопомощта<sup>31</sup> макар националните данъчни администрации да имат възможността да искат информация от компетентния орган на друга държава членка, такава молба по никакъв начин не представлява задължение. Всяка държава членка следва да прецени специфичните случаи, при които липсва информация относно сделките, извършени от установените на нейна територия данъчнозадължени лица, и да реши дали тези случаи оправдават изпращането на молба за информация до друга държава членка<sup>32</sup>.

53. Наистина не е изключена възможността, както изтъква Комисията<sup>33</sup>, в особени случаи националният данъчен орган да бъде задължен сам да си набави необходимата информация, а именно когато за разлика от данъчнозадълженото лице той има лесен достъп до тази информация. Това задължение може да включва и използването на предвидените в Директива 77/799 механизми за сътрудничество<sup>34</sup>. Както сочи самата Комисия, по делото Haribo обаче няма данни, подсказващи, че в случая може да е налице подобно особено

положение. В крайна сметка запитващата юрисдикция трябва да провери това.

54. Задължението на данъчнозадълженото лице да представи доказателства би следвало да се разглежда критично, когато причината даден инвеститор да не може да го изпълни, се крие в изискването за представяне на доказателства в съответствие с национален образец, които, без да са непременно необходими, са неподходящи за външни положения. В отговора си на искането за разяснения запитващата юрисдикция обаче посочва, че данъчнозадълженото лице има право да избере формата на представяне на доказателства.

55. Проблемът по настоящите дела обаче има по-скоро чисто фактически характер. Така, Haribo твърди, че при портфейлно дялово участие в чуждестранна корпоративна организация чрез национален инвестиционен фонд дори не е възможно да се съберат сведения от коя корпоративна организация произхождат дивидентите.

56. Считаю, че тези проблеми, свързани с доказването, сами по себе си не правят непропорционално прилагането на метода на освобождаване, което е само условно, с евентуално преминаване към метода на приспадане, както е предвиденият съгласно австрийското законодателство метод относно портфейлните дивиденти с произход от чужбина в рамките на ЕС или ЕИП.

31 — Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане (ОВ L 336, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129), изменена с Директива 2004/106/ЕО на Съвета от 16 ноември 2004 година (ОВ L 359, стр. 30; Специално издание на български език 2007 г., глава 9, том 2, стр. 154).

32 — Решение от 27 септември 2007 г. по дело Twoh International (C-184/05, Сборник, стр. I-7897, точка 32) и Решение по дело Persche (посочено в бележка под линия 30, точка 65).

33 — Позовавайки се на заключението на генералния адвокат Mengozzi, представено на 14 октомври 2008 г. по дело Persche (C-381/07, посочено в бележка под линия 30, точки 110 и 111).

34 — Посочено в бележка под линия 31.

57. Подобна правна уредба не налага постигането на нещо действително невъзможно. Всъщност необходимата информация съществува някъде, а именно при съответните дружества, разпределили дивидентите, както евентуално и при националните инвестиционни фондове, чрез които се притежават даващите правото на дивидент дялове в капитала на дружеството. Ако получаването на тази информация е свързано със значителни усилия и високи разходи, инвеститорът трябва да прецени кое е по-благоприятно за него: представянето на доказателства за платения в чужбина данък или отказът от освобождаване или от приспадане.

58. Дори ако в крайна сметка представянето на такива доказателства завърши с неуспех поради факта, че акционерът вероятно не може да получи тази информация както юридически, така фактически, все пак отговорността за представянето им се носи от акционера<sup>35</sup>. В интерес както на чуждестранното дружество, така и на националния инвестиционен фонд е портфейлната инвестиция да бъде представена по възможно най-привлекателен начин. Това означава също така на акционера да се предостави информацията, позволяваща му да се ползва в своята държава членка по установяване с възможността за избягване или намаляване на икономическо двойно данъчно облагане<sup>36</sup>. Липсата на информация за инвеститора не е проблем, с който въпросната държава членка би трябвало да се справя.

59. Въз основа на това разпределение на риска (обективна тежест на доказване) обстоятелството, че държава членка се придържа към прилагането на метода на приспадане на портфейлните дивиденти с произход от държави от ЕС или ЕИП — по всяка вероятност след предварително прилагане на метода на условно освобождаване, — не надхвърля необходимото, дори този метод в крайна сметка да не води до избягване на дадено икономическо двойно данъчно облагане поради неуспеха на данъчнозадълженото лице да представи доказателства за платения в чужбина данък.

60. При прилагане на метода на приспадане на подобни портфейлни дивиденти обаче би било надхвърлено необходимото, ако вместо да се държи сметка във възможно най-голяма степен за факта, че националният режим на корпоративно подоходно облагане предвижда положения на неравно третиране, приспадането се извършва статично въз основа на единна данъчна ставка.

61. Всъщност, както бе посочено по-горе<sup>37</sup>, приложимият за дивидентите с национален произход режим на освобождаване от данъчно облагане също не гарантира, че във всеки отделен случай дивидентите ще бъдат освободени от корпоративен данък единствено до точния размер на платения за тях корпоративен данък. Следователно в рамките на метода на приспадане трябва също да бъде възможно да се прехвърлят на акционерите определени данъчни облекчения, от които се ползва разпределящото дивиденти дружество.

35 — Вж. също моето заключение по дело Manninen, посочено в бележка под линия 16, точка 78.

36 — Вж. Решение по дело Persche, посочено в бележка под линия 30, точка 59.

37 — Точка 33 и сл.

Ако установеното в чужбина дружество се ползва там от намалена данъчна ставка на корпоративния данък, например за научноизследователски дейности, и ако подобно облекчение с национален произход се предоставя и на сравнимо местно дружество, в рамките на приспадането това облекчение би трябвало да продължи да се прилага и в полза на получателя на дивидентите с чуждестранен произход.

#### б) Междинно заключение

62. Следователно общият извод е, че макар да не е възможно методът на освобождаване и методът на приспадане да се квалифицират като действително равностойни, все пак в очертаните граници съгласно правото на Съюза е допустимо методът на освобождаване да се прилага за портфейлни дивиденти с национален произход, а методът на приспадане — за дивиденти с произход от други държави от ЕС или ЕИП. Същият извод важи и когато на първо място се прилага методът на условно освобождаване вместо метода на приспадане.

#### в) Съгласувано преследване на целта

63. В по-новата си практика, в рамките на проверката за пропорционалност, Съдът

многократно е поставял изискването национална правна уредба, която ограничава основните свободи, да отговаря на грижата за съгласувано и систематично постигане на преследваната с нея цел<sup>38</sup>. В противен случай Съдът приема, че такава правна уредба не е подходяща, за да се постигне изтъкнатата цел или дори само да се допринесе за постигането ѝ.

64. Считаю, че по отношение на този критерий в по-малка степен става въпрос за подходящия характер, отколкото за пропорционалността в по-тесен смисъл. Често дадена мярка допринася за осъществяването в пълна степен на дадена цел, но сама по себе си не е в състояние да постигне тази цел. Това обстоятелство обаче не я лишава от подходящия ѝ характер. По-скоро следва да се установи дали от останалата част от регулаторната рамка произтича, че изтъкнатата цел не бива преследвана по съгласуван и систематичен начин и поради това е необоснована.

65. Ако се приеме, че посочената съдебна практика трябва да се прилага в рамките на настоящата проверка, биха могли да възникнат съмнения дали търсената с метода на условно освобождаване или с метода на приспадане цел за гарантиране на национално равнище на еднократното данъчно облагане на дивидентите с чуждестранен произход се преследва по съгласуван и систематичен начин.

38 — Решение по дело Hartlauer (посочено в бележка под линия 4, точка 55), Решение по дело Liga Portuguesa de Futebol Profissional и Bwin International (посочено в бележка под линия 4, точка 61), Решение по дело Комисия/Испания (посочено в бележка под линия 4, точка 38), Решение по дело Stoß и др. (посочено в бележка под линия 4, точка 106) и Решение по дело Carmen Media Group (посочено в бележка под линия 4, точка 68).

