



Сборник съдебна практика

Дело C-464/14

SECIL — Companhia Geral de Cal e Cimento SA
срещу
Fazenda Pública

(Преюдициално запитване,
отправено от Tribunal Tributário de Lisboa)

„Преюдициално запитване — Свободно движение на капитали — Членове 63—65 ДФЕС — Споразумение за асоцииране ЕО—Тунис — Членове 31, 34 и 89 — Споразумение за асоцииране ЕО—Ливан — Членове 31, 33 и 85 — Корпоративен данък за юридическите лица — Дивиденди от дружество, установено в държавата членка на дружеството получател — Дивиденди от дружество, установено в трета държава, която е страна по споразумението за асоцииране — Различно третиране — Ограничаване — Обосноваване — Ефективност на данъчния контрол — Възможност за позоваване на член 64 ДФЕС при наличие на споразумения за асоцииране ЕО—Тунис и ЕО—Ливан“

Резюме — Решение на Съда (пети състав) от 24 ноември 2016 г.

1. *Свобода на установяване — Свободно движение на капитали — Приложно поле — Данъчно законодателство — Корпоративен данък — Данъчно облагане на дивидентите — Данъчно третиране на дивиденди, разпределяни от дружество, местно лице за трета страна — Данъчно третиране, основано на национална правна уредба, която няма за цел да се прилага само в случаите, когато получаващото дивидентите дружество упражнява решаващо влияние върху разпределящото дивидентите дружество — Неприложимост на разпоредбите за свободата на установяване — Приложимост на разпоредбите за свободното движение на капитали*

(членове 49 ДФЕС, 63 ДФЕС и 65 ДФЕС)

2. *Свободно движение на капитали и свобода на плащанията — Ограничения — Данъчно законодателство — Корпоративен данък — Данъчно облагане на дивидентите — Национална правна уредба, позволяваща пълно или частично приспадане от дружество, местно лице за държава членка, на дивидентите, разпределени от дружество, местно лице за същата държава членка — Правна уредба, непозволяваща такова приспадане, когато разпределящото дружество е местно лице за трета държава — Недопустимост — Обосноваване — Ефективност на данъчния контрол и борба срещу избягването на данъци — Условия — Преценка от националния съд*

(членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС)

3. *Свободно движение на капитали и свобода на плащанията — Ограничения — Данъчно законодателство — Корпоративен данък — Данъчно облагане на дивидентите — Национална правна уредба, позволяваща пълно или частично приспадане от*

дружество, местно лице за държава членка, на дивидентите, разпределяни от дружество, местно лице за същата държава членка — Правна уредба, непозволяваща такова приспадане, когато разпределящото дружество е местно лице за трета държава — Недопустимост — Обосноваване с борбата срещу избягването на данъци — Липса

(членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС)

4. *Свободно движение на капитали и свобода на плащанията — Ограничения на движението на капитали от и към трети страни — Действащи към 31 декември 1993 г. ограничения за движенията на капитали, които включват преки инвестиции — Понятие за преки инвестиции*

(член 64 ДФЕС)

5. *Свободно движение на капитали и свобода на плащанията — Ограничения на движението на капитали от и към трети страни — Действащи към 31 декември 1993 г. ограничения за движенията на капитали, които включват преки инвестиции — Понятие за ограничение, действащо към 31 декември 1993 г. — Сключване на международно споразумение, което изменя правната уредба, без формално да отмени или измени съществуващата национална правна уредба — Приравняване на въвеждане на нова правна уредба*

(член 64 ДФЕС)

6. *Международни споразумения — Споразумения на Общността — Директен ефект — Условия — Член 34, параграф 1 от Евро-средиземноморското споразумение за асоцииране ЕО—Тунис*

(член 34, параграф 1 от Евро-средиземноморско споразумение за асоцииране ЕО—Тунис)

