Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

19 декември 2024 година*

„Преюдициално запитване — Член 63 ДФЕС — Свободно движение на капитали — Данъчни въпроси — Данъчно облагане на дивидентите — Удържане на данък при източника — Възстановяване на удържания при източника данък за получаващите дивиденти местни лица, които имат отрицателен резултат в края на данъчната година на получаване на дивидентите — Невъзстановяване на удържания при източника данък на получаващите дивиденти чуждестранни лица — Различно третиране — Ограничаване — Сходство — Обосноваване“

По дело C-601/23

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Висш съд на Баската автономна област, Испания) с акт от 19 септември 2023 г., постъпил в Съда на 29 септември 2023 г., в рамките на производство по дело

Credit Suisse Securities (Europe) Ltd

срещу

Diputación Foral de Bizkaia,

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: T. von Danwitz, заместник-председател на Съда, изпълняващ функцията на председател на шести състав, A. Kumin (докладчик) и I. Ziemele, съдии,

генерален адвокат: A. M. Collins,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за Credit Suisse Securities (Europe) Ltd, от S. Paternain Osácar, abogada,

– за Diputación Foral de Bizkaia, от B. Astorquiza del Val, letrada, и M. Durango García, procuradora,

* Език на производството: испански.

– за испанското правителство, от A. Gavela Llopis, в качеството на представител,

– за германското правителство, от J. Möller и R. Kanitz, в качеството на представители,

– за италианското правителство, от G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от A. Maddalo, avvocato dello Stato,

– за Европейската комисия, от S. Pardo Quintillán и W. Roels, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 63 ДФЕС.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Credit Suisse Securities (Europe) Ltd и Diputación Foral de Bizkaia (Съвет на местната власт в Биская, Испания) по повод отказа на последния да уважи искането на Credit Suisse Securities (Europe) да му се възстанови удържаният при източника данък върху дивидентите, изплатени му през 2017 г.

Правна уредба

Международното право

3 Член 10 от Спогодбата между Кралство Испания и Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия за избягване на двойното данъчно облагане и за предотвратяване на отклонението от данъчно облагане на доходите и имуществото, подписана в Лондон на 14 март 2013 г. (наричана по-нататък „испано-британската спогодба“), предвижда:

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

„2. Тези дивиденти обаче:

а) подлежат на облагане и в договарящата държава, на която дружеството, плащащо дивидентите, е местно лице, и съгласно законодателството на тази държава, но ако действителният получател на дивидентите е местно лице в другата договаряща държава, начисленият данък не може да надвишава:
(i) 10 % от брутния размер на дивидентите […]

[…]“.

4 Член 22, параграф 2 от тази спогодба предвижда:

„При спазване на разпоредбите на законодателството на Обединеното кралство относно приспадането на данъка, дължим на територия извън Обединеното кралство, от данъка, дължим в Обединеното кралство, или според случая, относно освобождаването от данък в Обединеното кралство на дивидент или на печалби от постоянен обект с произход от територия извън Обединеното кралство (но без да се засяга общият принцип):

a) испанският данък, дължим съгласно законодателството на Кралство Испания и в съответствие с разпоредбите на настоящата спогодба пряко или чрез приспадане от печалби, доходи или капиталова печалби от източници в Кралство Испания (като в случая на дивидентите се изключи данъкът върху печалбите, от които се изплащат дивидентите), се приспада като кредит срещу всеки британски данък, начислен спрямо същите печалби, доходи или капиталова печалба, спрямо които е изчислен испанският данък.

b) дивидентите, изплатени от дружество, местно лице за Кралство Испания, на дружество, което е местно лице за Обединеното кралство, се освобождават от данък в Обединеното кралство, когато освобождаването е приложимо и са изпълнени условията за освобождаване, предвидени в законодателството на Обединеното кралство;

[…]“.

Правото на Съюза

5 Член 63, параграф 1 от ДФЕС гласи:

„В рамките на разпоредбите на настоящата глава, всички ограничения върху движението на капитали между държавите членки и между държавите членки и трети страни се забраняват“.

6 Съгласно член 65 ДФЕС:

„1. Разпоредбите на член 63 не накърняват правото на държавите членки:

a) 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;

[…]

3. Мерките и процедурите, посочени в параграфи 1 и 2 не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 63.

[…]“.

Испанското право

Регионален закон 11/2013

7 Член 68 от Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 11/2013 (Регионален закон 11/2013 за корпоративния данък) от 5 декември 2013 г. (Boletín Oficial de Bizkaia, бр. 238 от 13 декември 2013 г., наричан по-нататък „Регионален закон 11/2013“) гласи:

„1. Подлежат на приспадане от дължимия данък:

а) удържаните при източника данъци, с изключение на данъците върху доходи, които не са включени в облагаемата основа съгласно разпоредбите […] на настоящия регионален закон.

