



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

17 септември 2015 година *

„Преюдициално запитване — Пряко данъчно облагане — Членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС — Свободно движение на капитали — Данъчно облагане на дивидентите от портфейлни инвестиции — Удържане на данък при източника — Ограничаване — Окончателна данъчна тежест — Фактори за сравняване на данъчната тежест на местните данъчнозадължени лица и на чуждестранните данъчнозадължени лица — Сходство — Отчитане на данъка върху доходите или корпоративния данък — Спогодби за избягване на двойното данъчно облагане — Неутрализиране на ограничението чрез спогодба“

По съединени дела C-10/14, C-14/14 и C-17/14

с предмет преюдициални запитвания, отправени на основание член 267 ДФЕС от Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия), с актове от 20 декември 2013 г., постъпили в Съда на 13 януари 2014 г., 15 януари 2014 г. и 16 януари 2014 г., в рамките на производства по дела

J. B. G. T. Miljoen (C-10/14),

X (C-14/14),

Société Générale SA (C-17/14)

срещу

Staatssecretaris van Financiën,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: А. Ó Caoimh (докладчик), изпълняващ функцията на председател на трети състав, К. Lenaerts, заместник-председател на Съда, изпълняващ функцията на съдия в трети състав, С. Toader, Е. Jarašiūnas и С. G. Fernlund, съдии,

генерален адвокат: N. Jääskinen,

секретар: M. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 18 март 2015 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за М. Miljoen, от Е. Nijkeuter,

* Език на производството: нидерландски.

- за X, от N. de Haan, G. Meussen и S. Baum-Sillé, advocaten,
- за Société Générale SA, от M. Sanders и A. Breuer, advocaten,
- за нидерландското правителство, от M. Bulterman, M. Gijzen и M. de Ree, в качеството на представители, подпомагани от I. Siemonsma и de H. Guiljam,
- за германското правителство, от T. Henze и K. Petersen, в качеството на представители,
- за шведското правителство, A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren и K. Sparrman, както и от L. Swedenborg, E. Karlsson и F. Sjövall, в качеството на представители,
- за правителството на Обединеното кралство, от J. Beeko, в качеството на представител, подпомагана от S. Ford, barrister,
- за Европейската комисия, от W. Roels и A. Cordewener, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 25 юни 2015 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалните запитвания се отнасят до тълкуването на член 63 ДФЕС.
- 2 Запитванията са отправени в рамките на спорове между, от една страна, M. Miljoen, X и Société Générale SA (наричано по-нататък „Société Générale“), и от друга страна, Staatssecretaris van Financiën (държавен секретар по финансовите въпроси), относно удържания от тази администрация данък при източника върху дивидентите от нидерландски произход, разпределени на жалбоподателите в главните производства.

Правна уредба

Нидерландското право

Закон за данъка върху дивидентите

- 3 Член 1 от Закона за данъка върху дивидентите (Wet op de dividendbelasting) в редакцията му, приложима към фактите в главните производства, гласи следното:

„1. С понятието „данък върху дивидентите“ се означава прекият данък, с който се облагат лицата, получаващи пряко или посредством удостоверение доходи от акции, сертификати за имуществени права или заеми като посочените в член 10, параграф 1, буква d) от Закона за корпоративния данък от 1969 г. [Wet op de vennootschapsbelasting 1969, наричан по-нататък „Законът за корпоративния данък“] на акционерни дружества, частни дружества с ограничена отговорност, командитни дружества и други дружества, установени в Нидерландия, чийто капитал е разделен изцяло или отчасти на акции.

2. За целите на прилагане на настоящия закон ценните книжа, установяващи права върху специалните инвестиционни фондове, посочени в член 2, параграф 3 от [Закона за корпоративния данък], се приравняват на акции в дружества, чийто капитал е разделен изцяло или отчасти на акции, а фондовете се приравняват на дружества.

[...]“.

4 Съгласно член 5 от Закона за данъка върху дивидентите, този данък възлиза на 15 % от доходите.

5 Съгласно член 10, параграф 1 от посочения закон:

„Юридическо лице, установено в Нидерландия, което не се облага с корпоративен данък, може да поиска от данъчния инспектор да вземе решение, обжалваемо по административен ред, за възстановяване на данъка върху дивидентите, удържан от него през календарната година [...]“.

Закон IR 2001

6 Законът за облагане на доходите от 2001 г. (Wet Inkomstenbelasting 2001) в редакцията му, приложима към фактите в главните производства (наричан по-нататък „Законът IR 2001“), определя режима за облагане на доходите на физическите лица.

7 Член 2.13 от посочения закон определя на 30 % данъчната ставка, приложима към доходите от спестявания и от вложения, които спадат към категорията на облагаемите доходи, определяна като „категория 3“ или „рубрика 3“.

8 Член 5.1 от този закон гласи, че „облагаемите доходи от спестявания и от вложения“ се състоят от „полученото от спестявания и от вложения, намалено с приспадания с личен характер“.

9 Съгласно член 5.2 от същия закон полученото от спестявания и от вложения се определя като фиксирана ставка от 4 % върху средната стойност между доходите в началото на календарната година и доходите в края на календарната година, доколкото тази средна стойност надвишава необлагаемия размер на капитала.

10 Член 5.3, параграф 1 от Закона IR 2001 предвижда, че доходите са „стойността на активите, намалена със стойността на задълженията“. В член 5.3, параграф 2 от Закона IR 2001 активите са определени, както следва:

„а. недвижимите имоти;

б. правата, които се отнасят пряко или непряко до недвижими имоти;

в. движимите вещи, които не се използват или употребяват за лични цели от данъчнозадълженото лице или лицата, които са част от неговото домакинство, както и движимите вещи, които се използват или употребяват за лични цели, но които все пак служат основно за инвестиции;

г. правата върху движимите вещи;

д. правата, които не са свързани с имущество, например пари;

е. другите имуществени права, които имат пазарна стойност“.

- 11 Член 5.3, параграф 3 от Закона IR 2001 уточнява, че „[Д]ълговете са задължения, които имат пазарна стойност“.
- 12 Член 5.5 от Закона IR 2001, озаглавен „Необлагаем размер на капитала“, в параграф 1 гласи, че необлагаемият размер на капитала възлиза на 20 014 EUR. Параграфи 2—4 от този член адаптират правилото за особения случай на данъчнозадължено лице с партньор.
- 13 Член 5.19, параграф 1 от Закона IR 2001 относно оценката на активите и дълговете предвижда, че те се отчитат по тяхната пазарна стойност.
- 14 Член 7.1 от Закона IR 2001 гласи:

„За чуждестранно данъчнозадължено лице, данъкът върху доходите се събира върху:

[...]

- б. облагаемите доходи от съществено дялово участие в капитала на дружество, установено в Нидерландия, и

[...]

получени от него през календарната година“.

- 15 Член 9.2 от Закона IR 2001 относно подлежащите на приспадане авансови данъци предвижда в параграф 1, че за местните данъчнозадължени лица данъкът върху дивидента се удържа авансово. Параграф 8 от този член гласи, че за чуждестранните данъчнозадължени лица „за авансов се счита данъкът върху дивидентите, събиран върху компонентите на общия доход“.