7. *Международни споразумения — Евро-средиземноморско споразумение за асоцииране ЕО—Тунис — Свободно движение на капитали — Ограничения — Данъчно законодателство — Корпоративен данък — Данъчно облагане на дивидентите — Национална правна уредба, позволяваща пълно или частично приспадане от дружество, местно лице за държава членка, на дивиденти, разпределяни от дружество, местно лице за същата държава членка — Правна уредба, непозволяваща такова приспадане, когато разпределящото дружество е местно лице за трета държава — Недопустимост — Обосноваване — Ефективност на данъчния контрол и борба срещу избягването на данъци — Условия — Преценка от националния съд*

(член 34, параграф 1 и член 89 от Евро-средиземноморско споразумение за асоцииране ЕО—Тунис)

8. *Международни споразумения — Споразумения на Общността — Директен ефект — Условия — Член 31 от Евро-средиземноморското споразумение за асоцииране ЕО—Ливан*

(член 31 от Евро-средиземноморското споразумение за асоцииране ЕО—Ливан)

9. *Международни споразумения — Евро-средиземноморско споразумение за асоцииране ЕО—Ливан — Свободно движение на капитали — Ограничения — Данъчно законодателство — Корпоративен данък — Данъчно облагане на дивидентите — Национална правна уредба, позволяваща пълно или частично приспадане от дружество, местно лице за държава членка, на дивиденти, разпределяни от дружество, местно лице за същата държава членка — Правна уредба, непозволяваща такова*

приспадане, когато разпределящото дружество е местно лице за трета държава — Недопустимост — Обосноваване — Ефективност на данъчния контрол и борба срещу избягването на данъци — Условия — Преценка от националния съд

(членове 31 и 85 от Евро-средиземноморското споразумение за асоцииране ЕО—Ливан)

1. Членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че дружество, установено в държава членка, което получава дивиденди от дружества, установени в трети държави, може да се позове на член 63 ДФЕС, за да оспори данъчното третиране на посочените дивиденди в същата държава членка, основано на правна уредба, която няма за цел да се прилага само в случаите, когато получаващото дивидентите дружество упражнява решаващо влияние върху разпределящото дивидентите дружество.

Всъщност национално законодателство, което може да се прилага единствено по отношение на дяловите участия, позволяващи да се упражнява безспорно влияние върху решенията на дадено дружество и да се определя неговата дейност, попада в приложното поле на отнасящия се до свободата на установяване член 49 ДФЕС.

За сметка на това национални разпоредби, които се прилагат за дялови участия, реализирани единствено с намерение за финансова инвестиция, без намерение да се оказва влияние върху управлението и контрола на предприятието, трябва да се разглеждат изключително с оглед на свободното движение на капитали.

В това отношение правна уредба — която не предвижда какъвто и да било праг на участие в капитала на разпределящото дивидентите дружество в хипотезата на частично приспадане, а определя праг от 10 % от капитала на разпределящото дивидентите дружество или праг от 20 000 000 EUR като стойност на придобиване на дела като условие за възползване от пълното приспадане — се прилага както за дивидентите, получени от дружество, местно лице, въз основа на дялово участие, което му осигурява безспорно влияние върху решенията на разпределящото посочените дивиденди дружество и му позволява да определя дейността му, така и за дивидентите, получени от дялово участие, което не осигурява такава влияние.

По отношение в частност на условията за придобиване на право на пълно приспадане праг от 10 % безспорно способства от приложното поле на данъчното предимство да се изключат онези дялови участия, които са реализирани единствено с намерение за финансова инвестиция, без с това да се цели упражняване на влияние върху управлението и контрола на предприятието, но че сам по себе си такъв праг не прави приспадането приложимо единствено към дяловите участия, позволяващи да се упражнява безспорно влияние върху решенията на дадено дружество и да се определя неговата дейност. Всъщност дялово участие в такъв размер не означава непременно, че неговият титуляр упражнява безспорно влияние върху решенията на дружеството, в което е акционер.

