ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-Н PAOLO MENGOZZI
представено на 29 март 2007 година [1]

I — Въведение

1. От няколко години Съдът е сезиран със значителен брой дела, по които се иска произнасянето по съотношението между различните аспекти на прякото данъчно облагане в държавите-членки и свободите на движение, предвидени в Договора за ЕО.

2. Както наскоро отбеляза генералният адвокат Geelhoed по повод приложението на тези свободи спрямо корпоративния данък [2], все по-усложнените фактически и юридически обстоятелства, с които се сблъсква Съдът, поставят на изпитание границите на свободите за движение, предвидени в Договора.

3. Преюдициалното запитване, отправено от Finanzgericht Münster (Германия), с което сега е сезиран Съдът, принадлежи към тази категория дела.

4. По същество от Съда се иска произнасяне по въпроса дали свободата на установяване и на свободно движение на капитали се противопоставят на правото на държава-членка, в случая Федерална република Германия, с цел предотвратяване на двойното данъчно облагане на лица, изцяло данъчнозадължени на територията ѝ, за доходите и имуществото, придобити от определени инвестиции на територията на друга държава-членка, да замени едностранно на територията си метода, наречен „освобождаване“ с този, наречен „приспадане“, въпреки разпоредбите на сключена по-рано между тези две държави спогодба за избягване на двойното данъчно облагане.

5. Държавите обикновено използват двата горепосочени метода едностранно или при условията на взаимност, за да намалят или предотвратят двойното данъчно облагане в юридически (двойно данъчно облагане на един и същ доход при едно и също данъчнозадължено лице) или икономически смисъл (двойно данъчно облагане на един и същ доход при различни данъчнозадължени лица), и по-специално при трансгранични случаи.

1 — Език на оригиналния текст: френски.

2 — Вж. точка 3 от заключението, представено на 23 февруари 2006 г. по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, по което е постановено Решение от 12 декември 2006 г. (C-374/04, Recueil, стр. II-4431).

6. Методът на освобождаване позволява на местно за една държава лице, което получава доходи или имущество, облжени в държавата на източника на тези доходи или в която е разположено имуществото, да бъде освободено от облагане на тези доходи или имущество в държавата, за която е местно лице. Държавата, за която лицето е местно, обаче може да приложи освобождаването с прогресия, което се изразява в отчитане на освободените суми при изчисляването на размера на данъка върху останалата част от доходите или имуществото на местното лице.

7. В рамките на метода на приспадане държавата, за която е местно лицето, извършва намаление или дава право на данъчен кредит за начисления данък върху доходите или имуществото, в размера на данъка върху доходите или имуществото, платен в държавата на източника.

8. Една от особеностите на настоящото дело се състои в обстоятелството, че замяната на метода на освобождаване с метода на приспадане, предвидена от германското данъчно законодателство, е подчинена именно на условието държавата-членка, в която са направени инвестициите, да прилага данъчна ставка, по-ниска от ставката, предвидена в разпоредбите на германското данъчно законодателство в сила към момента на осъществяването на юридическите факти по главното дело. Както ще разгледаме по-подробно, тези разпоредби, приложими спрямо „местата на стопанска дейност“, установени в чужбина от лица, местни за Германия, са приети в рамките на германското данъчно законодателство относно контролираните чуждестранни дружества (по-нататък „КЧД“).

9. Както ще се изясни по-нататък от юридическия анализ в настоящото заключение, това дело предполага по мое мнение да се тълкуват и приложат две течения в съдебната практика на Съда — едното, свързано с предотвратяването на двойното данъчно облагане, а другото, по-скорошно, засягащо съвместимостта между законодателствата на държавите-членки за неутрализиране на евентуалните данъчни предимства, получени от граждани на Общността в други държави-членки, прилагащи по-ниска данъчна ставка от тази в страната, за която горепосочените граждани са местни лица. Без непременно да са противоречиви, налага се тези две течения в съдебната практика да бъдат разгледани съвместно с оглед търсене на най-справедливия баланс между, от една страна, данъчните правомощия на държавите-членки и от друга страна, спазването на правилата за функциониране на вътрешния пазар, по-специално упражняването на свободите на движение, гарантирани от Договора.

II — Правна уредба

А — *Германското данъчно право и предотвратяването на двойното облагане в Германия*

10. В съответствие с § 1 от Закона за данъка върху доходите (Einkommensteurgesetz) [3]

3 — RGBl 1934 I, стр. 1005.

данъчнозадължените лица, които са местни лица за Германия, по принцип дължат данък върху целия размер на доходите си, независимо дали са от източник в страната или в чужбина. Това правило е приложимо по отношение на всички видове доходи, включително за доходите от търговска дейност и доходите от капитал.

11. В рамките на германския данъчен режим печалбите, реализирани от германски или чуждестранни персонални дружества, не се считат за печалби пряко на тези дружества, а за такива на техните съдружници — физически лица, изцяло данъчнозадължени в Германия, пропорционално на тяхното участие и се облагат при тях (принцип, наречен „данъчна прозрачност на персоналните дружества“). Що се касае до чуждестранните персонални дружества, каквото е жалбоподателят в главното производство — Columbus Container Services BVBA & Co. (наричано по-нататък „Columbus“), това директно разпределяне на печалбите в полза на съдружниците, местни лица за Германия, се прилага дори когато дружеството в качеството си на такова, подлежи на облагане с корпоративен данък в държавата-членка, където е седалището му.

12. С цел предотвратяване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществото, придобити в чужбина от лица, местни за Германия, Федерална република Германия е подписала двустранни спогодби по модела на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) за данъчна спогодба относно доходите и имуществото, между които е и свързаната с конкретния спор спогодба с Кралство Белгия.

13. По силата на член 23 от подписаната между двете държави на 11 април 1967 г. спогодба за избягване на двойното данъчно облагане в областта на данъците върху доходите [4] доходите на местни за Германия лица от източници в Белгия, включително доходите от капитали, инвестирани в събирателни и в командитни дружества със седалище в Белгия, облагаеми в тази държава по силата на спогодбата, са освободени от данъци в Германия. Такова освобождаване се прилага и по отношение на имуществото на местни за Германия лица, намиращо се на територията на Белгия. Федерална република Германия обаче запазва правото си при определяне на данъчните си ставки да взема предвид доходи и имущества, освободени от облагане по този ред (метод на освобождаването, евентуално при условията на прогресия).

14. § 20, алинеи 2 и 3 от германския данъчен закон за сделките с чужбина (Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) [5], в редакцията му съгласно германския закон от 21 декември 1993 г. за данъчно хармонизиране и за борба с

4 — BGB1 1969 II, стр. 18 и Moniteur Belge от 30 юли 1969 г.
5 — BGBl 1972 I, стр. 1713.

измамите (Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz)[6] (наричан по-нататък „AStG“), в сила към момента на настъпване на фактите по главното производство, допуска в определени случаи отклонение от това правило. Тази разпоредба е включена в AStG с цел предотвратяване на заобикалянето от страна на местните за Германия лица на останалите разпоредби на AStG относно облагането на доходите, произхождащи от КЧД („Zwischengesellschaft“), представляващи юридически лица с отделна правосубектност, установени в държави-членки с ниски данъци. Тези разпоредби целят да се противопоставят на отклонението от данъчно облагане.

15. По отношение на предотвратяването на двойното облагане на доходите от място на стопанска дейност § 20, алинея 2 от AStG уточнява, че „ако доходите, които имат характер на капиталови инвестиции по смисъла на § 10, алинея 6, второ изречение, произхождат от място на стопанска дейност в чужбина на лице, което е неограничено данъчнозадължено лице в Германия, и тези доходи биха били обложени с данък в качеството им на междинни доходи, ако това място на стопанска дейност е чуждестранно дружество, двойното данъчно облагане трябва да се избегне не чрез освобождаване, а чрез приспадане на наложените в чужбина данъци върху тези доходи.“

16. Що се касае до предотвратяването на двойното данъчно облагане на имуществото, § 20, алинея 3 от AStG указва, че „по отношение на имуществото, от което произтичат доходи с характер на капиталови инвестиции по смисъла на § 10, алинея 6, второ изречение, с изключение на доходите с характер на капиталови инвестиции по смисъла на § 10, алинея 6, трето изречение, в случаите по алинея 2 двойното данъчно облагане трябва да бъде избягнато не чрез освобождаване, а чрез приспадане на наложените в чужбина данъци върху тези имущества.“

17. § 10, алинея 6, второ изречение от AStG уточнява, че „междинни доходи, които имат характер на капиталови инвестиции, са доходи на чуждестранно контролирано дружество, които произхождат от държането, управлението, поддържането или увеличаването на стойността на платежни инструменти, вземания, ценни книжа, участия или подобни имуществени активи […]“.

18. Изводът от събраните по преписката доказателства е, че AStG изисква кумулативното изпълнение на четири допълнителни условия за прилагане на метода на приспадането, предвиден в § 20, алинеи 2 и 3 на AStG. Тези условия са следните:

— доходите, получени в мястото на стопанска дейност в чужбина и имащи характер на капиталови инвестиции, да са „облагаеми с ниска ставка“ по смисъла на § 8, алинея 3 от AStG, тоест да се облагат в държавата на управле-

6 — BGBl 1993 I, стр. 2310.