Закон за корпоративния данък

- 16 Съгласно член 17, параграф 3, буква а) от Закона за корпоративния данък в редакцията му, приложима към фактите в главните производства, нидерландският доход представлява общата сума от облагаемата печалба на нидерландско предприятие, с други думи, всички облаги, които извлича дадено предприятие или част от него, управлявано или управлявана с помощта на място на стопанска дейност в Нидерландия или постоянен представител в Нидерландия (нидерландско предприятие).
- 17 Член 25 от посочения закон гласи следното:

„1. Авансов данък върху дивидентите е събираният върху дивидентите данък, с изключение на данъка по член 12, параграф 1 от [Закона за данъка върху дивидентите], и данъка, събиран върху печалбите от хазартни игри, доколкото тези данъци се начисляват върху доходите или печалбите, които не са част от облагаемата печалба или от нидерландските доходи за съответната година.

2. Чрез дерогация от параграф 1 данъкът върху дивидентите не се отчита като авансов данък, ако данъчнозадълженото лице, от което е удържан данъкът върху дивидентите, не е освен това и действителният получател на дохода, от който е удържан този данък върху дивидентите. Не

се счита за действителен получател този, който в контекста на получения от него доход е предоставил насрещна престация като част от поредица сделки, в който случай може да се предположи, че:

- a. от доходите се е възползвало изцяло или отчасти, пряко или непряко физическо или юридическо лице, което има по-малко право на намаление, на възстановяване или на друго компенсиране на данъка върху дивидентите, отколкото лицето, предоставило насрещната престация, и че
- b. съответното физическо или юридическо лице запазва или получава пряко или непряко позиция в акциите, сертификатите за имуществени права или заеми, посочени в член 10, параграф 1, точка d) от [Закона за корпоративния данък], сходна с позицията, която е имало в тези акции, сертификати за имуществени права или заеми преди началото на поредицата сделки.

3. За целите на прилагането на параграф 2:

- a. поредицата сделки може да включва и сделки, осъществени на регулиран пазар по смисъла на член 1, параграф 1 от Закона за финансовия контрол или на регулирана фондова борса, намираща се в държава, която не е членка на Европейския съюз;
- b. разглежда се като поредица сделки и сделка, с която само се придобиват един или няколко купона за дивидент или с която се учредяват права на краткосрочно плодopolзване на акции.

4. Данъкът върху дивидентите, който не се отчита като авансов данък съгласно член 9.2, параграф 4 от [Закона IR 2001], се счита за авансов данък за кредитната институция, посочена в член 19 g, параграф 3 от Закона за данъчно облагане на заплатите от 1964 г., ако тази институция прехвърли сума в размер на този данък върху дивидентите по блокирана сметка на лицето, за което този данък върху дивидентите не се отчита като авансов. Данъкът върху дивидентите, който не се отчита като авансов данък съгласно член 9.2, параграф 4 от [Закона IR 2001], се счита за авансов данък за управителя на инвестиционното дружество, посочено в член 19 g, параграф 3 от Закона за данъчно облагане на заплатите от 1964 г., ако този управител внесе сума в размер на данъка върху дивидентите, за да може лицето, за което този данък върху дивидентите не се отчита като авансов, да придобие едно или няколко блокирани права на участие в това дружество“.

Общ закон за държавните данъци

- 18 Член 15 от Общия закон за държавните данъци (Algemene wet inzake rijksbelastingen) в редакцията му, приложима към фактите в главните производства, предвижда, че авансовият данък може да бъде приспаднат от общия данък върху доходите. Когато този доход не е достатъчен, за да се компенсира удържаният при източника данък върху дивидентите, данъкът върху дивидентите се възстановява.

Белгийско-нидерландската спогодба

- 19 Спогодбата между Кралство Белгия и Кралство Нидерландия за избягване на двойното данъчно облагане и за предотвратяване на избягването на данъци върху доходите и имуществото, подписана в Люксембург на 5 юни 2001 г. (наричана по-нататък „белгийско-нидерландската спогодба“) предвижда в член 10:

„1. Дивидентите, плащани от дружество, което е местно лице на едната договаряща държава, на местно лице на другата договаряща държава, се облагат в тази друга държава.

2. Тези дивиденти обаче подлежат на облагане и в договарящата държава, на която дружеството, плащащо дивидентите, е местно лице, и съгласно законодателството на тази държава, но ако действителният получател на дивидентите е местно лице в другата договаряща държава, определеният данък не може да надвишава:

[...]

b) 15 % върху brutната сума на дивидентите [...].“

- 20 Член 23 от тази спогодба, озаглавен „Методи за избягване на двойното данъчно облагане“, гласи в параграф 1, буква b):

„Без да се засягат разпоредбите на белгийското законодателство относно приспадането на платените в чужбина данъци от белгийския данък, когато местно за Белгия лице получава определени доходи, които са включени в съвкупността от неговите доходи, подлежащи на облагане с белгийския данък, и представляват дивиденти, които не са освободени от облагане с белгийски данък съгласно буква c) по-долу, лихви или възнаграждения, обхванати от посочените в член 12, параграф 5, нидерландският данък, събиран за тези доходи, се приспада от белгийския данък, с който трябва да бъдат обложени споменатите доходи“.

Френско-нидерландската спогодба

- 21 Спогодбата между правителството на Френската република и правителството на Кралство Нидерландия за избягване на двойното данъчно облагане и за предотвратяване на избягването на данъци върху доходите и имуществото, подписана в Париж на 16 март 1973 г. (наричана по-нататък „френско-нидерландската спогодба“), предвижда в член 10:

„1. Дивидентите, плащани от дружество, което е местно лице на едната договаряща държава, на местно лице на другата договаряща държава, се облагат в тази друга държава.

2. Тези дивиденти обаче могат да бъдат облагани и в държавата, на която дружеството, плащащо дивидентите, е местно лице, съгласно законодателството на тази държава, но определеният данък не може да надвишава:

[...]

b) 15 % върху brutната сума на дивидентите [...].“

- 22 Член 24 от тази спогодба е озаглавен „Разпоредби за избягване на двойното данъчно облагане“. Член 24, В, буква b) гласи:

„По отношение на доходите, посочени [в член]10, [...] които са обложени с нидерландския данък съгласно разпоредбите на [този член], Франция предоставя на местните за нея лица, които получават такива доходи, данъчен кредит в размер на нидерландския данък.

Този данъчен кредит, който не може да надхвърля размера на данъка, събиран във Франция върху въпросните доходи, се приспада от данъците, посочени в член 2, параграф 3, точка b, в чиито данъчни основи са включени тези доходи“.

