

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

3 юни 2010 година\*

По дело C-487/08

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на основание член 226 ЕО на 11 ноември 2008 г.,

**Европейска комисия**, за която се явяват г-н R. Lyal и г-жа I. Martinez del Peral, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

ищец,

срещу

**Кралство Испания**, за което се явява г-жа N. Díaz Abad, в качеството на представител,

ответник,

\* Език на производството: испански.

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н А. Tizzano, председател на състав, г-н Е. Levits (докладчик), г-н А. Borg Barthet, г-н J.-J. Kasel и г-жа М. Berger, съдии,

генерален адвокат: г-н J. Mazák,  
секретар: г-н R. Grass,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

**Решение**

- 1 С иска си Комисията на Европейските общности моли Съда да приеме за установено, че като прилага различно третиране по отношение на дивидентите, разпределяни на местни акционери, и дивидентите, разпределяни на чуждестранни акционери, Кралство Испания не е изпълнило задълженията си по силата на член 56 ЕО и член 40 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г. (ОВ L 1, 1994 г., стр. 3; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 53, стр. 4, наричано по-нататък „Споразумението за ЕИП“).

## Правна уредба

### *Споразумението за ЕИП*

- 2 Член 40 от Споразумението за ЕИП гласи:

„В рамките на разпоредбите на настоящото споразумение са забранени ограничения между договарящите се страни, свързани с движението на капитали, принадлежащи на лица, които пребивават в държавите членки на [Европейската общност] или в страните от [Европейската асоциация за свободна търговия (ЕАСТ)], както и прилагането на дискриминационно отношение въз основа на национална принадлежност, на местоживеене на страните или на място на инвестиране на капиталите. Необходимите разпоредби за прилагането на настоящия член се съдържат в приложение XII.“

### *Правото на Съюза*

- 3 Съгласно член 4, параграф 1 от 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 L 225, 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 година (ОВ L 7, 2004 г., стр. 41; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 118, наричана по-нататък „Директива 90/435“):

„1. Ако дружество майка или негово място на стопанска дейност, по силата на сдружаването на дружеството майка с дъщерно му дружество, получава разпределена печалба, държавата на дружеството майка и държавата на мястото на стопанска дейност, освен когато дъщерното дружество е в ликвидация, или:

- се въздържат от данъчно облагане на подобни печалби, или
- облагат печалбите, като разрешават на дружеството майка и на мястото на стопанска дейност да отчисляват от дължимата сума по данъците тази част от данък печалба, която е свързана с конкретните печалби и е платена от дъщерното дружество и някое от по-нискостепенните подразделения до лимита на сумата по съответното данъчно задължение, при условие че на всяка отделна степен дружеството и по-нискостепенните му подразделения отговарят на условията, предвидени в членове 2 и 3.“

4 Член 5, параграф 1 от Директива 90/435 гласи:

„Печалбите, които се разпределят от дъщерно дружество на дружеството майка се освобождават от данък при източника.“

#### *Националното законодателство*

5 Съгласно член 30, параграф 2 от консолидирания текст на Закона за корпоративния данък (Ley del Impuesto sobre Sociedades), одобрен с Кралски декрет-закон № 4/2004 от 5 март 2004 г. (BOE № 61 от 11 март 2004 г., стр. 10951, наричан по-нататък „Законът за корпоративното облагане“) местно дружество, което в продължение на поне една година пряко или непряко участва с 5 % или повече в капитала на друго местно дружество, може да приспадне изцяло от облагаемия си доход получения брутен дивидент.

- 6 Дивидентите, които посочва член 30, параграф 2 от Закона за корпоративното облагане, се освобождават от данък при източника съгласно член 140, параграф 4, буква г) от този закон.
- 7 Член 14, параграф 1 от консолидирания текст на Закона за данъка върху доходите на чуждестранни лица (*Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*), приет с Кралски декрет-закон 5/2004 от 5 март 2004 г. (BOE № 62 от 12 март 2004 г., стр. 11176), изменен със Закон 22/2005 от 18 ноември 2005 г. (BOE № 277 от 19 ноември 2005 г., стр. 37821, наричан по-нататък „Закон за данъчното облагане на чуждестранните лица“) предвижда следното:

„От данък се освобождават следните доходи:

[...]

h) Печалбите, които се разпределят от установени на територията на Испания дъщерни дружества на техните дружества майки, установени в други държави членки на Европейския съюз, или на установени в други държави членки места на стопанска дейност на дружествата майки, когато са изпълнени следните условия:

1. Дружеството майка и дъщерното дружество са данъчнозадължени лица в държава членка на Европейския съюз за един от данъците върху печалбата на юридическите лица, посочени в член 2, [параграф 1, буква] в) от Директива 90/435 [...], и не са освободени, и местата на стопанска дейност се облагат и не са освободени в държавата, в която те се намират.

2. Разпределението на печалбата не е резултат от ликвидацията на дъщерното дружество.

3. Дружеството майка и дъщерното дружество приемат една от правните форми, предвидени в приложението към Директива 90/435 [...].