нието на стопанската дейност с данък върху печалбата, ненадвишаващ 30 %,

— доходите с характер на капиталови инвестиции да не изпълняват условията на § 8, алинея 1, точка 7 и на § 8, алинея 2, както и на § 13 от AStG,

— доходите с характер на капиталови инвестиции да не могат да бъдат разглеждани като произхождащи от дейност, наречена „активна“, предвидена в § 8, алинея 1, точки 1—6 от AStG.

— изисква се дяловото участие на местните на Германия лица в мястото на стопанска дейност да не е по-ниско от 10 %.

III — Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

19. Columbus е командитно дружество по белгийското право. Учредено е през 1989 г. със седалище в Антверпен (Белгия). През 1996 г. дружествените дялове са притежавани от осем физически лица, местни за Германия, от които поне шестима принадлежат към едно семейство, като всяко от лицата има дялово участие от 10 %. Съдружник с 20 % дял е и персонално дружество по германското право, съдружниците в което също са местни за Германия лица.

20. Columbus не е данъчнозадължено лице в Германия. По смисъла на германското данъчно законодателство то не се счита за КЧД, а се приравнява на чуждестранно „място на стопанска дейност“ на съдружници, установени в Германия. Следователно доходите и имуществото на Columbus са директно определени като такива на съдружниците в него за целите на облагането с данък върху доходите и имуществото в Германия.

21. Предметът на дейност на Columbus се състои в координиране на дейностите на икономическата група Oetker, чрез предоставяне на финансови услуги в рамките на същата. Той обхваща по-специално централизиране на финансовите транзакции, осигуряване на ликвидност на дъщерните дружества и клоновете, централизиране и координация на счетоводната отчетност, административни функции и рекламни и маркетингови дейности, както и електронна обработка на данни.

22. Икономическата дейност на Columbus е основно насочена към управление на капиталови инвестиции по смисъла на § 10, алинея 6, второ изречение от AStG. За 1996 г. Columbus реализира печалба от „търговска дейност“ в размер на

8 044 619 DEM и от „други доходи“ в размер на 53 477 DEM.

23. Белгийската данъчна администрация третира Columbus като „координационен център“ по смисъла на Кралски указ № 187 от 30 декември 1982 г. за създаването на координационни центрове[7]. Данъчният режим, приложим по отношение на координационните центрове, се отклонява в много отношения от общия белгийски данъчен режим. На първо място, облагаемата печалба на центровете се определя във фиксиран размер съгласно метода, наречен „cost plus“. Тази печалба отговаря на определен процент от размера на разноските и разходите за дейността, от които се изключват разходите за персонал, финансовите разходи и корпоративния данък[8]. При прилагането на този режим Columbus е било обложено за 1996 г. с по-малко от 30 % от действително реализираните печалби.

24. В Германия Finanzamt Bielefeld-Innenstadt приема Columbus за персонално дружество. Като се позовава на § 20, алинея 2 от AStG, с акт от 8 юни 1998 г. за определяне на печалбите за 1996 г., германската данъчна администрация е разпределила резултатите от „търговска дейност“ в размер на 8 044 619 DEM и „други доходи“ в размер на 53 477 DEM от Columbus на съдружниците в него.

Finanzamt Bielefeld-Innenstadt приема последните доходи като освободени от данъчно облагане, но ги включва в основата за прилагане на прогресия. За сметка на това печалбата от 8 044 619 DEM е обложена в целия размер, като са приспаднати платените върху нея данъци в Белгия.

25. С акт от 16 юни 1998 г. германската данъчна администрация определя референтната стойност на имуществото на Columbus към 1 януари 1996 г. за целите на изчисляване на данъка върху имуществото на съдружниците.

26. От името на съдружниците Columbus обжалва тези актове пред Finanzgericht Münster, с изключение на акта относно „други доходи“, като по-специално се позовава на несъвместимостта на § 20, алинеи 2 и 3 от AStG с разпоредбите на член 52 от Договора за ЕО (понастоящем след изменението член 43 ЕО). Според Columbus замяната на метода на освобождаване, договорен в член 23 от спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, подписана между Федерална република Германия и Кралство Белгия, с прилагане на метода на приспадане, предвиден в § 20, алинеи 2 и 3 от AStG, е довело до увеличаване на данъчната тежест за всеки от съдружниците с около 250 000 EUR за процесната година.

27. Finanzgericht Münster не изключва възможността правилата на § 20, алинеи 2 и 3 от AStG да ограничават свободата на

7 — Moniteur belge от 13 януари 1983 г.

8 — Вж. в това отношение Решение от 22 юни 2006 г. по дело Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, Recueil, стр. I-5479, точка 9).

установяване. Той изразява и съмнение относно съвместимостта на посочените правила със свободното движение на капитали, тъй като допълнителното облагане, на което са подложени доходите от източник в чужбина, е от естество да възпре местно за Германия лице от инвестиране в друга държава-членка.

28. С тези съображения Finanzgericht Münster решава да спре производството и сезира Съда със следния преюдициален въпрос:

„Противоречат ли на разпоредбите на член 52 от Договора за ЕО […] и на членове 73б—73г от Договора за ЕО, сега членове 56—58 ЕО, правилата, съдържащи се в § 20, алинеи 2 и 3 от германския данъчен закон за сделките в чужбина (Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (AusBensteuergesetz), в редакцията му съгласно германския закон от 21 декември 1993 г. за данъчно хармонизиране и борба срещу измамите (Missbrauchsbekampfungs- und Steuerbereinigungsgesetz), предвиждащи освобождаване от двойното данъчно облагане на доходите, които имат характер на капиталови инвестиции в обект в чужбина на неограничено данъчнозадължено лице в Германия и които биха били обложени с данък като междинни доходи, ако обектът е чуждестранно дружество, не чрез освобождаване на доходите от германски данъци, а чрез приспадане на наложения в чужбина данък върху тези печалби, противно на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, сключена на 11 април 1967 г. между Федерална република Германия и Кралство Белгия?“

IV — Процедурата пред Съда

29. Columbus, правителствата на Германия, Белгия, Нидерландия, Португалия и Обединеното кралство, както и Комисията на Европейските общности са представили на Съда писмени становища в съответствие с член 23 от Статута на Съда. Тези страни са изслушани и в съдебно заседание от 28 септември 2006 г., с изключение на Португалската република, която не е представлявана на заседанието.

V — Анализ

A — *Разграничаване на проблематиката в преюдициалния въпрос*

30. Преди да бъде предприето разглеждането на геропосочения преюдициален въпрос от гледна точка на общностното право, е важно добре да бъде разграничена проблематиката, поставена от препращащата юрисдикция.

31. По мое мнение три въпроса следва да бъдат изключени от разглеждането, което Съдът ще предприеме по настоящото дело.

32. На първо място, подходящо е да се отбележи, че преюдициалният въпрос не засяга директно режима, приложим към „дяловите участия в чуждестранни посреднически дружества“ [9], уреден в глава 4 от AStG (§ 7—14 от закона), а режима, свързан с „прилагането на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане“, уреден в § 20, алинеи 2 и 3 от AStG, в случаите на получаване на определени печалби от място на стопанска дейност в чужбина, което няма отделна юридическа правосубектност по германското данъчно право и чиито съдружници подлежат на облагане в Германия за пълния размер на доходите и имуществото си.

33. Глава 4 от AStG урежда данъчното третиране на образуванията, установени в чужбина, на които по силата на германското данъчно законодателство е призната отделна правосубектност [10] и за които по смисъла на AStG е предвидено получените печалби за конкретния данъчен период в държава, чието ниво на данъчно облагане е по-ниско от предвиденото в разпоредбите на AStG (по-малко от 30 %), да се смятат за разпределени между акционерите, изцяло задължени за данъци в Германия през същия данъчен период [11].

34. Тоест, следва да се отбележи, че за да бъде определено дали място на стопанска дейност в чужбина по смисъла на § 20, алинеи 2 и 3 от AStG се включва в приложното поле на AStG, както е в главното производство, тази разпоредба препраща към условията, приложими и за чуждестранните междинни дружества.

35. От друга страна, както приема германското правителство, § 20, алинеи 2 и 3 от AStG преследва цели, подобни на разпоредбите относно чуждестранните междинни дружества, доколкото предполага да се предотврати чрез установяване на място на стопанска дейност в чужбина, както е в главното производство, данъчнозадължени в Германия лица да заобиколят правилата на глава 4 от AStG относно чуждестранните междинни дружества, като се възползват от освобождаване от облагане в тази държава на печалбите, реализирани от мястото на стопанска дейност в държави-членки с по-ниски от германските ставки, чрез прилагането на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, сключени от Федерална република Германия.

36. Въпреки че тези обстоятелства не могат да бъдат изцяло игнорирани, с цел изясняване на контекста, в който се вписва § 20, алинеи 2 и 3 от AStG, от тях не следва, че от Съда не се иска да тълкува общностното право във връзка с прилагането на разпоредбите на глава 4 от AStG по отношение на чуждестранно междинно дружество, спрямо което се прилага режим, който изглежда различен от предвиденията в § 20, алинеи 2 и 3 от AStG.

9 — Става дума за КЧД.

10 — Вж. § 7, алинея 1 от AStG.

11 — Вж. § 10, алинеи 1 и 2 от AStG.

37. В действителност препращащата юрисдикция ясно е обосновала, че по германското данъчно право спрямо Columbus, в качеството му на персонално дружество, се прилага § 20, алинеи 2 и 3 от AStG независимо от мястото на установяването му, а не режима на КЧД по силата на другите разпоредби от AStG.