Споровете по главното производство и преюдициалните въпроси

Дело C-10/14

- 23 Г-н Miljoen е нидерландски гражданин, който живее в Белгия и притежава акции в три дружества, допуснати до търговия на борсата в Нидерландия.
- 24 През 2007 г. на г-н Miljoen са разпределени дивиденди от тези акции в размер на 4 852 EUR. В Нидерландия тази сума е обложена с данък върху дивидентите със ставка от 15 %, който възлиза на 729 EUR.
- 25 В декларацията си за данъка върху доходите, получени в Нидерландия през 2007 г., г-н Miljoen декларира нулева стойност на общия си доход и не посочва данък върху дивидентите, който да бъде приспаднал от данъка върху доходите.
- 26 По тази декларация нидерландските данъчни органи издават акт за установяване на данък върху доходите. Г-н Miljoen обжалва акта по административен ред и иска възстановяване на данък върху дивидентите в размер на 438 EUR с мотива, че като чуждестранно данъчнозадължено лице е бил обект на дискриминационно третиране, забранено от член 63 ДФЕС. След тази жалба данъчните органи приемат решение, което потвърждава посочения акт за установяване на данъчно задължение.
- 27 Г-н Miljoen подава жалба срещу това решение пред Rechtbank te Breda (съдът в Бреда), която се отнася по-специално до въпроса дали изтъкнатото от него различно данъчно третиране на местни и чуждестранни лица представлява ограничение на свободното движение на капитали по смисъла на член 63 ДФЕС. След като тази юрисдикция приема, че по делото, с което е сезирана, не е налице ограничение, г-н Miljoen сезира Hoge Raad der Nederlanden (Върховният съд на Нидерландия) с касационна жалба срещу това решение.

Дело C-14/14

- 28 X е нидерландска гражданка, която живее в Белгия и притежава 2 от 95-те акции, представляващи капитала на установеното в Нидерландия дружество A Holding BV, съответстващи на 2,1 % от този капитал. През 2007 г. предвид нейното дялово участие са ѝ разпределени дивиденди на обща стойност 107 372 EUR. Върху тази сума е удържан данък върху дивидентите в размер на 16 105,80 EUR.

- 29 Тъй като X е местно за Белгия лице, тази държава я облага с данък върху доходите на физическите лица със ставка от 25 %, възлизащ на 22 816,22 EUR, върху нетния размер на получените дивиденди. При това облагане обаче тя е имала право да получи частично приспадане на платения в Нидерландия данък върху дивидентите. От преписката е видно, че на това основание ѝ е възстановена сума в размер на 4 026 EUR.
- 30 X подава жалба по административен ред пред нидерландските данъчни органи срещу удържането на данъка върху дивидентите, с мотива че е била обект на дискриминационно третиране като чуждестранно данъчнозадължено лице. Тези органи отхвърлят подадената жалба с решение от 29 март 2010 г.
- 31 X подава срещу това решение жалби пред Rechtbank te Breda. Посочената юрисдикция приема, че жалбите са частично основателни. X и държавният секретар по финансовите въпроси подават апелативни жалби срещу решението на тази юрисдикция пред Gerechtshof te's-Hertogenbosch (апелативният съд в Хертогенбос), който в своето решение частично потвърждава това съдебно решение. X и държавният секретар по финансовите въпроси подават касационни жалби пред запитващата юрисдикция.

Дело C-17/14

- 32 Société Générale SA е установено във Франция дружество. От 2000 г. до 2008 г. посредством инвестиционни фондове, също установени във Франция, то притежава пакети от акции, които представляват по-малко от 5 % от дружествения капитал на нидерландски дружества, допуснати до търговия на борсата. За тези години на Société Générale са разпределени дивиденди, след като нидерландските данъчни органи удържат при източника 15 % данък върху дивидентите.
- 33 За периода 2000—2007 г. Société Générale получава пълно приспадане на удържания в Нидерландия данък върху дивидентите от платения във Франция корпоративен данък.
- 34 Тъй като Société Générale претърпява загуби през данъчната 2008 г., за тази година удържаният в Нидерландия данък върху дивидентите не е бил приспаднал от платения във Франция корпоративен данък. Société Générale счита, че трябва да му бъде възстановен пълният размер на удържания в Нидерландия данък върху дивидентите, при положение че дружествата, установени в тази държава членка, имат право да приспадат посочения данък от корпоративния данък, каквато възможност не съществува за акционерите, чуждестранни лица. Société Générale е на мнение, че по този начин е било обект на дискриминационно третиране като чуждестранно данъчнозадължено лице.
- 35 Що се отнася до искането за приспадане или възстановяване на данъка върху дивидентите, удържан през 2007 г. и 2008 г., Rechtbank te Haarlem (съдът в Харлем) отхвърля жалбата, подадена от жалбоподателя в главното производство, с мотива че що се отнася до данъчната 2007 г., френските данъчни органи приспаднали пълния размер на нидерландския данък върху дивидентите от корпоративния данък, а що се отнася до данъчната 2008 г., Société Générale не е установило, че наложеният нидерландски данък върху дивидентите е бил по-висок, отколкото би бил при вътрешно положение. Gerechtshof te Amsterdam (апелативният съд на Амстердам) също приема, че сравнението между данъчното положение на местно данъчнозадължено лице и това на чуждестранно данъчнозадължено лице трябва да се сведе до данъка върху дивидентите и че не е доказано, че Société Générale е било обложено с данък върху дивидентите по начин, различен от начина, по който би било обложено местно данъчнозадължено лице. Société Générale подава пред запитващата юрисдикция касационна жалба срещу решението на Gerechtshof te Amsterdam.

Преюдициалните въпроси

- 36 В трите главни производства запитващата юрисдикция иска да установи дали националното законодателство провежда различно данъчно третиране между чуждестранни акционери, физически лица или дружества, получатели на дивиденди, върху които се удържа данък върху източника, и такива акционери, местни лица, върху чиито дивиденди също се удържа такъв данък при източника, но които могат да го приспадат от своя данък върху доходите или от корпоративния си данък, и дали това законодателство представлява ограничение на свободното движение на капитали.
- 37 В частност посочената юрисдикция обяснява, че данъкът върху дивидентите се прилага за акционерите, местни лица, и за акционерите, чуждестранни лица, при една и съща фиксирана ставка. При последните става дума за окончателен данък, а в случая с акционерите, местни лица, данъкът върху дивидентите се приспада от данъка върху доходите или от корпоративния данък. Същата юрисдикция отбелязва, че за да се прецени дали положението на местните лица е сходно с това на чуждестранните лица, от основно значение е въпросът дали това приспадане следва да бъде взето предвид.
- 38 Запитващата юрисдикция иска също така да установи по какъв начин би следвало да определи облагаемата основа на данъка върху доходите в случая, в който това приспадане трябва да бъде взето предвид.
- 39 Ако Съдът приеме, че положението на акционерите, местни лица, и това на акционерите, чуждестранни лица, следва да се сравнява предвид данъка върху доходите, запитващата юрисдикция иска да установи, на първо място, какъв референтен период следва да вземе предвид при това сравнение. Всъщност местно за Нидерландия лице се облага с данък върху дивидентите в предварително фиксиран размер, в това число за годините, в които не получава дивиденди. Така тази юрисдикция иска да установи дали данъчната тежест в Нидерландия следва да се преценява предвид данъците, с които са обложени всички дивиденди от нидерландски акции, платени на чуждестранно лице през референтен период от една година или повече, или трябва за всяко разпределящо дивиденди нидерландско предприятие да се разглеждат отделно платените през този референтен период данъци, с които тези дивиденди са обложени. На второ място, по дело C-14/14 същата юрисдикция иска да установи дали за целите на това сравнение следва да се отчете освобождаването на капитал от данък, предвидено в полза на местните данъчнозадължени лица в член 5.5 от Закона IR 2001. На трето място, по дело C-17/14 запитващата юрисдикция иска да установи дали за същите цели следва да вземе предвид всички разходи, икономически свързани с акциите, за които се изплащат тези дивиденди, или ако не, евентуалното приспадане на дивидента, включен в покупната цена на акциите, както и евентуалните разходи по финансирането на инвестицията в притежаваните акции.
- 40 Освен това по дела C-14/14 и C-17/14 запитващата юрисдикция иска да установи дали дискриминационният характер на удържането на данък при източника може да бъде валидно неутрализирано от спогодба за избягване на двойното данъчно облагане като разглежданата в главните производства, която предвижда, че данъкът в държавата членка на пребиваването се намалява чрез приспадане на удържания при източника данък или че дължимият от чуждестранното данъчнозадължено лице данък няма да бъде по-висок от данъка, който местното данъчнозадължено лице трябва да плати.

