

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

G. HOGAN

представено на 24 октомври 2019 година⁽¹⁾

Дело C-458/18

„Джи Ви Си Сървисиз (България)“ ЕООД

срещу

Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — София

(Преюдициално запитване, отправено от Административен съд София-град (България))

„Преюдициално запитване — Директива 2011/96/ЕС — Обща система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки — Избягване на двойно данъчно облагане — Понятията „дружества, регистрирани в съответствие с правото на Обединеното кралство“ и „corporation tax“ (корпоративен данък) в Обединеното кралство“ — Статут на регистрираните в Гибралтар дружества и на платените в Гибралтар данъци — Свобода на установяване“

I. Въведение

1. Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 2, буква а), подточки i) и iii) от 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⁽²⁾, изменена с Директива (ЕС) 2015/121 на Съвета от 27 януари 2015 г.⁽³⁾, и на част А, буква аб) и част Б от приложение I към нея.

2. Запитването е отправено в рамките на спор между „Джи Ви Си Сървисиз (България)“ ЕООД, установено в България (наричано по-нататък „жалбоподателят“), и директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — София (наричан по-нататък „директорът“), относно ревизионния акт, с който са установени задължения за данък върху дивидентите, разпределени и изплатени от жалбоподателя на неговото дружество майка „ПГБ Лимитед — Гибралтар“, установено в Гибралтар, за периода от 13 юли 2011 г. до 21 април 2016 г.

3. Като пряка последица от това преюдициално запитване от Съда отново е поискано да се произнесе по въпроса за статута на Гибралтар в рамките на Европейския съюз. Запитващата юрисдикция свежда въпросите си до тълкуване на обхвата на Директива 2011/96. Ако обаче последва моето тълкуване на понятието „дружество от държава членка“ по смисъла на тази директива, според мен Съдът няма да може да

избегне дискусия по въпросите за свободата на установяване. Всъщност правото на ЕС не изключва данъчното облагане на изплатените дивиденди, когато сделката не попада в обхвата на Директива 2011/96, освен ако сама по себе си разпоредбата, приета за тази цел от държава членка, не противоречи на гарантираното от Договора свободно движение.

II. Правна уредба

1. Международно право

4. Глава XI от Устава на Организацията на обединените нации, подписан в Сан Франсиско на 26 юни 1945 г., е озаглавена „Декларация относно несамоуправляващите се територии“. Член 73 от тази глава предвижда следното:

„Членовете на Организацията на Обединените нации, които носят или поемат отговорност за управлението на територии, чиито народи още н[е] са достигнали до пълно самоуправление, признават принципа, съгласно който интересите на жителите на тези територии са първостепенни, и приемат като свещен дълг задължението да оказват възможно най-голямо съдействие за благополучието на жителите на тези територии в рамките на системата за международен мир и сигурност, установена в [Устава], и за тази цел:

[...]

д) [...] предават редовно на Генералния секретар с осведомителна цел и с такива ограничения, каквито могат да се наложат от съображения за сигурност и за конституционен ред, статистически и други сведения от техническо естество относно икономическите и социалните условия, както и относно условията за образование в териториите, за които те са съответно отговорни, освен за онези територии, по отношение на които се прилагат гл. XII и XIII“.

2. Статутът на Гибралтар

5. Гибралтар е преотстъпен от испанския крал на британската корона с Договора от Утрехт, сключен между първия и кралицата на Великобритания на 13 юли 1713 г. Това е един от договорите, с които се слага край на Войната за испанското наследство. Член X, последно изречение от този договор уточнява, че ако британската корона някога реши да дава, продава или се разпорежда по какъвто и да е друг начин със собствеността на град Гибралтар, тя е длъжна да предпочете испанската корона — с приоритет пред всяка друга заинтересована страна.

6. В международното право Гибралтар е в списъка на несамоуправляващите се територии по смисъла на член 73 от Устава на ООН. Макар Обединеното кралство да отговаря за външните му отношения, все пак е важно да се подчертае, че самият Гибралтар не е част от Обединеното кралство.

7. Съгласно правото на Съюза Гибралтар е европейска територия, за чиито външни отношения отговаря държава членка по смисъла на член 355, параграф 3 ДФЕС и за която се прилагат разпоредбите на Договорите. Актът относно условията за присъединяване на Кралство Дания, Ирландия и Обединено кралство Великобритания

и Северна Ирландия и промените в Договорите(4) (наричан по-нататък „Актът за присъединяване от 1972 г.“) обаче предвижда, че някои части от Договора не се прилагат за Гибралтар.

8. Член 28 от Акта за присъединяване от 1972 г. гласи:

„Актовете на институциите на Общността относно продуктите, изброени в приложение II към Договора за ЕИО, и продуктите, спрямо които при внос в Общността се прилагат специални правила, въведени вследствие на прилагането на общата селскостопанска политика, както и актовете във връзка с хармонизирането на законодателството на държавите членки относно данъка върху оборота не се прилагат по отношение на Гибралтар, освен ако Съветът, действащ с единодушие по предложение на Комисията, не постанови друго“ [неофициален превод].

9. Съгласно член 29 от Акта за присъединяване от 1972 г., във връзка с част I, точка 4 от приложение I към него, Гибралтар е изключен от митническата територия на Съюза.

3. Директива 2011/96

10. Спорът по главното производство се отнася до периода, в който са приложими 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(5) и Директива 2011/96. При положение обаче, че втората директива преработва първата(6), в настоящия случай е достатъчно да се цитират съответните разпоредби на втората директива(7).

11. Член 2, буква а) от Директива 2011/96 предвижда:

„За целите на настоящата директива се прилагат следните определения:

а) „дружество от държава членка“ означава всяко дружество, което:

i) има една от формите, изброени в приложение I, част А;

ii) съгласно данъчното законодателство на дадена държава членка се счита за регистрирано в нея за данъчни цели и според условията на споразумение за избягване на двойното данъчно облагане, сключено с трета държава, не се смята за регистрирано за данъчни цели извън територията на Съюза;

iii) освен това подлежи на облагане с един от данъците, изброени в приложение I, част Б, без възможност за избор или за освобождаване от задължение за плащане, или с друг данък, който замества някой от тези данъци“.

