ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА J. КОКОТТ
представено на 16 юли 2009 година [1]

I — Въведение

1. С настоящия иск Комисията оспорва италианския режим на данък при източника, удържан върху дивиденти. Дивидентите, разпределяни от италианските предприятия на дружества, установени в друга държава членка или в държава от Европейското икономическо пространство (ЕИП) (наричани по-нататък „дивиденти, изплащани към чужбина“), подлежали на по-високо данъчно облагане в сравнение с дивидентите, разпределяни на получатели — местни лица. По този начин Италия нарушавала свободното движение на капитали, а по отношение на държавите от ЕИП — и свободата на установяване.

2. Италианската република изтъква в своя защита по-конкретно, че всички сключени от нея спогодби за избягване на двойното данъчно облагане включват клаузи, които предвиждат приспадане на удържания при източника данък в седалището на получателя на дивидента.

3. В редица решения Съдът вече е постановил, че в случай на по-висок данък при източника, удържан върху дивиденти, изплащани към чужбина, дадена държава членка не може да се отклони от задълженията си, като посочи едностранно възникнала в държавата получател възможност за приспадане на данъка [2]. До момента обаче Съдът оставя открит въпроса дали предвидена по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане възможност за приспадане на данъка при източника изключва неспазване на основните свободи [3].

II — Правна уредба

А — *Общностно право*

4. Членове 56 ЕО и 58 ЕО представляват правната уредба по отношение на иска, доколкото той засяга отношенията между Италия и другите държави членки.

1 — Език на оригиналния текст: немски.

2 — Решение от 8 ноември 2007 г. по дело Amurta (C-379/05, Сборник, стр. I-9569, точка 78). Вж. в този смисъл и Решение от 11 септември 2008 г. по дело Arens-Sikken (C-43/07, Сборник, стр. I-6887, точка 66) и Решение по дело Eckelkamp и др. (C-11/07, Сборник, стр. I-6845, точка 69).

3 — Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Recueil, стр. I-11673, точка 71) и Решение по дело Amurta (посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 79).

5. Следва да се посочи и Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 г. относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки [4].

6. Съгласно член 3, параграф 1 Директивата изисква през разглеждания период дялово участие от минимум 20 %, за да се счита дружеството за дружество майка или дъщерно дружество [5]. Член 4 от Директивата предвижда, че държавата на дружеството майка или се въздържа от данъчно облагане на разпределени печалби, или ги облага, като обаче отчислява данъка, който е платен от дъщерното дружество в седалището му. Накрая, член 5 от тази директива изисква печалбите, които се разпределят от дъщерно дружество на дружеството майка, да се освобождават от удържане на данък при източника.

7. Що се отнася до отношенията между Италия и държавите от ЕИП, Комисията изтъква също така членове 31 и 40 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г. [6] (наричано по-нататък „Споразумение за ЕИП“), които гласят следното:

„Член 31

1. В рамките на разпоредбите на настоящото споразумение прилагането на ограничения относно свободата на установяване на гражданите на някоя от държавите членки на [Европейската общност] или от страните от [Европейската асоциация за свободна търговия (ЕАСТ)] на територията на друга от тези държави се забранява. Настоящата разпоредба включва също така и създаването на агенции, клонове или филиали от гражданите на някоя от държавите членки на [Общността] или от държава от ЕАСТ, установени на територията на една от тези държави.

Свободата на установяване включва правото на достъп до дейности, упражнявани от самоосигуряващи се лица, и тяхното извършване, както и образуването и управлението на предприятия, по-специално на дружества по смисъла на член 34, параграф [2], при условията, които са определени от законодателството на страната по установяване за нейните собствени граждани, като се имат предвид разпоредбите на глава 4.

2. Специалните разпоредби, прилагани към правото на установяване, се съдържат в приложения от VIII до XI. [неофициален превод]

4 — (ОВ L 225, стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97), изменена с Директива 2003/123/ЕО на Съвета от 22 декември 2003 г. (ОВ L 7, 2004 г., стр. 41; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 118).

5 — От 1 януари 2007 г. минималното участие е намалено на 15 %, а от 1 януари 2009 г. — на 10 %.

6 — ОВ L 1, 1994 г., стр. 3.

[…]

Член 40

В рамките на разпоредбите на настоящото споразумение са забранени ограниченията между договарящите се страни, свързани с движението на капитали, принадлежащи на лица, които пребивават в държавите членки на [Общността] или в държавите от ЕАСТ, както и прилагането на дискриминационно отношение въз основа на национална принадлежност, на местоживеене на страните или на място на инвестиране на капиталите. Необходимите разпоредби за прилагането на настоящия член се съдържат в приложение XII.“ [неофициален превод]

Б — *Италианска правна уредба*

1. Данъчно облагане на дивиденти при получатели — местни лица

8. Дивиденти, изплащани на дружества и търговски образувания (както и, временно и частично — на нетърговски образувания), подлежат на облагане с данък върху доходите на юридическите лица в Италия (*imposta sul reddito delle società — IRES)* по силата на Законодателен декрет № 344 от 12 декември 2003 г. за реформа на данъка върху доходите на юридическите лица, по силата на член 4 от Закон № 80 от 7 април 2003 г. (*Riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80*) [7].