41 При тези условия Hoge Raad der Nederlanden решава да спре производствата и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

— по дело C-10/14:

- „1) В случай като разглеждания, при който държавата по източника на дохода удържа данък върху дивидентите при разпределянето им, трябва ли сравнението между чуждестранните и местните лица за целите на прилагането на член 63 ДФЕС да обхваща и събирания за доходите от дивиденти данък върху доходите, от който за местните лица се приспада удържаният при източника данък върху дивидентите?
- 2) При утвърдителен отговор на първия въпрос: при преценката дали действителната данъчна тежест е по-висока за чуждестранните, отколкото за местните лица, трябва ли удържаният на чуждестранно лице нидерландски данък върху дивидентите да се сравни с дължимия от местно лице нидерландски данък върху доходите, изчисляван върху фиксиран доход, който може да се разглежда като получен в годината на разпределение на дивидентите от всички притежавани инвестиционни дялове в нидерландски дружества, или правото на Европейския съюз изисква използването на друг критерий за сравнение?“

— по дело C-14/14:

- „1) В случай като разглеждания, при който държавата по източника на дохода удържа данък върху дивидентите при разпределянето им, трябва ли сравнението между чуждестранните и местните лица за целите на прилагането на член 63 ДФЕС да обхваща и събирания за доходите от дивиденти данък върху доходите, от който за местните лица се приспада удържаният при източника данък върху дивидентите?
- 2) При утвърдителен отговор на първия въпрос: при преценката дали действителната данъчна тежест е по-висока за чуждестранните, отколкото за местните лица, трябва ли удържаният на чуждестранно лице нидерландски данък върху дивидентите да се сравни с дължимия от местно лице нидерландски данък върху доходите, изчисляван върху фиксиран доход, който може да се разглежда като получен в годината на разпределение на дивидентите от всички притежавани инвестиционни дялове в нидерландски дружества, или правото на Европейския съюз изисква използването на друг критерий за сравнение? Трябва ли при сравнението да се вземе предвид и необлагаемият размер за местното лице, и ако трябва — в каква степен (решение *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662)?
- 3) При утвърдителен отговор на първия въпрос: при преценката дали евентуално дискриминационният данък при източника е валидно неутрализиран въз основа на сключена от държавата по източника на дохода спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, достатъчно ли е, че: i) тази спогодба за избягване на двойното данъчно облагане предвижда данъчно намаление в държавата по местоживеене чрез приспадане на удържания при източника данък и независимо че тази възможност не е неограничена, ii) в конкретния случай, предоставеното в държавата по местоживеене данъчно намаление, в резултат от което е обложена само нетната сума на получените дивиденти, е довело до пълно компенсирание на дискриминационната част на удържания при източника данък?“

— по дело C-17/14:

- „1) В случай като разглеждания, при който държавата по източника на дохода удържа данък върху дивидентите при разпределянето им, трябва ли сравнението между чуждестранните и местните лица за целите на прилагането на член 63 ДФЕС да обхваща и корпоративния данък, от който за местните лица се приспада удържаният при източника данък върху дивидентите?

- 2) а) При утвърдителен отговор на първия въпрос: трябва ли при сравнението да се вземат предвид всички разходи, които от икономическа гледна точка са свързани с акциите, за които се изплащат дивидентите?
- 2) б) При отрицателен отговор на предходния въпрос: трябва ли все пак да се вземат предвид евентуалното приспадане на дивидента, включен в покупната цена на акциите, и евентуалните разходи по финансирането на инвестицията в притежаваните акции?
- 3) При утвърдителен отговор на първия въпрос: при преценката дали евентуално дискриминационният данък при източника е валидно неутрализиран въз основа на сключена от държавата по източника на дохода спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, достатъчно ли е, че: i) съответната спогодба за избягване на двойното данъчно облагане предвижда данъчно намаление в държавата по установяване чрез приспадане на удържания при източника данък и че в конкретния случай, независимо че тази възможност не е неограничена, ii) в резултат от намалението данъчната тежест за чуждестранните лица в Нидерландия не е по-висока от тази за местните лица? В случай на непълно приспадане в годината, в която са разпределени дивидентите, за преценката във връзка с неутрализирането от значение ли е възможността да се пренесе неприспаданата част и правото на приспадане да се упражни през следващите години?“.
- 42 С решение на председателя на Съда от 2 април 2014 г. дела C-10/14, C-14/14 и C-17/14 са съединени за целите на писмената и устната фаза на производството, както и на съдебното решение.

По преюдициалните въпроси

- 43 Със своите въпроси, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат законодателство на държава членка като разглежданото в главните производства, което налага удържане при източника на данък върху дивидентите, разпределени от местно дружество както на местни, така и на чуждестранни данъчнозадължени лица, и същевременно предвижда механизъм за приспадане или за възстановяване на удържания данък единствено за местните данъчнозадължени лица, въпреки че за чуждестранните данъчнозадължени лица, физически лица и дружества, удържаният при източника данък е окончателен.

По наличието на ограничение на свободното движение на капитали по смисъла на член 63, параграф 1 ДФЕС

- 44 Съгласно постоянната практика на Съда мерките, които член 63, параграф 1 ДФЕС забранява като ограничения на движението на капитали, обхващат мерките, 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 (вж. решение *Santander Asset Management SGIIC* и др., C-338/11—C-347/11, EU:C:2012:286, т. 15 и цитираната съдебна практика).
- 45 По въпроса дали законодателство на държава членка като разглежданото в главните производства представлява ограничение на движението на капитали, трябва да се отбележи, че според това законодателство както дивидентите, разпределени на чуждестранно данъчнозадължено лице, така и дивидентите, разпределени на местно данъчнозадължено лице, се облагат при източника с данък със ставка от 15 %. Що се отнася обаче до чуждестранното данъчнозадължено лице, получател на дивиденти, това удържане е окончателно, а за местното

данъчнозадължено лице, получател на дивиденди, било то физическо лице или дружество, става въпрос съответно за авансово плащане на неговия данък върху доходите или авансово плащане на корпоративния му данък.

