

Дело C-572/20

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

3 ноември 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Finanzgericht Köln (Германия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

20 май 2020 г.

Жалбоподател:

ACC Silicones Ltd.

Отвeтник:

Bundeszentralamt für Steuern

Предмет на делото по главното производство

Данъчно законодателство — Данък върху доходите от капитал — Искане за възстановяване на данъка върху доходите от капитал, подадено от чуждестранно дружество, на което са разпределени дивиденди¹ от негови малцинствени участия в местни дружества с разпръсната структура на капитала

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Тълкуване на правото на Съюза, член 267ДФЕС

¹ Бел.прев.: Поради особеностите на германската данъчноправна уредба в настоящия превод на български език терминът „дивиденди“ се използва в широк смисъл като обхващащ за данъчноправни цели всички случаи на доходи при разпределяне на печалбата вследствие на участия в капиталови дружества, т.е. както доходи от дивиденди в тесен смисъл, така и доходи от дружествени дялове.

Преюдициални въпроси

I. Допуска ли член 63 ДФЕС (предходен член 56 ДЕО) национална данъчна разпоредба като разглежданата в главното производство, която за целите на възстановяването на данъка върху доходите от капитал изисква от установено в чужбина дружество, което получава дивиденди от капиталови участия и което не достига минималния праг на участие в капитала на съответното дружество съгласно член 3, параграф 1, буква а) от Директива 90/435 относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (изменена с Директива 2003/123), да докаже с удостоверение от чуждестранната данъчна администрация, от една страна, че то или лица, притежаващи пряко или непряко участие в неговия капитал, нямат възможност да прихващат данъка върху доходите от капитал, или да го приспадат като оперативни разходи или като разходи, свързани с дейността, както и, от друга страна, че такова прихващане, приспадане или пренасяне към следващ период не е осъществено в действителност, при положение че за целите на възстановяването на данъка върху доходите от капитал подобно доказателство не се изисква от местно дружество?

II. При отрицателен отговор въпроса по точка I:

Допускат ли принципите на пропорционалност и на „effet utile“ изискването за представяне на посоченото във въпрос по точка I удостоверение, при положение че установеният в чужбина получател на дивиденди от т.нар. „малцинствени участия в дружества с разпръсната структура на капитала“ в действителност не може да представи такова удостоверение?

Цитирани разпоредби от правото на Съюза

Договор за функционирането на Европейския съюз (ДФЕС), и по-специално членове 49, 54, 63, 65, и 267

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 (изменена с Директива 2003/123, наричана по-нататък Директива 90/435), и по-специално член 3

Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30 ноември 2011 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (наричана по-нататък „Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества“)

Цитирани разпоредби от националното законодателство

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Основен закон на Федерална република Германия, наричан по-нататък „GG“), и по-специално член 23

Körperschaftsteuergesetz (Закон за корпоративно данъчно облагане, наричан по-нататък „KStG“), и по-специално членове 2, 8b, 31, 32 и 34 (изменен със закона за прилагането на решение на Съда на ЕС от 20 октомври 2011 г. по дело C-284/09)

Einkommensteuergesetz (Закон за облагане на доходите, наричан по-нататък „EStG“), и по-специално членове 20, 36, 43, 43b, 44a, 45a, 49 и 50d

Abgabenordnung (Данъчен кодекс, наричан по-нататък „AO“), и по-специално членове 10, 11, 90 и 155

Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане между Германия и Обединеното кралство (наричана по-нататък „DBA-GB“), и по-специално член VI, параграф 1

Представяне на фактичката обстановка и на производството

Страните спорят дали през процесните години 2006—2008 на основание на член 32, параграф 5 от KStG жалбоподателят има право да му бъде възстановен данъкът върху доходите от капитал, заплатен върху дивиденди от малцинствени участия в дружества с разпръсната структура на капитала. Жалбоподателят е установено във Великобритания капиталово дружество, което през спорните 2006, 2007 и 2008 години има дялово участие от 5,26 % в основния капитал на Ambrates GmbH, Майнц. Притежател на 100 % от капитала на жалбоподателя е The Amber Chemical Co. Ltd, регистрирано на фондовата борса. През спорните години жалбоподателят получава разпределение на печалбата от Ambrates GmbH. За всяко разпределение на печалбата Ambrates GmbH удържа и внася 20% данък върху доходите от капитал плюс 5,5 % добавка за солидарност.

С молба от 29 декември 2009 г., получено от ответника на 31 декември 2009 г., жалбоподателят иска да му бъде възстановен удържаният и внесен данък върху доходите от капитал плюс добавката за солидарност за спорния период 2006—2008 г. Една част от искането си жалбоподателят обосновава с член 50d, параграф 1 от EStG във връзка с член VI, параграф 1 от DBA-GB, тъй като DBA-GB ограничава размера на удържания при източника данък до 15 %. Другата част от искането си, свързана с възстановяването на остатъка от данъка върху доходите от капитал, жалбоподателят мотивира с основните свободи, предвидени в ДЕО, респ. ДФЕС. С решение от 7 октомври 2010 г. ответникът постановява възстановяване на данъка върху доходите от капитал плюс добавката за солидарност в съответствие с исканията, обосновани с член 50d, параграф 1 от EStG във връзка с член VI, параграф 1

DBA-GB. С решения от 8 юни 2015 г., вземайки предвид молбата от 31 декември 2009 г., ответникът отказва исканото на основание на член 32, параграф 5 от KStG освобождаване и възстановяване на удържания при източника германския данък върху доходите от капитал за спорните години. Жалбоподателят обжалва в срок тези решения. С решения от 22 януари 2016 г. подадените по административен ред жалби са отхвърлени като неоснователни. По тази причина жалбоподателят подава в срок жалба по съдебен ред.

