

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

10 февруари 2011 година *

По съединени дела C-436/08 и C-437/08

с предмет преюдициални запитвания, отправени на основание член 234 ЕО от Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Австрия) с актове от 29 септември 2008 г., постъпили в Съда на 3 октомври 2008 г. и преформулирани от посочената юрисдикция на 30 октомври 2009 г., в рамките на производства по дела

Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (C-436/08),

Österreichische Salinen AG (C-437/08)

срещу

Finanzamt Linz,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н K. Lenaerts (докладчик), председател на състав, г-н D. Šváby, г-жа R. Silva de Lapuerta, г-н J. Malenovský и г-н T. von Danwitz, съдии,

* Език на производството: немски.

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,
секретар: г-н K. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 15 септември 2010 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH, от г-н R. Leitner, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater [одитор и данъчен съветник], и г-н G. Gahleitner, Steuerberater [данъчен съветник], както и от г-жа B. Prechtl,
- за австрийското правителство, от г-н J. Bauer и г-жа C. Pesendorfer, в качеството на представители,
- за германското правителство, от г-н J. Möller и г-н C. Blaschke, в качеството на представители,
- за италианското правителство, от г-жа G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от г-н P. Gentili, avvocato dello Stato,
- за нидерландското правителство, от г-н J. Langer, както и от г-жа C. Wissels, г-жа M. Noort и г-жа B. Koorman, в качеството на представители,
- за финландското правителство, от г-н J. Heliskoski, в качеството на представител,

- за правителството на Обединеното кралство, първоначално от г-жа V. Jackson, впоследствие от г-н S. Hathaway и г-н L. Seeboruth, в качеството на представители, подпомагани от г-н R. Hill, barrister,

- за Европейската комисия, от г-н R. Lyal и г-н W. Mölls, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 11 ноември 2010 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалните запитвания се отнасят до тълкуването на правото на Съюза.

- 2 Запитванията са отправени в рамките на спорове между Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsгmbH (наричано по-нататък „Haribo“), дружество с ограничена отговорност по австрийското право, както и Österreichische Salinen AG (наричано по-нататък „Salinen“), акционерно дружество по австрийското право и Finanzamt Linz (данъчна администрация, Linz) по повод на данъчното облагане в Австрия на дивидентите, получени от дружества, установени в други държави членки, както и в трети държави.

I — Национална правна уредба

- 3 С цел предотвратяване на икономическото двойно данъчно облагане на дивидентите, които са разпределени от местно дружество или от чуждестранно дружество и са получени от местно дружество, в определени случаи австрийското данъчно законодателство предвижда прилагането по отношение на тях било на „метода на освобождаването“, според който дивидентите, получени от дружеството получател, се освобождават от облагане с корпоративен данък, било на „метода на приспадането“, според който корпоративният данък, платен върху печалбите, от които са разпределени дивидентите, се приспада от дължимия в Австрия корпоративен данък от дружеството получател.
- 4 Член 10 от Закона за корпоративния данък от 1988 г. (Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. 401/1988) в редакцията му след изменението със Закона за бюджета за 2009 г. (BGBl. I, 52/2009, наричан по-нататък „KStG“) и който съгласно член 26в, точка 16, буква б) от KStG е изцяло приложим за текущите производства за данъчно облагане, гласи:

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

1. дяловете от печалби от всякакъв вид, произтичащи от участие в местни капиталови дружества и в местни кооперативни дружества със стопанска цел под формата на дялове в капитала на дружеството.

[...]

5. дяловете от печалби [...], произтичащи от участие в чуждестранно дружество, което отговаря на условията, предвидени в приложение 2 към Закона за данъка върху доходите от 1988 г., по член 2 от Директива 90/435/ЕИО [на Съвета] от 23 юли 1990 г. [относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (ОВ L 255, стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97)] и не попада в точка 7.

6. дяловете от печалби [...], произтичащи от участие в дружество от [трета] държава, страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство [от 2 май 1992 г. (ОВ L 1, 1994 г., стр. 1, наричано по-нататък „Споразумението за ЕИП“)] [...] и чиято държава на установяване е сключила цялостно споразумение за административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране, ако не попада в точка 7.

7. дяловете от печалби от всякакъв вид, произтичащи от международно дялово участие (наричано по-нататък „международно дялово участие“) по смисъла на параграф 2 [по-долу].

2) Международно дялово участие е налице, когато за данъчнозадължени лица е доказано, че под формата на дялове в капитала [...] притежават през непрекъснат период най-малко от една година дялово участие в размер на най-малко една десета от капитала в [чуждестранно дружество].

[...]

4) Чрез дерогация от параграф 1, точка 7 дяловете от печалбата [...], произтичащи от международни дялови участия по смисъла на параграф 2, не се освобождават от корпоративен данък при посочените по-долу условия, ако са налице основания федералният министър на финансите да разпорежи това с постановление с цел предотвратяване на данъчните измами и на злоупотребите (член 22

от Федералния данъчен кодекс). Може да се приеме, че са налице подобни основания, когато по-специално:

1. основната дейност на чуждестранното дружество се изразява пряко или косвено в реализирането на доходи от лихви, от прехвърлянето на движими вещи, телесни или не, и от прехвърлянето на дялови участия; и
2. доходите на чуждестранното дружество не се облагат с чуждестранен данък, който по отношение на данъчната основа или на данъчните ставки да е сравним с австрийския корпоративен данък.

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

1. чуждестранното дружество действително не се облага в чужбина нито пряко, нито косвено с данък, сравним с австрийския корпоративен данък, или
2. печалбите на чуждестранното дружество се облагат в чужбина с данък, сравним с австрийския корпоративен данък, чиято приложима данъчна ставка обаче е с повече от 10 процентни пункта по-ниска от тази на австрийския корпоративен данък [...] или

3. в чужбина чуждестранното дружество е предмет на цялостно освобождаване от данъци *ratione personae* или *ratione materiae*. [...].

б) В случаите, посочени в параграфи 4 и 5, по отношение на дяловете от печалби се предоставя данъчно облекчение за чуждестранния данък, който е аналогичен на [австрийския] корпоративния данък, по следния начин: чуждестранният данък, който следва да се счита за начислен върху разпределените [печалби], се приспада при съответно направено искане от националния корпоративен данък, дължим за дяловете от печалби от всякакъв вид, произтичащи от международното дялово участие. При определянето на доходите подлежащият на приспадане чуждестранен данък се добавя към дяловете от печалби от всякакъв вид, произтичащи от международното дялово участие“.

- 5 На 13 юни 2008 г. Bundesministerium für Finanzen (Федерално министерство на финансите) публикува въз основа на решенията на Verwaltungsgerichtshof от 17 април 2008 г., посочени в точка 13 от настоящото решение, известие относно член 10, параграф 2 от KStG в редакцията му преди Закона за бюджета за 2009 г. (BMF-010216/0090-VI/6/2008). Тази разпоредба предвижда, че доходите от дялови участия, притежавани в местно дружество, се освобождават от облагане с корпоративен данък, докато доходите от дялови участия, притежавани в чуждестранно дружество, подлежат на освобождаване от данък само ако дяловото участие на получателя на тези доходи в дружествения капитал на разпределящото дружество е най-малко 25 %.
- 6 По отношение на дивидентите с произход от дялови участия в чуждестранни капиталови дружества, чийто размер е по-нисък от тавана от 25 %, известието от 13 юни 2008 г. предвижда, че от националния корпоративен данък се приспадат както корпоративният данък върху разпределените печалби в държавата, в която е установено разпределящото дивиденти дружество, така и данъкът при източника, който действително е удържан в същата държава съгласно релевантната двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане.

7 Съгласно това известие, за да се ползва от приспадане на дължимия в Австрия чуждестранен корпоративен данък, данъчнозадълженото лице трябва да предостави следните данни:

- точно наименование на разпределящото дивиденди дружество, в което то има дялово участие,
- точни данни за размера на дяловото участие,
- точни данни за ставката на корпоративния данък, с която се облага разпределящото дивиденди дружество в държавата на установяването му. В случай че спрямо него не се прилага режим на данъчно облагане при стандартната данъчна ставка на държавата му на установяване (а то например се ползва от преференциална данъчна ставка, от освобождаване от данъци *ratione personae* или от данъчни освобождавания или намаления в съществен размер), трябва да се посочи действително приложимата данъчна ставка,
- данни за размера на чуждестранния корпоративен данък въз основа на посочените по-горе параметри, който съответства на неговия дял,
- точни данни за ставката на данъка при източника, който в действителност е удържан, чийто размер е ограничен до ставката на данъка, удържан при източника, предвидена в релевантната спогодба за избягване на двойното данъчно облагане,
- изчисляване на подлежащия на приспадане данък.

- 8 Запитващата юрисдикция счита, че известието от 13 юни 2008 г. продължава да се прилага независимо от настъпилите през 2009 г. законодателни изменения.

II — Споровете по главното производство и преюдициалните въпроси

- 9 През данъчната 2001 година Haribo получава доходи от дялови участия в инвестиционен фонд, включващи дивиденди, изплатени от капиталови дружества, установени в държави членки, различни от Република Австрия, както и в трети държави. Salinen получава сходни доходи през данъчната 2002 година. През същата данъчна година последното дружество претърпява загуба на доходи от стопанска дейност.
- 10 След като Finanzamt Linz отхвърля молбите им дивидентите с произход от чуждестранни капиталови дружества да бъдат освободени от облагане с данък, Haribo и Salinen подават жалби пред запитващата юрисдикция.
- 11 В решенията си от 13 януари 2005 г. запитващата юрисдикция приема, че член 10, параграф 2 от KStG в редакцията му, предхождаща Закона за бюджета за 2009 г., противоречи на принципа на свободно движение на капитали, доколкото в съответствие с него дивидентите с произход от чуждестранни дружества, включително тези, изплащани от дружества, установени в трети държави, са предмет на по-неблагоприятно данъчно облагане от приложимото за дивидентите с произход от местни дружества, без тази разлика в третирането да бъде оправдана. Прилагайки по аналогия режима на облагане, предвиден в член 10, параграф 1 от KStG за дивидентите с произход от национални капиталови дружества, посочената юрисдикция третира дивидентите, получени от капиталови дружества,

установени в други държави членки или в трети държави, като доходи, освободени от облагане с данък.

- 12 Finanzamt Linz обжалва тези решения пред Verwaltungsgerichtshof (Административен съд), подчертавайки по-специално, че дяловете от национални инвестиционни фондове не попадат в обхвата на член 63 ДФЕС.
- 13 С решения от 17 април 2008 г. посочената юрисдикция постановява преди всичко, че в обхвата на член 63 ДФЕС попадат придобиването и притежаването в чуждестранни дружества на дялови участия, които не позволяват упражняването на съществено влияние върху тези дружества, включително когато такива дялови участия се притежават чрез инвестиционен фонд.
- 14 Подобно на запитващата юрисдикция, Verwaltungsgerichtshof по-нататък приема, че разпоредбите на член 10, параграф 2 от KStG в редакцията му, предхождаща Закона за бюджета за 2009 г., нарушават принципа на свободно движение на капитали и поради това могат да бъдат прилагани само в съответствие с правото на Съюза. Той счита, че при наличието на няколко подхода, които са в съответствие с правото на Съюза, следва да се приложи този, който дава възможно най-пълнен израз на волята на националния законодател.
- 15 В това отношение Verwaltungsgerichtshof приема, че за да се противодейства на по-неблагоприятното данъчно третиране на дивидентите с произход от чуждестранни дружества, в които акционерът разполага с по-малко от 25 % от капитала, в сравнение с това на дивидентите с произход от местни дружества, по отношение на първата категория дивиденти би следвало да се приложи не

методът на освобождаването, а методът, изразяващ се в приспадане от дължимия в Австрия данък на данъка, наложен върху дивидентите в държавата на установяване на разпределящото дивиденти дружество.

