ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-Н PAOLO MENGOZZI
представено на 7 юни 2007 година [1]

1. С настоящото преюдициално запитване Gerechtshof te Amsterdam (Амстердамски апелативен съд, Нидерландия) по същество иска от Съда да установи дали би била в противоречие с членове 56 ЕО и 58 ЕО национална правна уредба като нидерландската, която освобождава от удържане на данък при източника дивидентите, изплатени от установени в Нидерландия дружества на дружества, които са установени в същата държава или имат в нея постоянен обект, а същевременно прилага този тип удържане на данък към дивидентите, разпределени на чуждестранни дружества.

I — Правна уредба

A — *Приложимо общностно право*

2. Член 56 ЕО установява следното:

„1. 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. […]“

3. Все пак, доколкото има отношение към случая, член 58 ЕО предвижда:

„1. Разпоредбите на член 56 не накърняват правото на държавите-членки:

а) 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;

[…]

1 — Език на оригиналния текст: италиански.

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 56.“

4. Директива 90/435/ЕИО освобождава от удържане на данък при източника дивидентите, изплатени от дъщерно дружество на неговото дружество майка, установено в друга държава-членка, когато последното притежава дял, възлизащ на най-малко 25 % от капитала на първото [2].

Б — *Национално право*

5. Член 1, параграф 1 от Закона от 1965 г. за данъчното облагане на дивидентите (Wet op de dividendbelasting 1965, наричан по-нататък „Wet DB“) по правило предвижда удържане на 25 % от дивидентите, разпределени от установено в Нидерландия дружество, чийто капитал е изцяло или отчасти разделен на акции.

6. Все пак член 4 от Wet DB в относимата си част предвижда:

„Допустимо е да не се пристъпва към събиране на данък върху дивидентите от акции […], ако предвиденото в член 13 от Закона от 1969 г. за корпоративния данък (Wet op de vennootschapsbelasting 1969) освобождаване на дяловите участия се прилага за ползите, които получателят на доходите извлича от тези акции, сертификати за право на дивидент и заеми, и ако дяловото участие е част от имуществото на неговото предприятие, което извършва дейност в Нидерландия. Първото изречение не се прилага за доходите, по отношение на които получателят не е действителният получател“ [3].

7. Освен това член 4a от Wet DB, въведен вследствие на приемането на Директива 90/435, съдържа освобождаване от данък върху дивидентите в полза на акционерите, които са установени в Европейския съюз и които притежават участие от най-малко 25 % от капитала на нидерландско дружество.

8. Това освобождаване се разпростира и върху акционерите, които са установени в Европейския съюз и които притежават

2 — Член 5, параграф 1 от Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави-членки, съгласно редакцията ѝ в сила към момента на настъпване на обстоятелствата, представляващи предмет на спора по главното производство (ОВ L 225, стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97). Впоследствие тази разпоредба е изменена с Директива 2003/123/ЕО на Съвета от 22 декември 2003 година за изменение на Директива 90/435/ЕИО (ОВ L 7, стр. 41; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 118).

3 — Неофициален превод.

участие от най-малко 10 %, ако държавата-членка, където акционерът е установен, също прилага посоченото освобождаване при наличието на същия процент участие [4].

9. Посоченият член 13 от Закона от 1969 г. за корпоративния данък (Wet op de vennootschapsbelasting 1969, наричан по-нататък „Wet Vpb“) предвижда, че по правило дялово участие е налице, ако данъчнозадълженото дружество притежава най-малко 5 % от номиналната стойност на изцяло или отчасти разделения на акции капитал на едно дружество [5].

B — *Данъчната спогодба между Нидерландия и Португалия*

10. Член 10 от Спогодбата, сключена в Порто на 20 септември 1999 г. между Кралство Нидерландия и Португалската република, за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване избягването на данъци върху доходите и имуществата (наричана по-нататък „СИДДО“) гласи, че дивиденти, изплатени от дружество — местно лице на едната договаряща държава, на акционер — местно лице на другата договаряща държава, по принцип се облагат в последната държава.

11. При всяко положение тези дивиденти могат да бъдат обложени в държавата, където е установено дружеството, разпределящо дивидентите, но в такъв случай събраният данък не може да надвишава 10 % от брутната сума на дивидентите.

12. Член 24 от СИДДО предвижда, че за да се избегне двойното данъчно облагане, Португалия разрешава приспадане на събрания от Нидерландия данък върху дивидентите с нидерландски източник, разпределени на местни за Нидерландия лица, до размера на португалския данък, който иначе би бил дължим върху тези дивиденти.

II — Факти, преюдициално запитване и производство пред Съда

13. Към момента на настъпване на обстоятелствата Amurta SGPS — дружество, установено в Португалия (наричано по-нататък „Amurta“), е притежавало 14 % от капитала на Retailbox BV (наричано по-нататък „Retailbox“) — нидерландско дружество, в което останалите акционери са Sonaetelecom BV, също нидерландско, със 66 % участие, Tafin SGPS и Persin SGPS, и двете установени в Португалия, съответно с 14 % и 6 % участие.

4 — От акта за препращане е видно, че това приспадане не се прилага към акционерите, които са местни за Португалия лица.

5 — Участието се намалява на по-малко от 5 %, когато притежаването на дялове е част от обичайното упражняване на дейността на предприятието, управлявано от данъчнозадълженото лице, или когато тяхното придобиване обслужва обществен интерес.

14. На 31 декември 2002 г. Retailbox плаща на своите акционери дивиденти, върху които удържа данък от 25 %, с изключение на дивидентите, изплатени на Sonaetelecom BV, върху които не е удържан данък при източника в приложение на предвиденото в член 4 от Wet DB освобождаване.

15. На 30 януари 2003 г. Retailbox подава жалба от името на Amurta пред Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam (наричан по-нататък „Inspecteur“) срещу удържането на данък, дължим върху изплатения на последното дружество дивидент. Жалбата е отхвърлена с решение на Inspecteur.

16. Amurta обжалва пред Gereschtshof te Amsterdam с искане да се отмени посоченото решение и да се възстанови събраният данък върху дивидентите.

17. Изправен пред съмнения относно съвместимостта на нидерландската правна уредба в тази област с членове 56 ЕО и 58 ЕО, препращащият съд решава да спре висящото пред него производство и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Предвиденото в член 4 от Wet op de dividendbelasting 1965 (Закон от 1965 г. за данъчното облагане на дивидентите) освобождаване, както е описано в точки [...] от настоящото определение, разгледано във връзка с освобождаването, предвидено в член 4а от същия закон, противоречи ли на разпоредбите относно свободното движение на капитали (членове 56—58 ЕО), доколкото това освобождаване се прилага само за плащане на дивиденти на акционери, които подлежат на облагане с корпоративен данък в Нидерландия или на чуждестранни акционери, които имат постоянен обект в Нидерландия, който притежава тези акции, за който се прилага освобождаването на дяловото участие, предвидено в член 13 от Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Закон от 1969 г. за корпоративния данък)?

