РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

16 юли 2009 година *

По дело C-128/08

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Tribunal de première instance de Liège [Първоинстанционен съд, Лиеж] (Белгия) с акт от 20 март 2008 г., постъпил в Съда на 28 март 2008 г., в рамките на производство по дело

Jacques Damseaux

срещу

Белгийската държава,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н P. Jann, председател на състав, г-н M. Ilešič, г-н A. Borg Barthet, г-н E. Levits (докладчик) и г-н J.-J. Kasel, съдии,

* Език на производството: френски.

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,
секретар: г-жа R. Şereş, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 5 февруари 2009 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за г-н Damseaux, от г-н E. Traversa, адвокат,

— за белгийското правителство, от г-н J.-C. Halleux, в качеството на представител,

— за германското правителство, от г-н M. Lumma и г-н C. Blaschke, в качеството на представители,

— за френското правителство, от г-н G. de Bergues и г-н J.-C. Gracia, в качеството на представители,

— за италианското правителство, от г-жа I. Bruni, в качеството на представител, подпомагана от г-н P. Gentili, avvocato dello Stato,

— за нидерландското правителство, от г-жа M. Noort и г-жа C. Wissels, както и от г-н Y. de Vries, в качеството на представители,

— за правителството на Обединеното кралство, от г-н L. Seeboruth и г-жа S. Ford, в качеството на представители,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н R. Lyal и г-н J.-P. Keppenne, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 56 ЕО и 293 ЕО.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-н Damseaux и белгийската данъчна администрация относно данъчното облагане в Белгия на получените от него дивиденти от установено във Франция дружество, които вече са били обложени в последната държава.

Правна уредба

3 Спогодбата от 13 март 1964 г., сключена между Белгия и Франция за избягване на двойното данъчно облагане и за установяване на правила за административна и правна взаимопомощ в областта на данъчното облагане на доходите, изменена с допълнителна спогодба, подписана в Брюксел на 8 февруари 1999 г. (наричана по-нататък „френско-белгийската спогодба“), предвижда в член 15:

„1. Дивидентите с източник в договаряща държава, изплатени на местно лице на друга договаряща държава, се облагат в тази друга държава.

2. Без да се засягат обаче разпоредбите на параграф 3, такива дивиденти могат да се облагат в договарящата държава, в която изплащащото ги дружеството е местно лице, и съобразно законите на тази държава, но така установеният данък не може да надвишава:

[…]

б) 15 % от брутната сума на дивидентите […].

Разпоредбите на този параграф не засягат облагането на дружеството по отношение на печалбите, от които се изплащат дивидентите.

[…]

4. Освен ако се ползва от предвиденото в параграф 3 плащане, местно лице в Белгия, което получава дивиденти от дружество, което е местно лице във Франция, може да иска възстановяване на евентуално внесения от разпределящото дружество авансов данък върху тези дивиденти. Върху размера на възстановените суми Франция може да удържи предвидения в параграф 2 от настоящия член данък при източника, прилагайки ставката за дивидентите, с които са свързани възстановените суми.

[…]“

4 Член 19, А от френско-белгийската спогодба гласи:

„Двойното данъчно облагане се избягва, както следва:

А. По отношение на Белгия:

1. Доходите и приходите от движими вещи и капитали, попадащи под режима, установен с член 15, параграфи 2—4, върху които действително е бил удържан данък при източника във Франция, получени от местни дружества в Белгия, които подлежат на облагане с корпоративен данък, се освобождават посредством събирането на авансовия данък върху доходите от движими вещи и капитали, начислен при обща ставка върху размера на дължимия от тях данък във Франция, от корпоративен данък и данък върху разпределението при условията, предвидени от белгийското национално законодателство.

За доходите и приходите, предвидени в предходната алинея, получени от други местни лица в Белгия […], върху които действително е бил удържан данък при

източника във Франция, дължимият в Белгия данък върху нетния размер на внесения от тях френски данък при източника се намалява, от една страна, с авансовия данък върху доходите от движими вещи и капитали, събран при обща ставка, и от друга страна, с фиксирания процентен размер от чуждестранния данък, който може да бъде приспаднат съгласно установените от белгийското законодателство условия, като този процентен размер не може да бъде по-малък от 15 % от посочения нетен размер.