„Дружество майка“ означава дружество, което има пряко участие в капитала на друго дружество поне с 20 %, като второто дружество тогава се счита за дъщерно на първото. Този процент е намален на 15 %, считано от 1 януари 2007 г., и на 10 %, считано от 1 януари 2009 г.

Посоченото по-горе участие трябва да е притежавано без прекъсване в продължение на годината, предхождаща деня, в който разпределената печалба става изискуема. Ако това условие не е изпълнено, участието се запазва за цялото време, необходимо за навършването на изискуемата година. В този втори случай събраният данък се възстановява веднага щом се достигне продължителността на изискуемото участие.

[...]

Независимо от гореизложеното, министърът на икономиката и финансите може да реши, при условията на реципрочност, че буква h) се прилага за дъщерни дружества, които приемат правна форма, различна от предвидените в приложението към Директива [90/435], както и за дивидентите, разпределени на дружеството майка, което пряко участва поне с 10 % в капитала на дъщерното дружество, установено в Испания, доколкото посочените в буква h) условия са изпълнени.“

- 8 Останалите чуждестранни дружества, които участват в капитала на местно дружество, подлежат на облагане с данък за изплатените от местното дружество дивиденди.

### **Досъдебната процедура**

- 9 На 18 октомври 2005 г. Комисията изпраща на Кралство Испания официално уведомително писмо, в което твърди, че доколкото разглежданото испанско законодателство изисква за чуждестранните дружества по-голям праг на дялово участие от изискуемия за местните дружества, за да се възползват от освобождаването от данък върху дивидентите, същото могло да бъде несъвместимо с член 56 ЕО и член 40 от Споразумението за ЕИП.
- 10 Кралство Испания с писмо от 3 януари 2006 г. отговаря, като по-специално твърди, че избягването на двойното икономическо данъчно облагане е в тежест на държавата членка на установяване и че разглежданото испанско законодателство не засилва упражнявания данъчен натиск върху дивидентите, разпределяни на чуждестранни дружества, тъй като, за да се оцени данъчният натиск, който се упражнява върху дадена инвестиция, трябва да се има предвид окончателното облагане на цялата сделка.
- 11 Тъй като не приема отговора на Кралство Испания за убедителен, на 13 юли 2006 г. Комисията издава мотивирано становище, с което поканва тази държава членка да предприеме необходимите мерки, за да се съобрази с него в двумесечен срок, считано от неговото получаване.

- 12 С писмо от 4 октомври 2006 г. Кралство Испания отговаря на посоченото становище, като отрича всякаква дискриминация или ограничение на свободното движение на капитали. Тъй като Комисията не е удовлетворена от отговора, тя решава да заведе настоящия иск.

### **По иска**

#### *Доводи на страните*

- 13 Комисията твърди, че като поставя освобождаването на дивидентите, разпределяни от местни дружества в Испания, в зависимост от по-висока степен на участие на дружествата, получатели на дивиденти, в капитала на дружествата, разпределящи дивиденти, а именно 20 % за чуждестранните дружества получатели, и 5 % за местните дружества получатели, разглежданото испанско законодателство нарушава член 56 ЕО и член 40 от Споразумението за ЕИП.
- 14 Кралство Испания третира по дискриминационен начин чуждестранните дружества в сравнение с местните дружества. Всъщност в случаите, в които участието на местно дружество получател в дружество, разпределящо дивидентите, достига 5 %, разпределените му дивиденти ще бъдат освободени от данък, докато в случая с чуждестранно дружество получател, освобождаването би се приложило само когато се достигне праг на дялово участие от 20 %.



- 15 Според Комисията напълно приложима и достатъчна в случая, предмет на настоящия иск, е съдебната практика, произтичаща от Решение от 8 ноември 2007 г. по дело *Amurta* (C-379/05, Сборник, стр. I-9569), в което Съдът постановява, че що се отнася до дяловите участия, които не попадат в обхвата на Директива 90/435, членове 56 ЕО и 58 ЕО не допускат да се удържа данък при източника за дивидентите, разпределяни на чуждестранни дружества, като същевременно дивидентите, изплатени на местни дружества, се освобождават от този данък.
- 16 Освен това такава разлика в третирането би могла да разубеди чуждестранните инвеститори да инвестират в капитала на установените в Испания дружества, дори и те да могат да се възползват от приспаданията, предвидени във вътрешното право на тяхната държава или в спогодба за избягване на двойното данъчно облагане.
- 17 Макар Съдът да приема в Решение по дело *Amurta*, посочено по-горе, че не може да се изключи възможността дадена държава членка да гарантира спазването на задълженията, които произтичат за нея по силата на Договора, като сключи спогодба за избягване на двойното данъчно облагане с друга държава членка, според становището на Комисията от решението на Съда на ЕАСТ от 23 ноември 2004 г. по дело *Fokus Bank* (E-1/04, EFTA Court Report, стр. 15, точки 37 и 38) следва, че държавата — източник на дохода, не може да оправдае едно дискриминационно третиране дори чрез сключването на спогодба, предоставяща данъчно предимство в държавата на установяване. Една държава членка не може да прехвърля на друга държава членка спазването на наложените ѝ с Договора задължения и да разчита на последната да смекчи дискриминацията.
- 18 Дори да се приеме, че една спогодба за избягване на двойното данъчно облагане може да компенсира неблагоприятното третиране на държава членка, в конкретния случай не било извършено такова компенсиране. Всъщност сключените с Кралство Испания спогодби не гарантирали възстановяването на целия заплатен в тази държава членка данък, по-специално поради често прилаганото освобождаване по принцип на дивидентите в държавата по установяване на дружеството получател или на дивидентите, получени от други държави членки, което правело невъзможно възстановяването на заплатения в Испания данък.