12. В част А от приложение I към Директива 2011/96 са изброени дружествата, за които става въпрос в член 2, буква а), подточка i). Сред тях, в буква ab), са „дружества[та], регистрирани в съответствие с правото на Обединеното кралство“. В част Б от приложение I към същата директива са изброени данъците, за които става въпрос в член 2, буква а), подточка iii) от нея, в това число и „corporation tax във Великобритания“.

13. Съгласно член 5 от Директива 2011/96 „[п]ечалбите, които се разпределят от дъщерно дружество на дружеството майка, се освобождават от данък, удържан при източника“.

4. Българското право

14. Релевантната разпоредба от българското право е член 194 от Закона за корпоративното подоходно облагане (Обн., ДВ, бр. 105 от 22.12.2006 г.), който предвижда:

„(1) С данък при източника се облагат дивидентите и ликвидационните дялове, разпределени (персонифицирани) от местни юридически лица в полза на:

1. чуждестранни юридически лица, с изключение на случаите, когато дивидентите се реализират от чуждестранно юридическо лице чрез място на стопанска дейност в страната;

[...]

(3) Алинея 1 не се прилага, когато дивидентите и ликвидационните дялове са разпределени в полза на:

3. [...] чуждестранно юридическо лице, което е местно лице за данъчни цели на държава — членка на Европейския съюз, или на друга държава — страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство, с изключение на случаите на скрито разпределение на печалба“.

III. Фактите по главното производство

15. Жалбоподател е българското еднолично дружество с ограничена отговорност „Джи Ви Си Сървисиз (България)“ ЕООД. То е регистрирано по Търговския закон на Република България. До 1 февруари 2016 г. едноличен собственик на капитала му е дружеството „ПГБ Лимитед — Гибралтар“, регистрирано в Гибралтар. Българското дружество извършва услуги във връзка с информационни технологии („IT услуги“).

16. За периода от 13 юли 2011 г. до 21 април 2016 г. жалбоподателят разпределя дивиденти на дружеството майка „ПГБ Лимитед — Гибралтар“ и ги изплаща, без да удържи и да внесе данък върху тях в България, тъй като счита, че дружеството „ПГБ Лимитед — Гибралтар“ може да бъде определено като чуждестранно юридическо лице, което е местно лице за данъчни цели на държава — членка на Европейския съюз, по смисъла на член 194, алинея 3 от Закона за корпоративното подоходно облагане.

17. Компетентният данъчен орган обаче счита, че върху разпределените дивиденти е трябвало да бъде удържан данък при източника и на 1 декември 2017 г. издава ревизионен акт, поправен на два пъти с ревизионни актове от 7 и 22 декември 2017 г. С ревизионния акт са установени задължения за удържане на данък при източника върху дивидентите и ликвидационните дялове на дружеството майка в общ размер на 930 529,54 лв., от които 669 690,32 лв. главница и 260 839,22 лв. лихви за забава.

18. Ревизионният акт е обжалван по административен ред пред директора, който потвърждава акта. След това този акт е обжалван пред Административен съд София-град, България.

19. Жалбоподателят поддържа, че по отношение на Гибралтар, който има статут на европейска територия, за чиито външни отношения отговаря Обединеното кралство, е приложимо законодателството на ЕС. Той се позовава на член 355, параграф 3 ДФЕС и твърди, че изплащането на дивиденди не е сред изключенията, предвидени в членове 28—30 от Акта относно условията за присъединяване от 1972 г. Във връзка с това жалбоподателят счита, че дружеството майка отговаря на изискванията по член 2 от Директива 2011/96: може да се приравни на дружество, регистрирано в Обединеното кралство, и подлежи на облагане с корпоративен данък в Гибралтар, който може да се приравни на corporation tax във Великобритания, посочен в част Б от приложение I към Директива 2011/96.

20. Директорът счита, че Директива 2011/96 съдържа изричен и лимитативен списък както на дружествата (част А от приложение I), така и на данъците (част Б от приложение I), по отношение на които се прилага. Според него приложното поле на Директива 2011/96 е изчерпателно посочено в нея и не може да бъде разширявано и по отношение на дружествата, регистрирани и облагани с данъци в Гибралтар, тъй като е недопустимо норми, третиращи данъчно облагане, да се тълкуват разширително.

21. Според запитващата юрисдикция преценката за съвместимост на спорния ревизионен акт с Директива 2011/96 зависи от това дали Гибралтар попада в нейното приложно поле и дали поради това жалбоподателят трябва да бъде освободен от удържане на данък при източника в България като дъщерно дружество на регистрирано в Гибралтар дружество майка.

IV. Преюдициалното запитване и производството пред Съда

22. При тези обстоятелства, с определение от 5 юли 2018 г., постъпило в Съда на 12 юли 2018 г., Административен съд София-град решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1. Разпоредбата на член 2, буква а), подточка i) от Директива [2011/96], във връзка с Приложение I, част А, буква аб), следва ли да се тълкува в смисъл, че под „дружества, регистрирани в съответствие с правото на Обединеното кралство“ се разбират и дружествата, регистрирани в Гибралтар?

2. Разпоредбата на член 2, буква а), подточка iii) от Директива [2011/96], във връзка с Приложение I, част Б, следва ли да се тълкува в смисъл, че под „corporation tax във Великобритания“ се разбира и корпоративният данък, дължим в Гибралтар?“.

23. Писмени становища представят „Джи Ви Си Сървисиз“, директорът, българското и датското правителство, правителството на Обединеното кралство и Европейската комисия. В проведеното на 11 септември 2019 г. съдебно заседание тези страни, с изключение на правителството на Обединеното кралство, изложиха и устно становищата си.

V. Анализ

24. С двата си въпроса запитващата юрисдикция по същество иска да се определи обхватът на Директива 2011/96, и по-точно дали тя е приложима към дружествата, регистрирани в Гибралтар. Тези два въпроса се отнасят до съставните елементи на понятието „дружество от държава членка“ по смисъла на Директива 2011/96 и поради това могат да бъдат разгледани заедно.