9. След тази реформа данъчното облагане на дивидентите е определено в член 89, втора алинея, озаглавен „Дивиденти и лихви“, от единния текст на уредбата на данъците върху дохода (*Testo unico delle imposte sui redditi — TUIR*), одобрен с Указ № 917 на президента на Републиката от 22 декември 1986 г. [8], който гласи:

„Печалбите, разпределяни под каквато и да е форма и под каквото и да е обозначение, включително в случаите по член 47, параграф 7, от дружествата и образуванията, посочени в член 73, параграф 1, букви a) и b), не се вземат предвид за определяне на дохода за данъчния период, за който са получени, тъй като 95 % от стойността им са изключени от приходите на дружеството или на образуването получател.“

10. Член 73, първа алинея, букви a) и b) от TUIR дефинира данъчнозадължените по

7 — GURI № 291 от 16 декември 2003 г.
8 — GURI № 302 от 31 декември 1986 г.

отношение на корпоративния данък образувания по следния начин:

„a) акционерни и командитни дружества с акции, дружествата с ограничена отговорност, кооперациите и взаимозастрахователните дружества, установени на територията на държавата;

b) публичноправните и частноправните организации, които не са дружества, установени на територията на държавата, за които извършването на търговска дейност съставлява изключителен или основен предмет на дейност.“

2. Данъчно облагане на дивиденти, изплащани към чужбина

11. Съгласно член 27, трета алинея от Указ № 600 на президента на Италианската република от 29 септември 1973 г. относно общи разпоредби в областта на определяне на данъка върху доходите (*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*, наричан подолу „DPR № 600/73“) [9] върху дивидентите, изплащани към други държави членки или държави от ЕИП, се удържа данък при източника. Разпоредбата гласи:

„От печалбите, разпределяни на данъчнозадължени лица, които не пребивават на националната територия, се удържа данък в размер на 27 %. За печалби, изплащани на притежатели на привилегировани акции без право на глас, данъчната ставка е намалена на 12,5 %. Чуждестранните данъчнозадължени лица, с изключение на притежателите на привилегировани акции без право на глас, имат право на възстановяване на данъка в размер до четири девети от удържаната сума, ако е доказано с удостоверение, издадено от компетентния данъчен орган на чуждата държава, че върху същите печалби данъкът е окончателно платен в чужбина.“

12. Член 27 bis от DPR № 600/73 предвижда възстановяването или, при определени условия, неприлагането на данъка за дружества, установени в други държави членки и отговарящи на условията, свързани с нивото и продължителността на участие, предвидени в Директива 90/435.

13. Както следва от информация, предоставена от италианското правителство и от Комисията в отговор на въпрос на Съда, Италианската република е сключила спогодби за избягване на двойното данъчно облагане с всички държави членки с изключение на Словения, както и с Норвегия и Исландия, които участват в ЕИП.

9 — GURI № 268 от 16 октомври 1973 г., изменен с DL 344/2003.

14. Тези спогодби за избягване на двойното данъчно облагане следват изготвения от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) модел за спогодба. Те предоставят правомощието за облагане на дивиденти по принцип на държавата, на чиято територия е установен получателят на дивидентите, но позволяват удържането на данък при източника в държавата, където се разпределят дивидентите, в размер на не повече от 15 % (съответно 10 % по силата на спогодбите с България, Полша, Румъния и Унгария). В някои спогодби е предвиден данък при източника с намалена ставка на 0 %, 5 % или 10 %, в случай че дяловото участие надвишава определени нива (например 10 %, 25 % или 50 % от капитала) [10]. С оглед избягване на двойното данъчно облагане всички спогодби задължават съответната държава, на чиято територия е установен получателят на дивиденти, да приспадне удържания при източника данък в Италия до размера на дължимия в държавата на получателя данък върху тези доходи (обикновено приспадане).

III — Досъдебна процедура и иск

15. След предявена жалба от норвежко предприятие относно данъчното третиране на дивиденти, разпределени от италиански дружества на норвежки получатели, Комисията започва разследване на основание член 109, параграф 4 от Споразумението за ЕИП. Впоследствие Комисията разширява процедурата и върху данъчния режим за дивиденти, чиито получатели са установени на територията на държавите членки на Европейската общност, и на 18 октомври 2005 г. изпраща официално уведомително писмо до Италианската република на основание член 226 ЕО. Италианската република излага доводите си в писмо от 9 февруари 2006 г.

16. Тъй като не е удовлетворена от отговора, Комисията изпраща мотивирано становище с писмо от 4 юли 2006 г., като дава на Италианската република двумесечен срок, в който да преустанови нарушението. Италианската република отговаря с писмо едва на 30 януари 2007 г. Тя изпраща накрая, с писмо от 9 октомври 2007 г., проект за изменение на DPR № 600/73, което е влязло в сила на 1 януари 2008 г.

17. На 30 ноември 2007 г. Комисията подава настоящата искова молба, в която иска от Съда:

1) да установи, че като запазва в сила за дивидентите, разпределяни на дружества, установени в другите държави членки и в държавите — страни по Споразумението за ЕИП, по-неблагоприятен данъчен режим от режима, прилаган за дивидентите, разпределяни на дружествата — местни лица, Италианската република не е изпълнила задълженията си по член 56 ЕО и по член 40 от Споразумението за ЕИП, що се отнася до свободното движение на капитали

10 — Що се отнася до държавите членки, облекченията, прилагани към дивидентите, получени от участия в други предприятия, вероятно до голяма степен са изгубили своята значимост, тъй като от 1 януари 2009 г. Директива 90/435 изцяло изключва удържането на данък при източника при минимално дялово участие от поне 10 %.

между държави членки и между държавите — страни по въпросното споразумение, както и задълженията, предвидени в член 31 от Споразумението, що се отнася до свободата на установяване в държавите — страни по същото споразумение;

2) да осъди Италианската република да заплати съдебните разноски.

