Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
представено на 26 октомври 2016 година[1]

**Дело C-448/15**

**Belgische Staat**
**срещу**
**Wereldhave Belgium Comm. VA**
**Wereldhave International NV**
**Wereldhave NV**

(Преюдициално запитване, отправено от Hof van beroep te Brussel (Апелативен съд Брюксел, Белгия)

„Дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки — Обща система за данъчно облагане — Корпоративен данък — Прилагане на Директива 90/435/ЕИО — Освобождаване от корпоративен данък — Свободно движение на капитали“

1. Съдът отново е изправен пред хипотеза, в която върху дивидентите, разпределяни от дъщерно дружество (в случая — белгийско) на неговото дружество майка (нидерландско) е удържан при източника данък върху доходите от движими вещи и капитали, начислен от данъчните органи на Кралство Белгия.

2. Първото съмнение на съда, разглеждащ спора, се отнася до тълкуването на Директива 90/435/ЕИО[2]. С оглед на особения статут на дружеството майка в Нидерландия въпросът, на който най-напред следва да се отговори, е дали същото може да бъде счетено за „дружество от една държава членка“, по отношение на което се прилага посочената директива (член 2).

3. При положителен отговор възниква въпросът относно съвместимостта на удържането на данък при източника с член 5 от Директива 90/435, която разпоредба поначало изключва такова облагане на печалбата, разпределяна от дъщерно дружество на неговото дружество майка.

4. Ако, напротив, Директива 90/435 е неприложима в случая, запитващата юрисдикция поставя въпроса дали белгийското законодателство, което предвижда облагане на спорните дивиденти, е съвместимо с членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС.

1 — Език на оригиналния текст: испански.

2 — Директива 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), заместена от Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30 ноември 2011 година (ОВ L 345, 2011 г., стр. 8).

## I – **Правна уредба**

### A – *Право на Съюза*

Директива 90/435/ЕИО

5. Съгласно съображение първо:

„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“.

6. Съгласно съображение трето:

„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“.

7. Член 2 предвижда:

„За целите на настоящата директива „дружество от една държава членка“ означава всяко дружество, което:

а) има една от формите, изброени в приложението по-долу;

б) съгласно данъчното законодателство на една държава членка се счита за регистрирано в нея за данъчни цели и според условията на споразумение за избягване на двойното данъчно облагане, сключено с трета държава, не се смята за регистрирано за данъчни цели извън територията на Общността;

в) освен това подлежи на облагане с един от следните данъци, без възможност за избор или за освобождаване от задължение за плащане:

[…]

— vennootschapsbelasting в Нидерландия,

[…]“.

8. Съгласно член 3, параграф 1:

„За целите на прилагането на настоящата директива,

а) статут на дружество майка се дава на всяк[о] дружество в една държава членка, което отговаря поне на условията, предвидени в член 2 и притежава дял от най-малко 25 % от капитала на дружество от друга държава членка, което отговаря на същите условия;

б) „дъщерно дружество“ означава дружество, чийто капитал включва дял като този, упоменат в буква а)“.

9. Член 5, параграф 1 предвижда:

„Печалбата, която едно дъщерно дружество разпределя на своето дружество майка, поне в случаите когато последното притежава дял, възлизащ на най-малко 25 % от капитала на първото, се счита за освободена от удържане на данък при източника“.

10. Приложение: Списък на дружествата, посочени в член 2, буква а).

„а) дружества, които според белгийското право са известни като: „société anonyme“/„naamloze vennootschap“, „société en commandite par actions“/„commanditaire vennootschap op aandelen“, „société privée à responsabilité limitée“/„besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“ и онези публичноправни субекти, които извършват дейност съгласно частното право;

[…]

й) дружества, които според нидерландското право са известни като: „naamloze vennootschap“, „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“;

[…]“.

Б – *Белгийското право*

Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 [3]

11. Съгласно член 266:

„При условията и в границите, които определи, Кралят може изцяло или отчасти да се откаже от събирането на данък върху доходите от движими вещи и капитали по отношение на доходите тази категория и от категория „разни“, ако бенефициерите могат да бъдат установени или са чуждестранни предприятия за колективно инвестиране, представляващи неделимо имущество, управлявано от управляващо дружество за сметка на притежателите на дялове, и дяловете не се предлагат публично в Белгия и не се търгуват в Белгия, или по отношение на доходите от ценни книжа на приносител или на безналични ценни книжа от една от следните категории:1. доходи от ценни книжа, емитирани преди 1 декември 1962 г., които по силата на закон са освободени от данъка върху доходите върху движими вещи и капитали или от реални данъци, или се облагат със ставка, по-малка от 15 %;

2. доходи от сертификати, емитирани от белгийски предприятия за колективно инвестиране;

3 — Кодекс за данъчното облагане на доходите от 1992 г. (наричан по-нататък „WIB 1992“).

3. емисионни премии по облигации, фискални бонове или други ценни книжа, материализиращи заеми, които са емитирани след 1 декември 1962 г.;

Кралят не може в никакъв случай да се откаже от събирането на авансов данък върху доходите от движими вещи и капитали по отношение на доходите от ценни книжа, материализиращи заеми, лихвите по които се капитализират, […] или от ценни книжа, по които не се плащат периодично лихви и които се емитират […] с дисконт от номиналната им стойност, съответстващ на лихвите, капитализирани до датата на падежа на ценната книга […].

Втора алинея не се прилага за ценни книжа, произтичащи от разделянето на линейни облигации, емитирани от белгийската държава“.