[…]

2. Когато общата сума на горепосочените позиции надвишава тази на дължимия данък, данъчната администрация възстановява служебно надвзетия данък.

[…]“.

8 Член 130, параграф 1 от Регионален закон 11/2013 предвижда:

„Субектите […], които изплащат доходи, подлежащи на облагане с този данък, са длъжни да удържат или да предплатят определената с подзаконов акт сума като авансово плащане и да я внесат в определените случаи и в определените форми на [Hacienda Foral de Bizcaya (Регионален публичен фонд на Биская)] […]“.

Регионален закон 12/2013

9 Съгласно член 1 от Norma Foral 12/2013 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (Регионален закон 12/2013 за данъка върху доходите на чуждестранните лица) от 5 декември 2013 г. (Boletín Oficial de Bizkaia, бр. 238 от 13 декември 2013 г., наричан по-нататък „Регионален закон 12/2013“):

„1. Данъкът върху доходите на чуждестранните лица е пряк данък, с който се облагат:

а) доходите, получени в Биская [Испания] при условията, предвидени в настоящия регионален закон, от физически или юридически лица, които не пребивават/не са установени на испанска територия и които извършват дейност там, без да разполагат с постоянен обект.

[…]

2. Разпоредбите на настоящия регионален закон се прилагат:

а) за физическите или юридическите лица, които не пребивават/не са установени на испанска територия и които, без да имат постоянен обект там, получават доходи на историческата територия на Биская в съответствие с разпоредбите на член 13 от настоящия регионален закон.

[…]“.

10 Член 13, параграф 2 от този закон гласи:

„Следните доходи, получени или придобити на територията на Биская, се считат за доходи, получени без да е налице постоянен обект:

[…]

g) дивидентите и другите доходи, произтичащи от дялово участие в собствения капитал на баските публичноправни субекти, които за целите на данъчното облагане са местни лица в Биская, както и доходите от дялово участие в собствения капитал на частноправните субекти, до размера, предвиден в параграф 4 от настоящия член.

[…]“.

11 Член 25, параграф 1 от посочения закон гласи:

„Размерът на данъка се получава, като към облагаемата основа, определена в съответствие с предходния член, се приложат следните данъчни ставки:

а) Обща ставка: 24 %. Данъчната ставка обаче е в размер на 19 % за местните данъчнозадължени лица в друга държава — членка на Европейския съюз или на Европейското икономическо пространство, с която съществува ефективен обмен на информация по данъчни въпроси […]

[…]“.

12 Член 31 от същия закон гласи следното:

„1. Задължени да удържат данък при източника и да правят авансови вноски във връзка с облагаемите с този данък доходи са:

а) субекти, които са местни за Испания лица, включително субекти, за които се прилага режим на разпределение на печалба.

[…]

2. Субектите, за които се отнася това задължение, трябва да удържат данък при източника или да [внасят] авансово сума, равна на сумата, получена при прилагането на разпоредбите на настоящия регионален закон за определяне на данъка, дължим от данъчнозадължените лица без постоянен обект, или на разпоредбите, предвидени в приложима спогодба за избягване на двойното данъчно облагане […]

[…]

3. Субектите, длъжни да удържат данък при източника или да внасят авансови суми, извършват плащането в полза на Регионалния публичен фонд [Биская]; неизпълнението на това задължение не ги освобождава от задължението за плащане. […]“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

13 Credit Suisse Securities (Europe) е установено в Обединеното кралство дружество, което не разполага с постоянен обект в Испания. През 2017 г. то получава 2 763 848,73 евро като дивиденти, разпределени от установено в Биская дружество, върху които съгласно Регионален закон 12/2013 е удържан данък при източника. Размерът на първоначално удържания данък, а именно 19 % — тоест същият процент като приложимия за дивидентите, изплащани на местните дружества — в крайна сметка е намален на 10 % на основание испано-британската спогодба.

14 На 10 февруари 2021 г. Credit Suisse Securities (Europe) иска от Регионалния публичен фонд на Биская да коригира самоначисляването, извършено от дружеството, разпределило дивидентите и начислило удържания при източника данък, като претендира възстановяването на данъка с мотива, че става въпрос за надвзет данък.

15 Регионалният публичен фонд на Биская отхвърля това искане с решение от 15 февруари 2021 г.

16 На 18 март 2021 г. Credit Suisse Securities (Europe) оспорва това решение по административен ред пред Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (Регионален данъчен орган за Биская, Испания), който отхвърля претенцията с решение от 23 февруари 2022 г.

