Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

25 октомври 2012 година*

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС — Членове 31 и 40 от Споразумението за ЕИП — Данъчно облагане на доходите от капитали и движимо имущество — Местни и чуждестранни инвестиционни дружества — Авансов данък върху доходите от капитали и движимо имущество — Приспадане на авансовия данък върху доходите от капитали и движимо имущество — Освобождаване от данъчно облагане на доходите от капитали и движимо имущество — Дискриминация — Обосновки“

По дело C-387/11

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения от държава членка, предявен на основание член 258 ДФЕС на 19 юли 2011 г.,

Европейска комисия, за която се явяват г-н W. Mölls и г-жа C. Soulay, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

ищец,

срещу

Кралство Белгия, за което се явяват г-н J.-C. Halleux и г-жа M. Jacobs, в качеството на представители,

ответник,

подпомагано от:

Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия, за което се явява г-жа S. Behzadi-Spencer, в качеството на представител,

встъпила страна,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н A. Tizzano, изпълняващ функциите на председател на първи състав, г-н A. Borg Barthet, г-н E. Levits (докладчик), г-н J.-J. Kasel и г-жа M. Berger, съдии,

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,

секретар: г-н A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

* Език на производството: френски.

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 В исковата си молба Европейската комисия моли Съда да приеме за установено, че като 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 белгийски, или от чуждестранни инвестиционни дружества, Кралство Белгия не е изпълнило задълженията си по членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС, както и по членове 31 и 40 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г. (ОВ L 1, 1994 г., стр. 3, наричано по-нататък „Споразумението за ЕИП“).

Белгийска правна уредба

2 Член 1 от Code des impôts sur les revenus 1992 [Кодекс за данъците върху доходите от 1992 г.] (наричан по-нататък „CIR 1992“) гласи:

„§ 1. Установяват се следните данъци върху доходите:

1 данък върху общия доход на жителите на кралството, наречен данък върху доходите на физическите лица;

2 данък върху общия доход на местните дружества, наречен корпоративен данък;

3 данък върху доходите на белгийските юридически лица, с изключение на дружествата, наречен данък върху доходите на юридическите лица;

4 данък върху доходите на чуждестранните лица, наречен данък върху доходите на чуждестранните лица.

§ 2. Данъците се събират авансово в границите и при условията, предвидени в дял VI, глава първа“.

Данъчният режим, приложим спрямо местните инвестиционни дружества в Белгия

3 Съгласно член 179 от CIR 1992 местните дружества, т.е. дружествата, чието седалище, основно място на дейност или място на управление или администрация се намира в Белгия, се облагат с корпоративен данък.

4 Така в член 185, параграф 1 от CIR 1992 се уточнява, че тези дружества се облагат върху общия размер на печалбата, включително върху разпределените дивиденти.

5 Член 185 bis, параграф 1 от CIR 1992 обаче гласи, че инвестиционните дружества „се облагат само върху общия размер на получените необичайни или безвъзмездни облаги и на разходите и задълженията, които не подлежат на приспадане като професионални разходи, различни от намаляване на стойността и обезценяване на акции или дялове, без обаче да се засяга облагането на тези дружества с предвидения в член 219 специален данък“.

6 В това отношение член 219 от CIR 1992 предвижда отделен данък, установен по-специално във връзка с разходите на дружеството — комисиони, включително на посредници, търговски отстъпки или други, които не са доказани чрез представяне на индивидуални фишове и на обща справка, както и във връзка с прикрити печалби, т.е. установени от администрацията печалби, които не са включени в счетоводния резултат на дружеството.

7 Съгласно членове 249 и 261 от CIR 1992 корпоративният данък се събира авансово върху доходите от капитали и движимо имущество, получени от жителите на Кралство Белгия, местните дружества и тези, които подлежат на облагане с данък върху доходите на чуждестранните лица и имат място на стопанска дейност в Белгия.

8 Член 269 от CIR 1992 определя авансовия данък върху доходите от капитали и движимо имущество в размер на 15 %, когато става въпрос за доходи от капитали и движимо имущество, и в размер на 25 %, когато става въпрос за доходи от дивиденти.

9 Член 276 от CIR 1992 гласи:

„Предвидените в член 1 данъци се заплащат в определените по-долу граници, посредством приспадане на авансовия данък върху доходите от недвижимо имущество, на авансовия данък върху доходите от капитали и движимо имущество и на професионалния авансов данък, от фиксираната част от сумата на чуждестранния данък и от данъчния кредит“.

10 В член 279 от CIR 1992 се уточнява:

„Като авансов данък върху доходите от капитали и движимо имущество, се приспада авансов данък върху посочените доходи в размер, определен на основание член 269“.

11 Член 304, параграф 2, втора алинея от CIR 1992 предвижда:

„Що се отнася до местните дружества, евентуално надвзетият авансов данък върху доходите от капитали и движимо имущество, посочен в член 279 […], ако са налице условията за това, се приспада от специалния данък, установен в членове 219 и 219 bis, а остатъкът се връща, ако достига сумата от 2,50 EUR“.