66. Факт е, че по силата на KStG дивидентите от международни квалифицирани дялови участия се ползват значително по-лесно от освобождаване от данък, отколкото портфейлните дивиденти с произход от държави от ЕС или от ЕИП. Съгласно член 10, параграф 1, точка 7 от KStG първите по принцип са освободени от корпоративен данък, без това да е подчинено на условията, приложими за портфейлните дялови участия. член 10, параграфи 4 и 6 от KStG наистина предвижда преминаване към метода на приспадане и по отношение на дивидентите от международни квалифицирани дялови участия, но само в значително по-ограничен обхват, т.е. само по силата на постановление, издадено от федералния министър на финансите. Тази хипотеза е възможна по-специално в случаите, когато чуждестранната корпоративна организация, част от капитала на която представлява притежаваното квалифицирано дялово участие, не извършва оперативна дейност и доходите ѝ не се облагат в чужбина с данък, сравним с австрийския корпоративен данък.

67. Подобна така всеобхватна проверка за съгласуваност обаче би ограничила прекомерно свободата на преценка на националния законодател относно вида на доходите, които той възнамерява да облага, и обхвата на облагането.

68. Както отбелязва австрийското правителство в отговор на зададен му

допълнителен въпрос в съдебното заседание, предоставянето на привилегия на международни квалифицирани дялови участия има за цел насърчаването на активната икономическа дейност на австрийските предприятия в чужбина. Следователно в този случай целта за еднократно данъчно облагане не се преследва в същата степен, както по отношение на портфейлните дивиденти с произход от ЕС или ЕИП. Това обаче не е и необходимо. Само поради факта, че по отношение на международните квалифицирани дялови участия законодателят преследва друга данъчна политика в сравнение с преследваната по отношение на портфейлните дивиденти с произход от ЕС или ЕИП, прилаганият спрямо последните метод на условно освобождаване заедно с евентуалното преминаване към метода на приспадане не става непропорционален. Този извод важи и когато на практика по принцип се стига до икономическо двойно данъчно облагане на портфейлните дивиденти с произход от ЕС или от ЕИП поради проблеми при представянето на доказателства относно положението с данъчното облагане в чужбина.

69. Този извод се потвърждава от директивата за дружествата майки и дъщерните дружества<sup>39</sup>, от която австрийският законодател се е ръководил при определянето на прага от 10% и съответно на действащия преди това праг от 25%. Директивата въвежда обща система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки с цел да улесни групирането на дружества на равнището на Общността. За тази цел тя

39 — Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (ОВ L225, стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97), изменена с Директива 2003/123/ЕО на Съвета от 22 декември 2003 г. (ОВ L7, стр. 41; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 118).

предвижда за дивидентите, които дружество майка получава от неговото дъщерно дружество, или освобождаване от данъци, или приспадане на платения в чужбина данък. Това обстоятелство подчертава, че различното третиране на международните квалифицирани дялови участия и портфейлните дялови участия може да бъде законно.

се установи дали член 56, параграф 1 ЕО допуска освобождаване от корпоративен данък на портфейлни дивиденти с произход от друга държава от ЕИП, която не е член на Европейския съюз, само ако съществуват мерки за административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране, макар това да не се изисква за дивидентите от международни квалифицирани дялови участия.

## 5. Заключение

### 1. Допустимост на въпроса

70. Следователно на втория преюдициален въпрос, отправен по дело Haribo, трябва да се отговори, че член 56, параграф 1 ЕО допуска местни корпоративни организации да трябва по принцип да плащат корпоративен данък върху портфейлни дивиденти с произход от други държави от ЕС или от ЕИП, поради това че за тях е напълно или почти невъзможно да представят данни за платения преди това в чужбина корпоративен данък, необходими за освобождаване от данък или поне за приспадане, като портфейлните дивиденди с национален произход биват освобождавани винаги от данък.

72. Австрийското правителство счита първия преюдициален въпрос за недопустим, поради това че той е явно без значение за решаването на спора по главното производство. Изложението на фактическата обстановка от страна на запитващата юрисдикция всъщност не съдържа констатации по въпроса дали дивидентите с произход от Норвегия, Исландия или Лихтенщайн също са предмет на разглеждане по главното производство, а в него само се споменавали дяловете в капиталови дружества със седалище в държавите — членки на Европейския съюз, и в трети държави.

*Б — По първия преюдициален въпрос, отправен по дело Haribo*

71. С първия си въпрос, отправен по дело Haribo, запитващата юрисдикция иска да

73. От постоянната съдебна практика следва, че след като отправените въпроси се отнасят до тълкуването на правото на Съюза, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе. При изключителни

обстоятелства Съдът обаче може да откаже да се произнесе, по-специално ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на общностното право няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство или ако проблемът е от хипотетично естество<sup>40</sup>.

74. В преюдициалното запитване по дело *Naribo* в рамките на изложението на фактическата обстановка действително се посочват само „дивиденди с произход от ЕС пространството и от трети държави“. Приложените към преюдициалното запитване материали по делото не позволяват да се установят други подробности в това отношение.

75. Австрийското правителство тълкува ограничително израза „от трети държави“ в смисъл, че с него се обозначават всички държави освен държавите — членки на Европейския съюз, и държавите — страни по Споразумението за ЕИП. Посоченото ограничително тълкуване се потвърждава от разглежданата в случая австрийска правна уредба, която провежда разграничение между дивидентите с национален произход, дивидентите с произход от ЕС, дивидентите с произход от ЕИП и дивидентите с произход от трети държави. Преформулираните преюдициални въпроси и разясняването им от запитващата юрисдикция ясно отразяват това разграничение.

76. обстоятелствата обаче, на които се позовава австрийското правителство, са изложени в първоначалното преюдициално запитване. По онова време не е имало

никакво основание да се провежда разграничение между държавите от ЕИП — Норвегия, Исландия и Лихтенщайн, от една страна, и други държави, които не са част от Европейския съюз, от друга страна. Същност в по-ранната редакция на *KStG* се е съдържала разлика, що се отнася до портфейлните дялови участия, само между национални и чуждестранни дялови участия. Доколкото *Verwaltungsgerichtshof* в решението му от 17 април 2008 г. и федералното министерство на финансите в свързаната с това решение информация<sup>41</sup> също провеждат — в различна степен — разграничение между дялови участия в дружества от ЕС и от трети държави, за запитващата юрисдикция е имало само повод да се върне отново на посоченото разграничение в първоначалното си преюдициално запитване.

77. Налага се изводът, че изразът „от трети държави“, използван в първоначалното преюдициално запитване, може автоматично да се разбира в смисъл, че се имат предвид всички държави, които не са част от Европейския съюз, т.е. включително държавите от ЕИП — Норвегия, Исландия и Лихтенщайн.

78. Следователно първият преюдициален въпрос не е с явно хипотетичен характер и поради това е допустим.

40 — Решение от 16 декември 2008 г. по дело *Cartesio* (C-210/06, Сборник, стр. I-9641, точка 67) и Решение от 22 октомври 2009 г. по дело *Zurita García* и *Choque Cabrera* (C-261/08 и C-348/08, Сборник, стр. I-10143, точки 34—36).

41 — BMF-010216/0090-VI/6/2008.



## 2. Отговор на въпроса

### а) Ограничение

79. Мерките, забранени с член 56, параграф 1 ЕО като ограничаващи движението на капитали, включват мерки, които по естеството си могат да възпрат чуждестранните лица да инвестират в една държава членка или да възпрат местните лица на тази държава членка да инвестират в други държави<sup>42</sup>.

80. Следва предварително да се уточни, че независимо от формулировката на преюдициалния въпрос, за преценката на въпроса дали е налице ограничение на свободното движение на капитали в този смисъл, е необходима съпоставка на портфейлните дивиденди с произход от ЕИП<sup>43</sup> не с дивидентите от международни квалифицирани дялови участия, а — както изтъкват австрийското, германското и нидерландското правителство и Комисията — с портфейлните дивиденди с национален произход. Инвеститорите, които търсят възможности за портфейлни

дялови участия, се въздържат от такъв вид инвестиции в чужбина не поради по-благоприятното национално данъчно третиране на международни квалифицирани дялови участия, а поради по-благоприятното данъчно третиране на портфейлно дялово участие в местни дружества. От своя страна, както ще бъде посочено по-долу, данъчното третиране на международните квалифицирани дялови участия е от значение, в рамките на обосновката, а именно при проверката за пропорционалност.