17 Credit Suisse Securities (Europe) сезира с административно обжалване Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Висш съд на Баската автономна област, Испания), който е запитващата юрисдикция.

18 Дружеството поддържа, че през данъчната 2017 г. е отчело загуби, поради което не е могло да си възстанови в държавата, в която е местно лице, удържаната при източника сума, като я приспадне от размера на дължимия в тази държава данък. Според него при такива обстоятелства прилагането на Регионален закон 11/2013 водело до дискриминационно третиране. Всъщност удържането на данък при източника, начислено в приложение на този закон по отношение на чуждестранно дружество, било замислено като окончателен данък без механизъм за възстановяване в случай на загуби, претърпени от такова дружество, докато за местно дружество, което подлежи на облагане с корпоративен данък в Биская, ставало въпрос за авансово плащане на този данък, което води до ефективно данъчно облагане само ако дружеството има положителна облагаема основа за съответната данъчна година. Ако обаче тази облагаема основа е отрицателна, удържаният при източника данък подлежал на възстановяване.

19 Ето защо това дружество счита, че не може да упражни напълно свободата на движение на капитали и в това отношение се позовава на решения от 22 ноември 2018 г., Sofina и др. (C-575/17, EU:C:2018:943), и от 16 юни 2022 г., ACC Silicones (C-572/20, EU:C:2022:469).

20 Освен това според дружеството в случай на загуби испано-британската спогодба не позволявала да се компенсира удържаният при източника данък, тъй като член 22, параграф 2 от тази спогодба изисквал да са налице облагаеми печалби, за да може удържаният данък да бъде приспаднат. Обединеното кралство не било длъжно да възстанови удържания в Испания данък при източника, а предвиждало само данъчен кредит, ако се дължи данък, с уточнението, че този кредит не може да се използва и през следващите данъчни години.

21 Съветът на местната власт в Биская оспорва тези доводи.

22 Запитващата юрисдикция уточнява, че при изплащане на дивиденти от дружество, което за данъчни цели е местно лице в Биская, както местните, така и чуждестранните дружества, получатели на дивиденти, се облагат с удържан при източника данък, изчислен при една и съща данъчна ставка. Режимът на корпоративния данък обаче осигурява на местно дружество, получател на дивиденти, което подлежи на облагане с този данък в Биская, пълно възстановяване на удържания при източника данък, ако съответната данъчна година приключи с отрицателен финансов резултат, докато за чуждестранните дружества удържаният данък се компенсира само хипотетично с прилагането на евентуални спогодби за избягване на двойното данъчно облагане. В случая обаче испано-британската спогодба не позволява подобна компенсация за дружествата, които са местни лица в Обединеното кралство.

23 При това положение, тъй като има съмнения относно съвместимостта на разглежданата данъчна правна уредба със свободното движение на капитали, Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Висш съд на Баската автономна област) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Следва ли член 63 от [ДФЕС] да се тълкува в смисъл, че не допуска Кралство Испания, и по-конкретно самостоятелната от данъчна гледна точка историческа територия Биская, макар да прилага една и съща данъчна ставка спрямо местните и чуждестранните дружества, да не възстановява на последните удържания при източника данък във връзка с дивиденти, изплатени от местно дружество — и чуждестранните дружества да не могат да неутрализират съответните последици на основание спогодба за избягване на двойното данъчно облагане — но да възстановява изцяло този удържан данък на местните дружества, които също са претърпели загуби през съответната година?“.

По допустимостта

24 Германското правителство има съмнения относно допустимостта на преюдициалното запитване, тъй като не са установени фактически загубите, които се твърди, че е претърпяло Credit Suisse Securities (Europe) в държавата, на която е местно лице, а именно Обединеното кралство.

25 Съгласно постоянната съдебна практика само националният съд, който е сезиран със спора в главното производство, може да прецени необходимостта от преюдициално решение и релевантността на въпросите, които поставя на Съда и които се ползват с презумпция за релевантност. Ето защо, след като поставеният въпрос се отнася до тълкуването или валидността на норма от правото на Съюза, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе, освен ако е очевидно, че исканото тълкуване няма никаква връзка с действителността или

с предмета на този спор, ако проблемът е от хипотетично естество или още ако Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на посочения въпрос (решение от 22 февруари 2024 г., Unedic, C-125/23, EU:C:2024:163, т. 35 и цитираната съдебна практика).