2) От значение ли е за отговора на първия въпрос дали държавата, чието местно лице е акционерът или чуждестранното дружество, по отношение на които не се прилага освобождаването по член 4 от Wet op de dividendbelasting 1965, предоставя на този акционер или на това дружество данъчен кредит (full credit) за нидерландския данък върху дивидентите?“

18. Съгласно член 23 от Статута на Съда писмени становища представят Amurta, Комисията на Европейските общности, Надзорният орган на ЕАСТ, нидерландското и италианското правителство, както и правителството на Обединеното кралство. В съдебното заседание се явяват

Amurta, Комисията, Надзорният орган на ЕАСТ, както и нидерландското и германското правителство и правителството на Обединеното кралство.

III — Правен анализ

19. В самото начало следва да се отбележи, че разглежданата правна уредба се отнася до преките данъци. Необходимо е да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика, макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите-членки, последните въпреки това трябва да упражняват тази компетентност при спазване на общностните принципи, сред които са основните свободи, на които се основава въвеждането и функционирането на вътрешния пазар [6].

20. В настоящия случай съответната национална правна уредба трябва да се разглежда именно в светлината на разпоредбите на Договора за ЕО относно свободното движение на капитали, тъй като става дума за разпоредби, свързани с данъчното облагане на дивидентите, разпределени на дружества, установени в държава-членка, различна от тази, в която се намира седалището на дружеството, разпределящо дивидентите, и следователно, както е потвърдил и Съдът — за дейност, неразделно свързана с движението на капитали [7].

А — *По първия въпрос*

21. С първия си въпрос препращащата юрисдикция иска по същество да установи дали разглежданата правна уредба, която подлага на удържане на данък при източника дивидентите, разпределени от нидерландско дружество на дружества, които нямат седалище или постоянен обект в Нидерландия, но не и дивидентите, които са изплатени на установени в тази държава-членка дружества, е в противоречие със свободното движение на капитали [8].

22. Преди да се пристъпи към същността на въпросите, които трябва да се решат, е необходимо да се изложат някои съображения от общ характер относно правилата за данъчно облагане на разпределяната от дружествата печалба [9].

6 — Вж., ex multis, Решение от 6 юни 2000 г. по дело Verkooijen (C-35/98, Recueil, стр. I-4071, точка 32), Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen (C-319/02, Recueil, стр. I-7477, точка 19) и Решение от 23 февруари 2006 г. по дело Keller Holding (C-471/04, Recueil, стр. I-2107, точка 28).

7 — Вж. в този смисъл Решение по дело Verkooijen, посочено по-горе, точки 29 и 30.

8 — Както основателно отбелязва националният съд, предвид малкото дялово участие (14 %) и при липсата на други данни, от които може да се направи извод, че Amurta има решаващо влияние върху дейността на Retailbox, не може да се приеме, че свободата на установяване се упражнява посредством посоченото участие.

9 — Относно нивата на данъчно облагане на дивидентите във вътрешния пазар вж. по-специално заключението на генералния адвокат Geelhoed от 23 февруари 2006 г., представено по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (Решение от 12 декември 2006 г., C-374/04, Recueil, стр. I-11673), заключението на генералния адвокат Geelhoed от 6 април 2006 г., представено по дело Kerckhaert и Morres (Решение от 14 ноември 2006 г., C-513/04, Recueil, стр. I-10967) и заключението на генералния адвокат Geelhoed от 27 април 2006 г., представено по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France (Решение от 14 декември 2006 г., C-170/05, Recueil, стр. I-11949).

23. Дружествената печалба, разпределяна под формата на дивиденти, по правило се облага на две нива. На първо място — в рамките на корпоративния данък като печалба на дружеството, разпределящо дивиденти, а след това — на нивото на акционера. Второто ниво на данъчно облагане може да има две форми — на данък върху доходите на акционера, който получава дивидентите, и/или на удържане на данък при източника, извършвано от дружеството, разпределящо дивидентите, за сметка на акционера към момента на разпределянето на дивидентите.

24. Наличието на две възможни нива на облагане може да доведе, от една страна, до двойно икономическо или верижно облагане (двойно данъчно облагане на един и същ доход в ущърб на две различни данъчнозадължени лица), а от друга — до двойно правно облагане (двойно данъчно облагане на един и същ доход на едно и също данъчнозадължено лице в две различни държави). Например двойно икономическо или верижно облагане е налице, когато печалбата на дружеството, разпределящо дивидентите, се облага в рамките на корпоративния данък, а след това — на равнището на акционера, подлежащ на облагане с данък върху доходите, като печалба, разпределена под формата на дивиденти. За разлика от това двойното правно облагане се проявява, когато акционерът е подложен първо на удържане на данък при източника върху дивидентите, а след това — на данък върху доходите, събиран в друга държава.

25. Що се отнася до настоящия случай, трябва да се отбележи, че въпросната нидерландска правна уредба има за цел да премахне верижното облагане на дружествената печалба, разпределена под формата на дивиденти. Всъщност от разпоредбата на член 4 от Wet DB във връзка с член 13 от Wet Vpb следва, че е налице освобождаване от удържане на данък при източника от 25 % върху дивидентите, изплатени от нидерландски дружества на дружествени акционери, които притежават най-малко 5 % дялово участие и които имат седалище или постоянен обект в Нидерландия. За дружествата, които не са установени в Нидерландия, освобождаването от удържането на данък при източника върху получените от нидерландските дружества дивиденти е предвидено изключително в случай на участие, което възлиза на най-малко 25 % от капитала на последните (член 4 от Wet DB).

26. От това следва, че по отношение на данъчното облагане на дивидентите такова законодателство води до неблагоприятно третиране на дружествата, които не са установени в Нидерландия и притежават между 5 и 25 % дялово участие в нидерландско дружество, в сравнение с третирането, предвидено за нидерландски дружества, които имат същия тип дялово участие и имат право на пълно освобождаване от удържане на данък при източника върху получените дивиденти за разлика от дружествата, които не са установени в Нидерландия.

27. Следователно трябва да се провери дали тази разлика в третирането е в

противоречие с принципа на свободното движение на капитали [10].