- 16 Накрая според Verwaltungsgerichtshof методът на приспадането би съответствал в по-голяма степен на избрания от австрийския законодател подход, отколкото методът на освобождаването. Всъщност, когато държавата на установяване на разпределящото дивиденти дружество облага дивидентите с данък, чийто размер е еднакъв или превишава приложимия в държавата на акционера, методът на приспадане и методът на освобождаване щели да доведат до един и същ резултат. Когато размерът на приложимите данъци обаче в тази първа държава е по-нисък от този в държавата на акционера, единствено методът на приспадане щял да наложи в тази последна държава облагане в същия размер като размера, приложим за дивидентите с национален произход.
- 17 Като приема, че прилагането по аналогия на метода на освобождаване, предвиден в член 10, параграф 2 от KStG в редакцията му, предхождаща Закона за бюджета за 2009 г., води до незаконосъобразност на постановените от запитващата юрисдикция решения, Verwaltungsgerichtshof ги отменя и връща делата пред същата юрисдикция.
- 18 С решения, постъпили в Съда на 3 октомври 2008 г., запитващата юрисдикция пита Съда дали методите на освобождаване и на приспадане могат да се считат за равностойни с оглед на правото на Съюза.
- 19 Член 10 от KStG в първоначалната му редакция е изменен с обратна сила със Закона за бюджета за 2009 г. Тъй като тази нова разпоредба предвижда прилагането при определени условия на метода на освобождаване и за дивидентите, които местно дружество получава от чуждестранни дружества, Съдът подава на

8 октомври 2009 г. искане за разяснения до запитващата юрисдикция по силата на член 104, параграф 5 от Процедурния си правилник. Тя е поканена да уточни последиците от извършените законодателни изменения върху съдържанието на преюдициалните въпроси.

20 В своя отговор от 30 октомври 2009 г. на това искане за разяснения запитващата юрисдикция преформулира отправените въпроси по всяко от делата.

21 По дело C-436/08 тя преди всичко обяснява, че KStG поставя като условие за освобождаването на дивидентите с произход от дялови участия в размер, по-малък от 10 % от дружествения капитал на разпределящо дружество — а именно портфейлните дивиденти, получени от дружество, установено в трета държава, страна по Споразумението за ЕИП — наличието на цялостно споразумение за административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране между Република Австрия и съответната трета държава. Такова условие не било предвидено за международните дялови участия по смисъла на член 10, параграф 2 от KStG.

22 По-нататък тя подчертава, че освобождаването от данък на портфейлните дивиденти, получавани от чуждестранни дружества, установени в държави членки, различни от Австрия, или в трета държава, страна по Споразумението за ЕИП, при всички положения не се прилага в по-голяма част от случаите поради информацията, която данъчнозадълженото лице следва да предостави на данъчната администрация, за да може да се ползва от това данъчно предимство. Всъщност задължение на данъчнозадълженото лице е да докаже, че условията, посочени в член 10, параграф 5 от KStG, не са изпълнени. Така данъчнозадълженото лице трябва да сравни данъците (член 10, параграф 5, точка 1 от KStG), да определи ставката на приложимия данък (член 10, параграф 5, точка 2 от KStG), както и освобождаването от данъци *ratione personae* или *ratione materiae* на чуждестранното юридическо лице (член 10, параграф 5, точка 3 от KStG), да подготви съответните доказателства и да ги предостави на разположение на данъчната администрация, в случай че е необходимо те да бъдат проверени.

По-конкретно, що се отнася до дяловите участия в инвестиционни фондове, на практика би било невъзможно да се докаже, че условията, посочени в член 10, параграф 5 от KStG, не са изпълнени.

23 Изразената от Verwaltungsgerichtshof позиция в решенията му от 17 април 2008 г., според която методите на освобождаване и на приспадане трябва да се считат винаги за равностойни, не се споделя от запитващата юрисдикция.

24 Накрая запитващата юрисдикция отбелязва, че законодателят не е предвидил в член 10 от KStG данъчно предимство в полза на дивидентите с произход от дялови участия в размер, по-малък от 10 %, в капитала на юридическите лица, установени в трети държави, като размерът, под който това данъчно предимство не се предоставя, по-рано е бил определен на 25 %. В случай че тази правна уредба нарушава правото на Съюза, запитващата юрисдикция би трябвало обичайно да прилага метода на приспадане съгласно решението на Verwaltungsgerichtshof от 17 април 2008 г.

25 При тези условия Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz решава да спре производството и да постави на Съда по дело C-436/08 следните преюдициални въпроси, съответно преформулирани:

„1) Допуска ли правото [на Съюза] освобождаването от данък на портфейлните дялови участия с чуждестранен произход от държави, страни по Споразумението за ЕИП, да зависи от наличието на споразумение за административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране, макар освобождаването от данък на дивидентите с произход от международни дялови участия (включително на дивиденти с произход от дружества, установени в трети

държави, и дори при преминаване към метода на приспадане) да не е подчинено на това условие?

- 2) Допуска ли правото [на Съюза] за портфейлни дялови участия с чуждестранен произход от държави от [Европейския] съюз или от държави, страни по Споразумението за ЕИП, задължително да се прилага методът на приспадане, доколкото не са налице условията за прилагане на метода на освобождаване, макар за акционера да е много трудно или почти невъзможно да представи както доказателства за изпълнението на тези условия (сходно данъчно облагане, размер на ставката на чуждестранния данък, липса на освобождаване от данък *ratione personae* или *ratione materiae* на чуждестранното юридическо лице), така и информацията с доказателствен характер, необходима за приспадането на чуждестранния корпоративния данък?
- 3) Допуска ли правото [на Съюза] за доходи от дялови участия в юридически лица, установени в трети държави, да не се предоставя по закон нито освобождаване от корпоративен данък, нито приспадане на платения корпоративен данък, ако размерът на дяловото участие е по-малък от 10 % (25 %), при положение че доходите от дялови участия в местни юридически лица са освободени от данък, независимо от размера на дяловото участие?
- 4) а) При положителен отговор на третия въпрос: допуска ли правото [на Съюза] национален орган да прилага, с цел премахване на дискриминацията на дялови участия в юридически лица, установени в трети държави, метода на приспадане, при което представянето на доказателства за платения в чужбина (корпоративен) данък е невъзможна или свързана с несъразмерни усилия задача поради малкия размер на дяловото участие с мотива, че съгласно решение на *Verwaltungsgerichtshof* този резултат се приближава в най-голяма степен до (предполагемата) воля на законо-

дателя, при положение че самият факт на неприлагане на пораждащия дискриминация праг на дялово участие от 10 % (25 %) би имал за последица освобождаване от данък на дяловите участия в юридически лица, установени в трети държави?

- б) При положителен отговор на четвъртия въпрос, буква а): допуска ли правото [на Съюза] да се отказва освобождаване от данък на доходи от дялови участия в юридически лица, установени в трети държави, когато размерът на дяловото участие е по-малък от 10 % (25 %), макар освобождаването от данък на доходите от дялови участия в размер, по-голям от 10 % (25 %), да не е подчинено на условието за наличие на цялостно споразумение за административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране?
- в) При отрицателен отговор на четвъртия въпрос, буква а): допуска ли правото [на Съюза] да се отказва приспадане на платения в чужбина корпоративен данък за доходи от дялови участия в юридически лица, установени в трети държави, ако размерът на дяловото участие е по-малък от 10 % (25 %), макар предвиденото в определени случаи приспадане на данъка за доходи от дялови участия в юридически лица от трети държави в размер, по-голям от 10 % (25 %), да не е подчинено на условието за наличие на пълно споразумение за административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране?“.

²⁶ По дело C-437/08 запитващата юрисдикция отбелязва, че решението на Verwaltungsgerichtshof от 17 април 2008 г. оставя открит въпроса дали подлежащият на приспадане данък обхваща не само корпоративния данък, платен в държавата, в която е установено разпределящото дивиденди дружество, но и данъка, който същата тази държава е удържала при източника съгласно релевантната двустранна спогодба в областта на избягването на двойното данъчно облагане.

27 Освен това, що се отнася до данъчна година, през която местното дружество, получател на дивидентите, е претърпяло загуба на доходи от стопанска дейност, възниква въпросът дали с цел да се избегне дискриминация, свързана с различно третиране на дивидентите с произход от чуждестранни дружества в сравнение с тези с произход от местни дружества, данъчната администрация не трябва да прехвърли приспадането на удържания в чужбина данък в следващи данъчни години.

28 При тези условия *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz* решава да спре производството и да постави на Съда по дело C-437/08 следните преюдициални въпроси, съответно преформулирани:

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

2) Допуска ли правото [на Съюза] за дивидентите с произход от трети държави да се прилага методът на приспадане по съображение, че съгласно решение на *Verwaltungsgerichtshof* този резултат се приближава в най-голяма степен до (предполагаемата) воля на законодателя, докато същевременно не се допуска нито пренасяне на приспадането, нито предоставяне на данъчен кредит за годината, през която е реализирана загуба?“.

29 С определение от 16 януари 2009 г. на председателя на Съда дела C-436/08 и C-437/08 са съединени за целите на писмената и устната фаза на производството и на съдебното решение.

- ³⁰ В допълнение с оглед на преформулирането на преюдициалните въпроси в отговора от 30 октомври 2009 г. на запитващата юрисдикция на отправеното до нея искане за разяснения, на 18 ноември 2009 г. Съдът решава да възобнови писмената фаза на производството по настоящите дела.

III — По преюдициалните въпроси

A — По разглежданата свобода в делата по главното производство

- ³¹ Следва да се заключи, че в отправените по всяко от делата въпроси не се указва никаква конкретна разпоредаба от ДФЕС, чието тълкуване е необходимо, за да се позволи на запитващата юрисдикция да постанови решението си във връзка със споровете по главното производство. В тези въпроси се съдържа само обща препратка към правото на Съюза.
- ³² Съгласно постоянната съдебна практика, когато въпросите са зададени неточно, Съдът може да извлече от изпратените от националната юрисдикция данни и от преписката по спора в главното производство разпоредби от правото на Съюза, на които е необходимо да се направи тълкуване предвид предмета на спора (Решение от 18 ноември 1999 г. по дело *Testal*, C-107/98, *Recueil*, стр. I-8121, точка 34, както и Решение от 23 януари 2003 г. по дело *Makedoniko Metro и Michaniki*, C-57/01, *Recueil*, стр. I-1091, точка 56).

- 33 В това отношение следва да се припомни, че данъчното третиране на дивиденди може да попадне в обхвата на член 49 ДФЕС относно свободата на установяване и на член 63 ДФЕС относно свободното движение на капитали (вж. в този смисъл Решение от 12 декември 2006 г. по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, *Recueil*, стр. I-11753, точка 36).
- 34 Съгласно вече установената съдебна практика, за да се определи дали определено национално законодателство попада в обхвата на едната или другата свобода на движение, трябва да се вземе предвид целта на разглежданото законодателство (вж. в този смисъл Решение от 12 септември 2006 г. по дело *Cadbury Schweppes* и *Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, *Recueil*, стр. I-7995, точки 31—33, Решение от 3 октомври 2006 г. по дело *Fidium Finanz*, C-452/04, *Recueil*, стр. I-9521, точки 34 и 44—49, Решение от 12 декември 2006 г. по дело *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, *Recueil*, стр. I-11673, точки 37 и 38, Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точка 36, както и Решение от 13 март 2007 г. по дело *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, *Сборник*, стр. I-2107, точки 26—34).
- 35 В това отношение вече е постановено, че 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 обхвата на разпоредбите на Договора относно свободата на установяване (вж. Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точка 37 и Решение от 21 октомври 2010 г. по дело *Idrumsa Туроу*, C-81/09, *Сборник*, стр. I-10161, точка 47). От друга страна, 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 (вж. в този смисъл Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точка 38, както и Решение от 17 септември 2009 г. по дело *Glaxo Wellcome*, C-182/08, *Сборник*, стр. I-8591, точки 40 и 45—52).

- 36 В конкретния случай следва да се заключи, от една страна, че двата спора по главното производство се отнасят до облагането в Австрия на дивидентите, получавани от местни дружества и произтичащи от дялови участия, които те притежават в чуждестранни дружества и които са в размер, по-малък от 10 % от капитала на тези последни дружества. Притежаването на дялови участия с такъв размер обаче не дава възможност за упражняване на безспорно влияние върху решенията на съответните дружества и за определяне на дейностите им.
- 37 От друга страна, следва да се заключи, че разглежданото по главното производство национално данъчно законодателство прави разлика между националния произход или липсата на национален произход на дивидентите, когато те произтичат от дялови участия в размер, по-малък от 10 % от капитала на разпределящото дружество. Всъщност съгласно член 10, параграф 1, точка 1 от KStG портфейлните дивиденти винаги са освободени от корпоративен данък, когато се притежават дялови участия в местни дружества. От друга страна, съгласно член 10, параграф 1, точка 6 от KStG портфейлните дивиденти не са нито освободени, нито се ползват от приспадане на данъка, платен върху печалбите, от които са разпределени дивидентите, когато съответните дялови участия се притежават в дружества, установени в трета държава, страна по Споразумението за ЕИП, с която не е сключено споразумение за административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране, или в дружества, установени в друга трета държава. Що се отнася до портфейлните дивиденти с произход от други държави членки или държави, страни по Споразумението за ЕИП, с които е сключено цялостно споразумение за административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране, съгласно член 10, параграф 5 от KStG спрямо тях се прилага методът на приспадане, а не методът на освобождаване, когато по своята същност печалбите на разпределящото дружество реално не са предмет на облагане в държавата, в която е установено това дружество, с данък, сравним с преобладаващия в Австрия.
- 38 При тези условия следва да се приеме, че правна уредба като разглежданата по главното производство се припокрива с обхвата единствено на разпоредбите от Договора относно свободното движение на капитали.

