



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

30 юни 2016 година *

„Преюдициално запитване — Свободно движение на капитали — Членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС — Член 4 ДЕС — Пряко данъчно облагане — Данъчно облагане на дивидентите — Двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане — Трета държава — Приложно поле“

По дело C-176/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal de première instance de Liège (Белгия) с акт от 30 март 2015 г., постъпил в Съда на 20 април 2015 г., в рамките на производство по дело

Guy Riskin,

Geneviève Timmermans

срещу

État belge,

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: Ал. Арабаджиев, председател на състава, С. G. Fernlund (докладчик) и S. Rodin, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за G. Riskin и G. Timmermans, от J.-P. Douny и R. Douny, avocats,
- за белгийското правителство, от M. Jacobs и J.-C. Halleux, в качеството на представители,
- за германското правителство, от T. Henze и B. Beutler, в качеството на представители,
- за правителството на Обединеното кралство, от S. Simmons и L. Christie, в качеството на представители, подпомагани от S. Ford, barrister,

* Език на производството: френски.

— за Европейската комисия, от W. Roels и C. Soulay, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 12 април 2016 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 63 и 65 ДФЕС във връзка с член 4 ДЕС.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор на г-н Guy Riskin и г-жа Geneviève Timmermans с État belge (белгийската държава) относно данъчното облагане в Белгия на дивиденди, получени от установено в Полша дружество, за които в последната държава членка не е удържан данък при източника.

Правна уредба

Белгийското право

- 3 Член 5 от Code des impôts sur les revenus de 1992 (Кодекса на подоходното облагане от 1992 г., наричан по-нататък „КПО 92“) предвижда:

„Жителите на кралството дължат данък върху доходите на физическите лица за облагаемите си доходи, посочени в този кодекс, дори някои от тях да са получени в чужбина“.

- 4 Член 6 от КПО 92 гласи:

„Облагаемият доход включва общия нетен доход, намален с подлежащите на приспадане разходи.

Общият нетен доход е равен на сбора на нетните доходи от следните категории:

- 1 доходи от недвижими имоти;
- 2° доходи от капитал и движими вещи;
- 3° доходи от трудови правоотношения;
- 4° доходи от други източници“.

- 5 Съгласно член 17, параграф 1 от кодекса:

„Доходите от капитал и движими вещи обхващат всички плодове от движимо имущество, независимо от основанието за получаването им, а именно:

- 1° дивидентите;

[...]“.

6 Член 285 от кодекса предвижда:

„Що се отнася до доходите от капитал и движими вещи [...], от данъка се приспада фиксиран коефициент заради облагането с чуждестранен данък, когато тези доходи са обложени в чужбина с данък, аналогичен на данъка върху доходите на физическите лица, корпоративния данък или данъка върху доходите на чуждестранните лица, а капиталът и движимите вещи са използвани за извършване на търговска дейност в Белгия.

[...]“.

7 Член 286 от същия кодекс в редакцията му, приложима към разглежданата в главното производство данъчна година, предвижда:

„Фиксираният коефициент заради облагане с чуждестранен данък е петнадесет осемдесет и пет от нетния доход преди приспадането на авансовия данък върху доходите от движимо имущество и на данъка, евентуално удържан в държавата, за която съответното лице е местно.

[...]“.

Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане между Белгия и Полша

8 Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане между Кралство Белгия и Република Полша, с която се цели предотвратяване на данъчните измами и избягването на данъци върху дохода и имуществото, подписана във Варшава на 20 август 2001 г. (наричана по-нататък „белгийско-полската спогодба“) предвижда в член 10:

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

2. Независимо от това тези дивиденти се облагат и в договарящата държава, за която дружеството, което ги изплаща, е местно лице, при прилагане на законодателството на тази държава, но ако действителният получател на дивидентите е местно лице за другата договаряща държава, така определеният данък не може да надвишава:

а) 5 процента от brutния размер на дивидентите, ако действителният получател е дружество (различно от персонално):

— което притежава пряко поне 25 процента от капитала на дружеството, което изплаща дивидентите, или

— което притежава пряко поне 10 процента от капитала на дружеството, което изплаща дивидентите, когато инвестиционната стойност на дяловото участие е поне 500 000 EUR или еквивалента на тази сума в друга валута;

б) 15 процента от brutния размер на дивидентите във всички останали случаи.