28. В това отношение трябва да се напомни, че член 56, параграф 1 ЕО предвижда забрана на всяко ограничение на движението на капитали между държавите-членки — под ограничение трябва да се разбира всяка мярка, която оскъпява или отслабва привлекателността на трансграничното прехвърляне на капитали и следователно може да разубеди инвеститора — освен ако не е налице някое от обосноваващите съображения, посочени в член 58 ЕО [11].

29. В частност член 58, параграф 1, буква а) ЕО разрешава 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“.

30. Въведената по този начин с член 58, параграф 1, буква а) ЕО дерогация от прилагането на член 56, параграф 1 обаче е ограничена от параграф 3 от първата разпоредба, който предвижда, че мерките и процедурите, посочени в параграфи 1 и 2, не трябва да представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали.

31. Освен това като потвърждава, че изключенията от свободното движения на капитали, предвидени в член 73г, параграф 3 от Договора (понастоящем член 58, параграф 1 ЕО), вече са били допуснати в неговите решения преди влизането в сила на тази разпоредба, Съдът — като посочва и други основни свободи — признава, че от нормативна гледна точка тази разпоредба представлява кодификация на основен принцип, закрепен в съдебната практика още преди приемането ѝ. Следователно тази правна норма трябва да се тълкува и в светлината на посочената съдебна практика [12].

32. Оттук следва, че посочените в член 58, параграф 1, буква а) ЕО ограничения на свободното движение на капитали са не само рамкирани от кодифицираните в параграф 3 от тази разпоредба принципи, но и трябва да се вписват в рамките, изработени в практиката на Съда.

10 — Както ще бъде по-подробно обяснено по-нататък в анализа, макар да е вярно, че Директива 90/435 (известна като директивата за дружествата майки и дъщерните дружества) забранява извършването на удържане на данък при източника върху дивидентите, изплатени от дъщерно дружество на неговото дружество майка, установено в друга държава-членка, единствено при наличието на квалифицирано дялово участие (най-малко 25 % от капитала на дъщерното дружество), все пак от това обстоятелство не може a contrario да се заключи, както предлага препращащият съд, подкрепян от нидерландското правителство, че събирането на данъка е разрешено във всички останали случаи, като следствие от което евентуалната разлика в третирането в отношенията между дружества майки и дъщерни дружества, установени в различни държави-членки, трябвало да се отдаде единствено на едновременното съществуване на различни данъчни режими. Макар да е вярно, че държавите-членки трябва да определят дали и в каква степен трябва да бъде премахнато двойното данъчно облагане в случаите на дялови участия, които не попадат в рамките на посочената директива, все пак тези държави-членки са длъжни да спазват общностните принципи, сред които са и основните свободи

11 — Решение от 16 март 1999 г. по дело Trummer и Mayer (C-222/97, Recueil, стр. I-1661, точка 26).

12 — Вж. Решение по дело Verkooijen, посочено по-горе, точка 43.

33. Следователно що се отнася до национална данъчноправна уредба като разглежданата, която при данъчното облагане на дивидентите прави разграничение в зависимост от седалището на акционера, който ги получава, Съдът е постановил, че за да могат тези данъчни режими да се разглеждат като съвместими с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, различното третиране трябва да се отнася до положения, които не са обективно сходни, или да е оправдано с императивни съображения от обществен интерес, при условие че това не надхвърля необходимото за постигането на преследваната цел [13].

1. По сходността на положението

34. Както бе отбелязано по-горе, въпросните национални разпоредби третират различно дивидентите, разпределени от нидерландски дружества, в зависимост от това дали са изплатени на местни или на чуждестранни за Нидерландия дружества [14].

35. В областта на преките данъци Съдът е постановил, че основаната на мястото на пребиваване или регистрация разлика в третирането сама по себе си не представлява дискриминация поради съображението, че по принцип този критерий указва връзка на данъчнозадълженото лице с неговата страна на произход и следователно може да обоснове разграничително данъчно третиране [15].

36. Освен това Съдът е уточнил, че при наличието на данъчно предимство, което не се предоставя на чуждестранните лица, разликата в третирането на тези две категории данъчнозадължени лица може да се квалифицира като дискриминация по смисъла на Договора, когато не съществува никаква обективна разлика в положенията, която би могло да обоснове разлика в третирането по този пункт на двете категории данъчнозадължени лица [16].

37. Съгласно съображенията на Съда дискриминация между местни и чуждестранни лица би могла да съществува, ако се приеме, че макар и местни лица на различни държави-членки, двете категории данъчнозадължени лица се намират в подобно положение от гледна точка на съдържанието и предмета на приложимите национални разпоредби [17].

13 — Вж. Решение от 15 юли 2004 г. по дело Lenz (C-315/02, Recueil, стр. I-7063, точка 27 и цитираната съдебна практика).

14 — Всъщност съгласно въпросното нидерландско законодателство дружествата, чието седалище не е в Нидерландия, не могат да ползват предимствата във връзка с данъчното облагане на дивидентите — предимства, предоставени на дружествата със седалище в тази държава-членка — освен ако не разполагат с постоянен обект в Нидерландия, като акциите на нидерландските дружества са включени в имуществото на този постоянен обект.

15 — Вж. Решение от 14 февруари 1995 г. по дело Schumacker (C-279/93, Recueil, стр. I-225, точки 31—34), Решение от 11 август 1995 г. по дело Wielockx (C-80/94, Recueil, стр. I-2493, точка 18), Решение от 27 юни 1996 г. по дело Asscher (C-107/94, Recueil, стр. I-3089, точка 41) и Решение от 29 април 1999 г. по дело Royal Bank of Scotland (C-311/97, Recueil, стр. I-2651, точка 27).

16 — Вж. Решение по дело Schumacker, посочено по-горе, точки 36—38, Решение по дело Asscher, посочено по-горе, точка 42 и Решение по дело Royal Bank of Scotland, посочено по-горе, точки 27 и сл.

17 — Решение от 14 септември 1999 г. по дело Gschwind (C-391/97, Recueil, стр. I-5451, точка 26).

38. Следователно трябва да се установи дали *от гледна точка на функцията на спорното законодателство* съществува обективна разлика в третирането на акционерите — местни дружества, и на акционерите — чуждестранни дружества за Нидерландия, които получават в нея дивиденти, разпределени от нидерландско дружество, в което имат дялово участие.

39. Трябва да се отбележи, че разглежданите законодателни разпоредби имат за цел да премахнат верижното облагане на печалбата, резпределяна от нидерландски дружества.