Б — По въпросите по дело C-436/08

1. По първия въпрос

³⁹ С този въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 63 ДФЕС допуска национална правна уредба, която поставя като условие за освобождаването от данък на портфейлните дивиденди, получени от дружества, установени в държавите, страни по Споразумението за ЕИП, наличието на цялостно споразумение за административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране, докато за „международните дялови участия“ не се налага никакво подобно условие.

а) По допустимостта

⁴⁰ Австрийското правителство счита, че въпросът е недопустим. То подчертава, че според изложените в акта за преюдициално запитване факти жалбоподателят по главното производство притежава дялови участия в инвестиционни фондове, чиито активи не се състояли от дялове в дружества със седалище в трета държава, страна по Споразумението за ЕИП. Ето защо този въпрос нямал никаква връзка със спора по главното производство.

⁴¹ В това отношение следва да се припомни, че в рамките на производство по член 267 ЕО, основано на ясно разделение на правомощията между националните юрисдикции и Съда, националният съд е компетентен да извърши всяка преценка на обстоятелствата по делото. По същия начин само националният

съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени — предвид особеностите на делото — както необходимостта от преюдициално заключение, за да може да постанови решението си, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. Следователно, след като поставените въпроси се отнасят до тълкуването на правото на Съюза, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе (вж. по-специално Решение от 22 октомври 2009 г. по дело *Zurita García и Choque Cabrera*, C-261/08 и C-348/08, Сборник, стр. I-10143, точка 34, както и цитираната съдебна практика).

42 Отказът да се произнесе по преюдициален въпрос, поставен от национална юрисдикция, е възможен само когато е очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или Съдът не разполага с необходимите фактически и правни елементи, за да бъде полезен с отговора си на въпросите, които са му поставени (вж. по-специално Решение от 13 март 2001 г. по дело *PreussenElektra*, C-379/98, Recueil, стр. I-2099, точка 39, Решение от 22 януари 2002 г. по дело *Canal Satélite Digital*, C-390/99, Recueil, стр. I-607, точка 19, както и Решение по дело *Zurita García и Choque Cabrera*, посочено по-горе, точка 35).

43 В акта за преюдициално запитване се обяснява, че през релевантната данъчна година жалбоподателят по главното производство е получил портфейлни дивиденди с произход от капиталови дружества, които имат седалище в държави членки, различни от Република Австрия, и в трети държави. Може да се приеме обаче, че когато запитващата юрисдикция упоменава дяловите участия, притежавани в дружества, установени в „трети държави“, тя използва този израз, противопоставяйки го на израза „държави членки“. При тези условия следва да се счита, че упоменаването на третите държави обхваща също държавите, страни по Споразумението за ЕИП.

44 Доколкото запитващата юрисдикция изпитва съмнения относно съвместимостта на националната правна уредба, приложима по отношение на портфейлните дивиденди с произход от дялови участия, притежавани в дружества, установени в държавите, страни по Споразумението за ЕИП, от една страна, и доколкото актът за преюдициално запитване не съдържа никакви данни относно факта,

че жалбоподателят по главното производство не притежава дялови участия в такива дружества, от друга страна, не е очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза е ирелевантно предвид решението, което запитващата юрисдикция следва да постанови.

45 Следователно първият въпрос трябва да се обяви за допустим.

б) По съществото на спора

и) Предварителни бележки

46 Трябва да се напомни, че член 63, параграф 1 ДФЕС предвижда либерализирането на движението на капиталите между държавите членки, както и между държавите членки и третите държави. Във връзка с това той гласи, че в рамките на главата от ДФЕС, озаглавена „Капитали и плащания“, всички ограничения върху движението на капитали между държавите членки и между държавите членки и трети държави се забраняват.

47 Със своя въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи какво тълкуване следва да се даде на член 63 ДФЕС с цел преценка на съвместимостта с посочената разпоредба на разглежданата по главното производство правна уредба, която предвижда за дивидентите с произход от „международни дялови участия“, а именно дялови участия в размер най-малко 10 % от капитала на чуждестранни дружества, по-благоприятно данъчно третиране от това, предвидено за портфейлните дивиденти, получавани от дружества, установени в трети държави, страни по Споразумението за ЕИП.

48 Все пак, както отбелязват австрийското, германското и нидерландското правителство, както и Европейската комисия, в случай като разглеждания по главно-то производство следва да се извърши сравнение между, от една страна, данъчното третиране, предвидено за портфейлните дивиденди, получавани от местни дружества, и от друга страна, това, предвидено за портфейлните дивиденди, получавани от дружества, установени в трети държави, страни по Споразумението за ЕИП. Всъщност член 63 ДФЕС по принцип не допуска диференцирано третиране в държава членка на дивидентите от дружества, установени в трета държава, спрямо дивидентите от дружества със седалище в посочената държава членка (вж. Определение от 4 юни 2009 г. по дело KBC Bank и Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 и C-499/07, Сборник, стр. I-4409, точка 71). Диференцираното третиране на доходите с произход от трета държава в сравнение с доходите с произход от друга трета държава само по себе си обаче не се засяга от посочената разпоредба.

49 Следователно в рамките на настоящия въпрос трябва да се разгледа дали член 63 ДФЕС следва да се тълкува в смисъл, че той не допуска национална правна уредба, която предвижда, че портфейлните дивиденди с произход от дялови участия, притежавани в местни дружества, винаги са освободени от корпоративен данък в съответствие с член 10, параграф 1, точка 1 от KStG, докато съгласно член 10, параграф 1, точка 6 от KStG портфейлните дивиденди с произход от дружество, установено в трета държава, страна по Споразумението за ЕИП, се ползват от това освобождаване само ако Република Австрия и съответната трета държава са сключили цялостно споразумение за административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране.

ii) По съществуването на ограничение на движението на капитали

50 От постоянната съдебна практика следва, че забранените с член 63, параграф 1 ДФЕС ограничения на движението на капитали обхващат мерки, които могат да възпрат чуждестранните лица да инвестират в държава членка или да възпрат

местните лица от тази държава членка да инвестират в други държави (Решение от 25 януари 2007 г. по дело *Festersen*, C-370/05, Сборник, стр. I-1129, точка 24 и Решение от 18 декември 2007 г. по дело *A*, C-101/05, Сборник, стр. I-11531, точка 40).

51 Що се отнася до въпроса дали национална правна уредба като разглежданата по главното производство представлява ограничение за движението на капитали, следва да се заключи, че за да могат да се ползват от освобождаване от корпоративен данък, за местните дружества, които получават портфейлни дивиденди с произход от дружество, установено в трета държава, страна по Споразумението за ЕИП — за разлика от местните дружества, които получават портфейлни дивиденди с произход от местни дружества — е предвидено допълнително условие, а именно това, свързано с наличието на цялостно споразумение за административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране между Република Австрия и съответната трета държава. Предвид обстоятелството обаче, че единствено съответните държави членки могат да решават дали да се обвържат със споразумение, се оказва, че условието, свързано с наличието на цялостно споразумение за административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране, може фактически да доведе до установяването на постоянен режим на невъзможност за освобождаване от корпоративен данък за портфейлните дивиденди от дружество, установено в трета държава, страна по Споразумението за ЕИП (вж. по аналогия Решение от 28 октомври 2010 г. по дело *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Сборник, стр. I-10659, точка 25).

52 От това следва, че с оглед на условията, предвидени от разглежданата по главното производство правна уредба, за да могат портфейлните дивиденди с произход от дружества, установени в трети държави, страни по Споразумението за ЕИП, и получавани от дружествата, установени в Австрия, да бъдат освободени от корпоративен данък в Австрия, инвестициите в първите дружества, които могат да бъдат осъществени от вторите, са по-малко привлекателни отколкото инвестициите, които могат да бъдат извършени в дружество, установено в Австрия или в друга държава членка. Такава разлика в третирането може да възпре дружествата, установени в Австрия, от придобиването на акции в дружества, установени в трети държави, страни по Споразумението за ЕИП.

53 Ето защо посочената правна уредба представлява ограничение на свободното движение на капитали между държава членка и определени трети държави, което по принцип се забранява от член 63 ДФЕС.

54 Следва обаче да се разгледа въпросът дали това ограничение върху свободното движение на капитали може да бъде обосновано предвид разпоредбите от Договора, свързани със свободното движение на капитали.

iii) По евентуалните доводи за обосновка на мярката

55 Съгласно член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС „разпоредбите на член 63 [ДФЕС] не накърняват правото на държавите членки [...] да прилагат съответните разпоредби на своето данъчно законодателство, които провеждат разграничение между данъкоплатци, които не са в еднакво положение що се отнася до тяхното място на пребиваване или място на инвестиране на капитала“.

56 Тази разпоредба, доколкото представлява дерогация от основния принцип за свободно движение на капитали, трябва да бъде предмет на стриктно тълкуване. Следователно тя не може да се тълкува в смисъл, че всяко данъчно законодателство, което предвижда разграничение на данъкоплатците в зависимост от мястото, където пребивават или са установени, или от държавата членка, в която инвестират своите капитали, автоматично е съвместимо с Договора (вж. Решение от 11 септември 2008 г. по дело Eckelkamp и др., C-11/07, Сборник, стр. I-6845, точка 57, както и Решение от 22 април 2010 г. по дело Mattner, C-510/08, Сборник, стр. I-3553, точка 32).

- 57 Въсъщност самата дерогация, предвидена в посочената разпоредба, е ограничена от член 65, параграф 3 ДФЕС, 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 63“.
- 58 Случаите на различно третиране, които член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС решава, 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 по настоящото производство да се счита за съвместима с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, разликата в третирането, която тя предвижда между портфейлни дивиденди с произход от местни дружества и тези с произход от дружества, установени в трета държава, страна по Споразумението за ЕИП, 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 *Verkooyen*, 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 от 8 септември 2005 г. по дело *Blanckaert*, C-512/03, *Recueil*, стр. I-7685, точка 42 и Решение от 19 ноември 2009 г. по дело *Комисия/Италия*, C-540/07, *Сборник*, стр. I-10983, точка 49).
- 59 Следва да се припомни, че по отношение на данъчно правило като разглежданото по главното производство, с което се цели предотвратяване на икономическото двойно данъчно облагане на разпределените печалби, положението на дружество — акционер, получател на дивиденди с чуждестранен произход, и това на дружество — акционер, получател на дивиденди с национален произход, е сравнимо предвид това, че и в двата случая по принцип е възможно да се стигне до верижно данъчно облагане на реализираната печалба (вж. Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точка 62).
- 60 При тези условия член 63 ДФЕС установява задължение за държавата членка, в която съществува система за предотвратяване на икономическото двойно данъчно облагане, при дивиденди, изплатени на местни дружества от други местни дружества, да предостави равностойно третиране на дивидентите, изплатени

на местни дружества от дружества, установени в трети държави, страни по Споразумението за ЕИП (вж. в този смисъл Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точка 72).