Koninklijk Besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 [4]

12. Член 106, параграф 5 гласи:

„Авансов данък върху доходите от движими вещи и капитали не се събира за дивидентите, дължими от белгийско дъщерно дружество на дружество майка от друга държава — членка на Европейската икономическа общност.

Това не се прилага, ако акционерното участие на дружеството майка, което е основание за изплащане на дивидентите, не е най-малко 25 % от капитала на дъщерното дружество и това минимално участие от 25 % не е или не е било притежавано без прекъсване в продължение на поне една година.

За целите на прилагането на първа и втора алинея „дъщерно дружество“ и „дружество майка“ са дъщерните дружества и дружествата майки по смисъла на Директивата от 23 юли 1990 година (90/435/ЕИО) относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки“.

B – *Спогодба между Кралство Белгия и Кралство Нидерландия за избягване на двойното данъчно облагане в областта на данъците върху доходите и върху имуществото и за уреждане на някои други данъчни въпроси* [5]

13. Член 10 предвижда:

„1. Дивидентите, изплащани от дружество, което е местно лице за едната договаряща държава, на местно за другата договаряща държава лице, се облагат в последната.

2. Тези дивиденти, обаче, могат да бъдат облагани и в договарящата държава, за която дружеството, изплащащо дивидентите, е местно лице, и съгласно законодателството на тази държава, но ако получателят на дивидентите е местно лице за другата договаряща държава, така начисленият данък не може да надвишава: […] 5 % от брутната сума на дивидентите, когато техен получател е акционерно дружество, притежаващо пряко не по-малко от 25 % от капитала на дружеството, плащащо дивидентите […]“.

4 — Кралски указ от 27 август 1993 г. за прилагане на Кодекса за данъчно облагане на доходите от 1992 г. (наричан по-нататък „KB/WIB 1992“).

5 — Подписана в Брюксел на 19 октомври 1970 г. (наричана по-нататък „Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане“).

## II – **Фактите в главното производство и преюдициалните въпроси**

14. Wereldhave Belgium е командитно дружество с акции, учредено по белгийското право, в което участват дружествата Wereldhave International и Wereldhave, учредени по нидерландското право (съответно с 35 % и 45 %), и на които то е дъщерно дружество.

15. Wereldhave International и Wereldhave са предприятия за колективно инвестиране [6], учредени като акционерни дружества [7], които разпределят пряко печалбата си между своите акционери и съгласно нидерландското право подлежат на облагане с корпоративен данък (в Нидерландия — vennootschapsbelasting), но се ползват от „нулева ставка“.

16. През 1999 г. и 2000 г. Wereldhave Belgium разпределя печалба на Wereldhave International и Wereldhave, като удържа при източника 5 % авансов данък върху доходите от движими вещи и капитали [8].

17. Посочените дружества подават две писмени искания до белгийската администрация за освобождаване от удържания им авансов данък върху разпределените дивиденти. За целта се позовават на член 5, параграф 1 от Директива 90/435 и член 106, параграф 5 от KB/WIB 1992, с който същата е транспонирана в белгийското право.

18. Поради липсата на изрично произнасяне на белгийската администрация в следващите шест месеца Wereldhave Belgium, Wereldhave International и Wereldhave подават жалба пред Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (Първоинстанционен съд Брюксел, Белгия).

19. На 20 ноември 2012 г. Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (Първоинстанционен съд Брюксел) се произнася с две решения, с които постановява, че за дивидентите, разпределени през данъчните 1999 г. и 2000 г. от Wereldhave Belgium на нидерландските дружества Wereldhave International и Wereldhave, не се дължи авансов данък върху доходите от движими вещи и капитали, и осъжда белгийската държава да върне платените суми с лихви.

20. Белгийската администрация обжалва двете решения пред Hof van beroep te Brussel (Апелативен съд Брюксел, Белгия), изтъквайки като основен довод обстоятелството, че получателите на дивидентите са нидерландски ПКИ и нямат право на освобождаване от авансов данък върху доходите от движими вещи и капитали, тъй като не отговарят на условията, предвидени в член 2, буква в) от Директива 90/435 във връзка с член 106, параграф 5 от KB/WIB 1992, понеже се ползват от нулева ставка на данъка в Нидерландия.

21. Пред Hof van beroep te Brussel (Апелативен съд Брюксел) Wereldhave Belgium, Wereldhave International и Wereldhave поддържат, че ПКИ, учредени като акционерни дружества, по принцип подлежат на облагане с нидерландския корпоративен данък (член 2 от нидерландския Закон за корпоративния данък от 1969 г.), което според тях е достатъчно основание за неприложимостта на спорното удържане при източника. В подкрепа на своето становище се позовават на член 266 от WIB 1992, на член 106, параграф 5 от KB/WIB 1992, както и на член 5 от Директива 90/435 и твърдят, че обстоятелството, че последната разпоредба предвижда, че дружествата трябва да подлежат на облагане, не предполага данъкът да е ефективно събран.

6 — Наричани по-нататък „ПКИ“.

7 — „Naamloze vennootschap“

8 — Приложена е ставката, предвидена в Спогодбата за избягване на двойно данъчно облагане между Белгия и Нидерландия.

22. При условията на евентуалност, в случай че Директива 90/435 се окаже неприложима, посочените дружества твърдят, че членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС не допускат приложените спрямо тях белгийски законови разпоредби, което следвало от определение на Съда от 12 юли 2012 г., Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463).

