



# Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

26 февруари 2019 година \*

## Съдържание

Правна уредба .....	3
Моделът на данъчна спогодба на ОИСП .....	3
Директива 90/435 .....	5
Спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане .....	6
Датското право .....	7
Облагане на дивидентите .....	7
Данък при източника .....	8
Приложимо право при измами и злоупотреби .....	9
Споровете в главните производства и преюдициалните въпроси .....	10
1) Дело C-116/16, T Danmark .....	10
2) Дело C-117/16, Y Denmark .....	14
Производството пред Съда .....	19
По преюдициалните въпроси .....	20
По първия, втория и третия въпрос и по букви а)–в) от четвъртия въпрос по делата в главните производства .....	20
По букви г) и д) от четвъртия въпрос и по петия и осмия въпрос по делата в главните производства .....	24
Елементите на фактическия състав на злоупотребата с право и доказването ѝ .....	25
Тежестта на доказване на злоупотребата с право .....	28

\* Език на производството: датски.

По шестия, седмия, деветия и десетия въпрос по делата в главните производства .....	29
По съдебните разноски .....	29

„Преюдициално запитване — Сближаване на законодателствата — Обща система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки — Директива 90/435/ЕИО — Освобождаване на печалбите, които дружества от една държава членка разпределят на дружества от други държави членки — Действителен бенефициер на разпределените печалби — Злоупотреба с право — Установено в държава членка дружество, което плаща дивиденди на установено в друга държава членка свързано дружество, при което цялата или почти цялата сума на дивидентите впоследствие се прехвърля извън територията на Европейския съюз — Дъщерно дружество със задължение да удържа данък при източника върху дивидентите“

По съединени дела C-116/16 и C-117/16

с предмет преюдициални запитвания, отправени на основание член 267 ДФЕС от Østre Landsret (Източен областен съд, Дания) с актове от 19 февруари 2016 г., постъпили в Съда на 25 февруари 2016 г., в рамките на производства по дела

#### **Skatteministeriet**

срещу

**T Danmark** (C-116/16),

**Y Denmark Aps** (C-117/16),

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: К. Lenaerts, председател, J.-C. Bonichot, Ал. Арабаджиев, Т. von Danwitz, С. Toader и F. Biltgen, председатели на състави, А. Rosas (докладчик), М. Ilešič, L. Bay Larsen, М. Safjan, С. G. Fernlund, С. Vajda и S. Rodin, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: R. Şereş, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 10 октомври 2017 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за T Danmark, от А. М. Ottosen и S. Andersen, advokater,
- за Y Denmark Aps, от L. E. Christensen и H. S. Hansen, advokater,
- за датското правителство, от С. Thorning, J. Nymann-Lindgreen и M. S. Wolff, в качеството на представители, подпомагани от J. S. Horsbøl Jensen, advokat,

- за германското правителство, от T. Henze и R. Kanitz, в качеството на представители,
- за италианското правителство, от G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от G. De Socio, avvocato dello Stato,
- за люксембургското правителство, от D. Holderer, в качеството на представител, подпомагана от P.-E. Partsch и T. Lesage, avocats,
- за нидерландското правителство, от M. K. Bulterman и C. S. Schillemans, в качеството на представители,
- за шведското правителство, от A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson, N. Otte Widgren и F. Bergius, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от W. Roels, R. Lyal и L. Grønfeldt, в качеството на представители, подпомагани от H. Peytz, avocat,

след като изслуша заключенията на генералния адвокат, представени в съдебното заседание от 1 март 2018 г.,

постанови настоящото

### Решение

- 1 Преюдициалните запитвания се отнасят до тълкуването на Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (ОВ L 225, 1990 г., стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97), изменена с Директива 2003/123/ЕО на Съвета от 22 декември 2003 г. (ОВ L 7, 2003 г., стр. 41; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 118) (наричана по-нататък „Директива 90/435“), както и на членове 49 ДФЕС, 54 ДФЕС и 63 ДФЕС.
- 2 Запитванията са отправени в рамките на спорове между Skatteministeriet (Министерство на данъчните въпроси, Дания), от една страна, и дружествата T Danmark и Y Denmark Aps, от друга, по повод на определеното на тези дружества задължение за внасяне на данък при източника във връзка с извършените от тях плащания на дивиденди за чуждестранни дружества, които според данъчния орган не са действителните бенефициери на тези дивиденди и съответно не могат да ползват предвиденото в Директива 90/435 освобождаване от данък при източника.

### Правна уредба

#### *Моделът на данъчна спогодба на ОИСР*

- 3 На 30 юли 1963 г. Съветът на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) приема препоръка за премахване на двойното данъчно облагане и приканва правителствата на държавите членки при сключването на двустранни спогодби или при преразглеждането им да се съобразяват с „модел на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществото“, изготвен от комитета по данъчни въпроси на ОИСР и приложен към посочената препоръка (наричан по-нататък „моделът на данъчна спогодба на ОИСР“). Моделът на данъчна спогодба редовно се преразглежда и изменя. Съветът на ОИСР одобрява коментари към него.

- 4 Член 1 от модела на данъчна спогодба на ОИСР в редакцията му съгласно изменението от 1977 г. (наричан по-нататък „моделът на данъчна спогодба на ОИСР от 1977 г.“) гласи, че тази спогодба се прилага спрямо лицата, които са местни лица на едната или на двете договарящи държави, а в точки 7—10 от коментарите по този член се обръща внимание на факта, че е възможно превратно използване на спогодбата с цел избягване на данъчно облагане чрез изкуствени правни конструкции. В тези точки от коментарите се подчертава значението на понятието „действителен бенефициер“, въведено в частност в член 10 (облагане на дивидентите) и член 11 (облагане на лихвите) от модела на спогодба, както и необходимостта от борба с данъчните измами.
- 5 Член 10, параграфи 1 и 2 от модела на данъчна спогодба на ОИСР от 1977 г. гласи:
- „1. Дивидентите, изплатени от дружество, което е местно лице на едната договаряща държава, на местно лице на другата договаряща държава, се облагат в тази друга държава.
2. Въпреки това такива дивиденти може също да се облагат в договарящата държава, на която дружеството, изплащащо дивидентите, е местно лице, и в съответствие със законодателството на тази държава, но ако получателят е действителният бенефициер на дивидентите, наложеният данък няма да надвишава:
- а) 5 % от brutната сума на дивидентите, ако действителният бенефициер е дружество (различно от персонално дружество), което пряко притежава поне 25 % от капитала на дружеството, изплащащо дивидентите;
- б) 15 % от brutната сума на дивидентите във всички останали случаи“.
- 6 При преразглеждането им през 2003 г. коментарите са допълнени с бележки по отношение на „дружествата за насочване на дохода“, тоест дружествата, които, макар формално да са притежатели на дохода, на практика разполагат само със съвсем ограничена власт върху него, поради което се явяват просто фидуциарни собственици или управители, действащи в полза на заинтересованите лица, и съответно не трябва да се смятат за действителни бенефициери на дохода. Точка 12 от коментарите по член 10 в редакцията им след преразглеждането от 2003 г. в частност предвижда, че „терминът „действителен бенефициер“ не е използван в тесен и технически смисъл, а трябва да се разбира в контекста му и с оглед на предмета и целите на спогодбата, а именно избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване на избягването на данъци и данъчните измами“. В точка 12.1 от същата редакция на коментарите пък се посочва, че „[б]и било [...] в противоречие с предмета и целите на спогодбата държавата източник да предвиди данъчно намаление или освобождаване от данъка за местно лице на договаряща държава, което, без да действа по пълномощие или друг вид представителство, просто пренасочва дохода към друго лице, което реално получава ползата от този доход“, и че „дружествата за насочване на дохода по принцип не може да се смятат за действителни бенефициери, ако формално са притежатели на дохода, но на практика разполагат само със съвсем ограничена власт върху него, поради което се явяват просто фидуциарни собственици или управители, действащи в полза на заинтересованите лица“.
- 7 При ново преразглеждане на коментарите през 2014 г. са внесени пояснения относно понятията „действителен бенефициер“ и „дружество за насочване на дохода“. В точка 10.3 от тази редакция на коментарите се посочва, че „съществуват множество способности за решаване на проблема с дружествата за насочване на дохода, и по-общо за противодействие на риска от използване на най-благоприятната от данъчна гледна точка спогодба, например специални включени в спогодбите разпоредби за борба със злоупотребите, общи правила за борба със злоупотребите, правила за предимство на съдържанието пред формата и правила за отчитане на „икономическата същност“.

## Директива 90/435

- 8 Първо и трето съображение от Директива 90/435 гласят:

„като има предвид, че може да е необходимо групиране на дружества от различни държави членки с цел създаване на условия, които са аналогични на тези на един вътрешен пазар и с цел по този начин да се гарантира установяването и ефикасното функциониране на общия пазар; като има предвид, че такива сделки не трябва да бъдат възпрепятствани от ограничения, неблагоприятно третиране или несъответствия, които произтичат в частност от данъчни разпоредби на държавите членки; като има предвид, че следователно по отношение на такова групиране на дружества от различни държави членки е необходимо да се въведат данъчни правила, които са неутрални от гледна точка на конкуренцията, за да се позволи на предприятията да се приспособят към изискванията на общия пазар, да увеличат производителността си и да подобрят своята конкурентоспособност на международно ниво;

[...]

като има предвид, че действащите данъчни разпоредби, които регулират отношенията между дружествата майки и дъщерните дружества от различни държави членки сериозно варират между отделните държави членки и като цяло са по-неблагоприятни от разпоредбите, които се прилагат към дружества майки и дъщерни дружества в една и съща държава членка; като има предвид, че по тази причина сътрудничеството между дружествата от различни държави членки е поставено в неблагоприятно положение в сравнение със сътрудничеството между дружества от една и съща държава членка; като има предвид, че е необходимо да бъде премахнато това неблагоприятно третиране чрез въвеждане на обща система, за да бъде улеснено групирането на дружества“.

- 9 Член 1 от Директива 90/435 предвижда:

„1. Всяка държава членка прилага настоящата директива по отношение на:

[...]

– разпределението на печалба от дружествата от съответната държава на дружества в други държави членки, [на] които [те] са [...] дъщерни дружества,

– [...]

2. Настоящата директива не забранява прилагането на вътрешни разпоредби или такива основаващи се на споразумения, които се изискват с цел предотвратяване на измамите и злоупотребите“.

- 10 Член 2 от Директивата определя каква форма трябва да има дружеството, където трябва да е регистрирано за данъчни цели и с какви данъци трябва да подлежи на облагане, за да може да ползва предимствата по Директивата.

- 11 Член 3 от Директива 90/435 гласи:

„1. За целите на прилагането на настоящата директива:

а) статут[ът] на дружество майка се присъжда на всяко дружество на държава членка, което отговаря на изискванията, предвидени в член 2 и притежава минимум 20 % от капитала на дружество на друга държава членка, което отговаря на същите условия;

подобен статут при същите условия се присъжда и на дружество на държава членка, което притежава минимум 20 % от капитала на дружество от същата държава членка, притежавано изцяло или частично от място на стопанска дейност на първото дружество, което се намира в друга държава членка;

от 1 януари 2007 г. минималното участие е 15 %;

от 1 януари 2009 г. минималното участие е 10 %;

б) „дъщерно дружество“ означава дружество, чийто капитал включва упоменатото в буква а) участие.

