



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
N. JÄÄSKINEN
представено на 16 януари 2014 година¹

Съединени дела C-24/12 и C-27/12

X BV и TBG Limited

(Преюдициално запитване, отправено от Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия))

„Член 63 ДФЕС — Териториален обхват на свободното движение на капитали — Движение на капитали от държава членка към принадлежаща към нея отвъдморска страна и територия („ОСТ“) — Понятие за трета страна по смисъла на член 63 ДФЕС — Член 64, параграф 1 ДФЕС — Клауза „standstill“ — Ограничения, действащи към 31 декември 1993 г.“

I – Въведение

1. Съгласно член 56, параграф 1 ЕО, понастоящем член 63, параграф 1 ДФЕС, свободното движение на капитали в правото на ЕС се прилага не само между държавите членки, но и по отношение на трети страни. Предвидените в Договорите основни свободи обаче не се отнасят за положения, които са чисто вътрешни за отделна държава членка. Така възниква интересният въпрос дали твърдяното дискриминационно данъчно облагане на дивиденди, разпределени от дружество, местно лице в държава членка, на акционер, който е местно лице на територия на същата държава, която територия обаче не е част от Европейския съюз, представлява ограничение на движението на капитали към трети страни по смисъла на член 56, параграф 1 ЕО, или сделка от този вид е чисто вътрешно положение за съответната държава членка. В последния случай член 56, параграф 1 ЕО няма да се прилага.

2. В съединени дела C-24/12, X BV, и C-27/12, TBG Limited, се разглеждат твърдените дискриминационни правила за данъка при източника, приложим към разпределението на дивиденди от акции в Нидерландия, при което дивидентите, разпределени на установени в Нидерландските Антили дружества, се облагат различно от дивидентите, получавани от установените в Нидерландия дружества.

3. Hoge Raad der Nederlanden (Върховният съд на Нидерландия) отправя до Съда три преюдициални въпроса относно правния статут на Нидерландските Антили по отношение на Нидерландия, за целите на свободното движение на капитали между Европейския съюз и трети страни.

4. По-конкретно, Hoge Raad иска да установи дали движението на капитали от Нидерландия към Нидерландските Антили попада в материалното приложно поле на член 56, параграф 1 ЕО, или това е чисто вътрешно положение. В случай, че се прилага член 56, параграф 1, Hoge Raad иска да получи насоки за подхода, който следва да бъде приложен към т.нар. клауза „standstill“, предвидена в член 57 ЕО (член 64 ДФЕС).

¹ — Език на оригиналния текст: английски.

5. Проблемът е да се установи приложимата правна рамка. За да се определи дали е било наложено ограничение, по-голямо от действащото към 31 декември 1993 г., следва ли да се вземе предвид единствено увеличението на нидерландския данък при източника, или националната юрисдикция трябва да отчете и предоставяното от Нидерландските Антили успоредно с него освобождаване от данък? Ако се прилага втората хипотеза, следва ли да бъдат взети предвид и правилата за прилагане на данъчния режим в Нидерландските Антили (наричани по-нататък „практика на данъчните органи в Нидерландските Антили“) от по-рано, които намаляват ефективната данъчна ставка на индивидуална основа?

6. Следователно разглежданите дела дават на Съда възможност да вземе предвид Решение по дело Prunus и Polonium², що се отнася до приложимостта на член 63, параграф 1 ДФЕС към движението на капитали между държавите членки и отвъдморските страни и територии (наричани по-нататък „ОСТ“) по част IV ДФЕС. Това изисква също да се прецени доколко Решение 2001/822/ЕО на Съвета от 27 ноември 2001 година за асоцииране на отвъдморските страни и територии към Европейската общност³ има отношение към разрешаването на този вид спорове. Настоящите дела обаче се различават от делото Prunus и Polonium по това, че Нидерландските Антили (наричани по-нататък „ОСТ на държавата членка“) принадлежат на Нидерландия, а в делото Prunus и Polonium става въпрос за движение на капитали между Франция и Британските Вирджински острови.

II – Национална конституционна и правна уредба, факти, производство и преюдициални въпроси

A – Конституционни аспекти

7. През 2005 и 2006 г., когато се осъществяват фактите по главното производство, Кралство Нидерландия се състои от три образувания, всяко от които има своя конституция и собствени институции. Това са Нидерландия (по-рано съставена от Нидерландия и Нова Гвинея), Нидерландските Антили и Аруба⁴.

8. Конституционните взаимоотношения между тези три образувания са уредени в „Statuut voor het koninkrijk der Nederlanden“ (измененият Статут на Кралство Нидерландия) от 1954 г.⁵ Решенията по въпросите от значение за Кралството се вземат от Министерския съвет на Кралството (De raad van ministers van het Koninkrijk), в който до 10 октомври 2010 г. влизат членовете на Министерския съвет на Нидерландия и пълномощните министри съответно на Нидерландските Антили и Аруба⁶.

9. В допълнение към въпросите, които съгласно Статута на Кралството са от неговата компетентност, съгласно член 38 от този акт може да се приема консенсуално законодателство по други въпроси.

2 — Решение от 5 май 2011 г. (С-384/09, Сборник, стр. I-3319).

3 — ОВ L 314, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 25, стр. 74 (наричано по-нататък „Решение за ОСТ“). Следва да се отбележи, че Решението за ОСТ е отменено с член 98 от Решение на Съвета 2013/755/ЕС от 25 ноември 2013 година за асоцииране на отвъдморските страни и територии към Европейския съюз („Решение за отвъдморско асоцииране“) (ОВ 2013 L 344 стр. 1). Решение на Съвета 2013/755/ЕС влиза в сила на 1 януари 2014 г. Ето защо *ratione temporis* настоящият случай се урежда от Решение 2001/822/ЕО.