(вж. т. 32, 33, 39, 40, 44 и 72; т. 1 от диспозитива)

2. Членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че правна уредба, съгласно която дружество, местно лице за държава членка, може напълно или частично да приспадне от данъчната си основа дивидентите, които е получило от дружество, местно лице за същата държава членка, но не може да ги приспадне, когато разпределящото дивидентите дружество е местно лице за трета държава, представлява ограничение на движението на капитали между държавите членки и третите държави, което по принцип е забранено от член 63 ДФЕС.

Всъщност посочената разлика в третирането може да разубеди дружествата, местни лица за тази държава членка, да инвестират средства в дружества, установени в трети държави. Тъй като данъчното третиране на доходи от капитали с произход от трети държави е по-неблагоприятно

от това на дивиденди, разпределени от установени в държава членка дружества, акциите на установените в трети държави дружества са по-малко привлекателни за инвеститорите, местни лица за държавата членка, отколкото акциите на дружества със седалище в тази държава членка.

При все това отказът да се допусне пълно или частично приспадане от данъчната основа на получените дивиденди съгласно разпоредба от националното право — предвиждаща, че ползването на такова приспадане е допустимо, при условие че разпределящото дивидентите дружество подлежи на облагане с корпоративен данък, като данъчните органи трябва да могат да проверят дали това е така — може да се обоснове с императивни съображения от общ интерес, изведени от необходимостта да се гарантира ефикасността на данъчния контрол, когато данъчните органи на държавата членка, за която получаващото дивидентите дружество е местно лице, нямат възможност да получат информация от третата държава, за която разпределящото тези дивиденди дружество е местно лице, за да проверят дали е изпълнено условието относно данъчното облагане на последното дружество.

Отказът да се допусне частично приспадане на основание национална правна разпоредба — предвиждаща намаляване на приспадането с 50 %, когато доходите са от печалби, които не са били реално обложени, освен ако бенефициентът е дружество за управление на дружествени дялове — не може обаче да се обоснове с императивни съображения от общ интерес, изведени от необходимостта да се гарантира ефикасността на данъчния контрол, ако посочената разпоредба е приложима в случаи, когато не може да се провери дали разпределящото дивидентите дружество подлежи на облагане в държавата, за която то е местно лице, като запитващата юрисдикция следва да установи дали случаят е такъв.

(вж. т. 50, 66, 70 и 72; т. 1 и 5 от диспозитива)

3. Вж. текста на решението.

(вж. т. 59—62)

4. Вж. текста на решението.

(вж. т. 75—80)

5. Понятието „ограничение, действащо към 31 декември 1993 г.“ предполага, че правната уредба, в която се вписва разглежданото ограничение, от тази дата без прекъсване е част от правния ред на съответната държава членка. Ако това не е така, държава членка би могла във всеки един момент да въведе отново ограничения на движението на капитали към или от трети държави, които са съществували в националния правен ред към 31 декември 1993 г., но които не са били запазени в сила.

Ето защо, разглеждан във връзка с приета през 1988 г. национална правна уредба — съгласно която дружество, местно лице за държава членка, може напълно или частично да приспадне от данъчната си основа получени дивиденди, когато те са му разпределени от дружество, местно за същата държава членка лице, но не и когато разпределящото дивидентите дружество е местно лице за трета държава — член 64, параграф 1 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че щом като не е изменило правната уредба за данъчно третиране на дивидентите с произход от Тунис и Ливан, приемането на нов режим за данъчно третиране на дивидентите не е засегнало квалифицирането като съществуващо ограничение на изключването на възможността за пълно или частично приспадане на дивидентите, платени от установени в тези трети държави дружества.

При все това обаче държава членка се отказва от възможността по член 64, параграф 1 ДФЕС, ако, без формално да отмени или измени съществуващата правна уредба, сключи международно споразумение, като например споразумение за асоцииране, една от разпоредбите с директен ефект на което предвижда либерализиране на определена категория капитали по член 64, параграф 1. Предвид значението му за възможността за позоваване на член 64, параграф 1 ДФЕС такова изменение на правната уредба трябва следователно да се разглежда като равнозначно на въвеждане на нова правна уредба, основана на различна логика от тази на съществуващата правна уредба.