Този параграф не засяга облагането на дружеството за печалбата, от която се изплащат дивидентите.

3. Терминът „дивиденди“, употребен в този член, означава доходи от акции или други права, даващи право на участие в печалбите, с изключение на вземания за дълг, както и доходи от други права, които са подчинени на същия данъчен режим като доходи от акции, в съответствие със законодателството на държавата, на която дружеството, извършващо разпределението, е местно лице.

[...]“.

9 Член 23, параграф 1 от белгийско-полската спогодба предвижда:

„1. По отношение на Белгия двойното данъчно облагане се избягва по следния начин:

[...]

b) Освен ако белгийското законодателство не предвижда друго по отношение на приспадането на платените в чужбина данъци от дължимия в Белгия данък, когато местно за Белгия лице получи доход, представляващ компонент от подлежащия на облагане в Белгия общ доход, под формата на дивиденди, които не са освободени от облагане съгласно буква c), или на лихви или периодични плащания, събраният върху тези доходи полски данък се приспада от дължимия за тях белгийски данък“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 10 Г-н Riskin и г-жа Timmermans, белгийски граждани, притежават дялово участие в дружество, установено в Полша. От него през 2009 г. те получават дивиденди, върху които в последната държава членка им е удържан 15 % данък при източника.
- 11 През 2012 г. службата по инспекция на белгийската данъчна администрация изпраща на г-н Riskin и на г-жа Timmermans ревизионен акт относно данъчните им декларации за данъка върху доходите на физическите лица за 2010 г. Данъчната администрация приема, че по силата на член 10 от белгийско-полската спогодба и на членове 5 и 6 и член 17, параграф 1 от КПО 92 дивидентите от установено в Полша дружество подлежат на облагане в Белгия с данък в размер на 25 %.
- 12 Г-н Riskin и г-жа Timmermans обжалват ревизионния акт, тъй като считат, че на основание член 23 от белгийско-полската спогодба платеният в Полша данък подлежи на приспадане от дължимия в Белгия данък.
- 13 Според данъчната администрация обаче член 23 от спогодбата предвижда приспадане на полския от белгийския данък при условията на белгийското право, и по-специално на член 285 от КПО 92, допускащ приспадане само в случаите, когато капиталите и вещите, от които са придобити доходите, се използват за извършване на търговска дейност в Белгия. Тъй като счита, че в случая това не е така, данъчната администрация отказва да приспадне удържания при източника полски данък от белгийския данък и отхвърля жалбата.
- 14 Г-н Riskin и г-жа Timmermans обжалват решението на данъчната администрация пред запитващата юрисдикция, като твърдят, че за разлика от белгийско-полската спогодба, други спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, сключени от Белгия с някои трети държави, които не са членки на Европейския съюз, не препращат към белгийското право и следователно допускат приспадане на платения в тези трети държави данък от белгийския данък, без да се вземат предвид предвидените от белгийското право условия. Те считат за неправомерно Белгия да предоставя на трета държава по-благоприятно данъчно третиране от това, което предоставя на държавите членки.