81. Съгласно член 10, параграф 1, точка б от KStG портфейлните дивиденди с произход от ЕИП са освободени от корпоративен данък, само ако със съответната държава от ЕИП съществува широка административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране.

82. Подобна правна уредба има за последица факта, че установените в Австрия корпоративни организации се въздържат от инвестиране на капитала си под формата на портфейлни дялови участия в корпоративни организации със седалище в държавите от ЕИП. При всички положения това важи, когато липсва съответно споразумение за административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране, какъвто според Haribo е случаят по отношение на Исландия и Лихтенщайн. Доколкото дивидентите от тези дялови участия са предмет на по-неблагоприятно данъчно

42 — Вж. съдебната практика, посочена в бележка под линия 14.

43 — Тук и по-нататък „ЕИП“ се използва само за трети държави от ЕИП, които не са част от Европейския съюз, т.е. понастоящем Норвегия, Исландия и Лихтенщайн.

третиране в сравнение с това на дивидентите, разпределяни от местна корпоративна организация, те са по-малко привлекателни за корпоративните организации със седалище в Австрия отколкото националните портфейлни дялови участия<sup>44</sup>.

83. Следователно правна уредба като тази на член 10, параграф 1, точка 6 от KStG съдържа ограничение на свободното движение на капитали между държавите членки и държавите от ЕИП, което по принцип е забранено с член 56, параграф 1 ЕО.

#### б) Обосновка

84. От съдебната практика във връзка с член 58, параграф 1, буква а) и параграф 3 ЕО обаче по-конкретно следва, че за да може национална данъчноправна уредба като разглежданата в настоящото производство да се счита за съвместима с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, разликата в третирането трябва да се отнася до положения, които не са обективно сравними<sup>45</sup>.

44 — Вж. в този смисъл Решение по дело А (посочено в бележка под линия 3, точка 42 и цитираната съдебна практика).

45 — Вж. съдебната практика, посочена в бележка под линия 16.

85. При отговора на втория преюдициален въпрос<sup>46</sup> вече отбелязах, че по отношение на метода, с който се цели избягване на икономическото двойно данъчно облагане, дивидентите с национален произход и дивидентите с чуждестранен произход по правило не са сравними. При тези обстоятелства следва да се приеме, че прилагането на метода на приспадане спрямо дивидентите с чуждестранен произход или подчиняването на прилагането на метода на освобождаване от данък на условието за представяне на доказателства за платения в чужбина данък по принцип е обосновано.

86. Според австрийското правителство при портфейлните дивиденти с произход от ЕИП е необходима широка административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране поради факта, че проверката за приложимост на метода на приспадане вместо на метода на освобождаване в съответствие с член 10, параграф 5 от KStG изисква обмен на информация с данъчната администрация на държавата по установяване на корпоративната организация, разпределяща дивиденти. Така например за необходима се счита информацията за това дали разпределящото дивиденти дружество изцяло е освободено *ratione personae* или *ratione personae* от корпоративен данък. Австрийското правителство поддържа, че само в процедура по административна взаимопомощ е възможно да се изясни дали в държавата по установяване чуждестранната корпоративна организация е освободена от корпоративен данък, например в качеството ѝ на корабно дружество или на инструмент при предоставянето на рисков капитал. Възможно е също да бъде налице злоупотреба, в случай

46 — Вж. точка 32 и сл. по-горе.

че корпоративна организация от ЕИП бъде поставена между корпоративна организация от трета държава и австрийска корпоративна организация с цел избягване на облагането с корпоративен данък на разпределените дивиденди на равнището на австрийското дружество майка. Без административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране щяла да липсва информацията, необходима, за да бъде отказано освобождаването от данък в случай на злоупотреба.

87. По този начин изискването за наличие на широка административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране има за цел да се гарантира надлежното прилагане на механизма за избягване на икономическото двойно данъчно облагане на портфейлните дивиденди с произход от ЕИП. Доколкото по отношение на метода за избягване на икономическото двойно данъчно облагане портфейлните дивиденди с национален произход и портфейлните дивиденди с произход от ЕИП не се намират в еднакво положение, същият извод важи и за средствата, с които се цели надлежното прилагане на съответния метод.

#### в) Пропорционалност

88. Следователно дори и да не може да бъде направено сравнение, разглежданата в главното производство ограничителна мярка трябва да зачита принципа на пропорционалност. Тя трябва да е в състояние да гарантира осъществяването

на преследваната цел и не трябва да надхвърля необходимото за постигането ѝ<sup>47</sup>. В този контекст следва отново да се прецени дали критерият за последователно и систематично преследване на целта може да е релевантен<sup>48</sup>.

89. Що се отнася до изискването за наличие на за взаимопомощ при събиране, следва да се съгласим с позицията на Haribo и на Комисията, че то не е подходящо за постигане на преследваната цел. В случая всъщност не става въпрос за събиране в чужбина на данъчно вземане, а единствено за правилното определяне на размера на дължимия от местна корпоративна организация данък.

90. Доводът, отправен от австрийското правителство в съдебното заседание, според който взаимната правна помощ при изпълнението на решения е необходима при преместване на данъчнозадълженото лице, е неубедителен. Преместването е хипотеза, свързана с по-далечното бъдеще, за да може да обоснове пълното подчиняване на избягването на икономическото двойно данъчно облагане на портфейлните дивиденди с произход от ЕИП на условието за наличие на споразумение за взаимопомощ при събиране.

91. Доколкото национална правна уредба като тази, съдържаща се в член 10, параграф 1, точка 6 от KStG, изисква освен административната взаимопомощ да се предоставя и за взаимопомощ при събиране,

47 — Вж. съдебната практика, посочена в бележка под линия 29.

48 — Вж. съдебната практика, посочена в бележка под линия 38.

така че портфейлните дивиденди с произход от ЕИП да могат да се ползват от условно освобождаване от данък, следва да се приеме, че тя е несъвместима с член 56, параграф 1 ЕО поради липсата на подходящ характер за постигането на преследваната с ограничителната мярка цел.

92. За разлика от това, изискването за наличие на административна взаимопомощ по принцип би могло да бъде обосновано.

93. Така в Решение по дело А<sup>49</sup> по отношение на други трети държави, различни от държавите от ЕИП, Съдът заключава следното: свободното движение на капитали допуска държава членка да обуславя освобождаването от данък на дивидентите с чуждестранен произход от наличието на данъчна спогодба със съответната трета държава, когато освобождаването е поставено в зависимост от условия, чието спазване може да бъде проверено от компетентните органи на тази държава членка само чрез получаване на сведения от държавата, в която е установено разпределящото дружество.

94. Разглежданата по това дело шведска правна уредба не дава никакво основание на Съда да анализира отделно дивидентите с произход от държавите от ЕИП, които не са част от Европейския съюз. От

Решение по дело Комисия/Италия<sup>50</sup> обаче следва, че посочената в предходната точка констатация важи и за такива държави от ЕИП. Освен това от решението е видно, че изискването за наличие на административна взаимопомощ е обосновано не само по изключение, а е възможно да съществува необходимост от основна последваща проверка.

95. В съответствие с това решение, в заключението си по дело *Établissements Rimbaud*<sup>51</sup> генералният адвокат Jääskinen застъпва позицията, че за разлика от отношенията между държавите членки поради различната правна уредба в отношенията между тях и държавите от ЕИП няма възможност за замяна на механизмите за сътрудничество между данъчните органи на различните държави с доказателства, представени от данъчнозадълженото лице. Споделям тази позиция. За да бъде представената от данъчнозадълженото лице информация достоверна, тя трябва също да може да бъде проверена.

96. В Решение по дело *Établissements Rimbaud*<sup>52</sup> Съдът вече е потвърдил, че по принцип е оправдано в отношенията с държава от ЕИП предоставянето на данъчно облекчение да бъде поставено в зависимост от съществуването на споразумение за административна взаимопомощ, което позволява упражняването на ефективен

50 — Посочено в бележка под линия 17, точка 57 и сл. и точка 68 и сл.

51 — Заключение от 29 април 2010 г. (C-72/09, Сборник, стр. I-10659, точка 53 и сл.).