- 46 Всъщност, що се отнася, от една страна, до дивидентите, разпределени на местно за Нидерландия физическо лице, от данните по представената пред Съда преписка е видно, че удържането на данък при източника представлява авансово плащане на данъка върху доходите, попадащ в „рубрика 3“, чиято ставка е 30 %, а облагаемата му основа е с фиксиран размер на 4 % от средната стойност на акциите, намалена с размера на задълженията, изчислен в началото и в края на съответната календарна година. От тези данни е видно също, че местно лице може да получи възстановяване на удържания данък било като приспадне платената авансово сума от дължимия от него данък върху доходите, било като получи възстановяване на тази удържана при източника сума, когато размерът на дължимия от него данък върху доходите е по-малък от размера на удържаната сума.
- 47 От друга страна, що се отнася до дивидентите, разпределени на установено в Нидерландия дружество, от същите данни е видно, че неговите дивиденди се облагат след приспадане на разходите при ставка от 25,5 % в най-високата данъчна скала. В този случай съгласно член 25 от Закона за корпоративния данък това дружество може да приспадне удържания авансово данък върху дивидентите от корпоративния данък, с който се облага в Нидерландия. Когато размерът на последния данък не е достатъчен, за да компенсира данъка върху дивидентите, това дружество може да получи възстановяване на посочения данък. Обратно, когато дружество — притежател на дружествени дялове или акции, е чуждестранно лице, удържаният авансово данък върху дивидентите е окончателен.
- 48 За да се прецени дали законодателство на държава членка като разглежданото в главните производства е съвместимо с член 63 ДФЕС, запитващата юрисдикция, която единствена може да преценява фактите, с които е сезирана, следва да провери дали, що се отнася до въпросните дивиденди, приложеното към жалбоподателите в главните производства удържане на данък при източника от 15 %, предвидено в националното законодателство, води до това, че в крайна сметка тези жалбоподатели понасят по-голяма данъчна тежест в Нидерландия, отколкото понасяната от местните лица за същите дивиденди.
- 49 В това отношение запитващата юрисдикция иска да установи кои фактори трябва да вземе предвид, за да сравни съответната данъчна тежест на местните и на чуждестранните лица в държавата членка, която е източник на дивидентите, и за тази цел разграничава тежестите, които понасят данъчнозадължените физически лица (дела C-10/14 и C-14/14), от тежестите върху дружествата (дело C-17/14).

По факторите, които следва да бъдат взети предвид за целите на сравнението на данъчната тежест на местните данъчнозадължени физически лица и данъчната тежест на чуждестранните данъчнозадължени физически лица

- 50 По дела C-10/14 и C-14/14 запитващата юрисдикция задава първо въпроса — за целите на сравнението на окончателните данъчни тежести на местните данъчнозадължени лица и на чуждестранните данъчнозадължени лица — за продължителността, една година или повече, на референтния период. След това посочената юрисдикция пита дали следва да вземе предвид като цяло дивидентите, получени през този период, като се включат всички акции, които данъчнозадълженото лице притежава в нидерландски дружества, или следва те да се разграничат в зависимост от нидерландското дружество, което ги е разпределило. Накрая, по дело C-14/14 тази юрисдикция иска да установи дали трябва да бъде взет предвид капиталът, освободен от данък върху доходите.

- 51 Първо, що се отнася до продължителността на референтния период, за целите на сравнението на окончателните данъчни тежести на местните данъчнозадължени лица и на чуждестранните данъчнозадължени лица, когато става дума за физически лица, следва да се приеме, че за първите периодът, който трябва да се взема предвид, е една календарна година, в съответствие с член 5.2 от Закона IR 2001. Ето защо за целите на това сравнение следва да се вземе предвид този период.
- 52 Второ, що се отнася до това дали получените през този период дивиденди трябва да се отчетат като цяло или поотделно, за да се сравни окончателната данъчна тежест на местните данъчнозадължени лица с тази на чуждестранните данъчнозадължени лица, от представената на Съда преписка е видно, че данъчното облагане на местните физически лица се извършва въз основа на фиксиран доход от всички акции, притежавани в нидерландски дружества. Следователно, за да се сравнят тези данъчни тежести, посочените акции трябва да се разглеждат като цяло.
- 53 Трето, що се отнася до въпроса дали за тази цел следва да се вземе предвид освободеният от данък върху доходите капитал, приложимото по дело C-14/14 национално законодателство предвижда, че доходът, който в съответствие с член 5.2 от Закона IR 2001 е фиксиран в предварително определен размер, се удържа само ако е по-висок от необлагаемия капитал, възлизащ на 20 014 EUR. В това отношение следва да се отбележи, че освобождаване като разглежданото в главното производство не представлява индивидуално предимство, свързано с личното положение на данъчнозадълженото лице, а е предимство, предоставено на всички местни данъчнозадължени лица, независимо от личното им положение. Както отбелязва генералният адвокат в точка 83 от своето заключение, доколкото подобно данъчно освобождаване изменя облагаемата данъчна основа за получените от местните лица доходи, е необходимо то да се вземе предвид за целите на сравнението на окончателната данъчна тежест на местните данъчнозадължени лица и окончателната данъчна тежест на чуждестранните данъчнозадължени лица.
- 54 От гореизложеното следва, че при обстоятелства като разглежданите в главните производства данъчната тежест на местните данъчнозадължени физически лица и данъчната тежест на чуждестранните лица — що се отнася до данъчното облагане на дохода от акции, притежавани в нидерландски дружества — трябва да се преценява за една календарна година, като се вземат предвид дивидентите като цяло, и същевременно като се отчита предвиденото в националното законодателство освобождаване на капитала.

По факторите, които следва да се вземат предвид за целите на сравнението на данъчната тежест на местни дружества и данъчната тежест на чуждестранни дружества

- 55 По дело C-17/14, за целите на сравнението на данъчната тежест на местните дружества с тази на чуждестранните дружества запитващата юрисдикция иска да установи дали следва да вземе предвид всички разходи, икономически свързани с акциите, за които се изплащат дивиденди, или ако не, дали от облагаемите доходи трябва да бъде приспаднат дивидентът, включен в покупната цена на акциите, или евентуалните разходи по финансирането на инвестицията в притежаваните акции.
- 56 Société Générale твърди, че в случай на покриване на финансов риск („hedging“) трябва да бъдат взети предвид не само пряко свързаните с дивидентите разходи, но и отрицателните курсови разлики и финансовите резултати от трансакции относно други дялови инвестиции или позиции, различни от тези, от които произтичат дивиденди, но все пак свързани с тях.