- 19 Във всеки случай една държава членка не може да се позовава на съществуването на предимство, което е предоставено едностранно от друга държава членка, за да се отклони от задълженията, които произтичат за нея по силата на Договора (вж. Решение по дело Amurta, посочено по-горе, точка 78). Ето защо в никакъв случай Кралство Испания не би могло да се позове на едностранно предоставеното от Република Кипър освобождаване на дивидентите, получени от други държави членки, тъй като Кралство Испания не е сключило спогодба за избягване на двойното данъчно облагане с тази държава членка.
- 20 Кралство Испания не можело също да се позовава на довода, според който държавата на установяване следва да премахне двойното юридическо данъчно облагане. Всъщност, ако трябва да се разграничи компетентността на държавата на източника на дохода от компетентността на държавата на установяване, нито една от двете държави не може да упражнява тази компетентност по дискриминационен начин.
- 21 Кралство Испания оспорва неизпълнението на задълженията по член 56 ЕО и член 40 от Споразумението за ЕИП, в което е упрекнато.
- 22 То твърди, на първо място, че не са сравними случаите, уредени в член 14, параграф 1, буква h) от Закона за данъчното облагане на чуждестранните лица, който се прилага при разпределянето на дивидентите от дружества, установени в Испания, на дружества, установени в друга държава членка, и в член 30, параграф 2 и в член 140, параграф 4, буква d) от Закона за данъчното облагане на дружествата, които се прилагат за дивиденти, разпределени между дружества, установени в Испания.
- 23 Всъщност, макар разпоредбите на член 30, параграф 2 във връзка с член 140, параграф 4, буква d) от Закона за данъчното облагане на дружествата да целят да се избегне вътрешното двойно данъчно облагане при дивидентите, разпределени на установени в Испания дружества, Кралство Испания като държава, в която е получен доходът и която съгласно общоприетите правила на международното данъчно право има приоритет при данъчното облагане на такъв доход, не следва да следи за избягването на международното двойно данъчно облагане

на дивидентите, изплатени на чуждестранни дружества. Това е задача на държавата членка по установяване на дружеството, получател на дивидентите.

- 24 Съдът е потвърдил, по-конкретно в Решение от 12 декември 2006 г. по делото *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, Recueil, стр. I-11673, точка 58) и в Решение от 22 декември 2008 г. по дело *Truck Center* (C-282/07, Сборник, стр. I-10767, точка 42), разграничението между компетентността на държавата по установяване на дружеството получател и компетентността на държавата, източник на дивидентите. Нещо повече, член 4, параграф 1 от Директива 90/435 задължава държавата членка по установяване на дружеството майка, което получава печалбата, разпределена от установеното в друга държава членка дъщерно дружество, да избягва двойното данъчно облагане.
- 25 На второ място, Кралство Испания твърди, че разглежданото испанско законодателство не води до неблагоприятно третиране на чуждестранните дружества, тъй като следва да се взема под внимание окончателното данъчно облагане на цялата операция. Данъчното облагане обаче зависело от вземането предвид платения върху дивидентите данък при определянето на данъка, който следва да се плати в държавата по установяване на дружеството получател, както и от механизма за премахване на двойното данъчно облагане. Дори и испанското законодателство да предоставяло едно и също данъчно третиране за получаващите от местни и чуждестранни дружества дивиденди, нямало да бъде гарантирано едно и също крайно данъчно облагане на дивидентите. Ето защо само по себе си разглежданото испанско законодателство не водело до по-високо данъчно облагане на дивидентите, изплатени на чуждестранните дружества, и не ги третирало по дискриминационен начин.
- 26 Освен това Кралство Испания в стремежа си да избегне посредством освобождаване верижното облагане на получените от местните дружества дивиденди е предвидило в сключените от него спогодби за избягване на двойното данъчно облагане същото предимство и за получаващите от чуждестранни дружества дивиденди. В действителност Кралство Испания сключило спогодби за избягване на двойното данъчно облагане чрез метода на приспадане, които с изтичането на определения в мотивираното становище срок влезли в сила за всички държави членки, с изключение на Република Кипър, и за всички държави от ЕАСТ, с които съществува обмен на информация.