40. Във връзка с това Съдът е приел, че по отношение на мерките, предвидени от дадена държава-членка с оглед на избягване или намаляване на верижното облагане или двойното икономическо облагане на печалбата, разпределяна от дружество, което е местно лице, акционерите получатели, които са местни лица, не се намират непременно в сходно положение с акционерите получатели, които са местни лица на друга държава-членка [18].

41. Всъщност както отбелязва Съдът, държавата, на която е местно лице дадено дружество, разпределящо дивиденти, по правило действа по отношение на чуждестранния акционер като „държава на източника“, като упражнява ограничена данъчна компетентност единствено спрямо доходите на чуждестранното лице, получени на нейна територия. Да се изисква тази държава-членка да премахне двойното икономическо или верижно облагане на печалбата, разпределена на чуждестранен акционер, би било равносилно на това да се принуди посочената държава-членка да се откаже от правото си да облага приходите, генерирани от извършени на нейна територия икономически дейности [19]. Напротив, именно държавата, на която акционерът е местно лице, обикновено е в най-добро положение да предостави на последния данъчно предимство, което може да намали или да възпрепятства двойното икономическо или верижно облагане. Всъщност когато акционерът е физическо лице, именно държавата, на която е местно лице, е в състояние да прецени най-добре данъчните възможности на посочения акционер [20]. Що се отнася до получаваните от дружество дивиденти, член 4, параграф 1 от Директива 90/435 налага на държавата-членка по регистрацията на дружеството майка, което получава печалба, разпределена от дъщерно дружество, установено в друга държава-членка, а не в последната, да избягва двойното данъчно облагане, като за целта позволява на държавата по регистрацията на дружеството майка да избира дали да се въздържи от облагане на тази печалба или да я обложи, като обаче разреши на дружеството майка да приспадне от размера на данъка си частта от данъка на дъщерното дружество, която е свързана с тази печалба, и в дадени случаи сумата на данъка, удържан при източника, начислен от държавата-членка по регистрация на дъщерното дружество [21].

42. Все пак Съдът е уточнил, че „от момента, в който дадена държава-членка,

18 — Вж. Решение по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France Denkavit, посочено по-горе, точка 34 и Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе, точки 57—65.

19 — Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе, точка 59.

20 — Последният принцип е потвърден в Решение по дело Schumacker, посочено по-горе.

21 — Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе, точка 60.

едностранно или посредством спогодба, обложи с данък върху дохода не само акционерите, които са местни лица, но и акционерите, които са чуждестранни лица, за дивидентите, които те получават от дружество, което е местно лице, положението на посочените акционери, които са чуждестранни лица, се доближава до това на акционерите, които са местни лица“ [22].

43. Всъщност при тази хипотеза макар и в рамките на своята компетентност на държава на източника, държавата, на която дружеството, разпределящо дивидентите, е местно лице, упражнява данъчна компетентност по отношение на чуждестранните акционери, която не се различава от данъчната компетентност, упражнявана по отношение на местните лица, като чрез изключителното упражняване на своята данъчна компетентност предизвиква верижно облагане, прилагано към двете категории данъчнозадължени лица.

44. Предвид подобното положение на местните и чуждестранните акционери, държавата на източника ще е длъжна да предостави на чуждестранните лица данъчни предимства, равностойни на предоставените на местните лица, ако първите се окажат подложени на верижно облагане, което произтича от упражняването на нейната данъчна компетентност и е подобно на верижното облагане, на което са подложени вторите.

45. Следователно в случай като настоящия, в който държавата на източника решава да освободи своите местни лица от вътрешното двойно данъчно облагане, като ги освободи от удържане на данък при източника върху получените от нидерландско дружество дивиденти, тази държава ще трябва да предостави това освобождаване и на чуждестранните лица, доколкото и те са подложени на същото вътрешно двойно данъчно облагане, което произтича от упражняването спрямо тях на нейната данъчна компетентност.

46. От направения дотук анализ следва, че доколкото отказват освобождаване от удържане на данък при източника върху дивидентите, изплатени на чуждестранни за Нидерландия акционери, а предвиждат такова освобождаване за дивидентите, получени от местни акционери, разглежданите законодателни разпоредби представляват произволна дискриминация, която противоречи на членове 56 ЕО и 58 ЕО [23].

47. Италианското правителство и правителството на Обединеното кралство обаче считат, че прилаганата от спорната правна уредба разлика в третирането в ущърб на чуждестранните лица била само последица от разпределението на данъчната компетентност между Нидерландия и Португалия.

22 — Вж. Решение, посочено в бележка под линия 21, точки 68—70.

23 — Съдът на ЕАСТ стига до подобен извод в Решение от 23 ноември 2004 г. по дело Fokus Bank (E-1/04, на разположение в уебсайта www.eftacourt.lu), по което преценява, че норвежка правна уредба, която признава данъчен кредит за получените в Норвегия дивиденти единствено на установените в Норвегия акционери, е в противоречие с член 40 от Споразумението за ЕИП, равностоен на член 56 ЕО (Споразумение за Европейското икономическо пространство, ОВ L 1, 1994 г., стр. 3).

48. В това отношение трябва да се внесат някои уточнения.

49. По смисъла на член 220, второ тире от Договора за ЕО (понастоящем член 293, второ тире ЕО) „[д]ържавите-членки започват преговори помежду си, доколкото това е необходимо, с цел да осигурят в полза на своите граждани премахване на двойното данъчно облагане в Общността“.

50. Тази разпоредба с програмен характер досега не е приложена. Действащото общностно право не установява общи критерии за разпределянето на правомощията между държавите-членки, що се отнася до премахването на двойното данъчно облагане в Общността. Всъщност с изключение на Директива 90/435 [24], на Спогодба 90/436/ЕИО от 23 юли 1990 година за премахване на двойното данъчно облагане във връзка с корекцията на печалби на свързани предприятия [25] и на Директива 2003/48/ЕО на Съвета от 3 юни 2003 година относно данъчното облагане на доходи от спестявания под формата на лихвени плащания [26], нито една от които не е приложима към настоящия случай, на общностно равнище не е приета никаква мярка за уеднаквяване или хармонизация, предвиждаща премахването на двойното данъчно облагане, и между държавите-членки не е сключена нито една многостранна спогодба със същата цел на основание на член 220, второ тире ЕО [27].

51. Оттук следва, че в отсъствието на общностни мерки за уеднаквяване или хармонизация държавите-членки запазват компетентността си да определят критериите за данъчно облагане на доходите с оглед на премахването, ако е необходимо чрез спогодби, на двойното данъчно облагане [28]. В тази област Съдът на първо време уточнява, че държавите-членки са свободни в рамките на двустранни спогодби да установяват критериите за връзка, за да си разпределят данъчната компетентност [29]. В следващи решения Съдът добавя, че тази призната на държавите-членки свобода се разпростира върху едностранно приетите мерки [30].