15 При тези условия Tribunal de première instance de Liège (Белгия) решава да спре производството по делото и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Съответства ли член 285 от белгийския КПО 92, който имплицитно допуска двойно данъчно облагане на местно за Белгия физическо лице за получените от него чуждестранни дивиденди, на принципите, закрепени в член 63 ДФЕС във връзка с член 4 ДЕС, доколкото позволява на Белгия по свой избор да третира по-благоприятно — в зависимост от това към кои разпоредби от белгийското право препраща сключената от Белгия спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, а именно член 285, определящ условията за приспадане, или член 286, определящ единствено размера на фиксирания коефициент, който се приспада заради облагане с чуждестранен данък — инвестициите в трети държави (Съединените щати) в ущърб на евентуалните инвестиции в държави — членки на Европейския съюз (Полша)?
- 2) Противоречи ли член 285 от КПО 92 на членове 49 ДФЕС, 56 ДФЕС и 58 ДФЕС, доколкото предвижда, че приспадане на чуждестранния данък от белгийския данък е възможно, при условие че капиталът и вещите, които са източник на дохода, се използват за упражняване на търговска дейност в Белгия?“.

По преюдициалните въпроси

По допустимостта на втория въпрос

- 16 Белгийското правителство счита, че вторият преюдициален въпрос — отнасящ се до възможността за приспадане на чуждестранен от белгийски данък, при условие че капиталите и вещите, от които са придобити доходите, се използват за извършване на търговска дейност в Белгия — е недопустим, тъй като от отговора му не зависи разрешаването на висияция пред запитващата юрисдикция спор.
- 17 В това отношение следва да се напомни, че съгласно постоянната практика на Съда въпросите, които са свързани с тълкуването на правото на Съюза и са поставени от националния съд в нормативната и фактическата рамка, които той определя съгласно своите правомощия и проверката на чиято точност не е задача на Съда, се ползват с презумпция за релевантност. Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция запитване само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (решение от 21 май 2015 г., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, т. 29 и цитираната съдебна практика).
- 18 В случая от представената на Съда преписка по делото е видно, че капиталите или вещите, от които са придобити доходите, не се използват за извършване на търговска дейност нито в Белгия, нито на територията на която и да било друга държава членка. При тези условия следва да се приеме, че вторият преюдициален въпрос е с хипотетично естество и че поради това е недопустим.

По първия въпрос

- 19 Най-напред следва да се отбележи, че разлика в третирането между дивидентите в зависимост от това дали са получени от установени в Полша или от установени в Белгия дружества не се твърди. Поддържа се обаче, че има разлика в третирането между дивидентите в зависимост от това дали са получени от установени в Полша или от установени в трета държава дружества.