Данъчният режим, приложим спрямо чуждестранните инвестиционни дружества в Белгия

12 Съгласно членове 227 и 228 от CIR 1992 чуждестранните дружества, както и сдруженията, предприятията или всички организации без правосубектност, които са учредени в правна форма, аналогична на тази на учредено по белгийското право дружество, и които нямат седалище, основно място на стопанска дейност или място на управление или администрация в Белгия, се облагат с данъка върху доходите на чуждестранните лица, който се събира само върху подлежащите на облагане доходи, възникнали или събрани в Белгия.

13 Тези разпоредби са приложими спрямо чуждестранните дружества, които имат място на стопанска дейност на белгийска територия.

14 Съгласно член 294 от CIR 1992 авансовият данък върху доходите от капитали и движимо имущество се приспада от данъка върху доходите на чуждестранните лица.

15 Що се отнася до чуждестранните дружества, които нямат място на стопанска дейност на белгийска територия, член 248 от CIR 1992 предвижда, че данъкът върху доходите, непосочени в членове 232—234 от CIR 1992, е равен по размер на сумата от различните авансови данъци и на специалния данък по член 301 от CIR 1992.

Досъдебно производство и производство пред Съда

16 Считайки, че правилата относно данъчното облагане на доходите от капитали и движимо имущество, получени от чуждестранни инвестиционни дружества без постоянен обект на белгийска територия, са по-неблагоприятни от тези относно облагането на доходите на установените в Белгия инвестиционни дружества, на 17 октомври 2008 г. Комисията изпраща официално уведомително писмо на белгийските власти, като подчертава несъвместимостта на това законодателство с членове 49 ДФЕС, 54 ДФЕС и 63 ДФЕС.

17 Тъй като белгийските власти не отговарят на това писмо, Комисията изпраща на Кралство Белгия мотивирано становище от 4 юни 2010 г., с което разпорежда на посочената държава членка да се съобрази с тези членове в двумесечен срок от получаването на становището.

18 Тъй като не е удовлетворена от отговора на белгийските власти, на 17 септември 2010 г. Комисията решава да предяви настоящия иск.

19 С Определение на председателя на Съда от 9 януари 2012 г. Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия е допуснато да встъпи в производството в подкрепа на исканията на Кралство Белгия.

По иска

По наличието на ограничения на разпоредбите на ДФЕС

Доводи на страните

20 Комисията посочва, че разликата между данъчното облагане на местните инвестиционни дружества и това на чуждестранните инвестиционни дружества, които нямат постоянен обект на белгийска територия, води до разлика в третирането на тези два вида дружества, съставляваща нарушение на членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС.

21 Всъщност, независимо че доходите на тези два вида данъчнозадължени лица се облагали по един и същ начин с авансовия данък върху доходите от капитали и движимо имущество, местните дружества се ползвали от по-благоприятен режим.

22 От една страна, член 185 bis от CIR 1992 предвиждал освобождаването от данъчно облагане на този вид доходи и ограничавал данъчното облагане на местните дружества до някои изключителни случаи, както и до специалния данък, предвидени в член 219 от CIR 1992.

23 От друга страна, член 304 от CIR 1992 въвеждал механизъм, който неутрализира платения при източника авансов данък върху доходите от капитали и движимо имущество. Всъщност параграф 2, втора алинея от този член позволявал приспадане на евентуално надвзетия авансов данък от специалния данък, дължим на основание член 219 от CIR 1992, и дори връщане на остатъка, ако достига сумата от 2,50 EUR.

24 Според Комисията тази разлика в третирането представлява пречка за свободното движение на капитали и ограничение на свободата на установяване. Всъщност, предвиждайки само за местните дружества възможност за приспадане на авансовия данък върху доходите от капитали и движимо имущество от дължимия данък и за освобождаване от данъчно облагане на доходите им от капитали и движимо имущество, националното законодателство правело инвестирането в белгийски дружества по-малко привлекателно за чуждестранните инвестиционни дружества, които нямат постоянен обект в Белгия.

25 Кралство Белгия признава, че е налице разлика между режима на данъчно облагане на местните дружества и този на чуждестранните дружества, които нямат постоянен обект в Белгия, но подчертава, че разглежданите два вида дружества се намират в обективно различно правно и фактическо положение, което обосновавало подобна разлика в третирането.

26 Първо, местните дружества се облагали с корпоративен данък съгласно членове 185, 185 bis и 219 от CIR 1992. Що се отнася до чуждестранните дружества, които нямат постоянен обект в Белгия, в исковата си молба Комисията не правела никакво разграничение в зависимост от приложимия към тях данъчен режим в държавата по тяхното установяване. Всъщност в държавите, в които тези дружества не били облагани с данък върху доходите или печалбата им била освободена от данъчно облагане, те не били в положение, сходно с това на местните дружества.

27 Второ, Комисията не посочила обстоятелството, че сумата, платена като авансов данък върху доходите от капитали и движимо имущество, можело да бъде приспадната от дължимия размер на корпоративния данък или на данъка върху доходите на чуждестранните лица и дори да бъде възстановена, когато става дума съответно за местни дружества или за чуждестранни дружества, които имат постоянен обект в Белгия, само при определени условия и в определени граници, по-специално предвидени в членове 281 и 282 от CIR 1992.