24 — Посочена по-горе в бележка под линия 2.

25 — ОВ L 225, стр. 10.

26 — ОВ L 157, стр. 38; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 64.

27 — Вж. по-специално що се отнася до свободното движение на капитали, Решение по дело Kerckhaert и Morres, посочено по-горе, точка 22, а що се отнася до член 52 от Договора за ЕО — Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе, точка 51.

28 — Решение от 12 май 1998 г. по дело Gilly (C-336/96, Recueil, стр. I-2793, точки 24 и 30), както и Решение от 12 декември 2002 г. по дело De Groot (C-385/00, Recueil, стр. I-11819, точка 93), що се отнася до член 48 от Договора за ЕО (понастоящем, след изменение, член 39 ЕО). Решение от 21 септември 1999 г. по дело Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, стр. I-6161, точка 57), що се отнася до членове 52 и 58 от Договора за ЕО, и Решение от 23 февруари 2006 г. по дело Van Hilten-Van der Heijden (C-513/03, Recueil, стр. I-1957, точка 47), що се отнася до свободното движение на капитали.

29 — Решение по дело Gilly, посочено по-горе, точки 24—30, Решение по дело Saint-Gobain ZN, посочено по-горе, точка 57, Решение по дело De Groot, посочено по-горе, точка 93, Решение от 30 октомври 2006 г. по дело FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Recueil, стр. I-9461, точка 54), Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе, точка 52.

30 — Що се отнася до свободното движение на капитали, вж. Решение по дело Van Hilten-van der Heijden, посочено по-горе, точка 47, а по отношение на свободата на установяване — Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе, точка 52.

52. Все пак що се отнася до упражняването на данъчните правомощия, държавите-членки са длъжни да се съобразяват с общностните правила [31].

53. Съгласно практиката на Съда държавите-членки следователно са свободни да решат дали и в каква степен, едностранно или посредством международни споразумения, да премахнат или да предотвратят двойното данъчно облагане, като въпреки това остават длъжни при упражняването на своите данъчни правомощия да спазват общностните принципи дори когато данъчните им правомощия следват от предварително двустранно или многостранно разпределение на данъчната компетентност между държавите-членки [32].

54. В настоящото дело е очевидно, че допуснатата от нидерландското законодателство дискриминация спрямо чуждестранните дружества при облагането на дивидентите не е резултат от различията, които в конкретния случай съществуват между разглежданите национални данъчни системи, а още по-малко е последица от разпределението на данъчната компетентност между Нидерландия и Португалия. Напротив, както бе подчертано по-горе, става дума за дискриминационно третиране, което има връзка *единствено* с въпросното нидерландско законодателство, което отказва на чуждестранните акционери данъчно предимство, от което обаче се ползват местните лица, без тази разлика в третирането да е обоснована от релевантни обективни обстоятелства предвид установеното подобно положение, в което се намират двете категории данъчнозадължени лица по отношение на предмета и функцията на въпросните разпоредби.

55. При разглеждането на втория въпрос обаче ще стане ясно какво въздействие би могло да има адекватното разпределение на данъчната компетентност посредством спогодба за двойното данъчно облагане върху неутрализирането на дискриминационните последици от национална правна уредба като разглежданата в случая нидерландска правна уредба.

56. Като евентуален довод нидерландското и италианското правителство поддържат, че въпросната правна уредба е обоснована въз основа на необходимостта от запазване на съгласуваността на нидерландския данъчен режим. Освобождаването от удържане на данък при източника върху националните дивиденти, разпределени от нидерландски дружества на дружества, които са местни за Нидерландия лица, всъщност представлявало основно допълнение към освобождаването на дяловите участия от корпоративен данък („освобождаване на дяловите участия“, член 13 от Wet Vpb), на което имат право нидерландските дружества, подлежащи без ограничения на данъчно облагане в Нидерландия, за които в рамките на този данък не е предвидено облагане на дивидентите от акции. В частност това освобождаване представлявало необходимо допълнение към изключването на разпределената печалба от облагаемата основа за

31 — Решение по дело De Groot, посочено по-горе, точка 94 и Решение по дело FKP Scorpio Konzertproduktionen, посочено по-горе, точка 55.

32 — Решение по дело De Groot, посочено по-горе, точки 93 и 94.

целите на нидерландския корпоративен данък и въвеждало чист вид опростена административна процедура, доколкото така се избягвала необходимостта удържаният при източника размер на данъка в рамките на данъка върху дивидентите да се възстановява впоследствие в рамките на корпоративния данък на получателите на дивидентите, които имат право на посоченото „освобождаване на дяловите участия“ в Нидерландия. Подобна опростена административна процедура следователно не можела да се разпростира и върху чуждестранните за Нидерландия акционери, които не са данъчнозадължени лица за нидерландския корпоративен данък.

57. Този довод не може да бъде приет.

58. Що се отнася до запазването на съгласуваността на националния данъчен режим, първо е необходимо да се напомни, че става дума за понятие, което е утвърдено в съдебната практика с Решения по дело Bachmann и по дело Комисия/Белгия, с които Съдът признава като принцип, че посоченото изискване представлява императивно съображение от обществен интерес, което може да обоснове ограничение на основните принципи в областта на свободата на движение [33].

59. В посочените случаи въз основа на съгласуваността на данъчния режим Съдът приема за обоснована национална правна уредба, която подчинява правото на приспадане на вноски за осигуряване за старост и смърт на условието да бъдат платени в държавата, разрешила приспадането. Това ограничение е било обосновано с изискването за компенсиране на загубата на данъчни приходи поради приспадането на вноските, платени в рамките на договори за осигуряване, с облагането на сумите, получени в изпълнение на посочените договори, които обаче не би било възможно да се обложат, ако осигурителните дружества са установени в чужбина.

60. След тези решения запазването на съгласуваността на данъчния режим е обосновката, на която най-често се позовават държавите-членки в областта на преките данъци. Съдът обаче силно ограничава понятието за данъчна съгласуваност и в постоянната си практика признава, че това изискване обосновава дадена ограничаваща основните свободи мярка, ако са налице три отделни условия: а) наличие на пряка връзка между предоставянето на данъчно предимство и съответното му компенсиране чрез данъчно задължение, б) прилагане на приспадането и събирането в рамките на едно и също облагане и в) прилагането им по отношение на едно и също данъчнозадължено лице.