- 20 Всъщност е установено, че за разлика от белгийско-полската спогодба, която по отношение на условията за приспадане на удържания в Полша данък при източника от дължимия в Белгия данък препраща към белгийското право, другите сключени от Кралство Белгия с трети държави спогодби за избягване на двойното данъчно облагане не съдържат такава препратка и следователно допускат неприлагане на предвидените в белгийското право условия за приспадане на удържания в тези трети държави данък при източника от дължимия в Белгия данък.
- 21 Що се отнася до главното производство, препратката към белгийското право прави невъзможно приспадането на удържания в Полша данък при източника върху дивидентите от дължимия в Белгия данък, ако условието по член 285 от КПО 92 — а именно капиталите и вещите, от които са придобити съответните дивиденти, да се използват за извършване на търговска дейност в Белгия — не е изпълнено, докато приспадането би било допустимо без оглед на това дали посоченото условие е изпълнено, ако дивидентите са реализирани в трета държава, с която Кралство Белгия е сключило предвиждаща безусловно право на приспадане спогодба за избягване на двойното данъчно облагане.
- 22 Предвид това с първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали разпоредбите от Договора, които се отнасят до свободното движение на капитали, във връзка с член 4 ДЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че в случай като разглеждания в главното производство не допускат държава членка да не дава възможност благоприятното третиране — което тя предоставя на акционер, местно лице, на основание на сключена с трета държава двустранна данъчна спогодба, предвиждаща, че удържаният от третата държава данък при източника безусловно се приспада от дължимия в държавата членка на пребиваване на акционера данък — да се ползва и от акционер, местно лице, който получава дивиденти, реализирани в държава членка, с която държавата членка на пребиваване е сключила двустранна данъчна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, изискваща за такова приспадане да са изпълнени допълнителни условия по националното право.
- 23 Съгласно постоянната практика на Съда мерките, които член 63, параграф 1 ДФЕС забранява като ограничения на движението на капитали, обхващат мерките, които могат да възпрат чуждестранните лица да инвестират в държава членка или да възпрат местните лица от тази държава членка да инвестират в други държави (решение от 17 септември 2015 г., *Miljoen* и др., C-10/14, C-14/14 и C-17/14, EU:C:2015:608, т. 44 и цитираната съдебна практика).
- 24 В случая не се спори, че положението на местните лица в Белгия — които също като г-н Riskin и г-жа Timmermans получават дивиденти, реализирани в държави членки като Република Полша, и които, за да се ползват от възможността за приспадане на удържания при източника данък от белгийския данък, трябва да отговарят на условието по член 285 от КПО 92 — е по-неблагоприятно от това на местните лица в Белгия, които получават дивиденти от трета държава и съгласно сключена с нея от Кралство Белгия двустранна спогодба правото на такова приспадане е безусловно.
- 25 Такова неблагоприятно третиране може да възпре белгийските местни лица да инвестират в държави членки, с които Кралство Белгия не е сключило двустранна спогодба, предвиждаща безусловно право на приспадане на удържания при източника данък от белгийския данък, и следователно представлява принципно забранено от член 63, параграф 1 ДФЕС ограничение на свободното движение на капитали.
- 26 Член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС обаче предвижда, че „[р]азпоредбите на член 63 [ДФЕС] не накърняват правото на държавите членки [...] да прилагат съответните разпоредби на тяхното данъчно законодателство, които провеждат разграничение между данъкоплатци, които не са в еднакво положение що се отнася до тяхното място на пребиваване или място на инвестиране на капитала“.

- 27 Посоченото изключение, което следва да се тълкува стеснително, на свой ред е ограничено от член 65, параграф 3 ДФЕС, който предвижда, че посочените в параграф 1 от този член национални разпоредби „не [трябва да] представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 63 [ДФЕС]“ (решение от 13 март 2014 г., Vouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, т. 62 и цитираната съдебна практика).
- 28 Ето защо следва да се провежда разграничение между неравното третиране, позволено съгласно член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС, и дискриминацията, забранена по силата на параграф 3 от същия член. От съдебната практика обаче произтича, че за да може национална данъчна правна уредба, която прави разграничение между данъчнозадължените лица според мястото на инвестиране на капиталите им, да се счита за съвместима с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, различното третиране трябва да се отнася до положения, които не са обективно сходни, или да е обосновано с императивно съображение от обществен интерес (решение от 13 март 2014 г., Vouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, т. 63 и цитираната съдебна практика).
- 29 Във връзка с това следва да се напомни, че държавите членки трябва да организират системите си на данъчно облагане на разпределените печалби и да определят приложимите в това отношение за акционера получател данъчна основа и данъчна ставка, като се съобразяват с правото на Съюза, както и че когато няма приети от Съюза мерки за уеднаквяване или хармонизиране, държавите членки запазват компетентността си да определят чрез спогодби или едностранно критериите за разпределяне на данъчните си правомощия (вж. в този смисъл решение от 20 май 2008 г., Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, т. 48).
- 30 Следователно при наличие на различия между данъчните законодателства на различните държави членки, които произтичат от подобно положение, може да се стигне до това чрез спогодби или едностранно държава членка да третира по различен начин дивидентите от различните държави членки, като отчита посочените различия (вж. в този смисъл решение от 20 май 2008 г., Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, т. 49).
- 31 По отношение на двустранните данъчни спогодби от практиката на Съда следва, че приложното им поле се ограничава до посочените в тях физически или юридически лица. Освен това предвидените в тях предимства са неразделна част от разпоредбите на спогодбите и допринасят за цялостния баланс на отношенията между двете договарящи държави (вж. в този смисъл решения от 5 юли 2005 г., D., C-376/03, EU:C:2005:424, т. 54, 61 и 62, както и от 20 май 2008 г., Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, т. 50 и 51). Следва да се отбележи, както прави и генералният адвокат в точка 43 от заключението си, че това се отнася както за спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, сключени с държави членки, така и за тези, сключени с трети държави.
- 32 По отношение на главното производство следва да се посочи, че предимство за безусловно приспадане се предоставя в случаите, когато по силата на двустранни данъчни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, сключени с някои трети държави, които удържат данък при източника върху дивидентите, Кралство Белгия се е задължило да позволи на белгийските местни лица да приспаднат споменатия удържан данък от дължимия в Белгия данък.
- 33 Следователно приложното поле на такава конвенция е ограничено до белгийските местни лица, които са получили реализирани в такава трета държава дивиденти и там им е удържан данък при източника. Предоставянето на съответното предимство само на белгийски местни лица, попадащи в приложното поле на такава спогодба, не би могло да се разглежда отделно от