Що се отнася до дивидентите, които попадат в режима по член 15, параграфи 2 и 3 и които са предоставени на белгийско местно физическо лице, вместо приспадане на посочения по-горе фиксиран процентен размер от чуждестранния данък, по отношение на тези доходи това лице може да получи приспадане на данъчен кредит при ставка и съгласно условията, предвидени от белгийското законодателство в полза на дивидентите, разпределени от местни дружества в Белгия, при условие че подаде писмена молба за това най-късно в срока, предвиден за подаване на неговата годишна декларация.

[…]“

5 Кодексът за подоходното облагане, съгласуван с Кралски указ от 10 април 1992 г. и потвърден със Закон от 12 юни 1992 г. (допълнение към *Moniteur belge* от 30 юли 1992 г., наричан по-нататък „CIR 1992“), предвижда в член 171:

„По изключение от разпоредбите на членове 130—168 се облагат поотделно, освен ако така изчисленият данък, увеличен с данъка върху останалите доходи, е по-висок от този, който би произтекъл от прилагането на горепосочените членове към всички облагаеми доходи:

[…]

2 bis със ставка от 15 %:

[…]

b) дивидентите по член 269, алинея 2, точка 2, алинея 3 и алинея 11.“

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

6 Г-н Damseaux, белгийско местно лице, получава за периода 2005—2007 г. дивиденти от акционерно дружество Total, чието седалище е във Франция и в което той притежава 5 463 акции.

7 Тези дивиденти най-напред са обложени с 25 % данък при източника във Франция. В приложение на член 15, параграф 2 от френско-белгийската спогодба г-н Damseaux е могъл да поиска възстановяване на част от този данък, така че върху посочените дивиденти във Франция да бъде удържан само 15 % данък.

8 Останалата след това облагане сума е обложена в Белгия с 15 % авансов данък върху доходите от движими вещи и капитали.

9 Като счита, че дивидентите с френски произход се облагат по-тежко от дивидентите с белгийски произход и че като е приело Френската република да удържи данък при източника, Кралство Белгия, в качеството си на държава членка, в която лицето е местно, би трябвало да позволи приспадането на

френския данък от белгийския авансов данък върху доходите от движими вещи и капитали или да се откаже от авансовия данък върху движими вещи и капитали, за да премахне двойното данъчно облагане, г-н Damseaux подава жалби по административен ред срещу съставените от белгийската данъчна администрация актове за установяване на данъчни задължения относно получените дивиденти.

10 Тъй като белгийската данъчна администрация отхвърля посочените жалби по административен ред с мотива, че член 15 от френско-белгийската спогодба предвижда данъчно облагане на дивидентите както във Франция, така и в Белгия, г-н Damseaux сезира Tribunal de première instance de Liège.

11 Посочената юрисдикция счита, че макар положенията им да са обективно сходни, белгийските местни лица са подложени на различни режими на данъчно облагане в зависимост от това дали получават дивиденти от дружество, установено в Белгия, или от дружество, установено в друга държава членка. В действителност макар дивидентите, изплатени от чуждестранно дружество на белгийско местно лице, да са предмет на международно правноустановено двойно данъчно облагане, дивидентите, изплатени от белгийски дружества на белгийско местно лице, се облагат в приложение на член 171, 2 bis, буква b) от CIR 1992 само с 15 % ставка и не са предмет на двойно данъчно облагане.

12 Като подчертава, че френско-белгийската спогодба не е била предмет на преюдициалното запитване, по което е постановено Решение от 14 ноември 2006 г. по дело Kerckhaert и Morres (C-513/04, Recueil, стр. I-10967), Tribunal de première instance de Liège посочва, че спогодбата е част от белгийското данъчно законодателство и следователно трябва да бъде в съответствие с общностното право. Посочената юрисдикция подчертава също, че Кралство Белгия не е взело никакви мерки за премахване на двойното данъчно облагане на съответните дивиденти.

13 При тези обстоятелства Tribunal de première instance de Liège решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 56 [ЕО] да се тълкува в смисъл, че забранява ограничение, произтичащо от [френско-белгийската спогодба], която допуска съществуването на частично двойно данъчно облагане на дивидентите от акции на установени във Франция дружества и води до по-тежко облагане на тези дивиденти в сравнение с белгийския авансов данък върху доходите от движими вещи и капитали, който единствен се прилага за дивидентите, разпределени от белгийско дружество на местен акционер в Белгия?