- 61 Все пак разглежданата по главното производство национална правна уредба не предвижда такова равностойно третиране. Всъщност, докато тази правна уредба предотвратява систематично икономическото двойно данъчно облагане на портфейлните дивиденди с национален произход, получавани от местно дружество, тя нито премахва, нито смекчава действието на такова двойно данъчно облагане, когато дадено местно дружество получава портфейлни дивиденди с произход от дружество, установено в трета държава, страна по Споразумението за ЕИП, с която Република Австрия не е сключила цялостно споразумение за административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране. В този последен случай посочената национална правна уредба не предвижда нито освобождаването от данък на получаваните дивиденди, нито приспадането на данъка, платен в съответната трета държава върху така разпределените печалби, докато необходимостта от предотвратяване на икономическото двойно данъчно облагане е еднаква по отношение на местните дружества, независимо от това дали те получават дивиденди от местни дружества или от дружества, установени в трета държава, страна по Споразумението за ЕИП.
- 62 От това следва, че разликата в третирането от гледна точка на корпоративния данък между дивидентите с национален произход и тези с произход от дружество, установено в трета държава, страна по Споразумението за ЕИП, не може да бъде обоснована с разлика в положението, свързана с мястото, където се инвестират капиталите.
- 63 Необходимо е също да се разгледа въпросът дали ограничението, произтичащо от национална правна уредба като разглежданата в главното производство, е обосновано с императивни съображения от обществен интерес (вж. Решение от 11 октомври 2007 г. по дело *ELISA*, C-451/05, Сборник, стр. I-8251, точка 79).

- 64 Австрийското, германското, италианското, нидерландското правителство и правителството на Обединеното кралство обясняват във връзка с това, че при липсата на рамка за сътрудничество между съответните компетентни органи като тази, произтичаща от Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите членки в областта на прякото и непрякото данъчно облагане (ОВ L 336, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21), съответно изменена с Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 година (ОВ L 76, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129, наричана по-нататък „Директива 77/799“), дадена държава членка има право да подчини освобождаването на портфейлните дивиденди, получавани от дружества, установени в трета държава, страна по Споразумението за ЕИП, на наличието на споразумение за взаимопомощ със съответната трета държава. Проверката на данъка, платен от разпределящото дивиденди дружество, всъщност предполага обмяна на информация с данъчната администрация на държавата, в която е установено посоченото дружество.
- 65 Следва да се припомни, че съдебната практика относно ограниченията на упражняването на свободата на движение в рамките на Съюза не би могла да се приложи изцяло по аналогия към движенията на капитали между държавите членки и трети държави, тъй като тези движения се вписват в различен правен контекст (вж. Решение по дело А, посочено по-горе, точка 60 и Решение по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, точка 69).
- 66 В това отношение следва да се отбележи, че рамката за сътрудничество между компетентните органи на държавите членки, установена с Директива 77/799, не съществува между тях и компетентните органи на трета държава, когато последната не е поела никакво задължение за взаимопомощ (Решение по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, точка 70 и Решение по дело *Établissements Rimbaud*, посочено по-горе, точка 41).
- 67 От това следва, че когато правната уредба на дадена държава членка поставя възможността да се ползва данъчно облекчение в зависимост от изпълнението на условия, чието спазване може да бъде проверено само чрез получаване на сведения от компетентните органи на трета държава, страна по Споразумението за ЕИП, по принцип е оправдано тази държава членка да откаже да предостави това облекчение, ако се оказва невъзможно тези сведения да бъдат получени именно поради липсата на договорно задължение за тази трета държава

да предоставя информация (Решение по дело *Établissements Rimbaud*, посочено по-горе, точка 44).

68 От разглежданата по главното производство правна уредба следва, че член 10, параграф 5 от KStG изключва освобождаването от данък на портфейлните дивиденди с произход от дружества, установени в трети държави, страни по Споразумението за ЕИП, когато по същество в съответната трета държава печалбите на разпределящото дружество не са били действително обложени с корпоративен данък, сравним с приложимия в повечето случаи в Австрия. Така може да се счита, че условията за прилагане на освобождаването от данък не могат да бъдат проверявани от заинтересованата държава членка, когато липсва произтичащо от споразумение задължение на третата държава за предоставяне на определена информация на данъчните органи на тази държава членка.

69 От това следва, че правна уредба на държава членка като разглежданата по главното производство, която подчинява освобождаването от данък на дивидентите, получавани от дружества, установени в трета държава, страна по Споразумението за ЕИП, на наличието на споразумение за взаимопомощ със съответната трета държава, може да бъде обоснована с императивни съображения от обществен интерес, свързани с ефикасността на данъчния контрол и с борбата срещу данъчната измама.

70 Ограничаването на свобода на движение обаче, дори когато то съответства на преследваната цел, не може да надхвърля необходимото за нейното постигане (вж. Решение по дело *ELISA*, посочено по-горе, точка 82 и цитираната съдебна практика). Следователно трябва да се провери дали ограничаването, въведено в резултат на правна уредба като разглежданата по главното производство, съблюдава принципа на пропорционалност.

71 В това отношение на първо място следва да се заключи, че с оглед на предходните съображения по принцип всяка държава членка е в правото си да подчини

освобождаването на дивидентите с произход от дружества, установени в трета държава, страна по Споразумението за ЕИП, на наличието на споразумение за взаимопомощ, сключено с тази държава. Така пропорционалността на тази правна уредба не се оспорва по силата на самото обстоятелство, че държава членка не предвижда такова изискване за освобождаването на дивидентите с произход от дялови участия в размер най-малко на 10 % от капитала на разпределящото дружество.

72 На второ място, трябва да се заключи, че разглежданата по главното производство правна уредба подчинява освобождаването на портфейлните дивиденти с произход от дружества, установени в трета държава, страна по Споразумението за ЕИП, на изискването за наличие на споразумение за взаимопомощ с тази държава не само на административно равнище, но и в областта на събирането.

73 Самото наличие на споразумение за административна взаимопомощ обаче може да се счита за необходимо, за да се позволи на съответната държава членка да провери действителния размер на данъците, с които се облага чуждестранното дружество, разпределящо дивиденти. Всъщност разглежданото национално правило се отнася до облагането в Австрия с корпоративен данък на доходите, които местни дружества получават в Австрия. За събирането на такива данъци от австрийските власти не е необходима помощта на органите на трета държава.

74 Доводът, отправен от австрийското правителство в съдебното заседание, според който помощта при събиране е необходима при преместване на данъчно-задълженото лице, трябва да се отхвърли. Всъщност, както отбелязва генералният адвокат в точка 90 от своето заключение, преместването е слабо вероятна хипотеза и не може да обоснове пълното подчиняване на премахването на икономическото двойно данъчно облагане на портфейлните дивиденти с произход от трета държава, страна по Споразумението за ЕИП, на условието за наличие на споразумение за взаимопомощ при събиране.

- 75 Ето защо на първия отправен въпрос следва да се отговори, че член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че той не допуска правна уредба на държава членка, която предвижда освобождаването от корпоративен данък за портфейлните дивиденди с произход от дялови участия, притежавани в местни дружества, и която подчинява такова освобождаване за портфейлните дивиденди с произход от дружества, установени в трети държави, страни по Споразумението за ЕИП, на изискването за наличие на цялостно споразумение за административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране между съответната държава членка и третата държава, доколкото с оглед постигане на целите на разглежданата правна уредба се оказва необходимо единствено наличието на споразумение за административна взаимопомощ.

2. По втория въпрос

а) Предварителни бележки

- 76 Запитващата юрисдикция припомня, че съгласно член 10 от KStG, когато е налице цялостно споразумение за взаимопомощ, портфейлните дивиденди с произход от местни дружества, от дружества, установени в други държави членки, и от дружества, установени в трети държави, страни по Споразумението за ЕИП, се ползват от освобождаване от данък. Все пак според запитващата юрисдикция освобождаването от данък на дивидентите, получавани от чуждестранни дружества, не се прилага в по-голямата част от случаите поради информацията, която дружеството получател трябва да предостави на данъчната администрация, за да може да се ползва от това предимство. Следователно методът на приспадане като цяло се прилага за дивидентите с произход от чуждестранни дружества. Според запитващата юрисдикция данъчнозадълженото лице може единствено с цената на затруднения да представи доказателства относно подлежащия на приспадане чуждестранен данък.

77 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 63 ДФЕС допуска национална правна уредба като разглежданата по главното производство, съгласно която методът на приспадане се прилага за портфейлните дивиденди, разпределени от дружества, установени в други държави членки и в трети държави, страни по Споразумението за ЕИП, когато не е установено, че са изпълнени условията за прилагане на освобождаването от данък, макар за акционера да е много трудно или почти невъзможно било да докаже, че тези условия са изпълнени — а именно да е налице сходно данъчно облагане, какъв е размерът на ставката на чуждестранния данък и липсата на освобождаване от данък *ratione personae* или *ratione materiae* на чуждестранното юридическо лице, било да предостави необходимите сведения за приспадането на чуждестранния корпоративен данък.

78 Отговорът, който Съдът следва да даде, трябва да позволи на запитващата юрисдикция да прецени съвместимостта с член 63 ДФЕС, на първо място, на „преминаването“ от метода на освобождаване към метода на приспадане, предвиден от разглежданата по главното производство национална правна уредба, когато получателят на дивиденди с произход от чуждестранни дружества не разполага с определени доказателства, и на второ място, на прилагането на метод на приспадане, който би наложил на този получател значителни, дори прекомерни административни разходи.

б) По съществуването на ограничение на движението на капитали

79 Следва да се припомни, че съгласно член 10, параграф 1, точка 1 от KStG от корпоративен данък се освобождават портфейлните дивиденди, получавани от дружества със седалище в Австрия. Съгласно член 10, параграф 1, точки 5 и 6 и параграф 5 от KStG икономическото двойно данъчно облагане на дивидентите, получавани от дружества, установени в държави членки, различни от Република Австрия, или в трети държави, страни по Споразумението за ЕИП, се избягва благодарение на освобождаването от данък или на метода на приспадане само ако получателят на тези дивиденди разполага с доказателства във връзка

с размера на данъка, налаган на разпределящите такива дивиденди дружества в държавата по тяхното установяване.

80 Разликата в третирането, на която са подложени портфейлните дивиденди, обаче има разубеждаващо действие спрямо дружествата със седалище в Австрия да инвестират капитали в дружества, установени в други държави членки и в трети държави, страни по Споразумението за ЕИП. Всъщност, доколкото в Австрия дивидентите, получавани от дружества, установени в други държави членки и в трети държави, страни по Споразумението за ЕИП, от данъчна гледна точка се третират по-неблагоприятно от тези, получавани от дружество, установено в Австрия, акциите на първите дружества са по-малко привлекателни за инвеститорите, местни за Австрия лица, в сравнение с тези на дружествата, установени в последната държава членка.

81 Следователно правна уредба като тази, разглеждана в главното производство, съдържа ограничение за движенията на капитали между държавите членки и между тях и третите държави, което по принцип се забранява с член 63, параграф 1 ДФЕС.

82 Следва обаче да се разгледа въпросът дали това ограничение на свободното движение на капитали може да бъде обосновано с оглед на разпоредбите от Договора относно свободното движение на капитали.

в) По евентуалните доводи за обосновка на мярката

83 От практиката на Съда, цитирана в точка 58 от настоящото решение, произтича, че за да може дадена национална данъчна уредба като разглежданата по главното производство да се счита за съвместима с разпоредбите на Договора

относно свободното движение на капитали, различното третиране трябва да се отнася до положения, които не са обективно сходни или да е оправдана с императивно съображение от обществен интерес.

84 В това отношение следва да се припомни преди всичко, че по отношение на данъчно правило като разглежданото по главното производство, с което се цели предотвратяване на икономическото двойно данъчно облагане на разпределените печалби, положението на дружество — акционер, получател на дивиденди с чуждестранен произход, и акционерите, получатели на дивиденди с национален произход, е сравнимо с това на дружество — акционер, което получава дивиденди с национален произход, доколкото и в двата случая по принцип е възможно да се стигне до верижно данъчно облагане на реализираната печалба (вж. Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точка 62).

85 При тези условия член 63 ДФЕС установява задължение за държавата членка, в която съществува система за предотвратяване на икономическото двойно данъчно облагане, при дивиденди, изплатени на местни лица от местни дружества, да предостави равностойно третиране на дивидентите, изплатени на местни лица от чуждестранни дружества (вж. в този смисъл Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точка 72).

86 Постановено е обаче, че правото на Съюза не забранява държава членка да предотвратява верижното данъчно облагане на дивиденди, получавани от местно дружество, прилагайки правила, съгласно които тези дивиденди се освобождават от облагане с данък, когато са изплатени от местно дружество, избягвайки чрез метода на приспадане верижното данъчно облагане на тези дивиденди, когато те се изплащат от чуждестранно дружество, доколкото обаче данъчната ставка върху дивидентите с чуждестранен произход не е по-висока от данъчната ставка, прилагана за дивидентите с национален произход, и размерът на данъчния кредит се равнява най-малко на платената сума в държавата на разпределящото дружество до размера на данъка, прилаган в държавата членка на дружеството получател (вж. Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точки 48 и 57, както и Определение от 23 април 2008 г. по дело *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C-201/05, Сборник, стр. I-2875, точка 39).