Доводи на жалбоподателя

В подкрепа на жалбата си жалбоподателят изтъква, че са представени доказателствата по смисъла на член 32, параграф 5, първо изречение, точка 1, букви b) и c) от KStG. Член 32, параграф 5 от KStG имал за цел да се избегне окончателното данъчно облагане на чуждестранните капиталови дружества (дружествата майки), получили дивиденди от свои местни дъщерни дружества, като в предвидените от Съда случаи на чуждестранния получател на доходи от капитал се предостави право на възстановяване на данъка върху тези доходи. Установеният в Англия жалбоподател твърди, че заседанията на управителния му съвет през спорните години са се провеждали там. Освен това повечето от неговите управители пребивавали в Англия. Жалбоподателят е представил удостоверение от британския данъчен орган, издадено на 12 август 2014 г. Той твърди, че няма възможност да прихваща, приспада или пренася в следващ период удържания в Германия данък върху доходите от капитал, поради което това и на практика не е осъществено.

Що се отнася до искането на ответника жалбоподателят да представи удостоверение от държавата по установяване, за да докаже, че не само той — жалбоподателят — но и неговите преки или непреки акционери не са имали възможност да прихванат данъка върху доходите от капитал или да го отчетат, за да намалят данъчната тежест, това доказателство се съдържало в данъчните справки. От тях било видно, че на нивото на дружеството майка — Amber Chemical Co. Ltd. — не е прихванат удържания при източника германски данък (включително и за частта на директно получените дивиденди) и че в това отношение щели да бъдат напълно изгубени всички данни относно получените на нивото на дъщерното дружество, т.е. от него — жалбоподателя, дивиденди, а с това и относно удържания при източника германски данък. На това ниво не можело да се изисква представяне на удостоверение от HMCR [(Her Majesty's Revenue and Customs (Данъчна и митническа администрация на Обединеното кралство))]. Представянето на такова доказателство се считало за непропорционално и за необосновано с оглед на член 32, параграф 5 от KStG и с оглед на член 90, параграфи 1, 2 от АО, тъй като излизало извън рамките на необходимото, за да се провери и потвърди наличието на право на възстановяване съгласно член 32, параграф 5 от KStG.

Обстоятелството, че не е възможно негови преки или непреки акционери да извършат подобно прихващане на нивото на пряко или непряко притежаващите го акционери, не се нуждаело от допълнително доказване, тъй като съответните доходи не се отнасяли към тези лица. Изискването за представяне на образец от сертификат за преките и непреки акционери на дружество, което се котира непряко на фондовата борса, обаче очевидно би надхвърлило всяка разумна граница на пропорционалност. В това отношение самото обстоятелството, че в периода на разпределяне на дивидентите акционерите на дружеството майка вече не могат да бъдат установени, правело невъзможно представянето на доказателства. В хода на производството по обжалване жалбоподателят представя подробно удостоверение относно липсата на прихващане, издадено на 24 май 2016 г. от HMRC. От него е видно, че за непреките акционери (т.е. с изключение на преките акционери на жалбоподателя) е принципно невъзможно прихващане. Жалбоподателят твърди, че изискването на подобно подробно удостоверение нарушава правото на Съюза и конституционното право.

Доводи на ответника

Ответникът твърди, че жалбоподателят няма право на възстановяване съгласно член 32, параграф 5 от KStG, тъй като той не доказал, че са изпълнени условията за възстановяване. Жалбоподателят не представил съответните доказателства по член 32, параграф 5, първо изречение, точка 1 букви b) и c) от KStG за мястото на неговото управление. Освен това в член 32, параграф 5, второ изречение, точка 5 от KStG се съдържало условието да не е възможно прихващане, приспадане или пренасяне към следващ период на удържания данък нито от самия жалбоподател, нито от негови преки или непреки акционери. Разпоредбата се конкретизирала с предвиденото в член 32, параграф 5, пето изречение от KStG задължение за доказване. Съгласно тази норма наред с доказването, че принципно липсва възможност за подобно предимство, е необходимо да се докаже, че това и на практика не е направено. Изискването за доказване предполагало и задължението за предоставяне на подробна информация за точния кръг от преки и непреки акционери, независимо от тяхната правно организационна форма. За тази цел се изисквало да се представи и схема, разкриваща цялата верига на капиталови участия — до последното лице, притежаващо непряко участие в дружествения капитал. Жалбоподателят не изпълнил и това условие. Жалбоподателят не доказал невъзможността негов пряк или непряк акционер да отчете спорната сума, която да бъде приспадната, за данъчни цели в държавата по установяването му (член 32, параграф 5, второ изречение, точка 5 във връзка с пето изречение от KStG). Изискването за доказване съгласно член 32, параграф 5, трето изречение от KStG не водело до необоснована дискриминация.

Ограничение върху упражняването на основните свободи, гарантирани от Договора за ЕС следвало да се приеме като обосновано, ако е предназначено

да запази съгласуваността на дадена данъчна система. За целта трябвало да бъде установено наличието на пряка връзка между въпросното данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение (решение от 13 март 2007 г., *Test Claimants*, C-524/04, точка 68, решение от 8 ноември 2007 г., *Amurta*, C-379/05, точка 46). Ето защо не било необходимо Федерална република Германия да намалява данъчната тежест, след като вече в държавата по установяване фактически било, респ. можело да бъде постигнато освобождаване от удържането при източника на данъка върху дохода от дивиденди, разпределени от установени в Германия капиталови дружества чрез облекчения, предоставени на чуждестранен пряк или непряк получател на дивидентите. Поради това данъчните власти на държава — членка на Европейския съюз, имат право да изискват от данъчнозадълженото лице всякакви доказателства, за да се прецени дали са изпълнени условията относно предвиденото в разглежданото законодателство данъчно предимство, включително за да се провери по ясен и точен начин реалния характер и естеството на разходите, направени в други държави членки (решение от 30 юни 2011 г., C-262/09, *Meilicke II*; решение от 10 февруари 2011 г., C-436/08, *Haribo*).