28 Трето, Кралство Белгия подчертава, че колективните инвестиционни фондове, учредени по белгийското право, не се считат за отделни правни субекти и поради това не се облагат с корпоративен данък. Следователно авансовият данък върху доходите на тези фондове от капитали и движимо имущество е окончателно събран на същото основание като този върху доходите на чуждестранните инвестиционни дружества, които нямат постоянен обект в Белгия.

29 Четвърто, ако се установяло наличие на двойно данъчно облагане на доходите на подобни чуждестранни дружества, то щяло да бъде последица от липсата на хармонизация на данъчните законодателства на държавите членки, доколкото било общоприето, че по принцип държавата на установяване е длъжна да неутрализира подобно двойно данъчно облагане.

30 Пето, следвало да се вземе предвид обстоятелството, че инвестиционните дружества действат като финансови посредници за сметка на инвеститорите. Ако трябва обаче да се сравнят положенията на притежателите на дялове, не можело да не се установи наличието на сложни несъответствия.

31 Шесто, начинът на събиране на данъка бил различен за местните дружества и за чуждестранните дружества. В първия случай размерът на данъка се определял посредством данъчно съобщение, докато във втория събирането на данъка се осъществявало чрез авансови вноски.

32 Седмо, чуждестранните инвестиционни дружества — доколкото упражнявали дейността си по съвместно управление на активи в чужбина — не осъществявали непременно същите операции като местните инвестиционни дружества, като например разпределяне на дялове в Белгия без публична подписка.

Съображения на Съда

– По приложимостта на членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС

33 Тъй като Комисията твърди, че е налице нарушение от страна на Кралство Белгия както на член 49 ДФЕС, така и на член 63 ДФЕС, в самото начало следва да се напомни, че за да се установи дали определено национално законодателство попада в обхвата на едната или другата от тези основни свободи, трябва да се вземе предвид предметът на разглежданото

законодателство (вж. по-конкретно Решение от 24 май 2007 г. по дело Holböck, C-157/05, Сборник, стр. I-4051, точка 22, Решение от 26 март 2009 г. по дело Комисия/Италия, C-326/07, Сборник, стр. I-2291, точка 33, Решение от 11 ноември 2010 г. по дело Комисия/Португалия, C-543/08, Сборник, стр. I-11241, точка 40 и Решение от 10 ноември 2011 г. по дело Комисия/Португалия, C-212/09, Сборник, стр. I-10889, точка 41).

34 В това отношение вече е постановено, че национално законодателство, което се прилага единствено по отношение на дяловите участия, позволяващи да се упражнява сигурно влияние върху решенията на дадено дружество и да се определя неговата дейност, попада в обхвата на разпоредбите на Договора относно свободата на установяване (вж. Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, C 446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 37 и Решение от 21 октомври 2010 г. по дело Idryma Typou, C-81/09, Сборник, стр. I-10161, точка 47). От друга страна, национални разпоредби, които се прилагат за дялови участия, реализирани единствено с намерение за финансова инвестиция, без намерение да се оказва влияние върху управлението и контрола на предприятието, трябва да се разглеждат изключително с оглед на свободното движение на капитали (Решение от 15 септември 2011 г. по дело Accor SA, C-310/09, Сборник, стр. I-8115, точка 32 и цитираната съдебна практика).

35 Следва да се приеме, че в рамките на настоящия иск за установяване на неизпълнение на задължения от държава членка не е изключена възможността разглежданите национални разпоредби да засягат както свободата на установяване, така и свободното движение на капитали. Поради това тези разпоредби следва да бъдат разгледани в светлината на членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС.

– По неизпълнението на задълженията, които произтичат от член 63, параграф 1 ДФЕС

36 Следва да се напомни, че съгласно постоянната практика на Съда, макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, последните все пак трябва да я упражняват при спазване на правото на Съюза (вж. по-специално Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Recueil, стр. I-11673, точка 36, Решение от 8 ноември 2007 г. по дело Amurta, C-379/05, Сборник, стр. I-9569, точка 16, Решение от 19 ноември 2009 г. по дело Комисия/Италия, C-540/07, Сборник, стр. I-10983, точка 28, Решение от 3 юни 2010 г. по дело Комисия/Испания, C-487/08, Сборник, стр. I-4843, точка 37 и Решение от 20 октомври 2011 г. по дело Комисия/Германия, C-284/09, Сборник, стр. I-9879, точка 44).

37 Всяка държава членка по-специално трябва да организира системата си на данъчно облагане на разпределените печалби при спазване на правото на Съюза и в този контекст да определи данъчната основа и данъчната ставка, които се прилагат спрямо акционера получател (вж. по-специално Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе, точка 50, Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе, точка 47, Решение от 20 май 2008 г. по дело Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Сборник, стр. I-3747, точка 30, Решение от 16 юли 2009 г. по дело Damseaux, C-128/08, Сборник, стр. I-6823, точка 25 и Решение по дело Комисия/Германия, посочено по-горе, точка 45).