25. Въпреки това, тъй като стигнах до извода, че регистрираните в Гибралтар дружества не попадат в обхвата на Директива 2011/96, предлагам на второ място да се провери и дали отказът да бъдат освободени от удържане на данък при източника е съвместим със свободата на установяване, що се отнася до Гибралтар.

1. Тълкуването на понятието „дружество от държава членка“ по смисъла на член 2, буква а) от Директива 2011/96

26. Още преди да се определи дали регистрираните в Гибралтар дружества попадат в обхвата на Директива 2011/96 — с други думи, преди да се уточни обхватът *ratione personae* на тази директива(8) — първо следва да се установи нейният териториален обхват и да се провери дали тя всъщност е приложима за Гибралтар.

1. Приложимостта на Директива 2011/96 по отношение на Гибралтар

27. Преди всичко трябва да се припомни, че съгласно член 355, параграф 3 ДФЕС разпоредбите на Договорите се прилагат към европейските територии, за чиито външни отношения отговаря държава членка.

28. В това отношение вече е установено, че Гибралтар представлява европейска територия, за чиито външни отношения отговаря държава членка (а именно Обединеното кралство) и че съгласно член 355, параграф 3 ДФЕС за тази територия се прилага правото на ЕС. В отклонение обаче от член 355, параграф 3 ДФЕС, съгласно Акта за присъединяване от 1972 г. в определени области на правото на ЕС актовете на Съюза (в това число законодателни) не се прилагат за Гибралтар(9).

29. Съгласно членове 28 и 29 от Акта за присъединяване от 1972 г. общата селскостопанска политика и актовете във връзка с хармонизирането на законодателството на държавите членки относно данъка върху оборота не се прилагат по отношение на Гибралтар и той е изключен от митническата територия на Съюза. Независимо от това, като изключение от правилото за прилагане на правото на ЕС на територията на Европейския съюз, тези разпоредби трябва да бъдат тълкувани по начин, който да ограничи обхвата им до строго необходимото за защита на интересите, които чрез тях Гибралтар защитава(10).

30. Съгласно съображение 3 от Директива 2011/96 целта ѝ е дивидентите и другите форми на разпределение на печалби, плащани от дъщерни дружества на техните дружества майки, да се освободят от данъци при източника и да се предотврати двойното данъчно облагане на този вид доход на ниво дружество майка. Следователно е ясно, че Директива 2011/96 не е сред нито едно от изключенията, предвидени в членове 28 и 29 от Акта за присъединяване от 1972 г. Освен това нито една нейна разпоредба не изключва Гибралтар от териториалния ѝ обхват.

31. При това положение изглежда ясно, че като законодателна мярка на ЕС Директива 2011/96 по принцип трябва да се прилага по отношение на Гибралтар като европейска територия. Въпросът обаче дали дружества като „ПГБ Лимитед — Гибралтар“, които са регистрирани в Гибралтар, попадат в обхвата на определението за дружество от държава членка по член 2, буква а) от Директива 2011/96 изисква малко по-различен отговор. Към този въпрос смятам да се насоча сега.

2. *Неприложимост на Директива 2011/96 за дружества, регистрирани в Гибралтар*

32. Съгласно член 2, буква а) подточки i) и iii) от Директива 2011/96, за да е „дружество от държава членка“ по смисъла на тази директива, дружеството трябва да има една от формите, изброени в приложение I, част А, и да подлежи на облагане с един от данъците, изброени в приложение I, част Б, без възможност за избор или за освобождаване от задължение за плащане, или с друг данък, който замества някой от тези данъци.

33. Съдът вече е имал повод да тълкува тези разпоредби в смисъл, че „правни[те] форми [...] са *изчерпателно* посочени в [приложение I, част А] към [Директива 2011/96] [и поради това] не е допустимо приложното поле на тази директива да се разширява по аналогия, така че да обхване и други видове дружества, [дори да] са сходни[...]”[\(11\)](#).

34. Вярно е, че докато френското право, приложимо в случая от посоченото по-горе решение, изрично изброява обхванатите от Директива 2011/96 правни форми, за разлика от него Обединеното кралство е избрало обща формулировка, тъй като част А, буква аб) от приложение I към Директива 2011/96 просто посочва „дружества, регистрирани в съответствие с правото на Обединеното кралство“.

35. Следва обаче да се отбележи, че тълкуването от Съда на материалния обхват на Директива 2011/96 не зависи от метода, който държавите членки използват, за да определят обхванатите от нея дружества. Всъщност според Съда „изискванията на основния принцип на правната сигурност не допускат възможност списъкът от дружества в [...] от приложението към Директивата да се тълкува като указателен, когато такова тълкуване не следва нито от текста, нито от системата на Директива 90/435“, преработена с Директива 2011/96[\(12\)](#). Както подчертават Съдът и генералният адвокат Mazák по дело *Gaz de France — Berliner Investissement*, Директива 90/435 — а също и настоящата Директива 2011/96 — няма за цел да въведе обща система за всички дружества в държавите членки, нито за всички видове дялови участия[\(13\)](#).

36. Тъй като в решението *Gaz de France — Berliner Investissement* (C-247/08, EU:C:2009:600) от съображения за правна сигурност Съдът изрично отхвърля възможността обхватът на Директива 2011/96 да се разширява по аналогия, така че да обхване и други дружества, освен изброените в приложение I, част А, не смятам, че изразът „дружества, регистрирани в съответствие с правото на Обединеното кралство“ може да се тълкува в смисъл, че обхваща и дружествата, регистрирани в Гибралтар, не на последно място като се има предвид, че самият Гибралтар не е част от Обединеното кралство. Освен това може да се отбележи, че самото правителство на Обединеното кралство признава, че „дружествата, регистрирани в съответствие с правото на Обединеното кралство, могат да обхващат само дружества, които вътрешното право на

Обединеното кралство признава за регистрирани в Обединеното кралство. *Съгласно вътрешното право на Обединеното кралство дружествата, които са регистрирани в Гибралтар, не се смятат за дружества, регистрирани в съответствие с правото на Обединеното кралство*“(14).