Преценка на спора от гледна точка на националното право

При разпределяне на печалбата установеният в чужбина акционер или съдружник реализира доходи от капитал по смисъла на член 20, параграф 1, точка 1 от EStG, които подлежат на ограничено данъчно облагане съгласно член 49, параграф 1, т. 5а от EStG. При това съгласно член 43, параграф 1, първо изречение, точка 1 от EStG (във връзка с член 31, параграф 1, първо изречение от KStG за капиталовите дружества) данъкът върху дохода се събира чрез удържане от доходите от капитал (данък върху доходите от капитал). Предвидена е възможност за възстановяване на удържания и внесен данък върху доходите от капитал. Условията за възстановяване са различни в зависимост от това дали малцинственото участие в дружества с разпръсната структура на капитала, т.е. участието в размер на по-малко от 15%, респ. 10%, се притежава от местно или от чуждестранно дружество. Ако малцинственото участие се притежава от установено на територията на страната дружество, то съгласно член 8b, параграф 1 от KStG не дължи данък за получените от местно дружество дивиденди за периода на спорните години и до влизането в сила на Закона от 21 март 2013 г. за прилагане на решението на Съда на ЕС от 20 октомври 2011 г., C-284/09. Съгласно член 31, параграф 1 от KStG във връзка с член 36, параграф 2, точка 2 от EStG удържаният данък върху доходите от капитал през спорния период се прихваща от данъчното задължение на местното дружество, като може да бъде и възстановен. Данъкът върху доходите от капитал се прихваща (и евентуално възстановява), при условие че този данък е удържан и внесен. Това трябва да се докаже чрез представяне на удостоверение по член 45a, параграфи 2 или 3 от EStG. За разпределяне на дивиденди на установени в чужбина дружества, които притежават малцинствено участие в дружества с

разпръснатата структура на капитала, в член 32, параграф 5 от KStG е предвидена възможността за възстановяване на данъка върху доходите от капитал. Условието за това обаче се различава от тези, които трябва да изпълни местно дружество за прихващането, респ. възстановяването на данъка върху доходите от капитал.

аа) История на създаването на член 32, параграф 5 от KStG

Законодателят въвежда член 32, параграф 5 от KStG след постановяването на решението на Съда на ЕС от 20 октомври 2011 г. по дело C-284/09. В това решение Съдът на ЕС приема, че погасителният ефект съгласно член 32, параграф 1 от KStG на удържането на данъка върху дивиденди, получени от чуждестранни дружества, които не достигат установения в Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества праг на участие, представлява нарушение на свободното движение на капитали, предвидено в член 63 ДФЕС и в Споразумението за ЕИП.

бб) Нормативно съдържание на член 32, параграф 5 от KStG

Член 32, параграф 5 от KStG определя различни условия за възстановяването на данъка върху доходите от капитал, сред които и определени задължения за доказване и удостоверяване. Този член гласи:

„(5) В случай че корпоративният данък на получателя на доходи от капитал по смисъла на член 20, параграф 1 от Einkommensteuergesetz е платен съгласно параграф 1, по искане на получателя на доходи от капитал му се възстановява удържаният и внесен данък върху доходите от капитал по реда на член 36, параграф 2, точка 2 от Закона за облагане на доходите,

1. ако получателят на доходи от капитал дружество, което е ограничено данъчнозадължено съгласно член 2, точка 1 и
 - а) едновременно с това е дружество по смисъла на член 54 от Договора за функционирането на Европейския съюз или на член 34 от Споразумението за Европейското икономическо пространство;
 - б) е със седалище и място на управление на територията на държава — членка на Европейския съюз, или на друга държава, спрямо която се прилага Споразумението за Европейското икономическо пространство;
 - в) подлежи на данъчно облагане съпоставимо с неограниченото данъчно облагане по член 1 в държавата по мястото му на управление без възможност за избор и без да е освободено от такова данъчно облагане и

2. ако получателят на доходи от капитал има пряко участие в основния или дружествения капитал на дължащото доходите от капитал лице и не отговаря на условието за минимален праг на участие съгласно член 43b, параграф 2 от Einkommensteuergesetz.

Първото изречение се прилага само ако

1. в други разпоредби не е предвидено възстановяване на съответния данък върху доходите от капитал;
2. при изчисляването на дохода не се взимат предвид доходите от капитал по член 8b, параграф 1;
3. доходите от капитал не се отнасят въз основа на чуждестранни разпоредби към лице, което не би имало право на възстановяване по реда на настоящия параграф, ако е реализирало пряко доходите от капитал;
4. не е изключено правото на пълно или частично възстановяване на данъка върху доходите от капитал при прилагане по аналогия на член 50d, параграф 3 от Einkommensteuergesetz и
5. получателят на доходите от капитал или лице, притежаващо пряко или непряко участие в неговия капитал, няма възможност да прихваща данъка върху тези доходи или да го приспада като оперативни разходи или като разходи, свързани с дейността; възможността за прехвърляне на прихващането за последващи периоди се приравнява на прихващане.

Получателят на доходи от капитал е длъжен да докаже, че са изпълнени условията за възстановяването. По-специално той трябва да представи удостоверение от данъчните власти на държавата, в която е установен, за да докаже, че в тази държава той е местно лице за данъчни цели, че там подлежи на неограничено облагане с корпоративен данък и че не е освободен от корпоративен данък, както и че е действителният получател на доходите от капитал. От удостоверението на чуждестранната данъчна администрация трябва да е видно, че германският данък върху доходите от капитал не може да бъде прихванат, приспаднат или пренесен за следващ период, както и че това прихващане, приспадане или пренасяне за следващ период в действителност не е осъществено. Данъкът върху доходите от капитал се възстановява за всички доходи от капитал, получени през съответната календарна година по смисъла на първото изречение въз основа на решение за освобождаване съгласно член 155, параграф 1, трето изречение 3 от Abgabenordnung.“

Представяне на мотивите за преюдициалното запитване

Необходимо е да бъде сезиран Съдът на ЕС на основание член 267 ДФЕС, за да се изясни разбирането за свободното движение на капитали, предвидено в член 63 ДФЕС (предишен член 56 от ДЕО). От решаващо значение за изхода на производството по обжалване е дали установените от германския законодател условия в член 32, параграф 5 от KStG, от които зависи възстановяването на данъка върху доходите от капитал в хипотезата на получаване на дивиденди от малцинствени участия в дружества с разпръсната структура на капитала — т.е. дивиденди от участия под 15 % (за хипотезите на разпределяне на дивиденди до 31 декември 2008 г.), респ. 10 % (за хипотезите на разпределяне на дивиденди след 31 декември 2008 г.), са съвместими с правото на Съюза и следователно дали тези условия са приложими. Отговорите на преюдициалните въпроси са определящи за изхода на спора. С изключение на условието, по отношение на което се изразяват съмнения в преюдициалния въпрос, са налице всички останали предпоставки за възстановяване по член 32, параграф 5 от KStG. Съгласно член 34, параграф 13b от KStG за спорните години е приложим член 32, параграф 5 от KStG. Дивидентите, във връзка с които е удържан и внесен спорният данък върху доходите от капитал, обективно представляват доходи от капитал по смисъла на член 20, параграф 1, точка 1 от EStG (член 32, параграф 5, първо изречение от KStG).