61. Строгото прилагане на тази съдебна практика в конкретния случай би довело до отказ prima facie да се приеме обосновката, свързана със съгласуваността на данъчната система, доколкото освобождаването от данък върху дивидентите и освобождаването на дяловите участия от корпоративен данък — смятани за

33 — Решение от 28 януари 1992 г. по дело Bachmann (C-204/90, Recueil, стр. I-249, точки 21—28) и Решение от 28 януари 1992 г. по дело Комисия/Белгия (C-300/90, Recueil, стр. I-305, точки 14—21).

допълващи се от нидерландското и италианското правителство и следователно за освобождавания, които следва по необходимост да се прилагат заедно за целите на осигуряването на съгласуваността на нидерландския режим — засягат два отделни данъка и формално не се отнасят до едно и също данъчнозадължено лице.

62. Все пак в Решение по дело Manninen Съдът изглежда смекчава строгостта на тълкуването на понятието за съгласуваност на данъчния режим, основано на критериите за идентичността на облагането и на данъчнозадълженото лице, като в съответствие с предложеното от генералния адвокат Kokott в заключението ѝ по същото дело признава, че държава-членка може да се позове на изискването за запазване на съгласуваността на своя данъчен режим, макар че в случая не е било възможно да се приложат двата упоменати критерия [34].

63. Като се позовава на посочената по-горе практика на Съда, нидерландското правителство счита, че в случая са налице две взаимосвързани освобождавания, едното от които представлява развитие на другото и които — макар и формално отнасящи се до два отделни данъка (данък върху дивидентите и корпоративен данък) — по същество засягали едно-единствено данъчно задължение, доколкото удържането на данък при източника върху изплатените дивиденти представлявало само авансов данък, който изцяло се компенсирал с корпоративния данък и в действителност бил в тежест на едно и също данъчнозадължено лице (акционера, който получава дивиденти).

64. Дори и да се допусне, че двете разглеждани освобождавания по същество засягат едно и също данъчнозадължено лице и едно и също данъчно задължение, трябва да се установи и наличието на същинска необходимост от запазване на съгласуваността на нидерландския данъчен режим в светлината на целите на спорното законодателство.

65. Както обаче поддържат нидерландското и италианското правителство, освобождаването от удържане на данък при източника върху посочените национални дивиденти изглеждало необходимо за запазване на съгласуваността на нидерландския данъчен режим, доколкото без него свързаното освобождаване на дяловите участия от корпоративен данък щяло да бъде лишено от действие, макар и само временно, до момента на компенсирането на данъка върху дивидентите с корпоративния данък. Изглеждало очевидно, че така описаната нидерландска система има за цел да приложи „чист вид опростена административна процедура“, която сама по себе си по никакъв начин не би могла да обоснове дискриминационно третиране, противоречащо на основните свободи.

66. Нидерландското правителство обаче не доказва по какъв начин съгласуваността

34 — Точки 45 и 46 от решението, както и по-специално точки 54—57 от заключението.

на неговия данъчен режим би била отслабена, ако освобождаването от данъка върху дивидентите се признае и на чуждестранните акционери, които, макар и да не са данъчнозадължени лица за корпоративния данък в Нидерландия, са в подобно положение с местните лица по отношение на облагането на дивидентите и на евентуалните данъчни предимства, свързани с премахването на двойното данъчно облагане, както бе показано по-горе. Напротив, ясно е, че целта на спорното законодателство, а именно да се избегне верижното облагане на печалбата, разпределена под формата на дивиденти, може да се осъществи и без да е необходимо да се допуска дискриминация спрямо чуждестранните акционери, като им се предостави същото освобождаване от удържане на данък при източника, каквото се предоставя и на местните акционери, без по никакъв начин да се отслаби съгласуваността на нидерландската данъчна система.

67. От изложеното дотук следва, че изтъкнатите от встъпилите правителства доводи не могат да обосноват произтичащото от разглеждания данъчен режим ограничение на движението на капитали.

68. Следователно на първия въпрос трябва да се отговори в смисъл, че разпоредбите относно свободното движение на капитали не допускат национална правна уредба — разгледана, без да се вземат предвид последиците от евентуални приложими спогодби за избягване на двойното данъчно облагане — която освобождава от удържане на данък при източника върху дивидентите, изплатени от нидерландско дружество на установени в Нидерландия дружества, а същевременно подлага на такова удържане дивидентите, изплатени на дружества, които нямат в тази държава-членка нито седалище, нито постоянен обект.

Б — *По втория въпрос*

69. С втория си въпрос препращащият съд иска по същество да установи дали при преценката на съвместимостта на нидерландското законодателство с общностните принципи в областта на свободното движение на капитали е необходимо да се знае дали дружество, което не е установено в Нидерландия или не разполага там с постоянен обект, може в държавата, на която е местно лице, изцяло да приспадне удържания при източника нидерландски данък върху разпределените от нидерландско дружество дивиденти.

70. В самото начало се забелязва, че препращащата юрисдикция не уточнява на основание на какви разпоредби дружество като Amurta би могло да ползва „full credit“ (или пълен данъчен кредит) в държавата, на която е местно лице (Португалия), като компенсация на удържания данък при източника в Нидерландия.

71. Затова предлагам на първо място да се разгледа значението, което може да има за преценката на спорното нидерландско

законодателство обстоятелството, че на чуждестранния акционер бъде предоставен „full credit“ на основание на националното законодателство в държавата, на която е местно лице, а след това ще се спра на хипотезата, в която такъв данъчен кредит бъде признат, обратно, на основание на сключената между Кралство Нидерландия и Португалската република СИДДО.

1. Значение на евентуалния „full credit“, предвиден от националното законодателство на държавата, на която е местно лице съответното данъчнозадължено лице

72. По мое мнение, като споменава наличието на евентуален „full credit“ като компенсация на удържането при източника на нидерландския данък върху дивидентите, получени от Amurta, препращащата юрисдикция по неясен начин се позовава на възможност, която последното дружество вероятно би могло да ползва на основание на португалското законодателство. Всъщност в съответната част от акта за препращане националният съд отбелязва, че според изявленията в становището на Amurta в Португалия съществувала разпоредба, подобна на нидерландската разпоредба, предвиждаща възстановяване на удържания данък върху дивидентите, когато върху тези приходи не се дължи корпоративен данък (система на „full credit“). От това посоченият съд заключава, че в случая удържането при източника на нидерландския данък вероятно щяло да бъде компенсирано в Португалия съгласно упоменатия механизъм на „full credit“.