- 57 В това отношение съгласно постоянната съдебна практика местните и чуждестранните лица са в сходно положение по отношение на разходи като бизнес разходите, пряко свързани с дейност, генерираща облагаеми в дадена държава членка доходи, така че има опасност правната уредба на тази държава, която в областта на данъчното облагане не дава възможност на чуждестранните лица да приспадат такива разходи, за разлика от местните лица, за които тази възможност съществува, да действа във вреда главно на гражданите на други държави членки, и следователно тя представлява непряка дискриминация, основана на гражданството (решение Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, т. 40 и цитираната съдебна практика).
- 58 В частност, що се отнася до доход, получен под формата на дивиденди, такава връзка съществува само ако тези разходи — които евентуално могат да бъдат пряко свързани с изплащане на сума във връзка със сделка по прехвърляне на ценни книжа — са пряко свързани със самото получаване на този доход (вж. в този смисъл решение Комисия/Германия, C-600/10, EU:C:2012:737, т. 20).
- 59 Следователно само разходите, които са пряко свързани със самото получаване на дивидентите, трябва да бъдат взети предвид за целите на сравнението на данъчната тежест върху дружествата.
- 60 Разходите, посочени от запитващата юрисдикция в нейния въпрос по дело C-17/14, нямат такава връзка. Всъщност, що се отнася, от една страна, до приспадането на дивидента, включен в покупната цена на акциите, от представената на Съда преписка е видно, че това приспадане цели да установи тяхната действителна покупна цена. Следователно това приспадане не се отнася до разходи, пряко свързани със самото получаване на дивиденди от тези акции. От друга страна, разходите за финансиране, също посочени от запитващата юрисдикция, се отнасят до собствеността върху акциите сама по себе си и следователно също не са пряко свързани със самото получаване на дивиденди от тях.
- 61 В заключение, ако запитващата юрисдикция трябва да стигне до извода, че в главните производства прилаганото удържане на данък при източника от 15 % върху дивидентите на чуждестранните данъчнозадължени лица води до това, че в Нидерландия последните понесат окончателна данъчна тежест, която е по-голяма от понасяната от местните лица за същите дивиденди, следва да се приеме, че такава разлика в данъчното третиране на данъчнозадължени лица в зависимост от мястото им на установяване може да разубеди чуждестранните данъчнозадължени лица да инвестират в дружества, установени в Нидерландия, и следователно представлява ограничение на свободното движение на капитали, което по принцип е забранено от член 63 ДФЕС.

По наличието на обосновка на ограничението на свободното движение на капитали по член 65 ДФЕС

- 62 В действителност член 65, параграф 1 от ДФЕС предвижда, че „[р]азпоредбите на член 63 [ДФЕС] не засягат правото на държавите членки [...] да прилагат съответните разпоредби на тяхното данъчно законодателство, които провеждат разграничение между данъкоплатци, които не са в еднакво положение що се отнася до тяхното място на пребиваване или място на инвестиране на капитала“.
- 63 Доколкото тази разпоредба представлява изключение от основния принцип за свободно движение на капитали, тя трябва да се тълкува стриктно. Следователно тя не може да се тълкува в смисъл, че всяко данъчно законодателство, което предвижда разграничение между данъкоплатците в зависимост от мястото, където пребивават, или от държавата членка, в която инвестират своите капитали, автоматично е съвместимо с Договора за функционирането на ЕС. Всъщност изключението по член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС е на свой ред ограничено от

параграф 3 от същия член, който предвижда, че посочените в параграф 1 национални разпоредби „не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 63 [ДФЕС]“ (вж. в този смисъл решение *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, т. 42 и 43 и цитираната съдебна практика).

- 64 При това положение случаите на различно третиране, които член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС разрешава, трябва да бъдат отграничени от случаите на дискриминация, забранени с член 65, параграф 3 ДФЕС. От практиката на Съда обаче следва, че за да може национално данъчно законодателство като разглежданото в главните производства да се счита за съвместимо 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 обосновано с императивно съображение от общ интерес (вж. решение *Santander Asset Management SGIIC* и др., C-338/11—C-347/11, EU:C:2012:286, т. 23 и цитираната съдебна практика).

По сходството на разглежданите положения

- 65 Запитващата юрисдикция иска да установи дали, за да прецени сходството на положенията, следва да вземе предвид единствено удържания при източника данък върху дивидентите или също и данъка върху доходите или корпоративния данък, от които за местните данъчнозадължени лица се приспада данъкът върху дивидентите.
- 66 Нидерландското и шведското правителство, както и правителството на Обединеното кралство считат, че що се отнася до данъка върху доходите или корпоративния данък, данъчното облагане на дивидентите на чуждестранно лице се отличава обективно от данъчното облагане на дивидентите на местните лица, доколкото местното данъчнозадължено лице се облага за всички свои доходи, докато в държавата членка по източника на дивидентите чуждестранното лице се облага единствено върху доходите от дивиденти, разпределени в тази държава.
- 67 В това отношение следва да се напомни, че съгласно практиката на Съда от момента, когато държава членка едностранно или посредством спогодба обложи с данък върху доходите не само дружествата, които са местни лица, но и дружествата, които са чуждестранни лица, за дивидентите, които те получават от местно дружество, положението на посочените чуждестранни дружества се доближава до това на местните дружества (вж. в този смисъл решения *Denkavit Internationaal* и *Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, т. 35, Комисия/Италия, C-540/07, EU:C:2009:717, т. 52, Комисия/Испания, C-487/08, EU:C:2010:310, т. 51, Комисия/Германия, C-284/09, EU:C:2011:670, т. 56 и определение *Tate & Lyle Investments*, C-384/11, EU:C:2012:463, т. 31).
- 68 Всъщност самото упражняване от същата държава на данъчната ѝ компетентност, независимо от данъчното облагане в друга държава членка, създава риск от многократно данъчно облагане или от двойно икономическо облагане. В подобен случай, за да не бъдат изправени получателите, чуждестранни данъчнозадължени лица, пред ограничение на свободата на движение на капитали, което по принцип е забранено от член 63 ДФЕС, държавата членка, за която разпределящото дивидентите дружество е местно лице, трябва да следи — по отношение на предвидения в нейното национално право механизъм за избягване или намаляване на многократното облагане или на двойното икономическо облагане — чуждестранните данъчнозадължени лица да бъдат третирани по същия начин като местните данъчнозадължени лица (вж. в този смисъл определение *Tate & Lyle Investments*, C-384/11, EU:C:2012:463, т. 32 и цитираната съдебна практика).