останалата ѝ част, тъй като, както бе посочено в точка 31 от настоящото решение, това предимство е неразделна част от разпоредбите ѝ и допринася за цялостния баланс на отношенията между двете договарящи държави.

- 34 При тези условия белгийски местни лица като тези в главното производство, които са получили дивиденди, реализирани в държави членки като Република Полша, и които, за да се ползват от право на приспадане на удържания данък при източника от белгийския данък, трябва да отговарят на условието по член 285 от КПО 92, не се намират в обективно сходно положение с това на белгийските местни лица, които са получили дивиденди, реализирани в трета държава, с която Кралство Белгия е сключило двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, предвиждаща безусловно право на такова приспадане.
- 35 Ето защо неблагоприятно третиране като разглежданото в главното производство не представлява ограничение, забранено с отнасящите се до свободното движение на капитали разпоредби от Договора.
- 36 Накрая, що се отнася до предвиденото в член 4 ДЕС лоялно сътрудничество, достатъчно е да се напомни, че посоченият член не би могъл да се тълкува в смисъл, че поражда самостоятелно задължение за държавите членки извън задълженията им по членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС (вж. В този смисъл определение от 19 септември 2012 г., *Levy и Sebbag*, C-540/11, непубликувано, EU:C:2012:581, т. 27—29).
- 37 С оглед на изложените съображения на първия въпрос следва да се отговори, че членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС във връзка с член 4 ДЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат в случай като разглеждания в главното производство държава членка да не дава възможност благоприятното третиране — което предоставя на акционер, местно лице, на основание на сключена с трета държава двустранна данъчна спогодба, предвиждаща, че удържаният от третата държава данък при източника безусловно се приспада от дължимия в държавата членка на пребиваване на акционера данък — да се ползва и от акционер, местно лице, който получава дивиденди, реализирани в държава членка, с която държавата членка на пребиваване е сключила двустранна данъчна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, изискваща за такова приспадане да са изпълнени допълнителни условия по националното право.

По съдебните разноски

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

По изложените съображения Съдът (шести състав) реши:

Членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС във връзка с член 4 ДЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат в случай като разглеждания в главното производство държава членка да не дава възможност благоприятното третиране — което предоставя на акционер, местно лице, на основание на сключена с трета държава двустранна данъчна спогодба, предвиждаща, че удържаният от третата държава данък при източника безусловно се приспада от дължимия в държавата членка на пребиваване на акционера данък — да се ползва и от акционер, местно лице, който получава дивиденди, реализирани в държава членка, с която държавата членка на пребиваване е сключила двустранна данъчна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, изискваща за такова приспадане да са изпълнени допълнителни условия по националното право.

Подписи