

Дело C-602/23

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

3 октомври 2023 г.

Запитваща юрисдикция:Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд,
Австрия)**Дата на акта за преюдициално запитване:**

20 септември 2023 г.

Жалбоподател в производството по ревизионно обжалване:Finanzamt für Großbetriebe (Данъчна служба за големи
предприятия)**Заинтересована страна:**Franklin Mutual Series Funds — Franklin Mutual European Fund in
San Mateo**Предмет на главното производство**

Ограничаване на свободното движение на капитали — Невъзстановяване на данък върху доходите от капитал — Запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Преюдициално запитване, член 267 ДФЕС

Преюдициални въпроси

1. Представява ли ограничаване на свободното движение на капитали по смисъла на член 63 ДФЕС разпоредба като член 188 от Investmentfondsgesetz 2011 (Закон за инвестиционните фондове от

2011 г., наричан по-нататък „InvFG 2011“), която за чуждестранни лица, сходни на местни дружества, не допуска възстановяване на данък върху доходите от капитал в Австрия, ако тези лица по същество съответстват на предприятия за колективно инвестиране в прехвърлими ценни книжа (ПКИПЦК) по смисъла на Директива 2009/65/ЕО и поради това не могат да извършват дейност като дружества в Австрия, тъй като там за такива лица е предвидена само правната форма на прозрачен специален фонд?

2. При утвърдителен отговор на този въпрос: обективно сходни ли са, от една страна, положението на местно дружество, което инвестира активите си в съответствие с принципите на разпределение на рисковете, но не представлява ПКИПЦК поради факта, че не набира средства чрез публично предлагане, и поради това може да извършва дейност като дружество на вътрешния пазар, и от друга страна, положението на извършващо инвестиционна дейност чуждестранно лице, което поради факта, че набира средства чрез публично предлагане, представлява съгласно приложимите в страната правила ПКИПЦК и поради това не може да извършва дейност като дружество на вътрешния пазар?

3. При утвърдителен отговор на този въпрос: обосновано ли е ограничението на свободното движение на капитали от съображението за запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия, като се има предвид, че членове 186 и 188 от InvFG 2011 имат за цел да гарантират, че нито местен, нито чуждестранен публичен фонд може да изключи от данъчно облагане притежателите на дялове и че следователно освобождаване от данък върху доходите от капитал на равнище притежатели на дялове се прилага само в случаите, в които Австрия се е отказала от правото си на данъчно облагане по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане?

Цитирани разпоредби от правото на Съюза

Директива 2009/65/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 13 юли 2009 година относно координирането на законовите, подзаконовите и административните разпоредби относно предприятията за колективно инвестиране в прехвърлими ценни книжа (ПКИПЦК) (наричана по-нататък „Директивата за ПКИПЦК“), член 63 ДФЕС

Цитирани разпоредби от националното право

Членове 2, 3, 46, 186 и 188 от Investmentfondsgesetz 2011 (Закон за инвестиционните фондове от 2011 г., наричан по-нататък „InvFG 2011“) в редакцията от BGBl. I, 77/2011, член 93 от Einkommensteuergesetz (Закон за данъка върху доходите, наричан по-нататък „EStG“), член 21 от

Körperschaftssteuergesetz 1988 (Закон за корпоративно подоходно облагане от 1988 г., наричан по-нататък „KStG 1988“)

Член 186 от InvFG 2011 предвижда: „(1) Разпределените доходи от капитал [...], след приспадане на свързаните с тях разходи на колективния инвестиционен фонд, са облагаеми доходи за притежателите на дялове [...]“.

В член 188 от InvFG 2011 се посочва: „Разпоредбите на член 186 се прилагат и за чуждестранните колективни инвестиционни фондове. За такива се считат, независимо от правната им форма, всички активи, подчинени на чуждестранно право, които съгласно закона, устава или действителната практика са инвестирани в съответствие с принципите на разпределение на рисковете. [...]“.

В член 21, параграф 1, точка 1a от KStG 1988 се посочва:

„1a. Ограничено данъчнозадължени лица, които са местни лица на държава — членка на Европейския съюз или на държава от Европейското икономическо пространство, с която има сключено цялостно споразумение за административна взаимопомощ и за взаимопомощ при събиране, могат да подадат заявление за възстановяване на данъка върху получените от тях доходи от капитал [...], при условие че данъкът върху доходите от капитал не може да бъде приспаднал в държавата, на която са местни лица, въз основа на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане. Данъчнозадълженото лице трябва да докаже, че пълното или частичното приспадане на данъка върху доходите от капитал не е възможно“.