Всъщност либерализиране на движението на капитали, предвидено с международно споразумение, би било изцяло лишено от смисъл, ако в случаите, при които това споразумение не допуска определена правна уредба на държава членка, последната може да продължи да я прилага по силата на член 64, параграф 1 ДФЕС.

(вж. т. 81, 84, 89, 90 и 92; т. 2 и 5 от диспозитива)

6. Член 34, параграф 1 от Евро-средиземноморското споразумение за асоцииране между Европейските общности и техните държави членки, от една страна, и Република Тунис, от друга страна, трябва да се тълкува в смисъл, че има директен ефект в случаите, когато дружество, местно лице за държава членка, получава от дружество, местно лице за Тунис, дивиденди от пряката инвестиция, която е направило в разпределящото дивидентите дружество, може да послужи като основание за оспорване на предвиденото за тези дивиденди в държавата членка данъчно третиране.

Всъщност в тази разпоредба ясно, точно и безусловно се установява задължение за Общността и Република Тунис да осигурят във връзка със сделките по капиталовия баланс, считано от влизане в сила на споразумението, свободно движение на капитали за преки инвестиции в Тунис в дружества, учредени в съответствие с действащото там законодателство, както и за ликвидирани и репатрирани на печалбите от тези инвестиции.

Посочената клауза предвижда задължение за постигане на точно определен резултат, на което правен субект може да се позове пред национална юрисдикция, за да поиска от нея да не приложи разпоредбите, водещи до възпрепятстване на свободното движение на капитали, или да поиска тя да приложи по отношение на него правната уредба, чието неприлагане води до възпрепятстването на свободното движение на капитали, без за тази цел да е необходимо да се приемат допълнителни мерки за прилагане.

Констатацията, че принципът на свободно движение на капитали, предвиден в член 34, параграф 1 от Споразумението ЕО—Тунис по отношение на преките инвестиции в Тунис, може пряко да урежда положението на частноправните субекти, не се оборва от член 34, параграф 2 от същото споразумение.

Всъщност член 34, параграф 2 от споменатото споразумение, който предвижда, че страните провеждат консултации с оглед улесняване и — когато са изпълнени необходимите за това условия — пълно либерализиране на движението на капитали между Общността и Република Тунис, трябва да се тълкува в смисъл, че се отнася до предстоящо либерализиране на движението на капитали, каквото член 34, параграф 1 от същото споразумение не визираща.

Установяването на директен ефект на член 34, параграф 1 от Споразумението ЕО—Тунис освен това не влиза в противоречие с предмета и целта на това споразумение. Всъщност споразумението урежда, както посочва в член 1, параграф 1, асоциирането между Общността и нейните държави членки, от една страна, и Република Тунис, от друга страна. Целта на Споразумението ЕО—Тунис, която, видно по-специално от член 1, параграф 2 от него, е да създаде условия за постепенно либерализиране на движението на капитали, подкрепя

тълкуването, от една страна, че движението на капитали по член 34, параграф 1 от същото споразумение е либерализирано, считано от влизането в сила на това споразумение, а от друга страна, че движението на капитали в други отношения ще бъде постепенно либерализирано в съответствие с член 34, параграф 2 от споменатото споразумение.

При тези условия следва да се приеме, че член 34, параграф 1 от Споразумението ЕО—Тунис има директен ефект и че частноправните субекти могат да се позовават на него пред съда.

Освен това, както гласи самият му текст, член 34, параграф 1 от Споразумението ЕО—Тунис се отнася до сделки по капиталовия баланс и визира преките инвестиции в Тунис в дружества, учредени в съответствие с действащото там законодателство, както и ликвидирането и репатрирането на тези инвестиции и на печалбите от тях.

В приложното поле на посочената клауза следователно попада и случай, при който дружество, местно лице за държава членка, получава дивиденди от дружество, местно лице за Тунис, на основание притежаван от него дружествен дял от 98,72 % от капитала на разпределящото дивидентите дружество. Всъщност такова дялово участие може да се счита за пряка инвестиция и получаването на дивиденди от нея се обхваща от понятието „репатриране на печалби“.