2. Чрез дерогация от параграф 1 държавите членки разполагат с възможността:

- чрез двустранно споразумение да предвидят за критерий правата на глас вместо дела от капитала,
- да не прилагат настоящата директива по отношение на дружествата на съответната държава членка, които не притежават дялове за непрекъснат период от поне две години, квалифициращи ги като дружества майки[,] или по отношение на онези техни дружества, в които дружество на друга държава членка не притежава дял за непрекъснат период от поне две години“.

12 Член 4, параграф 1 от Директивата предоставя на държавите членки избор между две системи, а именно между системата на освобождаване и системата на приспадане.

13 Член 5 от същата директива гласи:

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

### ***Спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане***

14 Член 10, параграфи 1 и 2 от Спогодбата между правителството на Великото херцогство Люксембург и правителството на Кралство Дания за избягване на двойното данъчно облагане и за създаване на правила за административна взаимопомощ в областта на данъчното облагане на доходите и имуществото, подписана в Люксембург на 17 ноември 1980 г. (наричана по-нататък „данъчната спогодба между Люксембург и Дания“), разпределя данъчните правомощия между тези две държави членки в областта на облагането на дивидентите и гласи:

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

2. Въпреки това такива дивиденти може също да се облагат в договарящата държава, на която дружеството, изплащащо дивидентите, е местно лице, и в съответствие със законодателството на тази държава, но ако получателят е действителният бенефициер на дивидентите, наложеният данък няма да надвишава:

а) 5 % от brutната сума на дивидентите, ако действителният бенефициер е дружество (различно от персонално дружество), което пряко притежава поне 25 % от капитала на дружеството, изплащащо дивидентите;

б) 15 % от brutната сума на дивидентите във всички останали случаи“.

- 15 Член 10, параграфи 1 и 2 от Спогодбата между правителството на Кралство Дания и правителството на Република Кипър за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и капитала, подписана на 26 май 1981 г., разпределя правомощията за облагане на дивидентите и предвижда:
- „1. Дивидентите, изплатени от дружество, което е местно лице на едната договаряща държава, на местно лице на другата договаряща държава, се облагат в тази друга държава.
2. Въпреки това такива дивиденти може също да се облагат в договарящата държава, на която дружеството, изплащащо дивидентите, е местно лице, и в съответствие със законодателството на тази държава, но ако получателят е действителният бенефициер на дивидентите, наложеният данък няма да надвишава:
- а) 10 % от brutната сума на дивидентите, ако действителният бенефициер е дружество (различно от персонално дружество), което пряко притежава поне 25 % от капитала на дружеството, изплащащо дивидентите;
- б) 15 % от brutната сума на дивидентите във всички останали случаи“.
- 16 Съгласно член 10, параграф 2 от Спогодбата между правителството на Съединените американски щати и правителството на Кралство Дания за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване на отклонението от облагане с данъци на доходите, подписана във Вашингтон на 19 август 1999 г., договарящата държава, на която е местно лице изплащащото дивидентите дружество, може да облага по ставка от 5 % brutната сума на дивидентите, разпределени на местно за другата държава дружество, ако то е техният „действителен бенефициер“.
- 17 Няма данъчна спогодба между Кралство Дания и Бермудските острови.
- 18 От тези двустранни спогодби следва, че държавата източник, а именно Кралство Дания в случаите в главните производства, може да облага дивидентите, плащани на установено в друга държава членка дружество, по по-висока от предвидената в спогодбите ставка, ако това дружество не е действителният бенефициер на тези дивиденти. Нито една от тези спогодби обаче не съдържа дефиниция на понятието „действителен бенефициер“.

### ***Датското право***

#### *Облагане на дивидентите*

- 19 Член 2, параграф 1, буква с) от Selskabsskattelov (Закон за корпоративното подоходно облагане) предвижда:
- „С данъка по настоящия закон се облагат [...] установените в чужбина дружества и сдружения, включително тези по член 1, параграф 1, при условие че:
- [...]
- с) получават дивиденти по член 16 А, параграфи 1 и 2 от Закона за определянето на подоходния данък [...]. Не се облагат с данък дивидентите от акции в дъщерни дружества (вж. член 4 А от Закона за облагането на инвестиционния доход), когато изплащаните от дъщерното дружество дивиденти са освободени от облагане или подлежат на намалено облагане съгласно Директива [90/435] или съгласно спогодба за избягване на двойното

данъчно облагане с Фарьорските острови, Гренландия или държавата, на която е местно лице дружеството майка. Не се облагат с данък и дивидентите от акции в свързани дружества (вж. член 4 В от Закона за облагането на инвестиционния доход), които не са акции в дъщерни дружества, когато членуващото в група дружество получател е местно лице на държава от [Съюза/Европейското икономическо пространство (ЕИП)] и ако акциите му бяха в дъщерно дружество, дивидентите биха били освободени от облагане или биха подлежали на намалено облагане съгласно Директива [90/435] или съгласно спогодба за избягване на двойното данъчно облагане със съответната държава. Не се облагат с данък и дивидентите, получавани от притежатели на участие в дружества майки, посочени в списъка на дружествата по член 2, параграф 1, буква а) от Директива [90/435], но смятани за прозрачни субекти за целите на облагането им в Дания. Тази разпоредба се прилага, ако притежателят на участие в дружеството не е местно лице на Дания“.

#### *Данък при източника*

20 Ако е налице ограничено данъчно задължение за доходите от дивиденди с източник в Дания съгласно член 2, параграф 1, буква с) от Закона за корпоративното подоходно облагане, съгласно член 65 от Kildeskattelov (Закон за данъка при източника) разпределящото дивидентите датско дружество е длъжно да удържа данък при източника по ставка от 28 %.

21 Член 65, параграфи 1 и 5 от Закона за данъка при източника в приложимата му в главните производства редакция гласи:

„1. При всяко приемане на дивидент или вземане на решение за разпределяне или начисляване на дивидент по акции или дялове в дружества или сдружения и пр. по член 1, параграф 1, точки 1, 2, 2e и 4 от Закона за корпоративното подоходно облагане, тези дружества, сдружения и пр. са длъжни да удържат данък при източника по ставка от 28 % върху целия размер на разпределяната сума, освен доколкото не следва друго от разпоредбите на параграф 4 или на параграфи 5—8. [...] Удържаната сума се нарича „данък върху дивидентите“.

[...]

5. Не се удържа данък върху дивидентите, които чуждестранно дружество получава от местно за Дания дружество, когато тези дивиденди не подлежат на облагане с данък съгласно член 2, параграф 1, буква с) от Закона за корпоративното подоходно облагане“.

22 От разпоредбите на член 2, параграф 2, точка 2 от Закона за корпоративното подоходно облагане следва, че данъчното задължение, произтичащо от член 2, параграф 1, буква с) от този закон, се погасява окончателно с внасянето в бюджета на сумата на данъка, удържан при източника съгласно член 65 от Закона за данъка при източника. Освен това през меродавния в главните производства период ставката на данък печалба възлиза на 28 %.

23 Съгласно член 13, параграф 1, точка 2 от Закона за корпоративното подоходно облагане датските дружества майки имат право на освобождаване от данъка за дивидентите, които получават от датските си дъщерни дружества. Освен това съгласно член 31, параграф 1, точка 2 от Kildeskattetekendtgørelsen (Наредба за данъка при източника) при разпределянето на такива дивиденди датското дружество, което ги разпределя, не е длъжно да удържа данък при източника.

24 Когато обаче датското дружество подлежи на данъчно облагане за дохода си от дивиденди, разпределени от друго датско дружество, последното следва да удържа данък при източника съгласно член 65, параграф 1 от Закона за данъка при източника.



- 25 Пред националния съд Министерството на данъчните въпроси признава, конкретно в главното производство по дело C-116/16, че в противоречие с разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС през 2011 г. Кралство Дания е облагало дивидентите, получавани от дружества от други държави членки, по по-висока ставка от приложимата по онова време ставка на корпоративния данък. Поради това Министерството на данъчните въпроси намалява изискваната сума на 25 %, което отговаря на приложимата по онова време ставка на корпоративния данък.
- 26 Моментът, в който става изискуем данъкът при източника, е определен в член 6б, параграф 1, второ изречение от Закона за данъка при източника, както следва:
- „Данъкът при източника става изискуем в момента на приемането на дивидент или вземането на решение за разпределяне или начисляване на дивидент и се внася най-късно през следващия месец, в приложимия за дружеството срок за внасяне на удържаните при източника данъци [наричани „A skat“] и удържаните специални вноски на работниците“.
- 27 Платецът на дивиденти отговаря пред държавата за внасянето на удържаните суми.
- 28 Освен това в случай на късно внасяне на данъка при източника се дължи лихва за просрочие по по-висок лихвен процент от предвидения при късно внасяне на корпоративен данък от датско дружество. Националната юрисдикция обаче посочва, че със законодателно изменение, влязло в сила на 1 август 2013 г., се определя еднакъв процент на лихвата за просрочие както за удържаните при източника данъци, така и за корпоративния данък.
- 29 Лихвата за просрочие се дължи от лицето, което е длъжно да удържи данъка при източника. За дружествата, които се облагат в Дания за световния си доход, облагаемият дивидент съставлява един от елементите на облагаемия им доход. Разпределящото дивидента дружество е длъжно да удържи данъка при източника и да го внесе в бюджета, а също и да плати лихва за просрочие в случай на късно внасяне на данъка.
- 30 Съгласно член 65 С, параграф 1 от Закона за данъка при източника платецът на роялти с източник в Дания по принцип е длъжен да удържи данък при източника, независимо дали получателят е местно лице на Дания или не.

*Приложимо право при измами и злоупотреби*

- 31 До приемането на Закон № 540 от 29 април 2015 г. в Дания не съществува обща законова разпоредба за предотвратяване на злоупотребите. В съдебната практика обаче е разработен т.нар. „принцип на реалността“, който предполага данъчното облагане да се извършва въз основа на конкретна преценка какво е фактическото положение. Това в частност означава, че ако данъчно релевантната договореност е изкуствена, облагането може според обстоятелствата да се извърши не с оглед на нея, а с оглед на реалното положение, съгласно принципа на предимство на съдържанието пред формата („substance-over-form“).
- 32 От актовете за преюдициално запитване личи, че по всяко от делата в главните производства между страните е безспорно, че принципът на реалността не дава основание да не се вземат предвид обсъжданите по тези дела договорености.
- 33 Както следва от актовете за преюдициално запитване, в съдебната практика е разработен и т.нар. принцип на „същинския получател на дохода“ („rette indkomstmodtager“). Този принцип се опира на основната норма за облагането на доходите по член 4 от Statsskatteloven (Държавен данъчен закон), по силата на която данъчните органи не са длъжни да признаят изкуственото разделение между генериращата дохода дейност и предназначението на произтичащия от нея

доход. В този смисъл принципът предполага да се установи кой е същинският получател на дохода, независимо каква е формалната дружествена структура, и съответно това лице носи данъчното задължение.