38 В конкретния случай е безспорно, че по белгийското законодателство дивидентите и лихвите, които установено в Белгия дружество разпределя, както на инвестиционните дружества, установени в същата държава членка, така и на инвестиционните дружества, чието седалище се намира в друга държава членка, се облагат с авансов данък върху доходите от капитали и движимо имущество. Що се отнася обаче до дивидентите и лихвите, разпределени на установените в Белгия инвестиционни дружества, по силата на член 185 bis от CIR 1992 тези доходи са освободени от облагане с корпоративен данък като доходи от капитали и движимо имущество. Освен това, член 304, параграф 2, втора алинея от CIR 1992 позволява приспадане

на авансовия данък върху доходите от капитали и движимо имущество от дължимия от тези инвестиционни дружества корпоративен данък, дори връщане на разликата между размера на удържания при източника авансов данък и действително дължимия данък, ако тази разлика достига 2,50 EUR. По силата на член 304, параграф 2, пета алинея от CIR 1992 същото важи и за чуждестранните инвестиционни дружества, които имат постоянен обект в Белгия и се облагат съответно с данък върху доходите на чуждестранните лица съгласно член 233 от CIR 1992. Следователно има възможност местните инвестиционни дружества да не понесат данъчната тежест, произтичаща от авансовия данък върху доходите от капитали и движимо имущество, които получават от белгийски дружества.

39 Макар да е вярно, че признатото на местните инвестиционни дружества право на освобождаване и на приспадане зависи от някои условия и ограничения, по-специално предвидените в членове 281 и 282 от CIR 1992, вярно е също и че на чуждестранните инвестиционни дружества, които нямат постоянен обект в Белгия, не е предоставена такава възможност и поради това авансовият данък, удържан върху доходите от капитали и движимо имущество, които последните посочени дружества получават от белгийски дружества, в които са направили инвестиция, представлява окончателно данъчно облагане по член 248 от CIR 1992.

40 Поради това следва да се приеме, че белгийското данъчно законодателство установява по-неблагоприятно данъчно третиране на доходите от капитали и от движимо имущество, получени от чуждестранни инвестиционни дружества, които нямат постоянен обект в Белгия, от това на доходите, получени от местни инвестиционни дружества или от чуждестранни инвестиционни дружества, които обаче имат постоянен обект в Белгия.

41 По отношение на разглежданото данъчно законодателство Кралство Белгия обаче посочва, че положението на местно инвестиционно дружество е различно от това на чуждестранно инвестиционно дружество, което няма постоянен обект в тази държава членка.

42 Важно е в това отношение да се припомни, че съгласно член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС „разпоредбите 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“.

43 Тази разпоредба, доколкото представлява изключение от основния принцип за свободно движение на капитали, трябва да се тълкува ограничително. Следователно тя не може да се тълкува в смисъл, че всяко данъчно законодателство, което предвижда разграничение на данъкоплатците в зависимост от мястото, където са установени, или от държавата членка, в която инвестират своите капитали, автоматично е съвместимо с Договора (вж. Решение от 11 септември 2008 г. по дело Eckelkamp и др., C-11/07, Сборник, стр. I-6845, точка 57, Решение от 22 април 2010 г. по дело Mattner, C-510/08, Сборник, стр. I-3553, точка 32, Решение от 10 февруари 2011 г. по дело Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen, C-436/08 и C-437/08, Сборник, стр. I-305, точка 56, както и Решение от 10 май 2012 г. по дело Santander Asset Management SGIIC и др., C-338/11—C-347/11, точка 21).

44 Всъщност самата дерогация, предвидена в посочената разпоредба, е ограничена от член 65, параграф 3 ДФЕС, който предвижда, че посочените в параграф 1 от този член национални разпоредби „не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 63“.

45 Следователно случаите на различно третиране, които член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС разрешава, трябва да бъдат отграничени от случаите на дискриминация, забранени с параграф 3 от същия член. От съдебната практика обаче следва, че за да може национална данъчноправна уредба да се счита за съвместима с разпоредбите от Договора относно свободното движение на

капитали, разликата в третирането трябва да се отнася до положения, които не са обективно сходни, или да е обоснована с императивно съображение от обществен интерес (вж. Решение от 6 юни 2000 г. по дело Verkooijen, C-35/98, Recueil, стр. I-4071, точка 43, Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen, C-319/02, Recueil, стр. I-7477, точка 29, Решение от 1 декември 2011 г. по дело Комисия/Белгия, C-250/08, Сборник, стр. I-12341, точка 51, както и Решение по дело Santander Asset Management SGIIC и др. посочено по-горе, точка 23).

46 Във връзка с това Кралство Белгия изтъква няколко обстоятелства, които свидетелствали за различното положение на местните инвестиционни дружества и на чуждестранните дружества, които нямат постоянен обект в Белгия.

47 На първо място е безспорно, че разглежданото данъчно законодателство цели да се избегне прекомерното облагане на доходите на инвестиционните дружества с оглед на качеството им на посредници между дружествата, в които инвестират, и притежателите на дялове в тези инвестиционни дружества.