23. При тези обстоятелства Hof van beroep te Brussel (Апелативен съд Брюксел) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли 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 да се тълкува в смисъл, че не допуска национална разпоредба, която не съдържа отказ от облагане с белгийския авансов данък върху доходите от движими вещи и капитали на дивиденти, разпределяни от белгийско дъщерно дружество на установено в Нидерландия и отговарящо на изискването за минимално дялово участие и за запазване на това дялово участие дружество майка, поради обстоятелството, че нидерландското дружество е предприятие за колективно инвестиране с фискален характер, което е длъжно да разпределя изцяло печалбите си на своите акционери и при това условие може да се ползва от нулева ставка на корпоративния данък?

2) При отрицателен отговор на първия въпрос, трябва ли членове 49 (предишен член 43) и 63 (предишен член 56) от Договора за функционирането на Европейския съюз (в редакцията след изменението и преномерирането с Договора от Лисабон) да се тълкуват в смисъл, че тези разпоредби не допускат национална разпоредба, която не съдържа отказ от облагане с белгийския авансов данък върху доходите от движими вещи и капитали на дивиденти, разпределяни от белгийско дъщерно дружество на установено в Нидерландия и отговарящо на изискването за минимално дялово участие и за запазване на това дялово участие дружество майка, поради факта, че нидерландското дружество е предприятие за колективно инвестиране с фискален характер, което е длъжно да разпределя изцяло печалбите си на своите акционери и при това условие може да се ползва от нулева ставка на корпоративния данък?“.

## III – **Резюме на становищата на страните**

### A – *По първия преюдициален въпрос*

24. Wereldhave Belgium, Wereldhave International и Wereldhave твърдят, че нидерландските предприятия подлежат на облагане с корпоративен данък в Нидерландия и макар да се ползват от нулева ставка на данъка, тъй като са ПКИ, които разпределят своите дивиденти между акционерите си, отговарят на изискването, предвидено в член 2, буква в) от Директива 90/435. В подкрепа на становището си се позовават на няколко научни публикации[9], от които правят извода, че за да подлежи дадено дружество на облагане, не е необходимо данъкът да е ефективно събран. Ставало въпрос за субективно условие, свързано с дружеството, а не с получените печалби, нито с данъчното им третиране, поради което пълното или частично

9 — *De Broe*, L. et *De Boeck*, R. De moeder-dochterriichtlijn: Europese fiscale piecemeal engineering op weg naar harmonie. — Europees Belastingrecht, Peeters, B. (ed.), Larcier, Gent, 2005, p. 362; *Jansen*, T. et *De Vos*, P. Handboek internationaal en Europees belastingrecht. — Intersentia, Antwerpen, 2008, p. 269; *Lagae*, J.P. Les revenus d'actions et de parts de sociétés belges et étrangères. — Le régime fiscal des sociétés en Belgique, Ed. du Jeune Barreau, Bruxelles, 1990, p. 116; *Van Crombrugge*, S. Beginselen van de vennootschapsbelasting. Kluwer, Antwerpen, 2008, p. 54 и *Van Crombrugge*, S. Beginselen van de vennootschapsbelasting. Kluwer, Antwerpen, 1997, p. 48.

освобождаване от данъка не оказвало влияние върху обстоятелството, че дружествата подлежат на облагане с този данък. Допълват, че съгласно нидерландската доктрина ПКИ не се освободени от корпоративен данък, а в пълна степен подлежат на данъчно облагане, но при нулева ставка [10].

25. Според посочените дружества е без значение обстоятелството, че съгласно подготвителните работи по Директива 90/435 нидерландските ПКИ остават извън приложното ѝ поле: декларациите на Съвета нямали юридическа стойност, ако, както в случая, не бъдели включени в приетите правни разпоредби [11].

26. Ето защо според Wereldhave Belgium, Wereldhave International и Wereldhave Директива 90/435 следва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална разпоредба като спорната.

27. Белгийското, чешкото, френското и италианското правителства, както и Комисията, са по същество единодушни, че Директива 90/435 е неприложима в разглеждания случай, тъй като:

— член 2, буква в) изисква не само дружеството да подлежи на облагане с данъка, но и да бъде ефективно обложено, както е постановил Съдът в решение Aberdeen Property Finivest Alpha [12],

— целта на директива 90/435 е да се премахне двойното данъчно облагане, което задължително предполага да е ефективно събран данък. Да се допусне освобождаване от удържане на данък при източника при липсата на реално данъчно облагане в страната на установяване не би спомогнало за постигането на тази цел и би могло да послужи като средство за избягване на всякакво данъчно облагане. Директива 90/435 няма за цел да се прилага спрямо всяко разпределяне на дивиденти между дружества майки и дъщерни дружества, а само в предвидените в нея случаи, които не обхващат хипотезите на двойно данъчно необлагане.

28. Италианското правителство и Комисията подчертават още, че липсата на освобождаване (от корпоративен данък), предвидена в член 2, буква в) от Директива 90/435 трябва да бъде постоянна, а не да се отнася за конкретна данъчна година или за определено събитие, предполагащо невъзникване на задължението за плащане на данъка.

29. Що се отнася до предвиденото в същата разпоредба изискване дружествата да подлежат на облагане „без възможност за избор“, италианското правителство изтъква, че в акта за преюдициално запитване не се уточнява дали прилагането спрямо двете нидерландски ПКИ на нулева ставка на данъка е в резултат на решение на органите на дружествата или произтича от самите им учредителни актове. То посочва, че и в двата случая резултатът би бил един и същ, тъй като между освобождаването и облагането с нулева ставка няма разлика. Комисията счита, че учредяването на ПКИ предполага специфично решение за придържане към приложимия спрямо тези предприятия правен режим и спазване на условията на същия.