2) Трябва ли член 293 [ЕО] да се тълкува в смисъл, че бездействието на [Кралство] Белгия представлява нарушение, в случай че тя не е предоговорила с [Френската република] нов способ за премахване на двойното данъчно облагане на дивидентите от акции на дружества, които са установени във Франция?“

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

14 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 56 ЕО не допуска двустранна данъчна спогодба, по силата на която дивидентите, разпределени от установено в държава членка дружество на акционер, който е местно лице в друга държава членка, могат да бъдат облагани и в двете държави членки, без държавата членка, в която акционерът е местно лице, да предотврати произтичащото от това двойно данъчно облагане.

15 В случая по силата на член 15 от френско-белгийската спогодба дивидентите с източник в договаряща държава, изплатени на местно лице на друга договаряща

държава, се облагат в тази друга държава, но в договарящата държава, в която е установено дружеството, изплащащо дивидентите могат да се облагат с данък, който не може да надвишава 15 % от брутната сума на дивидентите.

16 Макар дивидентите, разпределени от установено във Франция дружество на акционер, който е местно лице в Белгия, да могат по този начин да се обложат в двете държави членки, от френско-белгийската спогодба е видно, както впрочем е посочено и от запитващата юрисдикция, че тази спогодба съдържа и разпоредби относно предотвратяването на двойното данъчно облагане.

17 В действителност съгласно член 19, A, параграф 1, втора алинея от френско-белгийската спогодба във връзка с дивидентите, получени от акционери, местни лица в Белгия, върху които е бил удържан данък при източника във Франция, дължимият в Белгия данък върху нетния им размер без удържания от тях френски данък се намалява, от една страна, с авансовия данък върху доходите от движими вещи и капитали, събран при нормалната ставка, и от друга страна, с фиксирания процентен размер на чуждестранния данък, който може да бъде приспаднат съгласно установените от белгийското законодателство условия, като този процентен размер не може да бъде по-малък от 15 % от посочения нетен размер. В съответствие с посочения член 19, A, параграф 1, трета алинея от френско-белгийската спогодба, що се отнася до дивидентите, които попадат под режима на член 15, параграфи 2 и 3 от посочената спогодба и които са предоставени на местно физическо лице в Белгия, вместо приспадането на посочения по-горе фиксиран процентен размер от чуждестранния данък, по отношение на тези доходи това лице може да приспадне данъчен кредит при ставка и съгласно условията, предвидени в белгийското законодателство в полза на дивидентите, разпределени от установени в Белгия дружества, при условие че подаде писмена молба за това най-късно в срока, предвиден за подаване на неговата годишна декларация.

18 В това отношение френското правителство изтъква, че тъй като френско-белгийската спогодба има за цел и резултат да премахне двойното данъчно облагане на дивидентите, изплатени от установено във Франция дружество на местен акционер в Белгия, на първия въпрос не следва да се отговаря.

19 Жалбоподателят в главното производство твърди също, че правилното прилагане от Кралство Белгия на член 19, A от френско-белгийската спогодба водело до предотвратяване на двойното данъчно облагане на френските дивиденти, получени от местен акционер в Белгия. Кралство Белгия обаче не прилагало посочения член 19, A, тъй като белгийската правна уредба вече не предвиждала условията за приспадане на фиксирания процентен размер, което представлявало не само нарушение на френско-белгийската спогодба, но и дискриминация, забранена от член 56 ЕО.

20 В рамките на производството по член 234 ЕО Съдът не следва да тълкува член 19, A от френско-белгийската спогодба и да определя произтичащите от него задължения, тъй като това тълкуване е от компетентността на националните юрисдикции.

21 Ако в рамките на това тълкуване националната юрисдикция счете, че член 19, A от френско-белгийската спогодба съдържа задължение за Кралство Белгия да предотврати двойното данъчно облагане посредством фиксирания процентен размер или данъчен кредит, тази юрисдикция следва също да изведе в съответствие със своето национално право последиците, които произтичат от неприлагането на посочения член 19, A.