37. Стигам до този извод, като съм наясно, че в съдебното заседание от 11 септември 2019 г. „Джи Ви Си Сървисиз“ повдигна следния довод: фактът, че Директива 2011/96 не урежда изрично положението на регистрираните в Гибралтар дружества, е законодателно недоглеждане, което Съдът следва да поправи посредством широко телеологично тълкуване на разпоредбите на част А от приложение I към Директива 2011/96. Несъмнено има случаи, в които може да бъде оправдано отклонение от буквалната формулировка на законодателна разпоредба, особено когато е явно, че крайният резултат би бил абсурден или неразбираем или по друг начин няма да съответства на ясното намерение на законодателя на Съюза. Струва ми се обаче, че случаят тук не е такъв.

38. Първо, трябва да се отбележи, че сам по себе си текстът на част А от приложение I към Директива 2011/96 е съвсем ясен, доколкото дружествата, посочени в член 2, буква а), подточка i) от същата, са „дружества, регистрирани в съответствие с правото на Обединеното кралство“. Предвид тази формулировка Съдът не може просто да се отклони от нея, за да извърши исканото от жалбоподателя телеологично тълкуване. Във всеки случай в решението *Gaz de France — Berliner Investissement* Съдът вече категорично е отхвърлил подобен подход.

39. Второ, определено значение има и контекстът на това законодателство. Както датското правителство посочи в съдебното заседание от 11 септември 2019 г., с оглед на явното нежелание на някои държави членки да сключат споразумения за избягване на двойното данъчно облагане с територията на Гибралтар, по дефиниция изглежда малко вероятно законодателят на Съюза просто да е недогледал особеното положение на Гибралтар, като се има предвид колко чувствителен е целият въпрос.

40. Условието по член 2, буква а) от Директива 2011/96 са кумулативни(15). При това положение горният извод е достатъчен, за да се приеме, че член 5 от Директива 2011/96 не е приложим за дъщерно дружество, чието дружество майка е регистрирано в Гибралтар.

41. Въпреки това за пълнота бих добавил, че и изискването дружеството да подлежи на облагане с един от данъците, изброени в част Б от приложение I към Директива 2011/96, трябва да се тълкува ограничително поради същото съображение за правна сигурност. Това е така особено защото, както посочва Комисията в писменото си становище, поне досега правото на ЕС не предвижда хармонизирана дефиниция на корпоративните данъци и установяването на последните попада в компетентността на държавите членки(16).

42. Тъй като и правителството на Обединеното кралство приема, че в съответствие с неговото национално законодателство дължимият в Гибралтар еквивалентен данък не представлява „corporation tax в Обединеното кралство“(17), от това също следва, че изразът „corporation tax във Великобритания“, използван в част Б от приложение I към Директива 2011/96, не може да се тълкува в смисъл, че включва „еквивалентния данък в Гибралтар“(18).

3. Междинно заключение: отговор на въпросите, зададени от запитващата юрисдикция

43. Предвид изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори следното на поставените от запитващата юрисдикция преюдициални въпроси: член 2, буква а) от Директива 2011/96 във връзка с част А, буква аб) и част Б от приложение I към нея трябва да се тълкува в смисъл, че дружество, което е регистрирано в Гибралтар и подлежи на облагане с корпоративен данък в Гибралтар, не може да се разглежда като „дружество от държава членка“ по смисъла на тази директива.

2. Приложимост на член 49 ДФЕС в полза на дружество майка, регистрирано в Гибралтар

1. Предварителни бележки относно релевантността на член 49 ДФЕС в настоящия случай

44. Запитващата юрисдикция е ограничила въпросите си само до тълкуване на член 2, буква а), подточки i) и iii) от Директива 2011/96 и на част А, буква аб) и част Б от приложение I към нея. Съдът обаче многократно е постановявал, че това обстоятелство не е пречка той да предостави на запитващата юрисдикция всички насоки за тълкуване на правото на ЕС, които могат да бъдат полезни за решаването на делото, с което е сезирана, независимо дали тази юрисдикция е посочила съответните разпоредби във въпросите си([19](#)).

45. В този контекст бих искал да отбележа, че макар член 5 от Директива 2011/96 да е приложим единствено до разпределената печалба, получена от дружество, което може да се счита за „дружество от държава членка“ по смисъла на тази директива, Съдът е посочил, че тази директива не оправомощава държавата членка да третира по-неблагоприятно печалбата, разпределена на необхванати от Директивата дружества от други държави членки, в сравнение с печалбата, разпределена на сходни дружества, установени на нейна територия([20](#)). Държавите членки не могат да прилагат мерки, които противоречат на гарантираните от Договора свободи на движение([21](#)).

46. Ето защо ми се струва, че е необходимо националното законодателство да бъде разгледано с оглед на свободите на движение, и по-конкретно на свободата на установяване. Действително, както вече бе посочено, Гибралтар е европейска територия, за чиито външни отношения отговаря държава членка и за която се прилага правото на ЕС съгласно член 355, параграф 3 ДФЕС([22](#)). Също така е ясно, че случаите на изключване на територията на Гибралтар от приложимостта на актовете на Съюза в определени правни области, предвидени в Акта за присъединяване от 1972 г., не се отнасят нито до свободата на установяване, нито до свободното движение на капитали, гарантирани съответно в членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС. С други думи, членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС се прилагат за територията на Гибралтар по силата на член 355, параграф 3 ДФЕС([23](#)).

47. В настоящия случай „ПГБ Лимитед — Гибралтар“ притежава 100 % от капитала на жалбоподателя в периода, за който става въпрос в главното производство. При това положение приложимата свобода е тази на установяване, тъй като такава дялово участие позволява на притежателя си да упражнява безспорно влияние върху решенията на дадено дружество и да определя дейността му([24](#)).