52 — Решение от 28 октомври 2010 г. по дело *Établissements Rimbaud* (C-72/09, Сборник, стр. I-10659, точка 40 и сл.).

49 — Посочено в бележка под линия 3, точка 67.

контрол върху предоставените от данъчнозадълженото лице данни.

97. Следователно освобождаването от данък на дивиденди с произход от държави от ЕИП по принцици може да се поставя в зависимост от условието за наличие на споразумение за административна взаимопомощ с държавата по седалището на разпределящото дивиденди дружество.

98. За разлика обаче от приетото за установено в рамките на втория преюдициален въпрос<sup>53</sup>, в случая считам, че в рамките на проверката за пропорционалност е допустимо и необходимо да се разгледа и въпросът за съгласуваността на националната правна уредба. Всъщност изискването за административна взаимопомощ не касае въпроса за свободата на преценка на националния законодател относно вида на доходите, които той възнамерява да облага, и обхвата на облагането, а представлява само мярка за гарантиране на ефективността на данъчния контрол. Във връзка с това въпросът доколко сериозно е намерението на законодателя да направи това, е напълно допустим.

99. В това отношение следва да се посочи, че изискването за административна взаимопомощ се отнася само за портфейлните дивиденди с произход от ЕИП, но не и за дивидентите от международни

квалифицирани дялови участия, т.е. включително и за такива в рамките на ЕИП. Съгласно член 10, параграф 1, точка 7 от KStG те са освободени от данък, при условие че съставляват квалифицирани дялови участия в корпоративна организация от ЕИП, която не извършва оперативна дейност и която се облага с нисък данък в чужбина. По отношение на последните член 10, параграфи 4 и 6 от KStG предвижда прилагането на метода на приспадане. Нито за освобождаването, нито за приспадането обаче се изисква административна взаимопомощ.

100. Наистина е възможно, както твърдят германското правителство и правителството на Обединеното кралство, притежателят на квалифицирано дялово участие, поради по-голямото влияние, което може да оказва върху съдбата на чуждестранното дружество, да може най-добре да представи необходимите доказателства. Възможно е това да важи с още по-голяма сила, когато, както посочва запитващата юрисдикция, в случай на дялови участия чрез инвестиционни фондове представянето на съответните доказателства може да бъде направо невъзможно за притежателя на портфейлно дялово участие.

101. Не е очевидно обаче защо с оглед на опасността от представяне на неверни данни трябва да съществува разлика, основана на размера на дяловото участие<sup>54</sup>. Всъщност следва да се припомни, че

53 — Вж. точка 63 и сл. по-горе.

54 — Вж. Решение от 11 юни 2009 г. по дело Комисия/Нидерландия (C-521/07, Сборник, стр. I-4873, точка 49).

съгласно правото на Съюза е недопустима общата презумпция по отношение на чуждестранните портфейлни дялови участия за придобиването или притежаването им само с цел данъчна измама. Обосновката, изведена от борбата с данъчните измами, би могла да се приеме само ако се отнася до изцяло изкуствени конструкции, чиято цел е заобикаляне на данъчното законодателство<sup>55</sup>.

дивидентите от чуждестранни квалифицирани дялови участия.

*В — По третия преюдициален въпрос, отправен по дело Haribo*

102. Изискването за административна взаимопомощ е непропорционално, доколкото търсената с него цел за ефективен данъчен контрол не се преследва по последователен и систематичен начин.

104. С третия си преюдициален въпрос, отправен по дело Haribo, запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 56, параграф 1 ЕО допуска законът да не предвижда нито освобождаване от корпоративен данък, нито приспадане на платения в чужбина корпоративен данък за дивидентите от дялови участия в капиталови дружества от трети държави, ако се касае за портфейлни дялови участия, при положение че портфейлните дивиденти с национален произход са освободени от данък.

г) Заключение

103. Следователно на първия преюдициален въпрос, отправен по дело Haribo, трябва да се отговори, че член 56, параграф 1 ЕО не допуска освобождаване от корпоративен данък на портфейлните дивиденти с произход от държава от ЕИП, която не е член на Европейския съюз, само ако са налице мерки за административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране, макар това да не се изисква за

1. Ограничение

105. Мерките, забранени с член 56, параграф 1 ЕО като ограничаващи движението на капитали, включват мерки, които по естеството си могат да възпрат чуждестранните лица да инвестират в една държава членка или да възпрат местните лица на

55 — Вж. Решение от 16 юли 1998 г. по дело ICI (C-264/96, Recueil, стр. I-4695, точка 26), Решение от 11 октомври 2007 г. по дело ELISA (C-451/05, Сборник, стр. I-8251, точка 91) и Решение по дело Комисия/Италия (посочено в бележка под линия 17, точка 58).

тази държава членка да инвестират в други държави членки<sup>56</sup>. Съдът изрично отказва да тълкува понятието „ограничения за движението на капитали“ в отношенията между държавите членки и третите държави по начин, различен от този в отношенията между държавите членки<sup>57</sup>.

свободното движение на капитали, което по принцип е забранено съгласно член 56, параграф 1 ЕО.

## 2. Обосновка

106. В резултат на разглеждането на втория преюдициален въпрос се установи, че е обосновано методът на освобождаване да се прилага единствено за дивидентите с национален произход, а при дивидентите с чуждестранен произход да се приспада само платеният в чужбина корпоративен данък<sup>58</sup>. Следователно проверката за наличие на ограничение на свободното движение на капитали трябва да се съсредоточи върху факта, че за портфейлните дивиденди с произход от трети държави не е предоставена никаква възможност за приспадане.

108. Ето защо следва да се разгледа въпросът дали посоченото ограничение на свободното движение на капитали все пак може да се счита за допустимо съгласно разпоредбите на членове 57 ЕО—60 ЕО, или да се счита за обосновано по императивно съображение от общ интерес.

а) Особенности при наличието на връзка с трети държави

107. Предвид обстоятелството, че съгласно австрийското право винаги се стига до пълно облагане с национален данък на портфейлните дивиденди с произход от трети държави въпреки осъществяването вече в чужбина данъчно облагане на залегналите в основата им печалби на предприятието, несъмнено за местните инвеститори е по-малко привлекателно да придобиват или да притежават портфейлно дялово участие с чуждестранен произход вместо с национален произход. Следователно е налице ограничение на

109. Австрийското, германското, италианското, нидерландското и финландското правителство, позовавайки се на практиката на Съда<sup>59</sup>, считат, че по отношение на третите държави могат да се прилагат критерии, различни от тези, прилагани по отношение на държавите членки.

110. Съдът безспорно приема, че либерализацията на движението на капитали с трети държави действително може да

56 — Вж. съдебната практика, посочена в бележка под линия 14.

57 — Решение по дело А, посочено в бележка под линия 3, точки 28—39.

58 — Вж. точка 62 по-горе.

59 — Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation (посочено в бележка под линия 2, точка 170 и сл.) и Решение по дело А (посочено в бележка под линия 3, точка 37).

преследва цели, различни от целите в рамките на Европейския съюз, като по-специално да осигурява доверие в единната валута на Общността на световните финансови пазари и да поддържа в държавите членки финансови центрове от световна величина<sup>60</sup>. Освен това Съдът приема за установено, че движението на капитали с трети държави се вписва в друг правен контекст<sup>61</sup>.

111. Вярно е, че с оглед на яския текст на член 56, параграф 1 ЕО и на систематичното място на членове 56 ЕО—60 ЕО Съдът не държи сметка за посочените различия при преценката на въпроса дали е налице ограничение, което по принцип е забранено с член 56, параграф 1 ЕО. При все това Съдът отдава значение на този факт за целите на преценката дали дадена ограничителна мярка е допустима на основание членове 57 ЕО—60 ЕО или въз основа на императивно съображение от общ интерес. Степента, до която държавите членки могат да прилагат определени ограничителни мерки, свързани с движенията на капитали от или към трети държави, не може да бъде определена, без да се държи сметка за обстоятелството, че тези движения се осъществяват в правен контекст, различен от този на движенията на капитали вътре в Общността<sup>62</sup>.