26 В случая от акта за преюдициално запитване е видно, че съгласно информацията, предоставена от Credit Suisse Securities (Europe), която не е оспорена нито от Съвета на местната власт в Биская, нито от запитващата юрисдикция, това дружество е отчело данъчни загуби през данъчната година, за която е начислен удържаният данък при източника, тъй като данъчната декларация, подадена от него за този данъчен период в държавата, в която е местно лице — Обединеното кралство — показва отрицателна данъчна основа.

27 В този смисъл не е очевидно, че искането от запитващата юрисдикция тълкуване на член 63 ДФЕС няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, нито че проблемът е от хипотетично естество.

28 Поради това преюдициалното запитване е допустимо.

По преюдициалния въпрос

29 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска приложима в държава членка правна уредба, по силата на която дивидентите, разпределени от дружество, установено на самостоятелна от данъчна гледна точка територия на тази държава членка, се облагат при източника с данък, който при дивиденти, получени от местно дружество, подлежащо на облагане с корпоративен данък в тази самостоятелна от данъчна гледна точка територия, се счита за авансово плащане на този данък и се възстановява изцяло, ако последното дружество приключи съответната данъчна година с отрицателен финансов резултат, докато възстановяване не е предвидено, когато тези дивиденти са получени от чуждестранно дружество в същото положение.

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

30 Съгласно постоянната практика на Съда мерките, които член 63, параграф 1 ДФЕС забранява като ограничения на движението на капитали, обхващат мерките, които могат да възпрат чуждестранните лица да инвестират в държава членка или да възпрат местните лица от тази държава членка да инвестират в други държави (решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др., C-575/17, EU:C:2018:943, т. 23 и цитираната съдебна практика).

31 По-специално, по-неблагоприятното третиране от държава членка на плащаните на чуждестранни дружества дивиденти в сравнение с третирането, предвидено само за плащаните на местни дружества дивиденти, може да възпре дружествата, установени в държава членка, различна от първата държава членка, да инвестират в тази първа държава членка и следователно представлява по принцип забранено от член 63 ДФЕС ограничение на свободното движение на капитали (решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др., C-575/17, EU:C:2018:943, т. 24 и цитираната съдебна практика).

32 Що се отнася до дивидентите, разпределяни на дружества за дяловото им участие в установено в Биская дружество, съгласно разглежданата в главното производство правна уредба за тези дружества се прилагат два различни режима на данъчно облагане, чието приложение зависи от обстоятелството дали те имат качеството на местно или чуждестранно лице.

33 Всъщност от акта за преюдициално запитване е видно, че съгласно член 25, параграф 1, буква а) от Регионален закон 12/2013 дивидентите, изплащани на чуждестранни дружества от дружество, чиято данъчна регистрация е в Биская, се облагат с удържан при източника данък от 19 % върху техния брутен размер, като тази ставка обаче може да бъде намалена по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, при това независимо от финансовите резултати на чуждестранните дружества. В случая получените от Credit Suisse Securities (Europe) дивиденти са обложени с данък при източника в размер на 10 % в приложение на такава спогодба, а именно испано-британската спогодба.

34 За сметка на това, макар да е вярно, че дивидентите, изплатени от дружество, установено в Биская, на друго местно дружество, което иначе е в същото положение като Credit Suisse Securities (Europe), също се облагат с данък, удържан при източника, в размер на 19 % върху брутния им размер, този данък се счита за авансово плащане на корпоративния данък, приложим в Биская. Когато в края на съответната данъчна година такова местно дружество отчете загуби и следователно не дължи корпоративен данък, удържаният върху тези дивиденти данък при източника се възстановява като авансово платен данък, докато нищо такова не е предвидено, когато данъкът при източника се удържа върху дивиденти, изплатени на чуждестранни дружества.

35 Следователно приложимият режим на данъчно облагане на дивидентите, изплатени от дружество, чиято данъчна регистрация е на историческата територия на Биская, може да предостави предимство на местно дружество, което подлежи на облагане с корпоративен данък на тази територия, в сравнение с чуждестранно дружество, когато тези дружества приключват данъчна година с отрицателен финансов резултат (вж. по аналогия решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др., C-575/17, EU:C:2018:943, т. 28).

36 В това отношение запитващата юрисдикция следва да провери, що се отнася до получените от местното дружество дивиденти, дали подобно възстановяване води до освобождаване на тези дивиденти от всякаква данъчна тежест или, както, изглежда, следва от преписката, с която разполага Съдът, включването на посочените дивиденти в размер на 50 % в облагаемата основа на местното дружество намалява размера на загубите, които могат да бъдат приспаднати от положителните доходи за следващи данъчни години, като по този начин отлага данъчното облагане на тези дивиденти.