2. *По наличието на дискриминация*

48. В настоящия случай, за разлика от дъщерното дружество на дружество майка, регистрирано в държава членка, жалбоподателят не би могъл да ползва освобождаване от данък при източника. Както Съдът вече е постановил, „такава разлика в данъчното третиране на дивидентите на дружества майки в зависимост от мястото на тяхното седалище, представлява по принцип забранено от членове [49 ДФЕС] и [54 ДФЕС] ограничение на свободата на установяване“ (25).

49. Всъщност разглежданата в главното производство данъчна мярка прави по-малко привлекателно упражняването на свободата на установяване от дружества, установени в Гибралтар, които биха могли в резултат на това да се откажат от придобиването, учредяването или запазването на дъщерно дружество в държавата, която прилага такава разлика в третирането (26). Както Съдът вече е пояснил, да се приеме, че държавата членка, в която е установено дъщерното дружество, може свободно да прилага различно третиране само поради факта, че седалището на дружеството майка се намира в друга държава членка, би лишило от смисъл член 49 ДФЕС (27).

50. В настоящия случай различното третиране се прилага не защото дружеството майка е установено в държава членка, различна от тази на дъщерното дружество, а защото се счита за чуждестранно юридическо лице, което не е установено в държава членка, въпреки че правото на ЕС се прилага по отношение на Гибралтар съгласно член 355, параграф 3 ДФЕС (28).

51. При тези обстоятелства, като се има предвид, че данъкът при източника се прилага за всички регистрирани в Гибралтар дружества — без да се посочва материалният обхват на Директива 2011/96 или друга причина, която може да ги разграничи от сходни дружества, установени в друга държави членки — само защото са установени на тази територия, национално законодателство като разглежданото в главното производство води до дискриминационно ограничение на свободата за установяване, гарантирана от член 49 ДФЕС (29).

52. При това положение съгласно установената съдебна практика национални правила, които не се прилагат без разграничение за дружествата, независимо от мястото им на установяване, и които следователно са дискриминационни, са съвместими с правото на ЕС само ако са основани на някои от предвидените в член 52, параграф 1 ДФЕС съображения, а именно за обществен ред, обществена сигурност или обществено здраве (30).

53. Установяването на действително преследваните с националната правна уредба цели в рамките на дело, с което е сезиран Съдът на основание член 267 ДФЕС, е от компетентността на запитващата юрисдикция. Освен това запитващата юрисдикция трябва също да провери, имайки предвид дадените от Съда указания, дали наложените от съответната държава членка ограничения отговарят на условията, произтичащи от практиката на Съда, що се отнася до тяхната пропорционалност (31).

54. По този повод следва да се отбележи, че преюдициалното запитване не съдържа никаква информация относно преследваните от законодателя цели. Ето защо е особено трудно да се продължи по-нататък този анализ и вероятно би било по-добре, ако националният съд счете за необходимо да отправи ново преюдициално запитване

конкретно по този въпрос. Същевременно може да е полезно да се отбележи, че въпросът за свободата на установяване бе поставен специално от Съда в неговите въпроси до страните и бе широко обсъден в съдебното заседание от 11 септември 2019 г.

55. Така или иначе от писменото становище на българското правителство може да се заключи, че предвиденото в закона изключване на регистрираните в Гибралтар дружества майки от кръга на лицата, които могат да бъдат освободени от удържане на данък при източника, се основава на прилаганата в Гибралтар ниска данъчна ставка — или дори липсата на данъчно облагане — и на трудностите — или дори невъзможността — да се получи информация от компетентните органи относно данъчни въпроси. В съдебното заседание от 11 септември 2019 г. българското правителство потвърди, че необходимостта да се предотврати избягване на данъчно облагане и да се запази балансирано разпределение на данъчните правомощия между държавите членки са съображения, които могат да обосноват ограничение на свободата на установяване. В това отношение целта на въпросното законодателство би била да избегне опасността средствата, изплатени на установени в друга държава членка физически лица, посредством дружество майка, регистрирано в Гибралтар, да не бъдат обложени по никакъв начин(32).

56. В това отношение бих отбелязал, че съгласно установената съдебна практика национална мярка, която ограничава свободното движение на капитали или свободата на установяване, може да бъде обоснована с необходимостта от предотвратяване на данъчните измами и избягването на данъци, когато се отнася конкретно до изцяло изкуствени схеми, които не отразяват икономическата действителност и са създадени с цел избягване на данъка, който обикновено се дължи върху печалбата, получена от извършените на националната територия на държавата членка дейности(33). Съдът също така неведнъж е постановявал, че необходимостта да се гарантира ефективността на данъчния контрол е императивно съображение от общ интерес, което може да обоснове ограничение на свободното движение на капитали и в този контекст е припомнял, че целта на данъчния контрол е борбата с данъчните измами и избягването на данъци(34).

57. В настоящия случай писменото становище на българското правителство като че ли сочи — повтарям обаче, че това не е сигурно — че целта на обсъжданото в главното производство национално законодателство, изглежда, по същество отговаря на тези императивни съображения от общ интерес, и по-конкретно на борбата с данъчните измами и избягването на данъци.

58. Трябва обаче да се отбележи, че няма как тези цели да се отнесат към понятието за обществен ред, тъй като от практиката на Съда е ясно, че това понятие във всеки случай предполага наличието на действителна, настояща и достатъчно сериозна заплаха, която засяга основен обществен интерес, освен смущаването на реда, каквото е всяко нарушение на закона(35). В този контекст Съдът вече е постановил, че икономическите цели не могат да представляват съображения за обществен ред по смисъла на член 52 ДФЕС(36). Ето защо борбата с данъчните измами и избягването на данъци не може да обоснове ограничаване на гарантирано от Договора основно право(37).

59. Освен това общото изключване от кръга на освободените от данък лица, въведено с разглежданото в главното производство национално законодателство, що се отнася до дъщерните дружества, чиито дружества майки са регистрирани в Гибралтар, изглежда непропорционално, тъй като надхвърля необходимото за предотвратяване на данъчните измами и избягването на данъци.