38. По-нататък, и този въпрос е свързан с първия, важно е да се отбележи, че препращащата юрисдикция възприема като водеща до евентуално ограничение на свободите на движение по Договора не разликата между Германия и Белгия в правното и данъчно третиране на Columbus, а единствено замяната на метода на освобождаване с този на приспадане при облагане на доходите и имуществото на германските съдружници в установено в чужбина място на стопанска дейност.

39. Както вече беше посочено, в Белгия Columbus е учредено под формата на командитно дружество. Белгийското право му признава правосубектност, отделна от тази на съдружниците в него, командитисти и командитари. От данъчна гледна точка то подлежи по принцип на облагане с корпоративен данък, но Columbus се ползва от благоприятния режим, прилаган спрямо координационните центрове. Това не променя обстоятелството, че то е юридическо лице. Напротив, в Германия Columbus е третирано като персонално дружество, което от данъчна гледна точка е приравнено на място на стопанска дейност на съдружниците — физически лица, които са местни за Германия лица, така че печалбите, реализирани от Columbus, са директно определени като печалби на неговите съдружници. Следователно в тази държава-членка Columbus е данъчно прозрачно.

40. Проучванията на международното данъчно право по проблемите на прозрачността на персоналните дружества разкриха „направо нечуваната“ сложност на този клон раздел от правото [12], дължаща се както на противоречията при квалифицирането на персоналното дружество, което в една държава се определя като такова, а в друга се определя като капиталово дружество, така и на двустранното или тристранно естество на разглежданите отношения (държава на източника на доходите, държава на персоналното дружество, държава, за която е местно лице съдружникът). Тези трудности могат впрочем да бъдат смекчени от разпоредбите на данъчните спогодби, подписвани между държавите.

41. В настоящия си стадий на развитие общностното право не налага на държавите-членки да признават на територията си юридическия и данъчен статут

12 — Според израза на генералния докладчик J.-P. Le Gall в рамките на проучванията по сравнително данъчно право, включващи повече от 28 национални доклада, изготвени от International Fiscal Association, Записки по международно данъчно право, *International tax problems of partnerships* (Kluwer Law International, Хага, 1995), с. 604.

на упражняващите там икономическа дейност лица, какъвто им се предоставя от вътрешното право на другите държави-членки.

42. Във връзка с това ще припомним, че член 220, трето тире от Договора за ЕО (понастоящем член 293, трето тире ЕО) предвижда държавите-членки да предприемат помежду си, доколкото е необходимо, преговори за осигуряването в полза на техните граждани на взаимното признаване на дружествата по смисъла на член 58, втора алинея от Договора за ЕО (понастоящем член 48, втора алинея ЕО).

43. На основание на тази разпоредба шестте държави-членки, основателки на Европейската икономическа общност, сключват споразумение за взаимно признаване на дружествата и юридическите лица, подписано в Брюксел на 29 февруари 1968 г. [13]. Тъй като не е ратифицирано от нито една от държавите, това споразумение изобщо не влиза в сила.

44. Въпреки отсъствието на взаимно признаване на дружествата и на юридическите лица, държавите-членки са длъжни да спазват свободите на движение, предвидени в Договора.

13 — Bull. Suppl. № 2, 1969 г., стр. 7

45. В конкретния случай евентуалното ограничаване на свободите на движение по Договора не произтича от квалификацията на място на стопанска дейност, дадена на Columbus от германското данъчно право, тъй като именно благодарение на тази квалификация допреди спорната финансова година Columbus се ползвало от благоприятния метод на освобождаване на основание разпоредбите на сключената между Федерална република Германия и Кралство Белгия спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, чието запазване Columbus претендира в главното производство [14].

46. На последно място, намирам, че Съдът не следва да се произнася по твърденията на Columbus, според които § 20, алинеи 2 и 3 от AStG противоречи на разпоредбите на посочената спогодба за избягване на двойното данъчно облагане. В действителност е важно да се подчертае, че Съдът не е компетентен в рамките на член 177 от Договора за ЕО (понастоящем член 234 ЕО) да се произнася по този въпрос, който е без връзка с тълкуването на общностното право [15].

47. Разбира се, тази преценка не означава, че за да даде полезно за националния съд

14 — Ако Columbus беше третирано като дружество по германското право, твърде вероятно е по отношение на него да се прилагаше очевидно по-неблагоприятния режим (глава 4 от AStG) на чуждестранните междинни дружества (КЧД). Тази хипотеза обаче не е предмет на настоящия анализ, доколкото не е поставена от препращащата юрисдикция.

15 — Вж. в този смисъл Решение от 14 декември 2000 г. по дело AMID (C-141/99, Recueil, стр. I-11619, точка 18). Вж. също точка 25 от заключението на генералния адвокат Ruiz-Jarabo Colomer по дело Gilly (Решение от 12 май 1998 г., C-336/96, Recueil, стр. I-2793)

тълкуване на общностното право, Съдът не би могъл да вземе предвид, когато е необходимо, разпоредбите на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, след като, както е в случая, препращащата юрисдикция напълно обосновано я представя като част от приложимата към главното производство правна уредба [16]. Впрочем също както генералния адвокат Geelhoed в заключението по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France [17], считам, че действителното значение на споразумение за избягване на двойното данъчно облагане по отношение на дадено данъчнозадължено лице трябва да се вземе предвид при определяне дали в даден случай е налице ограничение на гарантираните от Договора свободи на движение. При липса на такова ограничение икономическата действителност за дейността на данъкоплатеца и евентуалните поощрения, свързани с трансграничния контекст, биха могли да не се вземат предвид.

48. След тези бележки следва да се изясни, на първо място, предвид фактическите и правни обстоятелства, изложени от препращащата юрисдикция, коя от двете свободи на движение, посочени от националния съд (свобода на установяване и свобода на движението на капитали), трябва да намери приложение в случая. По-нататък моят анализ ще засегне преценката на ограничителния ефект от подмяната на метода на освобождаване с този на приспадането за целите на избягване на двойното данъчно облагане в Германия на доходите и имуществото, получени от съдружниците в Columbus. Накрая, в хипотезата на запазване на такова ограничение следва да си поставим въпроса дали то може да бъде оправдано с императивни съображения от обществен интерес.

Б — *Въпросът за приложимостта на разпоредбите относно свободата на установяване или относно свободното движение на капитали*

49. Препращащата юрисдикция иска да се установи дали правило като предвиденото в § 20, алинеи 2 и 3 от AStG е съвместимо със свободата на установяване или със свободното движение на капитали.

50. Според съдебната практика, когато гражданин на една държава-членка притежава дял в капитала на дружество, установено в друга държава-членка, който му позволява да упражнява реално влияние върху решенията на това дружество и да определя дейностите му, приложение намират разпоредбите от Договора, свързани със свободата на установяване, а не тези относно свободното движение на капитали [18].

16 — Вж. в този смисъл Решение от 14 декември 2006 г. по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France (C-170/05, Recueil, стр. I-11949, точка 44 и цитираната съдебна практика).

17 — Вж. точки 33—38 от заключението, представено на 27 април 2006 г. по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France, по което е постановено посоченото по-горе решение.

18 — Вж. по-специално Решение от 13 април 2000 г. по дело Baars (C-251/98, Recueil, стр. I-2787, точка 22), Решение от 21 ноември 2002 г. по дело X и Y (C-436/00, Recueil, стр. I-10829, точка 37) и Решение от 12 септември 2006 г. по дело Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точка 31).

51. Разграничението между двете свободи не винаги е лесно, по-специално в рамките на преюдициално запитване, в контекста на което националната юрисдикция е в състояние по-добре да прецени in concreto правата на гражданин на Общността вследствие на участието му в капитала на засегнатото дружество.

52. В нашия случай, както изтъкнах в точка 18 от настоящото заключение, един от фактите, водещи до прилагане на § 20, алинеи 2 и 3 от AStG, е притежаването от данъчнозадължено в Германия лице на най-малко 10 % дял от място на стопанска дейност. A priori притежаването на дял от такъв порядък изглежда изключва възможността за упражняване на реално влияние върху решенията на този обект и за определяне на дейностите му. Ако случаят е такъв, преценката за съвместимост на спорните разпоредби следва приоритетно да се проведе с оглед на членове 73б—73г от Договора за ЕО.

53. Въпреки това приложимостта на свободата на установяване може да се окаже подходяща предвид описаните по-долу обстоятелства.

54. От една страна, целта, преследвана от германския законодател със замяната на метода на освобождаване с този на приспадане, е предотвратяване на заобикалянето на разпоредбите на германското данъчно законодателство, включително на разпоредбите от AStG относно КЧД, установени в чужбина под формата на дъщерни дружества. В този смисъл, в отделните си части AStG има предвид основно установяването на местни за Германия лица в чужбина, в конкретния случай под формата на персонално дружество, считано за място на стопанска дейност от германското данъчно законодателство.

55. От друга страна, в главното производство Columbus не просто е контролирано от поне шест физически лица от едно и също семейство, всяко от които притежава 10 % от дяловете на съответното дружество, а тези лица, както Columbus посочва в съдебното заседание, действат в съгласие и се представляват от едно и също лице в общото събрание на съдружниците на дружеството. Следователно тези осем съдружници са в състояние да упражнят реално влияние върху решенията на Columbus. В този контекст евентуалното засягане на свободното движение на капитали би било просто последица от твърдяното препятстване на свободата на установяване.