37 При всички случаи, първо, изключването на такова предимство в трансграничен случай, когато то може да се ползва в еквивалентен национален случай, обаче представлява ограничение на свободното движение на капитали (вж. по аналогия решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др., C-575/17, EU:C:2018:943, т. 29 и цитираната съдебна практика).

38 Второ, преценката за наличието на евентуално по-неблагоприятно третиране на дивидентите, плащани на чуждестранните дружества, трябва да се извършва за всяка данъчна година поотделно (решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др., C-575/17, EU:C:2018:943, т. 30 и цитираната съдебна практика).

39 Тъй като получените от чуждестранно дружество дивиденти се облагат при разпределянето им, следва да се вземе предвид данъчната година на разпределяне на дивидентите, за да се сравни данъчната тежест върху тези дивиденти с тази върху дивидентите, разпределяни на местно дружество, облагано в Биская (вж. по аналогия решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др., C-575/17, EU:C:2018:943, т. 31).

40 В случая обаче се налага изводът, че за последното дружество тази тежест би била нулева, когато то приключи такава данъчна година с отрицателен финансов резултат.

41 Трето, евентуалното отлагане на данъчното облагане на тези дивиденти ще има характер на окончателно освобождаване, ако последното дружество повече не постига положителен финансов резултат, преди да прекрати дейността си (вж. по аналогия решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др., C-575/17, EU:C:2018:943, т. 33).

42 Следователно разглежданата в главното производство правна уредба може да предостави предимство на местни дружества с отрицателен финансов резултат, тъй като тя води най-малкото до предимството да се разполага с ликвидни средства и дори до освобождаване от данък, докато чуждестранните дружества се облагат незабавно и окончателно независимо от техния резултат (вж. по аналогия решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др. , C-575/17, EU:C:2018:943, т. 34).

43 В това отношение Съветът на местната власт в Биская и испанското правителство припомнят, че съгласно разпоредбите на член 25, параграф 1, буква а) от Регионален закон 12/2013 във връзка с член 10, параграф 2, буква а), подточка i) от испано-британската спогодба, дивидентите, изплатени на чуждестранно дружество като Credit Suisse Securities (Europe), подлежат на облагане с данък със ставка от 10 %, докато изплатените на местно дружество дивиденти, доколкото са включени в облагаемата основа на корпоративния данък, подлежат на облагане със ставка от 28 %.

44 Това обстоятелство обаче не може да премахне по-неблагоприятното третиране на дивидентите, изплащани на чуждестранно дружество.

45 Всъщност, от една страна, неблагоприятно данъчно третиране, което противоречи на основна свобода, не може да се счита за съвместимо с правото на Съюза поради евентуалното наличие на други предимства (решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др. , C-575/17, EU:C:2018:943, т. 38 и цитираната съдебна практика).

46 От друга страна, по-неблагоприятната данъчна ставка, на която се позовават Съветът на местната власт в Биская и испанското правителство по отношение на дивидентите, изплащани на местно дружество, във всички случаи е ирелевантна, тъй като тези дивиденти са освободени от дължимия данък, когато местното дружество прекрати дейността си, без да е постигнало положителен финансов резултат през данъчните години, последвали получаването на посочените дивиденти. Обстоятелството, че правна уредба на държава членка третира по-неблагоприятно чуждестранните лица, обаче не би могло да се компенсира с факта, че в други случаи същата правна уредба може да не засяга чуждестранните лица, за разлика от местните лица (вж. по аналогия решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др. , C-575/17, EU:C:2018:943, т. 39 и цитираната съдебна практика).

47 Освен това следва да се констатира, че такава разлика в данъчното третиране на дивидентите в зависимост от мястото на установяване на дружествата, които ги получават, може да разубеди чуждестранните дружества да инвестират в дружества, установени в Биская.

48 Следователно правната уредба, разглеждана в главното производство, представлява ограничение на свободното движение на капитали, което по принцип се забранява от член 63, параграф 1 ДФЕС.

49 Трябва обаче да се провери дали това ограничение може да бъде обосновано с оглед на разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС.

По наличието на обосновка за ограничението по смисъла на член 65 ДФЕС

50 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.

51 Доколкото тази разпоредба представлява изключение от основния принцип за свободно движение на капитали, тя трябва да се тълкува стриктно. Следователно тя не може да се тълкува в смисъл, че всяко данъчно законодателство, което предвижда разграничение между данъкоплатците в зависимост от мястото, където пребиват, или от държавата членка, в която инвестират своите капитали, автоматично е съвместимо с Договора за функционирането на ЕС. Всъщност изключението по член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС е на свой ред ограничено от параграф 3 от същия член, който предвижда, че посочените в параграф 1 национални разпоредби „не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 63 [ДФЕС]“ (решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др., C-575/17, EU:C:2018:943, т. 45 и цитираната съдебна практика).