112. По тези съображения Съдът приема за установено следното: поради степента на правна интеграция, съществуваща между държавите — членки на Европейския съюз, и по-специално поради съществуването на общностни законодателни мерки, насочени към сътрудничеството между националните данъчни органи, като например Директива 77/99, облагането от една държава членка на стопански дейности, имащи трансграничен характер, които се осъществяват в рамките на Общността, невинаги е сравнимо с това на стопанските дейности, имащи връзка с отношенията между държавите членки и третите държави<sup>63</sup>.

113. Освен това според Съда не е изключена възможността държава членка да докаже, че ограничение на движението на капитали към или от трети държави е обосновано с оглед на определено съображение при обстоятелства, при които това съображение не може надлежно да обоснове ограничаване на движението на капитали между държави членки<sup>64</sup>.

114. Изразите „невинаги е сравнимо“ и „не е изключена възможността“ все пак са показателни за това, че Съдът не предоставя на държавите членки пълна свобода да налагат ограничения на движението на капитали към и от трети държави. Би било

60 — Решение по дело А (посочено в бележка под линия 3, точка 31) и Решение от 20 май 2008 г. по дело Orange European Smallcap Fund (C-194/06, Сборник, стр. I-3747, точка 87).

61 — Решение по дело А (посочено в бележка под линия 3, точки 32 и 60), Решение по дело Orange European Smallcap Fund (посочено в бележка под линия 59, точка 89) и Решение по дело Комисия/Италия (посочено в бележка под линия 17, точка 69).

62 — Решение по дело А (посочено в бележка под линия 3, точка 36).

63 — Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation (посочено в бележка под линия 2, точка 170), Решение по дело А (посочено в бележка под линия 3, точка 37) и Решение по дело Orange European Smallcap Fund (посочено в бележка под линия 59, точка 89).

64 — Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation (посочено в бележка под линия 2, точка 171) и Решение по дело А (посочено в бележка под линия 3, точка 37).



също така непоследователно да се отдава на установената с член 56, параграф 1 ЕО забрана на ограниченията за движението на капитали същото значение, както на движението на капитали в рамките на Съюза, само за да бъде лишена от значение впоследствие при обосноваването ѝ тази забрана. Във връзка с това следва да се припомни по-конкретно, че като са предвидили в членове 57 ЕО, 59 ЕО и 60 ЕО специални предпазни клаузи и дерогации по отношение на движенията на капитали към или от трети държави, държавите членки вече са взели предвид особеностите на движението на капитали към и от трети държави<sup>65</sup>.

115. В този контекст следва да се разгледат отделните доводи за обосновка, изтъкнати от различните правителства по настоящите производства

#### б) Отделните доводи за обосновка

##### і) Разпределение на данъчните правомощия

116. Австрийското и финландското правителство твърдят, че необходимостта от

запазване на балансирано разпределение на данъчните правомощия между държавите членки и трети държави може да представлява императивно съображение от общ интерес, което обосновава разликата в данъчното третиране на дивидентите с произход от трети държави и дивидентите с национален произход.

117. По този въпрос следва да се посочи, че Съдът признава необходимостта от запазване на балансирано разпределение на данъчните правомощия в отношенията между държавите членки като представляваща императивно съображение от общ интерес, наистина първоначално само в контекста на цялостната преценка на другите доводи за обосновка, но накрая и разглеждана сама по себе си<sup>66</sup>. Отдаването досега в съдебната практика значение на това основание за обосновка обаче е по-малко, отколкото може да се предположи от начина, по който то е формулирано.

118. Така например необходимостта от запазване на балансирано разпределение на данъчните правомощия може да обоснове дадено ограничение, по-специално когато ограничителната мярка цели да предотврати определено поведение, което може да застраши правото на държава членка да упражнява данъчните си правомощия по отношение на извършваните на

65 — Решение по дело А (посочено в бележка под линия 3, точка 32 и сл.).

66 — Решение от 13 декември 2005 г. по дело Marks & Spencer (С-446/03, Recueil, стр. I-10837, точки 43—51), Решение от 18 юли 2007 г. по дело Оу АА (С-231/05, Сборник, стр. I-6373, точка 51), Решение от 15 май 2008 г. по дело Lidl Belgium (С-414/06, Сборник, стр. I-3601, точка 42) и Решение от 25 февруари 2010 г. по дело X Holding (С-337/08, Сборник, стр. I-1215, точка 33).

нейна територия дейности<sup>67</sup>. По този начин Съдът по принцип признава правото на държавите членки да правят невъзможно данъчнозадължено лице да премества свободно печалби или загуби от една в друга държава членка без оглед на мястото, на което те са реализирани, и по този начин да възпрепятства разпределението на данъчните правомощия.

119. На първо място, следва да се установи, че с изложения довод за обосновка предвид признатите му до момента параметри не може да бъде оправдано непредоставянето на каквато и да е възможност за приспадане по отношение на портфейлните дивиденди с произход от трети държави.

120. От една страна, настоящият случай всъщност не се отнася до данъчните правомощия във връзка с извършваните на национална територия икономически дейности, а до данъчното облагане на доходи с произход от чужбина, като от друга страна, сами по себе си данъчните правомощия на Австрия не биха били застрашени, ако тя допусне за портфейлните дивиденди с произход от трети държави приспадане на удържания в третата държава върху печалбите за целта корпоративен данък. Ако и доколкото платеният в чужбина данък не достига равнището на облагане

с корпоративен данък на дивидентите с национален произход, съгласно метода на приспадане местният корпоративен данък трябва да се плати.

121. Следва обаче да се постави въпросът дали изложеният довод за обосновка има голямо значение в отношенията с трети държави. Поради многообразния характер на възможните хипотези едва ли е възможно да се отговори по общ начин на този въпрос.

122. В настоящия случай, в който става въпрос дали свободното движение на капитали налага по отношение на портфейлните дивиденди с произход от трети държави поне да съществува възможност за приспадане на платения в чужбина корпоративен данък, едно по-малко строго третиране в крайна сметка би наложило отговор на въпроса дали намаляването на приходите от данъци може да обоснове отказа за извършване на приспадане. Доколкото с оглед на балансираното разпределение на данъчните правомощия се изтъква и изискването за реципрочност, този въпрос ще бъде разгледан едва в рамките на анализа на изложения довод за обосновка.

123. Несъмнено приспадането на дължимия в трета държава корпоративен данък може да доведе до намаляване на местните приходи от данъци.

67 — Решение по дело Оу АА (посочено в бележка под линия 65, точка 54), Решение от 17 септември 2009 г. по дело Glaxo Wellcome (C-182/08, Сборник, стр. I-8591, точка 82) и Решение от 21 януари 2010 г. по дело SGI (C-311/08, Сборник, стр. I-487, точка 60).

124. От постоянната съдебна практика следва, че намаляването на приходите от данъци не може да се счита за императивно съображение от обществен интерес, което може да се изтъкне, за да се обоснове мярка, която по принцип е в противоречие с някоя от основните свободи<sup>68</sup>. Дали това важи и по отношение на трети държави, е въпрос, по който досега Съдът не се е произнесъл<sup>69</sup>.

125. Дори и да изглежда основателно да се поставя въпросът за смисъла и целта на гарантирано едностранно от Европейския съюз свободно движение на капитали към и от трети държави, вярно е и че държавите членки по недвусмислен начин са поели ангажимент за това в член 56, параграф 1 ЕО. Следователно с този ясен ангажимент за свободно движение на капитали към и от трети държави трудно би могло да се съвмести становището, че произтичащите от националното данъчно законодателство ограничения на това движение на капитали следва да бъдат допустими, тъй като в противен случай би се стигнало до намаляване на приходите от данъци. В крайна сметка подобно разбиране би означавало данъчното законодателство на практика да се изключи от приложното поле на разпоредбите относно свободното движение на капитали. Това би направило възможно ограничаването на това движение на капитали не само при изключителни обстоятелства, а систематично и без отчитане на специалните разпоредби на член 57 и сл. ЕО, като що се отнася до дяловите участия в капиталови дружества от трети

държави, би било възможно да се откажат по-конкретно всички данъчни облекчения, предоставяни за дяловите участия в местни дружества, макар положението на притежателите да не се различава с оглед на преследваната от съответните законодателства цел.