22 Всъщност от съдебната практика е видно, че в рамките на член 234 ЕО Съдът не е компетентен да се произнася относно евентуалното нарушаване от договаряща държава на разпоредбите на сключените от държавите членки двустранни спогодби, които служат за премахване или за смекчаване на неблагоприятните последици, произтичащи от едновременното съществуване на национални данъчни системи (вж. в този смисъл Решение от 6 декември 2007 г. по дело Columbus Container Services, C-298/05, Сборник, стр. I-10451, точка 46). Съдът не може да разглежда и отношението между национална мярка и разпоредбите на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, каквато е двустранната данъчна спогодба, разглеждана по главното производство, тъй като този въпрос не попада в обхвата на тълкуване на общностното право (вж. в този смисъл Решение от 14 декември 2000 г. по дело AMID, C-141/99, Recueil, стр. I-11619, точка 18, както и Решение по дело Columbus Container Services, посочено по-горе, точка 47).

23 От формулировката на първия въпрос следва обаче, че запитващата юрисдикция се основава на предположението, че френско-белгийската спогодба допуска да продължи да съществува правноустановено двойно данъчно облагане на дивиденти, разпределени от установено във Франция дружество на местен акционер в Белгия. Поради това следва да се счита, че с първия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 56 ЕО не допуска двустранна данъчна спогодба като разглежданата по главното производство, по силата на която дивидентите, разпределени от установено в държава членка дружество на местен акционер в друга държава членка могат да бъдат обложени в двете държави членки и която не предвижда на държавата членка, в която акционерът е местно лице, да бъде наложено безусловно задължение да предотврати произтичащото от това двойно данъчно облагане.

24 В това отношение следва да се припомни, че макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, последните въпреки това трябва да упражняват тази компетентност при спазване на общностното право (вж. по-специално Решение от 13 декември 2005 г. по дело Marks & Spencer, C-446/03, Recueil, стр. I-10837, точка 29, Решение от 12 септември 2006 г. по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точка 40, Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Recueil, стр. I-11673, точка 36 и Решение от 8 ноември 2007 г. по дело Amurta, C-379/05, Сборник, стр. I-9569, точка 16).

25 Всяка държава членка по-специално трябва да организира системата си на данъчно облагане на разпределените печалби при спазване на общностното право и в този контекст да определи данъчната основа и данъчната ставка, които се прилагат спрямо акционера получател (вж. по-специално Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе, точка 50, Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 47 и Решение от 20 май 2008 г. по дело Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Сборник, стр. I-3734, точка 30).

26 От това следва, от една страна, че дивидентите, разпределени от установено в държава членка дружество на местен акционер в друга държава членка, могат да бъдат предмет на правноустановено двойно данъчно облагане, когато двете държави членки решат да упражнят своята данъчна компетентност и да обложат акционера с данък върху посочените дивиденти.

27 От друга страна, Съдът вече е приел, че неблагоприятните последици, които могат да възникнат от паралелното упражняване на данъчни правомощия от различните държави членки, доколкото това упражняване не е дискриминационно, не представляват забранени от Договора за ЕО ограничения (вж. в този смисъл Решение по дело Kerckhaert и Morres, посочено по-горе, точки 19, 20 и 24, като и Решение по дело Orange European Smallcap Fund, посочено по-горе, точки 41, 42 и 47).

28 Макар премахването на двойното данъчно облагане в Европейската общност да фигурира сред целите на Договора, следва все пак да се констатира, че към днешна дата, като изключим Спогодбата от 23 юли 1990 г. за премахване на двойното данъчно облагане във връзка с корекцията на печалби на свързани предприятия (ОВ L 225, стр. 10), държавите членки не са сключили на основание на член 293 ЕО никаква многостранна спогодба за целта (вж. Решение от 12 май 1998 г. по дело Gilly, C-336/96, Recueil, стр. I-2793, точка 23).

29 Освен това, с изключение на 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 (ОВ L 225, стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97), както и Директива 2003/48/ЕО на Съвета от 3 юни 2003 година относно данъчното облагане на доходи от спестявания под формата на лихвени плащания (ОВ L 157, стр. 38; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 64), в рамките на общностното право към момента не е приета никаква мярка за уеднаквяване или хармонизация, предвиждаща премахването на положения, свързани с двойно данъчно облагане (вж. Решение по дело Orange European Smallcap Fund, посочено по-горе, точка 32).