Този случай следователно попада в приложното поле на член 34, параграф 1 от Споразумението ЕО—Тунис.

(вж. т. 99—104 и 106—109; т. 3 от диспозитива)

7. Член 34, параграф 1 от Евро-средиземноморското споразумение за асоцииране между Европейските общности и техните държави членки, от една страна, и Република Тунис, от друга страна, трябва да се тълкува в смисъл, че правна уредба, съгласно която дружество, местно лице за държава членка, може напълно или частично да приспадне от данъчната си основа получени дивиденди, когато те са му разпределени от дружество, местно за същата държава членка лице, но не и когато разпределящото дивидентите дружество е местно лице за Тунис, представлява ограничение на свободното движение на капитали, което член 34, параграф 1 от посоченото споразумение принципно забранява за преките инвестиции, и в частност за репатрирането на произтичащите от тях доходи.

Всъщност това различно третиране може да възпре дружества, местни лица за тази държава членка, да правят преки инвестиции в установени в Тунис дружества. Тъй като данъчното третиране на доходи от капитали с произход от трети държави е по-неблагоприятно от това на дивиденди, разпределени от установени в държава членка дружества, акциите на установените в Тунис дружества са по-малко привлекателни за инвеститорите, местни лица за държавата членка, отколкото акциите на дружества със седалище в тази държава членка.

В това отношение действието на тази разпоредба не е ограничено — що се отнася до данъчното третиране на дивиденди от преки инвестиции, направени в трета държава от местно лице за държава членка — с член 89 от споменатото споразумение.

Всъщност по отношение на член 89, първо тире от Споразумението ЕО—Тунис, който предвижда, че никоя разпоредба от това споразумение няма за последица разширяване на данъчните привилегии, предоставени от която и да е от страните съгласно международно споразумение или договореност, с които тази страна е обвързана, забраната за констатираното ограничение следва от самото Споразумение ЕО—Тунис и не разширява данъчните привилегии, предоставени съгласно международно споразумение или договореност.

По-нататък, що се отнася до член 89, второ тире от Споразумението ЕО—Тунис, съгласно който това споразумение няма да има за последица създаването на пречки за приемането и прилагането от страните на каквито и да е мерки, насочени към предотвратяване на измамите и избягването на данъчното облагане, за да може член 34, параграф 1 от Споразумението ЕО—Тунис да запази полезното си действие, член 89, второ тире от същото споразумение трябва да се тълкува в смисъл, че в приложното поле на тази разпоредба попадат мерките, които са специално насочени към предотвратяване на измамите и избягване на данъчното облагане.

Разглежданата данъчна правна уредба обаче изключва общо възможността за ползване от данъчно предимство, изразяващо се в премахване или намаляване на икономическото двойно данъчно облагане на дивиденди, когато същите са разпределени от дружества, установени по-специално в Тунис, без да е насочено конкретно към предотвратяване на действия по установяване на изцяло привидни договорености, които не отразяват стопанската действителност, с цел да се заобиколи обикновено дължимият данък или да се получи данъчно предимство.

Ако разглежданата правна уредба не спада към мерките, насочени към предотвратяване на измамите и избягването на данъчното облагане, като запитващата юрисдикция следва да установи дали това е така, разглежданият случай не се обхваща от хипотезата на член 89, второ тире от Споразумението ЕО—Тунис.

Накрая, член 89, трето тире от Споразумението ЕО—Тунис предвижда, че това споразумение няма да има за последица създаването на пречки за упражняването на правото на страна да прилага съответните разпоредби на своето данъчно законодателство по отношение на данъчнозадължени лица, които не са в същото положение по-специално с оглед на мястото им на пребиваване или установяване. В това отношение обаче разглежданата правна уредба прави разлика не на основание мястото на пребиваване или на установяване на данъчнозадълженото лице, каквото в случая е получаващото дивидентите дружество, а в зависимост от мястото на установяване на разпределящото дивидентите дружество, тоест от мястото, където данъчнозадълженото лице е инвестирало своя капитал. Следователно разглежданият в главното производство случай не се обхваща и от хипотезата на член 89, трето тире от Споразумението ЕО—Тунис.

