РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

18 декември 2007 година *

По дело C-436/06

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Finanzgericht Hamburg (Германия) с акт от 20 септември 2006 г., постъпил в Съда на 23 октомври 2006 г., в рамките на производство по дело

Per Grønfeldt

Tatiana Grønfeldt,

срещу

Finanzamt Hamburg — Am Tierpark,

СЪДЪТ (втори състав)

състоящ се от: г-н C. W. A. Timmermans (докладчик), председател на състав, г-н L. Bay Larsen, г-н K. Schiemann, г-н P. Kūris и г-жа C. Toader, съдии,

* Език на производството: немски.

генерален адвокат: г-н D. Ruiz-Jarabo Colomer,
секретар: г-жа M. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 27 септември 2007 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за г-н и г-жа Grønfeldt, от г-н A. Mutscher, conseiller fiscal,

— за Finanzamt Hamburg — Am Tierpark, от г-н B. Fiedler, conseiller,

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

— за гръцкото правителство, от г-н K. Georgiadis, както и от г-жа O. Patsopoulou и г-жа I. Pouli, в качеството на представители,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н R. Lyal и г-н G. Wilms, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 56 ЕО.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-н и г-жа Grønfeldt и Finanzamt Hamburg — Am Tierpark (наричана по-нататък „Finanzamt“) по повод облагането в Германия на доходите, получени от прехвърлянето на дялови участия в две учредени по датското право капиталови дружества.

Национална правна уредба

3 Както е видно от акта за препращане, § 17 от Закона за данъка върху доходите (Einkommensteuergesetz) в редакцията си, приета със закона от 24 март 1999 г. (BGBl. 1999 I., стр. 402), включва сред изброените доходи от професионална дейност по-специално и доходите от прехвърляне на дялове в капиталови дружества, когато в течение на предходните пет години прехвърлителят е имал значително пряко или косвено дялово участие в дружествения капитал, а именно в размер най-малко на 10 %.

4 По силата на § 17 от Закона за данъка върху доходите след измененията със Закона за намаляване на данъка 2001/2002 (Steuersenkungsgesetz 2001/2002) от 23 октомври 2000 г. (BGBl. 2000 I., стр. 1433, наричан по-нататък „новия EStG“) доходите от прехвърляне на дялове в капиталово дружество също представляват доход от професионална дейност, когато в течение на предходните пет години прехвърлителят е имал пряко или косвено дялово участие в дружествения капитал в размер най-малко на 1 %.

5 От разпоредбите за прилагането на § 17 от новия EStG, а именно § 52, първа алинея от новия EStG и § 52, алинея 34а от Закона за данъка върху доходите съгласно изменението с Данъчния закон за преизчисляване на сумите в евро (Steuer-Euroglättungsgesetz) от 19 декември 2000 г. (BGBl. 2000 I., стр. 1790) следва, че при прехвърлянето на дялове в дружества, които не подлежат изцяло на облагане с корпоративен данък, и по-специално при прехвърлянето на дялови участия в дружество с чуждестранен капитал, § 17 от новия EStG се прилага от финансовата 2001 година, независимо от всякакви други условия. Що се отнася до прехвърлянето на дялове в дружества, които подлежат изцяло на облагане с корпоративен данък, каквото е правилото за дружествата, учредени по германското право, § 17 от новия EStG се прилага считано от финансовата 2002 година, като следователно доходите от прехвърляния, извършени през 2001 г., се облагат единствено ако прехвърлителят е имал дялово участие от най-малко 10 % от дружествения капитал.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

6 От акта за препращане е видно, че г-н Grønfeldt има акционерно участие в дружествения капитал на две учредени по датското право дружества — Navision Software A/S и WISEhouse Denmark A/S, съответно в размер на 2,1 % и на 2,5 %.

7 През 2001 г. той прехвърля голяма част от тези дялови участия. По този начин той получава доход от прехвърлянето на дяловете в дружеството Navision Software A/S и умерена загуба от прехвърлянето на дяловете в дружеството WISEhouse Denmark A/S.