18. Италианската република иска от Съда да отхвърли иска и да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

19. Комисията изтъква по същество, че дивидентите, разпределяни от италиански предприятия на дружества — местни лица, се облагат с по-ниски данъци в сравнение с дивидентите, изплащани на лица, установени в друга държава членка или в държава от ЕИП.

20. По отношение на местните данъчнозадължени лица, които се облагат с данък върху доходите на юридическите лица, по силата на член 89, параграф 2 от TUIR 95 % от дивидентите са освободени от данъчно облагане. Само 5 % от дивидентите подлежат на облагане с общата ставка на данъка върху доходите на юридическите лица, която е в размер на 33 %, така че при дивидент от 100 EUR следва да се плати данък в размер на 1,65 EUR.

21. По отношение на получатели — чуждестранни лица, член 27 от DPR № 600/73 предвижда данък при източника в размер от 27 %, от който при поискване могат да бъдат възстановени до 4/9. Следователно при дивиденти на стойност 100 данъкът ще бъде в размер на 15 (5/9 от 27 % от 100). При наличие на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане ставката на данъка може понякога да се сведе до 5 % и 10 %, но въпреки всичко тя остава повисока от тази, прилагана към получатели — местни лица, както посочва Комисията, позовавайки се на примера със спогодбите, които Италия е сключила с Франция, Нидерландия, Обединеното кралство и Норвегия.

22. Предприятията в други държави членки са засегнати от по-високата ставка на данъка при източника само в случаите, когато не е достигнато предвиденото в Директива 90/435 ниво на дялово участие. Ако нивото е достигнато, член 27 bis от DPR № 600/73 предвижда възстановяването на данъка при източника, и дори в определени случаи — освобождаването от данък. Следователно по отношение на дивиденти, изплащани към други държави членки, Комисията изтъква само нарушение на свободното движение на капитали.

23. Италия удържа данък при източника върху дивиденти, разпределяни към държави от ЕИП, не само за портфейлни участия, но и за дялови участия, позволяващи да се упражнява контрол. Поради тази причина Комисията счита за нарушени гарантираните в Споразумението за ЕИП свободно движение на капитали и свобода на установяване.

А — *Допустимост*

24. Италианската република поддържа, че искът е недопустим, тъй като петитумът му не е достатъчно ясен. Комисията се ограничила да сравни едностранните правила за данък при източника, удържан върху дивиденти, изплащани към чужбина, и определен брой спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, сключени с различни държави членки и с една държава от ЕИП. От тях тя прави извода, че целият режим на данъчно облагане на дивиденти, изплащани към чужбина, е несъвместим с общностното право, без да е подложила всички релевантни разпоредби на подробен анализ.

25. Член 38, параграф 1, буква в) от Процедурния правилник предвижда, че исковата молба или жалбата трябва да съдържа по-специално предмета на спора и кратко изложение на изложените правни основания. Следователно в исковата молба, подадена на основание член 226 ЕО, Комисията трябва да посочи по достатъчно точен и последователен начин твърдените нарушения, за да даде възможност на държавата членка да подготви защитата си, а на Съда — да провери дали е налице твърдяното неизпълнение на задължения [11].

26. В конкретния случай исковата молба ясно посочва кои разпоредби на общностното право е нарушила Италианската република. В нея са описани и обстоятелствата, съставляващи нарушение, а именно различните нива на данъчно облагане на дивидентите, изплащани към други държави членки и към държави от ЕИП, и на дивидентите, разпределяни на получатели — местни лица. Накрая Комисията описва националните правила за данъчно облагане на дивидентите. Следователно Италианската република е могла да се защити без затруднения срещу отправения ѝ упрек.

27. В исковата си молба Комисията, разбира се, не сравнява релевантните разпоредби, съдържащи се във всички спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, които Италианската република е сключила с държавите членки и държавите от ЕИП, а се ограничава до някои типични примери от италианската договорна практика в тази област [12]. Въпросът дали Комисията е успяла да докаже неизпълнението на задължения за всички засегнати държави не касае допустимостта на иска, а неговата основателност.

28. Следователно твърдението за нарушение, изведено от недопустимостта, трябва да бъде отхвърлено.

11 — Решение от 18 юли 2007 г. по дело Комисия/Германия (C-490/04, Сборник, стр. I-6095, точка 30 и цитираната съдебна практика).

12 — В иска са посочени цитати от спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, сключени от Италианската република с Френската република, Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия, Кралство Нидерландия и Кралство Норвегия.

Б — *Основателност*

1. Нарушение на член 56 ЕО по отношение на дивиденти, изплащани към други държави членки

а) Наличие на (недопустимо) ограничение

29. Мярка, която прави трансграничното прехвърляне на капитали по-трудно или по-малко привлекателно и следователно е от естество да разубеди инвеститорите, представлява ограничение на свободното движение на капитали [13]. В Решение по дело Amurta Съдът вече е установил в частност, че по-неблагоприятното данъчно третиране на дивиденти, изплащани към чужбина, в сравнение с дивиденти, разпределяни на получатели — местни лица, представлява ограничение на свободното движение на капитали, което по принцип е забранено от член 56 ЕО [14].

30. Както Комисията посочва, без италианското правителство да оспорва това, в Италия дивидентите, изплащани към други държави членки, са подложени на данъчно облагане в размер, вариращ между 5 % и 15 %, когато Директива 90/435 не е приложима. Обратно, дивиденти, разпределяни на получатели — местни лица, се облагат фактически само с данък в размер на 1,65 %.