48 Съдът обаче вече е постановил, че по отношение на мерките, предвидени от държава членка за избягване или ограничаване на верижното данъчно облагане или на двойното икономическо облагане на печалбата, разпределяна от дружество, което е местно лице, положението на дружествата получатели, които са местни лица, не е непременно сходно с това на дружествата получатели, които са местни лица за друга държава членка (Решение по дело Комисия/Германия, посочено по-горе, точка 55 и цитираната съдебна практика).

49 Въпреки това, след като държава членка едностранно или въз основа на спогодба облага с данък върху доходите не само дружествата, които са местни лица, но и дружествата, които са чуждестранни лица, за печалбата, получена от дружество, което е местно лице, положението на посочените дружества, чуждестранни лица, се доближава до това на дружествата, местни лица (Решение по дело Комисия/Германия, посочено по-горе, точка 56 и цитираната съдебна практика).

50 Всъщност самото упражняване от същата държава на данъчната ѝ компетентност, независимо от данъчното облагане в друга държава членка, създава риск от верижно данъчно облагане или от двойно икономическо облагане. В подобен случай, за да не бъдат изправени дружествата получатели, които са чуждестранни лица, пред ограничение на свободата на движение на капитали, което по принцип е забранено от член 63 ДФЕС, държавата, за която дружеството, разпределящо дивидентите, е местно лице, трябва да следи при прилагането на предвидения в нейното национално право механизъм за избягване или ограничаване на верижното облагане или на двойното икономическо облагане дружествата, които са чуждестранни лица, да бъдат третирани по същия начин като дружествата, които са местни (вж. Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, точка 70, Решение по дело Amurta, точка 39, посочени по-горе, Решение от 19 ноември 2009 г. по дело Комисия/Италия, точка 53, Решение по дело Комисия/Испания, точка 52 и Решение по дело Комисия/Германия, точка 57).

51 В настоящия случай обаче се налага изводът, че Кралство Белгия е решило да упражнява данъчните си правомощия по отношение на доходи, получени от установени в други държави членки инвестиционни дружества. Следователно чуждестранните дружества, получатели на тези доходи, се намират в положение, сходно с това на местните дружества от гледна точка на риска от верижно данъчно облагане на доходите от капитали и движимо имущество, така че чуждестранните дружества получатели не могат да бъдат третирани различно от дружествата получатели, които са местни лица (вж. в този смисъл Решение по дело Комисия/Испания, точка 53 и Решение по дело Комисия/Германия, точка 58, посочени по-горе).

52 Тази констатация не може да бъде оборена от довода на Кралство Белгия, че чуждестранните инвестиционни дружества, получатели на доходи от капитали и движимо имущество с източник белгийски дружества, не понасят по-голяма данъчна тежест от тази на местните инвестиционни дружества по силата на член 219 от CIR 1992.

53 Всъщност, от една страна, що се отнася до данъчната тежест, въведена с плащането на предвидения в посочения член 219 от CIR 1992 специален данък, който са длъжни да плащат само местните инвестиционни дружества, следва да се напомни, че съгласно постоянната практика на Съда неблагоприятно данъчно третиране, което противоречи на някоя от основните свободи, не може да се приеме за съвместимо с правото на Съюза поради наличието на други предимства, дори и да се предположи, че такива предимства съществуват (Решение по дело Комисия/Германия, посочено по-горе, точка 71 и цитираната съдебна практика).

54 Следователно Кралство Белгия не може да изтъква това обстоятелство като разграничителен критерий, за да обоснове разлика в третирането между местните инвестиционни дружества и чуждестранните инвестиционни дружества.

55 Що се отнася, от друга страна, до въведените с конвенции механизми за предотвратяване на двойното данъчно облагане, важно е първо да са посочи, че прилагането на метода на приспадане би трябвало да създаде възможност събраният в Белгия данък върху доходите да се приспадне изцяло от дължимия данък в държавата по установяване на инвестиционното дружество получател, така че ако получените от това дружество доходи от капитали и движимо имущество в крайна сметка се облагат по-тежко от доходите на установените в Белгия дружества, за тази по-голяма данъчна тежест отговорност ще носи вече не Кралство Белгия, а държавата по установяване на дружеството получател, която е упражнила правото си на облагане (вж. в този смисъл Решение по дело Комисия/Испания, точка 60 и Решение по дело Комисия/Германия, точка 67, посочени по-горе).

56 Второ, следва да се уточни, че изборът доходите от източник в Белгия да се обложат в другата държава членка, или изборът на нивото на данъчното им облагане зависи не от Кралство Белгия, а от условията за данъчно облагане, определени от другата държава членка (вж. Решение по дело Комисия/Испания, посочено по-горе, точка 64 и Решение по дело Комисия/Германия, посочено по-горе, точка 69).