- 27 Когато една спогодба за избягване на двойното данъчно облагане като например сключената с Кралство Нидерландия не позволява да се компенсира извършеното в Кралство Испания данъчно облагане, тъй като Кралство Нидерландия прилага режим на освобождаване на дивидентите, това се дължи на успоредното прилагане на данъчния суверенитет на двете държави членки. Съгласно практиката на Съда обаче неблагоприятните последици, които се пораждат от различията в правните уредби на държавите членки, не могат по този пункт да бъдат критикувани от правото на Европейския съюз (Решение от 14 ноември 2006 г. по дело *Kerckhaert и Morres*, C-513/04, Recueil, стр. I-10967, точка 20, както и Решение от 6 декември 2007 г. по дело *Columbus Container Services*, C-298/05, Сборник, стр. I-10451, точка 43).
- 28 Що се отнася до Република Кипър, с която преговорите, свързани със сключването на спогодба за избягване на двойно данъчно облагане, се намират в напреднал етап, тя предвижда във вътрешното си законодателство общо освобождаване за дивидентите, получени от други държави членки, така че да не е налице двойно данъчно облагане.
- 29 На трето място, съдебната практика, която се извежда от Решения по дело *Amurta* и по дело *Fokus Bank*, посочени по-горе, не била приложима в конкретния случай в посочения от Комисията смисъл.
- 30 Що се отнася по-конкретно до Решение по дело *Amurta*, посочено по-горе, от точки 79 и 80 от него било видно, че независимо от разликата в третирането, не е налице ограничаване на свободното движение на капитали в случая, при който последиците от данъчното облагане на дивидентите в държавата членка, източник на доходите, се компенсират в държавата по установяване на дружеството получател. Обаче механизмите, съдържащи се в сключените от Кралство Испания спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, компенсирали последиците от прилаганото на практика данъчно облагане на дивидентите в Испания и не трябвало да бъдат квалифицирани като данъчни предимства, които съществуват или могат да съществуват в другите държави членки.

- 31 Не могло също да се приеме, че сключването на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане предполага прехвърлянето на държавата членка, съдоговорител на задължението, да спазва наложените с Договора задължения, тъй като ставало въпрос за споразумение между две държави членки, отнасящо се до разпределението на съответните им данъчни компетенции и целящо премахването на двойното данъчно облагане. Държавите членки обаче следва да предприемат необходимите мерки, за да избегнат случаите на двойно данъчно облагане, като използват именно прилаганите в международната данъчна практика критерии за разпределяне.
- 32 Що се отнася до Решение по дело Fokus Bank, посочено по-горе, същото не могло да се разглежда като определящо, че държавата, източник на дохода, не може по принцип да се позовава на разпоредбите на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, за да намали предизвиканото от нея двойно данъчно облагане, тъй като такъв прочит противоречи на съдебната практика на Съда, и по-специално на Решение по дело Amurta, посочено по-горе, въз основа на което Комисията предявява своя иск.
- 33 На четвърто място, отказът да се вземат предвид спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане щял да постави под въпрос данъчния суверенитет на Кралство Испания по отношение на данъчното облагане на дивидентите, разпределени на чуждестранни лица.

### *Съображения на Съда*

- 34 В началото е важно да се припомни, че според постоянната съдебна практика наличието на неизпълнение на задължения от държава членка трябва да се преценява с оглед на положението на държавата членка към момента на изтичането на срока, даден в мотивираното становище (вж. по-специално Решение от 4 юли 2002 г. по дело Комисия/Гърция, C-173/01, Recueil, стр. I-6129, точка 7, Решение от 14 април 2005 г. по дело Комисия/Люксембург, C-519/03, Recueil, стр. I-3067, точка 18 и Решение от 6 октомври 2009 г. по дело Комисия/Испания, C-562/07, Сборник, стр. I-9553, точка 23).

- 35 В конкретния случай този срок изтича два месеца след получаването от Кралство Испания на адресираното до него мотивирано становище от 13 юли 2006 г. и съгласно постоянната съдебна практика въведените впоследствие промени не могат да бъдат взети предвид от Съда (вж. по-специално Решение от 14 юли 2005 г. по дело Комисия/Испания, С-135/03, Recueil, стр. I-6909, точка 31).
- 36 Ето защо не е относимо в конкретния случай обстоятелството, че изискуемият процент за участие в капитала на дружеството, което разпределя дивидентите, е намален на 15 %, считано от 1 януари 2007 г., и на 10 %, считано от 1 януари 2009 г. съгласно член 14, параграф 1, буква h), точка 3, втора алинея от Закона за данъчното облагане на чуждестранни лица.