31. Италианското правителство обаче възразява, че изискванията на общностното право по отношение на данъчното третиране на дивиденти, изплащани към чужбина, все още не са били ясни към 4 септември 2006 г. — датата на изтичане на срока, предоставен му с мотивираното становище. Релевантните съдебни решения, а именно Решение по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France, както и Решение по дело Amurta са били произнесени едва след тази дата [15]. При тези условия на държава членка не може да се противопостави несъвместимостта на нейните национални разпоредби с основните свободи като съставляваща неизпълнение на задължения по Договора за ЕО по смисъла на член 226 ЕО.

32. Не мога да подкрепя тази позиция.

33. За да се установи неизпълнение на задължения на основание член 226 ЕО, не е необходимо нарушението на основните свободи от националните разпоредби да бъде очевидно. Не е необходимо също така Съдът вече да е дал подходящо тълкуване на основните свободи с оглед на подобни правни уредби. Член 226 ЕО би бил лишен до голяма степен от своето полезно действие, ако преди да са произнесени релевантни решения на Съда като например на основание член 234 ЕО, на Комисията бъде забранено да започне производство за установяване на неизпълнение на задължения. По този начин на Комисията би била отнета инициативата да преследва неизпълнения на задължения по Договора и тази инициатива би била

13 — В този смисъл вж. Решение от 16 март 1999 г. по дело Trummer и Mayer (C-222/97, Recueil, стр. I-1661, точка 26) и Решение от 18 декември 2007 г. по дело A (C-101/05, Сборник, стр. I-11531, точка 40).

14 — Решение по дело Amurta (посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 28). По отношение на ограничението на свободата на установяване с подобни мерки вж. Решение от 14 декември 2006 г. по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France (C-170/05, Recueil, стр. I-11949, точка 29).

15 — Същевременно отбелязвам, че генералният адвокат Geelhoed представя своето заключение по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France (посочено по-горе в бележка под линия 14) още на 27 април 2006 г. В него той не оставя никакво съмнение, че удържането на данък при източника върху дивиденти, изплащани към чужбина, е несъвместимо с основните свободи, когато дивидентите, изплащани на местни лица, са освободени от данък.

предоставена на националните запитващи юрисдикции.

34. Италианското правителство поддържа също, че извън приложното поле на Директива 90/435 на държавите членки невинаги е забранено да удържат данък при източника върху дивиденти, изплащани към чужбина. Подобно удържане на данък при източника би представлявало в действителност недопустима дискриминация само когато получатели на дивиденти — местни лица, и получатели на дивиденти — чуждестранни лица, са третирани различно, макар да се намират в сравнимо положение. Приспадането на удържания при източника данък, предвидено в спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, би позволило да се избегне неблагоприятно третиране на получателите на дивиденти — чуждестранни лица.

35. В това отношение следва да се констатира, че за дялови участия, които не попадат в приложното поле на Директива 90/435, държавите членки трябва да определят дали и в каква степен трябва да се избягва икономическото двойно данъчно облагане на разпределената печалба и за тази цел да въведат едностранно или посредством спогодби, сключени с други държави членки, механизми за предотвратяване или намаляване на това икономическо двойно данъчно облагане. Само по себе си обаче това обстоятелство не им позволява да прилагат мерки, които противоречат на гарантираните от Договора свободи на движение [16].

16 — Вж. Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (посочено по-горе в бележка под линия 3, точка 54), Решение по дело Amurta (посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 24) и Решение от 18 юни 2009 г. по дело Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Сборник, стр. I-5145, точка 28).

36. Горепосочената разлика в третирането между дивиденти, изплащани на местни лица, и изплащани към чужбина дивиденти представлява по принцип забранено по силата на член 56, параграф 1 ЕО ограничение върху свободното движение на капитали. Следва обаче да се разгледа дали това ограничение е обосновано.

б) Обосновка на ограничението

i) Общи условия за обосновката

37. Съгласно член 58, параграф 1, буква а) ЕО „[р]азпоредбите на член 56 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 [...]“.

38. Самото изключение, предвидено в член 58, параграф 1, буква а) ЕО, е ограничено от член 58, параграф 3 ЕО, който предвижда, че посочените в параграф 1 от този член национални разпоредби „не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 56“ [17].

17 — Решение по дело Amurta (посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 31).

39. Следователно позволената по силата на член 58, параграф 1, буква а) ЕО разлика в третирането трябва да се разграничава от видовете дискриминация, които са забранени от член 58, параграф 3 ЕО. От съдебната практика обаче произтича, че за да може национално данъчно законодателство като разглежданото по главното производство да се счита за съвместимо с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, разликата в третирането трябва да се отнася до положения, които не са обективно сравними, или да е оправдана с императивно съображение от общ интерес [18].

40. Следователно трябва да се провери дали с оглед на целта на националното законодателство, разглеждано в главното производство, получателите на дивиденти, които подлежат на облагане с данък върху доходите на юридическите лица, установени в Италия, и получателите на дивиденти, установени в друга държава членка, се намират в сравнимо положение.

41. Целта на правната уредба относно данъчното облагане на дивидентите, разпределяни на получатели със седалище в Италия, които подлежат на облагане с данък върху доходите на юридическите лица, е избягване на двойното данъчно облагане и верижното облагане на същите доходи.

18 — Вж. Решение от 6 юни 2000 г. по дело Verkooijen (C-35/98, Recueil, стр. I-4071, точка 43), Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen (C-319/02, Recueil, стр. I-7477, точка 29) и Решение по дело Amurta (посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 32).