30 В отсъствието на мерки за уеднаквяване или хармонизация на общностно равнище държавите членки запазват компетентността си да определят чрез спогодби или едностранно критериите за разпределяне на техните правомощия за облагане с данъци, по-специално с оглед избягване на двойното данъчно облагане (Решение по дело Gilly, посочено по-горе, точки 24 и 30, Решение от 21 септември 1999 г. по дело Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, стр. I-6161, точка 57, Решение по дело Amurta, посочено по-горе, точка 17, както и Решение по дело Orange European Smallcap Fund, посочено по-горе, точка 32). Те следва да предприемат необходимите мерки, за да предотвратят случаите на двойно данъчно облагане, като използват по-специално критериите, прилагани в международната данъчна практика (вж. Решение по дело Kerckhaert и Morres, посочено по-горе, точка 23).

31 Както бе посочено в точка 15 от настоящото съдебно решение, в случая в съответствие с договореното от Френската република и Кралство Белгия разпределяне на данъчни правомощия дивидентите, разпределени от установено във Франция дружество на белгийско местно лице, могат да бъдат обложени и в двете държави членки.

32 При положение че както държавата членка, източник на дивидентите, така и държавата членка, в която акционерът е местно лице, могат да обложат посочените дивиденти, схващането, че непременно държавата членка на местното лице следва да предотврати посоченото двойно данъчно облагане, би довело до установяването на предимство при данъчното облагане на този вид доходи в държавата членка при източника им.

33 Макар такова разпределяне на правомощията да е в съответствие по-специално с международноправната практика, отразена в модела за данъчна спогодба относно дохода и капитала, изработен от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), по-специално в член 23 Б от него, безспорно е, че действащото общностно право не установява общи критерии за разпределянето на правомощията между държавите членки по отношение на премахването на двойното данъчно облагане в Общността (вж. Решение по дело Kerckhaert и Morres, посочено по-горе, точка 22, както и Решение по дело Columbus Container Services, посочено по-горе, точка 45).

34 Следователно, макар държава членка да не може да се позове на двустранна спогодба, за да се отклони от задълженията си по Договора (вж. Решение от 14 декември 2006 г. по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France, C-170/05, Recueil, стр. I-11949, точка 53, както и Решение по дело Amurta, посочено по-горе, точка 55), обстоятелството, че както държавата членка, източник на дивидентите, така и държавата членка, в която акционерът е местно лице, могат да обложат посочените дивиденти, не означава, че държавата членка на местното лице е длъжна по силата на общностното право да предотврати неблагоприятните последици, които могат да възникнат от упражняването на така разпределената от двете държави членки компетентност.

35 При тези условия и поради това, че единствено френско-белгийската спогодба е предмет на първия въпрос на запитващата юрисдикция, на същия следва да се отговори, че доколкото общностното право, действащо в момента и в случай като разглеждания по главното производство, не установява общи критерии за разпределянето на правомощията между държавите членки по отношение на премахването на двойното данъчно облагане в Общността, член 56 ЕО допуска двустранна данъчна спогодба като разглежданата по главното производство, по силата на която дивидентите, разпределени от установено в държава членка дружество на местен акционер в друга държава членка, могат да бъдат обложени и в двете държави членки и която не предвижда на държавата членка, в която акционерът е местно лице, да бъде наложено безусловно задължение да предотврати произтичащото от това правноустановено двойно данъчно облагане.

По втория въпрос

36 Предвид отговора на първия въпрос на втория въпрос не следва да се отговаря.

По съдебните разноски

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

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Доколкото общностното право, действащо в момента и в случай като разглеждания по главното производство, не установява общи критерии за разпределянето на правомощията между държавите членки по отношение на премахването на двойното данъчно облагане в Европейската общност, член 56 ЕО допуска двустранна данъчна спогодба като разглежданата по главното производство, по силата на която дивидентите, разпределени от установено в държава членка дружество на местен акционер в друга държава членка, могат да бъдат обложени и в двете държави членки и която не предвижда на държавата членка, в която акционерът е местно лице, да бъде наложено безусловно задължение да предотврати произтичащото от това правноустановено двойно данъчно облагане.

Подписи