30. Комисията изтъква още, че в подготвителните документи по приемането на Директива 90/435 се съдържа декларация за изключване на нидерландските ПКИ от приложното ѝ поле. Макар за тази декларация да не била присъща юридическа сила, тя показвала намеренията на законодателя на Съюза: с нея се изключвали изрично не само ПКИ, но и всяко друго дружество, което подлежи на облагане с корпоративен данък, но е постоянно освободено от

10 — *Marres*, O.C.R. et *Wattel*, P.J. Dividendbelasting. Kluwer, Deventer, 2011, p. 216 et 217.

11 — В своя подкрепа се позовават на решение от 17 октомври 1996 г. Denkavit и др. (C-283/94, C-291/94 и C-292/94, EU:C:1996:387, т. 29).

12 — Решение от 18 юни 2009 г. (C-303/07, EU:C:2009:377).

плащането му. Липсата на изрично споменаване на ПКИ в окончателния текст, въпреки посочването им в подготвителните документи, била обяснима, тъй като щом веднъж се ползвали от освобождаване, съгласно член 2, буква в) от Директива 90/435 те вече били извън нейното приложно поле.

Б – *По втория преюдициален въпрос*

31. Френското правителство не представя становище по тази част от преюдициалното запитване. Становища представят италианското и чешкото правителство, както и Комисията, които предлагат вторият въпрос да бъде отхвърлен като недопустим, тъй като в акта за преюдициално запитване не е посочена приложимата национална правна уредба, нито в какво евентуално се изразява различното третиране на ПКИ, установени в Белгия и извън нея.

32. Wereldhave Belgium, Wereldhave International и Wereldhave, от своя страна, в подкрепа на довода си, че съществува различно третиране на местните и чуждестранните дружества, заради което последните не могат да избегнат верижното данъчно облагане, съсредоточават вниманието си върху анализа на белгийското законодателство. Неблагоприятното третиране на чуждестранните дружества нарушавало правото на свободно движение на капитали и свободата на установяване.

33. Белгийското правителство възразява срещу приложимостта в случая на определение Tate & Lyle Investments [13], посочено в преюдициалното запитване, както и на решение Aberdeen Property Finivest Alpha [14]. То поддържа, въз основа на анализ на собственото си данъчно законодателство, че в Белгия чуждестранните дружества не са подложени на по-неблагоприятно третиране от местните дружества. Сравнението на приложимите спрямо белгийските и спрямо нидерландските дружества данъци трябвало да бъде направено, като се изходи от данъчния режим на белгийските ПКИ, които се ползват от изключително благоприятно третиране, а не от този на белгийските дружества, за които се прилага общият данъчен режим.

34. Италианското правителство и Комисията считат, при условията на евентуалност, че ако бъде установено наличието на по-неблагоприятно третиране на ПКИ, които не са местни за Белгия лица, съдебната практика, установена с определение Tate & Lyle Investments [15], ще бъде приложима. При това положение свободното движение на капитали щяло да бъде засегнато, въпреки че трябвало да се прецени дали наложените ограничения могат да бъдат обосновани с императивни съображения от общ интерес и след това — дали са подходящи, за да гарантират осъществяването на преследваната цел, и не надхвърлят това, което е необходимо за постигането ѝ.

IV – **Производството пред Съда**

35. Актът за преюдициално запитване постъпва в секретариата на Съда на 19 август 2015 г.

36. Wereldhave Belgium, Wereldhave International, Wereldhave, белгийското, чешкото, френското и италианското правителство, както и Комисията представят писмени становища. Не е проведено съдебно заседание.

13 — Решение от 12 юли 2012 г. (C-384/11, EU:C:2012:463).

14 — Решение от 18 юни 2009 г. (C-303/07, EU:C:2009:377).

15 — Решение от 12 юли 2012 г. (C-384/11, EU:C:2012:463).

## V – **Анализ**

### A – *По първия преюдициален въпрос*

37. Целта на Директива 90/435 е да се избегне двойното данъчно облагане при разпределянето на дивиденти между дъщерните дружества и дружествата майки, установени в различни държави членки, което се счита за препятствие при учредяването на предприятия или групи от дружества с общностно измерение. От съображения първо и трето[16], разглеждани във връзка едно с друго, следва, че за да се улесни създаването на тези групи от дружества, трябва да бъдат премахнати „ограничения, неблагоприятно третиране или несъответствия, които произтичат в частност от данъчни разпоредби на държавите членки“, които дискриминират или „постав[ят] в по-неблагоприятно положение“ отношенията между дружествата майки и дъщерните дружества, установени в различни държави членки.

38. Директива 90/435 въвежда два вида конкретни мерки за постигането на тази цел. От една страна, предвижда, че държавата по регистрация на дружеството майка трябва или да се въздържа от облагане на печалбата, получена от дъщерното дружество, или да я облага, но „като разреши на дружеството майка да приспада от размера на дължимия данък частта от корпоративния данък, платена от дъщерното дружество, която е свързана с тази печалба“[17]. От друга страна, Директивата обявява за освободени от удържане на данък при източника печалбата или дивидентите, разпределени от дъщерното дружество на дружеството майка, ако са изпълнени определени условия[18]. С тази втора мярка е свързан и спорът в главното производство.

39. Посочената „обща система“[19] обаче не се прилага винаги, нито спрямо всякакви отношения между дъщерни дружества и дружества майки. Приложното поле на Директива 90/435 е определено чрез посочване (член 2) за кои „дружеств[а] от една държава членка“ същата се отнася. По-конкретно, Директивата установява няколко задължителни условия, които трябва да бъдат изпълнени за включване в това определение, като едно от тях е дружеството да „подлежи на облагане с един от следните данъци, без възможност за избор или за освобождаване от задължение за плащане […] vennootschapsbelasting в Нидерландия […] (член 2, буква в).