57 По-нататък, Кралство Белгия неоснователно поддържа, че приспадането на основание на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане на платения в Белгия данък от данъка, дължим в другата държава членка, позволява във всички случаи да се компенсира разликата в третирането, произтичаща от прилагането на разпоредбите от националното данъчно законодателство или от тези спогодби, които водят до намаляване на ставката на удържания авансовия данък върху доходите от капитали и движимо имущество (вж. Решение от 19 ноември 2009 г. по дело Комисия/Италия, точка 39, Решение по дело Комисия/Испания, точка 64 и Решение по дело Комисия/Германия, точка 70, посочени по-горе).

58 На второ място, Кралство Белгия подчертава, че що се отнася до разглежданото данъчно законодателство, използваната от Комисията база за сравнение е погрешна. Така, най-напред, поради особения характер на чуждестранните инвестиционни дружества положението им било сходно с това на белгийските колективни инвестиционни фондове, а не с това на местните инвестиционни дружества. По-нататък, дейността на местните инвестиционни дружества била различна от тази на чуждестранните инвестиционни дружества. На последно място, следвало да се вземе предвид данъчният режим, прилаган спрямо притежателите на дялове в местни инвестиционни дружества и в чуждестранни инвестиционни дружества, които нямат постоянен обект в Белгия.

59 Що се отнася, първо, до сходството на положението на чуждестранните инвестиционни дружества с това на белгийските колективни инвестиционни фондове, следва да се посочи, че ако първите имат юридическа личност, такава не е налице при вторите. Следователно Кралство Белгия не може да твърди, че положението на чуждестранните инвестиционни дружества трябва да бъде сравнено с това на колективните инвестиционни фондове само поради това че белгийското данъчно законодателство третира по един и същ начин тези две категории данъчнозадължени лица, които впрочем нямат една и съща правна форма.

60 Освен това следва да се подчертае, че доводите на тази държава членка се основават на предпоставката, че чуждестранните инвестиционни дружества са освободени от данъчно облагане в държавата по тяхното установяване.

61 От белгийската правна уредба обаче се установява, че удържането на авансовия данък върху доходите от капитали и движимо имущество на дружеството получател не зависи от евентуалното освобождаване от корпоративен данък, от което се ползва това дружество. Следователно обстоятелството, че белгийските колективни инвестиционни фондове са образувания, прозрачни по отношение на данъците, и като такива не се облагат с корпоративен данък, не позволява да се приеме, че положението на чуждестранните инвестиционни дружества не е сходно с това на местните инвестиционни дружества.

62 Второ, що се отнася до дейността на местните инвестиционни дружества и тази на чуждестранните инвестиционни дружества, следва да се отбележи, че доводите на Кралство Белгия целят не толкова да подчертаят вътрешните разлики между тези дейности, а по-скоро обстоятелството, че те се упражняват в различни държави членки.

63 В това отношение посочената държава членка изхожда от предпоставката, че дейността на чуждестранните инвестиционни дружества е насочена само към притежатели на дялове, които не са установени в Белгия.

64 Не може обаче да се изключи възможността чуждестранно инвестиционно дружество да предлага услугите си на местни инвеститори, така че в крайна сметка да упражнява същата дейност като местно инвестиционно дружество.

65 Трето, що се отнася до твърдяната необходимост да се вземе предвид приложимият спрямо притежателите на дялове данъчен режим, следва да се напомни, че когато национална правна уредба установява разграничителен критерий за облагане на разпределените печалби, преценката на сходството на положенията трябва да се извърши, като се вземе предвид този критерий (вж. в този смисъл Решение по дело Santander Asset Management SGIIC и др., посочено по-горе, точка 28).

66 В настоящия случай обаче, от една страна, член 185 bis от CIR 1992 предвижда единствено в полза на местните инвестиционни дружества облагане само на общия размер на получените от тях необичайни или безвъзмездни облаги и на разходите и задълженията, които не подлежат на приспадане като професионални разходи. От друга страна, по силата на член 248 и член 304, параграф 2, втора алинея от CIR 1992 авансовият данък върху доходите от капитали и движимо имущество съставлява окончателно данъчно облагане само по отношение на чуждестранните дружества.

67 Предвид въведения с тази правна уредба разграничителен критерий, основан единствено на мястото на установяване на инвестиционното дружество, преценката на сходството на положенията, необходима, за да се прецени дали посочената правна уредба има дискриминационен характер, трябва да се извърши единствено на равнище инвестиционни дружества (вж. в този смисъл Решение по дело Santander Asset Management SGIIC и др., посочено по-горе, точка 39).

68 С оглед на изложените по-горе съображения следва да се заключи, че установеното в белгийското данъчно законодателство различно третиране на доходите в зависимост от това дали са изплатени на местни, или на чуждестранни инвестиционни дружества, може да разколебае установените в други държави членки дружества да инвестират в Белгия и е от такова естество, че може да представлява пречка за събирането от страна на местни дружества на капитали от дружества, установени в други държави членки.

69 Поради това посоченото законодателство представлява ограничение на свободното движение на капитали, което по принцип е забранено с член 63, параграф 1 ДФЕС.

По обосновките на ограниченията

– Доводи на страните

70 Кралство Белгия изтъква две съображения, които могат да обосноват въведеното със спорното национално законодателство ограничение на свободното движение на капитали.