### **Споровете в главните производства и преюдициалните въпроси**

- 34 В двете главни производства Министерството на данъчните въпроси оспорва решенията, с които Landsskatteret (Национална данъчна комисия, Дания) приема, че T Danmark (дело C-116/16) и Y Denmark (дело C-117/16) имат право на предвиденото в Директива 90/435 освобождаване от данък при източника за дивидентите, които изплащат на субекти, установени в друга държава членка.
- 35 За да има право на данъчните предимства по Директива 90/435, получателят на дивидентите трябва да отговаря на условията по тази директива. Както обаче посочва в становището си датското правителство, възможно е групи от дружества, които не отговарят на тези условия, да създадат едно или повече изкуствени дружества, които отговарят на формалните условия по Директивата, и да ги вметят в структурата на групата между дружеството, което разпределя дивидентите, и субекта, за който реално са предназначени тези дивиденти. Именно до такива финансови конструкции се отнасят въпросите на запитващата юрисдикция във връзка със злоупотребата с право и понятието „действителен бенефициер“.
- 36 Изложените от запитващата юрисдикция факти, илюстрирани в актовете за преюдициално запитване с няколко схеми на структурата на групите от дружества, са особено сложни и подробни. От тях ще бъдат възпроизведени само данните, които са необходими за отговора на преюдициалните въпроси.

#### ***1) Дело C-116/16, T Danmark***

- 37 Видно от акта за преюдициално запитване, през 2005 г. пет капиталови фонда, нито един от които не е местно лице на държава членка или на държава, с която Кралство Дания има подписана спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, учредяват група, състояща се от няколко дружества, с цел закупуването на дружеството T Danmark, голям датски доставчик на услуги.
- 38 В становището си датското правителство посочва, че дело C-116/16 се отнася до същата група дружества, за която става дума и по дело C-115/16, по което се обсъжда облагането на лихвите и по което днес се постановява решение N Luxembourg 1 и др. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 и C-299/16).
- 39 Както посочва запитващата юрисдикция, капиталовите фондове учредяват дружества в Люксембург. През 2010 г. едно от тях — N Luxembourg 2, придобива значително участие в капитала на T Danmark, вследствие на което през меродавния в главното производство период притежава над 50 % от акциите в T Danmark. Останалите акции в T Danmark са собственост на хиляди акционери.
- 40 По запитване от датските власти люксембургската данъчна администрация издава през пролетта на 2011 г. „удостоверение за местно лице“, в което посочва, че N Luxembourg 2 подлежи на облагане с „impôt sur le revenu des collectivités“ (корпоративен данък) и е действителният бенефициер на всички дивиденти, изплащани във връзка с дяловете му в T Danmark и на всеки друг произтичащ от тях доход. В становището си датското правителство отбелязва, че от удостоверението не личи въз основа на какви фактически сведения е изготвено.

- 41 В съответствие с политиката си относно дивидентите през лятото на 2011 г. T Danmark разпределя на акционерите си дивиденти в общ размер от около 1,8 милиарда датски крони (DKK) (около 241,4 милиона евро). Дивиденти са изплатени и през пролетта на 2012 г.
- 42 През 2011 г. T Danmark внася в SKAT (данъчна администрация, Дания) искане за издаване на задължителни указания, с които да се определи дали дивидентите, които то ще разпредели на N Luxembourg 2, са освободени от облагане съгласно член 2, параграф 1, буква с), трето изречение от Закона за корпоративното подоходно облагане и съответно не следва върху тях да се удържа данък при източника.
- 43 В искането за издаване на задължителни указания се посочва, че планираният размер на дивидентите, които ще бъдат разпределени на N Luxembourg 2 през третото тримесечие на 2011 г., е около шест милиарда DKK (около 805 милиона евро). Освен това се отбелязва, че N Luxembourg 2 е самостоятелно дружество със собствено управление и независим процес на вземане на решения, така че очевидно не е възможно предварително да се определи със сигурност дали и как ръководството на N Luxembourg 2 ще реши на практика да използва дивидентите. Накрая се уточнява, че голяма част от крайните инвеститори са местни лица на Съединените щати.
- 44 Министерството на данъчните въпроси отговаря, че не може да издаде исканите указания, без да знае как N Luxembourg 2 ще използва дивидентите от T Danmark.
- 45 T Danmark отговаря, че за целите на указанията може да се смята за установено, че T Danmark ще изплати дивидентите на N Luxembourg 2, което на свой ред ще разпредели дивиденти на своето дружество майка. Според тези данни можело да се предположи, че последното ще прехвърли част от тези суми (като дивиденти и/или лихви и/или връщане на дългове) на дружества, контролирани от различните капиталови фондове или от негови кредитори. T Danmark също така изразява предположението, че сумите, които дружеството майка на N Luxembourg 2 ще плати на дружества, контролирани от различните капиталови фондове, ще бъдат прехвърлени към крайните инвеститори в тези фондове; T Danmark обаче заявява, че не знае по какъв начин ще се прехвърлят средствата, нито как ще бъдат третирани от данъчна гледна точка.
- 46 Skatterådet (Национален данъчен съвет, Дания) отговаря отрицателно на искането за издаване на задължителни указания.
- 47 Сезирана от T Danmark с жалба против това решение, Националната данъчна комисия обаче приема, че разпределяните от това дружество дивиденти за N Luxembourg 2 са освободени от облагане. Всъщност тя приема, че при ограничено данъчно задължение не се прилага Директива 90/435, тъй като Кралство Дания не е приело законови разпоредби за предотвратяване на измамите и злоупотребите, както предвижда член 1, параграф 2 от Директивата, и следователно не може да облага дивидентите на основание на член 2, параграф 1, буква с) от Закона за корпоративното подоходно облагане. Министерството на данъчните въпроси обжалва по съдебен ред това решение на Националната данъчна комисия.
- 48 В този контекст Østre Landsret (Източен областен съд, Дания) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) а) За да може държава членка да се позове на член 1, параграф 2 от Директива [90/435] относно прилагането на националните разпоредби за предотвратяване на измамите и злоупотребите, изисква ли се тази държава членка да е приела специални национални разпоредби за прилагане на член 1, параграф 2 от Директивата или националното право

- да съдържа общи разпоредби или принципи относно измамите, злоупотребите и избягването на данъци, които да могат да се тълкуват в съответствие с член 1, параграф 2?
- б) Ако отговорът на първия въпрос е утвърдителен, може ли член 2, параграф 1, буква с) от Закона за корпоративното подоходно облагане, който предвижда, че „условието е дивидентите да са освободени от облагане [...] на основание на Директива 90/435 [...]“, да се смята за специална вътрешна разпоредба по смисъла на член 1, параграф 2 от Директивата?
- 2) Разпоредба, която се съдържа в спогодба за избягване на двойното данъчно облагане между две държави членки, съставена в съответствие с модела на данъчна спогодба на ОИСР, и която предвижда, че облагането на разпределените дивиденди зависи от това дали получателят на дивидентите е бенефициер на тези дивиденди, представлява ли основаваща се на споразумение разпоредба за предотвратяване на злоупотребите по смисъла на член 1, параграф 2 от [Директива 90/435]?
- 3) При утвърдителен отговор на втория въпрос: националните съдилища ли са компетентни да определят какво включва понятието „бенефициер“, или при прилагането на Директива 90/435 това понятие трябва да се тълкува като понятие със специфично значение в правото на Съюза, което следва да бъде определено от Съда?
- 4) а) При утвърдителен отговор на втория въпрос и при отговор на третия въпрос в смисъл, че националните съдилища не са компетентни да определят какво включва понятието „бенефициер“, трябва ли това понятие да се тълкува в смисъл, че местно за държава членка дружество, което при обстоятелства като разглежданите в случая получава дивиденди от дъщерно дружество в друга държава членка, е „бенефициер“ на съответните дивиденди по смисъла на това понятие в правото на Съюза?
- б) Трябва ли терминът „бенефициер“ да се тълкува в съответствие с аналогичното понятие по член 1, параграф 1 във връзка с член 1, параграф 4 от Директива 2003/49/ЕО на Съвета от 3 юни 2003 година относно общата система на данъчно облагане на плащания на лихви и роялти между свързани дружества от различни държави членки (ОВ L 157, 2003 г., стр. 49; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 75)?
- в) Трябва ли понятието да се тълкува единствено с оглед на коментарите към член 10 от модела на данъчна спогодба на ОИСР от 1977 г. (точка 12), или може да се вземат предвид и по-късни коментари, включително допълненията от 2003 г. относно „дружествата за насочване на дохода“ и допълненията от 2014 г. относно „договорните или законовите задължения“?
- г) За преценката на въпроса трябва ли получателят на дивидентите да се смята за „бенефициер“, какво значение има дали получателят на дивидентите има договорно или законово задължение да прехвърли дивидентите на друго лице?
- д) За преценката на въпроса трябва ли получателят на дивидентите да се смята за „бенефициер“, какво значение има обстоятелството, че след преценка на фактите по случая запитващата юрисдикция стига до извода, че получателят — без да е имал договорно или законово задължение да прехвърли получените дивиденди на друго лице — „по същина“ не е имал право да „използва и да се разпорежда“ с дивидентите по смисъла на коментарите от 2014 г. по модела на данъчна спогодба от 1977 г.?
- 5) Ако се допусне, че в случая:
- има „вътрешни разпоредби или такива основаващи се на споразумения, които се изискват с цел предотвратяване на измамите и злоупотребите“ по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 90/435,

- че дивидентите са разпределени от местното за дадена държава членка дружество А на дружеството майка В в друга държава членка, а оттам са прехвърлени на неговото дружество майка С извън Европейския съюз и [ЕИП], което на свой ред прехвърля средствата на своето дружество майка D, също извън Съюза и [ЕИП],
- че между първата упомената държава и държавата, на която е местно лице дружеството С, няма спогодба за избягване на двойното данъчно облагане,
- че такава спогодба е сключена между първата упомената държава и държавата, на която е местно лице дружеството D, и
- че съответно съгласно правото на първата упомената държава не би имало основание тя да облага с данък при източника дивидентите, разпределяни от дружеството А на дружеството D, ако D пряко притежаваше А,

налице ли е злоупотреба по смисъла на Директивата, така че В да няма право на предвидената в нея защита?