#### По неспазването на член 56, параграф 1 ЕО

- 37 Уместно е да се припомни, че по силата на постоянната съдебна практика, макар прякото данъчно облагане да попада в компетентността на държавите членки, същите трябва да я упражняват, като спазват правото на Европейския съюз (вж. по-конкретно Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе, точка 36, Решение по дело Amurta, посочено по-горе, точка 16 и Решение от 19 ноември 2009 г. по дело Комисия/Италия, С-540/07, Сборник, стр. I-10983, точка 28).
- 38 Важно е също така да се изтъкне, че при отсъствието на мерки за уеднаквяване или хармонизация на равнище Европейски съюз държавите членки запазват компетентността си да определят чрез спогодби или едностранно критериите за разпределяне на своите правомощия за облагане с данъци, по-специално с оглед избягване на двойното данъчно облагане (Решение от 12 май 1998 г. по дело Gilly, С-336/96, Recueil, стр. I-2793, точки 24 и 30, Решение от 21 септември 1999 г. по дело Saint-Gobain ZN, С-307/97, Recueil, стр. I-6161, точка 57, както и Решение по дело Amurta, посочено по-горе, точка 17 и Решение по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, точка 29).

- 39 Както е видно по-конкретно от третото съображение от Директива 90/435, тя цели да премахне чрез въвеждането на обща данъчна система всяко по-неблагоприятно третиране на сътрудничеството между дружествата от различни държави членки в сравнение с третирането на сътрудничеството между дружества от една и съща държава членка и по този начин да улесни групирането на дружества на равнище Европейски съюз (Решение от 4 октомври 2001 г. по дело *Athinaiki Zythoroiia*, C-294/99, Recueil, стр. I-6797, точка 25, Решение от 12 декември 2006 г. по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 103 и Решение по дело *Amurta*, посочено по-горе, точка 18).
- 40 За участия, които не попадат в обхвата на Директива 90/435, държавите членки трябва да определят дали и в каква степен трябва да бъде избегнато двойното икономическо или верижно данъчно облагане на разпределената печалба и във връзка с това да въведат, едностранно или посредством спогодби, сключени с други държави членки, механизми за избягване или намаляване на това двойно икономическо или верижно данъчно облагане. Само по себе си обаче това обстоятелство не им позволява да прилагат мерки, които противоречат на гарантираните от Договора за ЕО свободи на движение (вж. Решение по дело *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, посочено по-горе, точка 54, Решение по дело *Amurta*, точка 24 и Решение по дело *Комисия/Италия*, точка 31).
- 41 В конкретния случай съгласно член 30, параграф 2 от Закона за данъчното облагане на дружествата дивидентите, разпределяни от дружество, установено в Испания, на друго дружество, установено в Испания, което без прекъсване в продължение поне на една година пряко или непряко участва с 5 % или повече в капитала на дружество, което разпределя дивиденди, могат да бъдат изцяло приспаднати от облагаемия доход на дружеството получател и освен това да бъдат освободени от данък при източника съгласно член 140, параграф 4, буква d) от Закона за данъчното облагане на дружествата. Обратно, що се отнася до дивидентите, разпределяни от дружество, установено в Испания, на дружество, установено в друга държава членка съгласно член 14, параграф 1 от Закона за данъчното облагане на чуждестранни лица, същите се освобождават само когато дружеството получател участва поне с 20 %, пряко или непряко, в капитала на дружеството, което разпределя дивидентите.

- 42 Ето защо следва да се изтъкне, че по отношение на дружествата, получатели на дивиденди, които притежават между 5 % и 20 % от капитала на дружеството, което разпределя дивидентите, разглежданото испанско законодателство третира различно дружествата получатели, които са установени в Испания и дружествата получатели, които са установени в друга държава членка, тъй като само изплатените на първите дружества дивиденди са освободени от данъчно облагане.
- 43 Такава разлика в третирането може да разубеди дружествата, установени в други държави членки, да инвестират в Испания и следователно представлява ограничение за свободното движение на капитали, което по принцип е забранено от член 56, параграф 1 ЕО.
- 44 Следва обаче да се провери дали това ограничение на свободното движение на капитали може да бъде обосновано от гледна точка на разпоредбите на Договора.
- 45 Съгласно член 58, параграф 1 ЕО „[Р]азпоредбите на член 56 не накърняват правото на държавите членки [...] да прилагат съответните разпоредби на тяхното данъчно законодателство, които провеждат разграничение между данъкоплатци, които не са в еднакво положение, що се отнася до тяхното място на пребиваване [...]“.
- 46 Важно е също да се изтъкне, че самата дерогация, предвидена в член 58, параграф 1, буква а) ЕО, е ограничена от член 58, параграф 3 ЕО, който предвижда, че посочените в параграф 1 от този член национални разпоредби „не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 56“.