71 Първо, и за да се запази равновесието при разпределяне на данъчните правомощия между държавите членки, не можело да се изисква от Кралство Белгия да се съгласи чуждестранните дружества, които нямат постоянен обект на негова територия, да приспадат събрания авансов данък върху доходите им. Подобно изискване всъщност означавало тази държава членка да бъде задължена да се откаже да събира данъци върху доходите, получени на нейна територия.

72 Второ, според Кралство Белгия ограниченото отчитане на събраните от чуждестранните дружества авансови данъци върху доходите от капитали и движимо имущество се обосновавало със съображения за ефективност на данъчния контрол. Доколкото инвестиционните дружества дължат по закон авансов данък върху доходите от капитали и движимо имущество върху доходите от дивидентите, които изплащат на притежателите на дялове, белгийската администрация нямало да може да упражнява никакъв контрол върху тези притежатели на дялове, при положение че те не са установени в Белгия.

73 Комисията поддържа, че нито едно от изтъкнатите от Кралство Белгия съображения не може да обоснове разликата в третирането на местните инвестиционни дружества и инвестиционните чуждестранни дружества, които нямат постоянен обект в Белгия.

– Съображения на Съда

74 Както се установява от трайно установената съдебна практика, националните мерки, които ограничават свободното движение на капитали, могат да бъдат обосновани по-специално с императивни съображения от обществен интерес, при условие, от една страна, че не съществува правна норма на Съюза за хармонизация, предвиждаща мерки, необходими за осигуряване на защитата на тези интереси, а от друга страна, че тези мерки са в състояние да гарантират осъществяването на преследваната с тях цел и не надхвърлят необходимото за постигането ѝ (вж. по-специално Решение от 23 октомври 2007 г. по дело Комисия/Германия, C-112/05, Сборник, стр. I-8995, точки 72 и 73, Решение от 1 юли 2010 г. по дело Dijkman и Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Сборник, стр. I-6649, точка 49 и Решение от 20 октомври 2011 г. по дело Комисия/Германия, посочено по-горе, точка 74).

75 Първо, що се отнася до твърдяната необходимост от запазване на равновесието при разпределяне на данъчните правомощия, следва да се напомни, че подобна обосновка може да се приеме по-специално когато националният данъчен режим цели да предотврати практики, които могат да застрашат правото на държава членка да упражнява данъчните си правомощия

по отношение на извършваните на нейна територия дейности (вж. Решение от 29 март 2007 г. по дело Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Сборник, стр. I-2647, точка 42, Решение от 18 юли 2007 г. по дело Oy AA, C-231/05, Сборник, стр. I-6373, точка 54, Решение по дело Amurta, посочено по-горе, точка 58, Решение от 18 юни 2009 г. по дело Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Сборник, стр. I-5145, точка 66, както и Решение от 20 октомври 2011 г. по дело Комисия/Германия, посочено по-горе, точка 77).

76 От практиката на Съда следва обаче също, че когато държава членка избере да не облага установените на нейна територия дружествата получатели във връзка с този тип доходи, тя не може да се позове на необходимостта от гарантиране на равновесието при разпределяне на данъчните правомощия между държавите членки, за да обоснове облагането на дружествата получатели, които са установени в друга държава членка (Решение по дело Amurta, точка 59, Решение по дело Aberdeen Property Fininvest Alpha, точка 67 и Решение от 20 октомври 2011 г. по дело Комисия/Германия, точка 78).

77 Безспорно е обаче, че за получаваните от тях доходи от капитали и движимо имущество местните инвестиционни дружества се ползват от неутрализиране на данъчната тежест, въведена чрез удържането на авансовия данък върху доходите от капитали и движимо имущество.

78 Съдът действително вече е приел, че да се изисква от държавата, на която разпределящото дивиденти дружество е местно лице, 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, фактически би означавало тази държава да се откаже от правото си да обложи доходи, получени от упражнявана на нейна територия икономическа дейност (вж. Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе, точка 59, Решение от 17 септември 2009 г. по дело Glaxo Wellcome, C-182/08, Сборник, стр. I-8591, точка 83 и Решение от 20 октомври 2011 г. по дело Комисия/Германия, посочено по-горе, точка 80).

79 В случая обаче възможността за дружествата, установени в друга държава членка, които нямат постоянен обект на нейна територия, да се ползват от освобождаване от данъчно облагане на доходите от капитали и движимо имущество и от приспадане на удържания при източника от Кралство Белгия авансов данък върху доходите от капитали и движимо имущество, фактически не би означавало, че тази държава членка трябва да се откаже от правото си да облага доходи от упражнявана на нейна територия икономическа дейност. Всъщност доходите, получени от дружества, които са местни лица, вече са обложени като печалба, реализирана от разпределящите дружества.

80 Второ, макар Съдът да е приел, че необходимостта да се гарантира ефективността на данъчния контрол, е императивно съображение от обществен интерес, което може да обоснове ограничения върху упражняването на основните свободи, гарантирани с Договора (вж. Решение по дело Dijkman и Dijkman-Lavaleije, посочено по-горе, точка 58), в настоящия случай се налага изводът, че подобна цел не може основателно да бъде изтъкната с оглед на мотивиране на разглежданото ограничение.