56. Предвид всички тези съображения и при отсъствието на достатъчно точни доводи от страна на националната юрисдикция, позволяващи да се определи със сигурност коя от двете горепосочени свободи евентуално в дадения случай е засегната в по-голяма степен, разглеждането на законовите разпоредби като тези в главното производство несъмнено би било необходимо с оглед както на член 52, така и на член 73б от Договора за ЕО.

57. В конкретния случай ми се струва обаче, че прилагането на всяка от тези разпоредби би довело до еднакъв резултат. Ето защо предлагам настоящият спор да се разгледа в светлината на член 52 от Договора за ЕО, като се има предвид, че подобни съображения биха били валидни и по отношение на член 73 от Договора за ЕО.

В — *По съществуването на пречка пред свободата на установяване*

58. Основната трудност в настоящото дело се състои в наличието или липсата на възможност норма като предвидената в § 20, алинеи 2 и 3 от AStG да бъде квалифицирана като пречка пред свободата на установяване.

59. Columbus и белгийското правителство считат, че § 20, алинеи 2 и 3 от AStG разубеждава гражданите на Германия да се установят в друга избрана от тях държава-членка, тъй като методът на приспадане е приложим единствено когато доходите, получени от местни за Германия лица от източник в държава-членка с по-ниско облагане от предвиденото в AStG, имат характер на т.нар. „пасивни“ доходи.

60. За разлика от тях другите изложили съображенията си пред Съда страни, а именно германското, нидерландското, португалското правителство и правителството на Обединеното кралство, както и Комисията, поддържат становището, че правилото, предвидено в § 20, алинеи 2 и 3 от AStG, възстановява равното третиране на трансграничните данъчни положения, каквото е положението на съдружниците в Columbus, и едно чисто вътрешно положение. Според тези страни по този начин не съществува никаква пречка пред свободата на установяване.

61. Подходящо е да припомним, че свободата на установяване, призната от член 52 от Договора за ЕО на гражданите на Общността, съдържа за тях достъпа до дейности на самостоятелно заети лица и тяхното извършване, както и учредяването и управлението на предприятия при същите условия, определени от законодателството на държавата-членка по установяване за собствените ѝ граждани [19] или за граждани на други държави-членки, постоянно пребиваващи на територията ѝ [20].

62. Дори разпоредбите на Договора, свързани със свободата на установяване, видно от формулировката им, да имат за цел осигуряването на национално третиране в приемащата държава-членка, Съдът е приел, че те не допускат и *държавата-членка по произход* да създава пречки пред

19 — Вж. по-специално Решение от 11 март 2004 г. по дело Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, стр. I-2409, точка 40), както и Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе (точка 41).

20 — Вж. Решение по дело Baars, посоченото по-горе (точка 29).

установяването в друга държава-членка на собствените ѝ граждани [21].

63. От друга страна, забраната държавите-членки да установяват ограничения пред свободата на установяване се прилага и по отношение на данъчните разпоредби. В действителност съгласно съдебната практика дори на настоящия етап на общностното право материята на преките данъци да е извън компетентността на Европейската общност, държавите-членки са длъжни да упражняват правомощията си при спазване на общностното право [22].

64. По този начин, що се касае до ограниченията, произтичащи от данъчните правила на държавата-членка по произход, Съдът е приел, че разпоредбите на Договора, свързани със свободата на установяване, не допускат държава-членка, за да предотврати избягването на данъци, да установи механизъм на облагане с данък върху дохода от разликата в цената на ценни книжа, все още нереализирани, при промяна на мястото на установяване за данъчни цели на данъчнозадължено лице извън тази държава-членка, докато доходите от разликата в цената на данъчнозадължено лице, пребиваващо в тази държава, се облагат едва при реалното им получаване. Според Съда дори приложимото национално законодателство в случая да не забранява на данъчнозадължено лице да упражнява правото си на установяване, то все пак е „в състояние да ограничи упражняването на това право, като има най-малкото *разубеждаващ* ефект спрямо данъчнозадължените лица, които желаят да се установят в друга държава-членка“ [23]. Следователно Съдът е приел, че разликата в третирането по отношение на облагането на разликата в цената е „от естество да *откаже* данъчнозадълженото лице да премести местожителството си извън държавата-членка“, която се разглежда, и следователно може да представлява пречка пред свободата на установяване [24].

65. Неотдавна в Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе, по преюдициално запитване относно законодателството на Обединеното кралство относно КЧД Съдът е изложил съображението, че различното данъчно третиране, произтичащо от това законодателство, и свързаното с него неблагоприятно положение на местните дружества с дъщерни дружества в друга държава-членка с по-ниско ниво на облагане са от естество да попречат на упражняването на свободата на установяване на такива дружества, като ги *разубеждават да създават, придобиват или запазват дъщерно дружество* в държава-членка, в която същото ще бъде подложено на такова ниво на данъчно облагане, като представляват по този начин пречка пред свободата на установяване [25].

21 — Вж. по-специално Решение от 27 септември 1988 г. по дело Daily Mail and General Trust (81/87, Recueil, стр. 5483, точка 16), Решение от 16 юли 1998 г. по дело ICI (C-264/96, Recueil, стр. I-4695, точка 21), Решение по дело De Lasteyrie du Saillant, посочено по-горе, (точка 42) и Решение от 13 декември 2005 г. по дело Marks & Spencer (C-446/03, Recueil, стр. I-1083, точка 31) (курсивът е мой).

22 — Вж. в този смисъл Решение по дело De Lasteyrie du Saillant (точка 44), Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (точка 40), както и Решение по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France (точка 18), посочени по-горе. Вж. също относно свободното движение на капитали Решение от 14 ноември 2006 г. по дело Kerckhaert и Morres (C-513/04, Recueil, стр. I-10967, точка 15 и цитираната съдебна практика).

23 — Решение по дело De Lasteyrie du Saillant, посочено по-горе (точка 45) (курсивът е мой).

24 — Вж. Решение по дело De Lasteyrie du Saillant, посочено по-горе (точки 46—48) (курсивът е мой). Вж. също Решение от 7 септември 2006 г. по дело N (C-470/04, Recueil, стр. I-7409, точки 34—39).

25 — Точка 46 (курсивът е мой).

66. Споменатото решение, което ще бъде по-подробно разгледано по-нататък в заключението, представлява определен интерес за настоящото дело. То впрочем вече беше предмет на доста значим дебат между страните по време на съдебното заседание.

67. На този етап от изложението ми е достатъчно да посоча, че по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas Съдът приема за сравнимо положението, от една страна, на дружество майка, установено в Обединеното кралство, с дъщерно дружество, установено в държава-членка, чието ниво на данъчно облагане на печалбите е по-ниско от това в Обединеното кралство и за които е приложимо законодателството относно КЧД в тази държава, и от друга страна, дружество майка, установено в Обединеното кралство, чието дъщерно дружество е също установено в тази държава, *или* дружество майка, установено в Обединеното кралство, чието дъщерно дружество е установено в държава-членка с по-високо ниво на облагане на печалбите от нивото, приложимо в Обединеното кралство, и за които и в двете ситуации не се прилага законодателството на Обединеното кралство относно КЧД.

68. Както показва Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе, определянето на сравнимостта (от обективна страна) на обстоятелствата е от основна важност за преценката дали прилагането на една национална мярка нарушава равното третиране, което трябва принципно да се гарантира при тези положения, и следователно дали тази мярка може да представлява пречка пред свободата на установяване.

69. В конкретния случай трябва да се знае дали съображения, подобни на изложените от Съда по споменатото дело относно сравнимостта на положението на дъщерните дружества с дружества майки, установени в Обединеното кралство, за които законодателството относно КЧД се прилага или не, могат да се приложат съответно в настоящото дело.

70. Ако трябва да се направи такава преценка, както ви предлагам, тя трябва да отчете също практиката на Съда по предотвратяване на двойното данъчно облагане, която напоследък претърпя важни уточнения, по-специално с Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation [26].

71. Уместно е според мен да се разгледа данъчното третиране на доходите и имуществото на съдружниците в Columbus в сравнение, от една страна, с третирането на съдружниците в персонално дружество, което не е упражнило правото си на свободно движение (вътрешно положение), и от друга страна, с данъчното третиране на доходите и имуществото на съдружниците в персонално дружество, които са упражнили правото си на установяване в държава-членка, чието ниво на данъчно облагане е по-високо от предвиденото в AStG (трансгранично положение).

26 — Решение от 12 декември 2006 г. (C-446/04, Recueil, стр. I-11753).

1. Сравнение между положението на съдружниците в Columbus и вътрешно положение

72. По-специално с оглед яснотата на разсъжденията ми се струва уместно да се разграничи предотвратяването на двойното данъчно облагане на доходите, предвидено в § 20,алинея 2 от AStG, от това на имуществото, уредено в алинея 3 от същата разпоредба.

а) Сравнение спрямо предотвратяването на двойното данъчно облагане на доходите (§ 20, алинея 2 от AStG)

73. Не се поставя под съмнение факта, че прилагането на метода на приспадане — с който едностранно Федерална република Германия е заменила метода на освобождаването, предвиден в двустранната спогодба между тази държава и Кралство Белгия — на данъците, удържани на Columbus в Белгия, от данъка, начислен върху доходите на неговите съдружници, е довело до чувствително увеличаване на данъчните им задължения за процесната финансова година (а именно 1996 г.) в сравнение с предходната.