При все това обаче отказът да се допусне — на основание национална правна разпоредба, съгласно която такава приспадане е възможно, при условие че разпределящото дивидентите дружество подлежи на облагане с корпоративен данък, като данъчните органи трябва да могат да проверят дали това е така — пълно или частично приспадане на получени дивиденди от данъчната основа на получаващото ги дружество може да се обоснове с императивни съображения от общ интерес, изведени от необходимостта да се осигури ефикасност на данъчния контрол, когато данъчните органи на държавата членка, за която получаващото дивидентите дружество е местно лице, нямат възможност да получат информация от Република Тунис — държавата, за която разпределящото тези дивиденди дружество е местно лице, за да проверят дали е изпълнено условието относно данъчното облагане на разпределящото дивидентите дружество.

Отказът да се допусне такава частично приспадане на основание национална правна разпоредба — предвиждаща намаляване на приспадането с 50 %, когато доходите са от печалби, които не са били реално обложени, освен ако бенефициентът е дружество за управление на дружествени дялове — не може обаче да се обоснове с императивни съображения от общ интерес, изведени от необходимостта да се осигури ефикасност на данъчния контрол, когато тази разпоредба е приложима в случаи, при които не може да се провери дали разпределящото

дивидентите дружество подлежи на данъчно облагане в Тунис — държавата, за която това дружество е местно лице, като запитващата юрисдикция следва да установи дали случаят е такъв.

Всъщност изглежда изключено, като се имат предвид целта и контекстът на Споразумението ЕО—Тунис, страните му да са искали да предоставят пълна свобода на движението на капитали между Съюза и Тунис, след като ограничения могат да се налагат както в отношенията между държавите членки, така и в отношенията между държавите — членки на Съюза, и други държави — страни по Споразумението за Европейското икономическо пространство.

(вж. т. 66, 70, 113, 116—121, 127 и 129; т. 3 и 5 от диспозитива)

8. Член 31 от Евро-средиземноморското споразумение за асоцииране между Европейската общност и нейните държави членки, от една страна, и Република Ливан, от друга страна, трябва да се тълкува в смисъл, че има директен ефект и че случай, който се отнася до данъчното третиране на дивиденди от преки инвестиции, направени в Ливан от местно лице за държава членка, попада в хипотезата на член 33, параграф 2 от посоченото споразумение. В такъв случай следователно член 33, параграф 1 от споменатото споразумение допуска позоваване на член 31 от същото споразумение.

Всъщност като предвижда, че в рамките на разпоредбите на Споразумението ЕО—Ливан и при спазване на разпоредбите на членове 33 и 34 от същото, няма ограничения между Общността, от една страна, и Република Ливан, от друга страна, по отношение на движението на капитали, нито каквато и да било дискриминация въз основа на мястото на пребиваване или установяване на лицата или на инвестиране на капиталите, член 31 от това споразумение ясно и безусловно предвижда задължение за постигане на точно определен резултат, на което правен субект може да се позове пред юрисдикциите, за да поиска от тях да не приложат разпоредбите, водещи до ограничението или дискриминацията, или да поиска те да приложат по отношение на него правната уредба, чието неприлагане води до ограничението или дискриминацията, без за тази цел да е необходимо да се приемат допълнителни мерки за прилагане.

Обхватът на задължението, произтичащо от член 31 от Споразумението ЕО—Ливан, наистина е ограничен от предпазната клауза по член 33, параграф 1 от същото споразумение. Едно такова изключение обаче не може да бъде пречка за това член 31 да предоставя на частноправните субекти права, които те могат да предявяват по съдебен ред.