- 47 Случаите на различно третиране, които член 58, параграф 1, буква а) ЕО разрешава, трябва да бъдат отграничени от случаите на дискриминация, забранени от параграф 3 от същия член. От съдебната практика обаче 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, или да е обоснована с императивно съображение от обществен интерес (вж. Решение от 6 юни 2000 г. по дело *Verkoijen*, C-35/98, Recueil, стр. I-4071, точка 43, Решение от 7 септември 2004 г. по дело *Manninen*, C-319/02, Recueil, стр. I-7477, точка 29, Решение по дело *Amurta*, посочено по-горе, точка 32 и Решение по дело *Комисия/Италия*, посочено по-горе, точка 49).
- 48 Следователно трябва да се провери дали с оглед на целта на разглежданото национално законодателство местните за Испания дружества — получатели на дивиденди, и тези, установени в друга държава членка, се намират или не се намират в сравнимо положение.
- 49 Според Кралство Испания целта на разглежданото национално законодателство, приложимо за местни дружества в Испания, е да се избегне двойното данъчно облагане. От гледна точка на тази цел обаче дружествата, регистрирани в друга държава членка, не се намирали в сравнимо положение, тъй като предотвратяването на двойното данъчно облагане на изплатените на тези дружества дивиденди, било задача не на Кралство Испания като държава, която е източник на тези доходи, а на държавата по установяване на посочените дружества.
- 50 Важно е да се припомни, че Съдът вече е постановил, че по отношение на мерките, предвидени от една държава членка за избягване или намаляване на верижното облагане или на икономическото двойно данъчно облагане на печалбата, разпределяна от дружество, което е местно лице, акционерите получатели, които са местни лица, не се намират непременно в положение, сравнимо с това на акционерите получатели, които са местни лица за друга държава членка (Решение по дело *Denkavit Internationaal* и *Denkavit France*, посочено по-горе, точка 34, Решение по дело *Amurta*, посочено по-горе, точка 37, както и Решение по дело *Комисия/Италия*, посочено по-горе, точка 51).

- 51 Въпреки това от момента, в който една държава членка едностранно или посредством спогодба обложи с данък върху дохода не само акционерите, които са местни лица, но и акционерите, които са чуждестранни лица, за дивидентите, които те получават от дружество, което е местно лице, положението на посочените акционери, които са чуждестранни лица, се доближава до това на акционерите, които са местни лица (Решение по дело *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, посочено по-горе, точка 68, Решение по дело *Denkavit Internationaal* и *Denkavit France*, посочено по-горе, точка 35, Решение по дело *Amurta*, посочено по-горе, точка 38, както и Решение по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, точка 52).
- 52 Всъщност самото упражняване от същата държава на данъчната ѝ компетентност, независимо от данъчното облагане в друга държава членка, създава риск от верижно облагане или от икономическо двойно данъчно облагане. В подобен случай, за да не бъдат изправени получателите — чуждестранни лица, пред ограничение върху свободното движение на капитали, което по принцип е забранено от член 56 ЕО, държавата, за която дружеството, разпределящо дивидентите, е местно лице, трябва да следи по отношение на предвидения в нейното национално право механизъм за избягване или намаляване на верижното облагане или на икономическото двойно данъчно облагане чуждестранните лица да бъдат третиращи по същия начин както местните лица (вж. Решение по дело *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, посочено по-горе, точка 70, Решение по дело *Amurta*, посочено по-горе, точка 39 и Решение по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, точка 53).
- 53 В настоящия случай обаче трябва да се констатира, че Кралство Испания е избрало да упражнява своята данъчна компетентност по отношение на дивидентите, разпределяни на дружества, установени в други държави членки. Чуждестранните лица, получатели на тези дивиденти, се намират следователно в положение, сравнимо с това на местните лица, що се отнася до риска от икономическо двойно данъчно облагане на дивидентите, разпределяни от дружествата — местни лица, така че получателите — чуждестранни лица, не могат да бъдат третиращи различно от получателите — местни лица.
- 54 В това отношение позоваването на Кралство Испания на Решение по дело *Truck Center*, посочено по-горе, не е относимо. Всъщност разликата в третирането, въведена с разглежданата в спора по главното производство данъчна уредба между дружествата — получатели на доходи от капитали, се състои в прилагането на различни техники на данъчно облагане според това дали тези дружества са установени в Белгия или в друга държава членка (вж. Решение по дело

Truck Center, посочено по-горе, точка 41). Обратно, по силата на разглежданото в настоящото дело законодателство дивидентите, изплатени на дружества, установени в друга държава членка, се облагат, докато дивидентите, изплатени на дружества, установени в Испания, се освобождават.

- 55 Кралство Испания освен това твърди, че разглежданото испанско законодателство не води до неблагоприятно третиране на дружествата, установени в друга държава членка, тъй като следва да се вземе предвид данъчното третиране на дивидентите, получавани в държавата членка по установяване на дружеството получател. От една страна, от това следва, че по-голямата данъчна тежест върху дивидентите, изплатени на чуждестранни дружества, не е присъща единствено на Кралство Испания, а произтича от успоредното упражняване на данъчни правомощия от Кралство Испания и от държавата членка по установяване на дружеството получател. От друга страна, методът на приспадане, установен в сключените от Кралство Испания спогодби за избягване на данъчното облагане, позволявал да се избегне верижното облагане по аналогичен начин като освобождаването, прилагано по отношение на дивидентите, разпределяни на дружества, установени в Испания.
- 56 По тази първа точка Съдът вече е постановил, че неблагоприятните последици, които могат да възникнат от успоредното упражняване на данъчните правомощия на различните държави членки, доколкото това упражняване не е дискриминационно, не представляват забранени от Договора за ЕО ограничения (вж. в този смисъл Решение по дело Kerckhaert и Morres, посочено по-горе, точки 19, 20 и 24, Решение по дело Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Recueil, стр. I-3747, точки 41, 42 и 47, както и Решение от 16 юли 2009 г. по дело Damseaux, C-128/08, Сборник, стр. I-6823, точка 27).
- 57 В конкретния случай обаче, както е прието в точка 53 от настоящото решение, неблагоприятното третиране на дивидентите, разпределяни на дружествата получатели, установени в друга държава членка, възниква единствено от упражняването от Кралство Испания на нейната данъчна компетентност, поради което то носи отговорност за нея.