Цитирана съдебна практика на Съюза

Решение от 10 април 2014 г., Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249

Решение от 21 юни 2018 г., Fidelity Funds и др., C-480/16, EU:C:2018:480

Решение от 20 септември 2018 г., EV, C-685/16, EU:C:2018:743

Решение от 4 октомври 2018 г., Комисия/Франция (Удръжка върху доходите от капитали), C-416/17, EU:C:2018:811

Решение от 7 април 2022 г., Veronsaajien oikeudenvaltayksikkö (Освобождаване на учредени с договор инвестиционни фондове от данъчно облагане), C-342/20, EU:C:2022:276

Кратко представяне на фактите и на главното производство

- 1 Заинтересованата страна е установено в САЩ инвестиционно дружество. То е т.нар. „серия“ (на англ. „series“) — т.е. самостоятелен подфонд — на тръст

със седалище в САЩ (Делауеър). Съгласно правото на САЩ (Delaware Statutory Trust Act, 12 Del. C., член 3801 и сл.) тръстът се счита за отделно юридическо лице с процесуална правосубектност. Съгласно правото на САЩ тръстът е собственик от гледна точка на гражданското право на подфонда, който се причислява към заинтересованата страна, а заинтересованата страна е действителният собственик на този подфонд. Всяка „серия“ е дружество, което съгласно правото на САЩ е субект на данъчно облагане. С данък в САЩ се облагат всички местни и чуждестранни доходи, включително доходите от реализирани капиталови печалби. Доходите се считат като доходи на притежателите на дялове в САЩ, ако е извършено разпределение на печалба, а в противен случай се причисляват към „серията“ (без да се прилага режим на данъчна прозрачност). „Сериите“ в САЩ се ползват с данъчно облекчение: при условие че разпределят поне 90 % от облагаемия доход (без реализираните капиталови печалби), те имат право да приспаднат разпределената печалба от данъчните задължения. По този начин дължимият в САЩ федерален данък върху доходите може да се намали до нула. Съгласно безспорните в това отношение заключения на Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд, Австрия) заинтересованата страна е извършила разпределение на цялата печалба за 2013 г., така че в САЩ не е бил дължим федерален данък върху доходите.

- 2 Заинтересованата страна е свободно търгуем публичен фонд, който инвестира предимно в регистрирани на борсата европейски акции и който съгласно система от правила, сравними с европейските и националните разпоредби относно надзора, подлежи на надзор, упражняван върху финансовите пазари в държавата, на която е местно лице. Управлението на фонда следва същите принципи и инвестиционни критерии като това на лицензиран в Люксембург инвестиционен фонд със същото наименование. Дейността му съответства по всички съществени критерии на местен инвестиционен фонд и следователно на „предприятие за колективно инвестиране в прехвърлими ценни книжа“ (ПКИПЦК) по смисъла на Директива 2009/65/ЕО.
- 3 Въз основа на портфейлни дялови участия в две регистрирани на фондовата борса австрийски акционерни дружества на заинтересованата страна през календарната 2013 г. са разпределени дивиденди в размер на 387 679 евро. Разпределящите дивиденди дружества удържат 25 % данък върху доходите от капитал и го внасят в данъчната служба. През 2013 г. удържаният данък при източника възлиза на 96 920 евро.
- 4 По искане на заинтересованата страна данъчната служба — въз основа на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане между Република Австрия и САЩ — намалява данъка върху доходите от капитал на 15 % и възстановява на заинтересованата страна за нейните притежатели на дялове, които са местни лица на САЩ, разликата (38 768 евро) пропорционално на удържания данък върху доходите от капитал в размер на 25 %. Освен това заинтересованата страна подава от свое име искания на основание член 21,

параграф 1, точка 1a от KStG 1988 за възстановяване на остатъка от удържания за 2013 г. данък (58 152 евро) върху същия доход, така че като цяло данъкът върху доходите от капитал да бъде намален до нула.

- 5 Данъчната служба отхвърля исканията, като се мотивира, че заинтересованата страна не е местно лице за данъчни цели на държава — членка на Европейския съюз или на ЕИП. С решение от 3 октомври 2017 г. Bundesfinanzgericht също отказва да възстанови данъка върху доходите от капитал.
- 6 С решение от 13 януари 2021 г. Verwaltungsgerichtshof отменя това решение поради незаконосъобразност на съдържанието му, тъй като за проверката дали да се възстанови данък върху доходите от капитал трябва най-напред чрез типологично сравнение да се установи дали чуждестранното лице може да се приравни на австрийско дружество, а на следващ етап трябва да се провери разпределението на доходите. Ако само член 188 от InvFG 2011 изключва разпределянето на доходите към чуждестранното лице, е налице ограничаване на свободното движение на капитали, по отношение на което се изисква проверка дали е обосновано. Във възобновеното производство Bundesfinanzgericht признава на заинтересованата страна право на възстановяване на спорния данък върху доходите от капитал. Finanzamt für Großbetriebe подава ревизионна жалба срещу това решение.