52 При това положение случаите на различно третиране, които член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС разрешава, трябва да бъдат разграничени от случаите на дискриминация, забранени с член 65, параграф 3 ДФЕС. От практиката на Съда обаче следва, че за да може национално данъчно законодателство да се счита за съвместимо с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, произтичащото от това законодателство различно третиране трябва да се отнася до положения, които не са обективно сходни, или да е обосновано с императивно съображение от общ интерес (решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др., C-575/17, EU:C:2018:943, т. 46 и цитираната съдебна практика).

По сходството между разглежданите случаи

53 Съгласно практиката на Съда от момента, когато държава едностранно или посредством спогодба обложи с данък върху доходите не само дружествата, които са местни лица, но и дружествата, които са чуждестранни лица, за дивидентите, които те получават от местно дружество, положението на посочените чуждестранни дружества се доближава до това на местните дружества (решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др., C-575/17, EU:C:2018:943, т. 47 и цитираната съдебна практика).

54 Съветът на местната власт в Биская, испанското и германското правителство се позовават по-специално на решения от 15 май 1997 г., Futura Participations и Singer (C-250/95, EU:C:1997:239), от 15 февруари 2007 г., Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96), и от 17 септември 2015 г., Miljoen и др. (C-10/14, C-14/14 и C-17/14, EU:C:2015:608), от които стигат до извода, че правна уредба като разглежданата в главното производство е в съответствие с принципа на териториалността и че чуждестранните дружества не са в обективно сходно положение с местните дружества.

55 В това отношение все пак следва да се отбележи, че произтичащата от последните решения съдебна практика вече е била изтъкната в рамките на производството, по което е постановено решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др. (C-575/17, EU:C:2018:943). При все това в него Съдът установява наличието на обективно сходни положения, и то въз основа на постоянната съдебна практика, припомнена в точка 53 от настоящото решение. Подобна преценка е валидна и относно положението на местните и на чуждестранните дружества, разглеждани в главното производство.

56 Следователно разликата в третирането, произтичаща от разглежданата в главното производство правна уредба, се отнася до обективно сходни положения.

По обосновката за ефективно събиране на данъка

57 Съветът на местната власт в Биская изтъква, че подлежащо на незабавно събиране данъчно задължение на чуждестранно дружество, което получава дивиденти, изглежда пропорционално на целта да се запази балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, тъй като рискът от неплащане на данъка от такова дружество, което освен това не разполага с постоянен обект, се увеличава с течение на времето поради липсата на каквато и да било действителна и постоянна връзка между него и страната по източника на дохода.

58 По този начин Съветът на местната власт в Биская в действителност поддържа, че разглежданото в главното производство ограничение на свободното движение на капитали е обосновано от необходимостта да се осигури събирането на данъка.

59 Съгласно постоянната съдебна практика необходимостта да се гарантира ефективно събиране на данъка представлява легитимна цел, която може да обоснове ограничение на основните свободи, при условието обаче прилагането на това ограничение да може да гарантира осъществяването на преследваната цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др., C-575/17, EU:C:2018:943, т. 67 и цитираната съдебна практика).

60 Освен това Съдът е приел, че процедурата за удържането на данъка при източника представлява законосъобразно и подходящо средство за гарантиране на данъчното облагане на доходите на данъчнозадължено лице, установено извън облагащата държава (решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др., C-575/17, EU:C:2018:943, т. 68 и цитираната съдебна практика).

61 В това отношение следва да се припомни, че както е видно от точка 42 от настоящото решение, ограничението на свободното движение на капитали, произтичащо от правната уредба, разглеждана в главното производство, се състои в обстоятелството, че за разлика от местните дружества с отрицателен финансов резултат, които подлежат на облагане в

Биская, чуждестранните дружества, които също имат отрицателен финансов резултат, не се ползват нито от възстановяване на удържания при източника данък, нито от евентуално отложено данъчно облагане.

62 Впрочем, признаването на възможността за такова третиране на чуждестранните дружества, с което се премахва по необходимост горното ограничение, не би поставило под въпрос постигането на целта, свързана с ефективното събиране на дължимия от тези дружества данък, когато те получават дивиденти от местно дружество, установено в Биская (вж. по аналогия решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др., C-575/17, EU:C:2018:943, т. 70).