- 87 Така, когато печалбите, от които са разпределени дивидентите с чуждестранен произход, са предмет на облагане в държавата на разпределящото дружество с данък в размер, по-малък от данъка, събиран в държавата членка на дружеството получател, последната трябва да предоставя данъчен кредит, чийто общ размер съответства на данъка, платен от разпределящото дружество в държавата по неговото установяване (Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точка 51).
- 88 Когато, напротив, тези печалби са предмет на облагане в държавата на разпределящото дружество с данък в размер, по-голям от данъка, събиран от държавата членка на дружеството получател, последната е задължена да предостави данъчен кредит само до размера на дължимия от дружеството получател корпоративен данък. Тя не следва да възстановява разликата, т.е. сумата, платена в държавата на разпределящото дружество, която надвишава размера на дължимия данък в държавата членка на дружеството получател (вж. Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точка 52).
- 89 Методът на приспадане позволява при тези условия на дивидентите с произход от чуждестранни дружества да се предоставя третиране, равностойно на предоставеното чрез метода на освобождаване на дивидентите, изплатени от местни дружества. Прилагането на метода на приспадане за дивидентите с произход от чуждестранни дружества всъщност позволява да се гарантира, че портфейлните дивиденти с чуждестранен и тези с национален произход са предмет на едно и също данъчно облагане, по-специално когато държавата, от която произхождат дивидентите, прилага по отношение на корпоративния данък данъчна ставка с по-нисък размер от този, приложим в държавата членка, в която е установено дружеството, получател на дивидентите. В такъв случай освобождаването на дивидентите с произход от чуждестранни дружества би било благоприятно за данъчнозадължените лица, които са инвестирали в чуждестранни дялови участия, в сравнение с тези, които са инвестирали в национални дялови участия.
- 90 По отношение на равностойността между методите на освобождаване и на приспадане трудностите, които данъчнозадълженото лице би могло да срещне с цел доказване, че са изпълнени условията за освобождаване от данък на дивидентите, получени от чуждестранни дружества, по принцип са без влияние

при преценката дали член 63 ДФЕС допуска национална правна уредба като разглежданата по главното производство. Всъщност тези трудности, дори невъзможността за данъчнозадълженото лице да представи поисканите доказателства, биха имали за последица единствено, че методът на приспадане, равностоеен на този на освобождаването, ще се прилага за дивидентите, които това лице получава от чуждестранни дружества.

91 Що се отнася до административната тежест, наложена на данъчнозадълженото лице, за да може то да се ползва от метода на приспадане, вече е постановено, че единствено фактът, че в сравнение със системата за освобождаване системата за приспадане налага на данъчнозадължените лица допълнителни административни тежести, не може да се счита за разлика в третирането, която противоречи на свободното движение на капитали (вж. в този смисъл Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точка 53).

92 Според запитващата юрисдикция така наложените административни тежести на дружеството, получател на портфейлни дивиденди, от страна на разглежданата по главното производство национална правна уредба все пак биха могли да се окажат прекомерни.

93 Във връзка с това *Haribo* обяснява, че за разлика от портфейлните дивиденди, изплатени от местни дружества, които подлежат на освобождаване от данък, портфейлните дивиденди, изплатени в Австрия от дружества, установени в друга държава членка или в трета държава, страна по Споразумението за ЕИП, и получавани чрез инвестиционен фонд, обичайно са предмет на облагане в Австрия с корпоративен данък в размер на 25 % поради прекомерните административни тежести, наложени на данъчнозадълженото лице. Според *Haribo* методите на освобождаване и на приспадане биха били равностойни само ако действително може да се докаже изплатеният в чужбина корпоративен данък или ако доказването може да бъде постигнато без непропорционални усилия.

- ⁹⁴ Австрийското, германското, италианското, нидерландското правителство и правителството на Обединеното кралство, както и Комисията напред против поддържат, че наложените на дружеството, получател на портфейлни дивиденди, административни тежести не са прекомерни. Австрийското правителство отстоява във връзка с това становището, че известието от 13 юни 2008 г. съществено опростява необходимите доказателства за получаване на приспадане на чуждестранния данък.
- ⁹⁵ В това отношение следва да се припомни, че данъчните власти на държава членка имат право да изискват от данъчнозадълженото лице доказателствата, които сметат за необходими, за да се прецени дали са изпълнени условията относно предвиденото в разглежданото законодателство данъчно предимство и дали в резултат на това посоченото предимство следва да се предостави или не (вж. в този смисъл Решение от 3 октомври 2002 г. по дело *Danner*, C-136/00, *Recueil*, стр. I-8147, точка 50, Решение от 26 юни 2003 г. по дело *Skandia и Ramstedt*, C-422/01, *Recueil*, стр. I-6817, точка 43, както и Решение от 27 януари 2009 г. по дело *Persche*, C-318/07, *Сборник*, стр. I-359, точка 54).
- ⁹⁶ Ако обаче се окаже, че за дружествата, получатели на портфейлни дивиденди, с произход от дружества, установени в държави членки, различни от Република Австрия, и в трети държави, страни по Споразумението за ЕИП, реално е невъзможно да се ползват от метода на приспадане, поради това че административните тежести са прекомерни, такова законодателство не би позволило да се предотврати, нито да се смекчи действието на икономическото двойно данъчно облагане на такива дивиденди. При тези условия не може да се счита, че методът на освобождаване — който позволява да се избегне верижното данъчно облагане на разпределените дивиденди — и методът на приспадане водят до равностоен резултат.
- ⁹⁷ Все пак, когато дадена държава членка по принцип може да избегне верижното данъчно облагане на портфейлните дивиденди, които местно дружество е получило — избирайки метода на освобождаване, в случай че дивидентите са изплатени от местно дружество, и метода на приспадане, в случай че те са платени от чуждестранно дружество, установено в друга държава членка или в трета държава, страна по Споразумението за ЕИП — допълнителните административни

тежести, които се налагат на местното дружество — по-специално фактът, че националната данъчна администрация изисква информация относно данъка, с който действително се облагат печалбите на дружеството, разпределящо дивиденди в държавата му на установяване — са характерни за функционирането на самия метод на приспадане и не могат да се считат за прекомерни (вж. в този смисъл Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точки 48 и 53). Всъщност при липсата на такава информация данъчните власти на държавата членка, в която е установено дружеството, получател на дивиденди с чуждестранен произход, по принцип нямат право да определят размера на корпоративния данък, платен в държавата на разпределящото дружество, който трябва да бъде приспадан от размера на дължимия от дружеството получател данък.

98 Макар да е вярно, че самото дружество — получател на дивиденди, не разполага с цялата информация относно корпоративния данък, с който се облагат дивидентите, разпределени от дружество, установено в друга държава членка или в трета държава, страна по Споразумението за ЕИП, то тази информация при всички положения му е известна. При тези условия обаче всяко затруднение за дружеството получател да предостави изискуемата информация относно данъка, платен от разпределящото дивидентите дружество, е свързана не с вътрешноприсъщата комплексност на тази информация, а с липсата на евентуално съдействие от страна на разполагащото с нея дружество. Както подчертава генералният адвокат в точка 58 от своето заключение, липсата на информация, с която се сблъсква инвеститорът, не е проблем, за който въпросната държава членка би трябвало да носи отговорност.

99 Освен това следва да се заключи, че както отбелязва австрийското правителство, известието от 13 юни 2008 г. опростява необходимите доказателства за приспадане на чуждестранния данък, в смисъл че за да се изчисли платеният в чужбина данък, трябва да се вземе предвид следната формула. Печалбата на дружеството, разпределящо дивидентите, трябва да се умножи с номиналната ставка на корпоративния данък, приложим в държавата, в която е установено това дружество, и с дяловото участие, което дружеството получател притежава в капитала на разпределящото дружество. Такова изчисляване обаче изисква само ограничено съдействие от страна на дружеството, разпределящо дивидентите или на инвестиционния фонд, когато съответното дялово участие се притежава чрез такъв фонд.

- 100 Накрая, както подчертават австрийското, германското, нидерландското правителство и правителството на Обединеното кралство, както и Комисията, фактът, че за дивидентите, разпределени от дружества, установени в държави членки, различни от Република Австрия, данъчната администрация на тази държава членка може да приложи предвидения в Директива 77/799 механизъм за взаимопомощ, не означава, че от нея би се очаквало да освободи дружеството, получател на дивидентите, от необходимостта да представи доказателство за данъка, платен от разпределящото дружество в друга държава членка.
- 101 Всъщност, тъй като Директива 77/799 предвижда възможността националните данъчни администрации да искат информация, която не могат да получат сами, Съдът е посочил, че използваният в член 2, параграф 1 от Директива 77/799 глагол „може“ е указание за това, че макар посочените администрации да имат възможността да искат информация от компетентния орган на друга държава членка, такава молба по никакъв начин не представлява задължение. Всяка държава членка следва да прецени специфичните случаи, при които липсва информация относно сделките, извършени от установените на нейна територия данъчнозадължени лица и да реши дали тези случаи оправдават изпращането на молба за информация до друга държава членка (Решение от 27 септември 2007 г. по дело *Twoh International*, C-184/05, Сборник, стр. I-7897, точка 32 и Решение по дело *Persche*, посочено по-горе, точка 65).
- 102 Освен това Директива 77/799 не задължава държавата членка, в която е установено дружеството, получател на дивиденти, да използва предвидения в нея механизъм за взаимопомощ, след като предоставената от това дружество информация не е достатъчна, за да се провери дали то отговаря на предвидените в националната правна уредба условия за прилагането на метода на приспадане.
- 103 Поради същите съображения евентуалното съществуване на споразумение за взаимопомощ между Република Австрия и трета държава, страна по Споразумението за ЕИП, което би предвиждало правомощието за тази държава членка да поиска от органите на съответната трета държава релевантна информация с цел прилагане на метода на приспадане, не означава, че административните

тежести, наложени на дружеството — получател на дивидентите, във връзка с доказването на платения в разглежданата трета държава данък, са прекомерни.

- 104 Ето защо предвид изложеното по-горе на втория отправен въпрос следва да се отговори, че член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че той допуска правна уредба на държава членка, съгласно която от корпоративен данък се освобождават портфейлните дивиденти, получавани от страна на местно дружество от друго местно дружество, докато съгласно нея на облагане с този данък подлежат портфейлните дивиденти, получавани от страна на местно дружество, от дружество, установено в друга държава членка или в трета държава, страна по Споразумението за ЕИП, при положение обаче че данъкът, платен в държавата, в която е установено това последно дружество, се приспада от дължимия данък в държавата членка на дружеството получател и административните тежести, наложени на дружеството получател, за да може то да се ползва от такова приспадане, не са прекомерни. Информацията, поискана от страна на националната данъчна администрация от дружеството — получател на дивидентите, свързана с данъка, с който реално се облагат печалбите на дружеството, разпределящо дивидентите, в държавата на установяване на последното, е характерна за самото функциониране на метода на приспадане и не може да се разглежда като прекомерна административна тежест.

3. По третия въпрос

а) Предварителни бележки

- 105 С третия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 63 ДФЕС допуска национална правна уредба като разглежданата по главното производство, която изключва както освобождаването от корпоративен данък,

така и приспадането на платения в чужбина корпоративен данък за дивидентите с произход от дялови участия, притежавани в дружества, установени в трети държави, когато размерът на дяловото участие на дружеството получател е по-малък от 10%, а преди това — от 25% от капитала на разпределящото дружество, докато дивидентите с произход от дялови участия, притежавани в местни дружества, са освободени от данък независимо от размера на дяловото участие.

106 В това отношение следва да се заключи, че таванът от 25%, който запитващата юрисдикция споменава в своя въпрос, се отнася до член 10 от KStG в редакцията му преди законодателната промяна, извършена през 2009 г. От преписката, представена на Съда, обаче следва, че член 10, параграф 1, точка 7, както и параграфи 2 и 4 от KStG, приложим с обратна сила към споровете по главното производство, предвижда, че дивидентите с произход от дялово участие, притежавано в дружество, установено в трета държава, или се освобождават от корпоративен данък в Австрия, или се ползват от приспадане на платения в чужбина данък, когато размерът на разглежданото дялово участие възлиза най-малко на 10% от капитала на това последно дружество.