За правото на възстановяване се изисква получателят на доходи от капитал да е дружество, което е ограничено данъчнозадължено съгласно член 2, точка 1 от KStG, то да е дружество по смисъла на член 54 ДФЕС (член 32, параграф 5, точка 1, буква а) от KStG), със седалище (член 10 от АО) и място на управление (член 11 от АО) на територията на държава — членка на ЕС, или на държава — членка на ЕИП (член 32, параграф 5, първо изречение, точка 1, буква б) от KStG), което в държавата по мястото му на управление подлежи без възможност за избор на данъчно облагане, съпоставимо с неограниченото данъчно облагане по член 1, без да е освободено от него (член 32, параграф 5, първо изречение, точка 1, буква с) от KStG). Тези условия са изпълнени. Като получател на дивиденди от установено в Германия дружество, жалбоподателят е ограничено данъчнозадължено дружество съгласно член 2, точка 1 от KStG. Едновременно с това той е дружество по смисъла на член 54 ДФЕС (член 32, параграф 5, точка 1, буква а) от KStG). Изпълнено е и условието по член 32, параграф 5, първо изречение, точка 1, буква б) от KStG. Както седалището на жалбоподателя по смисъла на член 10 от АО, така и мястото на управлението му по смисъла на член 11 от АО се намират във Великобритания.

По-специално, по отношение на мястото на управлението си жалбоподателят представя пред решаващия съдебен състав достатъчно убедителни доводи и доказва с представянето на подходящи документи, че неговите управители пребивават предимно в Англия и че заседанията на управителния му съвет се провеждат в седалището на компанията във

Великобритания. Във връзка с това жалбоподателят представя извлечение от английския търговски регистър със списък на лицата, заети с оперативното функциониране на дружеството, които пребивават предимно в Англия. Освен това жалбоподателят представя два протокола от проведени в седалището на дружеството заседания на управителния съвет от 31 януари 2007 г. Също така жалбоподателят представя доклада на директорите и финансовите отчети към 31 март 2009 г., в които като ключов ръководен персонал изрично се посочват „UK based directors“ (директори, установени в Обединеното кралство).

Независимо от това, решаващият съдебен състав е убеден, че условието седалището (член 10 от АО) и мястото на управление (член 11 от АО) да се намират на територията на държава — членка на ЕС, или на държава — членка на ЕИП (член 32, параграф 5, първо изречение, точка 1 от KStG) е в нарушение на първичното право на Съюза и поради това така или иначе не следва да се прилага. Това е така, защото новата уредба е следствие от нарушение на свободното движение на капитали, а тази основна свобода принципно проявява действие и на територията на трети държави. Така например решението на Съда на ЕС от 20 октомври 2011 г. (дело C-284/09), което е причината за въвеждането на член 32, параграф 5 от KStG, се основава точно на свободното движение на капитали (член 63 АЕУВ), а не на свободата на установяване (член 49 ДФЕС). В него Съдът посочва, че държава членка не спазва своите произтичащи от член 56, параграф 1 ДЕС задължения, т.е. нарушава свободното движение на капитали, когато тя, в случай че не е достигнат прагът на участие на дружеството майка в капитала на дъщерното му дружество, предвиден в член 3, параграф 1, буква а) от Директива 90/435, подлага на по-тежко от икономическа гледна точка данъчно облагане дивидентите, разпределяни на дружества със седалище в друга държава членка, отколкото дивидентите, разпределяни на дружества, които са със седалище на нейна територия. Обстоятелството, че това се счита за нарушение на свободното движение на капитали, води до възможността и дружества майки със седалище в трети държави, които не достигат прага на участие, да се позовават на нарушение на първичното право на Съюза. Това е така, защото свободното движение на капитали е единствената основна свобода, която може да се приложи и по отношение на трети държави (вж. решение от 18 декември 2007 г., C-101/05). По този начин член 63, параграф 1 от ДФЕС (предишен член 56 ДЕО) предвижда забрана на всички ограничения за движението на капитали между държавите членки и между държавите членки и трети държави.

Това се потвърждава и от решение на Съда на ЕС от 13 ноември 2019 г. (C-641/17 — *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München*). Съгласно това решение данъчното облагане на разпределените на чуждестранни пенсионни фондове дивиденди от малцинствени участия в дружества с разпръсната структура на капитала нарушава свободното движение на капитали. Това е така, защото местни пенсионни фондове могат да получават дивиденди, освободени от данък, защото са имали

възможността в рамките на процедурата по определяне на данъчното задължение да прихванат от корпоративния данък удържания данък върху доходите от капитал или същият да им бъде почти изцяло възстановен. Чуждестранните пенсионни фондове обаче — в случая пенсионен фонд със седалище в Канада, т.е. в трета държава — не могат да се ползват от такова прихващане или да получават такова възстановяване, защото за тях платеният чрез удържане при източника корпоративен данък се погасява и съгласно член 32, параграф 1, точка 2 от KStG представлява за тях окончателна данъчна тежест. Съдът приема, че в резултат на това се нарушава свободното движение на капитали. Следователно това решение също е в подкрепа на аргумента, че въз основа на свободното движение на капитали и дружествата със седалище в трети държави, които получават дивиденди от малцинствени участия в дружества с разпръсната структура на капитала, не трябва да бъдат поставяни в по-неизгодно положение от получаващите същите дивиденди дружества със седалище на територията на съответната държава или на Общността.