60. Ясно е, че както наскоро потвърди Съдът, констатация за наличие на договореност, чрез която се извършва злоупотреба или измама, обосновава неприложимостта на основните свободи, гарантирани с Договора за функционирането на ЕС(38). Такова изключване обаче не бива да се прилага общо въз основа на териториален критерий, ако се окаже, че що се отнася до освобождаването от удържане на данък при източника върху печалбата, разпределена от дъщерно дружество на неговото дружество майка, регистрираните в Гибралтар дружества са в обективно сходно положение с дружествата, установени в други „държави членки“.

61. В това отношение бих отбелязал, първо, че член 194 от Закона за корпоративното подоходно облагане гласи, че с данък при източника не се облагат дивидентите и ликвидационните дялове, когато са разпределени в полза на „чуждестранно юридическо лице, което е местно лице за данъчни цели на държава — членка на Европейския съюз“, без да се предвижда условие относно прилаганата в държавата членка данъчна ставка. Въпреки това според Tax Database на ОИСР прилаганият в държавите — членки на Европейския съюз, данък върху доходите на физическите лица, с който се облагат дивидентите, варира между 7 % и 51 %, и дори 0 % в една от тях(39).

62. Второ, от една страна, Конвенцията за взаимно административно сътрудничество по данъчни въпроси, разработена съвместно от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) и Съвета на Европа през 1988 г., и изменена с протокол през 2010 г., от 1 март 2014 г. се прилага и за територията на Гибралтар(40). В това отношение отбелязвам, че видно от партньорската проверка от ОИСР, положението в Гибралтар е оценено като „до голяма степен съответстващо“(41). От друга страна, и вероятно по-важно, Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15 февруари 2011 година относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО(42), е приложима за Гибралтар, тъй като съгласно член 2, параграф 4 от тази директива тя се прилага за всякакъв вид данъци, наложени на територията, към която се прилагат Договорите, както е предвидено в член 52 ДЕС, който препраща към член 355 ДФЕС.

63. Освен това изглежда, че Директива 2011/16 — изменена с Директива 2014/107/ЕС на Съвета от 9 декември 2014 година за изменение на Директива 2011/16 по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане(43), Директива (ЕС) 2015/2376 на Съвета от 8 декември 2015 година за изменение на Директива 2011/16 по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане(44), Директива (ЕС) 2016/881 на Съвета от 25 май 2016 година за изменение на Директива 2011/16 по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане(45) и Директива (ЕС) 2016/2258 на Съвета от 6 декември 2016 година за изменение на Директива 2011/16 по отношение на достъпа на данъчните органи до информация за борбата с изпирането на пари(46) — а също и Директива 2010/24/ЕС на Съвета от 16 март 2010 година относно взаимната помощ при събиране на вземания, свързани с данъци, такси и други мерки(47), са транспонирани в

законодателството на Гибралтар(48). Във всеки случай това бе потвърдено от Комисията в съдебното заседание от 11 септември 2019 г.

64. При това положение ми се струва, че отказът да бъдат освободени от удържане на данък при източника дивидентите, които установени в държава членка дъщерни дружества изплащат на своите регистрирани в Гибралтар дружества майки, не бива да представлява общо правило, както очевидно е в настоящия случай. До такъв отказ може да доведе само прилагането на мярка срещу злоупотреба при обстоятелствата на конкретен случай. Поради това такъв отказ трябва да се преценява индивидуално.

65. Освен това трябва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика, за да е пропорционална, националната правна уредба трябва във всички случаи, при които наличието на изкуствена сделка не може да бъде изключено, да предоставя възможност на данъчнозадълженото лице, без да го подлага на прекомерна административна принуда, да представи доказателства относно евентуалните търговски съображения, поради които е сключена сделката(49).

3. Междинно заключение относно приложимостта на член 49 ДФЕС в главното производство и неговите последици

66. От изложеното по-горе следва, че членове 49 ДФЕС и 52 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат законодателство на държава членка, което общо и въз основа на териториални критерии не освобождава от удържане на данък при източника дивидентите, изплащани от регистрирани в тази държава членка дъщерни дружества на техните регистрирани в Гибралтар дружества майки.

VI. Заключение

67. Ето защо предлагам на Съда следния отговор на въпроса, поставен от Административен съд София-град, България:

„1) Член 2, буква а) от 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, изменена с Директива (ЕС) 2015/121 на Съвета от 27 януари 2015 г., във връзка с част А, буква аб) и част Б от приложение I към нея, трябва да се тълкува в смисъл, че дружество, което е регистрирано в Гибралтар и подлежи на облагане с корпоративен данък в Гибралтар, не може да се разглежда като „дружество от държава членка“ по смисъла на тази директива.

2) Членове 49 ДФЕС и 52 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат законодателство на държава членка, което общо и въз основа на териториални критерии не освобождава от удържане на данък при източника дивидентите, изплащани от регистрирани в тази държава членка дъщерни дружества на техните регистрирани в Гибралтар дружества майки“.

1 Език на оригиналния текст: английски.

[2](#) ОВ L 345, 2011 г., стр. 8.

[3](#) ОВ L 21, 2015 г., стр. 1.

[4](#) ОВ L 73, 1972 г., стр. 14.

[5](#) ОВ L 225, 1990 г., стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97.

[6](#) Вж. в това отношение съображение 1 от Директива 2011/96.

[7](#) Освен това, тъй като съответните разпоредби на Директива 2011/96, разглеждани в спора по главното производство, са по същество идентични с разпоредбите на Директива 90/435, следва да се приеме, че съдебната практика относно последната директива е приложима и към Директива 2011/96 (вж. в това отношение определение от 14 юни 2018 г., GS, C-440/17, непубликувано, EU:C:2018:437, т. 30).

[8](#) Вж. в това отношение решение от 8 март 2017 г., Wereldhave Belgium и др. (C-448/15, EU:C:2017:180, т. 27).

[9](#) Вж. в това отношение решения от 23 септември 2003 г., Комисия/Обединено кралство (C-30/01, EU:C:2003:489, т. 47), от 12 септември 2006 г., Испания/Обединено кралство (C-145/04, EU:C:2006:543, т. 19), и от 13 юни 2017 г., The Gibraltar Betting and Gaming Association (C-591/15, EU:C:2017:449, т. 29 и 30).