107 По отношение на дяловите участия, чийто размер не достига този праг, разглежданата по главното производство национална правна уредба прави разлика за портфейлните дивиденти с произход от дружества, установени в трети държави, между държавите, страни по Споразумението за ЕИП, и други трети държави. Докато портфейлните дивиденти с произход от дружества, установени в трета държава, страна по Споразумението за ЕИП, с която Република Австрия е сключила цялостно споразумение за административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране, са освободени от корпоративен данък или се ползват от приспадане на данъка, платен в съответната трета държава, страна по Споразумението за ЕИП, в която е установено дружеството, разпределящо дивидентите, същото не се отнася за портфейлните дивиденти с произход от дружества, установени в други трети държави.

108 След като данъчното третиране на дивиденти с произход от дружества, установени в държавите, страни по Споразумението за ЕИП, е предмет на първия отправен въпрос, следва да се счита, че с третия си въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали член 63 ДФЕС допуска правна уредба като

разглежданата по главното производство, която предвижда, че портфейлните дивиденди с произход от дялови участия в дружества, установени в трети държави, различни от държавите, страни по Споразумението за ЕИП, не са нито освободени от данък, нито са предмет на система на приспадане на платения чуждестранен данък, докато от своя страна дивидентите с произход от сходни дялови участия, притежавани в местни дружества, винаги подлежат на освобождаване.

б) По съществуването на ограничение на движението на капитали

- 109 Следва да се приеме, че национална правна уредба като разглежданата по главното производство има за последица да разубеди установените в Австрия дружества да инвестират капиталите си в дружества, установени в трети държави, различни от държавите, страни по Споразумението за ЕИП. Всъщност, доколкото дивидентите, които тези последни дружества изплащат на установените в Австрия дружества, от данъчна гледна точка се третират по-неблагоприятно от тези, разпределяни от дружества, установени в тази държава членка, акциите на дружествата, установени в трети държави, са по-малко привлекателни за местните инвеститори в Австрия в сравнение с тези на дружествата, установени в Австрия (вж. в този смисъл Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точка 166 и Решение по дело *A*, посочено по-горе, точка 42).
- 110 Следователно правна уредба като разглежданата по главното производство съдържа ограничение за движенията на капитали между държавите членки и третите държави, което по принцип е забранено с член 63, параграф 1 ЕО.
- 111 Следва обаче да се разгледа дали това ограничение на свободното движение на капитали може да бъде обосновано с оглед на разпоредбите от Договора, свързани със свободното движение на капитали.

в) По евентуалните доводи за обосновка на мярката

- 112 Както се припомня в точки 58 и 83 от настоящото решение, за да може дадена национална правна уредба в областта на данъчното облагане като разглежданата по главното производство да се счита за съвместима с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, различното третиране трябва да се отнася до положения, които не са обективно сходни, или да е оправдана поради наличието на императивно съображение от обществен интерес.
- 113 По отношение на данъчно правило като разглежданото по главното производство обаче, с което се цели предотвратяване на икономическото двойно данъчно облагане на разпределените печалби, положението на дружество — акционер, получател на дивиденди с произход от трети държави, е сравнимо с това на дружество — акционер, получател на дивиденди с национален произход, предвид това че и в двата случая е възможно да се стигне до верижно данъчно облагане на реализираната печалба (Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точка 62).
- 114 При тези условия член 63 ДФЕС установява задължение за държава членка, в която съществува система за предотвратяване на икономическото двойно данъчно облагане, при дивиденди, изплатени на местни дружества от други местни дружества, да предостави равностойно третиране на дивидентите, изплатени на местни дружества от дружества, установени в трета държава, различна държава — страна по Споразумението за ЕИП (вж. в този смисъл Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точка 72).
- 115 Разглежданата по главното производство национална правна уредба обаче не предвижда такова равностойно третиране. Всъщност, доколкото тази правна уредба предотвратява систематично икономическото двойно данъчно облагане на портфейлните дивиденди с национален произход, получавани от местно дружество, тя нито премахва, нито смекчава действието на такова двойно данъчно облагане, когато дадено местно дружество получава портфейлни дивиденди с произход от дружество, установено в трета държава, страна по Споразумението за ЕИП.

- 116 От това следва, че разликата в третирането от гледна точка на корпоративния данък на дивидентите, получавани от местни дружества според произхода на последните, не може да бъде обоснована с разлика в положението, свързана с мястото, където се инвестират капиталите.
- 117 Необходимо е също да се разгледа въпросът дали ограничението, произтичащо от национална правна уредба като разглежданата по главното производство, е обосновано поради императивни съображения от обществен интерес (вж. Решение по дело ELISA, посочено по-горе, точка 79).
- 118 Според австрийското, германското, италианското, финландското и нидерландското правителство в случай че дадено ограничение на движението на капитали с произход трети държави може да бъде обосновано, това не се отнася за ограничението, засягащо движението на капитали между държавите членки (вж. Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе, точка 171, и Решение по дело A, посочено по-горе, точка 37). Тези правителства считат, че необходимостта да се гарантира балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане в отношенията между държавите членки и третите държави, различни от държавите, страни по Споразумението за ЕИП, може да представлява императивно съображение от обществен интерес, което освобождава държавите членки от задължението да подлагат дивидентите с произход от тези трети държави на същото данъчно третиране като дивидентите с произход от местни дружества. Те обясняват, че докато държавите членки са задължени да предоставят на дружество, установено в друга държава членка, същите данъчни предимства като тези, които те предоставят на установените на тяхна територия дружества, такова задължение не съществува между държавите членки на Съюза и третите държави по отношение на дружествата, установени на съответните им територии. В случай че член 63 ДФЕС трябва да се счита за установяващ задължение за държава членка да третира дивидентите с произход от трети държави, различни от държавите, страни по Споразумението за ЕИП, по същия начин като дивидентите, изплатени от местни дружества, на практика държавите членки не биха разполагали със свобода при преговорите във връзка с данъчните спогодби и с цел гарантиране в този смисъл на балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане в отношенията им с третите държави.

- 119 В това отношение следва да се припомни, че съдебната практика относно ограниченията за упражняването на свободите на движение в рамките на Съюза не би могла да се приложи изцяло по аналогия към движенията на капитали между държавите членки и трети държави, тъй като тези движения се вписват в различен правен контекст (Решение по дело *Établissements Rimbaud*, посочено по-горе, точка 40 и цитираната съдебна практика).
- 120 При тези условия не е изключена и възможността държавата членка да докаже, че ограничение на движението на капиталите към или от трети държави е оправдано от определено съображение при условия, при които това съображение не може да представлява валидно оправдание за ограничаване на движенията на капитали между държави членки (Решение по дело *A*, посочено по-горе, точки 36 и 37, както и Определение по дело *Test Claimants in the CFC и Dividend Group Litigation*, посочено по-горе, точка 93 и Определение по дело *KBC Bank и Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, посочено по-горе, точка 73).
- 121 Вече бе признато, че ограничение при упражняването на свободата на движение в рамките на Съюза може да бъде обосновано с цел да се запази разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки (вж. в този смисъл Решение от 13 декември 2005 г. по дело *Marks & Spencer*, C-446/03, Recueil, стр. I-10837, точка 45, Решение от 18 юли 2007 г. по дело *Oy AA*, C-231/05, Сборник, стр. I-6373, точка 51, както и Решение от 15 май 2008 г. по дело *Lidl Belgium*, C-414/06, Сборник, стр. I-3601, точка 42). Такова обосноваване, което представлява императивно съображение от обществен интерес, може поради това а fortiori да бъде признато в отношенията на държавите членки с третите държави.
- 122 За да може обаче разликата в третирането между дивидентите с национален произход и дивидентите с произход от трета държава, различна от държава, страна по Споразумението за ЕИП, да бъде обоснована с такова съображение от обществен интерес, тя трябва да е в състояние да гарантира осъществяването на посочената цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (вж. Решение от 15 май 1997 г. по дело *Futura Participations и Singer*, C-250/95, Recueil, стр. I-2471, точка 26, Решение от 11 март 2004 г. по дело *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Recueil, стр. I-2409, точка 49, както и Решение по дело *Marks & Spencer*, посочено по-горе, точка 35).

- 123 Следва да се уточни, че подлагането на едно и също третиране на портфейлните дивиденди, получавани от местно дружество, независимо от това дали те произхождат от друго местно дружество или от дружество, установено в трета държава, различна от държава, страна по Споразумението за ЕИП, не би имало за последица доходите, които обикновено се облагат в държавата членка, в която е установено дружеството получател, да бъдат пренесени в съответната трета държава (вж. в този смисъл Решение по дело *Glaxo Wellcome*, посочено по-горе, точка 87). Както отбелязва генералният адвокат в точка 120 от заключението си, случаят по главното производство не се отнася до правомощията за данъчно облагане на извършваните на национална територия дейности, а до данъчното облагане на доходи с произход от чужбина.
- 124 При тези условия разликата в третирането между портфейлните дивиденди с национален произход и с произход от чужбина не може да бъде обоснована с необходимостта от запазване на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки и третите държави, различни от държавите, страни по Споразумението за ЕИП.
- 125 Освобождаването на портфейлните дивиденди, разпределени от дружества, установени в трета държава, различна от държава, страна по Споразумението за ЕИП, или приспадането на платения в тази последна държава данък обаче действително би довело до намаляване на данъчните приходи на Република Австрия, формирани от корпоративния данък.
- 126 Все пак от постоянната съдебна практика е видно, че намаляването на приходите от данъци не може да се счита за императивно съображение от обществен интерес, което може да се изтъкне, за да се оправдае мярка, която по принцип е в противоречие с някои от основните свободи (вж. по-специално Решение по дело *Manninen*, посочено по-горе, точка 49 и Решение от 14 септември 2006 г. по дело *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, Recueil, стр. I-8203 точка 59).

- 127 По отношение на липсата на реципрочност в отношенията между държавите членки и третите държави следва да се припомни, че когато действието на принципа на свободното движение на капитали е разширено с член 56, параграф 1 ЕО, понастоящем член 63, параграф 1 ДФЕС, по отношение на движенията на капитали между третите държави и държавите членки, последните избират да прогласят този принцип в един и същ член и с едни и същи изрази по отношение на движенията на капитали, които се осъществяват във вътрешността на Съюза, и тези, които се отнасят до отношенията с трети държави (Решение по дело А, посочено по-горе, точка 31).
- 128 При тези условия липсата на реципрочност в отношенията между държавите членки и третите държави, различни от държавите, страни по Споразумението за ЕИП, не може да обоснове ограничение на движението на капитали между държавите членки и посочените трети държави.
- 129 По-нататък австрийското правителство поддържа, че данъчният му режим е обоснован от необходимостта да се гарантира ефективен данъчен контрол, когато релевантните спогодби за предотвратяване на двойното данъчно облагане с третите държави не гарантират същото ниво на обмен на информация с компетентните органи на съответните държави като предвиденото в Директива 77/799 между органите на държавите членки.
- 130 В това отношение следва да се припомни, че рамката на сътрудничество между компетентните органи на държавите членки, установена с Директива 77/799, не съществува между тях и компетентните органи на трета държава, когато последната не е поела никакъв ангажимент за взаимопомощ (вж. Решение по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, точка 70 и Решение по дело *Établissements Rimbaud*, посочено по-горе, точка 41).
- 131 От това следва, че когато правната уредба на дадена държава членка поставя като условие за ползването на данъчно облекчение изпълнението на условия, чието спазване може да бъде проверено само чрез получаване на сведения от

компетентните органи на трета държава, различна от държава, страна по Споразумението за ЕИП, по принцип е оправдано тази държава членка да откаже да предостави това облекчение, ако се оказва невъзможно тези сведения да бъдат получени именно поради липсата на договорно задължение за тази трета държава да предоставя информация (вж. по аналогия Решение по дело *Établissements Rimbaud*, посочено по-горе, точка 44).

132 В конкретния случай обаче трябва да се заключи, че разглежданата по главно-то производство национална правна уредба не подчинява евентуалното освобождаване на портфейлни дивиденди, получавани от дружество, установено в трета държава, различна от държава, страна по Споразумението за ЕИП, или евентуалното приспадане на платения в такава трета държава данък на наличието на споразумение за взаимопомощ между държавата членка и съответната трета държава. Всъщност съгласно член 10 от KStG портфейлните дивиденди с произход от трети държави, различни от държавите, страни по Споразумението за ЕИП, подлежат винаги на облагане с корпоративен данък в Австрия, без разглежданата национална правна уредба да предвижда каквото и да е данъчно предимство за такива дивиденди с цел предотвратяване на тяхното икономическо двойно данъчно облагане.