Тъй като жалбоподателят със своето участие в размер на 5,26 % не притежава контролен дял в капитала на Ambratex GmbH, в това отношение най-малкото не е необходимо решение относно съотношението между свободното движение на капитали и свободата на установяване, особено когато става въпрос за трета държава. С оглед на нарушението на свободното движение на капитали действието на член 32, параграф 5, първо изречение, точка 1 от KStG следва да се ограничи дотолкова, че уредбата да важи и за дружества, чието седалище и/или място на управление се намира в трета държава. Съгласно член 23 от GG и член 267 ДФЕС правото на Европейския съюз е част от федералното право и при това се прилага с предимство пред националното право. Следователно националните съдилища не могат да прилагат германски разпоредби, ако те нарушават правото на Съюза.

Въпреки това, националната норма не е напълно неприложима при нарушение на първичното право на Европейския съюз. Това е така, защото предвиденото в общностното право предимство при прилагането принципно няма за цел пълно въздържане от прилагане на норма, която противоречи на правото на Съюза. Формулираните от Съда като задължителни изисквания на общностното право в подходящи случаи следва по-скоро да се „редуцират до запазване на действието им“, когато се вмъкват в съответните норми. По този начин чрез развитие на съдебната практика се постига състояние, съответстващо на правото на Съюза. С оглед на това член 32, параграф 5, първо изречение, точка 1 от KStG следва да се тълкува при запазване на действието му в смисъл, че разпоредбата важи и за дружества, чието седалище и/или място на управление се намира в трета държава. Това в настоящия случай означава, че разпоредбата на член 32, параграф 5 от EStG би се прилагала и ако мястото на управлението на жалбоподателя не се намираще във Великобритания. Това е така, защото предвид тази редукция на нормата при запазване на нейното действие, е без значение

обстоятелството, че мястото на управление се намира на територията на държава — членка на ЕС, или в държава — членка на ЕИП.

Условието по член 32, параграф 5, първо изречение, точка 1, буква с) от KStG също е изпълнено. В държавата по мястото му на управление жалбоподателят подлежи без възможност за избор на данъчно облагане, съпоставимо с неограниченото данъчно облагане по член 1, без да е освободен от него. Мястото на управление на жалбоподателя се намира във Великобритания. Там жалбоподателят е и неограничено данъчнозадължен. Липсва както възможност за избор, така и за освобождаване. Освен това е изпълнено и условието по член 32, параграф 5, първо изречение, точка 2 от KStG. Според този член чуждестранното дружество майка трябва да има пряко участие в основния или дружествен капитал на дължачия доходите от капитал и да не отговаря на условието за минимален праг на участие съгласно член 43b, параграф 2 от EStG. Следователно размерът на участието трябва да е под 10 %. Участието на жалбоподателя в основния и капитал на германското дружество Ambratex GmbH е в размер на 5,26%, т.е. под 10 %. Удостоверението от британския данъчен орган (HM Revenue & Custom), издадено на 12 август 2014 г., изпълнява изискванията за доказване по член 32, параграф 5, четвърто изречение от KStG.

Съгласно член 32, параграф 5, второ изречение от KStG получателят на доходи от капитал не трябва да има възможност да изисква възстановяване по реда на други разпоредби. Това условие е изпълнено. В разглеждания случай по-специално липсва възможност за възстановяване и съгласно член 44a, параграф 9 или съгласно член 50d, параграф 1, второ изречение от EStG. Условието по член 32, параграф 5, второ изречение, точка 2 от KStG също е налице. Съгласно член 32, параграф 5, второ изречение, точка 2 от KStG право на възстановяване по смисъла на член 32, параграф 5, първо изречение от KStG е налице само при доходи от капитал, които съгласно член 8b, параграф 1 от KStG не се вземат предвид при изчисляването на дохода. По този начин законът, от една страна, гарантира, че правото на възстановяване по смисъла на член 8b, параграф 5 няма да бъде намалено с фиксираните по размер неподлежащи на приспадане оперативни разходи. От друга страна, и преди всичко, позоваването на член 8b, параграф 1 от KStG не позволява възстановяването на данък върху доходите от капитал в случаите по член 8b, параграф 4 от новата редакция, т.е. в случаите на облагаеми малцинствени участия в дружества с разпръсната структура на капитала. Следователно процедурата по възстановяване съгласно член 32, параграф 5 от KStG отгук нататък обхваща без ограничение само тези доходи — включително от блокиращи или малцинствени участия — които са постъпили до релевантната дата 28 февруари 2013 г. (вж. член 34, параграф 7a, второ изречение в редакцията на Закона от 21 март 2013 г. за прилагане на решението на Съда на ЕС от 20 октомври 2011 г. по дело C-284/09). Това условие е изпълнено за разпределянето на дивидентите през спорните години.

В разглеждания случай е изпълнено условието по член 32, параграф 5, второ изречение, точка 3 от KStG, съгласно който въз основа на чуждестранни разпоредби не може да се приеме, че дадено лице реализира доходи от капитал, ако това лице не би имало право на възстановяване по реда на този параграф, когато то е реализирало пряко доходите от капитал. По-специално, спорните дивиденди не се дължат на основание на чуждестранни разпоредби, например за данъчно облагане на групите дружества, на лице, което самостоятелно не може да поиска възстановяване по смисъла на член 32, параграф 5 от KStG. В крайна сметка не е изключено жалбоподателят да има право на пълно или частично възстановяване на данъка върху доходите от капитал при прилагане по аналогия на член 50d, параграф 3 от EStG, тъй като не са изпълнени предвидените от него условия. С оглед на това не е необходимо да се установява дали това условие е закономерно.

Проблематично обаче изглежда условието по член 32, параграф 5, второ изречение, точка 5 от KStG. Съгласно този член липсва право на възстановяване, ако получателят на доходи от капитал или лица, притежаващи пряко или непряко участие в неговия капитал, имат възможност да прихванат удържания данък върху тези доходи или да го приспадат като оперативни разходи или като разходи, свързани с дейността; в това отношение е достатъчна самата възможност за прехвърляне на прихващането за следващи периоди. По този начин възстановяване съгласно член 32, параграф 5 от KStG се предоставя само ако поставянето в по-неблагоприятно положение на чуждестранните получатели на дивиденди в сравнение с местните получатели на дивиденди не може да се компенсира с прихващане, приспадане от облагаемата основа или прехвърляне на прихващането за следващи периоди в чужбина.