Основни доводи на страните в главното производство

- 7 Finanzamt für Großbetriebe по същество твърди, че при типологичното сравнение трябва да вземе предвид обстоятелството, че заинтересованата страна е инвестиционен фонд и съгласно разпоредбите относно надзора на своята държава по произход. На територията на ЕС заинтересованата страна би била длъжна да получи одобрение съгласно Директивата за ПКИПЦК. Местни лица, които съгласно разпоредбите относно надзора се класифицират като инвестиционен фонд и които съответстват на ПКИПЦК, през 2013 г. са подлежали като такива без изключение на прозрачно данъчно облагане. Същото трябвало да важи и за чуждестранно лице, което съгласно чуждестранните разпоредби относно надзора също се класифицира като инвестиционен фонд и съответства на ПКИПЦК. Дори да се приемело, че е възможно приравняване, разпоредбата се обосновавала от съображението за запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия, съгласуваността на данъчната система и избягването на злоупотреби.
- 8 Заинтересованата страна по същество твърди, че макар с оглед на текста си член 21, параграф 1, точка 1a от KStG 1988 да е приложим само за ограничено данъчнозадължени лица, установени в държава — членка на ЕС или ЕИП, би следвало — като се има предвид съдебната практика на Съюза относно свободното движение на капитали съгласно член 63 от ДФЕС — и

юридически лица от трети държави да могат да поискат възстановяване на платените данъци при източника.

Кратко представяне на мотивите за преюдициалното запитване

- 9 Съгласно член 2, параграф 1 от InvFG 2011 австрийски инвестиционен фонд може да се разглежда като ПКИПЦК само ако е учреден като специален фонд съгласно разпоредбите относно надзора. Съгласно член 46 от InvFG 2011 специалният фонд се разпределя на съответните притежатели на дялове, като самият той няма юридическа правосубектност. За такива ПКИПЦК член 186 от InvFG 2011 предвижда задължително прозрачно данъчно облагане. Това означава, че самият фонд не е субект на данъчно облагане, а доходите са разпределени на притежателите на дялове.
- 10 Ако австрийски инвестиционен фонд получава портфейлни дивиденди от участие в австрийско капиталово дружество, за данъчни цели доходът не се счита, че е на фонда, а на притежателите на дялове. Ако не са местни лица на Австрия, притежателите на дялове получават възстановяване на данъка върху доходите от капитал по реда на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, сключена с държавата, на която са местни лица.
- 11 Член 188 от InvFG 2011 предвижда, че в случай на чуждестранни колективни инвестиционни фондове винаги се прилага член 186 от InvFG 2011, т.е. правната уредба относно прозрачното данъчно облагане на фондовете, като доходите се причисляват към притежателите на дялове, независимо от тяхната правна форма, ако съгласно закона, устава или действителната практика активите, подчинени на чуждестранното право, са инвестирани в съответствие с принципите на разпределение на рисковете. За чуждестранни дружества, които инвестират активите си в съответствие с принципите на разпределение на рисковете, това следователно важи и ако при типологично сравнение те могат да се приравнят на местно юридическо лице.
- 12 За разлика от това, местните дружества, които са учредени като юридически лица, винаги са преценявани според правната им форма и са облагани съгласно правото в областта на корпоративното данъчно облагане, дори ако съгласно закона, устава или действителната практика активите са инвестирани в съответствие с принципите на разпределение на рисковете.
- 13 Съгласно австрийските разпоредби относно надзора заинтересованата страна би могла да е ПКИПЦК и да бъде учредена в Австрия само под формата на специален фонд, със собственост на притежателите на дялове. Такъв специален фонд винаги подлежи на прозрачно данъчно облагане.
- 14 Verwaltungsgerichtshof иска да установи дали представлява ограничение на свободното движение на капитали разпоредба като член 188 от InvFG 2011, която конкретно в случая на ПКИПЦК или на съответстващи на ПКИПЦК

чуждестранни публични фондове гарантира еднакво данъчно третиране на местни и чуждестранни инвестиционни фондове. Това е от значение, тъй като ако заинтересованата страна извършва дейност като австрийски инвестиционен фонд, няма да има право на приспадане и възстановяване на данъка върху доходите от капитал. Следователно за притежателя на дялове не е по-изгодно да инвестира в местни вместо в чуждестранни публични фондове. В обратния случай, ако и за ПКИПЦК вместо член 188 от InvFG 2011 се прилага правото на Съюза, инвестирането в чуждестранен вместо в местен публичен фонд е по-изгодно, тъй като само чуждестранният фонд изключва данъчно облагане.