8 В данъчнооблагателния акт с дата 10 април 2003 г. Finanzamt в съответствие с § 17 от новия EStG приема, че доходът от прехвърлянето е в размер на 2 021 287 германски марки, след като от доходите от споменатите прехвърляния е приспадната загубата от тях. Административната жалба, подадена впоследствие от съпрузите Grønfeldt срещу данъчно-облагателния акт, е отхвърлена.

9 Тогава съпрузите Grønfeldt обжалват споменатия акт пред препращащата юрисдикция.

10 Според тях облагането на нетния доход, получен при прехвърляне на дялови участия в чуждестранно капиталово дружество, когато дяловото участие в дружествения капитал на това дружество достига най-малко 1 %, и облагането на нетния доход, получен при прехвърлянето на дялови участия в германско капиталово дружество, когато дяловото участие в дружествения капитал достига 10 %, представлява разлика в третирането, която нарушава по-специално принципа на свободното движение на капиталите, предвиден в член 56 ЕО.

11 Препращащата юрисдикция възприема съмненията на Bundesfinanzhof, изразени в Определение VIII B 107/04 от 14 февруари 2006 г. относно съвместимостта на § 17 от новия EStG с принципа на свободното движение на капиталите.

12 Тъй като смята, че решението на спора, с който е сезиран, изисква тълкуване на общностното право, Finanzgericht Hamburg решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Съвместимо ли е с член 56 ЕО относно свободното движение на капитали обстоятелството, че нетният доход, получен от прехвърлянето на дружествени дялове в чуждестранно капиталово дружество, става облагаем още през 2001 г., при положение че в течение на предходните пет години прехвърлителят е имал пряко или косвено дялово участие от най-малко 1 % в капитала на дружеството, докато нетният доход, получен от прехвърлянето — при същите условия — на дружествени дялове в (германско) капиталово дружество, изцяло подложено на облагане с корпоративен данък, през 2001 г. не се облага освен при значително дялово участие от най-малко 10 %?“

По преюдициалния въпрос

13 Както е видно от акта за препращане, през 2001 г. доходите от прехвърляне на дялове в чуждестранни капиталови дружества се облагат, при положение че дяловото участие в дружествения капитал достига 1 %. Обратно, за същата година и освен това при еднакви условия доходите от прехвърляне на дялове в учредени по националното право капиталови дружества не се облагат, освен ако това участие достига 10 %.

14 Такава разлика в третирането в зависимост от мястото на инвестиране на капиталите обаче разубеждава акционерите да инвестират капитала си в дружество, установено в друга държава, и има ограничителен ефект върху установените в

други държави дружества, доколкото им създава пречки за набиране на капитал в Германия (вж. в този смисъл Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 166).

15 В това отношение няма голямо значение, че разликата в третирането е съществувала само за ограничен период от време. Всъщност само това обстоятелство не е пречка разликата в третирането да породи значителни последици, както впрочем показват и обстоятелствата по главното производство, и така реално да възпрепятства свободното движение на капитали.

16 За да може такава разлика в третирането да е съвместима с разпоредбите на Договора за ЕО относно свободното движение на капитали, е необходимо тя да засяга положения, които не са обективно сходни, или да е обоснована от императивно съображение от обществен интерес (Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе, точка 167).

17 Според Finanzamt и германското правителство разглежданата в главното производство разлика в третирането е елемент от преходен режим, за чието прилагане държавите-членки би трябвало да разполагат с известна свобода на действие, тъй като целта му е да постигне в дългосрочен план съвместимост на германския режим на корпоративно облагане с общностното право и да премахне евентуалната дискриминация. В частност, за да уеднакви данъчната тежест върху инвестициите в Германия и тези в чужбина, в рамките на германския режим на корпоративно облагане се пристъпва към замяна на производството за цялостно приспадане с производство за освобождаване от облагане на 50 % от доходите.

18 Според германското правителство при производството за цялостно приспадане капиталовите дружества по правило се облагат със ставка от 40 %. Разпределената на акционерите печалба се облага само със ставка от 30 %. Акционерът също е длъжен да плати данък върху доходите от разпределената печалба в зависимост от личната си ставка на облагане. Той обаче има право изцяло да приспадне от личното си данъчно задължение корпоративния данък, вече платен в Германия от капиталовото дружество. По този начин се избягва двойното данъчно облагане.