Освен това като доказателство, че изпълнява това условие жалбоподателят представя в съответствие с член 32, параграф 5, пето изречение от KStG удостоверение от чуждестранната данъчна администрация, от което е видно, че германският данък върху доходите от капитал не може да бъде прихванат, приспадат или пренесен за следващ период, както и че това прихващане, приспадане или пренасяне към следващ период фактически не е осъществено. При това решаващият съдебен състав разбира законовата разпоредба в смисъл, че удостоверението трябва да се представи както за получателя на доходите от капитал, т.е. жалбоподателя, така и за всички лица, притежаващи пряко или непряко участие в неговия капитал. Това е така, защото формулировката на разпоредбата е обща, поради което тя трябва да се разбира общо и следователно като отнасяща се до всички хипотези. Това се потвърждава от систематичната връзка с член 32, параграф 5, второ изречение, точка 5 от KStG, според който данъкът върху доходите от капитал не може да бъде прихванат от получателя им или от лица, притежаващи пряко или непряко участие в неговия капитал, или да бъде приспадат като оперативни разходи или като разходи, свързани с дейността. С оглед на това условие изискването да се представи

удостоверение, което явно е свързано с член 32, параграф 5, второ изречение, точка 5 от KStG, по систематични причини трябва да се разпростре и върху всички нива на участие.

В разглеждания случай обаче не е възможно да се установи дали е изпълнено условието по член 32, параграф 5, второ изречение, точка 5 от KStG. The Amber Chemical Co. Ltd. е собственик на 100 процента от капитала на жалбоподателя. В случая става въпрос за регистрирано на фондовата борса дружество. Не е възможно да се проследи как точно се облагат с данък върху доходите от капитал The Amber Chemical Co. Ltd. и по-специално неговите акционери. Що се отнася до жалбоподателя, той е представил удостоверение от британския данъчен орган HMRC, издадено на 12 август 2014 г. В това удостоверение се потвърждава, че както за данъчната 2006/2007 година (получените дивиденди през 2006 и 2007 г.), така и за данъчната 2008/2009 година (получените дивиденди през 2008 година) няма освобождаване от германския данък върху доходите от капитал, и че такова не може да има и в бъдеще. При това, обратно на становището на ответника, е без значение дали това е обосновано от правна гледна с освобождаване на дивидентите или с липсата на достатъчно средства за прихващане поради загуби. Това е така, защото на национално ниво данъкът върху доходите от капитал се прихваща и възстановява и в години с отчетени загуби.

Що се отнася до изискването да се докаже, че не само жалбоподателят, но и лица, притежаващи пряко или непряко участие в неговия капитал, не могат да прихващат или да отчитат за целите на намаляването на данъчната тежест удържан данък, не е възможно да се представи съответното доказателство. Жалбоподателят е представил данъчни справки за дружеството майка Amber Chemical Co. Ltd. Дори и въз основа на това да се приеме становището на жалбоподателя, че на нивото на Amber Chemical Co. Ltd. не е прихванат удържания при източника германски данък, това не поражда съответните констатации по отношение на акционерите на Amber Chemical Co. Ltd. като непреки акционери на жалбоподателя. Освен това в случая не става въпрос за чуждестранно удостоверение по смисъла на член 32, параграф 5, пето изречение от KStG.

От представеното от жалбоподателя подробно удостоверение от HMRC относно липсата на прихващане, издадено на 24 май 2016 г., е видно, че ако акционерите са само непреки (т.е. с изключение на преките акционери на жалбоподателя), за тях принципно е невъзможно прихващане. В случая обаче става въпрос за общо изявление от страна на британския данъчен орган, която няма конкретна връзка с разглеждания случай, и по-специално с непреките акционери на жалбоподателя. Освен това не е известно, а и не може да се изясни, в кои държави са били установени през спорните години непреките акционери на жалбоподателя, т.е. преките акционери на регистрираното на фондовата борса The Amber Chemical Co. Ltd. Следователно недостатък на подробните удостоверения относно липсата на

прихващане е и невъзможността да се установи, че те са издадени от съответната компетентна данъчна администрация. В този контекст следва да се отхвърли искането на жалбоподателя за възстановяване чрез прилагане на член 32, параграф 5 от KStG. По друг начин обаче биха изглеждали нещата, ако изискването по член 32, параграф 5, второ изречение, точка 5 и пето изречение от KStG нарушава свободното движение на капитали и поради това е неприложим. В този случай искането на жалбоподателя за възстановяване би трябвало да се уважи. Ето защо за изхода на спора от е релевантен отговорът на въпроса дали свободното движение на капитали допуска разпоредбата на член 32, параграф 5, второ изречение, точка 5 и пето изречение от KStG.

Колебанията на решаващия съдебен състав относно правото на Съюза са свързани с възможното нарушение на свободното движение на капитали (член 63, параграф 1 и член 65 ДФЕС) в качеството му на първично право, както и на принципите на пропорционалност и на „effet utile“.

1. Първи преюдициален въпрос: нарушение на свободното движение на капитали (член 63, параграф 1 и член 65 ДФЕС)

Като чуждестранно ограничено данъчнозадължено дружество жалбоподателят дължи данък от 15% върху доходите от капитал за получените от него дивиденди и няма възможност да извършва прихващане или възстановяване на основание на член 32, параграф 5, второ изречение, точка 5 и пето изречение от KStG. За разлика от това данъкът върху доходите от капитал на германските неограничено данъчнозадължени дружества се прихваща от техния корпоративен данък и в зависимост от конкретния случай им се възстановява. Това неравно третиране поражда съмнения у решаващия съдебен състав относно възможното нарушение на свободното движение на капитали по член 63, параграф 1 във връзка с член 65 ДФЕС.