40. Спорът възниква в резултат на това, че дружествата майки в главното производство се ползват от нулева ставка на vennootschapsbelasting в Нидерландия. Означава ли това, че те са „освободени“ от задължението за плащане на посочения данък в държавата, в която са установени? Ако това е така, съгласно член 2, буква в) от Директива 90/435 предвиденият в същата директива режим ще бъде неприложим в разглеждания случай, тъй като тази разпоредба изисква не само дружеството да подлежи на облагане с корпоративен данък, но и да не бъде освободено от задължението за плащането му[20].

16 — Възпроизведени в точки 5 и 6 от настоящото заключение.

17 — Член 4.

18 — Член 5. В разглеждания случай не се спори, че предвиденото в посочената разпоредба е изпълнено.

19 — Така е определена в предложение последно на трето съображение от Директива 90/435.

20 — Разликата между това субектите „да подлежат на данъчно облагане“ и „да са освободени“ от основното данъчно задължение (т.е. от задължението за плащане на данъчното задължение) накратко се изразява в това, че в случаите, когато не подлежат на облагане, за разлика от тези, когато са освободени, не настъпва данъчно събитие. В случаите на освобождаване основното данъчно задължение на теория е възникнало, но по силата на закона данъчно задълженото лице е освободено, изцяло или частично, от плащане, което в крайна сметка не дължи. Докато в някои национални законодателства не съществуват проблеми от терминологична гледна точка или от гледна точка на правната теория за признаване на тази разлика, в други не е налице същата терминологична яснота. В становището си една от страните определя облагаемостта като „субективно облагане“, а неосвобождаването — като „обективно облагане“. Други прибягват до изразите „абстрактно облагане“ и „конкретно облагане“. Или, като цяло, страните свързват неосвобождаването с идеята за „ефективност“ чрез използването на изрази като „ефективно данъчно облагане“ или „действително облагане“.

41. Становището на ищците в главното производство е, че фактът, че подлежат на облагане с данъка, сам по себе си изпълнява спорното условие. За да се приеме, че дадено дружество подлежи на облагане, не е задължително данъкът да бъде ефективно събран, а това е възможно дори при освобождаване или облагане с по-ниска ставка.

42. Доводът на предприятията ищци би могъл да бъде възприет, ако в член 2, буква в) от Директива 90/435 ставаше въпрос само за това дружеството да подлежи на данъчно облагане. Това обаче не е така: разпоредбата включва едно положително (лицето да подлежи на облагане) и едно отрицателно условие (лицето да не се ползва от освобождаване), като и двете са задължителни и са кумулативни. Твърденията на посочените дружества са в голяма степен съсредоточени върху това дали подлежат на облагане, като освобождаването е почти напълно игнорирано [21]. Последното предполага, че независимо от настъпването на данъчното събитие (тоест на основанието за данъчно облагане) не възниква задължението за плащане на съответния данък, тъй като законодателят е счел за необходимо да освободи от данъчната тежест една определена категория дружества.

43. Според мен, като предвижда, че определени дружества (в случая — ПКИ) подлежат на облагане с корпоративен данък, и след това за всички тях прилага нулева ставка на данъка, нидерландският данъчен закон всъщност им признава правото на освобождаване от данъчната тежест. С тази мярка той ги изключва от приложното поле на Директива 90/435.

44. Не ми се струва възможно да бъдат изтъкнати солидни доводи срещу това становище. По дефиниция „нулевата ставка“ на корпоративния данък съответства на пълна липса на облагане, тоест на пълно освобождаване. Когато до този резултат се достига по силата на изрична законова разпоредба, която го установява предварително и за неопределен период от време спрямо определена категория предприятия, независимо каква е реализираната от тях печалба, не виждам как може да бъде отречено, че става въпрос за същинско освобождаване от този данък по смисъла на член 2, буква в) от Директива 90/435.

45. Налице е още един довод в подкрепа на извода, че засегнатите нидерландски дружества не попадат в приложното поле на Директива 90/435. Както вече бе посочено, тази директива има за цел да предотврати двойното данъчно облагане от страна на две държави членки с един и същ данък (този, с който се облагат печалбите на дружествата) в рамките на отношенията между дружества майки и дъщерни дружества. Следователно, както посочват и останалите встъпили страни, именно с оглед на постигане на тази цел Директива 90/435 не се прилага спрямо предприятия, които не подлежат на данъчно облагане или са освободени от посочения данък. Както необлагането, така и пълното освобождаване от данъчна тежест на доходите (в случая от движими вещи и капитали) премахват риска дружество, което попада в една от двете хипотези, да бъде обложено два пъти с корпоративен данък, с което престава да съществува необходимостта от прилагане на общата схема, предвидена в Директивата [22].

46. В становището си Комисията описва как на заседанието на Съвета, проведено на 11 юни 1990 г., преди приемането на Директива 90/435, по искане на няколко правителства са направени изрични декларации, които да бъдат включени в протокола, за изключване от приложното поле на Директивата на някои категории предприятия (сред които —

21 — Подчертават, че при прилагането за определена данъчна година на правилата за изчисляване на данъка, включително намаления на данъчната основа или на данъчната ставка, сумата на задължението може да бъде равна на нула (или да бъде отрицателна), без това да засяга обстоятелството, че подлежат на данъчно облагане. Считам обаче, че под освобождаване Директивата има предвид не определянето на данъчното задължение за всяка данъчна година, а общите правила на закона за корпоративния данък, включени в този институт.