4 — Вж. точка 26 от заключението на генералния адвокат Tizzano по дело Испания/Обединено кралство (С-145/04) и Решение по дело Eman и Sevinger (С-300/04, Сборник, стр. I-7917), както и лекцията му, озаглавена „Constitutional arrangements in the Kingdom of the Netherlands“.

5 — Бюлетин за законите и указите, 1954 г., № 503, изменен със Закон на Кралството от 7 септември 1998 г. (Бюлетин за законите и указите, 1998 г., № 579) (Rijkswet van 28 oktober 1954 (Stb. 503; PB 121) houdende aanvaarding van een Statuut voor het Koninkrijk der Nederlanden, zoals gewijzigd bij de rijkswet van 7 september 1998 (Stb. 579; PB 1999, 22).

6 — Нидерландските Антили са разделени на 10 октомври 2010 г. на две нови държави — Кюрасао и Сен Мартен, а островите Бонер, Саба и Синт Еустахиус преминават под прякото управление на Нидерландия.

Б – Правна уредба

10. Данъчните отношения между трите образувания се уреждат от *Belastingregeling voor het Koninkrijk* (правилата за данъчно облагане в Кралство Нидерландия, наричани по-нататък „BRK“), които представляват консенсуално законодателство, съгласувано от Министерския съвет на Кралството и след това влязло в сила по обичайната законодателна процедура в Кралство Нидерландия. Всяко от трите държавни образувания на Кралство Нидерландия упражнява собствени правомощия за данъчно облагане в определените от BRK рамки.

11. До 1 януари 2002 г., включително през периода след 1993 г., съгласно член 11, параграф 3 от BRK за платимите на дружество, установено на Нидерландските Антили, дивиденди, които се дължат от установено в Нидерландия дружество, се прилага ставка на данъка при източника в размер на 7,5 % или 5 %. Съгласно членове 8A, 8B, 14 и 14A (предишна редакция) от местния *Landsverordening op de winstbelasting* (Закон за данъка върху печалбата) на Нидерландските Антили обаче се начислява данък върху печалбата с минимална ставка в размер на 2,4—3 % или с максимална ставка в размер на 5,5 %. Ако не се вземе предвид практиката на данъчните органи в Нидерландските Антили при данъчното облагане на печалбата, общата данъчна тежест при разпределянето на дивиденди за участията в дружества възлиза на около 10 %⁷. Следва да се добави, че дивидентите, изплащани на дружества, местни лица в Нидерландия, са освободени от данък съгласно *Wet op de dividendbelasting 1965* (Закон от 1965 г. за данъка върху дивидентите).

12. Член 11, параграф 3 от BRK обаче е изменен от 1 януари 2002 г. От този момент дивидентите от участия в дружества, разпределени от Нидерландия на дружество, установено в Нидерландските Антили, се облагат с нов размер на данък при източника от 8,3%. Също така от 2002 г. дивидентите от участия (25 % от емитираните акции или дялове в дружествения капитал) в установени в Нидерландия дъщерни дружества са изцяло освободени от данък върху печалбата в Нидерландските Антили. Така ефективната данъчна тежест върху дивиденди от участия в дружества от този момент съответства на данък при източника в размер на 8,3 %.

В – Фактически обстоятелства и спорът в главното производство

13. X BV е учредено по нидерландското право и е със седалище в Нидерландия. То упражнява дейност в областта на международния морски превоз на товари. Всички дялове в капитала на X BV са собственост на *Stichting A*. Издадените удостоверения за дяловете в капитала се държат от B NV, чието седалище е на Нидерландските Антили. На 27 юни 2005 г. X BV разпределя дивиденди, но съгласно член 11, параграф 3 от BRK за тях е удържан данък върху дивидентите в размер на 8,3 %.

14. *Hollandsch-Amerikaansche Beleggingsmaatschappij Holland-American Investment Corporation NV* (наричано по-нататък „НАИС“)⁸ е акционерно дружество, учредено по нидерландското право, чийто едноличен акционер е *TBG Holding NV*, дружество, учредено по правото на Нидерландските Антили. На 1 септември 2006 г. НАИС разпределя дивидент за TBG, но съгласно член 11, параграф 3 от BRK за него е удържан данък върху дивидентите в размер на 8,3 %.

7 — В резултат на прилагането на данъчния режим на индивидуална основа е било възможно в периода преди 1 януари 2002 г. — в това число 1993 г. — размерът на действително дължимите данъци върху разпределени от установено в Нидерландия дъщерно дружество дивиденди, получени от установено в Нидерландските Антили дружество, да е значително по-нисък от 8,3 %.

8 — Според материалите по делото през 2009 г. *TBG Holding NV* се премества от Кюрасао в Малта и е преобразувано в *TBG Limited*, дружество с ограничена отговорност по малтийското законодателство. Впоследствие НАИС се слива с последното и прекратява юридическото си съществуване. В резултат на това *TBG Limited* поема претенциите на *TBG BV* и НАИС по отношение на платения данък при източника.

15. TBG Limited и X BV оспорват заплащането на този данък върху дивидентите и искат той да им бъде възстановен. Компетентният данъчен орган в Нидерландия отхвърля исканията им. Те подават жалби до Rechtbank te Haarlem (Районен съд Харлем), който ги обявява за неоснователни.

16. Вследствие на това те подават жалби до Gerechtshof te Amsterdam (Апелативен съд Амстердам), който обаче потвърждава решенията на Rechtbank. Gerechtshof е на мнение, че член 56 ЕО не се прилага в общия смисъл за ОСТ. Освен това в светлината на Решението за ОСТ, от гледна точка на Европейската общност, връзката между Нидерландия и Нидерландските Антили следва да се определи като „вътрешно положение“. Поради това спорът се урежда изключително от правото на Нидерландия.