81 Всъщност е безспорно, че чуждестранните инвестиционни дружества не могат при никакви условия да се ползват от освобождаване от данъчно облагане на доходите им от капитали и движимо имущество, що се отнася до доходите, които получават от белгийски дружества, нито

от приспадане или възстановяване на авансовия данък върху доходите от капитали и движимо имущество, и то независимо от гаранциите в областта на данъчния контрол, които биха могли да предоставят.

82 Поради това следва да се приеме, че изтъкнатите от Кралство Белгия съображения не могат да обосноват ограничението на свободното движение на капитали, което произтича от спорното законодателство.

83 От гореизложеното следва, че като 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 63 ДФЕС.

– По неизпълнението на задължения, което произтича от член 49 ДФЕС

84 По отношение на искането на Комисията да бъде прието за установено, че Кралство Белгия не е изпълнило задълженията си по член 49 ДФЕС, е достатъчно да се посочи, че изложените в предходните точки съображения се прилагат по същия начин и за случаите, в които инвестиционно дружество е получило доходи на основание на участие, предоставящо му сигурно влияние върху решенията на дружеството, в което е инвестирало, и позволяващо му да определя дейността на това дружество.

85 Всъщност установената в точка 40 от настоящото решение разлика в третирането може да доведе до разколебаване на потенциалните инвеститори, които чрез установено в чужбина инвестиционно дружество искат да инвестират в белгийски дружества, за да имат някакво влияние върху техните решения и да определят дейността им.

86 Поради това предвидената в оспореното законодателство разлика в третирането съставлява забранено от член 49 ДФЕС ограничение на свободата на установяване, което не може да се обоснове със съображенията, посочени в точки 74—81 от настоящото решение.

87 От гореизложеното следва, че като 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.

По неизпълнението на Споразумението за ЕИП

88 Доколкото разпоредбите на членове 31 и 40 от Споразумението за ЕИП имат същото правно значение като идентичните по същество разпоредби на членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС (вж. Решение от 11 юни 2009 г. по дело Комисия/Нидерландия, C-521/07, Сборник, стр. I-4873, точка 33 и Решение от 28 октомври 2010 г. по дело Établissements Rimbaud, C-72/09, Сборник, стр. I-10659, точка 22), при обстоятелства като тези по настоящото дело всички изложени съображения се отнасят mutatis mutandis до посочените членове 31 и 40 от това споразумение.

По действието на решението във времето

89 Кралство Белгия моли, в случай че Съдът уважи иска на Комисията, действието на съдебното решение да бъде ограничено във времето, „за да бъде дадена възможност за ефективното прилагане на всички евентуални изменения“. Това ограничение на действието на решението във

времето било обосновано, от една страна, с обстоятелството, че тази държава членка е действала добросъвестно при приемането на националните разпоредби, които съставляват ограничения, установени през 2007 г., а от друга страна, с опасността решението на Съда да породи сериозни трудности.

90 Дори да се допусне, че съдебните решения, постановени на основание член 258 ДФЕС, имат последиците на съдебните решения, постановени на основание член 267 ДФЕС, и че в изключителни случаи съображения, свързани с правната сигурност, биха могли да наложат ограничаване във времето на техните последици, когато са изпълнени условията, установени от практиката на Съда във връзка с член 267 ДФЕС (вж. в този смисъл Решение от 7 юни 2007 г. по дело Комисия/Гърция, C-178/05, Сборник, стр. I-4185, точка 67, Решение от 15 декември 2009 г. по дело Комисия/Италия, C-239/06, Сборник, стр. I-11913, точка 59, Решение по дело Комисия/Финландия, C-284/05, Сборник, стр. I-11705, точка 58, Решение по дело Комисия/Италия, C-387/05, Сборник, стр. I-11831, точка 59 и Решение от 29 септември 2011 г. по дело Комисия/Ирландия, C-82/10, точка 63), при всички положения се налага изводът, че в конкретния случай не изглежда тези условия да са изпълнени.

91 По настоящото дело е достатъчно да се приеме за установено, че макар белгийското правителство да е определило приблизително размера на сумите, неоснователно събрани от белгийските власти на основание на спорното законодателство, това правителство не доказа по никакъв начин наличието на опасност от сериозни икономически смущения, а това е съществено условие за ограничаването на действието на решенията на Съда във времето.

92 Следователно това искане не следва да се уважава.

По съдебните разноски

93 По силата на член 69, параграф 2 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. Тъй като Комисията е направила искане за осъждането на Кралство Белгия и последното е загубило делото, то следва да бъде осъдено да заплати съдебните разноски. Съгласно член 69, параграф 4, първа алинея от този правилник Обединеното кралство, което е встъпило по делото, понася направените от него съдебни разноски.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

1) Като 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 членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС, както и по членове 31 и 40 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г.

2) Осъжда Кралство Белгия да заплати съдебните разноски.

3) Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия понася направените от него съдебни разноски.

Подписи