- 6) Ако се констатира, че местно за дадена държава членка дружество (дружество майка) всъщност не е освободено съгласно член 1, параграф 2 от Директива 90/435 от данък при източника за доходите от дивиденди, които получава от дружество в друга държава членка (дъщерно дружество), допуска ли член 49 ДФЕС във връзка с член 54 ДФЕС правна уредба, съгласно която втората държава членка събира данък върху дивидентите от дружеството майка, местно лице на друга държава членка, при положение че при иначе сходни обстоятелства същата държава членка освобождава местните дружества майки от данъка върху такива дивиденди?
- 7) Ако се констатира, че местно за дадена държава членка дружество (дружество майка) всъщност не е освободено съгласно член 1, параграф 2 от Директива 90/435 от данък при източника за доходите от дивиденди, които получава от дружество в друга държава членка (дъщерно дружество), и дружеството майка във втората държава членка има ограничено данъчно задължение за съответните дивиденди в тази държава членка, допуска ли член 49 ДФЕС във връзка с член 54 ДФЕС правна уредба, съгласно която втората държава членка изисква от задълженото да удържи данък при източника дружество (дъщерното дружество) да плати лихва за просрочие при късно внасяне на данъка при източника по по-висок лихвен процент от процента на лихвата за просрочие, който тази държава членка е предвидила при задължения за корпоративен данък на местни за нея дружества?
- 8) При утвърдителен отговор на втория въпрос и при отговор на третия въпрос в смисъл, че националните съдилища не са компетентни да определят какво включва понятието „бенефициер“, и съответно ако трябва да се констатира, че местно за дадена държава членка дружество (дружество майка) всъщност не е освободено съгласно Директива 90/435 от данък при източника за доходите от дивиденди, които получава от дружество в друга държава членка (дъщерно дружество), длъжна ли е втората държава членка съгласно Директива 90/435 или член 4, параграф 3 ДЕС да посочи кой според нея е бенефициерът в такъв случай?

9) Ако се констатира, че местно за дадена държава членка дружество (дружество майка) всъщност не е освободено съгласно Директива 90/435 от данък при източника за доходите от дивиденди, които получава от дружество в друга държава членка (дъщерно дружество), допуска ли член 49 ДФЕС във връзка с член 54 ДФЕС (евентуално член 63 ДФЕС), разглеждани заедно или поотделно, правна уредба, съгласно която:

- втората държава членка изисква дъщерното дружество да удържи данък при източника върху дивидентите и го задължава да внесе евентуално неудържания при източника данък в бюджета, при положение че не е налице такова задължение за удържане на данък при източника, когато дружеството майка е местно лице на тази държава членка?
- втората държава членка начислява лихва за просрочие върху задължението за данък при източника?

Запитващата юрисдикция моли Съда при отговора на деветия въпрос да има предвид отговора на шестия и седмия.

10) Когато:

- местно за дадена държава членка дружество (дружество майка) отговаря на изискването по Директива 90/435 да притежава (през 2011 г.) най-малко 10 % участие в капитала на дружеството от друга държава членка (дъщерното дружество),
- констатирано е, че дружеството майка всъщност не е освободено съгласно член 1, параграф 2 от Директива 90/435 от данък при източника за доходите от дивиденди, които получава от дъщерното дружество,
- приема се, че бенефициери на въпросните дивиденди са акционерите (преки или непреки) в дружеството майка, които са местни лица на държави извън Съюза и ЕИП,
- тези (преки или непреки) акционери не отговарят на упоменатото по-горе изискване за участие в капитала,

допуска ли член 63 ДФЕС правна уредба, съгласно която държавата членка, в която се намира дъщерното дружество, облага въпросните дивиденди, при положение че същата държава членка освобождава от данъка върху такива дивиденди местните дружества, които отговарят на изискването за участие в капитала по Директива 90/435, тоест които през данъчната 2011 г. притежават най-малко 10 % участие в капитала на разпределящото дивидента дружество?“.

## 2) Дело C-117/16, Y Denmark

<sup>49</sup> Както следва от акта за преюдициално запитване, установеното в Съединените щати дружество Y Inc. (наричано по-нататък „Y USA“), което е крайното дружество майка на групата Y, е регистрирано на фондовата борса. То контролира чуждестранните си дъщерни дружества чрез установеното на Бермудските острови дружество Y Global Ltd (наричано по-нататък „Y Bermuda“), чиято единствена дейност извън притежаването на участието в дъщерните му дружества е като притежател на някои права на интелектуална собственост върху продуктите на групата. Административното ръководство на дружеството се осъществява от независимо управляващо дружество.

- 50 Y Denmark, което е учредено в Дания през 2000 г. от Y USA и винаги е имало двадесетина служители, извършва дейност в областта на продажбите и поддръжката, като се отчита за дейността си пред установеното в Нидерландия дружество Y BV (наричано по-нататък „Y Holland“), което носи оперативната отговорност за продажбите на групата извън Съединените щати, Канада и Мексико. Y Denmark е и дружеството майка на европейското подразделение на групата Y.
- 51 След като в Съединените щати е приет American Jobs Creation Act of 2004 (Закон от 2004 г. за създаване на американски работни места), установените в Съединените щати дружества получават възможност да връщат в страната дивидентите от чуждестранните си дъщерни дружества при особено изгодни данъчни условия, ако поемат задължение да използват средствата от тези дивиденти за конкретни цели в Съединените щати, и в частност за научно-изследователска и развойна дейност. При тези условия Y USA решава да събере възможно най-голям дивидент от Y Bermuda за финансовата година от 1 май 2005 г. до 30 април 2006 г. Общият размер на сумата, която произхожда в частност от разпределените дивиденти от различните дъщерни дружества на Y Bermuda, е определен на 550 милиона щатски долара (USD) (около 450,82 милиона евро).
- 52 Преди да бъдат разпределени тези дивиденти, европейското подразделение на групата Y е реструктурирано. Във връзка с това на 9 май 2005 г. Y Bermuda учредява в Кипър дружеството Y Surgus с първоначален дружествен капитал от 20 000 USD (около 16 400 EUR), от които при учредяването му са внесени 2000 USD (около 1640 EUR). С договор от 16 септември 2005 г. Y Bermuda прехвърля на Y Surgus акциите си в Y Denmark за сумата от 90 милиона евро. Разплащането е извършено чрез издаването на дългов инструмент.
- 53 Както личи от акта за преюдициално запитване, Y Surgus е холдингово дружество, което извършва и някои финансови дейности, например отпуска заеми на дъщерни дружества. От отчетите за дейността, включени в годишните отчети на това дружество за финансовите 2005—2006 г. и 2006—2007 г., личи, че основната му дейност е управлението на дяловите участия. Освен това то е изплатило възнаграждения на членовете на управителните си органи в размер от съответно 571 USD (около 468 EUR) и 915 USD (около 750 EUR). Според годишните му отчети дружеството не е плащало данъци, тъй като няма положителен финансов резултат.
- 54 Запитващата юрисдикция посочва, че на 26 септември 2005 г. Y Holland взема решение да разпредели дивидент на Y Denmark за финансовата 2004—2005 г. в размер на 76 милиона евро. Дивидентът е платен на Y Denmark на 25 октомври 2005 г. На 28 септември 2005 г. общото събрание на акционерите на Y Denmark одобрява предложението за разпределяне на дивидент също в размер на 76 милиона евро за тази финансова година в полза на Y Surgus. Сумата е платена на Y Surgus на 27 октомври 2005 г. На 28 октомври 2005 г. Y Surgus прехвърля тази сума на Y Bermuda, а като основание за плащането е посочено частично връщане на заема във връзка с придобиването на Y Denmark.
- 55 На 21 октомври 2005 г. Y Surgus учредява дружество в Нидерландия с наименованието Y Holding BV. С договор от 25 октомври 2005 г. Y Denmark прехвърля на Y Holding акциите си в Y Holland за сумата от 14 милиона евро.
- 56 На 3 април 2006 г. Y Bermuda разпределя на Y USA дивиденти в общ размер от 550 милиона USD (около 450,82 милиона евро). Плащането на дивидента е финансирано със собствени средства и с банков заем.
- 57 На 13 октомври 2006 г. общото събрание на Y Denmark одобрява плащане на дивидент за финансовата 2005—2006 г. на Y Surgus в размер на 92 012 000 DKK (около 12,3 милиона евро). Y Denmark декларира, че сумата е включена (като получаван дивидент) в дивидентите с общ размер от 550 милиона USD (около 450,82 милиона евро), които Y Bermuda разпределя на

Y USA на 3 април 2006 г., но Министерството на данъчните въпроси оспорва този факт като документално недоказан. През 2010 г. Y Denmark прехвърля на Y Surgus сумата от 92 012 000 DKK (около 12,3 милиона евро).

- 58 Според запитващата юрисдикция основният въпрос в случая е дали Y Surgus има ограничено данъчно задължение в Дания за дохода си от тези дивиденди. Според националното право чуждестранните дружества майки по принцип нямат ограничено данъчно задължение в Дания за дохода от дивиденди. Освобождаването на дивидентите от облагане или намаленото им облагане обаче зависи от условието да се прилага или Директива 90/435, или спогодба за избягване на двойното данъчно облагане. По-голямата част от данъчните спогодби на Кралство Дания обаче предвиждат като условие за освобождаването от облагане или намаленото облагане получателят на дивидентите да е техният „действителен бенефициер“ („retmæssig ejer“). Директива 90/435 не предвижда такова условие.
- 59 SKAT смята, че Y Surgus има ограничено данъчно задължение в Дания за дохода си от тези дивиденди, тъй като не може да се смята за действителен бенефициер на дивидентите по смисъла на данъчната спогодба между Кралство Дания и Република Кипър. Освен това то не попадало в обхвата на разпоредбите на Директива 90/435 относно освобождаването от данък при източника.
- 60 С акт от 17 септември 2010 г. SKAT установява, че Y Denmark е трябвало да удържи данък при източника при двете плащания на дивиденди през 2005 г. и през 2006 г. в полза на неговото дружество майка, Y Surgus, и че Y Denmark отговаря за внасянето на този данък при източника в бюджета.
- 61 Актът е обжалван по административен ред пред Националната данъчна комисия. Тя се произнася на 16 декември 2011 г., като подобно на SKAT констатира, че Y Surgus не е действителният бенефициер на дивидентите по смисъла на данъчната спогодба между Кралство Дания и Република Кипър, но пък приема твърдението на Y Denmark, че няма основание за удържане на данък при източника, тъй като Y Surgus е освободено от облагане по силата на Директива 90/435.
- 62 Министерството на данъчните въпроси обжалва по съдебен ред това решение на Националната данъчна комисия.
- 63 В акта за преюдициално запитване запитващата юрисдикция посочва, че между страните по делото е безспорно, че т.нар. „принцип на реалността“ в случая не е основание да не се вземат предвид съответните договорености и че получателят на дивидентите, в случая Y Surgus, е същинският получател на дохода по смисъла на датското право.
- 64 В този контекст Østre Landsret (Източен областен съд, Дания) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) а) За да може държава членка да се позове на член 1, параграф 2 от Директива [90/435] относно прилагането на националните разпоредби за предотвратяване на измамите и злоупотребите, изисква ли се тази държава членка да е приела специални национални разпоредби за прилагане на член 1, параграф 2 от Директивата или националното право да съдържа общи разпоредби или принципи относно измамите, злоупотребите и избягването на данъци, които да могат да се тълкуват в съответствие с член 1, параграф 2?