42. Съдът вече е постановил, че по отношение на мерките, предвидени от една държава членка с оглед на избягване или намаляване на верижното облагане или икономическото двойно данъчно облагане на печалбата, разпределяна от дружество, което е местно лице, акционерите получатели, които са местни лица, не се намират непременно в положение, сравнимо с това на акционерите получатели, които са местни лица на друга държава членка [19].

43. Въпреки това от момента, в който една държава членка 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 [20].

44. Рискът от юридическо двойно облагане или от верижно икономическо облагане съществува при дивидентите, изплащани към чужбина, по същия начин както при тези, изплащани в страната.

45. До *юридическо двойно данъчно облагане* на същите доходи се стига, когато дивиденти, които вече са обложени с данък

19 — Решение по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France (посочено по-горе в бележка под линия 14, точка 34) и Решение по дело Amurta (посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 37).

20 — Вж. Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (посочено по-горе в бележка под линия 3, точка 68), Решение по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France (посочено по-горе в бележка под линия 14, точка 35) и Решение по дело Amurta (посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 38).

при източника, се включват в данъчната основа на данъка върху доходите на юридическите лица, дължим от получателя, и следователно се облагат отново с данък, без предварително да се приспадне напълно удържаният при източника данък. Верижно *икономическо данъчно облагане* настъпва в случаите, когато дивиденти се изплащат на дружества, които от своя страна изплащат дивиденти. Без специални механизми за избягване на верижното облагане същите доходи в този случай биха подлежали последователно на данъчно облагане на различни равнища.

46. Италианският законодател избягва юридическото двойно облагане при разпределяне на дивиденти в полза на получатели — местни лица, като се въздържа от удържане на данък при източника и по принцип облага дивидентите само с данък върху доходите на юридическите лица. За да се намали значително и верижното икономическо облагане, дивидентите се включват в данъчната основа на данъка върху доходите на юридическите лица, дължим от получателя, само с 5 % от тяхната стойност.

47. При положение че Италианската република разширява своята данъчна компетентност и към дивидентите, изплащани към чужбина, и че вследствие на това получателите — чуждестранни лица, се намират в положение, сравнимо с това на получателите — местни лица, що се отнася до риска от двойно данъчно облагане и от верижно икономическо облагане, съдебната практика налага на тази държава да гарантира, че получателите — чуждестранни лица, се третират по същия начин като получателите — местни лица [21].

21 — Вж. Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (посочено по-горе в бележка под линия 3, точка 70) и Решение по дело Amurta (посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 39).

ii) Неутрализиране на данъка при източника чрез приспадане в държавата по седалището

48. За да обоснове разликата в третирането на дивидентите, изплащани към чужбина, Италианската република изтъква факта, че всички спогодби за избягване на двойното данъчно облагане позволяват приспадане на данъка, удържан при източника, от този, платен в държавата по седалището на получателя на дивидентите.

49. В това отношение следва най-напред да се констатира, че според предоставените от Италианската република данни тя не е сключила спогодба за избягване на двойното данъчно облагане със Словения. Следователно по отношение на тази държава членка горепосочената обосновка трябва да бъде предварително изключена. Остава да се определи дали по-неблагоприятното данъчно третиране на дивиденти, изплащани на акционери от други държави членки, може да бъде обосновано.

50. Съгласно постоянната съдебна практика неблагоприятно данъчно третиране, което противоречи на дадена основна свобода, не може да се обоснове с наличието на други данъчни предимства [22]. Това е особено вярно, когато въпросното предимство е предоставено едностранно от друга държава членка [23]. Да се приеме

22 — Решение по дело Verkooijen (посочено по-горе в бележка под линия 18, точка 61), Решение по дело Amurta (посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 75), Решение по дело Arens-Sikken (посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 66) и Решение по дело Eckelkamp и др.(посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 69).

23 — Вж. Решение по дело Amurta (посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 78).

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, което може да бъде изменено по всяко време, и то едностранно от държавата, която го е приела [24].

51. Съдът, разбира се, не изключва възможността дадена държава членка да успее да гарантира спазването на задълженията, които произтичат за нея от Договора, като сключи спогодба за избягване на двойното данъчно облагане с друга държава членка [25]. Действително спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане са част от националния правов ред и от правната уредба относно данъчното третиране на дивидентите, изплащани към чужбина [26]. Освен това спогодбите обвързват и държавата съдоговорител и могат само да бъдат денонсирани, но не и едностранно изменени.

52. За да се премахне ограничението на свободното движение на капитали, би следвало цитираните от италианското правителство спогодби за избягване на двойното данъчно облагане напълно да неутрализират разликата в третирането на дивидентите, изплащани към чужбина.

— Първа хипотеза: данъкът, удържан при източника, се приспада напълно в държавата по седалището

53. За да бъдат отстранени последиците от удържането на данък при източника, държавата по седалището на дружество, което получава дивиденти с произход от Италия, би трябвало да обложи тези дивиденти с данък върху доходите на юридическите лица и — в съответствие с разпоредбите на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане — да приспадне от този данък целия данък, платен при източника.

54. По този начин дивидентите, изплащани към чужбина, със сигурност биха били обложени в крайна сметка с по-висок данък в сравнение с дивидентите, разпределяни на италиански дружества. Тази поголяма данъчна тежест обаче не би могла да бъде възложена на Италианската република [27]. Тя би произтекла от самостоятелно решение на държавата по седалището на дружеството акционер. Италиан-

24 — Заключение на генералния адвокат Mengozzi от 7 юни 2007 г. (по дело Amurta, посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 78).