- 15 От самото начало концепцията за данъчно облагане на австрийските инвестиционни фондове е тясно свързана с разпоредбите относно надзора, които не допускат регистрирането като дружества на тези фондове, и има за цел да осигури прозрачно данъчно облагане на ниво притежател на дялове за местни и чуждестранни публични фондове. Това е резултат от приетата още през 1963 г. обща правна уредба, обединяваща разпоредбите относно надзора и данъчните разпоредби в един закон (член 23 от Investmentfondsgesetz 1963 (Закон за инвестиционните фондове от 1963 г.). Прието е, че за данъчното облагане на местни публични фондове не е необходима отделна правна уредба, тъй като разпоредбите относно надзора предвиждат фондовете да са само прозрачни и следователно да не подлежат на данъчно облагане.
- 16 Тази връзка е видна и от все още неприложимите за целите на настоящото производство разпоредби на Alternatives Investmentfonds Manager-Gesetz (Закон за лицата, управляващи алтернативни инвестиционни фондове, наричан по-нататък „AIFMG“), който — в съответствие с транспонираната чрез него в националното право Директива 2011/61/ЕС — за разлика от досега позволява учредяването на определени публични алтернативни инвестиционни фондове (АИФ) в Австрия и като дружества (например инвестиционни фондове за недвижими имоти). Същевременно в членове 186 и 188 от InvFG 2011 по-специално данъчното облагане на инвестиционни фондове е променено по такъв начин, че — включително и в Австрия — се взема предвид само дали съгласно разпоредбите относно надзора фондът е класифициран като инвестиционен фонд (например като ПКИПЦК или АИФ), т.е. правната форма вече не е от значение. Това гарантира, че никой публичен фонд, дори и да е, както в случая, местно дружество, не може да изключи данъчното облагане, както и че притежателите на дялове се облагат прозрачно. Необходимост от сравнима с член 188 от InvFG 2011 данъчноправна уредба за местните публични фондове възниква едва с изменението чрез AIFMG на разпоредбите относно надзора.
- 17 В този контекст Verwaltungsgerichtshof изразява съмнение дали обективно биха могли да се считат за сходни чуждестранните публични фондове, които по същество представляват ПКИПЦК, и дружествата, които, макар да

инвестират активите си в съответствие с принципите на разпределение на рисковете, не представляват ПКИПЦК.

- 18 Ако Съдът на ЕС приеме тези две правни форми за обективно сходни, според Verwaltungsgerichtshof трябва да се провери дали за ограничаването на свободното движение на капитали има обосновка. По-специално трябва да се провери дали обосновката за това може да е съображението за запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия.
- 19 Съгласно австрийското право местните ПКИПЦК не са освободени от данък върху доходите от капитал. Освобождаване може да се прилага само на ниво притежатели на дялове. По този начин австрийската концепция за данъчно облагане на инвестиционните фондове гарантира, че доходите от капитал, които се облагат съгласно националното данъчно законодателство, се освобождават от данък върху доходите от капитал (чрез приспадане или възстановяване) само ако и доколкото съответните притежатели на дялове са обхванати от спогодба за избягване на двойното данъчно облагане (между Австрия и държавите, на които са местни лица), която позволява намалението или освобождаването от данък върху доходите от капитал. По същия начин член 188 от InvFG 2011 гарантира на чуждестранните инвестиционни фондове, които също съответстват на ПКИПЦК, че и в Австрия облекченията се прилагат само при наличие на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане с държавите, на които притежателите на дялове са местни лица.
- 20 Това е от значение преди всичко за физически лица — притежатели на дялове, които подлежат на облагане с данък върху доходите от местни дялови участия и които на основание спогодба за избягване на двойното данъчно облагане могат да получат само частично възстановяване на данъка върху доходите от капитал. Ако тези притежатели на дялове имат дялове в местен фонд, възстановяването се извършва само по реда на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане. Ако се приеме, че заинтересованата страна е изключена от данъчно облагане, на фонда, а следователно и на притежателите на дялове би трябвало да се възстанови целият данък върху доходите от капитал, независимо дали имат право на възстановяване съгласно приложимата за тях спогодба за избягване на двойното данъчно облагане.
- 21 Като цяло тълкуването на правото на Съюза във връзка с тези въпроси не изглежда толкова ясно, че да не оставя място за разумно съмнение.