- б) Ако отговорът на първия въпрос е утвърдителен, може ли член 2, параграф 1, буква с) от Закона за корпоративното подоходно облагане, който предвижда, че „условието е дивидентите да са освободени от облагане или да подлежат на намалено облагане на основание на Директива 90/435 [...]“, да се смята за специална вътрешна разпоредба по смисъла на член 1, параграф 2 от Директивата?
- 2) а) Разпоредба, която се съдържа в спогодба за избягване на двойното данъчно облагане между две държави членки, съставена в съответствие с модела на данъчна спогодба на ОИСР, и която предвижда, че облагането на разпределените дивиденди зависи от това дали получателят на дивидентите е бенефициер на тези дивиденди, представлява ли основаваща се на споразумение разпоредба за предотвратяване на злоупотребите по смисъла на член 1, параграф 2 от Директивата?
- б) Ако е така, трябва ли терминът „споразумение“ в член 1, параграф 2 от Директивата да се тълкува в смисъл, че изисква като предпоставка държавата членка да може съгласно националното право да приложи съответната спогодба за избягване на двойното данъчно облагане в ущърб на данъчнозадълженото лице?
- 3) При утвърдителен отговор по буква а) от втория въпрос: националните съдилища ли са компетентни да определят какво включва понятието „бенефициер“, или при прилагането на Директива 90/435 това понятие трябва да се тълкува като понятие със специфично значение в правото на Съюза, което следва да бъде определено от Съда?
- 4) а) При утвърдителен отговор по буква а) от втория въпрос и при отговор на третия въпрос в смисъл, че националните съдилища не са компетентни да определят какво включва понятието „бенефициер“, трябва ли това понятие да се тълкува в смисъл, че местно за държава членка дружество, което при обстоятелства като разглежданите в случая получава дивиденди от дъщерно дружество в друга държава членка, е „бенефициер“ на съответните дивиденди по смисъла на това понятие в правото на Съюза?
- б) Трябва ли терминът „бенефициер“ да се тълкува в съответствие с аналогичното понятие по член 1, параграф 1 във връзка с член 1, параграф 4 от Директива [2003/49]?
- в) Трябва ли понятието да се тълкува единствено с оглед на коментарите към член 10 от модела на данъчна спогодба на ОИСР от 1977 г. (точка 12), или може да се вземат предвид и по-късни коментари, включително допълненията от 2003 г. относно „дружествата за насочване на дохода“ и допълненията от 2014 г. относно „договорните или законовите задължения“?
- г) За преценката на въпроса трябва ли получателят на дивидентите да се смята за „бенефициер“, какво значение има дали получателят на дивидентите има договорно или законово задължение да прехвърли дивидентите на друго лице?
- д) За преценката на въпроса трябва ли получателят на дивидентите да се смята за „бенефициер“, какво значение има обстоятелството, че след преценка на фактите по случая запитващата юрисдикция стига до извода, че получателят — без да е имал договорно или законово задължение да прехвърли получените дивиденди на друго лице — „по същина“ не е имал право да „използва и да се разпорежда“ с дивидентите по смисъла на коментарите от 2014 г. по модела на данъчна спогодба от 1977 г.?
- 5) Ако се допусне, че в случая:
- има „вътрешни разпоредби или такива основаващи се на споразумения, които се изискват с цел предотвратяване на измамите и злоупотребите“ по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 90/435,

- че дивидентите са разпределени от местното за дадена държава членка дружество А на дружеството майка В в друга държава членка, а оттам са прехвърлени на неговото дружество майка С извън Европейския съюз и [ЕИП], което на свой ред прехвърля средствата на своето дружество майка D, също извън Съюза и ЕИП,
- че такава спогодба е сключена между първата упомената държава и държавата, на която е местно лице дружеството D, и
- че такава спогодба е сключена между първата упомената държава и държавата, на която е местно лице дружеството D, и
- че съответно съгласно правото на първата упомената държава не би имало основание тя да облага с данък при източника дивидентите, разпределяни от дружеството А на дружеството D, ако D пряко притежаваше А,

налице ли е злоупотреба по смисъла на Директивата, така че В да няма право на предвидената в нея защита?

- 6) Ако се констатира, че местно за дадена държава членка дружество (дружество майка) всъщност не е освободено съгласно член 1, параграф 2 от Директива 90/435 от данък при източника за доходите от дивиденди, които получава от дружество в друга държава членка (дъщерно дружество), допуска ли член 43 ЕО във връзка с член 48 ЕО (и/или член 56 ЕО) правна уредба, съгласно която втората държава членка събира данък върху дивидентите от дружеството майка, местно лице на друга държава членка, при положение че при иначе сходни обстоятелства същата държава членка освобождава местните дружества майки от данъка върху такива дивиденди?
- 7) Ако се констатира, че местно за дадена държава членка дружество (дружество майка) всъщност не е освободено съгласно член 1, параграф 2 от Директива 90/435 от данък при източника за доходите от дивиденди, които получава от дружество в друга държава членка (дъщерно дружество), и дружеството майка във втората държава членка има ограничено данъчно задължение за съответните дивиденди в тази държава членка, допуска ли член 43 ЕО във връзка с член 48 ЕО (и/или член 56 ЕО) правна уредба, съгласно която втората държава членка изисква от задълженото да удържи данък при източника дружество (дъщерното дружество) да плати лихва за просрочие при късно внасяне на данъка при източника по по-висок лихвен процент от процента на лихвата за просрочие, който тази държава членка е предвидила при задължения за корпоративен данък на местни за нея дружества?
- 8) При утвърдителен отговор по буква а) от втория въпрос и при отговор на третия въпрос в смисъл, че националните съдилища не са компетентни да определят какво включва понятието „бенефициер“, и съответно ако трябва да се констатира, че местно за дадена държава членка дружество (дружество майка) всъщност не е освободено съгласно Директива 90/435 от данък при източника за доходите от дивиденди, които получава от дружество в друга държава членка (дъщерно дружество), длъжна ли е втората държава членка съгласно Директива 90/435 или член 10 ЕО да посочи кой според нея е бенефициерът в такъв случай?

9) Ако се констатира, че местно за дадена държава членка дружество (дружество майка) всъщност не е освободено съгласно Директива 90/435 от данък при източника за доходите от дивиденди, които получава от дружество в друга държава членка (дъщерно дружество), допуска ли член 43 ЕО във връзка с член 48 ЕО (евентуално член 56 ЕО), разглеждани заедно или поотделно, правна уредба, съгласно която:

- втората държава членка изисква дъщерното дружество да удържи данък при източника върху дивидентите и го задължава да внесе евентуално неудържания при източника данък в бюджета, при положение че не е налице такова задължение за удържане на данък при източника, когато дружеството майка е местно лице на тази държава членка?
- втората държава членка начислява лихва за просрочие върху задължението за данък при източника?

Запитващата юрисдикция моли Съда при отговора на деветия въпрос да има предвид отговора на шестия и седмия.

10) Когато:

- местно за дадена държава членка дружество (дружество майка) отговаря на изискването по Директива 90/435 да притежава (през 2005 г. и 2006 г.) най-малко 20 % участие в капитала на дружеството от друга държава членка (дъщерното дружество),
- констатирано е, че дружеството майка всъщност не е освободено съгласно член 1, параграф 2 от Директива 90/435 от данък при източника за доходите от дивиденди, които получава от дъщерното дружество,
- приема се, че бенефициери на въпросните дивиденди са акционерите (преки или непреки) в дружеството майка, които са местни лица на държави извън Съюза и ЕИП,
- тези (преки или непреки) акционери не отговарят на упоменатото по-горе изискване за участие в капитала,

допуска ли член 56 ЕО правна уредба, съгласно която държавата членка, в която се намира дъщерното дружество, облага въпросните дивиденди, при положение че същата държава членка освобождава от данъка върху такива дивиденди местните дружества, които отговарят на изискването за участие в капитала по Директива 90/435, тоест които през данъчните 2005 г. и 2006 г. притежават най-малко 20 % участие в капитала на разпределящото дивидента дружество (15 % през 2007 г. и 2008 г. и 10 % след това)?“.

### Производството пред Съда

65 Поради връзката между двете дела в главните производства, всяко от които се отнася до тълкуването на Директива 90/435 и закрепените в Договорите основни свободи, тези дела следва да бъдат съединени за целите на съдебното решение.

66 С писмо от 2 март 2017 г. датското правителство внесе искане на основание член 16, трета алинея от Статута на Съда на Европейския съюз делата да бъдат разгледани от голям състав на Съда. Освен това поради приликите между тези дела и дела C-115/16, C-118/16, C-119/16 и C-299/16, по които днес се постановява решение N Luxembourg 1 и др. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 и C-299/16 EU:C:2019:134), датското правителство предложи в съответствие с член 77 от Процедурния правилник Съдът да проведе общо съдебно заседание за изслушване на устните състезания по всички тези дела. Съдът уважи исканията на датското правителство.

## По преюдициалните въпроси

67 Въпросите на националната юрисдикция обхващат три теми. Първата е свързана с наличието на правно основание, на което държавата членка да може поради извършването на злоупотреба с право да откаже да предостави освобождаването по член 5 от Директива 90/435 на дружество, което е разпределяло печалба на дружество от друга държава членка, на което е дъщерно дружество. В случай че съществува такова правно основание, втората обхваната от въпросите тема се отнася до елементите от фактическия състав на злоупотребата с право и начините за доказването ѝ. Накрая, също в случай на наличие на възможност за държавата членка да откаже да предостави на такова дружество предимствата по Директива 90/435, третата поставена с въпросите тема се отнася до тълкуването на разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно свободата на установяване и свободното движение на капитали, за да може запитващата юрисдикция да прецени дали датското законодателство не е в противоречие с тези свободи.

### *По първия, втория и третия въпрос и по букви а)–в) от четвъртия въпрос по делата в главните производства*

68 С първия, втория и третия си въпрос и с букви а)–в) от четвъртия си въпрос по делата в главните производства запитващата юрисдикция иска по същество да се установи, на първо място, дали борбата с измамите и злоупотребите, разрешена съгласно член 1, параграф 2 от Директива 90/435, предполага да има националноправна или основаваща се на споразумение разпоредба за предотвратяване на злоупотребите по смисъла на този член. На второ място, тя иска да се установи дали спогодба, съставена по модела на данъчна спогодба на ОИСР и съдържаща понятието „действителен бенефициер“, може да съставлява основаваща се на споразумение разпоредба за предотвратяване на злоупотребите по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 90/435. На трето място, тя иска да установи дали понятието „действителен бенефициер“ е понятие на правото на Съюза и трябва да се разбира в същия смисъл като понятието „бенефициер“, съдържащо се в член 1, параграф 1 от Директива 2003/49, и дали при тълкуването на тази разпоредба е възможно да се вземе предвид член 10 от модела на данъчна спогодба на ОИСР от 1977 г. Тя иска в частност да установи дали разпоредба, съдържаща понятието „действителен бенефициер“, може да се смята за правно основание за борба със злоупотребите с право.