25 — Решение по дело Amurta (посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 79), с позоваване на Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (посочено по-горе в бележка под линия 3, точка 71). В този смисъл вж. и Решение по дело Arens-Sikken (посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 64).

26 — Вж. Решение по дело Manninen (посочено по-горе в бележка под линия 18, точка 21), Решение от 19 януари 2006 г. по дело Bouanich (C-265/04, Recueil, стр. I-923, точка 51) и точка 44 и сл. от моето заключение по това дело, както и Решение по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France (посочено по-горе в бележка под линия 14, точка 45).

27 — Бихме могли да си зададем въпроса дали прилагането на различни методи за избягване на двойното данъчно облагане — освобождаване в страната и приспадане за дивиденти, разпределени на акционери, установени извън нейните граници — не представлява дискриминация на дивидентите, изплащани към чужбина, за която отговорност носи Италия. В Решението си от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 53) Съдът постановява, че и двата метода за борба с двойното данъчно облагане са равностойни. Този въпрос обаче все още е предмет на висящо производство за преюдициално запитване (свързани дела C-436/08 и C-437/08, Haribo и др., ОВ C 19, 2009 г., стр. 11).

ската република нито би била задължена, нито би могла да поправи това решение [28].

55. Дори Италианската република да се откаже от удържане на данък при източника, нивото на данъчно облагане на дивидентите в държавата по седалището на акционера би останало същото с единствената разлика, че данъчните приходи биха постъпили само в държавата по седалището, без да бъдат намалени с приспадането на данъка, удържан при източника. Предвиденото в спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане удържане на данъка при източника просто позволява на Италианската република да събира в своя полза част от данъчните приходи, които държавата по седалището получава въз основа на решението си да облага дивидентите, разпределяни на дружества.

56. По-неблагоприятното данъчно третиране на дружества — чуждестранни лица, в сравнение с италиански акционери при тези обстоятелства произтича от разликите между данъчните режими, що се отнася до избягване на верижното икономическо облагане на дивиденти. Тези разлики сами по себе си не противоречат на общностното право. Договорът действително не гарантира, че във всички държави членки сравними доходи се облагат със сравними данъци [29]. Държавите членки са свободни също така да определят дали и по какъв начин смятат да отстранят верижното икономическо облагане на дивидентите, разпределяни на дружества.

— Втора хипотеза: данъкът при източника не може да бъде приспаднат напълно в държавата по седалището

57. Обратно, неутрализирането на данъка, удържан при източника, е невъзможно, когато държавата по седалището на дружество, което получава дивиденти с произход от Италия, не облага тези доходи или не ги облага в достатъчна степен, така че да позволи пълното приспадане на данъка, удържан при източника.

58. Спогодбите действително изискват само обикновено приспадане *(ordinary credit)*, а не цялостно приспадане *(full credit)*. При обикновеното приспадане удържаният при източника чуждестранен данък в държавата по седалището на дружеството акционер може да се приспадне само до размера на дължимия в тази държава данък върху съответните доходи. Следователно, когато посочените доходи не се облагат или не се облагат в достатъчна степен в държавата по седалището, част от сумата, удържана при източника в Италия, не може да се приспадне. В този случай данъкът при източника, удържан върху дивидентите, изплащани към чужбина, ще бъде основанието за данъчна тежест, възложена изключително върху Италианската република, която надвишава данъка, който дружествата със седалище в Италия

28 — Вж. в този смисъл Решение от 23 октомври 2008 г. по дело Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, Сборник, стр. I-8061, точка 50).

29 — Вж. в този смисъл Решение от 12 май 1998 г. по дело Gilly (C-336/96, Recueil, стр. I-2793, точка 47). Впрочем затова промяната на местоживеенето например не следва да е неутрална от данъчна гледна точка — (вж. Решение от 29 април 2004 г. по дело Weigel (C-387/01, Recueil, стр. I-4981, точка 55), Решение от 15 юли 2004 г. по дело Lindfors (C-365/02, Recueil, стр. I-7183, точка 34) и Решение от 12 февруари 2009 г. по дело Block (C-67/08, Сборник, стр. I-883, точка 35).

трябва да платят за дивиденти със същия размер [30].

59. Като обобщение, абстрактно предвиденото в спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане приспадане на данък, удържан при източника, не е достатъчно, за да се гарантира компенсирането на разликата в третирането между дивиденти, изплащани към чужбина, и дивиденти, разпределяни в страната, произтичаща от това удържане при източника. Действително неутрализирането на ефекта от данъка, удържан при източника, зависи в решаваща степен от условията за данъчно облагане в държавата по седалището на акционера. Тези условия обаче са извън влиянието на Италианската република и могат да бъдат променяни едностранно от другата държава членка по всяко време, без това да противоречи на която и да е спогодба за избягване на двойното данъчно облагане.

60. Както беше посочено, държава членка, която прилага по-неблагоприятно данъчно третиране към трансгранични положения, отколкото към строго вътрешни положения, не може да разчита тази разлика в третирането да се компенсира едностранно от другата държава членка. Настоящият случай обаче е такъв въпреки предвидената в спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане възможност за приспадане на данъка. Следователно ограничението на свободното движение на капитали поради данъчното облагане на дивиденти, изплащани към чужбина, не е обосновано от предвидената в спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане възможност за приспадане на данъка.