63 Всъщност, първо, режимът на възстановяване на удържания при източника данък в случай на отрицателен финансов резултат представлява по естеството си дерогация от принципа на облагане за данъчната година на разпределението на дивидентите, така че поради естеството си този режим е предназначен да се прилага не за повечето дружествата, получаващи дивиденти, а единствено за дружествата, отчели загуби (вж. по аналогия решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др., C-575/17, EU:C:2018:943, т. 71).

64 Второ, трябва да се подчертае, че чуждестранните дружества би следвало да представят съответните данни, които позволяват на данъчните органи на облагащата държава членка да установят, че са изпълнени предвидените в закона условия, за да им бъде възстановен удържаният при източника данък (вж. по аналогия решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др., C-575/17, EU:C:2018:943, т. 72).

65 Трето, и предвид съображенията на Съда в точки 74—76 от неговото решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др. (C-575/17, EU:C:2018:943), механизмите за взаимопомощ, съществуващи между органите на държавите членки, са достатъчни, за да позволят на държавата членка по източника на дохода да упражни контрол за истинността на данните, предоставени от чуждестранните дружества, които желаят да им бъде възстановен удържаният при източника данък (вж. по аналогия решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др., C-575/17, EU:C:2018:943, т. 73).

66 Следователно признаването на предимството, свързано с възстановяването на удържания при източника данък и с евентуалното отложено данъчно облагане на чуждестранните дружества с отрицателен финансов резултат, би довело до премахване на всякакво ограничение на свободното движение на капитали, при това без да се възпрепятства постигането на целта, преследвана с разглежданата в главното производство национална правна уредба (вж. по аналогия решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др., C-575/17, EU:C:2018:943, т. 77).

67 При тези обстоятелства не може да се приеме, че правната уредба, разглеждана в главното производство, се обосновава с ефективното събиране на данъка.

По обосновката за балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки и предотвратяване на риска от двойно признаване на загубите

68 Германското правителство твърди, че макар по силата на испано-британската спогодба Кралство Испания да е оправомощено да облага дивидентите, изплащани от местни дружества на дружества, установени в Обединеното кралство, икономическата дейност на последните дружества иначе е от обхвата на правомощието на Обединеното кралство за данъчно облагане. Така разглежданата в главното производство правна уредба служела да

се запази балансираното разпределение на данъчните правомощия, като се има предвид, че претърпените от чуждестранно дружество загуби, които нямат пряка връзка с изплатените му от местно дружество дивиденти, произтичат от икономически дейности, които са от обхвата на данъчната компетентност на държавата, където то е местно лице и където тези загуби могат да се вземат предвид. Допълнителното отчитане при облагането на дивидентите в Испания би довело до двойно приспадане на загубите в противоречие с извършеното разпределение на правомощията за данъчно облагане.

69 Испанското правителство също счита, че удовлетворяване на искането на Credit Suisse Securities (Europe) в този случай би довело до многократно отчитане на претърпените от това дружество загуби.

70 В това отношение Съдът е приел, че опазването на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки е легитимна цел и при липсата на приети от Съюза мерки за уеднаквяване или хармонизиране държавите членки продължават да са компетентни да определят чрез спогодби или едностранно критериите за разпределение на правомощията си за данъчно облагане (решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др., C-575/17, EU:C:2018:943, т. 56 и цитираната съдебна практика).

71 Подобна обосновка може да се приеме по-специално когато въпросният режим цели да предотврати определено поведение, което може да застраши правото на държава членка да упражнява данъчните си правомощия по отношение на извършваните на нейна територия дейности (решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др., C-575/17, EU:C:2018:943, т. 57 и цитираната съдебна практика).

72 Освен това Съдът е постановил, че предотвратяването на двойното признаване на загуби представлява легитимна цел, която може да обоснове ограничение на основните свободи (вж. в този смисъл решение от 12 юни 2018 г., Bevola и Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, т. 52 и цитираната съдебна практика).

73 В случая по силата на разглежданата в главното производство правна уредба дивидентите, изплатени на чуждестранно дружество, се облагат посредством удържане при източника, със ставка, определена в рамките на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, като този данък не се възстановява, когато такова дружество има година с отрицателен финансов резултат, докато местно дружество, поставено в същото положение, ползва такова възстановяване и отложено данъчно облагане на получените дивиденти.

74 При все това, от една страна, когато държава членка е избрала в определени случаи да не облага местните дружества за дивидентите с национален произход, тя не може да се позове на необходимостта да се гарантира балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, за да обоснове облагането на чуждестранните дружества, получаващи такива доходи (вж. в този смисъл решение от 29 юли 2024 г., Keva и др., C-39/23, EU:C:2024:648, т. 73 и цитираната съдебна практика).