74. Само по себе си, и противно на многократно изтъкваното от страна на Columbus, това неблагоприятно третиране не би могло да представлява ограничение на свободата за установяване.

75. В действителност в област, в която държавите-членки запазват правомощията си, общностното право не гарантира прилагането и запазването във времето на подобно третиране в полза на едно и също данъчнозадължено лице. Ако беше така, държавите-членки нямаше например да могат повече да изменят данъчната основа или ставката на преките си данъци. При сегашното състояние на развитие на общностното право това е невъзможно. Обстоятелството, че предоставеното на съдружниците в Columbus данъчно третиране е било променено с едностранното дерогиране на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане между Федерална република Германия и Кралство Белгия, разкрива (евентуален) конфликт между нормите на вътрешното и на международното право, но се явява според мен без значение от гледна точка на общностното право. Впрочем, както вече отбелязах в точка 46 от настоящото заключение, за Съда не произтича задължение да разреши този конфликт между правни норми.

76. В противоречие със становището, което струва ми се Columbus застъпва, различното третиране в общностното право не се преценява в светлината на промяна във фактите или правото спрямо едно и също лице. Вместо това се налага сравнение между положението на лица, които са упражнили една от свободите, гарантирани от Договора, и това на лица, които не са се възползвали от тази възможност.

77. В това отношение следва да се отбележи, че нито препращащата юрисдикция,

която е по-скоро склонна да разглежда процесната германска данъчна мярка като ограничение на свободата на установяване, нито Columbus са открили разлика в третирането между положението на съдружниците в последното и едно вътрешно положение.

78. За сметка на това германското, белгийското, нидерландското, португалското правителство и правителството на Обединеното кралство, както и Комисията отбелязват, че предвиденото в § 20, алинея 2 от AStG приспадане на данъците, удържани на Columbus в Белгия, от данъка, начислен върху доходите на неговите съдружници, прави третирането на същите идентично с това на германските данъкоплатци, съдружници в данъчно прозрачни персонални дружества със седалище в Германия, които не са упражнили правото си на свободно установяване в друга държава-членка.

79. Такъв аргумент ми се струва правилен.

80. Ще припомним, че по смисъла на член 220, второ тире от Договора за ЕО (понастоящем член 293, второ тире ЕО) държавите-членки започват преговори помежду си, доколкото това е необходимо, с цел да осигурят в полза на своите граждани премахване на двойното данъчно облагане в Общността.

81. Тази разпоредба с програмен характер [27] обаче не е приложена и до днес. Впрочем като се абстрахираме от 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 [28], от Конвенция 90/436/ЕИО от 23 юли 1990 година за премахване на двойното данъчно облагане във връзка с корекцията на печалби на свързани предприятия [29] и от Директива 2003/48/ЕО на Съвета от 3 юни 2003 година относно данъчното облагане на доходи от спестявания под формата на лихвени плащания [30], никоя от които не е относима към нашето дело, не са предприети никакви други мерки за уеднаквяване или хармонизиране в рамките на Общността за премахване на двойното данъчно облагане и държавите-членки не са сключили въз основата на член 220, второ тире от Договора за ЕО никакво многостранно споразумение с такава цел [31].

82. В резултат от това и в отсъствието на общностни мерки за уеднаквяване или хармонизиране държавите-членки са компетентни да определят критериите за данъчно облагане на доходите с оглед на избягване, в случая чрез спогодби,

27 — В действителност тази разпоредба е лишена от пряко действие (вж. Решение по дело Gilly, посочено по-горе, точка 17).

28 — ОВ L 225, стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97.

29 — ОВ L 225, стр. 10.

30 — ОВ L 157, стр. 38; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 64.

31 — Вж. по-специално относно свободата на движение на капитали Решение по дело Kerckhaert и Morres, посочено по-горе (точка 22), и относно член 52 от Договора за ЕО Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Recueil, стр. I-11673, точка 51).

на двойното данъчно облагане [32]. При тези обстоятелства Съдът първоначално е уточнил, че държавите-членки са свободни *в рамките на двустранните спогодби* да определят критериите за привръзка за целите на разпределението на данъчните компетенции [33]. В по-късни решения той добавя, че тази призната на държавите-членки свобода се простира в рамките на едностранно приетите мерки. [34]

83. Все пак при *упражняването на данъчната компетентност* държавите-членки следва да спазват разпоредбите на общностното право [35].

84. Следователно в съвременната практика на Съда се установява разграничение между, от една страна, *разпределението на данъчната компетентност* между държавите-членки, произтичащите от които евентуални разлики в третирането не попадат в приложното поле на свободите на движение по Договора, и от друга страна, *упражняването на данъчните правомощия от държавите-членки,* включително когато произтича от предварително двустранно или едностранно разпределение на тяхната данъчна компетентност, при което упражняване държавите-членки следва да се съобразяват с правилата на общностното право [36].

85. Както изглежда, от това раздвоение произтича изводът, че държавите-членки запазват не само възможността да не предотвратяват двойното данъчно облагане [37], от една страна, но и от друга страна, избора на механизъм за предотвратяване на двойното данъчно облагане, което трябва по принцип да им позволи да предпочетат или метода на освобождаване, или този на приспадане на платените в друга държава-членка данъци.

86. По този повод ще посоча, че Съдът е приел, че е разумно държавите-членки да се ръководят от международната практика, и по-специално от моделите за спогодби, изготвени от ОИСР [38]. Впрочем от член 23 от модела за данъчна спогодба

32 — Решение по дело Gilly, посочено по-горе (точки 24 и 30), както и Решение от 12 декември 2002 г. по дело De Groot (C-385/00, Recueil, стр. I-11819, точка 93) по отношение на член 48 от Договора за ЕО (понастоящем след изменението член 39 ЕО). Решение от 21 септември 1999 г. по дело Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, стр. I-6161, точка 57) по отношение на членове 52 и 58 от Договора за ЕО и Решение от 23 февруари 2006 г. по дело Van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Recueil, стр. I-1957, точка 47) относно свободното движение на капитали.

33 — Решение по дело Gilly, посочено по-горе (точки 24—30), Решение по дело Saint-Gobain ZN, посочено по-горе (точка 57), Решение по дело De Groot, посочено по-горе (точка 93), Решение от 3 октомври 2006 г. по дело FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Recueil, стр. I-9461, точка 54), Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе (точка 52) (курсивът е мой).

34 — Относно свободното движение на капитали вж. Решение от 23 февруари 2006 г. по дело Van Hilten-van der Heijden (точка 47), а относно свободата на установяване — Решение по дело N (точка 44), както и Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (точка 52), посочени по-горе.

35 — Решение по дело De Groot (точка 94) и Решение по дело FKP Scorpio Konzertproduktionen (точка 55).

36 — Решение по дело De Groot, посочено по-горе (точки 93 и 94).

37 — Вж. по-специално в това отношение Решение по дело Keckhaert и Morres, посочено по-горе (точка 24), по отношение на приложимостта на свободното движение на капитали, за което Съдът е посочил, че член 73б, параграф 1 от Договора допуска законодателство на държава-членка, която при облагане с данък върху доходите прилага единна ставка за облагане на дивидентите от акции на дружества, установени на територията на същата държава, и дивидентите от акции на дружества, установени в друга държава-членка, без да предвижда възможността за приспадане на платения чрез удържане при източника в другата държава-членка данък.

38 — Вж. Решение по дело Gilly (точки 30 и 31) и Решение по дело Saint-Gobain ZN (точка 57), посочени по-горе.

относно дохода и капитала следва, че методът на освобождаване и методът на приспадане са смятани за ефективни механизми за целите на предотвратяването или намаляването на двойното данъчно облагане.

87. Съдът е разгледал и множество дела, по които данъчните законодателства на разглежданите държави-членки прилагат единия или другия метод, без да е формулирал забележки по законосъобразността по същество на методите или по избора на един от тях с оглед на общностното право [39].

88. От отбелязаното по общ начин в точка 84 от настоящото заключение раздвоение обаче следва изводът, че независимо от възприетия механизъм за избягване на двойното данъчно облагане, държавите-членки следва да спазват изискванията, произтичащи от разпоредбите на Договора относно свободите на движение, доколкото те не биха могли да упражняват данъчните си правомощия по начин, който третира различно положения, които са обективно сходни.

89. По този начин Съдът е указал, че общностното право допуска държава-членка да избегне верижното облагане на дивиденти, получени от местно дружество, като прилага правила, освобождаващи тези дивиденти от облагане, когато са изплатени от местно дружество, като в същото време избягва чрез прилагане на система за приспадане верижното облагане на тези дивиденти, когато са изплатени от чуждестранно дружество, доколкото в такъв случай прилагането на системата на приспадане е съвместимо с общностното право [40].

90. За да бъде това прилагане съвместимо с общностното право, Съдът е приел, че от една страна, дивидентите от източник в чужбина не трябва да се облагат със ставка, по-висока от прилаганата спрямо дивидентите от местен източник, и от друга страна, държавата-членка трябва да избегне верижното облагане на дивидентите от източник в чужбина, като приспадне размера на отчисления от чуждестранното дружество платец данък от данъчните задължения, дължими от местното дружество получател в рамките на техния размер [41].