126. Следователно отказът да се прилага методът на приспадане за портфейлни дивиденди с произход от трети държави не може да бъде обоснован нито с намаляването на приходите от данъци, нито с необходимостта от зачитане на балансирано разпределение на данъчните правомощия между държавите членки и трети държави.

## ii) Реципрочност

127. Австрийското, германското, нидерландското и финландското правителство освен това изтъкват, че задължението на държавите членки да третират дружествата на съответната друга държава по отношение на данъчните облекчения по еднакъв начин с местните дружества, се основава на реципрочност. За разлика от това в отношенията с трети държави подобна реципрочност не била налице. Според тях, ако все пак се приеме, че съществува задължението за еднакво третиране на дивидентите с произход от трети държави и на дивидентите с национален произход, би била засегната позицията на

68 — Решение по дело Manninen (посочено в бележка под линия 16, точка 49), Решение от 14 септември 2006 г. по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Recueil, стр. I-8203, точка 59) и Решение по дело Glaxo Wellcome (посочено в бележка под линия 66, точка 82).

69 — Решение по дело Orange European Smallcap Fund (посочено в бележка под линия 59, точка 95).

държавите членки в преговорите с трети държави за сключването на спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, които не само имат за цел да гарантират балансирано разпределение на данъчните правомощия, но и спомагат за борбата със сивата икономика и престъпността.

трябва да се отхвърлят и другите доводи, изтъкнати от австрийското правителство. По въпроса за липсата на инструмент за сближаване на законодателствата в отношенията с трети държави следва да се допълни, че в рамките на Европейския съюз наистина съществува подобен инструмент, но той досега не е прилаган по отношение на данъчното облагане на портфейлни дялови участия.

128. Австрийското правителство изтъква също, че защитата на данъчните приходи не е обоснована единствено от икономически съображения, а по-скоро от съображението за гарантиране на международния данъчен неутралитет на вътрешния пазар. За разлика от други държави членки, третите държави не били задължени да понесат сравнима загуба на данъчни приходи. Освен това, що се отнася до третите държави, липсвали механизми за запазване на финансово-политическото равновесие, подобно на предвидените в Договора за ЕО, по-конкретно чрез възможността за сближаване на законодателствата.

### iii) Данъчен контрол

129. Признаването на изискването за реципрочност в отношенията с трети държави може наистина да е примамливо, но то е ограничено от текста и структурата на член 56 и сл. ЕО. Всъщност държавите членки изрично са избрали да либерализират едностранно движението на капитали от и към трети държави и следователно са се отказали именно от реципрочността. Би било трудно съвместимо с едностранното либерализиране, ако изискването за реципрочност се признае понастоящем на равнище обосноваване. По тази причина

130. Накрая, що се отнася до признатата в съдебната практика необходимост от гарантиране на ефективността на данъчния контрол, при разглеждането на първия преюдициален въпрос<sup>70</sup> се установи, че по отношение на третите държави методът на приспадане може да бъде поставен в зависимост от изискването за съществуване на споразумение за административна взаимопомощ със съответната трета държава, позволяващо на данъчните органи на въпросната държава членка да проверят дали действително са изпълнени условията за предоставяне на произтичащото от приспадането данъчно облекчение. В това отношение позицията на съответната държава членка при преговорите не се засяга от обстоятелството, че по силата на член 56, параграф 1 ЕО тя може да бъде задължена да предоставя по принцип

<sup>70</sup> — Вж. точка 92 и сл. по-горе.

възможност за приспадане на чуждестранния корпоративен данък.

в трети държави да не бъде предвидено приспадане на платения в чужбина корпоративен данък, доколкото става въпрос за портфейлни дялови участия, при положение че портфейлните дивиденди с национален произход са освободени от данък.

131. В настоящия случай необходимостта от гарантиране на ефективността на данъчния контрол не може да бъде приета като довод за обосновка поради самият факт, че независимо от съществуването на споразумение за административна взаимопомощ, съгласно KStG за портфейлните дивиденди с произход от трети държави се отказва приспадането на платения в чужбина корпоративен данък.

Г — По преюдициални въпроси 4, 4.1. и 4.2, отправени по дело Haribo

#### в) Заключение

132. Доколкото нито един от изтъкнатите доводи не е от естество да обоснове факта, че по отношение на портфейлните дивиденди с произход от трети държави не е предвидена възможност за приспадане на платения в чужбина корпоративен данък, следва да се приеме, че е налице нарушение на член 56, параграф 1 ЕО.

134. С въпроси 4, 4.1. и 4.2, отправени по дело Haribo, запитващата юрисдикция иска да се установи дали компетентните национални власти или юрисдикции трябва да избягват икономическото двойно данъчно облагане на портфейлни дивиденди с произход от трети държави, което противоречи на член 56, параграф 1 ЕО, като прилагат предвиденото за други дивиденди освобождаване, или в това отношение е достатъчно да се прилага приспадане на платения в чужбина корпоративен данък. Освен това тя иска да се установи дали правилно избраният метод — доколкото националното законодателство не изисква това за квалифицирани дялови участия в капиталови дружества в трети държави — трябва да се прилага дори когато не съществува мярка за административна взаимопомощ и за за взаимопомощ при събиране.

133. При това положение на третия преюдициален въпрос, отправен по дело Haribo, следва да се отговори, че член 56, параграф 1 ЕО не допуска за дивидентите от дялови участия в капиталови дружества

135. Отговорът на тези въпроси до голяма степен произтича от отговорите на първите три преюдициални въпроса по дело Haribo.

136. Така, при разглеждането на втория преюдициален въпрос се установи, че е обосновано методът на освобождаване да се прилага единствено за дивидентите с национален произход, а при дивидентите с чуждестранен произход само да се предвиди възможността за приспадане на платения в чужбина корпоративен данък. Тази констатация е валидна дори когато представянето на доказателства за данъка, удържан нагоре по веригата, е невъзможна или свързана с неимоверни усилия задача. В резултат на разглеждането на третия въпрос се установи, че не е обосновано за дивидентите от дялови участия в капиталови дружества в трети държави да не се предвижда приспадане на платения в чужбина корпоративен данък, доколкото става въпрос за портфейлни дялови участия, при положение че портфейлните дивиденти с национален произход са освободени от данък.

137. Следователно избягването на дадено икономическо двойно данъчно облагане на портфейлни дивиденти с произход от трети държави, което противоречи на член 56, параграф 1 ЕО, по принцип е възможно чрез предоставянето на техните притежатели на възможността за приспадане на платения в чужбина корпоративен данък.

138. Във връзка с това обаче също трябва да се има предвид по-новата съдебна практика, от която следва, че национална правна уредба, ограничаваща основните свободи, е пропорционална единствено ако отговаря на грижата за съгласувано

и систематично постигане на преследваната с нея цел<sup>71</sup>. Това трябва да важи и за прилаганото от националните органи и юрисдикции разрешение с цел избягване на икономическото двойно данъчно облагане на портфейлни дивиденти с произход от трети държави, което противоречи на правото на Съюза.

139. Ако национално законодателство, като разглежданото в настоящите случаи, предвижда за сходни портфейлни дивиденти с произход от чужбина в рамките на ЕС или ЕИП не само приспадането на платения в чужбина корпоративен данък, но и прилагането на метод на условно освобождаване с евентуално преминаване към метода на приспадане, доколкото прилагането единствено на метода на приспадане при портфейлните дивиденти с произход от трети държави не е съгласувано, то би било непропорционално.

140. Що се отнася до изискването за наличие на широка административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране, при отговора на първия преюдициален въпрос<sup>72</sup>, отправен по дело *Haribo* по отношение на портфейлните дивиденти с произход от ЕИП, се установи, че подобно изискване е непропорционално: за взаимопомощ при събиране не е необходима, тъй като става въпрос за данъчно облагане на местни корпоративни организации, а изискването за наличие на

71 — Вж. точка 63 и сл. по-горе

72 — Вж. точка 89 и сл. по-горе.

административна помощ е несъгласувано, тъй като подобно изискване не съществува за международните квалифицирани дялови участия.