- 69 В главните производства се налага изводът, че Кралство Нидерландия е избрало да упражнява данъчната си компетентност по отношение на дивиденди, разпределяни от дружества, които са местни лица, на данъчнозадължени лица, които са местни в други държави членки. Следователно чуждестранните данъчнозадължени лица, получатели на тези дивиденди, се намират в положение, сходно с това на местните данъчнозадължени лица, що се отнася до риска от многократно данъчно облагане на дивидентите, разпределяни от местни дружества (вж. по аналогия решения Комисия/Испания, C-487/08, EU:C:2010:310, т. 53 и Комисия/Германия, C-284/09, EU:C:2011:670, т. 58, както и определение Tate & Lyle Investments, C-384/11, EU:C:2012:463, т. 33).
- 70 Трябва да бъде отхвърлен доводът на правителствата, представили становища пред Съда, изведен от решение Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), че разликата в третирането на местните данъчнозадължени лица и чуждестранните данъчнозадължени лица само отразява различното положение, в което се намират тези данъчнозадължени лица, въпреки че първите могат да приспаднат данъка върху дивидентите от друг данък, а за вторите този данък върху дивидентите е окончателен. Вярно е, че при обстоятелствата по делото, по което е постановено това решение, Съдът приема за получателите на доходи от капитали да бъдат прилагани различни техники на данъчно облагане според това дали тези получатели са местни или чуждестранни лица, тъй като тази разлика в третирането се отнася до положения, които не са обективно сходни (вж. в този смисъл решение Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762, т. 41). Доколкото освен това посоченото различно третиране не осигурява непременно предимство на местните получатели на доходи, Съдът приема, че тя не съставлява ограничение на свободата на установяване (вж. в този смисъл решение Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762, т. 49 и 50).
- 71 Следва обаче да се приеме, че от една страна, твърдяното в главните производства ограничение не произтича от разлика в техниката на събирането на данъци, прилагана към местните данъчнозадължени лица, и прилаганата към чуждестранни данъчнозадължени лица, а е резултат от предимство, предоставено на местните данъчнозадължени лица, което чуждестранните данъчнозадължени лица не ползват.
- 72 От друга страна, в делото, по което е постановено решение Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), авансовият данък върху доходите от движими вещи и капитали е събран само върху лихвите, платени на получатели, които са чуждестранни дружества. В главните производства обаче според приложимото законодателство както за местните данъчнозадължени лица, така и за чуждестранните данъчнозадължени лица данъкът върху дивидентите се събира по един и същ начин, а именно чрез удържане при източника.
- 73 Следователно при обстоятелства като разглежданите в главните производства разликата в третирането на местните данъчнозадължени лица, подлежащи на облагане с данък върху доходите или с корпоративен данък, и чуждестранните данъчнозадължени лица, на които данъкът се удържа при източника на дивидентите, не може да бъде обоснована от разлика в положенията, релевантна за целите на прилагането на член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС. Всъщност за прилагането на тази разпоредба не е достатъчно да се вземе предвид единствено самият данък върху дивидентите, тъй като анализът следва да обхваща цялото данъчно облагане на доходите на физическите лица или печалбите на дружествата от притежавани от тях акции в дружества, установени в Нидерландия.
- 74 От това следва, че когато в държава членка е удържан при източника данък върху дивидентите, разпределени от установени в тази държава дружества, сравнението между данъчното третиране на чуждестранно данъчнозадължено лице и това на местно данъчнозадължено лице трябва да се извърши предвид, от една страна, дължимия от чуждестранното данъчнозадължено лице данък върху дивидентите, и от друга страна, данъка върху доходите или корпоративния данък, дължим от местното данъчнозадължено лице, като в облагаемата основа се включи доходът от акции, за които се получават дивиденди.

По обосновката, изведена от прилагането на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане

- 75 С третите си въпроси по дела C-14/14 и C-17/14 запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали евентуално ограничение на свободното движение на капитали може да бъде обосновано посредством неутрализиране с разпоредба на държавата членка, в която пребивава данъчнозадълженото лице, или с двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, сключена от тази държава и държавата членка по източника на дивидентите. Освен това по дело C-17/14 запитващата юрисдикция иска да установи — за целите на преценката дали подобна спогодба неутрализира последиците от такова ограничение — дали ако неблагоприятното положение на чуждестранно лице не може да бъде компенсирано през годината, в която са получени дивидентите, съществува възможност такова компенсиране да се извърши през следващите години.
- 76 Следва да се напомни, че при липса на приети от Съюза мерки за уеднаквяване или хармонизация държавите членки запазват компетентността си да определят, чрез спогодби или едностранно, критериите за разпределяне на техните правомощия за облагане с данъци, по-специално с оглед на избягване на двойното данъчно облагане, както и че запазването на това разпределяне е законосъобразна цел, призната от Съда (вж. по-специално решение *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 27 и цитираната съдебна практика).
- 77 Съдът вече е приел, че държава членка не може да се позовава на съществуването на предимство, което е предоставено едностранно от друга държава членка, за да се отклони от задълженията, които произтичат за нея по силата на Договора (решение *Amurta*, C-379/05, EU:C:2007:655, т. 78).
- 78 Не може обаче да се изключи възможността една държава членка да гарантира спазването на своите задължения, произтичащи от Договора, като сключи спогодба за избягване на двойното данъчно облагане с друга държава членка (решения *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, EU:C:2006:773, т. 71, *Amurta*, C-379/05, EU:C:2007:655, т. 79 и *Комисия/Испания*, C-487/08, EU:C:2010:310, т. 58).
- 79 За тази цел е необходимо прилагането на такава спогодба да позволява да се компенсират последиците от разликата в третирането, произтичаща от националното законодателство. Така Съдът е приел, че разликата в третирането на дивидентите, разпределяни на дружества, установени в други държави членки, и на дивидентите, разпределяни на дружествата — местни лица, отпада само когато удържаният съгласно националното законодателство данък при източника може да бъде приспаднал от данъка, дължим в другата държава членка до размера на разликата в третирането, произтичаща от националното законодателство (вж. решение *Комисия/Испания*, C-487/08, EU:C:2010:310, т. 59 и цитираната съдебна практика).
- 80 В това отношение следва да се напомни вече постановеното от Съда, че за да се постигне целта за неутрализиране, прилагането на метода на приспадане би трябвало да създаде възможност данъкът върху дивидентите, удържан в държавата членка по източника на дивидентите, да се приспадне изцяло от дължимия данък в държавата по установяване на данъчнозадълженото лице, получател на дивиденти, така че ако тези дивиденти в крайна сметка са обложени по-тежко от дивидентите, изплатени на местни данъчнозадължени лица в държавата по източника на посочените дивиденти, тази по-голяма данъчна тежест би могла да бъде приспадната вече не в последната държава, а в държавата по пребиваване на данъчнозадълженото лице получател, която е упражнила правото си на облагане (вж. в този смисъл решение *Комисия/Испания*, C-487/08, EU:C:2010:310, т. 60).