75 От друга страна, евентуалното отлагане на данъчното облагане на дивидентите, получени от чуждестранно дружество с отрицателен финансов резултат, няма да означава, че самостоятелната от данъчна гледна точка историческа територия Биская трябва да се откаже от правото си да облага доход, получен на нейна територия. Всъщност дивидентите, разпределяни от местното дружество, ще подлежат на данъчно облагане след като чуждестранното дружество постигне положителен финансов резултат в последващ

период, какъвто е случаят — освен ако запитващата юрисдикция не установи друго — с местно дружество, намиращо се в сходно положение (вж. по аналогия решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др., C-575/17, EU:C:2018:943, т. 59).

76 Освен това загубата на данъчни приходи във връзка с данъчното облагане на дивидентите, получени от чуждестранни дружества в случай на година с отрицателен финансов резултат, не може да обоснове незабавното и окончателно данъчно облагане на получените от тези дружества дивиденти в подобен случай, при положение че такива загуби се приемат, когато става въпрос за местни дружества, облагани с данък в Биская (вж. по аналогия решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др., C-575/17, EU:C:2018:943, т. 63).

77 Що се отнася до предотвратяването на риска от двойно признаване на загубите, следва да се добави, че във всички случаи чуждестранните дружества трябва да представят съответната информация, от която данъчните органи на държавата членка на облагане могат да установят, че са изпълнени условията, предвидени за да се ползва отлагане на данъчното облагане.

78 Следователно разглежданата в главното производство правна уредба не може да бъде обоснована с необходимостта да се запази балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки и да се предотврати рискът от двойно признаване на загубите.

По обосновката за запазване на съгласуваността на данъчната система

79 Съветът на местната власт в Биская, испанското и германското правителство поддържат, че правна уредба като разглежданата в главното производство служи за запазване на съгласуваността на националния данъчен режим, тъй като фактът, че държавата членка на източника не взема предвид загубите, претърпени извън тази държава членка от чуждестранно дружество, следва симетрична логика и представлява аналог на необлагането в посочената държава членка на икономическата дейност, от която произтичат тези загуби.

80 За да може да издържи довод, основан на необходимостта да се запази съгласуваността на националния данъчен режим, постоянната съдебна практика изисква да се установи наличието на пряка връзка между съответното данъчно предимство и неговото компенсиране и определено данъчно облагане (решение от 21 декември 2023 г., Cofidis, C-340/22, EU:C:2023:1019, т. 55 и цитираната съдебна практика).

81 В това отношение обаче следва да се отбележи, че в случая местните дружества — които подлежат на данъчно облагане в Биская, имат отрицателен финансов резултат и им е възстановен удържаният при източника данък върху получените дивиденти — не подлежат на облагане с определен данък като компенсация за това възстановяване. Дори ако местните дружества са длъжни да включат 50 % от тези дивиденти в тяхната данъчна основа на корпоративния данък, това не би променило факта, че при отрицателен финансов резултат тези дружества биха се ползвали най-малкото от предимството да разполагат с ликвидни средства, а дори и от освобождаване, в случай че прекратят дейност, преди отново да постигнат положителен резултат.

82 Ето защо не може да се приеме, че разглежданата в главното производство правна уредба е обоснована от необходимостта да се запази съгласуваността на данъчната система.

83 Предвид всички изложени по-горе съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска приложима в държава членка правна уредба, по силата на която дивидентите, разпределени от дружество, установено на самостоятелна от данъчна гледна точка територия на тази държава членка, се облагат при източника с данък, който при дивиденти, получени от местно дружество, подлежащо на облагане с корпоративен данък в тази самостоятелна от данъчна гледна точка територия, се счита за авансово плащане на този данък и се възстановява изцяло, ако последното дружество приключи съответната данъчна година с отрицателен финансов резултат, докато възстановяване не е предвидено, когато тези дивиденти са получени от чуждестранно дружество в същото положение.

По съдебните разноски

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

По изложените съображения Съдът (шести състав) реши:

Член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска приложима в държава членка правна уредба, по силата на която дивидентите, разпределени от дружество, установено на самостоятелна от данъчна гледна точка територия на тази държава членка, се облагат при източника с данък, който при дивиденти, получени от местно дружество, подлежащо на облагане с корпоративен данък в тази самостоятелна от данъчна гледна точка територия, се счита за авансово плащане на този данък и се възстановява изцяло, ако последното дружество приключи съответната данъчна година с отрицателен финансов резултат, докато възстановяване не е предвидено, когато тези дивиденти са получени от чуждестранно дружество в същото положение.

Подписи