133 При тези условия съществуващата разлика на ниво сътрудничество между данъчните органи между преобладаващото положение между държавите членки в рамките на Съюза, от една страна, и между държавите членки и третите държави, от друга страна, не би могла да обоснове разлика в данъчното третиране между портфейлните дивиденди с национален произход и тези с произход от трети държави, различни от държавите, страни по Споразумението за ЕИП.

134 Накрая австрийското правителство отбелязва, че ако разглежданата по главното производство правна уредба противоречи на свободното движение на капитали, следва да се провери дали дяловите участия в дружества, установени в трети държави, не трябва да бъдат квалифицирани като преки инвестиции по смисъла на член 64, параграф 1 ДФЕС, доколкото в такъв случай националният режим можел да се счита за вече съществуващ към 31 декември 1993 г. Следователно в този случай този режим можел да се счита за обоснован от клаузата „standstill“, съдържаща се в този член от ДФЕС.

- 135 В това отношение следва да се припомни, че съгласно член 64, параграф 1 ДФЕС разпоредбите на член 63 ДФЕС не накърняват прилагането спрямо трети държави на всяко от ограниченията, действащи към 31 декември 1993 г. по силата на националното право или на правото на Съюза, които са приети по отношение на движението на капитали от и към трети страни, свързано с преки инвестиции.
- 136 От това следва, че когато преди 31 декември 1993 г. държава членка е приела правна уредба, която съдържа ограничения на движението на капитали от и към трети държави, забранени по силата на член 63 ДФЕС, и след тази дата приеме мерки, които, представлявайки също ограничение на това движение, по своята същност са идентични с предходната правна уредба или са сведени до намаляване или премахване на пречка при упражняването на правата и свободите на Съюза, предвидена в предходната правна уредба, член 63 ДФЕС допуска прилагането по отношение на третите държави на тези мерки, когато те се прилагат за движения на капитали, свързани с преки инвестиции (Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точка 196).
- 137 Съдът вече е постановил, че не могат да се считат за преки инвестиции дяловите участия в дружество, които не са придобити с цел установяване или поддържане на трайни и преки икономически връзки между акционера и това дружество и не позволяват на акционера да участва ефективно в управлението на дружеството или в контрола върху него (Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точка 196). Доколкото правната уредба, разглеждана в рамките на настоящия въпрос, се отнася само за дялови участия в размер, по-малък от 10 % от дружествения капитал на разпределящото дружество, следва да се счита, че тя не попада в материалния обхват на член 64, параграф 1 ДФЕС.
- 138 Така с оглед на всички изложени съображения на третия отправен въпрос следва да се отговори, че член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че той не допуска национална правна уредба, която с цел да предотврати икономическо двойно данъчно облагане освобождава от корпоративен данък портфейлните дивиденди, получавани от местно дружество и разпределяни от друго местно дружество

и която за дивидентите, разпределени от дружество, установено в трета държава, различна от държава, страна по Споразумението за ЕИП, не предвижда нито освобождаването на дивидентите, нито система на приспадане на платения от разпределящото дружество данък в държавата му на установяване.

4. По четвъртия въпрос

¹³⁹ С четвъртия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 63 ДФЕС допуска дадена национална администрация да прилага за портфейлните дивиденти с произход от дружества, установени в трета държава, страна по Споразумението за ЕИП, с която Република Австрия не е сключила цялостно споразумение за административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране, или в друга трета държава, метода на приспадане, въпреки факта че той би довел до административни тежести, за които се твърди, че са прекомерни за получателя на дивидентите, поради това че според решение на *Verwaltungsgerichtshof* методът на приспадане би съответствал най-добре на волята на законодателя, докато неприложимостта на прага на дялово участие от 10 % би имала за последица освобождаване от данък и следователно автоматичното предотвратяване на икономическото двойно данъчно облагане за портфейлните дивиденти с произход от дружества, установени в трети държави.

¹⁴⁰ В това отношение трябва да се припомни, че *Verwaltungsgerichtshof* приема, че за да се противодейства на по-неблагоприятното данъчно третиране, на което са подложени дивидентите с произход от чуждестранни дружества в сравнение с това на дивидентите с произход от местни дружества, по отношение на първата категория дивиденти следва да се приложи не методът на освобождаване, а този, изразяващ се в приспадане от дължимия в Австрия данък на този, с който са обложени дивидентите в държавата, в която е установено разпределящото дружество.

- 141 Както се припомня в точка 86 от настоящото решение, правото на Съюза не забранява държава членка да предотвратява верижното данъчно облагане на дивиденди, получавани от местно дружество, прилагайки правила, съгласно които тези дивиденди се освобождават от облагане с данък, когато са изплатени от местно дружество, избягвайки едновременно с това чрез метода на приспадане верижното данъчно облагане на тези дивиденди, когато те се изплащат от чуждестранно дружество, доколкото обаче данъчната ставка върху дивидентите с чуждестранен произход не е по-висока от прилаганата данъчна ставка за дивидентите с национален произход и размерът на данъчния кредит се равнява най-малко на платената сума в държавата членка на разпределящото дружество до размера на данъка, прилаган в държавата членка на дружеството получател.
- 142 Освен това при въвеждане на механизми за предотвратяване или смекчаване на верижното данъчно облагане на разпределени дивиденди, държавите членки по принцип трябва да определят категорията данъчнозадължени лица, която може да се ползва от посочените механизми, както и да въведат за тази цел прагове въз основа на дяловото участие на тези лица в съответните разпределящи дружества (Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точка 67).
- 143 Така член 63 ДФЕС допуска практиката на национален данъчен орган, който за дивидентите с произход от някои трети държави прилага метода на приспадане под определен праг на дялово участие на дружеството получател в капитала на разпределящото дружество и метода на освобождаване над този праг, при положение че той прилага системно метода на освобождаване за дивидентите с национален произход, доколкото обаче съответните механизми, с които се цели предотвратяване или смекчаване на верижното данъчно облагане на разпределените печалби, водят до равностоен резултат.

- ¹⁴⁴ Административните тежести, за които се твърди, че са прекомерни и които са свързани с прилагането на метода на приспадане, вече са разгледани в точки 92—99 и 104 от настоящото решение.
- ¹⁴⁵ С четвъртия си въпрос, букви б) и в) запитващата юрисдикция иска от Съда отговор на въпроса дали член 63 ДФЕС би допуснал правна уредба или национална практика, която за портфейлните дивиденди, разпределени от дружество, установено в трета държава, различна от държава, страна по Споразумението за ЕИП, би подчинила прилагането на метода на приспадане на наличието на споразумение за взаимопомощ със съответната трета държава.
- ¹⁴⁶ Този въпрос обаче е от чисто хипотетично естество и следователно е недопустим (вж. Решение от 22 юни 2010 г. по дело *Melki и Abdeli*, C-188/10 и C-189/10, Сборник, стр. I-5667, точка 27, както и цитираната съдебна практика).
- ¹⁴⁷ Ето защо на четвъртия отправен въпрос следва да се отговори, че член 63 ДФЕС допуска практиката на национален данъчен орган, който за дивидентите с произход от някои трети държави прилага метода на приспадане под определен праг на дялово участие на дружеството получател в капитала на разпределящото дружество и метода на освобождаване над този праг, при положение че той прилага системно метода на освобождаване за дивидентите с национален произход, доколкото обаче съответните механизми, с които се цели предотвратяване или смекчаване на верижното данъчно облагане на разпределените печалби, водят до равностоен резултат. Фактът, че националната данъчна администрация изисква от дружеството, получател на дивидентите, информация относно данъка, с който действително се облагат печалбите на дружеството, разпределящо дивиденди в третата държава, в която е установено последното, е характерен за функционирането на самия метод на приспадане и сам по себе си не засяга равностойността на методите на освобождаване и на приспадане.

В — По въпросите по дело C-437/08

¹⁴⁸ С въпросите си по дело C-437/08 запитващата юрисдикция иска по същество да се установи, на първо място, дали член 63 ДФЕС допуска национална правна уредба като разглежданата по главното производство, която при определени условия предвижда прилагането на метода на приспадане за дивидентите с произход от дружество, установено в друга държава членка или в трета държава, докато дивидентите с национален произход са освободени винаги от корпоративен данък, и която за данъчните години, през които дружеството получател е отчело загуба на доходи от стопанска дейност, не предвижда никакво пренасяне на приспадането в следващите данъчни години.

¹⁴⁹ На второ място, запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 63 ДФЕС задължава държава членка да вземе предвид за целите на прилагането на метода на приспадане за дивидентите с чуждестранен произход не само корпоративния данък, платен в държавата, в която е установено дружеството, разпределящо дивидентите, но и данъка, удържан при източника в тази последна държава.

1. По допустимостта

¹⁵⁰ Австрийското правителство счита, че въпросите са неотносими към спора по главното производство, доколкото той е свързан единствено с данъчната 2002 година, а именно годината, през която е претърпяна загубата на доходи от стопанска дейност. Евентуалното пренасяне на приспадането на платения в чужбина данък можело да се отнася само до следващите данъчни години.

151 Тези доводи трябва да се отхвърлят.

152 В това отношение следва да се приеме, че макар делото по главното производство да се отнася само до облагането за данъчната 2002 година, именно годината, през която Salinen е претърпяло загуби, със своите въпроси запитващата юрисдикция иска да се установи дали прилагането за тази данъчна година на метода на приспадане за дивидентите, които това дружество получава от чуждестранно дружество, може да се счита за равностойно на освобождаване от данък на тези дивиденти. Тя пита също дали това прилагане е съвместимо с член 63 ДФЕС, при положение че посоченият метод не би позволил на дружеството получател да пренася в следващи данъчни години данъка, платен в държавата, в която е установено разпределящото дивиденти дружество.

153 При тези условия въпросите, поставени по дело C-437/08, са допустими.

2. По същество

154 Предвид поставените от запитващата юрисдикция въпроси, на първо място, следва да се разгледа дали член 63 ДФЕС задължава държавата членка, която прилага метода на приспадане за дивидентите, разпределени от чуждестранни дружества, и метода на освобождаване за дивидентите с произход от местни дружества, да предвиди пренасянето на приспадането на платения данък, когато за данъчната година, през която дружеството получател получава дивидентите, то отчита загуба на доходи от стопанска дейност.

- 155 Австрийското правителство счита, че член 63 ДФЕС не налага задължение да се предвижда такова пренасяне. Всъщност, ако в държавата, в която е установено разпределящото дивиденди дружество, печалбите се облагат с данък, чийто размер е по-висок от размера на данъка, събран от държавата на дружеството получател, последната държава имала задължение да предостави данъчен кредит само до размера на корпоративния данък, дължим от дружеството получател (Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точка 52). Нещо повече, когато поради загуба, претърпяна от дружеството получател през годината на разпределянето, за събраните дивиденди не се плаща никакъв национален данък, държавата на дружеството получател не била задължена да предоставя данъчен кредит нито за данъчната година, съответстваща на тази година, нито а fortiori за следващите данъчни години.
- 156 В това отношение следва да се припомни, че член 63 ДФЕС налага задължение на държава членка, в която съществува система за предотвратяване на икономическото двойно данъчно облагане, при дивиденди, изплатени на местни дружества от други местни дружества, да предостави равностойно третиране на дивидентите, изплатени на местни дружества от чуждестранни дружества (вж. Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точка 72).
- 157 По главното производство от член 10, параграф 6 от KStG следва, че в рамките на разглежданата система на приспадане разпределените от чуждестранните дружества дивиденди се включват в облагаемата основа на дружеството получател, намалявайки по този начин — когато за съответната данъчна година е отчетена загуба — нейния размер до размера на събраните дивиденди. Така размерът на подлежащата на пренасяне загуба в следващите данъчни години се намалява съразмерно. От друга страна, дивидентите с произход от местни дружества, които са освободени от облагане, не оказват никакво въздействие върху облагаемата основа на дружеството получател, нито съответно върху евентуално подлежащите на пренасяне от последното загуби.
- 158 От това следва, че макар дивидентите, които са разпределени от чуждестранно дружество и получени от местно дружество, да не са предмет на облагане с корпоративен данък в държавата членка, в която това последно дружество

е установено, през данъчната година, през която те са получавани, намаляването на загубите на дружеството получател може да доведе по отношение на него — ако то не се ползва от пренасяне на приспадането на данъка, платен от разпределящото дружество — до икономическо двойно данъчно облагане на тези дивиденди през следващите данъчни години, когато финансовият му резултат е положителен (вж. в този смисъл Решение от 12 февруари 2009 г. по дело *Cobelfret*, C-138/07, Сборник, стр. I-731, точки 39 и 40, както и Определение по дело *KBC Bank и Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, посочено по-горе, точки 39 и 40). За дивидентите с национален произход, напротив, не съществува никакъв риск от икономическо двойно данъчно облагане поради прилагането на метода на освобождаване по отношение тях.