22 — Правителството на Чешката република излага този довод в писменото си становище: наличието на ефективно облагане с данък е задължително условие за съществуването на двойно данъчно облагане. Да се допусне освобождаване от удържане на данък при източника, при положение че липсва ефективно облагане в страната на установяване, не би служило на целта за избягване на двойното данъчно облагане.

нидерландските ПКИ)[23]. Въпреки че нямат обвързваща сила, тези декларации все пак имат разяснителен характер. Предложенията не са включени в окончателния текст, но това не се дължи на отхвърляне на тяхното съдържание, а на убеждението, че текстът на член 2, буква в), доколкото има предвид освобождаването от данък, обхваща тези изключения.

47. В заключение, Директива 90/435 е неприложима в случай като разглеждания в главното производство, доколкото дружествата майки не могат да бъдат определени като „дружеств[а] от една държава членка“ по смисъла на член 2, буква в) от същата директива. Ето защо не следва да се преценява дали е налице противоречие между Директивата и белгийските разпоредби, които предвиждат удържане при източника на корпоративен данък (при ставка 5 %) върху дивидентите, които дъщерните дружества разпределят на своите дружества майки.

Б – *По втория преюдициален въпрос*

48. Отговорът на първия преюдициален въпрос обаче не предопределя как ще се отговори на втория. Както Съдът вече е постановил, по-специално в решение Aberdeen Property Finivest Alpha[24], в случаи, които не попадат в приложното поле на Директива 90/435 (и при които „държавите членки трябва да определят дали и в каква степен трябва да бъде избегнато икономическото двойно данъчно облагане на разпределената печалба и за тази цел да въведат едностранно или посредством спогодби, сключени с други държави членки, механизми за предотвратяване или намаляване на това икономическо двойно данъчно облагане“), не се позволява установяването на мерки, които противоречат на гарантираните от Договора свободи на движение. Това именно е проблемът, до който се отнася вторият въпрос на запитващата юрисдикция.

49. Правителствата на Италия и на Чешката република, както и Комисията считат, че вторият преюдициален въпрос е недопустим, тъй като по отношение на същия запитващата юрисдикция не е описала в достатъчна степен фактическата обстановка и относимата правната уредба. Френското правителство дори не представя становище по този въпрос.

50. Вярно е, че актът за преюдициално запитване страда от този недостатък. От една страна, в него не се обяснява при какви обстоятелства белгийското данъчно законодателство предполага неблагоприятно третиране на чуждестранните дружества в сравнение с местните, така че се нарушава някоя от основните свободи, гарантирани от ДФЕС. От друга страна и което е основно, не са описани разпоредбите — национални и договорни — относими за преценката за евентуално нарушение на тези свободи.

51. Тези пропуски са от особено значение, ако бъдат разгледани в светлината на подхода, който Съдът е използвал нееднократно при анализа на преюдициални въпроси, отправени в случаи, подобни на разглеждания, отнасящи се до сферата на прякото данъчно облагане. Начинът, по който Съдът процедира, на фази или на етапи, има за цел да се установи най-напред приложимата свобода и евентуалното ограничаване на същата. След това Съдът сравнява разглежданите случаи, за да установи дали е налице различно третиране, което налага подробна преценка на вътрешните разпоредби, които го установяват. Накрая, Съдът проверява дали националната мярка, ограничаваща съответната свобода, е евентуално обоснована с императивни съображения от общ интерес, както и дали е пропорционална.

23 — Декларацията в частта относно дружествата от Нидерландия гласи следното: „Съветът и Комисията застъпват становището, че нидерландските инвестиционни дружества по смисъла на член 28 от Закона за корпоративния данък от 1969 г. не попадат в приложното поле на настоящата директива“. В протокола се съдържат подобни декларации на Съвета и на Комисията: а) за някои германски инвестиционни дружества; б) за испанските дружества, обхванати от схемата за „финансова прозрачност“, и в) за португалските дружества, които „поначало подлежат на облагане с корпоративен данък, но същевременно са освободени от него и чиито печалбите се считат за такива на техните съдружници“.

24 — Решение от 18 юни 2009 г. (C-303/07, EU:C:2009:377, т. 28).

52. За всеки един от тези етапи е задължително Съдът да разполага с достатъчно данни, предоставени от запитващата юрисдикция, относно приложимото национално право, което условие в случая не е изпълнено. Така например, за да се прецени дали в главното производство може да бъде констатирано различно третиране във връзка с корпоративния данък, сравнението трябва да бъде извършено не между белгийските и чуждестранните дружества като цяло, а между нидерландските ПКИ и техните белгийски аналози (инвестиционни дружества), а конкретно приложимият спрямо тях правен режим не е посочен в акта за преюдициално запитване.

53. В същия не са посочени и съответните разпоредби в единия или другия смисъл, от които да може да се установи ясно, че белгийското данъчно законодателство предвижда механизми за смекчаване на верижното данъчно облагане или за изместване на данъчната тежест, които да се приложими единствено спрямо дружества от вида на ПКИ, установени в Белгия, но не и спрямо останалите дружества. Освен това запитващата юрисдикция не взема предвид Спогодбата между Белгия и Нидерландия за избягване на двойното данъчно облагане, чието съдържание [25] би могло евентуално да премахне или смекчи предполагаемите неблагоприятните последици за нидерландските дружества от ограничението на свободното движение на капитали (член 56 ДФЕС), произтичащо от белгийските данъчни закони [26]. И накрая, в акта за преюдициално запитване не се споменава нищо за евентуалното обосноваване с императивни съображения от обществен интерес, нито за липсата на пропорционалност на предполагаемото ограничение.