[10](#) Вж. в това отношение решение от 21 юли 2005 г., Комисия/Обединено кралство (C-349/03, EU:C:2005:488, т. 41—43 и 51).

[11](#) Решение от 1 октомври 2009 г., Gaz de France — Berliner Investissement (C-247/08, EU:C:2009:600, т. 43). Курсивът е мой. По това дело се тълкува Директива 90/435. Както обаче вече бе посочено, тъй като разглежданите в случая разпоредби са по същество идентични с разпоредбите на Директива 2011/96, следва да се приеме, че

цитираното решение е приложимо (Вж. в това отношение определение от 14 юни 2018 г., GS, C-440/17, непубликувано, EU:C:2018:437, т. 30).

[12](#) Решение от 1 октомври 2009 г., *Gaz de France — Berliner Investissement* (C-247/08, EU:C:2009:600, т. 38).

[13](#) Вж. в това отношение решение от 1 октомври 2009 г., *Gaz de France — Berliner Investissement* (C-247/08, EU:C:2009:600, т. 36), и заключението на генералния адвокат Mazák по същото дело (EU:C:2009:399, т. 31).

[14](#) Писмено становище на Обединеното кралство, точка 40. Курсивът е мой. Вж. също *Antón Guardiola, C. Gibraltar: un desafío en la Union Europea*. Tiran Lo Blanch, Valencia, 2011, p. 168.

[15](#) Вж. в това отношение решения от 1 октомври 2009 г., *Gaz de France — Berliner Investissement* (C-247/08, EU:C:2009:600, т. 29), и от 8 март 2017 г., *Wereldhave Belgium* и др. (C-448/15, EU:C:2017:180, т. 27).

[16](#) Вж. в това отношение писменото становище на френското правителство, точка 22.

[17](#) Вж. в това отношение писменото становище на Обединеното кралство, точка 41.

[18](#) Вж. в това отношение *Antón Guardiola, C. Gibraltar: un desafío en la Union Europea*. Tiran Lo Blanch, Valencia, 2011, p. 168.

[19](#) Вж. относно по-новото прилагане на тази съдебна практика, решения от 5 юни 2018 г., *Coman* и др. (C-673/16, EU:C:2018:385, т. 22), и от 13 юни 2019 г., *Moro* (C-646/17, EU:C:2019:489, т. 40).

[20](#) Вж. в това отношение решение от 1 октомври 2009 г., *Gaz de France — Berliner Investissement* (C-247/08, EU:C:2009:600, т. 59).

[21](#) Вж. в това отношение решение от 1 октомври 2009 г., *Gaz de France — Berliner Investissement* (C-247/08, EU:C:2009:600, т. 60).

[22](#) Вж. в това отношение препратките, посочени в бележка под линия 9 от настоящото заключение.

[23](#) Вж. в това отношение определение от 12 октомври 2017 г., *Fisher* (C-192/16, EU:C:2017:762, т. 26), а относно член 56 ДФЕС, свързан със свободното предоставяне на услуги, решение от 13 юни 2017 г., *The Gibraltar Betting and Gaming Association* (C-591/15, EU:C:2017:449, т. 30 и 31)

[24](#) Вж. в това отношение решение от 27 февруари 2019 г., *Associação Peço a Palavra и др.* (C-563/17, EU:C:2019:144, т. 43 и цитираната съдебна практика).

[25](#) Решение от 14 декември 2006 г., *Denkavit Internationaal и Denkavit France* (C-170/05, EU:C:2006:783, т. 29).

[26](#) Вж. в този смисъл решение от 14 декември 2006 г., *Denkavit Internationaal и Denkavit France* (C-170/05, EU:C:2006:783, т. 30).

[27](#) Вж. в това отношение решения от 14 декември 2006 г., *Denkavit Internationaal и Denkavit France* (C-170/05, EU:C:2006:783, т. 22), и от 18 юли 2007 г., *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, т. 30).

[28](#) Решение от 13 юни 2017 г., *The Gibraltar Betting and Gaming Association* (C-591/15, EU:C:2017:449, т. 51).

[29](#) Ако прилагането на данък при източника върху дивидентите, изплатени на дружество майка като това по главното производство, бе обосновано с това, че дружеството не е било учредено в някоя от правните форми, посочени в приложение А към Директива 2011/96, изходът вероятно би бил различен. Всъщност в такъв случай България щеше просто да приложи последиците от избора на Обединеното кралство да

не позволява на дъщерните дружества на такива дружества да се ползват от разпоредбите на Директива 2011/96.

[30](#) Вж. в това отношение решения от 18 юни 1991 г., ERT (C-260/89, EU:C:1991:254, т. 24), от 29 април 1999 г., Ciola (C-224/97, EU:C:1999:212, т. 16), от 9 септември 2010 г., Engelmann (C-64/08, EU:C:2010:506, т. 34), и от 22 октомври 2014 г., Blanco и Fabretti (C-344/13 и C-367/13, EU:C:2014:2311, т. 38).

[31](#) В това отношение, във връзка със свободното предоставяне на услуги, вж. решение от 22 октомври 2014 г., Blanco и Fabretti (C-344/13 и C-367/13, EU:C:2014:2311, т. 40).

[32](#) Вж. в това отношение писменото становище на датското правителство, точка 10.

[33](#) Вж. в това отношение решения от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, т. 51 и 55), и от 26 февруари 2019 г., X (Controlled companies established in third countries) (C-135/17, EU:C:2019:136, т. 73).

[34](#) Вж. в това отношение решение от 26 февруари 2019 г., X (Controlled companies established in third countries) (C-135/17, EU:C:2019:136, т. 74 и цитираната съдебна практика).

[35](#) Вж. в това отношение решение от 26 септември 2018 г., Van Gennip и др. (C-137/17, EU:C:2018:771, т. 58).