17. Подадени са нови жалби пред Hoge Raad, който решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1. За целите на прилагането на член 56 ЕО (понастоящем член 63 ДФЕС) може ли ОСТ на дадена държава членка да се разглеждат като трети страни, така че в рамките на движението на капитали между държава членка и нейните ОСТ да е възможно позоваване на член 56 ЕО?
- 2а) При утвърдителен отговор на първия въпрос, следва ли в настоящия случай — в който удържаният при източника данък върху дивидентите от участия в дружества, разпределени от дъщерно дружество със седалище в Нидерландия на неговото холдингово дружество със седалище на Нидерландските Антили, е увеличен от 1 януари 2002 г. в сравнение с приложимия през 1993 г. данък от 7,5 % или 5 %, на 8,3 % — да се вземе предвид единствено увеличението на нидерландския данък при източника, за да се определи дали е налице увеличение [на данъчната тежест] за целите на прилагането на член 57, параграф 1 ЕО (понастоящем член 64, параграф 1 ДФЕС), или също така следва да се вземе предвид и обстоятелството, че във връзка с увеличението на нидерландския данък при източника и считано от 1 януари 2002 г., държавните органи на Нидерландските Антили освобождават от данък разпределените от дъщерни дружества със седалище в Нидерландия дивиденти от участия в дружества, при положение че тези дивиденти са били разглеждани преди като част от облагаемата печалба и са били облагани с данък в размер на 2,4—3 % или в размер на 5 %?
- 2б) Ако следва да се вземе предвид също и намаляването на данъчната тежест в Нидерландските Антили в резултат на въвеждането на споменатото във въпроса по точка 2, буква а) освобождаване от данък върху дивидентите от участия в дружества, необходимо ли е да се вземат предвид освен това и правилата за прилагане на данъчния режим в Нидерландските Антили — в настоящия случай практика на данъчните органи в Нидерландските Антили — като в резултат на тази практика е възможно в периода преди 1 януари 2002 г., а и още през 1993 г., размерът на действително дължимите данъци върху разпределени от дъщерно дружество със седалище в Нидерландия дивиденти да е бил значително по-нисък от 8,3 %“.

18. На 27 февруари 2012 г. дела C-24/12 и C-27/12 са съединени с определение на председателя на Съда. Писмени становища представят TBG Limited, нидерландското правителство, правителството на Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия и Комисията. Всички те вземат участие в проведеното на 23 октомври 2013 г. съдебно заседание.

III – Предварителни бележки

19. В началото е важно да се отбележи, че релевантните факти по главното дело се осъществяват преди влизането в сила на Договора от Лисабон. Най-важните дати, на които е удържан данъкът върху дивидентите, са 27 юни 2005 г. при X BV и 1 септември 2006 г. при НАИТВG Limited, докато Договорът от Лисабон влиза в сила на 1 декември 2009 г. Следователно са приложими разпоредбите на Договора за ЕО, а не тези на ДФЕС.

20. Макар да не изглежда от съществена важност, що се отнася до свободното движение на капитали, Договорът от Лисабон в определена степен променя разпоредбите относно обхвата на прилагане на Договорите.

21. Държавите членки, към които „се прилагат [Договорите]“, понастоящем са посочени в член 52, параграф 1 ДЕС, докато преди това те са изброени в член 299, параграф 1 ЕО⁹. Преди член 52, параграф 1, ДЕС не е съдържал разпоредби за териториална приложимост. Поради тази причина е имало неяснота доколко разпоредбите относно общата външна политика и политика на сигурност и полицейското и съдебно сътрудничество по наказателноправни въпроси, съгласно член 29 от Виенската конвенция за правото на договорите¹⁰, са приложими на цялата територия на държавите членки, или ДЕС обхваща само териториите, за които е приложим Договорът за ЕО в съответствие с член 299 ЕО¹¹.

22. Член 52, параграф 1 ДЕС включва, разбира се, „Кралство Нидерландия“. В член 355 ДФЕС се съдържат подробни правила, уреждащи териториалния обхват на Договорите, съответстващи на предишните член 299, параграф 2, първа алинея, ЕО и член 299, параграфи 3—6 ЕО. Макар да са част от Кралство Нидерландия, Нидерландските Антили са изключени от териториалното приложно поле на Договорите.

23. Това следва от член 299, параграф 3 ЕО, понастоящем член 355 ДФЕС и приложение II към двата Договора. Приложение II към Договора за ЕО, озаглавено „Отвъдморски страни и територии, спрямо които се прилагат разпоредбите на част IV от Договора“ включва Нидерландските Антили. Посредством „Протокол относно прилагането на Договора за създаване на Европейската икономическа общност по отношение на неевропейските части на Кралство Нидерландия“ от 25 март 1957 г. правителството на Кралство Нидерландия ратифицира Договора от името на Кралството само за Европа и нидерландска Нова Гвинея¹².

24. В съответствие с член 182 ЕО (понастоящем член 198 ДФЕС) целта на асоциирането е да съдейства за икономическото и социалното развитие на ОСТ и да се установят тесни икономически връзки между тях и Общността като цяло. В член 183, параграф 1 ЕО (понастоящем член 199 ДФЕС) се посочва, че държавите членки следва да прилагат при търговията си с ОСТ същото третиране, което си предоставят една на друга в съответствие с Договора.

25. Съветът приема няколко решения в съответствие с член 187 ЕО (понастоящем член 203 ДФЕС), с които се определят редът, условията и процедурата за асоцииране на ОСТ към Общността. Решението за ОСТ, упоменато в точка 6 от настоящото заключение, е актът от тази поредица, приложим *ratione temporis* към настоящия спор.

9 — Понастоящем отменен.

10 — Сключена във Виена на 23 май 1969 г. Влязла в сила на 27 януари 1980 г., United Nations Treaty Series, том 1155, стр. 331.

11 — Първото тълкуване се подкрепя от финландското правителство при преговорите му за присъединяване, докато например Stapper (вж. Stapper, V. Europäische Mikrostaaten und Autonome Territorien im Rahmen im der EG, Nomos Verlag, Baden-Baden 1999, 17—18) подкрепя второто тълкуване.