- 58 По отношение на втората точка Съдът несъмнено е приел, че не може да се изключи възможността една държава членка да гарантира спазването на своите задължения, произтичащи от Договора, като сключи спогодба за избягване на двойното данъчно облагане с друга държава членка (вж. в този смисъл Решение по дело *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, посочено по-горе, точка 71, Решение по дело *Amurta*, посочено по-горе, точка 79 и Решение по дело *Комисия/Италия*, посочено по-горе, точка 36).
- 59 Същевременно за тази цел е необходимо прилагането на такава спогодба да позволява да се компенсират последиците от разликата в третирането, произтичаща от националното законодателство. Така Съдът е приел, че разликата в третирането на дивидентите, разпределяни на дружества, установени в други държави членки, и на дивидентите, разпределяни на дружествата — местни лица, отпада напълно само когато удържаният в съответствие с националното законодателство данък при източника може да бъде приспаднал от данъка, дължим в другата държава членка до размера на разликата в третирането, произтичаща от националното законодателство (вж. Решение по дело *Комисия/Италия*, посочено по-горе, точка 37).
- 60 Следователно, за да постигне целта за компенсиране, прилагането на метода на приспадане, на който се позовава Кралство Испания, би трябвало да създаде възможност удържаният в тази държава членка данък върху дивидентите да се приспадне изцяло от дължимия данък в държавата по установяване на дружеството получател, така че дори получените от това дружество дивиденди да са по-тежко обложени от дивидентите, изплатени на дружествата, установени в Испания, за тази по-голяма данъчна тежест не би могло повече да носи отговорност Кралство Испания, а държавата по установяване на дружеството получател, която е упражнила правото си на облагане.
- 61 В конкретния случай обаче по-голямата част от сключените от Кралство Испания спогодби за избягване на двойното данъчно облагане предвиждат, че приспадналата сума от удържания в Испания данък не може да превишава частта от изчисления преди приспадането данък в държавата членка по установяване на дружеството получател, съответстващ на обложените в Испания доходи.

- 62 Ето защо разликата в третирането може да се компенсира само когато дивидентите с източник Испания са обложени в достатъчна степен в другата държава членка. Ако тези дивиденти обаче не са обложени или не са обложени в достатъчна степен, сумата на удържания в Испания данък или на част от него не може да бъде приспадната. В този случай разликата в третирането, произтичаща от прилагането на националното законодателство, не може да се компенсира от прилагането на клаузите на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане (вж. Решение по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, точка 38).
- 63 Тази констатация се прилага дори когато сключените от Испания спогодби за избягване на двойното данъчно облагане не предвиждат да се ограничи приспадането на частта от изчисления преди приспадането данък в държавата членка по установяване на дружеството получател, съответстващ на обложените в Испания доходи, а предвиждат, че удържаният в Испания данък се приспада от съответния данък върху доходите в държавата членка на установяване. Всъщност, ако тези дивиденти не са обложени или не са обложени в достатъчна степен, сумата на удържания в Испания данък или на част от него не може да бъде приспадната.
- 64 Все пак изборът да се обложат в другата държава членка доходите с произход от Испания или нивото им на данъчно облагане не зависи от Кралство Испания, а от условията за данъчно облагане, определени от другата държава членка. Следователно Кралство Испания няма основание да твърди, че приспадането в съответствие с клаузите на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане на удържания данък в Испания от дължимия данък в другата държава членка позволява във всички случаи да се компенсира разликата в третирането, произтичаща от прилагането на националното законодателство (вж. Решение по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, точка 39).
- 65 Освен това Кралство Испания посочва, че все още не е сключило спогодба за избягване на двойното данъчно облагане с Република Кипър, но тази държава членка предвижда във вътрешното си законодателство общо освобождаване за дивидентите, получени от други държави членки, така че не е налице двойно данъчно облагане.