91. При тези обстоятелства Съдът добавя, че сам по себе си фактът, че в сравнение със системата на освобождаване една система на приспадане налага на данъчнозадължените лица допълнителни административни разноски (тъй като трябва да се докаже действително отчисления данък в държавата, за която е местно

39 — Вж. по-специално Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen (C-319/02, Recueil, стр. I-7477).

40 — Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе (точки 48 и 49).

41 — Вж. решението, посочено в бележка под линия 40 (точки 48—50).

лице платецът на дивидентите), не може да бъде смятан за разлика в третирането, противоречаща на свободата на установяване, доколкото по-различните административни разноски, дължими от местните дружества — получатели на дивиденти, от източник в чужбина, са присъщи на функционирането на система на данъчен кредит [42].

92. В нашия случай е подходящо да се отбележи, че както в положението на съдружниците на Columbus, така и в това на съдружници, които са местни лица за Германия в персонални дружества със седалище в Германия, печалбите, реализирани от персоналното дружество, са директно разпределени между съдружниците и са считани за доходи на последните. Освен това те са облагани в Германия в същата данъчна година и при една и съща ставка.

93. Чрез прилагането на метода на приспадане платеният в Белгия данък върху реализираните от Columbus печалби е предмет на данъчен кредит в полза на неговите съдружници, установени в Германия, съответстващ на данъка, който дружеството е платило в Белгия. Докато преди спорния финансов период прилагането на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, сключена между Федерална република Германия и Кралство Белгия, е гарантирало на съдружниците в Columbus освобождаване в Германия от данък върху печалбата, реализирана от същото в Белгия, то замяната на метода на освобождаване с метода на приспадане, считано от този данъчен период, неутрализира ползваното дотогава данъчно предимство на съдружниците спрямо съдружниците в персонални дружества, които са останали в Германия и не са се възползвали от предвидената от Договора свобода на установяване.

94. По този начин на плоскостта на сравнението между положението на съдружниците в Columbus и на това на съдружниците в персонално дружество, установено в Германия, приспадането на удържаните от Columbus данъци в Белгия от данъците върху доходите, подлежащи на заплащане в Германия от неговите съдружници, позволява да се гарантира равенство в данъчното третиране между облагането на доходите от чуждестранен източник и на тези от източник в Германия.

95. Със сигурност ще бъдат изтъкнати мотиви, че такова утвърждаване е валидно само при условие че при разглеждане на сравнението между конкретните положения се включват единствено „доходите, имащи характер на капиталови инвестиции“ по смисъла на § 8 от AStG. В действителност за доходите, които нямат такъв характер, е приложим принципът на освобождаване на печалбите, реализирани в чужбина от персоналното дружество, по силата на разпоредбите на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, сключена между Федерална република Германия и Кралство Белгия.

96. Такова освобождаване на доходите, които нямат характер на капиталови инвестиции, вероятно стимулира установяването или инвестирането в чужбина

42 — Вж. решението, посочено в бележка под линия 40 (точка 53).

вместо на територията на страната. Само по себе си обаче използването на различни методи за избягване на двойното данъчно облагане според естеството на конкретните доходи не би могло да бъде подложено на критики. При сегашния етап на развитие на общностното право, тъй като държавите-членки запазват компетентността си да определят данъчната основа [43], те трябва да са в състояние според мен да могат да избират между прилагането на различни методи за избягване на двойното данъчно облагане според естеството на доходите, доколкото съблюдават разпоредбите на Договора относно свободите на движение. В конкретния случай обаче, както вече отбелязах по-горе, приспадането на данъка върху печалбата на Columbus от данъка върху доходите на съдружниците, местни лица на Германия, осигурява равно третиране със сравнимо вътрешно положение.

97. Сигурно е, че за разлика от метода на освобождаване методът на приспадане води до допълнителни административни разноски за съдружниците в Columbus. При все това тези разноски, както Съдът е приел по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе, са присъщи на прилагането на този механизъм за избягване на двойното данъчно облагане.

98. При тези обстоятелства прилагането на метода на приспадане по главното производство не изглежда да води до разлика в третирането между съдружниците в Columbus и положението на данъкоплатците в Германия, които са съдружници в персонално дружество в Германия, получават доходи от същия вид и не са упражнили правото си на свободно установяване, гарантирано от Договора.

б) Сравнение с избягването на двойното данъчно облагане на имуществото (§ 20, алинея 3 от AStG)

99. Също както данъка върху доходите, данъкът върху имуществото се основава върху данъчните възможности на задълженото лице. Размерът на данъка се определя на базата на имуществото, принадлежащо на данъчнозадълженото лице към момента на падежа.

100. Данъкът върху имуществото обаче се различава от този върху доходите и по това, че се прилага само от някои държави-членки [44].

101. Ето защо през процесния по главното производство данъчен период Кралство Белгия не е удържало никакъв данък

43 — Вж. по-специално Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе (точка 47).

44 — Към момента на настъпване на фактите по главното производство само Федерална република Германия, Кралство Испания, Френската република, Великото херцогство Люксембург, Кралство Нидерландия, Република Финландия и Кралство Швеция събират данък върху имуществото на физическите лица. Впоследствие тези държави, с изключение на Кралство Испания, Френската република и Кралство Швеция, преустановяват събирането му.

върху имуществото, включително върху активите на местата на стопанска дейност, докато Федерална република Германия е прилагала за последен път данък върху имуществото върху целия размер на имуществото на данъчнозадължените в Германия лица, независимо от местонахождението му [45].

102. По силата на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, сключена между Федерална република Германия и Кралство Белгия, имуществото, състоящо се в активи на място на стопанска дейност, е облагаемо в държавата, в която е установено мястото, като двойното облагане на това имущество се предотвратява по отношение на имуществото на данъчнозадължени в Германия лица чрез освобождаване от облагане с данък върху печалбата в Германия [46].

103. От обстоятелството, че Кралство Белгия не начислява никакъв данък върху имуществото, следва, че активите на Columbus са ползвали допреди процесния данъчен период пълно освобождаване от данък върху имуществото на основание на същата данъчна спогодба.

104. В сравнение с § 20, алинея 2 от AStG относно облагането на доходите с характер на капиталови инвестиции на съдружниците в Columbus, за да се избегне двойното данъчно облагане на активите на място на стопанска дейност, от които произтичат доходи с характер на капиталови инвестиции в имуществото на данъчнозадължени в Германия лица, алинея 3 от същата разпоредба заменя метода на освобождаване с метода на приспадане на платения в чужбина данък. Следователно този механизъм включва при изчисляването на данъка върху имуществото на германските съдружници в Columbus активите на дружеството, от които произтичат доходи с характер на капиталови инвестиции по смисъла на AStG.

105. Замяната за целите на предотвратяването на двойното данъчно облагане на метода на освобождаване с метода на приспадане е довело до облагането в Германия в рамките на имуществото на съдружниците в Columbus на активите на същото дружество, от които произтичат доходите с характер на капиталови инвестиции по смисъла на AStG.

106. Както и в анализа си относно облагането на доходите, аз приемам, че прилагането на метода на приспадане в разглеждания по главното производство случай не е довело до разлика в третирането спрямо сравнимо положение, осъществено само на територията на страната. В действителност в двата случая съдружниците в мястото на стопанска дейност са данъчнозадължени за плащане на един и същ данък, тъй като данъчната основа е една и съща и ставката е идентична.

45 — Към момента на настъпване на фактите по главното производство размерът на този данък за физическите лица е 0,5 % от облагаемото имущество, включително търговските активи.

46 — Вж. членове 22 и 23 от споменатата спогодба.

в) Междинно заключение

107. По гореизложените съображения разпоредба като тази на § 20, алинеи 2 и 3 от AStG не съставлява пречка пред свободата за установяване, доколкото тази преценка се ограничава до сравнение между тези граждани на Германия, които са упражнили правото си на свободно установяване, и тези, които не са се възползвали от него.

108. Както обаче вече изтъкнах в точки 67—70 от настоящото заключение, изглежда е необходимо в светлината на Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas да се разгледа също дали пречка пред свободата на установяване на германските граждани не би произтекла от въведената с § 20, алинеи 2 и 3 от AStG разлика в третирането между случай като този на съдружниците в Columbus и друго трансгранично положение, а именно когато правото на свободно установяване е упражнено в държава-членка, чието ниво на данъчно облагане е по-високо от предвиденото в AStG.

2. Сравнение между положението на съдружниците в Columbus и друго трансгранично положение

109. Преди да разгледаме заключенията, които трябва да бъдат изведени от споменатото решение за нашето дело, е добре предварително да припомним подробно изложените от Съда съображения по наличието на пречка пред свободата на установяване, произтичаща от прилагането на законодателството на Обединеното кралство относно КЧД.

а) Решение Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas

110. Нека си припомним, че в делото, по което е постановено това решение, дружеството Cadbury Schweppes, установено в Обединеното кралство, е учредило по-специално дъщерно дружество в Ирландия в рамките на Международния център за финансови услуги в Дъблин (наричан по-нататък „МЦФУ“), подлежащо към датата на настъпване на фактите по главното производство на облагане при ставка 10 %. Това дъщерно дружество е било създадено с единствената цел да позволи печалбите от дейностите по вътрешно финансиране в групата Cadbury Schweppes да се ползват от данъчния режим на МЦФУ. Данъчните власти в Обединеното кралство са поискали Cadbury Schweppes да заплати данък в размер на повече от 8 милиона британски лири върху печалбите, реализирани от дъщерното дружество в Ирландия, на основание на законодателството на Обединеното кралство относно КЧД.