Съгласно практиката на Съда мерките, които член 63, параграф 1 ДФЕС забранява като ограничения на движението на капитали, обхващат мерките, които могат да възпрат чуждестранните лица да инвестират в държава членка или да възпрат местните лица от тази държава членка да инвестират в други държави (вж. по-специално решения от 13 ноември 2019 г., *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München*, C-641/17, т. 48; от 10 април 2014 г., *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, т. 39). В частност, обстоятелството, че държава членка третира по-неблагоприятно изплащаните на чуждестранни дружества дивиденди в сравнение с начина, по който тя третира изплащаните на местни дружества дивиденди, може да действа възпиращо за дружествата, установени в чужбина, да инвестират в същата държава членка, и следователно представлява по принцип забранено от член 63 ДФЕС ограничение на свободното движение на капитали (вж. във връзка с облагането с данък на чуждестранни пенсионни фондове, които получават дивиденди на

територията на Общността, решения от 13 ноември 2019 г., *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München*, C-641/17, т. 49; от 20 октомври 2011 г., Комисия/Германия, C-284/09, т. 72 и сл., от 22 ноември 2012 г., Комисия/Германия, C-600/10, т. 15).

Ако дивидентите, които се разпределят на установени в чужбина дружества, се облагат с по-висока ставка от дивидентите от същия тип, които се разпределят на дружества на националната територия, това представлява такова по-неблагоприятно третиране (вж. във връзка с облагането с данък на чуждестранни пенсионни фондове, които получават дивиденди на територията на Общността, решения от 13 ноември 2019 г., *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München*, C-641/17, т. 49; от 17 септември 2015 г., *Miljoen и др.*, C-10/14, C-14/14 и C-17/14, т. 48). Същото се отнася и за изцяло или за почти изцяло освободените от данък дивиденди, разпределяни на местно дружество, при положение че разпределяните на чуждестранно дружество дивиденди се облагат с окончателен данък при източника (вж. решение от 8 ноември 2012 г., C-342/10 — Комисия/Финландия, т. 32 и 33).

В е налице посегателство върху предмета на защита на свободното движение на капитали по член 63 ДФЕС. Това е така, защото член 32, параграф 5 от KStG обвързва възстановяването на данъка върху доходите от капитал на установени в чужбина дружества, които притежават участия в размер на 10%, респ. 15% в местно дружество, с по-строги условия отколкото възстановяването на данъка върху доходите от капитал на местни дружества, които притежават участия в размер на 10%, респ. 15% в местно дружество. Това се дължи на обстоятелството, че на чуждестранни дружества се възстановява данъкът върху доходите от капитал само ако получателят на доходи от капитал или лица, притежаващи пряко или непряко участие в неговия капитал, нямат възможност да прихващат удържания данък върху тези доходи или да го приспадат като оперативни разходи или като разходи, свързани с дейността. Съгласно член 32, параграф 5, пето изречение от KStG това трябва и да се докаже чрез представяне на удостоверение от чуждестранната данъчна администрация. Това изискване не се прилага за местните дружества, на които се възстановява данъкът върху доходите от капитал.

Решаващият съдебен състав има съмнения дали това посегателство е обосновано. Съществува неяснота дали разпоредбата на член 32, параграф 5, второ изречение, точка 5 и пето изречение от KStG е обоснована с оглед на член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС. Съгласно член 65 ДФЕС член 63 ДФЕС не накърнява правото на държавите членки да прилагат съответните разпоредби на тяхното данъчно законодателство, които провеждат разграничение между данъкоплатци, които не са в еднакво положение що се отнася до тяхното място на пребиваване или място на инвестиране на капитала. Доколкото тази разпоредба представлява изключение от основния принцип за свободно движение на капитали, тя трябва да се тълкува

стриктно. Следователно тя не може да се тълкува в смисъл, че всяко данъчно законодателство, което предвижда разграничение между данъкоплатците в зависимост от мястото, където пребивават, или от държавата членка, в която инвестират своите капитали, автоматично е съвместимо с Договора за функционирането на ЕС (вж. решение от 13 ноември 2019 г., *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München*, C-641/17, т. 63). Всъщност изключението по член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС е на свой ред ограничено от член 65, параграф 3 ДФЕС, който предвижда, че посочените в параграф 1 на този член национални разпоредби „не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 63 [ДФЕС] (вж. решения от 13 ноември 2019 г., *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München*, C-641/17, т. 63; от 10 април 2014 г., *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, т. 55 и 56).

При това положение допустимото съгласно член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС неравно третиране, трябва да се разграничава от случаите на дискриминация, забранени с член 65, параграф 3 ДФЕС. В тази насока национално данъчно законодателство може да се счита за съвместимо с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали само ако разликата в третирането се отнася до положения, които не са обективно сходни, или е обоснована с императивно съображение от общ интерес (вж. решения от 13 ноември 2019 г., *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München*, C-641/17, т. 64, от 10 май 2012 г., *Santander Asset Management SGIIC и др.*, C-338/11—C-347/11, т. 23). При това трябва да се проверява сходството между трансгранично и вътрешно положение, като се държи сметка за преследваната с разглежданите национални разпоредби цел, както и за предмета и съдържанието им (вж. решение от 13 ноември 2019 г., *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München*, C-641/17, т. 65).

Освен това положението на чуждестранните дружества се доближава до това на местните данъчнозадължени лица, когато държава едностранно или посредством спогодба обложи с данък върху доходите не само местните, но и чуждестранните дружества, за дивидентите, получавани от местно дружество (вж. решения от 8 ноември 2007 г., *Amurta*, C-379/05, т. 38, от 20 октомври 2011 г., C-284/09 — *Комисия/Германия*, т. 56). Всъщност самото упражняване от същата държава на данъчната ѝ компетентност, независимо от данъчното облагане в друга държава членка, създава риск от многократно данъчно облагане или от двойно икономическо облагане. В подобен случай, за да не бъдат изправени дружествата получатели, които са чуждестранни лица, пред ограничение на свободата на движение на капитали, което по принцип е забранено от член 63 ДФЕС (предишен член 56 от ДЕО), държавата, за която дружеството, разпределящо дивидентите, е местно лице, трябва да следи по отношение на предвидения в нейното национално право механизъм за избягване или намаляване на многократното облагане или на двойното икономическо облагане

дружествата, които са чуждестранни лица, да бъдат третирани по същия начин като дружествата, които са местни лица (вж. решения от 8 ноември 2007 г., *Amurta*, C-379/05, т. 39; от 20 октомври 2011 г., Комисия/Германия, C-284/09, т. 56).