73. В настоящото производство Amurta обаче отрича наличието на евентуален „full credit“ като описания в акта на препращащия съд, на какъвто да има право в Португалия като компенсация на удържането на данък върху получените дивиденти, приложено спрямо него в Нидерландия. Според Amurta и в Португалия съществува система за „освобождаване на дяловите участия“, подобна на нидерландската система, въз основа на която приходите от дялови участия се освобождават от корпоративен данък. В резултат не било възможно да се извърши никакво компенсиране на направеното в Нидерландия удържане на данък върху дивидентите с корпоративния данък в Португалия, доколкото там дружеството нямало да дължи нищо на това основание.

74. Ако тълкуването на Amurta се приеме за точно, като се има предвид непълният характер на акта за препращане, от който не могат да се извлекат други полезни данни по този въпрос, вторият отправен към Съда въпрос би бил чисто хипотетичен.

75. В такъв случай Съдът няма да е компетентен да отговори на този въпрос, тъй като по смисъла на добре известната съдебна практика „основанието на производството по постановяване на преюдициално заключение и следователно на компетентността на Съда не е във формулирането на консултативни становища по общи или хипотетични въпроси [...], а в необходимостта от отговора му за ефективното решаване на даден правен спор“ [35].

35 — Вж. Решение по дело Lenz, посочено по-горе, точка 52 и цитираната съдебна практика.

76. При всички случаи, ако Съдът все пак прецени за подходящо да се произнесе по втория въпрос, отправен до него от препращащата юрисдикция, смятам, че би трябвало да се даде следният отговор.

77. Не ми изглежда възможно да се отдава каквото и да е значение на данъчно предимство, независимо от неговия размер и ефективност, което би се основавало на националното законодателство на една държава-членка, за да се прецени съвместимостта на законодателството на друга държава-членка с общностните принципи.

78. По мое мнение в действителност не е възможно да се приеме, че в дело като разглежданото породените от дадено национално законодателство дискриминационни последици спрямо данъчнозадължено лице могат да се неутрализират с предимства, които са му признати съгласно законодателството на друга държава-членка. Да се приеме обратното по същество би било равносилно на това да се позволи на държава-членка да не изпълнява задълженията си по общностното право, като ги обуслови от спазването на евентуалното действие на друго национално законодателство, подлежащо на изменение по всяко време и чрез едностранни действия на държавата, с която е свързано това законодателство. При такава хипотеза не би била налице никаква правна сигурност по отношение на спазването от държавите-членки на забраната на произволната дискриминация по членове 56 ЕО и 58 ЕО [36].

79. От изложените дотук съображения следва, че обстоятелството дали дружество като Amurta разполага с „full credit" в държавата, на която е местно лице, на основание на действащото там законодателство, което евентуално позволява да се компенсира извършеното удържане на нидерландския данък върху дивидентите, получени от това дружество в Нидерландия, не би могло да има никакво значение за преценката на съвместимостта на нидерландското законодателство в областта на данъчното облагане на дивидентите.

2. Обхват на спогодбите в областта на двойното данъчно облагане и действителни последици на приложимата СИДДО

80. В замяна на това, по мое мнение до различно решение от съдържащото се в предходната точка се стига в случая, когато неутрализирането на дискриминационните последици от дадено национално законодателство се постига посредством адекватно разпределение на данъчните правомощия между държави-членки, което е резултат от международна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане. Това следва от факта, че вземането предвид

36 — Освен това Съдът систематично отхвърля довода, че неблагоприятно данъчно третиране, което противоречи на дадена основна свобода, може да се обоснове с наличието на други данъчни предимства дори и да се предположи, че такива предимства съществуват. Що се отнася до националното данъчно третиране, разгледано от гледна точка на а) свободното движение на работници, вж. Решение по дело De Groot, посочено по-горе, точка 97; б) свободата на установяване — Решение от 28 януари 1986 г. по дело Комисия/Франция, посочено по-горе, 270/83, Recueil, стр. 273, точка 21, Решение по дело Asscher, посочено по-горе, точка 53 и Решение по дело Saint Gobain ZN, посочено по-горе, точка 54; в) свободното движение на капитали — Решение по дело Verkooijen, посочено по-горе, точка 61.

на действителното въздействие на една СИДДО върху положението на данъчнозадълженото лице, за да се установи дали в конкретен случай е налице ограничение на гарантираните от Договора свободи на движение, не води до обосноваване на дискриминационното неблагоприятно положение, в което е поставено заинтересованото данъчнозадължено лице поради прилагането на национално законодателство, чрез компенсирането на това неблагоприятно положение със случайно предимство, което няма нищо общо с първото и се основава на законодателството на друга държава-членка, което последната може по всяко време да измени. Напротив, отдаването на значение на действителното въздействие на една СИДДО върху положението на данъчнозадълженото лице позволява на първо място да се вземе предвид „икономическата действителност на дейността на данъчнозадълженото лице и евентуалните стимули, свързани с трансграничния контекст“, в който то извършва тази дейност [37], но също така и преди всичко да се вземе предвид начинът, по който държавите-членки са осигурили спазването на основните свободи благодарение на подходящо разпределение на своите данъчни правомощия, поемайки *реципрочни задължения, основани на обвързващ за тях акт*. По този начин, като придава значение на способността на държавите-членки в отсъствието на общностна хармонизация свободно да установяват критериите за разпределение на своята данъчна компетентност, за да премахнат двойното данъчно облагане, това не поражда положение на правна несигурност по отношение на спазването на общностните задължения, които ги обвързват.

81. Това е възможно при спазването на две основни условия. На първо място, трябва да се установи дали в конкретния случай общото третиране, на което е подложено данъчнозадълженото лице на основание на приложимите разпоредби на една СИДДО, е *на практика* съобразено с общностните принципи в областта на свободното движение. В положение като разглежданото, например, държавата на източника би могла посредством СИДДО да гарантира, че местните и чуждестранните данъчнозадължени лица, които се намират в подобно положение, се ползват с едни и същи предимства във връзка с премахването на двойното данъчно облагане. На второ място, трябва да се запази задължението на държавата, чието законодателство изглежда само по себе си в противоречие с общностните принципи, да осигури неутрализирането на тези нарушаващи последици от собствената ѝ правна уредба, без тази държава да може да се позовава на неизпълнение от другата договаряща се страна на предвиденото в СИДДО, за да се отклони от задълженията си по Договора [38].

82. Съдът е стигнал до същото решение по отношение на значението на СИДДО, като е преценил, че за да бъде неговото тълкуване на общностното право полезно на националния съд, е необходимо да се вземат предвид разпоредбите на СИДДО, когато посоченият съд я представя като

37 — Вж. точки 33—38 от заключението на генералния адвокат Geelhoed, представено на 27 април 2006 г. по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France, посочено по-горе, и заключението ми, представено на 29 март 2007 г. по дело Columbus Container Services (C-298/05, Сборник, стр. I-10451), точка 47.