69 Най-напред следва да се разгледа първият от въпросите по делата в главните производства, с който запитващата юрисдикция иска да установи дали за целите на борбата със злоупотребите с право при прилагането на Директива 90/435 държавата членка трябва да е приела специална национална разпоредба за транспониране на Директивата, или може да се позове на националноправни или основаващи се на споразумения принципи или разпоредби за предотвратяване на злоупотребите.

70 В това отношение в постоянната съдебна практика е прието, че в правото на Съюза съществува общ правен принцип, съгласно който правните субекти не могат да се позовават на нормите на правото на Съюза с цел измама или злоупотреба (решения от 9 март 1999 г., *Centros*, C-212/97, EU:C:1999:126, т. 24 и цитираната съдебна практика, от 21 февруари 2006 г., *Halifax* и др., C-255/02, EU:C:2006:121, т. 68, от 12 септември 2006 г., *Cadbury Schweppes* и *Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, т. 35, от 22 ноември 2017 г., *Cussens* и др., C-251/16, EU:C:2017:881, т. 27 и от 11 юли 2018 г., *Комисия/Белгия*, C-356/15, EU:C:2018:555, т. 99).

71 Правните субекти са длъжни да спазват този общ принцип на правото. Всъщност правната уредба на Съюза не може да се прилага дотолкова широко, че да обхване сделките, които се извършват с цел да се ползват чрез измама или злоупотреба предимствата, предвидени в

правото на Съюза (вж. в този смисъл решения от 5 юли 2007 г., Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, т. 38, от 22 ноември 2017 г., Cussens и др., C-251/16, EU:C:2017:881, т. 27 и от 11 юли 2018 г., Комисия/Белгия, C-356/15, EU:C:2018:555, т. 99).

- 72 В този смисъл от посочения принцип следва, че държавата членка трябва да отказва да предостави предимствата, произтичащи от разпоредбите на правото на Съюза, когато тези разпоредби са изтъкнати не с оглед на постигането на техните цели, а за да се ползва предвидено в правото на Съюза предимство, въпреки че условията за това са само формално изпълнени.
- 73 Такава хипотеза е налице например когато определени митнически формалности са извършени не в рамките на обичайни търговски сделки, а чисто формално и единствено с цел злоупотреба с правото на компенсаторни плащания (вж. в този смисъл решения от 27 октомври 1981 г., Schumacher и др., 250/80, EU:C:1981:246, т. 16 и от 3 март 1993 г., General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, т. 21) или с правото на възстановяване при износ (вж. в този смисъл решение от 14 декември 2000 г., Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, т. 59).
- 74 Освен това принципът на забрана на злоупотребата с право се прилага в най-различни области като свободното движение на стоки (решение от 10 януари 1985 г., Association des Centres distributeurs Leclerc и Thouars Distribution, 229/83, EU:C:1985:1, т. 27), свободното предоставяне на услуги (решение от 3 февруари 1993 г., Veronica Omroep Organisatie, C-148/91, EU:C:1993:45, т. 13), обществените поръчки за услуги (решение от 11 декември 2014 г., Azienda sanitaria locale n. 5 „Spezzino“ и др., C-113/13, EU:C:2014:2440, т. 62), свободата на установяване (решение от 9 март 1999 г., Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, т. 24), дружественото право (решение от 23 март 2000 г., Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, т. 33), социалната сигурност (решения от 2 май 1996 г., Paletta, C-206/94, EU:C:1996:182, т. 24, от 6 февруари 2018 г., Altun и др., C-359/16, EU:C:2018:63, т. 48 и от 11 юли 2018 г., Комисия/Белгия, C-356/15, EU:C:2018:555, т. 99), транспорта (решение от 6 април 2006 г., Agip Petroli, C-456/04, EU:C:2006:241, т. 19—25), социалната политика (решение от 28 юли 2016 г., Kratzer, C-423/15, EU:C:2016:604, т. 37—41), ограничителните мерки (решение от 21 декември 2011 г., Afrasiabi и др., C-72/11, EU:C:2011:874, т. 62) и данъка върху добавената стойност (ДДС) (решение от 21 февруари 2006 г., Halifax и др., C-255/02, EU:C:2006:121, т. 74).
- 75 В последно споменатата област Съдът неколккратно е постановявал, че наистина борбата срещу евентуалните данъчни измами, избягване на данъци и злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Шеста директива 77/388 на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1), но това не променя факта, че принципът на забрана на злоупотребите е общ принцип на правото на Съюза, който се прилага независимо от това дали правата и предимствата, с което е злоупотребено, се основават на Договорите, на регламент или на директива (вж. в този смисъл решение от 22 ноември 2017 г., Cussens и др., C-251/16, EU:C:2017:881, т. 30 и 31).
- 76 Оттук следва, че общият принцип на забрана на злоупотребите трябва да се противопостави на всяко лице, което се позовава на предвиждащи определено предимство норми от правото на Съюза по начин, който не съответства на целите на тези норми. В този смисъл Съдът е постановил, че този принцип може да се противопостави на данъчнозадължено лице, за да му бъде отказано по-специално правото на освобождаване от ДДС, дори ако в националното право няма разпоредби, предвиждащи такъв отказ (вж. в този смисъл решения от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др., C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 62 и от 22 ноември 2017 г., Cussens и др., C-251/16, EU:C:2017:881, т. 33).

- 77 Член 1, параграф 2 от Директива 90/435 наистина предвижда, че Директивата не забранява прилагането на вътрешни разпоредби или такива, основаващи се на споразумения, които се изискват с цел предотвратяване на измамите и злоупотребите, но тази разпоредба все пак не може да се тълкува в смисъл, че изключва прилагането на общия принцип на правото на Съюза за забрана на злоупотребите, припомнен в точки 70—72 от настоящото решение. Всъщност сделките, които според SKAT съставляват злоупотреба с право, попадат в приложното поле на правото на Съюза (вж. в този смисъл решение от 22 декември 2010 г., *Weald Leasing*, C-103/09, EU:C:2010:804, т. 42) и биха могли да се окажат несъвместими с целта на тази директива.
- 78 В това отношение, както личи от първо и трето съображение от Директива 90/435, тази директива цели да се улесни групирането на дружества на равнището на Съюза чрез въвеждане на данъчни правила, които са неутрални от гледна точка на конкуренцията, за да се позволи на предприятията да се приспособят към изискванията на общия пазар, да увеличат производителността си и да подобрят своята конкурентоспособност на международно ниво.
- 79 Евентуалното разрешаване на финансови договорености, чиято единствена цел е да се ползват данъчните предимства, произтичащи от прилагането на Директива 90/435, обаче не би било в съответствие с посочените цели на Директивата, а напротив, би накърнило правилното функциониране на вътрешния пазар, като наруши условията за конкуренция. Както по същество изтъква генералният адвокат в точка 51 от заключението си по дело C-116/16, това би важало дори когато съответните сделки не са извършени единствено с такава цел, тъй като Съдът е постановил, че в данъчната област принципът на забрана на злоупотребите се прилага, когато стремежът към данъчно предимство представлява основната цел на разглежданите сделки (вж. в този смисъл решения от 21 февруари 2008 г., *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, т. 45 и от 22 ноември 2017 г., *Cussens и др.*, C-251/16, EU:C:2017:881, т. 53).
- 80 Извън това, не би могло като основание за неприлагане на общия принцип на забрана на злоупотребите да се изтъква правото на данъчнозадължените лица да черпят предимства от конкуренцията, която се създава между държавите членки поради липсата на хармонизация на данъчното облагане на доходите. В това отношение следва да се припомни, че целта на Директива 90/435 е хармонизиране на прякото данъчно облагане чрез въвеждането на неутрални от гледна точка на конкуренцията данъчни правила и че тя не е предназначена да лиши държавите членки от възможността да вземат необходимите мерки за борба с измамите и злоупотребите.
- 81 Наистина стремежът на всяко данъчнозадължено лице да ползва най-благоприятния за него данъчен режим, не би могъл сам по себе си да е основание за прилагане на обща презумпция за наличие на измама или злоупотреба (вж. в този смисъл решения от 12 септември 2006 г., *Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, т. 50, от 29 ноември 2011 г., *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, т. 84 и от 24 ноември 2016 г., *SECL*, C-464/14, EU:C:2016:896, т. 60), но това не променя факта, че данъчнозадълженото лице не може да ползва произтичащото от правото на Съюза право или предимство, когато съответната сделка е напълно изкуствена в икономическо отношение и предназначението ѝ е да се избегне прилагането на законодателството на съответната държава членка (вж. в този смисъл решения от 12 септември 2006 г., *Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, т. 51, от 7 ноември 2013 г., *K*, C-322/11, EU:C:2013:716, т. 61 и от 25 октомври 2017 г., *Polbud — Wykonawstwo*, C-106/16, EU:C:2017:804, т. 61—63).
- 82 От тези съображения следва, че националните административни и съдебни органи следва да отказват да предоставят предвидените в Директива 90/435 права, когато те са предявени с цел измама или злоупотреба.

- 83 В този смисъл с оглед на общия принцип на правото на Съюза за забрана на злоупотребите и необходимостта да се осигури спазването на този принцип при прилагането на правото на Съюза липсата на националноправни или основаващи се на споразумения разпоредби за предотвратяване на злоупотребите не се отразява на задължението на националните власти да отказват да предоставят предвидени в Директива 90/435 права, ако те са предявени с цел измама или злоупотреба.
- 84 Ответниците в главните производства се позовават на решение от 5 юли 2007 г., *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408), което се отнася до правото на освобождаване по Директива 90/434/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави членки (ОВ L 225, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 92), и въз основа на това решение поддържат, че поради член 1, параграф 2 от Директива 90/435 държавата членка може да откаже да предостави предимствата по тази директива само ако националното законодателство съдържа отделно и специално правно основание за това.
- 85 Тези доводи обаче не могат да се приемат.
- 86 Наистина в точка 42 от решение от 5 юли 2007 г., *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408) Съдът припомня, че принципът на правната сигурност не допуска самите директиви да създават задължения за частноправните субекти, нито съответно държавите членки да се позовават на самите директиви в действията си по отношение на частноправни субекти.
- 87 Той също така припомня, че този извод не се отразява на изискването към всички органи на държавите членки, когато прилагат националното право, да го тълкуват, доколкото е възможно, с оглед на текста и целите на директивите, за да се постигнат търсените с тях резултати, и че в този смисъл посочените органи могат да противопоставят на частноправните субекти тълкуване на националното право в съответствие с правото на Съюза (вж. в този смисъл решение от 5 юли 2007 г., *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, т. 45 и цитираната съдебна практика).
- 88 Именно по тези съображения Съдът приканва запитващата юрисдикция да провери дали в датското право съществува разпоредба или общ принцип за забрана на злоупотребата с право или други разпоредби относно данъчната измама или избягването на данъци, които да могат да се тълкуват съответно на разпоредбата на Директива 90/434, която по същество позволява на държавите членки да отказват предвиденото в нея право на приспадане, ако става дума за сделка, чиято основна цел е да се извърши такава измама или да се избегнат данъци, и след това евентуално да провери дали в случая в главното производство са изпълнени всички условия за прилагането на тези вътрешноправни разпоредби (вж. в този смисъл решение от 5 юли 2007 г., *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, т. 46 и 47).
- 89 Въпреки това, дори ако в случаите в главните производства се окаже, че националното право не съдържа правила, годни да се тълкуват съответно на член 1, параграф 2 от Директива 90/435, това не би било основание — независимо от постановеното от Съда в решение от 5 юли 2007 г., *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408) — да се заключи, че има пречка за националните административни и съдебни органи да откажат да предоставят предимството, произтичащо от правото на освобождаване по член 5 от тази директива, в случай на измама или злоупотреба с право (вж. по аналогия решение от 18 декември 2014 г., *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др.*, C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 54).
- 90 Всъщност отказът, издаден на данъчнозадължено лице при такива обстоятелства, не попада в хипотезата, спомената в точка 86 от настоящото решение, тъй като отразява общия принцип на правото на Съюза, че никой не може да се позовава на нормите на правото на Съюза с измамна

цел или с цел злоупотреба (вж. по аналогия решение от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др., C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 55 и 56, както и цитираната съдебна практика).