54. Особено подчертана е липсата в акта за преюдициално запитване на достатъчно данни, която не може да бъде заместена от обясненията на страните, за данъчния режим, приложим спрямо белгийските инвестиционни дружества към момента на настъпване на фактите, разглеждани в главното производство, в сравнение с този за нидерландските ПКИ, независимо че това е от ключово значение за спора. В становищата на белгийското правителство и на дружествата ищци са изложени съвсем различни гледни точки в това отношение, а Съдът не може да разреши този спор, тъй като установяването, тълкуването и прилагането на разпоредбите от вътрешното право е изключително правомощие на националния съд.

55. По-конкретно, белгийското правителство твърди, че съгласно данъчния режим на страната, приложим спрямо установените в нея инвестиционни дружества (режим на изключение от общите правила), удържането на данък при източника представлява „окончателен данък, тъй като не се приспада от данъка, дължим от посочените дружества, нито подлежи на възстановяване“ [27]. В подкрепа на този си довод, белгийското правителство се позовава на член 123 от KB/WIB 1992 във връзка с член 143, параграфи 1 и 2 от Закона от 4 декември 1990 г. Посоченото правителство допълва, че макар поставеният проблем да е подобен на този,

25 — Белгийското правителство се позовава в становището си на член 10 от Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, възпроизведен в точка 13 от настоящото заключение. По силата на тази разпоредба от Спогодбата двойното данъчно облагане в резултат на удържането на данъка, извършено в Белгия, се смекчава чрез определянето на максимална ставка от 5 % от „брутната сума на дивидентите, когато техен получател е акционерно дружество, притежаващо пряко не по-малко от 25 % от капитала на дружеството, плащащо дивидентите“. Дружествата — ищци в главното производство, обаче оспорват довода, че прилагането на тази спогодба позволява да се компенсира различното третиране, произтичащо от белгийското законодателство, тъй като удържаният при източника данък (посочените 5 %) се превръща в окончателна данъчна тежест, неподлежаща на приспадане от ПКИ в Нидерландия.

26 — Независимо че запитващата юрисдикция (която в тази връзка е възприела предложението за преюдициалния въпрос, направено от страните, без да добави собствени аргументи) се позовава както на член 49 ДФЕС, така и на член 56 ДФЕС, считам, че правилната рамка за анализа е свободното движение на капитали. Въпреки това не изключвам възможността хипотетично да бъде засегната свободата на установяване, доколкото ограничението би могло да засегне възможността на акционера ефективно да влияе върху решенията на дружеството и да определя действията му. Ако тази възможност не е налице (което в случая не изглежда да е така, тъй като Wereldhave International и Wereldhave участват в Wereldhave Belgium съответно с 35 % и 45 %), приложим би бил единствено член 56 ДФЕС (вж. в този смисъл решение от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, т. 38).

27 — Точка 41 от писменото му становище.

във връзка с който е постановено решение от 25 октомври 2012 г., Комисия/Белгия [28], данъчният режим, за който Съдът се е произнесъл с това решение, по отношение на инвестиционни дружества, които нямат постоянен обект в Белгия, е различен от приложимия спрямо дивидентите, разпределяни от Wereldhave Belgium на неговото дружество майка, тъй като първият режим позволява приспадане или възстановяване на удържаната сума, което не се допуска от втория.

56. Ако тези твърдения на правителството на Белгия отговарят на действителността (което трябва да бъде установено от запитващата юрисдикция), би се установило, че инвестиционните дружества, установени в тази страна, не могат, що се отнася до доходите им от движими вещи и капитали, да неутрализират данъчната тежест, произтичаща за тях от практиката на удържане на авансов данък върху тези доходи. С други думи, би се установило, че нидерландските ПКИ и белгийските инвестиционни дружества се ползват в Белгия от едно и също данъчно третиране, що се отнася до удържането на корпоративен данък при източника. Нито едните, нито другите биха били освободени от този данък, като се има предвид, че той е окончателен и неподлежащ на възстановяване, което изключва наличието на дискриминация спрямо първите дружества.

57. Ако се приеме, че това е така, повтарям, няма да е налице противоречие на националните разпоредби, които предвиждат облагане на инвестиционните дружества с данък при източника, с членове 49 ДФЕС и 56 ДФЕС. Съдът вече е постановил, именно по отношение на Кралство Белгия [29], че не може да се изисква от държавата членка, в която е установено дружеството, разпределящо дивиденти, „да гарантира, че печалбата, разпределена на акционер, чуждестранно лице, няма да бъде обект на верижно данъчно облагане или на двойно икономическо облагане, било като освободи тази печалба от облагане при разпределящото дивиденти дружество, било като предостави на посочения акционер данъчно предимство, съответстващо на данъка, който разпределящото дивиденти дружество е платило върху посочената печалба“. Подобно изискване, добавя Съдът, би означавало „тази държава да се откаже от правото си да обложи доходи, получени от упражнявана на нейна територия икономическа дейност“ [30].

58. Възможно е обаче законодателството, приложено в случая спрямо инвестиционните дружества, да не съответства напълно на представеното от Кралство Белгия в писменото му становище. Ако запитващата юрисдикция беше взела предвид това законодателство, анализът на неговото съдържание би могъл евентуално да я наведе на извода, че действащите през данъчните 2009 г. и 2010 г. консолидирани разпоредби не се различават от обсъдените от Съда в определение от 12 юли 2012 г., Tate & Lyle Investments [31] или в решение от 25 октомври 2012 г., Комисия/Белгия [32], които предхождат датата на преюдициалното запитване и се отнасят конкретно до белгийските данъчни разпоредби, регламентиращи корпоративния данък.