38 — Вж. в този смисъл точки 39—43 от заключението, представено по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France.

част от правната уредба, приложима към главното производство [39].

83. Що се отнася до настоящия случай, както бе показано по-горе, препращащата юрисдикция моли Съда да се произнесе по обхвата на „full credit“, на какъвто Amurta вероятно имала право в Португалия, без обаче да обясни дали посочената възможност е резултат от прилагането на съответната СИДДО, сключена между Португалската република и Кралство Нидерландия.

84. Нидерландското и италианското правителство и правителството на Обединеното кралство смятат, че Съдът трябва да вземе предвид тази СИДДО в анализа си за преценката на съвместимостта на спорното нидерландско законодателство с принципите в областта на свободното движение на капитали.

85. Както вече обясних, според мен все пак в акта за препращане не може да се открият никакви данни, от които следва, че съдът a quo е възнамерявал да се позове на приложимите разпоредби на сключената между Португалската република и Кралство Нидерландия СИДДО, а изглежда, че само по неясен начин се е позовал на португалското национално законодателство, посочвайки наличието на евентуален „full credit“ [40].

86. Затова само при условията на евентуалност ще разгледам действителното въздействие на приложимата СИДДО за целите на преценката на съвместимостта на въпросното нидерландско законодателство — в случай че Съдът приеме, че с напомнянето за наличието на „full credit“ националният съд се е позовал на тази СИДДО и че поради това тя е част от правната уредба, по която Съдът следва да се произнесе.

87. За да се неутрализират конкретно последиците от въпросното нидерландско законодателство обаче, което — както бе установено по-горе — допуска дискриминация в ущърб на чуждестранните лица, приложимата СИДДО би трябвало да предвижда разпределение на данъчните правомощия между договарящите страни, което да може на практика да отмени неблагоприятното положение, в което са поставени чуждестранните лица поради удържането на данък при източника, което се прилага спрямо тях в Нидерландия. Това би било възможно единствено посредством пълно премахване в Португалия на последиците от това удържане, т.е. чрез пълно приспадане на извършеното в Нидерландия удържане на данък при източника върху дивидентите

39 — Вж. Решение по дело Manninen, посочено по-горе, точка 21, Решение по дело Bouanich, точка 51 (C-265/04, Recueil, стр. I-923), Решение по дело Test Claimants in Class IV of the Act group litigation, посочено по-горе, точка 71 и Решение по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France, посочено по-горе, точка 45.

40 — Позиция, която впрочем застъпва и Органът на ЕАСТ.

от корпоративния данък, иначе дължим в Португалия върху посочените дивиденти. Технически би се стигнало до така наречения „full credit“ или пълен данъчен кредит, който държавата, на която е местно лице заинтересованото данъчнозадължено лице (Португалия), би предоставила като компенсация за удържането на данък върху дивидентите, осъществено от държавата на източника (Нидерландия) [41].

88. Член 24 от въпросната СИДДО обаче предвижда обикновена или частична система на кредит, т.е. дава възможност на данъчнозадълженото лице да приспадне удържания си в Нидерландия данък върху дивидентите до размера на сумата, която иначе на основание на корпоративния данък би дължало в Португалия върху печалбата, получена под формата на чуждестранни дивиденти [42]. В този случай португалско дружество като Amurta би трябвало частично да понесе последиците от удържането на данък в Нидерландия за разлика от предвиденото в нидерландското законодателство за местните дружества, които са напълно освободени от верижно облагане на получените в Нидерландия дивиденти. В резултат предоставените предимства на чуждестранните за Нидерландия дружества няма да са равностойни на предимствата, които са признати на местните дружества, които се намират в подобно положение с оглед на последиците от двойното данъчно облагане на доходите от дялови участия в нидерландски дружества, което ще има за последица продължаването на забранената от членове 56 ЕО и 58 ЕО произволна дискриминация, допусната от спорното нидерландско законодателство.

89. Накрая, ако се установи, че в Португалия е налице система за „освобождаване на дяловите участия“, съгласно която доходите от дялови участия са освободени от корпоративен данък, дори и да се допусне, че приложимата СИДДО предвижда пълен данъчен кредит, Amurta не би могло да се възползва от него на практика, доколкото, както вече бе отбелязано, в Португалия то няма да дължи никакъв данък върху доходите от дялови участия, който да може да компенсира извършеното в Нидерландия удържане на данък върху изплатените дивиденти.

90. Все пак както Съдът е постановил, задача на националния съд е да тълкува приложимото национално право и следователно да провери дали в случая общото третиране, на което е подложено чуждестранно дружество в резултат на съвместното упражняване на данъчни правомощия, разпределени чрез спогодба между държавата на източника и държавата, на която то е местно лице, няма да е по-неблагоприятно от третирането, гарантирано на местните дружества [43].

41 — Подобно разрешение и по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France, посочено по-горе, точки 54—56.

42 — Посредством механизма на частичния данъчен кредит може да се стигне до неутрализиране на последиците от нидерландското удържане на данък при източника единствено в случай на прилагане на една и съща данъчна ставка в Нидерландия и в Португалия, като в резултат удържаният нидерландски данък би бил в еднакъв размер с португалския корпоративен данък, приложим към нидерландските дивиденти, и поради това би могъл изцяло да се компенсира с него.

43 — Вж. в този смисъл Решение по дело Bouanich, посочено по-горе, точка 51.

IV — Заключение

91. В светлината на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси, поставени от Gerechtshof te Amsterdam, по следния начин:

„1) Членове 56 и 58 ЕО не допускат национална правна уредба като правната уредба, предмет на главното производство — разгледана, без да се вземат предвид последиците от евентуални приложими спогодби за избягване на двойното данъчно облагане — която освобождава от удържане на данък при източника дивидентите, изплатени от дружества със седалище в Нидерландия на дружества със седалище в същата държава, а същевременно подлага на такова удържане дивидентите, изплатени на дружества, които нямат в тази държава-членка нито седалище, нито постоянен обект.

2) За целите на отговора на първия въпрос няма голямо значение, че дружеството, което няма седалище или постоянен обект в Нидерландия, може в държавата, на която е местно лице, да има право на пълен данъчен кредит („full credit“) съгласно законодателството на тази държава като компенсация на удържането на нидерландски данък върху дивидентите, дори и да се предположи, че посочената възможност съществува.“