12 — Решение от 28 януари 1999 г. по дело Van der Kooy (C-181/97, Recueil, стр. I-483, точка 4).

26. Следователно, независимо от статута на Нидерландските Антили по нидерландското конституционно право или по международното публично право, от гледна точка на правото на ЕС Нидерландските Антили не са част от Европейската икономическа общност от самото начало и понастоящем не са част от Европейския съюз.

27. Освен ако не е изрично предвидено, общите разпоредби на Договора за ЕС и ДФЕС не се прилагат за ОСТ¹³, които очевидно включват и Нидерландските Антили. Съдът вече е постановил, че „[с]ледователно ОСТ се ползват от разпоредбите на правото на Съюза по начин, аналогичен на държавите членки, само когато такова приравняване на ОСТ с държавите членки е *изрично* предвидено в правото на Съюза“¹⁴. Това е отправната точка, от която може да се преценява дали Нидерландските Антили са трета страна по смисъла на член 56 ЕО.

28. Освен това, макар Съдът още да не се е произнасял дали движението на капитали от държава членка към някоя от нейните ОСТ попада в приложното поле на член 56, параграф 1 ЕО, Съдът се е произнасял по тълкуване на Решението за ОСТ в контекста на други отношения между Нидерландия и Нидерландските Антили¹⁵. Следователно няма а priori причина спор, по който страна е ОСТ на държава членка, да бъде различен от спор между държава членка и всяка друга ОСТ.

29. Два примера илюстрират тази теза. В единия случай Съдът постановява, че придвижването на плавателен съд от Нидерландските Антили до Нидерландия трябва да се счита за въвеждане в Общността за целите на член 6, параграф 1 от Шеста директива за ДДС¹⁶. В другия случай е постановено, че разпоредбите на глава III от Директива 92/46/ЕИО на Съвета от 16 юни 1992 г. относно определяне на здравните правила за производството и пускането на пазара на сурово мляко, термично обработено мляко и продукти на млечна основа¹⁷, в която се определят и здравните правила за вноса на мляко и млечни продукти от трети страни, трябва да се тълкуват като приложими към пускането на пазара на Общността на такива продукти от ОСТ, като например Нидерландските Антили¹⁸.

30. По този начин отношенията между Нидерландия и Нидерландските Антили се ръководят най-вече от специалната уредба за асоциирането в част четвърта на Договора за ЕО, съгласно член 299, параграф 3 ЕО, тъй като Нидерландските Антили са включени в приложение II¹⁹. Това означава, че Решението за ОСТ и всички разпоредби на Договорите, които имат отношение към тълкуването му, уреждат отношенията между Нидерландските Антили и Европейския съюз като цяло²⁰, дори и когато възникне спор между тях и Нидерландия.

13 — Решение от 12 февруари 1992 г. по дело Leplat (C-60/90, Recueil, стр. I-643, точка 10), Решение по дело Van der Kooy (C-181/97, Recueil, стр. I-483, точка 37).

14 — Решение по дело Prunus и Polonium, точка 29. Курсивът е мой.

15 — Вж. Решение от 21 септември 1999 г. по дело DADI и Douane-Agenten (C-106/97, Recueil, стр. I-5983) и Решение по дело Van der Kooy.

16 — Решение по дело Van der Kooy, посочено по-горе, точка 42.

17 — ОВ L 268, стр. 1.

18 — Решение по дело DADI и Douane-Agenten, посочено по-горе, точка 46.

19 — Първоначално Нидерландските Антили не са в списъка на неевропейските страни и територии, които държавите членки се споразумяват да асоциират с Общността. Те са включени със Споразумение 64/533/ЕИО от 13 ноември 1962 година за изменение на Договора за създаване на Европейска икономическа общност, за да станат отношенията, описани в Част IV от Договора, приложими към Нидерландските Антили (ОВ 150, 1964 г., стр. 2414). Вж. Решение по дело DADI и Douane-Agenten, посочено по-горе, точка 13.

20 — Вж. точки 33—35 от заключението на генералния адвокат Cruz Villalón по дело Prunus и Polonium, посочено по-горе.

31. Както вече споменах обаче, общите разпоредби на Договорите не се прилагат по отношение на ОСТ²¹, без да е изрично предвидено, но това не изключва прилагането на правилата за свободно движение на капитали към Нидерландските Антили. Това е така, защото съгласно член 56 ЕО ограниченията върху движението на капитали са забранени не само между държавите членки, но и между „държавите членки и трети страни“.

IV – Анализ

A – Отговорът на първия въпрос

32. Първият въпрос е свързан с движението на капитали между държава членка и нейната ОСТ. Отговорът трябва да се даде най-вече въз основа на тълкуване на Решението за ОСТ, с което се въвежда специалният режим на ЕС, изискван както от Договора за ЕО, така и от ДФЕС и приложим към всички ОСТ. Следователно Решението за ОСТ е *lex specialis*, който следва да има предимство пред всяка евентуална конкурентна разпоредба от правото на ЕС. Както посочва обаче генералният адвокат Cruz Villalón в дело Prunus и Polonium, оттук не следва, че това е единственият източник на правото, на който Съдът може да се основе, все едно Решението за ОСТ и част IV от Договора за ЕО съществуват в своеобразен правен вакуум. Следва да бъдат взети под внимание и разпоредбите на Договорите, които имат отношение и към двете, а в по-широк смисъл — към разрешаването на спора²².