- 91 В този смисъл, доколкото, видно от припомненото в точка 70 от настоящото решение, при действия с цел измама или злоупотреба не може да възникне съответното предвидено от правния ред на Съюза право, отказът да се предостави предимство по дадена директива, например по Директива 90/435, не представлява налагане на задължение на съответния частноправен субект въз основа на тази директива, а е просто последица от констатацията, че обективните предпоставки, които са предвидени от същата директива за получаване на търсеното предимство, са само формално изпълнени (вж. по аналогия решение от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др., C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 57 и цитираната съдебна практика).
- 92 Ето защо при такива обстоятелства държавите членки трябва да отказват да предоставят предимството, произтичащо от Директива 90/435, в съответствие с общия принцип на забрана на злоупотребите, съгласно който правото на Съюза не може да обхваща злоупотребите на икономическите оператори (вж. в този смисъл решение от 11 юли 2018 г., Комисия/Белгия, C-356/15, EU:C:2018:555, т. 99 и цитираната съдебна практика).
- 93 Предвид констатацията в точка 72 от настоящото решение не е необходимо да се отговаря на втория от въпросите на запитващата юрисдикция, който по същество се отнася до това дали разпоредба на двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, съдържаща понятието „действителен бенефициер“, може да е правно основание за борба с измамите и злоупотребите в контекста на Директива 90/435.
- 94 При тези условия не е необходимо да се отговаря и на третия от въпросите, нито на букви а)–в) от четвъртия от въпросите — за тълкуването на понятието „действителен бенефициер“, тъй като тези въпроси са поставени само за случай на утвърдителен отговор на втория въпрос.
- 95 По изложените съображения на първия от въпросите следва да се отговори, че общият принцип на правото на Съюза, че правните субекти не могат да се позовават на нормите на правото на Съюза с цел измама или злоупотреба, трябва да се тълкува в смисъл, че при наличието на измама или злоупотреба националните административни и съдебни органи трябва да отказват да предоставят на данъчнозадълженото лице предимството на предвиденото в член 5 от Директивата освобождаване от данък при източника на печалбата, разпределяна от дъщерно дружество на дружеството му майка, дори ако няма националноправни или основаващи се на споразумения разпоредби, предвиждащи такъв отказ.

***По букви г) и д) от четвъртия въпрос и по петия и осмия въпрос по делата в главните производства***

- 96 С букви г) и д) от четвъртия, както и с петия от въпросите си по делата в главните производства запитващата юрисдикция иска по същество да се установи кои са елементите на фактическия състав на злоупотребата с право и как може да се установи дали са налице. В това отношение тя пита в частност дали може да се приеме, че дадено дружество реално е получило дивиденди от дъщерното си дружество, когато получаващото дивидента дружество има договорно или законово задължение да прехвърли тези дивиденди на трето лице или когато фактите сочат, че без да е имало подобно задължение, това дружество „по същина“ не е имало право да „използва и да се разпорежда“ с дивидентите по смисъла на коментарите от 2014 г. по модела на данъчна спогодба на ОИСП от 1977 г. Тя иска да се установи и дали може да е налице злоупотреба с право, когато действителният бенефициер на дивидентите, прехвърляни от дружества за насочване на дохода, в крайна сметка е дружество със седалище в трета държава, с която



съответната държава членка има сключена спогодба за избягване на двойното данъчно облагане. С осмия от въпросите си запитващата юрисдикция иска още да установи по същество дали държавата членка, която отказва да признае дадено дружество от друга държава членка за бенефициер на дивидентите, е длъжна да посочи кое дружество тогава смята за техен действителен бенефициер.

*Елементите на фактическия състав на злоупотребата с право и доказването ѝ*

- 97 Както следва от практиката на Съда, за да се докаже наличието на злоупотреба, са необходими, от една страна, съвкупност от обективни обстоятелства, от които следва, че въпреки формалното спазване на предвидените в правната уредба на Съюза условия целта, преследвана с тази правна уредба, не е постигната, и от друга страна, субективен елемент, изразяващ се в намерението да се получи предимство от правната уредба на Съюза, като изкуствено се създадат условията, необходими за получаването му (решения от 14 декември 2000 г., Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, т. 52 и 53 и от 12 март 2014 г., О. и В., C-456/12, EU:C:2014:135, т. 58).
- 98 В този смисъл преценката именно на съвкупност от факти позволява да се установи дали са налице елементите от фактическия състав на злоупотребата, и в частност дали икономическите оператори са извършили чисто формални или изкуствени сделки, лишени от всякаква икономическа и търговска обосновка, с основната цел да ползват неследващо им се предимство (вж. в този смисъл решения от 20 юни 2013 г., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, т. 47—49, от 13 март 2014 г., SICES и др., C-155/13, EU:C:2014:145, т. 33 и от 14 април 2016 г., Cervati и Malvi, C-131/14, EU:C:2016:255, т. 47).
- 99 Не е от компетентността на Съда да преценява фактите в главното производство. В производствата по преюдициални запитвания обаче Съдът може евентуално да посочи на националната юрисдикция някои индиции, за да я подпомогне при преценката на конкретните случаи, които разглежда. По делата в главните производства наистина определен брой от тези индиции биха могли да обосноват извод за наличието на злоупотреба с право, но запитващата юрисдикция следва да провери дали тези индиции са обективни и непротиворечиви и дали ответниците в главните производства са имали възможност да представят доказателства за обратното.
- 100 Може да се смята за изкуствена договореност група от дружества, която не е създадена по съображения, отразяващи икономическата реалност, има чисто формална структура и главната ѝ цел или една от главните ѝ цели е да се получи данъчно предимство в противоречие с предмета или целта на приложимото данъчно право. Такава хипотеза е налице в частност когато благодарение на дружество за насочване на дохода, включено в структурата на групата между изплащащото дивидентите дружество и субекта, който е действителният им бенефициер, се избягва плащането на данъци върху дивидентите.
- 101 В този смисъл индичия за наличието на договореност, предназначена да осигури неследващо се освобождаване по член 5 от Директива 90/435, е фактът, че в съвсем кратък срок, след като получи дивидентите, дружеството получател ги прехвърля изцяло или почти изцяло на субекти, които не отговарят на условията за прилагане на Директива 90/435 било защото не са установени в държава членка, било защото не са учредени в някоя от формите, посочени в Директивата, било защото не подлежат на облагане с някой от данъците, изброени в член 2, буква в) от Директивата, било още защото нямат статут на „дружество майка“ и не отговарят на условията по член 3 от тази директива.
- 102 Субектите, установени за данъчни цели извън Съюза, каквито видимо са обсъжданите дружества по дело C-117/16 и обсъжданите капиталови фондове по дело C-116/16, не отговарят на условията за прилагане на Директива 90/435. В случаите по тези дела, ако датското дружество

длъжник плащаше директно дивидентите на онези субекти, които според Министерството на данъчните въпроси са действителните им бенефициери, Кралство Дания щеше да може да събере данък при източника.

- 103 Също така белег за изкуственост на съответната договореност би могло да е обстоятелството, че групата дружества е така структурирана, че дружеството, което получава дивидентите от дружеството длъжник, трябва на свой ред да ги прехвърли на трето дружество, което не отговаря на условията за прилагане на Директива 90/435, а като последица от това то реализира само незначителна облагаема печалба, когато действа като дружество за насочване на дохода, за да осигури придвижването на финансовия поток от дружеството длъжник към субекта, който е действителният бенефициер на плащаните суми.
- 104 Обстоятелството, че дадено дружество действа като дружество за насочване на дохода, може да се приеме за установено, когато единствената дейност на това дружество е събирането на дивидентите и прехвърлянето им към действителния бенефициер или към други дружества за насочване на дохода. В това отношение изводът за липса на реална икономическа дейност трябва с оглед на характерните особености на съответната икономическа дейност да е следствие от анализ на всички релевантни данни, отнасящи се в частност до управлението на дружеството, счетоводния му баланс, структурата на разходите му и действително понасяните разходи, наетия персонал и помещенията и оборудването, с които разполага.
- 105 Индиции за наличие на изкуствена договореност могат да са и различните договори между участващите в съответните финансови операции дружества, водещи до вътрешногрупови финансови потоци, условията за финансиране на операциите, оценката на собствения капитал на междинните дружества, както и обстоятелството, че дружествата за насочване на дохода нямат власт да се разпореждат икономически с дивидентите, които получават. В това отношение такива индиции биха могли да са не само договорното или законовото задължение за получаващото дивидентите дружество майка да ги прехвърли на трето лице, но и обстоятелството, че без да има подобно договорно или законово задължение, това дружество „по същина“ няма правото да използва тези дивиденти и да се разпорежда с тях, както посочва запитващата юрисдикция.
- 106 Освен това подобни индиции могат да намират подкрепа в наличието на съвпадения или на времева близост между, от една страна, влизането в сила на важна нова данъчна уредба като обсъжданото в главните производства датско законодателство или упоменатия в точка 51 от настоящото решение закон на Съединените щати и от друга, извършването на сложни финансови операции и отпускането на заеми в рамките на една и съща група.
- 107 Запитващата юрисдикция иска да установи по същество и дали може да е налице злоупотреба с право, когато действителният бенефициер на дивиденти, прехвърляни от дружества за насочване на дохода, в крайна сметка е дружество със седалище в трета държава, с която държавата членка източник има сключена данъчна спогодба, по силата на която дивидентите не биха подлежали на облагане с данък при източника, ако се изплащаха директно на дружеството със седалище в тази трета държава.
- 108 В това отношение при преценката на структурата на групата е без значение, че някои от действителните бенефициери на дивидентите, плащани от дружеството за насочване на дохода, са установени за данъчни цели в трета държава, сключила спогодба за избягване на двойното данъчно облагане с държавата членка източник. Всъщност следва да се констатира, че наличието на такава спогодба не би могло само по себе си да изключи констатацията за злоупотреба с право. В този смисъл такъв вид спогодба не би могла да постави под съмнение наличието на злоупотреба с право, щом то е надлежно установено въз основа на съвкупност от

факти, които сочат, че икономически оператори са извършвали чисто формални или изкуствени сделки, лишени от всякаква икономическа и търговска обосновка, с основната цел да ползват наследващото им се освобождаване от данък при източника по член 5 от Директива 90/435.