19 Що се отнася обаче до производството за освобождаване от облагане на 50 % от доходите, според същото правителство за финансовите години след 31 декември 2000 г. печалбата на капиталовите дружества вече се облага с единна ставка от 25 %, независимо от това дали получената печалба се разпределя на акционерите или не. Акционерът, който получава дивидент, вече няма право да приспада корпоративния данък. Той обаче е длъжен да декларира само половината от дивидентите като доход от капитал, тъй като другата половина е освободена от данъка. Този режим засяга успоредно облагането на дивидентите и на доходите от сделки с ценни книжа.

20 Отново според същото правителство в рамките на производството за освобождаване от облагане на 50 % от доходите цялостното облагане на печалбата на дадено капиталово дружество не било възможно — за разлика от производството за цялостно приспадане, при което цялостното облагане се извършва на равнището на дружеството — освен чрез комбинация от облагане на печалбите на равнището на дружеството и облагане на половината от дивидентите на равнището на отделния акционер.

21 Тази комбинация, която според германското правителство осигурява пълно облагане, се опорочавала, ако процентът на дялово участие в дружествения капитал, при който доходът от прехвърляне на дялове става облагаем, остане

10 % без изменение. В този случай акционери с дялово участие под 10 % при прехвърлянето му можели всъщност да се окажат освободени от облагане, в случай че дружеството в продължение на няколко години натрупва неразпределена печалба.

22 Finanzamt и германското правителство уточняват още, че по принцип новият режим на производството за освобождаване от облагане на 50 % от доходите се прилага от 2001 г. на равнището на дружеството, разпределящо печалба. На равнището на отделния акционер обаче през 2001 г. все още се прилага производството за цялостно приспадане по отношение на доходите от дивиденти, получени при редовно разпределяне на печалба на местно дружество за 2000 г. Напротив, за получилите дивиденти от чужбина производството за освобождаване от облагане на 50 % от дохода се прилага без преходен период, тъй като съгласно действалия дотогава закон спрямо тях не се е прилагало производството за цялостно приспадане.

23 При това положение, що се отнася до въпроса дали разлика в третирането като разглежданата в главното производство засяга обективно сходни положения, следва положението, в което се намира през 2001 г. акционер с дялове в чуждестранно дружество, да се сравни с положението през същата година на акционер с дялове в местно дружество. Противно на твърденията на германското правителство, сравнението на положението, в което се намира акционер с дялове в чуждестранно дружество преди 2001 г., с твърдяното по-благоприятно положение, в което той се намира от тази година нататък, не е релевантно.

24 След като обаче по думите на самото германско правителство производството за освобождаване от облагане на 50 % от доходите е въведено именно за да се премахне евентуалната дискриминация между инвестициите в местни

дружества и инвестициите в чуждестранни дружества, изглежда неоспоримо, че акционерите в тези две категории дружества се намират в обективно сходно положение, що се отнася до прилагането на праг на облагане при обстоятелства като тези в делото по главното производство.

25 Следователно е необходимо да се разгледа дали разлика в третирането като разглежданата в главното производство е обоснована от императивно съображение от обществен интерес.

26 Що се отнася, на първо място, до довода, свързан с необходимостта да се осигури цялостно облагане, следва да се констатира, че той прилича на довод, основан на съгласуваността на данъчната система.

27 Както обаче отбелязва и Bundesfinanzhof в посоченото по-горе Определение VIII B 107/04, на което се позовава и препращащата юрисдикция, разлика в третирането като разглежданата в главното производство не изглежда обоснована от необходимостта да се осигури съгласуваността на данъчната система, тъй като за акционер като г-н Grønfeldt не съществува пряка връзка между въпросното данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение (вж. в този смисъл Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen, C-319/02, Recueil, стр. I-7477, точка 42 и Решение от 6 март 2007 г. по дело Meilicke и др., C-292/04, Recueil, стр. I-1835, точка 26).