33. На второ място, трябва да се приеме, че както посочва генералният адвокат Cruz Villalón в дело Prunus и Polonium, Съдът в някои случаи третира ОСТ като трети страни, а в други — като обикновени територии на държавите членки по член 299, параграф 1 ЕО²³. По този начин, макар в две становища относно международни споразумения Съдът да е постановил, че ОСТ са извън обхвата на правото на Европейския съюз и поради това „по отношение на Общността са в същото положение, в което се намират и държави, които не са членки“²⁴, необходимо е да се обмисли кой от двата подхода е по-подходящ за тълкуването на клаузата за „трети страни“ в член 56, параграф 1 ЕО.

34. Тук, разбира се, не трябва да се забравя, че класирането на ОСТ на държава членка като трета страна ще доведе до *приложимост* на член 56, параграф 1 от Договора за ЕО, а не, какъвто е случаят с другите основни свободи, до *изключването* му от обхвата на свободата. Ако Съдът обаче стигне до извода, че от гледна точка на правото на ЕС отношенията между Нидерландия и Нидерландските Антили са чисто вътрешно положение, тогава разглежданото дело би останало извън обхвата на Договора и оттам извън всички основни свободи²⁵.

35. Отбелязвам също, че последната част от съображение 6 от Решението за ОСТ гласи, че ОСТ „трябва да съблюдават задълженията, наложени на трети страни по отношение на търговия, по-специално правила за произход, здравни стандарти и стандарти за здраве на растенията и защитните мерки“²⁶. Това съответства на заключението на генералния адвокат Cruz Villalón по

21 — Решение по дело Van der Kooy, посочено по-горе, точка 37; Решение по дело Leplat, посочено по-горе, точка 10.

22 — Вж. точки 33—35 от заключението на генералния адвокат Cruz Villalón по дело Prunus и Polonium, посочено по-горе.

23 — В точки 36—38 от заключението му по дело Prunus и Polonium. В точки 37 и 38 генералният адвокат отбелязва, че в Решение от 12 декември 1990 г. по съединени дела Kaefeg и Procacci (C-100/89 и C-101/89, Recueil, стр. I-4647), Решение от 12 септември 2006 г. по дело Eman и Servinger (C-300/04, Recueil, стр. I-8055) и Решение от 7 септември 2006 г. по дело N (C-470/04, Recueil, стр. I-7409) Съдът възприема подход, при който съответните ОСТ се третират като част от Европейския съюз, докато в дела Van der Kooy, DADI и Douane-Agenten, посочени по-горе, Становище от 4 октомври 1979 г. (1/78, Recueil, стр. 2871) и Становище от 15 ноември 1994 г. (1/94, Recueil, стр. I-5267) Съдът приема, че ОСТ се третират като трета страна.

24 — Становища, посочени по-горе, 1/78 (точка 61) и 1/94 (точка 17).

25 — Има обаче обстоятелства, при които спорове по чисто вътрешни положения могат да бъдат допуснати пред Съда. Вж. например Решение от 8 май 2013 г. по съединени дела Libert и др. (C-197/11 и C-203/11, точки 32—36).

26 — Вж. също дело Решение по дело DADI и Douane-Agenten, посочено по-горе.

дело Prunus и Polonium, че „когато правото мълчи“, т.е. когато в Решението за ОСТ няма специално правило, което да урежда съответния случай „предвидена в Договора обща свобода, която по много специфичен начин се прилага за всички трети страни без изключение, трябва да се прилага и за ОСТ“²⁷.

36. Поради това отговорът на първия въпрос трябва да се търси най-вече въз основа на Решението за ОСТ като *lex specialis*. По мое мнение обаче Обединеното кралство погрешно твърди, че разглежданият случай се урежда от член 47, параграф 1, буква б) от Решението за ОСТ и че следователно е приложима клаузата за данъчно освобождаване по член 55 от Решението за ОСТ²⁸.

37. Според мен член 47, параграф 1, буква б) от Решението за ОСТ има за цел най-вече, макар и не само, защита и насърчаване на инвестициите в ОСТ от държавите членки, а не обратното. Това е единственото тълкуване, което е в съответствие с целите на политиката, заложили в членове 182 и 183 ЕО, и по-конкретно насърчаването на икономическото и социалното развитие на ОСТ. В подкрепа на това тълкуване е също законодателната история на член 47, параграф 1, буква б) от самото Решение за ОСТ²⁹. Заедно с насърчаването на инвестициите от Европейския съюз в ОСТ, член 47 от Решението за ОСТ закриля и връщането на дохода, получен от тях.

38. Като се има предвид, че в член 1, параграф 1 от Решението за ОСТ се заявява намерение за установяване на тесни икономически връзки между ОСТ и Общността като цяло и че Европейският съюз едностранно е либерализирал движението на капитали от и към трети страни, би било немислимо Европейският съюз да си запази правото да прилага към ОСТ *по-малко благоприятен* режим в това отношение, отколкото прилага към трети страни, които нямат никакви специални връзки с Европейския съюз. По тази причина и въпреки факта, че формулировката на член 47 от Решението за ОСТ не прави разграничение между задълженията на Общността, държавите членки и ОСТ, единственото обосновано тълкуване на обхвата на тази разпоредба е, че тя определя *стандарта на либерализация*, към който ОСТ трябва да се придържат по отношение на Европейския съюз и неговите държави членки.

39. По този начин органите в Нидерландските Антили са обвързани от член 47 от Решението за ОСТ по отношение на входящите инвестиции от държавите членки. Те трябва да прилагат посочения член и по отношение на изходящото движение на капитали, като например при плащанията на дивиденди към държави — членки на ЕС, като последното е още един, макар и по-маловажен аспект от установяването на по-тесни икономически връзки.

27 — В точка 57 от заключението му по дело Prunus и Polonium.