30 — По този въпрос вж. заключение по дело Amurta (посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 87 и сл.).

iii) Обосновка въз основа на цялостна оценка на данъчната система, на данъчната съгласуваност и на разпределението на данъчните правомощия

61. Като допълнителна обосновка италианското правителство посочва, че от цялостния преглед на италианския данъчен режим следва, че дивидентите, разпределяни в страната, в крайна сметка не били третирани по-добре от дивидентите, изплащани към чужбина. В този контекст то сравнява общата данъчна тежест, включително данъка, удържан от физическото лице като краен получател на дивиденти, с данъка при източника, удържан върху дивидентите, разпределяни на дружества — чуждестранни лица.

62. Както обаче правилно подчертава Комисията, в конкретния случай италианското правителство сравнява две различни ситуации. Данъкът, удържан при източника, е върху дивидентите, разпределени на дружество, установено в друга държава членка. Данъчното облагане на тези дивиденти не може да се сравнява с общото данъчно облагане, дължимо от дружество, установено в Италия, върху получените от него дивиденти, както и от акционерите на това дружество. На последно място, дружеството — чуждестранно лице, е и пряко или косвено съставено от акционери — физически лица, които обикновено трябва да плащат — в държавата, в която са установени — данъци върху дивидентите, разпределени от опосредяващото дружество. При сравнението обаче италианското правителство не взема предвид това данъчно облагане в чужбина.

63. Доколкото италианското правителство се основава освен това и на данъчната съгласуваност, и на поддържането на балансирано разпределение на данъчните правомощия [31], то не уточнява как разликата в третирането на дивидентите, изплащани към чужбина, гарантира спазването на тези принципи.

66. Същевременно данъкът трябва по принцип да бъде удържан при източника за всички дивиденти, разпределени на дружества — чуждестранни лица, дори когато нищо не показва, че въпросното дружество е само междинно звено, изкуствено създадено от местни данъчнозадължени лица, за да не бъде платен въпросният национален данък върху дохода от дивиденти.

iv) Обосновка въз основа на борба с данъчната измама

64. На последно място, ответникът поддържа и че правната уредба има за цел борба с данъчната измама. Възможно е местните данъчнозадължени лица да се укрият зад дружество — чуждестранно лице, и по този начин да избегнат данъчното облагане на дивидентите.

67. Впрочем в отношенията между държавите членки Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 г. относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане и облагането на застрахователните премии [33] дава възможност да се поиска информация относно самоличността на акционерите от органите на държавата по седалището на дружеството, получаващо дивидентите.

65. Според постоянната съдебна практика мярка, ограничаваща основните свободи, може да бъде обоснована с борбата с данъчните измами само ако се отнася до чисто изкуствени схеми, чиято цел е заобикалянето на националния данъчен закон. Следователно обща презумпция за избягване на данъци и за данъчна измама не е достатъчна за обосноваването на данъчна мярка, която накърнява целите на Договора [32].

68. Следователно Италианската република не може да обоснове по-неблагоприятното третиране на дивидентите, изплащани към чужбина, предназначени за местни лица на други държави членки, и с обстоятелството, че съответните разпоредби са необходими с оглед на борба с данъчната измама.

31 — В това отношение то препраща към Решение от 18 юли 2007 г. по дело Оу АА (C-231/05, Сборник, стр. I-6373, точка 51).

32 — Вж. в този смисъл по-специално Решение от 12 септември 2006 г. по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точка 50) и Решение от 11 октомври 2007 г. по дело ELISA (C-451/05, Сборник, стр. I-8251, точка 91).

33 — (ОВ L 336, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21), последно изменена с Директива 2006/98/ЕО на Съвета от 20 ноември 2006 г. (ОВ L 363, стр. 129; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 126).

v) Междинно заключение

69. Поради това на този етап следва да се констатира, че Италианската република не е изпълнила задълженията си по член 56, параграф 1 ЕО, като запазва в сила по-неблагоприятна данъчноправна уредба за дивидентите, разпределяни на дружества със седалище в друга държава членка, отколкото за дивидентите, изплащани на дружества — местни лица.

2. Нарушение на разпоредбите на Споразумението за ЕИП

a) Свободно движение на капитали по смисъла на член 40 от Споразумението за ЕИП

70. Съдът неотдавна отново потвърждава, че член 40 от Споразумението за ЕИП има същия правен обхват като идентичните по същество разпоредби на член 56 ЕО [34]. Следователно ограниченията върху свободното движение на капитали между граждани на държавите — страни по Споразумението за ЕИП, трябва да се преценяват въз основа на същите критерии, както съответните мерки във вътреобщностен контекст.

71. Следователно констатациите, направени при разглеждането на член 56, параграф 1 ЕО, се прилагат по аналогия и към твърдението за нарушение на член 40 от Споразумението за ЕИП. Италианските разпоредби, включително тези на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, ограничават свободното движение на капитали по смисъла на член 40 от Споразумението за ЕИП [35], тъй като предвиждат по-високо данъчно облагане на дивидентите, разпределяни на дружества със седалище в държава от ЕИП, отколкото на дивидентите, изплатени на дружества —местни лица.

72. Обосновката, изведена от възможността за приспадане въз основа на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, не се прилага и в контекста на държавите от ЕИП. Между Италия и Лихтенщайн няма спогодба

34 — Решение от 11 юни 2009 г. по дело Комисия/Нидерландия (C-521/07, Сборник, стр. I-4873, точка 33) с препращане към Решение от 23 септември 2003 г. по дело Ospelt и Schlössle Weissenberg (C-452/01, Recueil, стр. I-9743, точка 32).