В разглеждания случай във връзка с разпределяни на местни дружества дивиденди от малцинствени участия в дружества с разпръсната структура на капитала Федерална република Германия е решила да упражни своята данъчна компетентност чрез облагане с данък на доходите от капитал с възможност за последващо прихващане. Федерална република Германия обаче е решила да обложи с данък върху доходите от капитал и разпределените на чуждестранни дружества дивиденди. С оглед на целта за избягване на многократното данъчно облагане тези дружества се намират в сходно положение. Няма основание да се приеме, че местните дружества — получатели на дивиденди от малцинствени участия в дружества с разпръсната структура на капитала, не биха могли да се сравняват с чуждестранните дружества — получатели на дивиденди от малцинствени участия в дружества с разпръсната структура на капитала. В това отношение не изглеждат обосновани различните условия за получаване на възможност за възстановяване, съответно прихващане на данъка върху доходите от капитал.

Настоящият съдебен състав има колебания дали е обосновано различното третиране съгласно правилото, установено в решение *Amurta*. Така например съгласно правилото *Amurta* окончателното събиране на данък върху доходите от капитал в държавата на източника на прихода може да е обосновано, ако държавата по установяване го прихваща от определения данък и евентуално възстановява в пълен размер (вж. в тази връзка решение от 8 ноември 2007 г., *Amurta*, C-379/05, т. 79 и сл.); това може да се вземе предвид по отношение на спорната разпоредба на член 32, параграф 5, второ изречение, точка 5 от KStG (т. 61 [от същото решение]). В разглеждания случай подобна възможност за прихващане в държавата по установяване би могла да следва от член 23, параграф 2, буква а) от DBA-GB. Съгласно този член заплащаният съгласно германското право пряко или чрез удържане при източника на германски данък върху печалба или доходи с източник в Германия се прихваща от дължимите в Обединеното кралство данъци, чийто размер се определя въз основа на печалбата или доходите, вземани предвид при определянето на размера на германските данъци. В резултат на това, макар тази спогодба да предвижда прихващане от британския данък, това прихващане е ограничено до британския данък върху дивиденди, разпределени от германско дружество. По този начин е гарантирано прихващането на германския данък върху доходите от капитал в пълен размер от 15%.

Що се отнася до лицата, притежаващи непряко участие в капитала на съответното дружество, практически е невъзможно те да бъдат установени, поради което не е възможно да се уточни дали съществува възможност за

двустранно прихващане, което да води до прихващане на данъка върху доходите от капитал в държавата по установяване. Освен това разширяването на обхвата на член 32, параграф 5, второ изречение, точка 5 от KStG по-специално и върху всички лица, притежаващи непряко участие в капитала на съответното дружество, обуславя необходимост от проучвания, които не се изискват от получаващо дивиденди местно дружество.

2. Втори преюдициален въпрос: нарушение на принципите на пропорционалност и на „effet utile“

При отрицателен отговор на първия преюдициален въпрос, вследствие на което се приеме, че е налице съответствие със свободното движение на капитали е съвместимо, когато за целите на възстановяването на данъка върху доходите от капитал установено в чужбина дружество, което получава дивиденди от свои малцинствени участия в дружества с разпръсната структура на капитала, трябва да докаже с удостоверение от чуждестранната данъчна администрация, че то или лица, притежаващи пряко или непряко участия в неговия капитал, нямат възможност да прихващат данъка върху доходите от капитал, или да го приспадат като оперативни разходи или като разходи, свързани с дейността, то решаващият съдебен състав има съмнения дали принципите на пропорционалност и на „effet utile“ допускат изискването за свързаното с това удостоверение, при положение че установеният в чужбина получател на дивиденди от негови малцинствени участия в дружества с разпръсната структура на капитала в действителност не може да представи такова удостоверение.

Съгласно принципа на „effet utile“ държавите членки са длъжни да предприемат всички мерки с цел да се постигне възможно най-голяма ефективност на правото на Общността. Принципът на ефективност изисква упражняването на правата, предоставени от общностния правен ред, да не е практически невъзможно или прекомерно трудно (вж. решение от 8 март 2001 г., Metallgesellschaft, C-397/98 и C-410/98, т. 85, решение от 2 октомври 2003 г., Weber's Wineworld, C-147/01, т. 38). Принципът на пропорционалност изисква мерките да са подходящи за осъществяването на тези цели и да не надхвърлят необходимото за постигането им (вж. решение от 26 февруари 2019 г., Wächter, C-581/17, т. 63).

Дори и условието по член 32, параграф 5, второ изречение, точка 5 от KStG да е съвместимо със свободното движение на капитали, данъчнозадълженото лице, което иска възстановяването на данъка върху доходите от капитал — в случая жалбоподателят — е сериозно затруднено от изискването да изпълни това условие по отношение на всички преки и непреки акционери или съдружници чрез представяне на удостоверения от чуждестранните данъчни органи съгласно член 32, параграф 5, пето изречение от KStG. Представянето на тези удостоверения изисква и да се положат непропорционални усилия, а може и да е дори практически невъзможно,

както е в разглеждания случай. В този случай данъчнозадълженото лице, което иска възстановяването на данъка върху доходите от капитал — в случая жалбоподателят — практически не може да се ползва от свободното движение на капитали. Следователно с това изискване Федерална република Германия не предприема мярка за постигането на възможно най-голяма ефективност на правото на Общността, а на практика дори възпрепятства прилагането му.

Законът не предвижда и никакви изключения от изискването за доказване по член 32, параграф 5, пето изречение от KStG. Съгласно законната разпоредба е без значение обстоятелството, че получателят на доходи от капитал в действителност не може или е прекомерно затруднен да представи доказателствата или удостоверенията от чуждестранната данъчна администрация. Съдебният състав изпитва съмнения дали това е съвместимо със съображенията за пропорционалност на правовата държава, и по-специално с признатия от правото на Съюза принцип на „*effet utile*“. Независимо че Съдът принципно предоставя широка свобода на държавите членки по отношение на процесуалноправните аспекти на изискването от правото на Съюза транспониране на материалното право, и тук са установени определени граници. Те обаче са надхвърлени, при положение че предоставянето на доказателства е в действителност блокирано.