- 109 Следва да се добави, че безспорно всяко облагане трябва да отговаря на икономическата реалност, но съществуването на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане само по себе си не е годно да докаже реалното наличие на плащания към получатели, местни лица на третата държава, с която е сключена спогодбата. Ако дружеството, което дължи дивидентите, иска да ползва предимствата по такава спогодба, би могло да плаща дивидентите директно на субектите, които са установени за данъчни цели в държава, сключила спогодба за избягване на двойното данъчно облагане с държавата източник.
- 110 При все това, при положение че дивидентите биха били освободени от облагане в случай на директното им плащане към дружеството със седалище в третата държава, не е изключено и целта на структурата на групата да няма нищо общо със злоупотреба с право. В такъв случай не би било укоримо, че групата е избрала подобна структура, вместо да плаща дивидентите директно на посоченото дружество.
- 111 Нещо повече, когато действителният бенефициер на платените дивиденти е установен за данъчни цели в трета държава, отказът да се предостави освобождаването по член 5 от Директива 90/435, изобщо не предполага да е констатирана измама или злоупотреба с право.
- 112 Всъщност, видно в частност от трето съображение от Директивата, тази директива цели чрез въвеждането на обща данъчна система да премахне всяко по-неблагоприятно третиране на сътрудничеството между дружества от различни държави членки в сравнение със сътрудничеството между дружества от една и съща държава членка и така да улесни групирането на дружества на равнището на Съюза (решение от 8 март 2017 г., *Wereldhave Belgium* и др., C-448/15, EU:C:2017:180, т. 25 и цитираната съдебна практика). Както беше подчертано в точка 78 от настоящото решение, по този начин Директивата цели да гарантира неутралност в данъчно отношение на разпределението на печалба от дъщерно дружество от една държава членка на неговото дружество майка, установено в друга държава членка, доколкото от член 1 от Директивата следва, че тя се отнася само до разпределението на печалба, получена от дружества от държава членка и генерирана от техни дъщерни дружества със седалище в други държави членки (вж. в този смисъл определение от 4 юни 2009 г., *KBC Bank и Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C-439/07 и C-499/07, EU:C:2009:339, т. 62 и цитираната съдебна практика).
- 113 Следователно механизмите на Директива 90/435, и в частност член 5, са създадени за хипотези, при които, ако тези механизми не се приложат, упражняването на компетентността във връзка с данъчното облагане от страна на държавите членки може да доведе до двойно облагане на печалбата, разпределена от дъщерно дружество на дружество майка (решение от 8 март 2017 г., *Wereldhave Belgium* и др., C-448/15, EU:C:2017:180, т. 39). За сметка на това подобни механизми не са предназначени да се прилагат, когато действителният бенефициер на дивидентите е дружество, установено за данъчни цели извън Съюза, понеже в такъв случай освобождаването на дивидентите от данък при източника в държавата членка, от която се плащат, би създадо риск тези дивиденти да не бъдат реално обложени в Съюза.
- 114 По всички тези съображения на букви г) и д) от четвъртия въпрос по делата в главните производства следва да се отговори, че за да се докаже наличието на злоупотреба, са необходими, от една страна, съвкупност от обективни обстоятелства, от които следва, че въпреки формалното спазване на предвидените в правната уредба на Съюза условия целта, преследвана с тази правна уредба, не е постигната, и от друга страна, субективен елемент, изразяващ се в намерението да се получи предимство от правната уредба на Съюза, като изкуствено се създадат условията, необходими за получаването му. Съвкупността от определен

брой индиции може да докаже наличието на злоупотреба с право, стига тези индиции да са обективни и непротиворечиви. Такива индиции могат да са в частност наличието на дружества за насочване на дохода, които нямат икономическа обосновка, както и чисто формалният характер на структурата на групата от дружества, финансовата договореност и заемите.

*Тежестта на доказване на злоупотребата с право*

- 115 Следва да се констатира, че Директива 90/435 не съдържа разпоредби относно тежестта на доказване на злоупотребата с право.
- 116 Както обаче поддържат датското и германското правителство, по принцип дружествата, които искат да ползват освобождаването на дивидентите от данък при източника по член 5 от Директива 90/435, следва да докажат, че отговарят на обективните условия, предвидени в Директивата. Всъщност няма пречка съответните данъчни органи да изискат от данъчнозадълженото лице доказателствата, които считат за необходими с оглед на правилното определяне на съответните данъци и такси, и евентуално да откажат да предоставят исканото освобождаване, ако тези доказателства не бъдат представени (решение от 28 февруари 2013 г., Petersen и Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, т. 51 и цитираната съдебна практика).
- 117 За сметка на това, ако по съображения за наличието на злоупотреба данъчният орган на държавата членка източник смята да откаже да предостави освобождаването по член 5 от Директива 90/435 на дружество, изплащало дивиденти на установено в друга държава членка дружество, именно данъчният орган следва да докаже наличието на елементите от фактическия състав на злоупотребата, като вземе предвид всички релевантни данни, и в частност факта, че дружеството, на което са платени дивидентите, не е действителният им бенефициер.
- 118 В това отношение данъчният орган следва не да определи кои са действителните бенефициери на дивидентите, а да докаже, че соченият за действителен бенефициер е само дружество за насочване на дохода, чрез което е извършена злоупотреба с право. Всъщност може да се окаже невъзможно да се определи действителният бенефициер, например защото не е известно кои са потенциалните действителни бенефициери. Предвид сложността на някои финансови договорености и възможността участващите в договореностите междинни дружества да са установени извън Съюза, националният данъчен орган не винаги ще разполага със сведения, позволяващи му да определи кои са тези бенефициери. От данъчния орган обаче не може да се изисква да доказва обстоятелства, чието доказване е извън възможностите му.
- 119 Освен това, дори ако потенциалните действителни бенефициери са известни, не винаги ще е ясно кои от тях реално са или ще бъдат действителни бенефициери на дивидентите. Така в настоящия случай във връзка с дело C-117/16 запитващата юрисдикция посочва, че дружеството майка на Y Surgus е Y Bermuda със седалище на Бермудските острови, чието пък дружество майка е установеното в Съединените щати Y USA. При това положение, ако запитващата юрисдикция приеме, че Y Surgus не е действителният бенефициер на дивидентите, за данъчните и съдебните органи на държавата членка — източник на дивидентите, по всяка вероятност ще е невъзможно да определят кое от тези две дружества майки е или ще бъде действителният бенефициер на дивидентите. По-конкретно, решението за кого ще се предназначат дивидентите, би могло да е взето след констатациите на данъчния орган по отношение на дружеството за насочване на дохода.
- 120 Ето защо на осмия въпрос по делата в главните производства следва да се отговори, че за да откаже да признае дадено дружество за действителен бенефициер на дивидентите или за да докаже наличието на злоупотреба с право, националният орган не е длъжен да определи кой субект или кои субекти смята за действителни бенефициери на тези дивиденти.

*По шестия, седмия, деветия и десетия въпрос по делата в главните производства*

- 121 В случай че е неприложим предвиденият в член 5, параграф 1 от Директива 90/435 режим на освобождаване от данък при източника на дивидентите, плащани от местно за държава членка дружество на местно за друга държава членка дружество, с шестия, седмия, деветия и десетия от въпросите си по делата в главните производства запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС или член 63 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат различни аспекти на правната уредба на първата държава членка относно облагането на тези дивиденти, каквато е приложимата в главните производства правна уредба.
- 122 В това отношение следва в самото начало да се отбележи, че тези въпроси се основават на допускането, че неприложимостта на този режим на освобождаване е следствие от констатацията за наличие на измама или злоупотреба по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 90/435. В такива случаи обаче предвид съдебната практика, припомнена в точка 70 от настоящото решение, местното за държава членка дружество няма право да се позовава на свободите, закрепени в Договора за функционирането на ЕС, за да оспори националната правна уредба, която регламентира облагането на дивидентите, плащани на местни за друга държава членка дружества.
- 123 Ето защо на шестия, седмия, деветия и десетия от въпросите по делата в главните производства следва да се отговори, че в случай че предвиденият в Директива 90/435 режим на освобождаване от данък при източника на дивидентите, които местно за държава членка дружество плаща на местно за друга държава членка дружество, е неприложим поради констатацията, че е налице измама или злоупотреба по смисъла на член 1, параграф 2 от Директивата, закрепените в Договора за функционирането на ЕС свободи не може да се изтъкват като основание за оспорване на правната уредба на първата държава членка относно облагането на тези дивиденти.

**По съдебните разноски**

- 124 С оглед на обстоятелството, че за страните по главните производства 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 (голям състав) реши:

- 1) Съединява дела C-116/16 и C-117/16 за целите на съдебното решение.
- 2) **Общият принцип на правото на Съюза, че правните субекти не могат да се позовават на нормите на правото на Съюза с цел измама или злоупотреба, трябва да се тълкува в смисъл, че при наличието на измама или злоупотреба националните административни и съдебни органи трябва да отказват да предоставят на данъчнозадълженото лице предимството на освобождаването от данък при източника на печалбата, разпределяна от дъщерно дружество на дружеството му майка, предвидено в член 5 от Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки, изменена с Директива 2003/123/ЕО на Съвета от 22 декември 2003 г., дори ако няма националноправни или основаващи се на споразумения разпоредби, предвиждащи такъв отказ.**

- 3) За да се докаже наличието на злоупотреба, са необходими, от една страна, съвкупност от обективни обстоятелства, от които следва, че въпреки формалното спазване на предвидените в правната уредба на Съюза условия целта, преследвана с тази правна уредба, не е постигната, и от друга страна, субективен елемент, изразяващ се в намерението да се получи предимство от правната уредба на Съюза, като изкуствено се създадат условията, необходими за получаването му. Съвкупността от определен брой индиции може да докаже наличието на злоупотреба с право, стига тези индиции да са обективни и непротиворечиви. Такива индиции могат да са в частност наличието на дружества за насочване на дохода, които нямат икономическа обосновка, както и чисто формалният характер на структурата на групата от дружества, финансовата договореност и заемите.
- 4) За да откаже да признае дадено дружество за действителен бенефициер на дивидентите или за да докаже наличието на злоупотреба с право, националният орган не е длъжен да определи кой субект или кои субекти смята за действителни бенефициери на тези дивиденти.
- 5) В случай че режимът на освобождаване от данък при източника на дивидентите, които местно за държава членка дружество плаща на местно за друга държава членка дружество, предвиден в Директива 90/435, изменена с Директива 2003/123, е неприложим поради констатацията, че е налице измама или злоупотреба по смисъла на член 1, параграф 2 от Директивата, закрепените в Договора за функционирането на ЕС свободи не може да се изтъкват като основание за оспорване на правната уредба на първата държава членка относно облагането на тези дивиденти.

Подписи