- 159 Когато национална правна уредба като разглежданата по главното производство не предвижда пренасяне на приспадането на корпоративния данък, платен в държавата по установяване на дружеството, разпределящо дивиденди, в система като разглежданата по главното производство дивидентите с чуждестранен произход се облагат с данък, който е в по-висок размер от този, произтичащ от прилагането на метода на освобождаване за дивидентите с национален произход.
- 160 С оглед на изложеното в точка 156 от настоящото решение следва да се счита, че член 63 ДФЕС не допуска такава правна уредба.
- 161 За разлика от твърдяното от австрийското правителство, правна уредба като разглежданата по главното производство не може да бъде обоснована от факта, че при прилагането на метода на приспадане държавата членка е задължена да предоставя данъчен кредит само до размера на корпоративния данък, дължим от дружествата получатели (вж. Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точки 50 и 52).
- 162 От съдебната практика несъмнено следва, че равностойността между метода на освобождаване и метода на приспадане не изисква при прилагането на този

последен метод предоставянето на данъчен кредит за дивидентите с произход от чуждестранни дружества, чийто размер би надхвърлил равнището на национално данъчно облагане (вж. Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точки 50 и 52). Всъщност предоставянето на данъчен кредит до размера на корпоративния данък, дължим от дружествата получатели, е достатъчно, за да се премахне икономическото двойно данъчно облагане на разпределените дивиденди.

163 Все пак, както следва от точка 158 от настоящото решение, национална правна уредба, която не допуска за дивидентите с произход от чуждестранни дружества пренасянето на приспадането на платения в чужбина данък, при положение че тя освобождава от корпоративен данък дивидентите с национален произход, не предвижда икономическо двойно данъчно облагане по отношение на дивидентите с чуждестранен произход.

164 Доколкото обаче по отношение на данъчноправна норма, с която се цели да се предотврати или смекчи двойното данъчно облагане на разпределените печалби, положението на дружество, което получава дивиденди с чуждестранен произход, е сравнимо с това на дружество, което получава дивиденди с национален произход, доколкото в двата случая реализираните печалби по принцип могат да бъдат предмет на верижно данъчно облагане (вж. Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точка 62), разлика в третирането като разглежданата по главното производство между дивидентите с национален произход, от една страна, и дивидентите с чуждестранен произход, от друга страна, не може да бъде обоснована от разлика в положението, свързана с мястото, на което са инвестирани капиталите.

165 Накрая, противно на твърдяното от италианското правителство, разликата в третирането, разглеждана по главното производство, не може да бъде обоснована от необходимостта за избягване на положение, при което в рамките на група от дружества, към която биха принадлежали дружеството — получател на дивидентите, и чуждестранното дружество, разпределящо същите, се въвеждат изкуствени конструкции с цел промяна на произхода на дивидентите, единствено за да се получат данъчни предимства. Във връзка с това е достатъчно да се приеме, че разглежданата по главното производство национална мярка,

която ограничава свободното движение на капитали, не се отнася конкретно до изцяло изкуствени конструкции, които не отразяват икономическата действителност и чиято единствена цел е получаването на данъчно предимство (вж. в този смисъл Решение по дело *Glaxo Wellcome*, посочено по-горе, точка 89 и цитираната съдебна практика). Освен това, както подчертава генералният адвокат в точка 160 от своето заключение, в случай като разглеждания по главното производство възможността да бъдат налице посочените изцяло изкуствени конструкции в рамките на група от дружества изглежда изключена, тъй като *Salinen* получава дивиденди, произтичащи от дялови участия в размер, по-малък от 10% от капитала на разпределящото дружество, притежавани чрез национален инвестиционен фонд под формата на съсобственост с други инвеститори.

¹⁶⁶ Второ, по въпроса дали в рамките на прилагането на метода на приспадане трябва да се държи сметка за данъка, удържан при източника в държавата на разпределящото дружество, следва да се припомни, че ако не бъде приспаднат в държавата, в която е установено дружеството, което получава съответните дивиденди, такъв данък създава условия за юридическо двойно данъчно облагане.

¹⁶⁷ В това отношение следва да се припомни, че всяка държава членка трябва да организира системата си на данъчно облагане на разпределените печалби при спазване на правото на Съюза и в този контекст да определи данъчната основа и данъчната ставка, които се прилагат спрямо акционера получател (вж. по-специално Решение по дело *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, посочено по-горе, точка 50, Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точка 47 и Решение от 20 май 2008 г. по дело *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, Сборник, стр. I-3747, точка 30).

¹⁶⁸ От това следва, от една страна, че дивидентите, разпределени от установено в държава членка дружество на местен акционер в друга държава членка, могат да бъдат предмет на юридическо двойно данъчно облагане, когато двете държави членки решат да упражнят своята данъчна компетентност и да обложат акционера с данък върху посочените дивиденди (Решение от 16 юли 2009 г. по дело *Damseaux*, C-128/08, Сборник, стр. I-6823, точка 26).

- 169 От друга страна, Съдът вече е приел, че неблагоприятните последици, които могат да възникнат от паралелното упражняване на данъчни правомощия от различните държави членки, доколкото това упражняване не е дискриминационно, не представляват забранени от Договора ограничения (Решение от 3 юни 2010 г. по дело Комисия/Испания, C-487/08, Сборник, стр. I-4843, точка 56 и цитираната съдебна практика).
- 170 Доколкото действащото право на Съюза не установява общи критерии за разпределянето на правомощията между държавите членки по отношение на премахането на двойното данъчно облагане в рамките на Съюза, обстоятелството, че както държавата членка, източник на дивидентите, така и държавата членка, в която акционерът е местно лице, могат да обложат посочените дивиденди, не означава, че държавата членка по установяване е длъжна по силата на правото на Съюза да предотврати неблагоприятните последици, които могат да възникнат от упражняването на така разпределената от двете държави членки компетентност (вж. Решение по дело *Damseaux*, посочено по-горе, точки 30 и 34, както и Решение от 15 април 2010 г. по дело *CIBA*, C-96/08, Сборник, стр. I-2911, точки 27 и 28).
- 171 При тези условия член 63 ДФЕС не може да се тълкува като установяващ задължение за държава членка да предвиди в своето данъчно законодателство приспадането на събрания данък върху дивидентите чрез удържане на данъка при източника в друга държава членка с оглед предотвратяване на юридическото двойно данъчно облагане на дивидентите, получавани от дружество, установено в първата държава членка, което облагане произтича от паралелното упражняване от засегнатите държави членки на съответните им данъчни компетенции (вж. в този смисъл Решение от 14 ноември 2006 г. по дело *Kerckhaert и Morres*, C-513/04, *Recueil*, стр. I-10967, точки 22—24).
- 172 Същото заключение са налага *a fortiori*, когато юридическото двойно данъчно облагане произтича от паралелното упражняване от държава членка и от трета държава на съответните им данъчни компетенции, както следва от точки 119 и 120 от настоящото решение.

173 С оглед на всички тези съображения на отправените въпроси следва да се отговори, че член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че:

- той не допуска национална правна уредба, която предоставя на местните дружества възможността да пренасят претърпените през дадена данъчна година загуби в следващите данъчни години и с която се предотвратява икономическото двойно данъчно облагане на дивидентите чрез прилагане на метода на освобождаване за дивидентите с национален произход, докато тя прилага метода на приспадане за дивидентите, разпределени от дружества, установени в друга държава членка или в трета държава, доколкото при прилагане на метода на приспадане такава правна уредба не допуска пренасяне на приспадането на корпоративния данък, платен в държавата, в която е установено дружеството, разпределящо дивидентите, в следващите данъчни години, ако за данъчната година, през която дружеството получател е получило дивидентите с чуждестранен произход, то е регистрирало загуба на доходи от стопанска дейност, и
- че той не установява задължение за държава членка да предвиди в своето данъчно законодателство приспадането на данъка върху дивидентите, наложен в друга държава членка или в трета държава чрез удържане при източника, с оглед предотвратяване на юридическото двойно данъчно облагане на дивидентите, получавани от дружество, установено в първата държава членка, което облагане произтича от паралелното упражняване от засегнатите държави на съответните им данъчни компетенции.

IV — По съдебните разноски

174 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

- 1) Член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че той не допуска правна уредба на държава членка, която предвижда освобождаването от корпоративен данък за портфейлните дивиденди с произход от дялови участия, притежавани в местни дружества, и която подчинява такова освобождаване за портфейлните дивиденди с произход от дружества, установени в трети държави, страни по Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 година, на изискването за наличие на цялостно споразумение за административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране между съответната държава членка и третата държава, доколкото с оглед постигане на целите на разглежданата правна уредба се оказва необходимо единствено наличието на споразумение за административна взаимопомощ.

- 2) Член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че той допуска правна уредба на държава членка, съгласно която от корпоративен данък се освобождават портфейлните дивиденди, получавани от страна на местно дружество от друго местно дружество, докато съгласно нея на облагане с този данък подлежат портфейлните дивиденди, получавани от страна на местно дружество от дружество, установено в друга държава членка или в трета държава, страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 година, при положение обаче че данъкът, платен в държавата, в която е установено това последно дружество, се приспада от дължимия данък в държавата членка на дружеството получател и административните тежести, наложени на дружеството получател, за да може то да се ползва от такова приспадане, не са прекомерни. Информацията, поискана от страна на националната данъчна администрация от дружеството — получател на дивидентите, свързана с данъка, с който реално се облагат печалбите на дружеството, разпределящо дивидентите, в държавата на установяване на последното, е характерна за самото функциониране на метода на приспадане и не може да се разглежда като прекомерна административна тежест.

- 3) Член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че той не допуска национална правна уредба, която с цел да предотврати икономическо двойно данъчно облагане освобождава от корпоративен данък портфейлните дивиденди, получавани от местно дружество и разпределяни от друго местно дружество и която за дивидентите, разпределени от дружество, установено в трета държава, различна от държава, страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 година, не предвижда нито освобождаването на дивидентите, нито система на приспадане на платения от разпределящото дружество данък в държавата му на установяване.
- 4) Член 63 ДФЕС допуска практиката на национален данъчен орган, който за дивидентите с произход от някои трети държави прилага метода на приспадане под определен праг на дялово участие на дружеството получател в капитала на разпределящото дружество, и метода на освобождаване над този праг, при положение че той прилага системно метода на освобождаване за дивидентите с национален произход, доколкото обаче съответните механизми, с които се цели предотвратяване или смекчаване на верижното данъчно облагане на разпределените печалби, водят до равностоен резултат. Фактът, че националната данъчна администрация изисква от дружеството — получател на дивидентите, информация относно данъка, с който действително се облагат печалбите на дружеството, разпределящо дивиденди в третата държава, в която е установено последното, е характерен за функционирането на самия метод на приспадане и сам по себе си не засяга равностойността на методите на освобождаване и на приспадане.
- 5) Член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че:
- той не допуска национална правна уредба, която предоставя на местните дружества възможността да пренасят претърпените през дадена данъчна година загуби в следващите данъчни години и с която се предотвратява икономическото двойно данъчно облагане на дивидентите чрез прилагане на метода на освобождаване за дивидентите с национален произход, докато тя прилага метода на приспадане за

дивидентите, разпределени от дружества, установени в друга държава членка или в трета държава, доколкото при прилагане на метода на приспадане такава правна уредба не допуска пренасяне на приспадането на корпоративния данък, платен в държавата, в която е установено дружеството, разпределящо дивидентите, в следващите данъчни години, ако за данъчната година, през която дружеството получател е получило дивидентите с чуждестранен произход, то е регистрирало загуба на доходи от стопанска дейност, и

- **че той не установява задължение за държава членка да предвиди в своето данъчно законодателство приспадането на данъка върху дивидентите, наложен в друга държава членка или в трета държава чрез удържане при източника, с оглед предотвратяване на юридическото двойно данъчно облагане на дивидентите, получавани от дружество, установено в първата държава членка, което облагане произтича от паралелното упражняване от засегнатите държави на съответните им данъчни компетенции.**

Подписи