[36](#) Вж. в това отношение решения от 25 юли 1991 г., Collectieve Antennevoorziening Gouda (C-288/89, EU:C:1991:323, т. 11), и от 14 ноември 1995 г., Svensson и Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379, т. 15).

[37](#) Вж. в това отношение заключението на генералния адвокат Saggio по дело X и Y (C-200/98, EU:C:1999:280, т. 22 и 26) и заключението на генералния адвокат Kokott по дело flyLAL-Lithuanian Airlines (C-302/13, EU:C:2014:2046, т. 87).

[38](#) Вж. в това отношение решение от 26 февруари 2019 г., N Luxembourg 1 и др. (С-115/16, С-118/16, С-119/16 и С-299/16, ЕУ:С:2019:134, т. 177). По този повод може да се отбележи също, че след изменението на Директива 2011/96 с Директива (ЕС) 2015/121 на Съвета от 27 януари 2015 г. (ОВ L 21, 2015 г., стр. 1), член 1, параграф 2 от Директива 2011/96 вече предвижда, че „[д]ържавите членки няма да предоставят предимствата от настоящата директива на договореност или поредица от договорености, които не са действителни, като се вземат предвид всички релевантни факти и обстоятелства, и чието установяване има за своя основна цел или една от основните му цели е получаването на данъчно предимство, което противоречи на предмета или целта на настоящата директива“. Съгласно член 1, параграф 3 от тази директива „договореността или поредицата от договорености не се считат за действителни, доколкото те не са създадени с валидни търговски съображения, които отразяват икономическата реалност“. И накрая, член 1, параграф 4 от същата директива допълва, че „[тя] не изключва прилагането на вътрешни разпоредби или такива, основаващи се на споразумения, които се изискват с цел предотвратяване на укриването на данъци, данъчните измами или злоупотребите“.

[39](#) Вж. таблица II.4. Overall statutory tax rates on dividend income (https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_II4). Ставката на ДДФЛ [данък върху доходите на физическите лица] за (брутните) дивиденди показва комбинираната (на централно и по-ниско от централното равнище) горна пределна ставка на законоустановения данък върху доходите на физическите лица, включително с допълнително облагане (ако е предвидено), с която се облагат доходите от дивиденди (върху брутните дивиденди, когато се прилагат разпоредби за брутна печалба), преди да се вземат предвид схемите за приспадане, данъчен кредит и данъчни облекчения. Въпреки че средната ставка на ДДФЛ за (брутните) дивиденди, приложима в 22 посочени държави членки, е 25,45 %, трябва да се отбележи, че видно от таблицата за 2019 г., ставката на ДДФЛ за (брутните) дивиденди, приложима в Естония и Словакия, ще е 7 %, в Латвия ще е 0 %, а Ирландия ще прилага ставка от 51 %. Освен това твърдението, че „пасивните доходи“ (сред които дивидентите) не са данъчно облагаеми (писменото становище на българското правителство, т. 57) явно вече не е релевантно от юни 2013 г. и изменението на Income Tax Act 2010 (вж. Решение на Комисията от 19 декември 2018 г. относно държавна помощ SA.34914 (2013/C), т. 28, 33 и 34).

[40](#) Вж. Декларацията за разширяване на териториалния обхват, която се съдържа в писмо на държавния секретар на външните работи и по въпросите на Британската общност на Обединеното кралство от 4 ноември 2013 г., регистрирана в Генералния секретариат на ОИСР на 19 ноември 2013 г.

[41](#) Вж. ОИСР (2014), *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Eman 2014: Eman 2: Implementation of the Standard in Practice*, OECD Publishing (<https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on->

[42](#) OB L 64, 2011 г., стр. 1.

[43](#) OB L 359, 2014 г., стр. 1.

[44](#) OB L 332, 2015 г., стр. 1.

[45](#) OB L 146, 2016 г., стр. 8.

[46](#) OB L 342, 2016 г., стр. 1.

[47](#) OB L 84, 2010 г., стр. 1.

[48](#) Вж. Mutual Legal Assistance (European Union) Act 2005 (Закон от относно взаимната правна помощ от 2005 г. (Европейски съюз); Income Tax Act 2010 (Закон за данъка върху доходите от 2010 г.); Taxation (Mutual Administrative Assistance) Act 2014 (Закон за данъчното облагане (взаимна административна помощ) от 2014 г.) and International Co-operation (Improvement of International Tax Compliance) Regulations 2016 (Правила за международно сътрудничество (подобряване на данъчната дисциплина) от 2016 г.).

[49](#) Вж. в това отношение решения от 13 март 2007 г., *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, т. 82), от 5 юли 2012 г., *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, т. 50), от 3 октомври 2013 г., *Itelcar* (C-282/12, EU:C:2013:629, т. 37), и от 26 февруари 2019 г., *X (Controlled companies established in third countries)* (C-135/17, EU:C:2019:136, т. 87). От съдебната практика е видно, че съществуването на такова задължение за държавите членки следва да се преценява в зависимост от наличието на административни и регулаторни мерки, които при необходимост позволяват контрол за истинността на такива данни. Ето защо, когато спазването на законовите изисквания може да бъде проверено само чрез получаване на сведения от компетентните органи на трета държава, по принцип тази държава членка има право да откаже да предостави това облекчение, например, ако се оказва невъзможно тези сведения да бъдат получени

именно поради липсата на договорно задължение за тази трета държава да предоставя информация (вж. в това отношение решение от 26 февруари 2019 г., X (Controlled companies established in third countries), C-135/17, EU:C:2019:136, т. 91 и 92). Що се отнася обаче до държавите членки, компетентните национални органи по принцип имат възможност да използват процедурите за сътрудничество и за обмен на информация между националните данъчни администрации, въведени от правни актове като Директива 2011/16. Както бе посочено по-горе, стига да е приложима във времето към фактите по главното производство, тази директива на практика е транспонирана в законодателството на Гибралтар. Накрая, националният съд трябва да реши дали на данъчно задълженото лице е била дадена възможност, без да е подлагано на прекомерна административна принуда, да представи доказателства относно евентуалните търговски съображения, поради които е сключена сделката.