28 — Дело C-387/11, EU:C:2012:670. В това решение Съдът постановява, че „[к]ато е оставило в сила правни норми относно данъчното облагане на доходите от капитали и движимо имущество, които норми са различни в зависимост от това дали разглежданите доходи са получени от местни инвестиционни дружества, или от чуждестранни инвестиционни дружества, които нямат постоянен обект в Белгия, Кралство Белгия не е изпълнило задълженията си по [член] 49 ДФЕС“.

29 — Решение от 25 октомври 2012 г., Комисия/Белгия (C-387/11, EU:C:2012:670, т. 78), в което са цитирани решения от 12 декември 2006 г., Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, т. 59), от 17 септември 2009 г., Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2011:670, т. 83) и от 20 октомври 2011 г., Комисия/Германия (C-284/09, EU:C:2011:670, т. 80).

30 — Същите съображения са изложени в определение на Съда от 12 юли 2012 г., Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463, т. 30), отново във връзка с данъчните разпоредби за удържане на данък при източника върху дивидентите, разпределяни от дъщерно дружество, установено в Белгия, на неговото дружество майка, установено извън нея.

31 — Определение от 12 юли 2012 г., Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463, т. 3—9).

32 — C-387/11, EU:C:2012:670.

59. При това положение не може да се иска от Съда да разреши спора (между Wereldahve и белгийското правителство) за това коя всъщност е приложимата вътрешна правна уредба, от която трябва да се изходи, за да се направи сравнение между данъчния режим, приложим спрямо нидерландските ПКИ, и този, приложим спрямо белгийските инвестиционни дружества. Това е задължение на юрисдикцията, отправила преюдициалното запитване, и Съдът не може го направи вместо нея, нито да изхожда от предположения, за да предостави удовлетворителен преюдициален отговор.

60. В светлината на изложените обстоятелства считам, че няма друга възможност, освен вторият преюдициален въпрос да бъде приет за недопустим, тъй като не изпълнява минималните изисквания на член 94 от Процедурния правилник на Съда.

61. Ако, все пак Съдът реши да разгледа въпроса по същество и да извърши преценка дали данъчното третиране на нидерландските ПКИ във връзка с удържането при източника на данъка върху дивидентите е по-неблагоприятно от това, което се прилага спрямо белгийските инвестиционни дружества, боя се, че същият трудно би могъл да направи нещо повече от това да повтори най-общо предходната си съдебна практика по този въпрос или да се позове по-конкретно на определение от 12 октомври 2012 г., Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463)[33], адаптирайки съдържанието на същото към тук разглеждания случай.

62. Всъщност, също като по дело Tate & Lyle Investments[34], става въпрос за случай, в който белгийското правителство е избрало да упражни данъчните си правомощия по отношение на дивидентите, разпределяни от местните дружества на дружества, установени в други държави членки. Следователно чуждестранните получаващи дружества се намират в положение, което е сравнимо с това на местните, що се отнася до риска от верижно облагане на разпределяните дивиденти, така че трябва да могат в това отношение да се ползват от третиране, еднакво с прилаганото спрямо местните дружества[35].

63. Пак в тази връзка Съдът би трябвало да обърне внимание на запитващата юрисдикция, че едно по-неблагоприятно третиране би могло да разколебае установените в други държави членки дружества да инвестират в Белгия и следователно представлява ограничение на свободното движение на капитали, което по принцип е забранено с член 63 ДФЕС[36].

64. Доколкото не може да се изключи възможността дадена държава членка да изпълни задълженията си, произтичащи от Договорите, като сключи с друга държава членка спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, прилагането на която позволява да се компенсират ефектите от различното третиране, произтичащо от националното законодателство[37], запитващата юрисдикция би трябвало да прецени значението на посочената по-горе Спогодбата за избягване на двойно данъчно облагане между Белгия и Нидерландия и да реши дали същата гарантира, че съгласно белгийското законодателство чуждестранните дружества са третирани като местните.

65. В съответствие с вече постановените по този въпрос актове Съдът, накрая, би следвало да припомни на запитващата юрисдикция, че дори ефектът от данъчното облагане да е смекчен в резултат на прилагането на Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, посочената юрисдикция трябва да прецени дали този режим е обоснован с императивни съображения от

33 — Само ще посоча, че в този случай Съдът отговаря на запитващата юрисдикция с определение, не с решение, приемайки, че се касае за „преюдициален въпрос, идентичен с въпрос, по който Съдът вече се е произнесъл, или отговорът на който се налага недвусмислено от съдебната практика“ (точка 17 от определението).

34 — Определение от 12 юли 2012 г. (C-384/11, EU:C:2012:463).

35 — Пак там, т. 33.

36 — Пак там, т. 36.

37 — Пак там, т. 36 и 37.

обществен интерес [38]. Дори при наличието на такива съображения, на последно място, ще трябва да се установи, че националните мерки, които ограничават свободното движение на капитали, са в състояние да гарантират осъществяването на преследваната с тях цел и не надхвърлят необходимото за постигането ѝ съгласно постановеното в решение от 25 октомври 2012 г., Комисия/Белгия [39].

## VI – **Заключение**

66. По изложените съображения предлагам на Съда да отхвърли като недопустим втория преюдициален въпрос, поставен от Hof van beroep te Brussel (Апелативен съд Брюксел) и да отговори на първия въпрос по следния начин:

„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 е неприложима при спор относно удържането в Белгия на данък при източника върху дивидентите, разпределяни от дъщерно дружество на неговото дружество майка, когато последното е нидерландско предприятие за колективно инвестиране, което се ползва от нулева ставка на корпоративния данък“.

38 — Пак там, т. 45.

39 — C-387/11, EU:C:2012:670, т. 74.