35 — Вж. Решение по дело Комисия/Нидерландия (посочено в бележка под линия 34, точки 38 и 39).

в този смисъл. Що се отнася до връзките с Исландия и Норвегия, възможността за приспадане, както в случая с държавите членки, сама по себе си не е достатъчна, за да гарантира неутралността на данъка, удържан при източника. Неутралността зависи и в този случай от условията за данъчно облагане на дивиденти, предвидени във вътрешното право на всяка държава от ЕИП.

73. Италианското правителство изтъква и факта, че по-неблагоприятните разпоредби, прилагани за дивиденти, изплащани към чужбина, са обосновани от борбата с данъчната измама. В това отношение то отбелязва, че Директива 77/799 не е приложима в държавите от ЕИП. За Лихтенщайн се добавя и фактът, че поради липса на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане няма и договорна клауза за обмен на информация, която да бъде приложима. Следователно италианските данъчни органи не са в състояние да съберат информация, необходима за борба с данъчната измама.

74. Следователно трябва да се разгледа дали удържането на данък при източника върху дивиденти, предназначени за дружества от държави от ЕИП, и свързаното с него ограничение на свободното движение на капитали, може да бъде обосновано с борбата с данъчната измама, дори да не визира конкретно чисто изкуствени схеми [36].

75. В това отношение Съдът констатира в Решение по дело A, че правната уредба за упражняването на свободното движение на капитали в отношенията с трети държави и във вътреобщностните отношения не е еднаква. Той подчертава по-специално значимостта на факта, че в отношенията с трети държави няма сравним с Директива 77/799 механизъм за получаване на информация [37].

76. Дори възможността данъчнозадълженото лице да уточни условията, необходими за предоставянето на данъчно предимство, не обосновава непременно по-благоприятното данъчно третиране, запазено за вътрешни положения, да бъде разширено и към случаи с трети държави. Действително при липсата на договорно задължение за третата държава да предоставя информация може да се окаже невъзможно да се получат от нея необходимите сведения, за да се проверят декларациите, направени от данъчнозадълженото лице например относно структурата на дружеството, установено в третата държава [38].

36 — Вж. точка 65 по-горе.

37 — Решение по дело A (посочено по-горе в бележка под линия 13, точка 61).

38 — Вж. в този смисъл Решение по дело A (посочено по-горе в бележка под линия 13, точки 62—64).

77. Местните дружества в Италия са освободени от данък при източника за дивидентите, и много често — от данък върху доходите на юридическите лица, с цел съответните доходи да бъдат обложени с данък само веднъж, в последното звено от веригата за разпределяне на дивиденти — физическите лица. За да се изключи данъчната измама в този контекст, данъчните органи трябва да могат да установят, че дадено физическо лице е получило въпросното разпределяне на дивиденти. За тази цел би могло да се наложи по-специално да се определи кръгът на акционерите в дружество, разпределило дивиденти.

78. Това не е възможно за дружества със седалище в Лихтенщайн, тъй като липсва правно основание за отправяне на такова искане за информация до тази държава от ЕИП.

79. В отношенията с Исландия и Норвегия спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане биха могли да предвиждат задължение за предоставяне на информация. В този случай удържането на данък при източника върху дивидентите, изплащани към тези държави, може да е също толкова непропорционално, както за дивидентите, чиито получатели са установени в друга държава членка.

80. Въпросът дали спогодбите действително съдържат клаузи за обмен на информация, подобни на тази по член 26 от модела за спогодба на ОИСР, и какъв е техният правен обхват, не е предмет на настоящото производство. Тъй като италианското правителство поддържа, че не е било в състояние да получи достатъчно информация, би следвало Комисията да обори това твърдение, като посочи например договорни клаузи за обмен на информация.

81. Комисията обаче се ограничава до това да твърди, че за нея не било ясно каква информация може да бъде необходима за прилагането на системата на данъчно облагане. Както беше посочено, за тази цел може да се наложи по-специално да се определят акционерите в дадено дружество, които са получили дивиденти с произход от Италия. Следователно Комисията не е успяла да обори доводите на Италианската република.

82. При това положение Комисията не е доказала, че по-неблагоприятното третиране на предназначени за изплащане към Норвегия и Исландия дивиденти противоречи на гарантираното в член 40 от Споразумението за ЕИП свободно движение на капитали.

б) Свобода на установяване по смисъла на член 31 от Споразумението за ЕИП

83. Комисията изтъква и неспазване на свободата на установяване, гарантирана от член 31 от Споразумението за ЕИП. Тя обаче не е доказала това нарушение по същите причини, поради които не е доказала нарушението на член 40 от посоченото споразумение.

84. Следователно искът трябва да се отхвърли в частта му относно нарушение на членове 31 и 40 от Споразумението за ЕИП.

IV — По съдебните разноски

85. По смисъла на член 69, параграф 2 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. Макар че искът следва да се отхвърли в частта му относно данъчното третиране на дивидентите, разпределяни на дружества със седалище в държави от ЕИП, Италианската република е загубила делото в основната му част и следователно трябва да бъде осъдена да заплати съдебните разноски.

V — Заключение

86. В светлината на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да постанови, че:

1) Италианската република не е изпълнила задълженията си по член 56, параграф 1 ЕО, като запазва в сила по-неблагоприятна данъчноправна уредба за дивидентите, разпределяни на дружества със седалище в друга държава членка, отколкото за дивидентите, изплащани на дружества — местни лица.

2) Отхвърля иска в останалата му част.

3) Осъжда Италианската република да заплати съдебните разноски.