141. Тези заключения могат да бъдат предложени автоматично спрямо портфейлните дивиденди с произход от трети държави. Във връзка с тях, подобно на портфейлните дивиденди с произход от ЕИП, също не е необходима за взаимопомощ при събиране. От друга страна, по принцип наистина е обосновано данъчното облекчение, произтичащо от условното освобождаване и/или приспадане, да бъде поставено в зависимост от съществуването на споразумение за административна помощ с държавата по седалището на разпределящото дивиденди дружество. Доколкото обаче съгласно австрийската правна уредба липсва подобно изискване по отношение на дивидентите от квалифицирани дялови участия в капиталови дружества от трети държави, би било несъгласувано и следователно непропорционално да се поставя такова условие по отношение на портфейлните дивиденди с произход от трети държави.

142. При това положение на преюдициални въпроси 4, 4.1. и 4.2, отправени по дело Haribo следва да се отговори, че националните органи и юрисдикции по принцип могат да избегнат систематичното икономическо двойно данъчно облагане на портфейлни дивиденди с произход от трети държави, което противоречи на член 56, параграф 1 ЕО, като предоставят на притежателите им възможността за приспадане на платения в чужбина корпоративен данък. Ако обаче националното

законодателство предвижда за сходни портфейлни дивиденди с произход от чужбина в рамките на ЕС или ЕИП прилагането на метод на условно освобождаване с евентуално преминаване към метода на приспадане, би било непропорционално за портфейлните дивиденди с произход от трети държави да се прилага единствено методът на приспадане. Приспадането или условното освобождаване по принцип може да бъде поставено в зависимост от съществуването на цялостно споразумение за административна взаимопомощ със съответната трета държава. При положение обаче че за дивидентите от квалифицирани дялови участия в капиталови дружества в трети държави — доколкото за тях се предоставя само приспадане или условно освобождаване — няма изискване за наличие на административна взаимопомощ, би било непропорционално това да се изисква за портфейлните дивиденди с произход от трети държави.

*Д — По двата преюдициални въпроса, отправени по дело Österreichische Salinen*

143. С двата си преюдициални въпроса, отправени по дело Österreichische Salinen, запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 56, параграф 1 ЕО допуска в рамките на метода на приспадане портфейлните дивиденди с чуждестранен произход в крайна сметка да бъдат предмет на двойно данъчно облагане през годината, през която е претърпяна загубата, поради това че водят до намаляване на вероятното прехвърляне на загуби към следващите

години и че подлежащият на приспадане корпоративен данък също не може да бъде прехвърлен или взет предвид по друг начин, при положение че портфейлните дивиденди с национален произход биват освобождавани винаги от корпоративен данък.

поради това че в резултат на прилагането на метода на приспадане без прехвърляне на приспадането в случай на загуби дивидентите с чуждестранен произход в крайна сметка все пак подлежаха на двойно данъчно облагане. От тази гледна точка преюдициалните въпроси явно не са напълно лишени от релевантност, що се отнася до решаването на спора по главното производство.

## 1. Допустимост на въпросите

144. Според австрийското правителство двата преюдициални въпроса са недопустими поради очевидната им ирелевантност за решаването на спора по главното производство. Въпросът дали трябва да се предостави прехвърляне на приспадането за следваща година, не бил релевантен за акта за определяне на дължимия корпоративен данък за 2002 г., който е предмет на спора по главното производство.

145. Запитващата юрисдикция обаче иска да се установи не само дали трябва да се предостави прехвърляне на приспадането за годините, които следват след 2002 г., през която е претърпяна загуба. Всъщност от акта за преюдициално запитване е видно, че съществуват съмнения също относно равностойността между метода на освобождаване и метода на приспадане,

146. Следователно двата преюдициални въпроса са допустими.

## 2. Отговор на преюдициалните въпроси

147. Що се отнася до посочения в преюдициалните въпроси данък при източника, следва да се напомни, че удържането му може да доведе не само до икономическо, но и до юридическо двойно данъчно облагане. До последното се стига в резултат на упражняването от различни държави на данъчните им правомощия по отношение на акционера: държавата по седалището на разпределящото дивиденди дружество — под формата на данък при източника, който трябва да бъде удържан от дружеството, а държавата, за която акционерът е местно лице — под формата на данък върху доходите или на корпоративен данък.

148. Действащото в момента право на Съюза обаче не съдържа обща забрана на



юридическото двойно данъчно облагане<sup>73</sup>. Следователно от правото на Съюза не може да бъде изведено общо задължение на държавата членка, за която акционерът е местно лице, да премахне подобно юридическо двойно данъчно облагане чрез приспадане на данъка при източника, удържан в чужбина<sup>74</sup>. Доколкото обаче правото на Съюза не изисква да бъде приспадан данъкът при източника, от това обстоятелство не може да произтича и задължение за премахване на последиците от това данъчно облагане чрез предоставяне на прехвърляне на приспадането за следваща година или по друг начин вместо през определена данъчна година, през която поради наличие на загуби тези последици не могат да бъдат премахнати чрез приспадане.

149. При това положение преюдициалните въпроси следва да бъдат разгледани само с оглед на подлежащия на приспадане корпоративен данък.

150. Ако през определена данъчна година местна корпоративна организация претърпи загуби и в рамките на прилагането на метода на приспадане дивидентите с чуждестранен произход бъдат включени в данъчната основа, загубите се намаляват с

размера на дивидентите. Ако национално законодателство като разглежданото в настоящия случай предвиди възможността за прехвърляне на загубите към следващи години, това означава, че вероятното прехвърляне на загуби също ще бъде намалено в съответния размер. Предвид факта, че през последваща година, през която са реализирани печалби, от облагаемите печалби могат да бъдат приспаднати само загубите, претърпени през годината на загуби, намалени с размера на дивидентите с чуждестранен произход, размерът на дивидентите е включен в данъчната основа за годината, през която са реализирани печалби, и за тази година води съответно до определянето на корпоративен данък в по-висок размер.

151. Ако се приеме, че платеният в чужбина корпоративен данък, с който са обложени дивидентите с чуждестранен произход, не може повече да бъде приспадан или взет предвид по друг начин през тази следваща година, се налага изводът, че в крайна сметка все пак би се стигнало до двойно данъчно облагане, което, както посочва запитващата юрисдикция, би трябвало да бъде избегнато именно чрез метода на приспадане.

152. От друга страна, по отношение на дивидентите с национален произход икономическото двойно данъчно облагане се премахва окончателно. Поради факта, че спрямо тях се прилага освобождаване от корпоративния данък, всъщност те не се включват в данъчната основа и следователно през годините на загуби не могат да водят до намаляване на загубата. По този начин е възможно загубите изцяло да бъдат прехвърлени към следващите години.

73 — Решение от 14 ноември 2006 г. по дело Kerckhaert и Morres (C-513/04, Recueil, стр. I-10967, точки 20—24), Решение от 16 юли 2009 г. по дело Damseaux (C-128/08, Сборник, стр. I-6823, точка 25 и сл.) и Решение по дело Комисия/Испания (посочено в бележка под линия 16, точка 56). Относно удържането на данък при източника при квалифицираните дялови участия вж. обаче член 5, параграф 1 от Директива 90/435 (посочена в бележка под линия 39).

74 — Вж. Решение от 16 юли 2009 г. по дело Damseaux (посочено в бележка под линия 73, стр. I-6823, точка 32 и сл.).

153. Споделям становището, застъпено от Haribo, от нидерландското правителство и от Комисията, че подобно неблагоприятно третиране на портфейлните дивиденди с чуждестранен произход е несъвместимо с член 56, параграф 1 ЕО. Прилагането на метода на приспадане спрямо тези дивиденди през годините на загуби води до непропорционално ограничение на свободното движение на капитали, ако успоредно с възможността за прехвърляне на загубите не съществува и възможност платеният в чужбина корпоративен данък да бъде взет предвид в необходимата степен чрез прехвърляне на приспадането или по друг начин с цел намаляване на данъчната тежест.

154. В подкрепа на становището си, че не е необходимо прехвърляне на приспадането или на данъчен кредит, австрийското правителство се позовава на точка 52 от Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation<sup>75</sup>, посочено по-горе, съгласно която данъчен кредит трябва да бъде предоставен само до размера на корпоративния данък, дължим от дружеството получател. Въз основа на това австрийското правителство заключава, че ако поради наличните загуби не се дължи изобщо никакъв данък, то не е необходимо да се приспада никакъв платен в чужбина данък, както и да се предоставя данъчен кредит.