- 66 От една страна обаче, една държава членка не може да се позовава на наличието на едностранно предоставено предимство от друга държава членка, за да не изпълни задълженията си по силата на Договора за ЕО (Решение по дело *Amurta*, посочено по-горе, точка 78). От друга страна, в конкретния случай такова освобождаване, каквото е предоставено от Република Кипър, не може при всички случаи да компенсира двойното данъчно облагане, което произтича от упражняването от Кралство Испания право на данъчно облагане.
- 67 Предвид гореизложеното следва да се отбележи, от една страна, че разликата в третирането, на което Кралство Испания подлага дивидентите, изплатени на дружества, установени в друга държава членка, в сравнение с дивидентите, изплатени на дружествата, установени в Испания, не може да бъде оправдана с разликата в положението на посочените дружества, и от друга страна, неблагоприятните последици, които възникват от тази разлика в третирането за дружествата, установени в други държави членки, не се компенсират от сключените от Кралство Испания спогодби за избягване на двойното данъчно облагане.
- 68 Тъй като Кралство Испания не посочва никакво императивно съображение от обществен интерес, което да позволи да се обоснове така установеното ограничение за свободното движение на капитали, следва да се отбележи, че е основателно твърдението за нарушение, свързано с неспазването на член 56, параграф 1 ЕО.
- 69 С оглед на всичко гореизложено следва, че Кралство Испания не е изпълнило задълженията си по член 56, параграф 1 ЕО, като поставя освобождаването на дивидентите, разпределяни от местни дружества в Испания, в зависимост от ниво на участие на дружествата, получатели на дивиденти, в капитала на дружествата, разпределящи дивиденти, което е по-високо за установените в друга държава членка дружества, получатели на дивиденти, отколкото за установените в Испания дружества, получатели на дивиденти.

## По неспазването на член 40 от Споразумението за ЕИП

- 70 В самото начало следва да се припомни, че Съдът може да провери служебно дали са изпълнени предвидените в член 226 ЕО условия за предявяване на иск за установяване на неизпълнение на задължения от държава членка (Решение от 31 март 1992 г. по дело Комисия/Италия, C-362/90, Recueil, стр. I-2353, точка 8, Решение от 15 януари 2002 г. по дело Комисия/Италия, C-439/99, Recueil, стр. I-305, точка 8, Решение от 4 май 2006 г. по дело Комисия/Обединено кралство, C-98/04, Recueil, стр. I-4003, точка 16 и Решение от 26 април 2007 г. по дело Комисия/Финландия, C-195/04, Сборник, стр. I-3351, точка 21).
- 71 По силата на член 21 от Статута на Съда и член 38, параграф 1, буква в) от Процедурния правилник на Съда, както и от съдебната практика, свързаната с тези разпоредби искова молба трябва да съдържа предмета на спора и кратко изложение на правните доводи. Следователно Комисията следва във всяка подадена на основание член 226 ЕО искова молба да посочи точните твърдения за нарушения, по които Съдът следва да се произнесе, както и да изложи поне накратко правните и фактическите обстоятелства, на които основава тези твърдения за нарушения (вж. Решение от 10 декември 2009 г. по дело Комисия/Обединено кралство, C-390/07, точка 339).
- 72 В конкретния случай, когато твърди, че Кралство Испания е нарушило член 40 от Споразумението за ЕИП, Комисията се позовава на разликата в третирането, произтичаща от член 14, параграф 1 от Закона за данъчното облагане на чуждестранните лица, в сравнение с третирането на дивидентите, изплатени на дружествата, установени в Испания.
- 73 Налага се обаче изводът, както е видно от самия текст на посочения член 14, параграф 1, че тази разпоредба се прилага само за дивидентите, разпределени на дружествата, установени в другите държави членки.

- 74 При липсата на предоставени от Комисията сведения, свързани с правния режим на дивидентите, разпределени на дружествата, установени в държавите от ЕАСТ, Съдът не разполага с достатъчно доказателства, които да му позволят да установи точно обхвата на нарушението на член 40 от Споразумението за ЕИП, в което се упреква Кралство Испания, и по този начин да провери дали е налице твърдяното от Комисията неизпълнение на задължения.
- 75 Следователно твърдението за нарушение, свързано с нарушението на член 40 от Споразумението за ЕИП, трябва да бъде отхвърлено като недопустимо.

### **По съдебните разноски**

- 76 По смисъла на член 69, параграф 2 от Процедурния правилник всяка загубила делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако има искане в този смисъл. Съгласно член 69, параграф 3 от същия правилник Съдът може да разпредели съдебните разноски или да реши всяка страна да понесе направените от нея съдебни разноски, ако всяка от страните е загубила по едно или няколко от предявените основания или поради изключителни обстоятелства.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

- 1) **Кралство Испания не е изпълнило задълженията си по член 56, параграф 1 ЕО, като поставя освобождаването на дивидентите, разпределяни от местни дружества в Испания, в зависимост от ниво на участие на дружествата, получатели на дивиденти, в капитала на дружествата, разпределящи дивиденти, което е по-високо за установените в друга държава членка дружества, получатели на дивиденти, отколкото за установените в Испания дружества, получатели на дивиденти.**



- 2) **Отхвърля иска в останалата му част.**
  
- 3) **Европейската комисия и Кралство Испания понасят направените от тях съдебни разноски.**

Подписи