111. Това законодателство изключва прилагането на общата данъчна клауза в Обединеното кралство, според която установено в Обединеното кралство дружество не се облага за реализираните печалби на дъщерните си дружества. По-точно, според общата клауза, приложима в Обединеното кралство, дружество, което е установено в тази държава-членка и което учреди там дъщерно дружество, не дължи данък нито върху реализираните от последното печалби, нито върху дивидентите, изплатени му от дъщерното дружество. Отново съгласно общата клауза дружество, установено в Обединеното кралство, което учреди дъщерно дружество в друга държава-членка, се облага за дивидентите, изплатени от това дъщерно дружество, но ползва данъчен кредит до размера на платения от дъщерното дружество данък при реализирането на печалбите в чужбина. В отклонение от така изложената обща клауза обаче законодателството на Обединеното кралство относно КЧД предвижда по принцип местно дружество да се облага за печалбите, реализирани от дъщерното му дружество, установено в друга държава-членка, прилагаща „по-ниско ниво на облагане“, или по-точно данък, по-нисък от три четвърти от размера на данъка, който би бил дължим в Обединеното кралство върху облагаемите печалби, определени за целите на облагането в последната държава-членка.

112. С оглед на тези обстоятелства Съдът е квалифицирал законодателството на Обединеното кралство относно КЧД като пречка пред свободата на установяване.

113. В точки 43—45 от споменатото решение Съдът подчертава разликата в третирането между, от една страна, дружество, установено в Обединеното кралство и учредило КЧД (дъщерно дружество) в друга държава-членка, където последното подлежи на по-ниско данъчно облагане по смисъла на законодателството относно КЧД, и от друга страна, местно за Обединеното кралство дружество, което или контролира дъщерно дружество в същата държава, или е учредило контролирано дружество в друга държава-членка, в която дъщерното дружество не подлежи на по-ниско ниво на данъчно облагане по смисъла на законодателството относно КЧД. В действителност, докато в първия случай печалбите, реализирани от КЧД, се считат за такива на дружеството, местно за Обединеното кралство, което подлежи на облагане за тези печалби, в другите два случая местното дружество не дължи данъци върху печалбата на контролираното дъщерно дружество в съответствие със законодателството на Обединеното кралство за корпоративния данък. Според Съда тази разлика в третирането създава по-неблагоприятно данъчно положение за местното дружество, спрямо което се прилага законодателството относно КЧД, доколкото на основание на това законодателство местното дружество е задължено за данък върху печалбите на друго юридическо лице, независимо от обстоятелството, че това дружество не би платило данък, по-висок от този, който би бил дължим върху конкретните печалби, ако те бяха реализирани от дъщерно дружество, установено в Обединеното кралство.

114. Както вече посочих, с интерес следва да се отбележи, че предпоставката, на която Съдът се позовава, за да квалифицира законодателството на Обединеното кралство относно КЧД като ограничаващо свободата на установяване, засяга не само класическото сравнение между трансграничните и вътрешните положения. Тя се обосновава също и с по-нетипичното

сравнение между две трансгранични положения, според това дали местното дружество е учредило контролирано дружество в държава-членка, различна от Обединеното кралство, прилагаща по-ниско или по-високо ниво на данъчно облагане от предвиденото в британското законодателство относно КЧД.

115. Основанието за въвеждането на тази втора част от критерия за сравняване (трансгранични положения, сравнени помежду им), който Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas не взима под внимание, вероятно води своето начало от заключението на генералния адвокат Léger, представено по същото дело.

116. В своето заключение генералният адвокат Léger е казал, че не може да разбере по каква причина, противно на изложените от Обединеното кралство аргументи, положението на Cadbury Schweppes не би могло да бъде сравнено с това на местните дружества, възползвали се също от правото на установяване, като са създали дъщерни дружества в държави-членки с по-високо ниво на облагане от това в Обединеното кралство относно КЧД. В това отношение той по-специално е отхвърлил аргумента, според който разликите в ставките за данъка върху печалбите на дружествата, които са в сила в държавите-членки, биха били обективна разлика в положението, оправдаваща диференцираното третиране, предвидено в законодателството относно КЧД. По мнението на генералния адвокат Léger, ако тази теза бъде приета, тя би довела до признаване, че една държава-членка е в правото си, без да нарушава правилата на Договора, да подбере другите държави-членки, в които местните за нея дружества могат да образуват дъщерни дружества, възползвайки се от прилагания в приемащата държава-членка данъчен режим. Тази теза обаче би довела очевидно до резултат, който е в противоречие с понятието „общ пазар“. Генералният адвокат Léger навежда на мисълта, че дори само разликата в третирането според данъчната ставка в държавата-членка по установяване би била достатъчна, за да се квалифицира режимът, установен с британското законодателство относно КЧД, като пречка пред свободата на установяване [47].

117. Рискът от разединение на общия пазар, породен от национални правни норми, каквито са разпоредбите на законодателството на Обединеното кралство относно КЧД, изглежда е причината Съдът да възприеме становище за обективната сравнимост между, от една страна, положението на местно дружество, установило дъщерно дружество в държава-членка с по-ниско ниво на облагане от това в британското законодателство относно КЧД, и от друга страна, положението на местните дружества, установили дъщерно дружество в държава-членка с ниво на облагане, по-високо от предвиденото в същото законодателство. В действителност и в двата случая е налице дружество, което иска да се ползва от правото си на установяване в избрана от него държава-членка.

47 — Вж. заключението, представено на 2 май 2006 г. по делото Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (точки 78—83).

118. Само по себе си това разрешение не ми изглежда укоримо. Освен това то е в съответствие със съществуването на вътрешен пазар, който съгласно член 3, параграф 1, буква в) от Договора за ЕО (понастоящем, след изменението член 3, параграф 1, буква в) ЕО) характеризира същността на Европейската общност. Възприетата от Съда позиция обаче поставя трудности в две насоки.

119. На първо място, не е напълно ясно дали двете части на критерия за сравнение, използван от Съда в Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе, се прилагат алтернативно или кумулативно. С други думи, може да се постави въпросът дали е достатъчна разлика в третирането, предвидена от националното законодателство на държавата-членка, за която е местно данъчнозадълженото лице, приложима единствено между две трансгранични положения, за да се приеме, че е налице ограничаване на свободата на установяване [48].

120. В светлината на горепосоченото заключение на генералния адвокат Léger и при прочита на точки 44 и 45 от решението на Съда на този въпрос изглежда трябва да се отговори положително.

48 — Разлика в третирането, приложима само между вътрешно и трансгранично положение, доколкото въпросните положения са сравними, би била, разбира се, в противоречие със свободата на установяване. Тази част от съображенията не представлява особена трудност.

121. В действителност фактът, че в решението си по въпросното дело Съдът е употребил съюза „или“, когато е идентифицирал двата случая, спрямо които е сравнено положението на местното дружество, подчинено на законодателството на Обединеното кралство относно КЧД, изглежда потвърждава анализа в заключението на генералния адвокат Léger. Ако това е желаният от Съда подход, той би могъл да привлече в приложното поле на свободата на установяване положения, които само на база сравнението между трансгранично положение и вътрешно положение за държавата-членка по пребиваване не биха имали отношение към свободата на установяване или не биха ограничавали тази свобода.

122. Във връзка с това и на второ място, трябва да се знае дали ако допуснем, че единствената разлика в третирането между двете трансгранични положения, въведена от държавата-членка, за която е местно данъчнозадълженото лице, би била достатъчна за квалифицирането на дадедна данъчна мярка като ограничение на свободата на установяване, този подход може да бъде приложен и спрямо положение, което макар и разкриващо сходства с обстоятелствата в основата на дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, се различава от него в много отношения, и по-специално що се отнася до естеството на разглежданата данъчна мярка, а именно мярка с цел избягване на двойното данъчно облагане.

123. Именно тези два въпроса са поставени по настоящото дело.

124. Оттук стигам до последствията, които могат да произтекат за настоящото дело от анализа, направен от Съда в точки 43 и 45 от Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе.

б) Сравнение по отношение на предотвратяването на двойното данъчно облагане на доходите (§ 20, алинея 2 от AStG)

125. Както посочих по-горе, прилагането на метода на приспадане по смисъла на § 20, алинея 2 от AStG предполага принципно начисленият в чужбина данък да е по-нисък от нивото, определено от AStG, а именно по-малко от 30 % от печалбите. Следователно по принцип § 20, алинея 2 от AStG не следва да се прилага, когато доходите с характер на капиталови инвестиции произлизат от място на стопанска дейност на лица, местни за Германия, което е разположено в държави-членки, чиято данъчна ставка е равна на 30 % или по-висока. В действителност в такъв случай по принцип се прилага освобождаване от данъка, начислен в чужбина.

126. Германското правителство поддържа, че разликата в положението на съдружниците в Columbus и данъчното положение на съдружници в място на стопанска дейност, установено в държава-членка, чието ниво на облагане е по-високо от ставката, определена в германското данъчно законодателство, произтича единствено от успоредното съществуване на данъчните норми на държавите-членки. Такава разлика би се изплъзнала сама по себе си от прилагането на разпоредбите на Договора относно свободите на движение.