28 — В член 47, параграф 1 от Решението за ОСТ, озаглавен „Текущи плащания и движение на капитали“, е предвидено следното:

„1. Без да се засяга действието на параграф 2:

а) властите на държавите членки и ОСТ няма да налагат ограничения върху плащания в свободно конвертируема валута по текущата сметка на платежния баланс между жители на Общността и ОСТ;

б) по отношение на сделки по капиталовата сметка на платежния баланс държавите членки и властите на ОСТ няма да налагат ограничения върху свободното движение на капитали за преки инвестиции в дружества, образувани в съответствие със законите на приемащата държава членка, страна или територия, и гарантите, че активите, придобити от такива инвестиции и други печалби, произтичащи от тях, могат да се реализират и репатрират“.

В член 55 от Решението за ОСТ, озаглавен „Клауза за данъчно освобождаване“, се предвижда следното

„1. Без да се накърняват разпоредбите на член 56, статутът на най-облагодетелствана нация, предоставян в съответствие с разпоредбите на настоящото решение, не се прилага по отношение на данъчни облекчения, които държавите членки и властите на ОСТ предоставят или могат да предоставят в бъдеще въз основа на споразумения за избягване на двойно данъчно облагане или друг данъчен режим или местното действащо фискално законодателство.

2. Нищо в настоящото решение не може да се тълкува по начин, който възпрепятства приемането или изпълнението на мерки, предвидени с цел предотвратяване избягването или измамата с данъци, съгласно данъчните разпоредби на споразумения за избягване на двойно данъчно облагане или друг данъчен режим или местното действащо фискално законодателство.

3. Нищо в настоящото решение не може да се тълкува по начин, който възпрепятства компетентните власти да разграничават в изпълнение на съответните разпоредби на фискалното си законодателство между данъкоплатци, които не са в идентична ситуация, по-специално по отношение на местожителството си или по отношение на мястото, където е инвестиран капиталът им“.

29 — Вж. по-конкретно точка 50 от заключението на генералния адвокат Cruz Villalón по дело Prunus и Polonium, посочено по-горе.

40. Подобна логика трябва да бъде приложена при клаузата за данъчно освобождаване по член 55 от Решението за ОСТ. Тук също тълкуването следва да се основава на предпоставката, че Европейският съюз не възнамерява да прилага към ОСТ по-малко благоприятен режим, отколкото предоставя на трети страни в общия случай³⁰. Следователно от правилното тълкуване на член 55, параграфи 2 и 3 от Решението за ОСТ следва, че целта им е да определят стандарта на либерализация, който ОСТ трябва да предоставят на инвеститорите от гледна точка на данъчно облагане на входящите и изходящите плащания и капиталовите потоци от и към държавите — членки на ЕС.

41. По този начин, след като бъде установено, че конкретни разпоредби от Решението за ОСТ не са приложими към даден случай, е необходимо да се определи, предвид целите на част четвърта от Договора за ЕО, дали е уместно позоваване на разпоредба от Договора, която се отнася до трети страни³¹, макар да става дума за ОСТ на държава членка. По мое мнение отговорът следва да бъде утвърдителен. Поради специалните връзки на асоцииране между Европейския съюз и ОСТ разпоредбите на Договора, които имат отношение към тези връзки, трябва да бъдат тълкувани в полза на ОСТ, а не обратното.

42. Нещо повече, както беше посочено от Комисията в съдебното заседание, въвеждането на изключения за отношенията между държава членка и нейна ОСТ би довело до нарушения във вътрешния пазар на ЕС. Това е така, защото такава държава членка няма да бъде задължена да спазва спрямо своята ОСТ същите правила както другите държави членки.

43. Бих добавил, че този довод се подкрепя от Решение по дело *Prunus* и *Polonium*, в което Съдът подхожда към спора, като отбелязва, че „трябва да се определи най-напред дали ОСТ, за целите на прилагането на разпоредбите на Договора, свързани със свободното движение на капитали, трябва да се приравнят на държави членки или на трети държави“³². С други думи, няма значение факта, че в дело *Prunus* и *Polonium* става дума за движение на капитали между Франция и ОСТ на Обединеното кралство, а именно Британските Вирджински острови.

44. Освен това по мое мнение териториалният обхват на прилагане на правото на ЕС в общия случай е правен въпрос, отделен от въпроса за обхвата на отделните разпоредби на правото на ЕС, особено когато последните съдържат специфични клаузи, които се прилагат за дейности на трети страни.

45. Както вече споменах, териториите, в които правото на ЕС е „действащо“ право, са уточнени в член 299, параграфи 1 и 2 ЕО. Това обаче не означава, че някоя отделна разпоредба на правото на ЕС, която по естеството си би могла да има определени извънтериториални последици, е неприложима към ОСТ. Класическият пример за това е разгледаното в решение от 27 септември 1988 г. по дело *Ahlström Osakeyhtiö* и др./Комисия (89/85, 104/85, 114/85, 116/85, 117/85 и 125/85 — 129/85)³³ антиконкурентно поведение, допуснато извън Европейския съюз, но това може да се случи винаги, когато уреденият от правото на ЕС въпрос по необходимост включва поведение или правоотношения извън границите на Европейския съюз³⁴.

30 — Независимо от възможността за дерогация от принципа за най-облагодетелствана нация по данъчни въпроси в контекста на двустранните данъчни спогодби, както е предвидено в първия абзац на посочения член 55 от Решението за ОСТ.

31 — Вж. точка 54 от заключението на генералния адвокат Villalón по дело *Prunus* и *Polonium*, посочено по-горе.

32 — Решение по дело *Prunus* и *Polonium*, посочено по-горе, точка 28.

33 — *Rescueil*, стр. I-5193.

34 — Вж. например въпросите, разгледани в заключението ми от 25 юни 2013 г. по дело *Google Spain* и *Google* (C-131/12).

46. По този начин по отношение на основните свободи чисто вътрешни положения възникват, когато съгласно правото на ЕС, което урежда въпроса, няма релевантно географско разделение между две части на държава членка. Такъв е случаят например с движението на капитали между Англия и Шотландия³⁵. От друга страна, и като друг пример, движението на стоки между държава членка и нейна територия извън митническата и/или данъчна територия на ЕС от гледна точка на свободното движение на стоки не са чисто вътрешни положения, тъй като е налице географско разделение, определено от правото на ЕС.