- 81 В случая, що се отнася до положението, разглеждано по дело C-14/14, което възниква от прилагането на белгийско-нидерландската спогодба, няма съмнение, че съгласно член 23, параграф 1 от тази спогодба приспадането на платените в Нидерландия данъци се извършва от белгийските органи съгласно белгийското право.
- 82 Тъй като това приспадане обаче е предоставено едностранно от Кралство Белгия, Кралство Нидерландия не може, съгласно съдебната практика, напомнена в точка 77 от настоящото решение, да се позовава на същата спогодба, за да твърди, че е неутрализирала разглежданото ограничение.
- 83 По-нататък, от преписката, с която разполага Съдът, е видно, че макар белгийското законодателство да позволява приспадане —като разходи — на платения в чужбина данък от облагаемата основа на доходите, преди да бъде приложена данъчна ставка от 25 % към нетния размер на дивидентите, получени от установено в Белгия данъчнозадължено лице, такова приспадане не компенсира напълно последиците от евентуалното ограничение на свободното движение на капитали, съществуващо в държавата членка по източника на дивидентите. В това отношение по дело C-14/14 в заседанието пред Съда X изтъква, че е ползвала компенсация, чийто размер съответства на приблизително една четвърт от данъка върху дивидентите, платен от нея в Нидерландия.
- 84 Следователно трябва да се приеме, че при обстоятелства като разглежданите по дело C-14/14, твърдяното ограничение на свободното движение на капитали не може да се счита за обосновано от последиците на белгийско-нидерландската спогодба.
- 85 Що се отнася до положението по дело C-17/14, което възниква от прилагането на френско-нидерландската спогодба, от преписката, с която разполага Съдът, следва, че твърдяното ограничение е било неутрализирано изцяло посредством пълното приспадане във Франция на данъка върху дивидентите за данъчните 2000—2007 години включително. При това положение следва да се приеме, че поставените от запитващата юрисдикция въпроси се отнасят само до данъчното третиране на данъка върху дивидентите, платен в Нидерландия от Société Générale за 2008 г.
- 86 В това отношение от член 24, В, буква б) първа алинея от тази спогодба следва, че що се отнася до обложените с нидерландския данък дивиденти, Френската република предоставя на местните данъчнозадължени лица, получили такива доходи, данъчен кредит в размер на нидерландския данък. При положение обаче, че втора алинея от тази разпоредба предвижда, че този данъчен кредит не може да надхвърля размера на данъка, събран във Франция върху въпросните доходи, е възможно да не бъде неутрализиран целият платен в Нидерландия данък върху дивидентите, което не отговаря на изискванията, произтичащи от цитираната в точка 79 от настоящото решение практика на Съда. Националната юрисдикция обаче трябва да провери дали това е така в главното производство.
- 87 Следователно трябва да се приеме, че при обстоятелства като разглежданите по дело C-17/14 и след като запитващата юрисдикция извърши проверките от нейната компетентност, твърдяното ограничение на свободното движение на капитали не може да се счита за обосновано от последиците на френско-нидерландската спогодба.
- 88 Що се отнася, накрая, до въпроса дали когато данъкът върху дивидентите, удържан в държавата членка по източника на тези дивиденти, не може да бъде приспадан изцяло в държавата по пребиваването на данъчнозадълженото лице в годината, в която са получени тези дивиденти, възможността такова приспадане да се извърши през следващите години може да доведе до неутрализиране на последиците от ограничение, следва да се приеме, че в преюдициалното си запитване запитващата юрисдикция потвърждава, че пред юрисдикциите, разгледали споровете по същество, не е бил обсъждан въпросът дали на Société Générale е било предоставено правото

на такова приспадане във Франция, що се отнася до платения за 2008 г. нидерландски данък, и такова оплакване е могло да бъде валидно посочено. При тези условия трябва да се приеме, че въпросът има хипотетичен характер, поради което следва да се обяви за недопустим (решение Pohotovost, C-470/12, EU:C:2014:101, т. 27 и цитираната съдебна практика).

- 89 Освен това следва да се напомни, че когато спогодба за избягване на двойното данъчно облагане не позволява да се неутрализират последиците от разглежданото ограничение на свободното движение на капитали, тя все пак може евентуално да бъде обоснована от императивни съображения от общ интерес (вж. по-специално определение Tate & Lyle Investments, C-384/11, EU:C:2012:463, т. 45 и цитираната съдебна практика). Важно е обаче да се отбележи, че в главните производства нито запитващата юрисдикция, нито нидерландското правителство изтъкват такива съображения.
- 90 При тези обстоятелства на поставените въпроси следва да се отговори, че членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат законодателство на държава членка, което налага удържане при източника на данък върху дивидентите, разпределени от местно дружество както на местни данъчнозадължени лица, така и на чуждестранни данъчнозадължени лица, и същевременно предвижда механизъм за приспадане или за възстановяване на така удържания данък единствено за местните данъчнозадължени лица, въпреки че за чуждестранните данъчнозадължени лица — физически лица и дружества — този удържан при източника данък е окончателен, доколкото свързаната с тези дивиденти окончателна данъчна тежест, понасяна от чуждестранните лица в тази държава, е по-голяма от данъчната тежест на местните данъчнозадължени лица, което запитващата юрисдикция следва да провери в главните производства. За да установи тези данъчни тежести, запитващата юрисдикция трябва да вземе предвид, по дела C-10/14 и C-14/14, данъчното облагане на местните лица относно всички акции, притежавани в нидерландски дружества през календарната година, както и необлагаемия размер на капитала съгласно националното законодателство, а по дело C-17/14 — разходите, които са пряко свързани със самото получаване на дивидентите.

Ако се установи, че е налице ограничение на движението на капитали, то може да бъде обосновано от последиците от двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, сключена от държавата членка по пребиваването и държавата членка по източника на дивидентите, при условие че отпада свързаното с облагането на дивиденти различно третиране на данъчнозадължените лица, които пребивават в последната държава, и на лицата, пребиваващи в други държави членки. При обстоятелства като разглежданите по дела C-14/14 и C-17/14 и след като запитващата юрисдикция извърши проверките от нейната компетентност, ако бъде установено ограничение на свободното движение на капитали, то не може да се счита за обосновано.

По съдебните разноски

- 91 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:

Членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат законодателство на държава членка, което налага удържане при източника на данък върху дивидентите, разпределени от местно дружество както на местни данъчнозадължени лица, така и на чуждестранни данъчнозадължени лица, и същевременно предвижда механизъм

за приспадане или за възстановяване на така удържания данък единствено за местните данъчнозадължени лица, въпреки че за чуждестранните данъчнозадължени лица — физически лица и дружества — този удържан при източника данък е окончателен, доколкото свързаната с тези дивиденди окончателна данъчна тежест, понасяна от чуждестранните лица в тази държава, е по-голяма от данъчната тежест на местните данъчнозадължени лица, което запитващата юрисдикция следва да провери в главните производства. За да установи тези данъчни тежести, запитващата юрисдикция трябва да вземе предвид, по дела C-10/14 и C-14/14, данъчното облагане на местните лица относно всички акции, притежавани в нидерландски дружества през календарната година, както и необлагаемия размер на капитала съгласно националното законодателство, а по дело C-17/14 — разходите, които са пряко свързани със самото получаване на дивидентите.

Ако се установи, че е налице ограничение на движението на капитали, то може да бъде обосновано от последиците от двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, сключена от държавата членка по пребиваването и държавата членка по източника на дивидентите, при условие че отпада свързаното с облагането на дивиденди различно третиране на данъчнозадължените лица, които пребивават в последната държава, и на лицата, пребиваващи в други държави членки. При обстоятелства като разглежданите по дела C-14/14 и C-17/14 и след като запитващата юрисдикция извърши проверките от нейната компетентност, ако бъде установено ограничение на свободното движение на капитали, то не може да се счита за обосновано.

Подписи