Констатацията, че член 31 от Споразумението ЕО—Ливан има директен ефект, не противоречи на предмета и целта на това споразумение. Въсъщност следва да се подчертае, че съгласно член 1, параграф 1 от Споразумението ЕО—Ливан същото представлява документ за асоцииране между Общността и нейните държави членки, от една страна, и Република Ливан, от друга страна. Предвидената в член 1, параграф 2 от посоченото споразумение цел за създаване на условия за постепенна либерализация на търговията с капитали потвърждава тълкуването, че движението на капитали, което не попада в приложното поле на предпазната клауза по член 33, параграф 1 от споменатото споразумение, е либерализирано, считано от датата на влизането на последното в сила.

По отношение на възможността да се направи позоваване на член 31 от Споразумението ЕО—Ливан в случай като разглеждания следва, наистина, да се отбележи, че съгласно член 33, параграф 1 от това споразумение член 31 от последното не засяга прилагането на ограничения, съществуващи между Общността и Република Ливан към датата на влизане в сила на споменатото споразумение в областта на движението на капитали между тях, свързано с преките инвестиции, включително в недвижимо имущество, установяването и предоставянето на финансови услуги и допускането на ценни книжа до капиталовите пазари.

Обхватът на предпазната клауза в член 33, параграф 1 от Споразумението ЕО—Ливан обаче е ограничен от член 33, параграф 2 от същото, който предвижда, че посоченото не засяга прехвърлянето в чужбина на инвестиции, направени в Ливан от пребиваващи или установени в Общността лица, или на инвестиции, направени в Общността от пребиваващи или установени в Ливан лица, както и на всякакви доходи от такива инвестиции.

(вж. т. 131—137; т. 4 от диспозитива)

9. Член 31 от Евро-средиземноморското споразумение за асоцииране между Европейската общност и нейните държави членки, от една страна, и Република Ливан, от друга страна, трябва да се тълкува в смисъл, че правна уредба, съгласно която дружество, местно лице за държава членка, може напълно или частично да приспадне от данъчната си основа получени дивиденди, когато те са му разпределени от дружество, местно за същата държава членка лице, но не и когато разпределящото дивидентите дружество е местно за Ливан лице, представлява ограничение на свободното движение на капитали, което принципно е забранено от член 31 от това споразумение.

Всъщност това различно третиране в зависимост от мястото, където са инвестирани капиталите, може да възпре дружества, местни лица за държавата членка, да инвестират в установени в Ливан дружества. Тъй като данъчното третиране на доходи от капитали с произход от тази трета държава е по-неблагоприятно от това на дивиденди, разпределени от установени в държава членка дружества, акциите на установените в Ливан дружества са по-малко привлекателни за инвеститорите, местни лица за държавата членка, отколкото акциите на дружества със седалище в тази държава членка.

В това отношение действието на тази разпоредба не е ограничено — що се отнася до данъчното третиране на дивиденди от преки инвестиции, направени в трета държава от местно лице за държава членка — с член 85 от същото споразумение.

По отношение на член 85, буква а) от Споразумението ЕО—Ливан, който предвижда, че по отношение на прякото данъчно облагане нито една от разпоредбите от споразумението не следва да се тълкува като водеща до включване на данъчни предимства, предоставени от някоя от страните съгласно международно споразумение или договореност, с които тази страна е обвързана, забраната на посоченото ограничение следва от самото Споразумение ЕО—Ливан и не води до включване на данъчни привилегии, предвидени от друго международно споразумение или договореност.

По-нататък, що се отнася до член 85, буква б) от Споразумението ЕО—Ливан, който предвижда, че това споразумение няма за цел да възпре приемането или прилагането от някоя от страните на каквито и да било мерки, насочени към предотвратяване на данъчните измами и избягване на данъци, за да може член 31 от споменатото споразумение да запази полезното си действие, член 85, буква б) от същото споразумение трябва да се тълкува в смисъл, че мерките, които попадат в приложното поле на тази разпоредба, са специално насочени към предотвратяване на данъчните измами и избягване на данъчното облагане.