47. Накрая бих искал да посоча, че положението, разгледано от Съда по дело *Eman и Sevinger*, е различно от това по настоящите дела. В дело *Eman и Sevinger* става въпрос за обхвата на правата на гражданите на ЕС, част от достиженията на правото на Общността, но чието териториално приложение не е ограничено — било то в Договорите за ЕС или другаде³⁶. Например няма изрична разпоредба, задължаваща държавите членки да лишават своите граждани, пребиваващи в ОСТ, от прилагането на правната уредба на гражданството на ЕС и произтичащите от това права и задължения. Съдът постановява, че „лицата, които са граждани на държава членка и пребивават или живеят на територия, която е ОСТ, посочена в член 299, параграф 3 ЕО, могат да се позовават на правата, предоставени на гражданите на Съюза в част втора на Договора“³⁷.

48. Следователно движението на капитали между Нидерландия и Нидерландските Антили, с други думи, две територии с различен статут от гледна точка на приложимостта на правото на ЕС, не е чисто вътрешно положение. Поради това е приложим член 56, параграф 1 ЕО и по отношение на Нидерландия Нидерландските Антили следва да се разглеждат като намиращи се в същото положение като третите страни.

Б – Отговорът на втория въпрос

– Предварителни бележки

49. Въпроси 2а) и 2б) се отнасят до факторите, които запитващата юрисдикция трябва да вземе под внимание, когато решава дали т.нар. клауза „standstill“ по член 57 ЕО се прилага за запазване на предполагаемо незаконосъобразно ограничение върху свободното движение на капитали. За да се определи дали на 31 декември 1993 г. е съществувало ограничение, следва ли запитващата национална юрисдикция да вземе предвид единствено увеличението на въпросния нидерландски данък при източника, или националната юрисдикция трябва да разгледа едновременното освобождаване от данък, предоставено от Нидерландските Антили (въпрос 2а)? Ако отговорът на този въпрос е утвърдителен, следва ли да бъдат взети предвид и правилата за прилагане на данъчния режим в Нидерландските Антили, отразени в практиката на данъчните органи в Нидерландските Антили (въпрос 2б)?

50. В самото начало посочвам, че според запитващата юрисдикция от законодателната история на ВРК става ясно, че целта на изменението от 2002 г. е била Нидерландските Антили да се разделят с репутацията на „данъчен рай“ и да се запази вече съществуващата ефективна данъчна тежест върху изплащани от Нидерландия в Нидерландските Антили дивиденди от участия в дружества.

35 — В Решение от 1 април 2008 г. по дело *Gouvernement de la Communauté française и Gouvernement wallon* (C-212/06, Сборник, стр. I-1683, точки 37 и 38), Съдът постановява, че изключването от схема за осигуряване за грижи на белгийските граждани, упражняващи професионална дейност на територията на нидерландската езикова област или на територията на двуезичната област Брюксел-столица, но пребиваващи във френската или немската езикова област, които никога не са упражнили свободата да се придвижват във вътрешността на Европейската общност, е чисто вътрешно положение и извън обхвата на правото на ЕС.

36 — *Ziller, J. The European Union and the Territorial Scope of European Territories.* — 38 *Victoria University of Wellington Law Review.* 2007, No. 51, 56—57.

37 — Решение по дело *Eman и Sevinger*, посочено по-горе, точка 29.

51. Освен това отбелязвам, че не е отправян въпрос дали клаузата „standstill“ по член 57 ЕО всъщност запазва нидерландския данък при източника, който е предмет на главното производство. Въпроси 2а) и 2б) се отнасят само до определяне на релевантните източници на правото, на които националната юрисдикция следва да се позове, когато извършва тази преценка.

– Релевантност на законодателството на Нидерландските Антили

52. Както е видно от акта за преюдициално запитване, ВРК координира упражняването на правомощията за данъчно облагане между двете отделни данъчни територии, а именно Нидерландия и Нидерландските Антили, и определя равнището на ефективните данъчни ставки върху трансграничните дивиденди, разпределени от първата към втората. В това отношение ролята на ВРК е аналогична на двустранна данъчна спогодба, макар да е консенсуален акт, приет от държава членка в сътрудничество с нейната ОСТ.

53. Поради тази причина за разрешаването на спора относима изглежда практиката на Съда по двустранните данъчни спогодби. В този контекст Съдът постановява, че „държавите членки трябва да определят дали и в каква степен трябва да бъде избегнато икономическото двойно данъчно облагане на разпределената печалба и за тази цел да въведат, едностранно или посредством спогодби, сключени с други държави членки, механизми за избягване или намаляване на това икономическо двойно данъчно облагане. Само по себе си обаче това обстоятелство не им позволява да прилагат мерки, които противоречат на свободите на движение“³⁸.

54. От тази съдебна практика е видно, че националната запитваща юрисдикция би могла да вземе предвид както ВРК, така и съответните мерки в Нидерландските Антили, за да реши дали съществува ограничение и дали са изпълнени изискванията за прилагане на клаузата „standstill“. Това е така, защото ВРК и съответните данъчни облекчения в Нидерландските Антили съставляват взаимно съгласувана и правнообвързваща рамка.

– Релевантност на практиката на данъчните органи на Нидерландските Антили

55. Що се отнася до въпрос 2б) и относимостта на практиката на данъчните органи в Нидерландските Антили за преценката по член 57 ЕО, припомням, че Съдът е приел, че ако „разпоредбата по същество е идентична с предходното законодателство или само намалява или премахва съществуваща в предходното законодателство пречка за упражняване на общностни права и свободи, тя се ползва с дерогацията [по член 57 ЕО]. За разлика от това обаче законодателство, основано на логика, различна от тази на предходната правна уредба, което въвежда нови процедури, не може да бъде приравнено на законодателството, действащо към определената в съответния общностен акт дата“³⁹.