28 Освен това доводът за цялостното облагане разбира се позволява да се установи причината, поради която новият режим, свързан с производството за освобождаване от облагане на 50 % от доходите, е въведен едва през 2002 г. за акционерите с дялове в местно дружество. Всъщност тъй като през 2000 г. този вид дружества още са подложени на облагане на печалбата съгласно старото

производство за цялостно приспадане, целеното от германското правителство „цялостно облагане“ по тази причина се извършва за дивиденти, разпределени през 2001 г. Същият довод обаче не би могъл да се приеме за релевантен, за да обясни начина, по който се третира акционер с дялове в чуждестранно дружество през 2001 г. В този случай целеното от германското правителство „цялостно облагане“ по никакъв начин не може да бъде постигнато, тъй като печалбата на чуждестранното дружество се облага в друга държава-членка.

29 Това тълкуване не се засяга от обстоятелството, на което се позовава германското правителство, според което съответният акционер можел да прехвърли дяловото си участие, след като в продължение на няколко години дружеството натрупва неразпределена печалба. Всъщност независимо от това дали печалбата се натрупва или не, в случая на акционери като г-н Grønfeldt е невъзможно да се стигне до целеното от германското правителство „цялостно облагане“.

30 От представената на Съда съдебна преписка не следва, че за осигуряването на това „цялостно облагане“ е било необходимо като критерий за определяне на прага на облагане на доходите на даден акционер през 2001 г. да се възприеме дялово участие от 1 % вместо от 10 % в капитала на чуждестранно дружество.

31 От изложеното дотук следва, че разлика в третирането като разглежданата по главното производство не може да се приеме за обоснована от необходимостта да се осигури съгласуваността на данъчната система.

32 Що се отнася, на второ място, до довода, според който държавите-членки би трябвало да разполагат с известна свобода на действие при въвеждането на

преходен режим, когато целта им в дългосрочен план е да постигнат съвместимост на националния режим на корпоративно облагане с общностното право и да премахнат евентуалната дискриминация, следва да се напомни, че тази свобода на действие неизменно се ограничава от спазването на основните свободи, и по-специално — в делото по главното производство — на свободното движение на капитали.

33 Макар че преходен режим като разглеждания в главното производство може да се обясни с основателна загриженост за осигуряване на плавен преход от стария към новия режим, що се отнася до облагането на нетния доход, получен при прехвърляне на дялови участия в местни дружества, това обстоятелство само по себе си не позволява да се обоснове разлика в третирането като разглежданата по главното производство в ущърб на облагането на нетния доход, получен при прехвърлянето на дялови участия в чуждестранни дружества.

34 Така от представената на Съда съдебна преписка е видно, че разлика в третирането като разглежданата по главното производство не изглежда обоснована от императивно съображение от обществен интерес.

35 Следователно на поставения въпрос е необходимо да се отговори, че член 56 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава-членка като разглежданата по главното производство, при която нетният доход, получен от прехвърлянето на дружествени дялове в установено в друга държава-членка капиталово дружество, става облагаем още през 2001 г., при положение че в течение на предходните пет години прехвърлителят е имал пряко или косвено дялово участие от най-малко 1 % в капитала на дружеството, докато нетният доход, получен от прехвърлянето — при същите условия — на дружествени дялове в установено в първата държава-членка капиталово дружество, изцяло подложено на облагане с корпоративен данък, през 2001 г. не се облага освен при значително дялово участие от най-малко 10 %.

По съдебните разноски

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

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

Член 56 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава-членка като разглежданата по главното производство, при която нетният доход, получен от прехвърлянето на дружествени дялове в установено в друга държава-членка капиталово дружество, става облагаем още през 2001 г., при положение че в течение на предходните пет години прехвърлителят е имал пряко или косвено дялово участие от най-малко 1 % в капитала на дружеството, докато нетният доход, получен от прехвърлянето — при същите условия — на дружествени дялове в установено в първата държава-членка капиталово дружество, изцяло подложено на облагане с корпоративен данък, през 2001 г. не се облага освен при значително дялово участие от най-малко 10 %.

Подписи