155. Този довод обаче не се съобразява с факта, че в посочения пасаж Съдът единствено указва, че избягването на

икономическото двойно данъчно облагане чрез прилагане на метода на приспадане не трябва да стига дотам, че държавата членка, за която дружеството получател е местно лице, да възстановява на получателя наложения в чужбина по-висок от размера на приспадането данък. Тази държава членка не е длъжна да свежда общия размер на облагане на дивидентите с корпоративен данък до размера на дължимия национален данък. Икономическото двойно данъчно облагане трябва да бъде избегнато само до степента, съответстваща на националното равнище на данъчно облагане.

156. Случаят обаче няма да е такъв, ако през годината на загуби за местното дружество получател не бъде извършено приспадане поради липсата на национална данъчна тежест, с която може да се извърши приспадане, но прехвърлянето на загубите се намалява с размера на дивидентите с произход от чужбина и по този начин през следващите години тези дивиденди косвено се облагат с корпоративен данък.

157. Във връзка с директивата за дружествата майки и дъщерните дружества<sup>76</sup> Съдът вече е разглеждал подобна проблематика. Решение по дело Sobelfret<sup>77</sup>, както и Определение по дело KBC-Bank<sup>78</sup> се отнасят до белгийска правна уредба, която има за последица намаляване на загубите на дружеството майка до размера на получените дивиденди, когато дружеството

<sup>76</sup> — Посочена в бележка под линия 73.

<sup>77</sup> — Решение от 12 февруари 2009 г. (C-138/07, Сборник, стр. I-731, точки 37—45).

<sup>78</sup> — Определение от 4 юни 2009 г. (C-439/07 и C-499/07, Сборник, стр. I-4409, точка 39 и сл.).

<sup>75</sup> — Посочено в бележка под линия 2.

майка не е реализирало други облагаеми доходи през съответния данъчен период. При положение че белгийската данъчно-направна уредба допуска пренасянето на загуби, намаляването на загубите на дружеството майка, които могат да бъдат предмет на подобно пренасяне, може да има за последица косвеното облагане на тези дивиденди през следващи данъчни години, когато финансовият резултат на дружеството майка е положителен, макар получените от него дивиденди да не подлежат на облагане с корпоративен данък за данъчната година, през която тези дивиденди са разпределени. Във връзка с това Съдът приема, че при подобно положение не е постигната целта за избягване на икономическото двойно данъчно облагане.

158. От това следва, че доводът на австрийското правителство трябва да се отхвърли.

159. Италианското правителство счита, че поначало не може да се изключи възможността за появата на практики в рамките на група от дружества, част от която са дружеството — получател на дивидентите, и разпределящото дивиденди дружество — чуждестранно лице, по силата на които практики се прехвърлят дивиденди върху губещото дружество с цел да се изключи данъчното облагане на това дружество поради загуби и да се запази освобождаването от данък на дивидентите и през следващите години (чрез прехвърляне на приспадането). Според това правителство

от Решение по дело *Glaxo Wellcome*<sup>79</sup> по аналогия може да се изведе, че правна уредба като разглежданата в главното производство, която не предвижда прехвърляне на приспадането, не надхвърля необходимото за зачитане на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки и за предотвратяване на изцяло изкуствени конструкции, които не отразяват икономическата действителност и чиято единствена цел е получаването на незаконосъобразно данъчно облекчение. В крайна сметка запитващата юрисдикция трябвало да прецени окончателно това.

160. В настоящия случай този довод не може да бъде приет поради самия факт, че не става въпрос за дивиденди, изплащани в рамките на група от дружества, а за дивиденди от портфейлни дялови участия, притежавани чрез национален инвестиционен фонд под формата на съсобственост с други инвеститори. В настоящия случай възможността да бъдат налице посочените от италианското правителство изцяло изкуствени конструкции в рамките на група от дружества изглежда изключена.

161. Накрая, за по-голяма яснота бих искала да подчертая, че изложените по-горе съображения се прилагат, без да се прави разлика между портфейлни дивиденди с произход от държави от ЕС или ЕИП и такива с произход от трети държави. Както е видно от отговора на третия преюдициален въпрос, отправен по дело *Haribo*, за портфейлните дивиденди с произход от трети държави трябва да бъде предоставена поне възможност за приспадане, когато двойното данъчно облагане е избегнато за портфейлните дивиденди с национален

79 — Посочено в бележка под линия 66.

произход чрез освобождаването от данък. Това означава, че разглежданата по настоящото производство проблематика съществува в случай на реализирани от дружеството получател загуби, независимо от точния произход на портфейлните дивиденди с чуждестранен произход.

162. Следователно на двата преюдициални въпроса, отправени по дело *Österreichische Salinen*, трябва да се

отговори, че член 56, параграф 1 ЕО не допуска в рамките на метода на приспадане портфейлните дивиденди с чуждестранен произход в крайна сметка да бъдат предмет на двойно данъчно облагане през годината на загубата, поради това че водят до намаляване на размера на вероятното прехвърляне на загуби към следващите години и че подлежащият на приспадане корпоративен данък също не може да бъде прехвърлен или взет предвид по друг начин, при положение че портфейлните дивиденди с национален произход биват освобождавани винаги от корпоративен данък.

## V — Заключение

163. Въз основа на гореизложените съображения предлагам да се отговори по следния начин на поставените от *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz* преюдициални въпроси по дело *Haribo* (C-436/08):

„1. Член 56, параграф 1 ЕО допуска местни корпоративни организации по принцип да трябва да плащат корпоративен данък върху портфейлни дивиденди с произход от други държави от ЕС или ЕИП, поради това че за тях е напълно или почти невъзможно да представят данни за платения преди това в чужбина корпоративен данък, необходими за освобождаване от

данък или поне за приспадане, като портфейлните дивиденди с национален произход биват винаги освобождавани от облагане с данък.

2. Член 56, параграф 1 ЕО не допуска освобождаване от корпоративен данък на портфейлните дивиденди с произход от държава от ЕИП, която не е членка на Европейския съюз, само при условие че са налице мерки за административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране, макар това да не се изисква за дивидентите от чуждестранни квалифицирани дялови участия.
3. Член 56, параграф 1 ЕО не допуска за дивидентите от дялови участия в капиталови дружества в трети държави да не се предвижда приспадане на платения в чужбина корпоративен данък, доколкото става въпрос за портфейлни дялови участия, при положение че портфейлните дивиденди с национален произход са освободени от данък.
4. Националните органи и юрисдикции по принцип могат да избегнат систематичното икономическо двойно данъчно облагане на портфейлни дивиденди с произход от трети държави, което противоречи на член 56, параграф 1 ЕО, като предоставят на техните притежатели възможността за приспадане на платения в чужбина корпоративен данък. Ако обаче националното законодателство предвижда за сходни портфейлни дивиденди с произход от чужбина в рамките на ЕС или ЕИП прилагането на метод на условно освобождаване с евентуално преминаване към метода на приспадане, би било непропорционално за портфейлните дивиденди с произход от трети държави да се прилага единствено методът на приспадане. Приспадането или условното освобождаване по принцип може да бъде поставено в зависимост от съществуването на цялостно споразумение за административна взаимопомощ със съответната трета държава. При положение обаче, че за дивидентите от квалифицирани дялови участия в капиталови дружества в трети държави — доколкото за тях се предоставя дори само приспадане или условно освобождаване — няма изискване за наличие на

административна взаимопомощ, би било непропорционално това да се изисква за портфейлните дивиденди с произход от трети държави.“

164. По същия начин, предлагам да се отговори на поставените от Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz преюдициални въпроси по дело Österreichische Salinen (C-437/08), както следва:

Член 56, параграф 1 ЕО не допуска в рамките на метода на приспадане портфейлните дивиденди с чуждестранен произход в крайна сметка да бъдат предмет на двойно данъчно облагане през годината на загубата, поради това че водят до намаляване на размера на вероятното прехвърляне на загуби към следващите години и че подлежащият на приспадане корпоративен данък също не може да бъде прехвърлен или взет предвид по друг начин, при положение че портфейлните дивиденди с национален произход биват освобождавани винаги от корпоративен данък.