56. Освен това може да бъде направена полезна аналогия в контекста на уредбата на ДДС, и по-конкретно относно разходите, за които се допуска приспадане на ДДС, където Съдът приема, че „трябва да се вземат предвид не само законодателните актове в тесен смисъл, но също и административните актове, както и административните практики на публичните органи на съответната държава членка“⁴⁰.

38 — Решение от 8 ноември 2007 г. по дело Amurta (C-379/05, Сборник, стр. I-9569, точка 24). Вж. също точки 49–51 от Решение от 19 януари 2006 г. по дело Bouanich (C-265/04, Recueil, стр. I-923).

39 — Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in the F II (C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 192 и цитираната съдебна практика).

40 — Решение от 11 декември 2008 г. по дело Danfoss и AstraZeneca (C-371/07, Сборник, стр. I-9549, точка 42).

57. Предвид факта, че съгласно практиката на Съда анализът на „подхода“ и „процедурите“ е от решаващо значение, когато се проверява дали клаузата „standstill“ запазва дадено ограничение върху капиталите, според мен при тази преценка практиката на данъчните органи в Нидерландските Антили трябва непременно да бъде взета предвид. По мое мнение отправна точка следва да бъде ефективната данъчна ставка, начислена върху изплащаните на акционерите от Нидерландските Антили дивиденди през 1993 г.⁴¹ Тук е полезно да се припомни, че посочената практика се основава на индивидуални административни решения, които освобождават данъкоплатците от част от корпоративния данък и по този начин понижават ефективната данъчна ставка⁴².

– Допълнителни бележки

58. Както отбелязах по-горе, запитващата юрисдикция търси насоки относно факторите, релевантни за прилагането на член 57 ЕО, а не преценка дали тази разпоредба запазва правото на държава членка или не. При все това, ако Съдът установи, че за да бъде даден полезен отговор на националната юрисдикция, въпросът следва да бъде проучен допълнително, бих желал да направя следните бележки.

59. В сравнение с предходната, новата регулаторна рамка, приета през 2002 г., е основана на различен концептуален подход. По-ранната схема включва съчетание на данъка при източника в Нидерландия и корпоративния данък в Нидерландските Антили, облекчени чрез индивидуални решения на данъчните органи. След 2002 г. данъкът при източника в Нидерландия се прилага заедно с освобождаване от данък в Нидерландските Антили. Националната юрисдикция приема, че този нов подход води до по-високи ефективни данъчни ставки за такъв вид доходи, макар целта на законодателя в Нидерландия да е била запазване на същата ефективна данъчна тежест.

60. Ето защо изглежда, че клаузата „standstill“ по член 57 ЕО не запазва новата система.

61. Накрая бих искал да посоча, че нидерландското правителство предава на правителството на Нидерландските Антили приходите, събрани с нидерландския данък при източника. Нидерландското правителство отбеляза в съдебното заседание, че не би приело такъв вид договореност с произволна трета страна, по силата на която едната договаряща държава събира данъка, но прехвърля всички приходи от него на другата договаряща държава.

62. От този довод следва, че няма въведено от Нидерландия ограничение, тъй като от икономическа гледна точка държавата членка не облага изходящите дивиденди, изплащани на акционерите от Нидерландските Антили, а само събира данъка от името на своята ОСТ и след това го прехвърля в бюджета на Нидерландските Антили. С други думи, от икономическа гледна точка, нидерландският данък при източника следва да се разглежда като данък на Нидерландските Антили. Вследствие на това не би имало разлика в третирането на местните и изходящите дивиденди, тъй като не се събират налози в полза на нидерландския държавен бюджет.

63. По мое мнение не е нито необходимо, нито препоръчително този въпрос да продължи да се разглежда, тъй като той не е повдиган от националната юрисдикция.

41 — Решение от 13 ноември 2012 г. по дело Test Claimants in the F II Group Litigation (C-35/11).

42 — Тук искам да отбележа, че фактическите обстоятелства по делото са различни от разгледаните от Съда по съединени дела Santander Asset Management (C-338/11—C-347/11), по-конкретно констатациите в точка 38, че снизходителната административна практика не би могла да запази едно иначе дискриминационно данъчно законодателство.

V – Заключение

64. Въз основа на изложените съображения предлагам на Съда да отговори на въпросите на Hoge Raad, както следва:

- „1. По смисъла на член 56 ЕО (понастоящем член 63 ДФЕС) отвъдморската страна или територия на дадена държава членка следва да се разглежда като трета страна по отношение на тази държава членка.
- 2а) По смисъла на член 57, параграф 1 ЕО (понастоящем член 64, параграф 1 ДФЕС), когато с данък при източника са обложени дивидентите от участия в дружества, разпределени от дъщерно дружество, установено в държава членка, на неговото холдингово дружество, установено в отвъдморска страна или територия на тази държава членка — която отвъдморска страна или територия обаче е част от самостоятелна данъчна територия — въпросът дали са наложени ограничения, по-големи от приложимите към 31 декември 1993 г., трябва да бъде преценяван, като се вземат предвид релевантните мерки за данъчно облагане както в държавата членка, така и в съответната отвъдморска територия, ако общата данъчна тежест се определя от взаимно обвързващ ги правен акт.
- 2б) При прилагането на член 57 ЕО (понастоящем член 61 ДФЕС) трябва да се вземе предвид и намаляването на данъка, което следва от правилата за прилагане на данъчния режим в отвъдморската територия, когато вследствие на тези правила през 1993 г. размерът на действително дължимия данък върху дивидентите, разпределени от установено в държава членка дъщерно дружество, е бил значително по-нисък от общата данъчна тежест, която е резултат от мерките, въведени след 31 декември 1993 г.“.