Разглежданата данъчна правна уредба обаче изключва общо възможността за получаване на данъчно предимство, изразяващо се в избягване или намаляване на икономическото двойно данъчно облагане на дивиденди, когато тези дивиденди са разпределени от установени по-специално в Ливан дружества, без да е насочено конкретно към възпрепятстване на действия по установяване на изцяло привидни договорености, които не отразяват стопанската действителност, с цел да се заобиколи обикновено дължимият данък или да се получи данъчно предимство.

Тъй като разглежданата правна уредба не спада към мерките, насочени към предотвратяването на данъчни измама или към избягването на данъци, което обстоятелство запитващата юрисдикция следва да провери, разглежданият случай не попада в хипотезата на член 85, буква б) от Споразумението ЕО—Ливан.

Накрая, член 85, буква в) от Споразумението ЕО—Ливан предвижда, че това споразумение препятства упражняването на правото на страна по него да прилага съответните разпоредби на своето данъчно законодателство по отношение на данъчнозадължени лица, които не са в същото положение по-специално с оглед на мястото им на пребиваване или установяване. Разглежданата правна уредба обаче не установява разлика в зависимост от мястото на пребиваване или установяване на данъчнозадълженото лице, а именно на получаващото дивидентите дружество.

От друга страна, трябва наистина да се признае, че като използва думата „по-специално“ в член 85, буква в) от Споразумението ЕО—Ливан, тази разпоредба може да провежда разграничения въз основа на други фактори, и по-специално на мястото, където данъчнозадълженото лице е инвестирало капиталите си. Посочената разпоредба обаче трябва да се разглежда във връзка с член 31 от Споразумението ЕО—Ливан, който забранява всяка дискриминация въз основа на по-специално на мястото, където са инвестирани капиталите. Поради това разликите в третирането, разрешени по силата на член 85, буква в) от Споразумението ЕО—Ливан, следва да се разграничават от случаите на дискриминация, които не попадат в приложното поле на член 85, буква в) и са забранени по силата на член 31 от същото споразумение.

За целите обаче на данъчно правило, насочено към предотвратяване или намаляване на икономическото двойно данъчно облагане на разпределени печалби, положението на дружество акционер, получило дивиденди с произход от трета държава, е сравнимо с това на дружество акционер, получило дивиденди с национален произход, доколкото и в двата случая по принцип е възможно да се стигне до верижно данъчно облагане на реализираната печалба.

Следователно разглежданият случай не попада в хипотезата на член 85, буква в) от Споразумението ЕО—Ливан.

При все това отказът да се допусне пълно или частично приспадане на получени дивиденди от данъчната основа на получаващото ги дружество на основание национална правна разпоредба — подчиняваща това приспадане на условието разпределящото дивидентите дружество да подлежи на облагане с корпоративен данък, като данъчните органи трябва да могат да проверят дали това е така — може да се обоснове с императивни съображения от общ интерес, изведени от необходимостта да се осигури ефикасност на данъчния контрол, когато данъчните органи на държавата членка, за която получаващото дивидентите дружество е местно лице, нямат възможност да получат информация от Република Ливан — държавата, за която разпределящото тези дивиденди дружество е местно лице, за да проверят дали е изпълнено условието относно данъчното облагане на разпределящото дивидентите дружество.

Отказът обаче да се допусне такова частично приспадане на основание на национална правна разпоредба — предвиждаща намаляване на приспадането с 50 %, когато доходите са от печалби, които не са били реално обложени, освен ако бенефициентът е дружество за управление на дружествени дялове — не може да се обоснове с императивни съображения от общ интерес, изведени от необходимостта да се осигури ефикасност на данъчния контрол, когато тази разпоредба е приложима в случаи, при които не може да се провери дали разпределящото

дивидентите дружество подлежи на данъчно облагане в Ливан — държавата, за която това дружество е местно лице, като запитващата юрисдикция следва да установи дали случаят е такъв.

(вж. т. 66, 70, 140, 144—152 и 156; т. 4 и 5 от диспозитива)