127. Тази аргументация не е убедителна.

128. В действителност неблагоприятното данъчно третиране в случая не следва чисто и просто от прилагането на различните данъчни норми на държавите-членки, а произтича от избора, направен в германската данъчна уредба [49], да се задейства механизма на приспадане на начисления в чужбина данък за конкретните доходи, когато този данък е по-нисък от ставката от 30 %, определена в AStG.

129. Различно би било положението според мен, ако замяната на метода на освобождаване с метода на приспадане, решена от Федерална република Германия, се прилагаше независимо от ставката, по която въпросните доходи се облагат в Германия. В тази хипотеза евентуалното неблагоприятно третиране, причинено от прилагането на този метод

49 — Вж. в същия смисъл заключението на генералния адвокат Geelhoed по посоченото по-горе дело Test Claimants in the FII Group Litigation (точка 39).

към идентични доходи на лица, данъчнозадължени в Германия, произхождащи от място на стопанска дейност в чужбина, щеше да зависи от размера на данъка, удържан във всяка от държавите-членки. Тогава щеше да се касае за неблагоприятно третиране, произтичащо от съвместното съществуване на различни данъчни уредби в държавите-членки. Впрочем случаят в нашето дело със сигурност не е такъв.

130. Въпросът е дали това неблагоприятно третиране представлява неравноправно третиране, което е забранено от член 52 от Договора за ЕО.

131. Струва ми се неоспоримо, че една от последиците от прилагането на § 20, алинея 2 от AStG — впрочем предвидена от германския законодател — е да се неутрализират данъчните предимства, получени от германските данъчнозадължени лица, установили се или желаещи да се установят в държави-членки, в които данъкът върху доходите с характер на капиталови инвестиции, произхождащ от персонално дружество — място на стопанска дейност в чужбина, е по-нисък от ставката от 30 %, определена от AStG.

132. В този смисъл, както изтъкнаха в заседанието представителите на Columbus и на белгийското правителство, тази национална мярка, също както тази по посоченото по-горе дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, би могла да бъде приета за водеща до разединение на общия пазар, принуждавайки германските граждани да се установяват единствено в държави-членки, чието ниво на облагане е равно или по-високо от германската ставка, определена в разпоредбите на AStG. В този ред на мисли посочената мярка би била също способна да разубеди германските граждани да създават, придобиват или запазват място на стопанска дейност в държава-членка, в която то ще подлежи на ниво на облагане, по-ниско от 30 %.

133. В това отношение фактът, че § 20, алинея 2 от AStG не третира различно съдружниците в Columbus от съдружниците в персонално дружество, установено в Германия, е без значение. В действителност, както вече посочих в точки 120 и 121 от настоящото заключение, струва ми се, че в светлината на заключението на генералния адвокат Léger Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе, може да бъде тълкувано в смисъл, че държавата на пребиваване не би могла да ограничи свободата на установяване на своите граждани до една част от общия пазар, включително и когато не съществува разлика между третирането от страна на тази държава-членка на вътрешните и на трансграничните положения. По този начин задължението на държавата на „изхода“ (или с други думи, на постоянно пребиваване), в случая Федерална република Германия, се състои, освен в гарантиране на равно третиране на своите граждани според това дали са упражнили свободата си на движение, и в създаването на сигурност те да не бъдат разубедени да се установят в избрана от тях държава-членка, включително чрез прилагането на данъчни мерки.

134. В съдебното заседание германското правителство се противопоставя на съображения от този вид. Макар и да приема, че въпросната данъчна мярка предизвиква разлики в третирането според това дали германските граждани искат да се установят или да инвестират в държава-членка, чието ниво на облагане е по-ниско или по-високо от ставката, предвидена в AStG, Федерална република Германия поддържа тезата, че една такава разлика не е забранена от Договора, тъй като конкретните положения не са обективно сравними. В това отношение тя се позовава на Решение по дело D. [50], в което Съдът бил отказал благоприятно разширително прилагане на клаузи в спогодби за избягване на двойното данъчно облагане в полза на физически и юридически лица, невключени в приложното поле на тези спогодби.

135. На пръв поглед тези аргументи биха могли да се отхвърлят с позоваване на Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе, с което, припомням, се приемат за обективно сравними положението на дружество майка, установено в Обединеното кралство, чието дъщерно дружество е разположено в държава-членка с данъчно облагане по-ниско от предвиденото в британското законодателство относно КЧД, и това на дружество майка от същата държава, чието дъщерно дружество е установено в държава-членка, чието данъчно облагане е по-високо от предвиденото в посоченото законодателство.

136. Развитите от германското правителство доводи обаче заслужават да се спрем повече върху тях.

137. В действителност формулиран по малко по-различен начин, този аргумент навежда на мисълта, че ако трябва да се признае обективно сравнимия характер на две трансгранични положения като тези, обсъждани по настоящото дело, това би довело до там, че щом една държава-членка прилага по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане метода на освобождаването при облагане на доходите на своите граждани от капиталови инвестиции, произхождащи от място на стопанска дейност, разположено в друга държава-членка, тази държава ще бъде принудена да разпростре прилагането на този метод за избягване на двойното данъчно облагане за същия вид дейности в отношенията си с всички други държави-членки.

138. Ще изтъкнем, че Съдът е подчертавал многократно, че приложното поле на двустранна данъчна спогодба е ограничено до физическите и юридическите лица, определени в нея [51], като е уточнил, че фактът, че реципрочните права и задължения се прилагат само спрямо лицата, пребиваващи в една от двете договарящи

50 — Решение от 5 юли 2005 г. (C-376/03, Recueil, стр. I-5821).

51 — Решение по дело D. (точка 54) и Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (точка 84), посочени по-горе.

държави-членки, е последица, присъща на двустранните спогодби за избягване на двойното данъчно облагане [52].

139. Въпреки този принцип Съдът е приел също и че съществуват случаи, в които предимствата на дадедна двустранна спогодба могат да обхванат и лице от държава, която не е страна по посочената спогодба.

140. Съдът също е преценил, че що се касае до спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, сключена между държава-членка и трета държава, принципът за националното третиране налага държавата-членка, страна по посочената спогодба, да предостави на местата на стопанска дейност на дружества, които не са установени на територията ѝ, предимствата, предвидени в спогодбата, при същите условия като приложимите спрямо местните дружества [53]. При такива обстоятелства чуждестранното данъчнозадължено лице, установило място на стопанска дейност в държава-членка, се счита за поставено в положение, еквивалентно на положението на местно за тази държава данъчнозадължено лице [54].

141. Тоест съдебната практика по този повод е по-нюансирана от това, което изтъква германското правителство.

142. В Решение по дело Saint-Gobain ZN, посочено по-горе, което разглежда данъчните предимства, свързани с облагането на дяловите участия и дивидентите, се вижда че нарушението на общностното право произтича от това, че държавата на пребиваване е приложила по различен начин критерия на седалището или на постоянното пребиваване в зависимост от това дали се касае за определяне на облагаемостта с данък на установени в страната дружества или на такива, установени извън страната, които упражняват дейността си в тази държава посредством място на стопанска дейност, като предоставянето на свързаните с това предимства се отказва само на последните. Следователно тези дружества могат да бъдат обективно сравнени с тези, които са установени в конкретната държава-членка.

143. В Решение по дело D. и в Решение по дело Test Claimants in Class Action IV of the ACT Group Litigation, посочени по-горе, Съдът е отказал да признае, че данъчните предимства, предоставени на чуждестранни физически или юридически лица от държавата на източника на конкретните доходи или имущество по силата на разпоредбите на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, сключени с държавата на пребиваване на тези лица, могат да бъдат предоставени и на други чуждестранни лица, данъчнозадължени в друга държава-членка, която не е страна по посочените спогодби. В действителност положението на тези чуждестранни лица не е обективно сравнимо.

144. Следователно ако този прочит на съдебната практика е правилен, не мисля, че Федерална република Германия би била в правото си да поддържа, че собствените

52 — Решение по дело D. (точка 61) и Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (точка 91), посочени по-горе.

53 — Решение по дело Saint-Gobain ZN (точка 59) и Решение по дело D. (точка 56), посочени по-горе.

54 — Решение по дело D. (точка 57).

й граждани, които по принцип подлежат на облагане в тази държава-членка за доходите си от всички страни по света, са в положение обективно различно в зависимост от това дали получават доходи от държава-членка, чието облагане е по-ниско или по-високо от ставката, предвидена в AStG.

145. Най-сетне, в съдебното заседание германското правителство, поддържано от нидерландското правителство и от правителството на Обединеното кралство, подчертава, че настоящото дело се различава в много отношения от Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе, което би трябвало да накара Съда да се разграничи от него. В това отношение представителите на тези правителства изтъкват естеството на разглежданата в настоящото дело данъчна мярка и обстоятелството, че критерият, свързан с разпределянето на печалбите, реализирани от мястото на стопанска дейност в полза на друго юридическо лице, в дадения случай не съществувал.

146. Що се касае до първия довод, вярно е, че за разлика от делото Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе, разглежданата по настоящото дело данъчна мярка има за цел избягване на двойното данъчно облагане на доходи от капиталови инвестиции по смисъла на AStG, които произтичат от трансгранични дейности, като заменя с метода на приспадане метода на освобождаване, предвиден в спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, сключена между Федерална република Германия и Кралство Белгия.

147. Следователно би могло да се приеме, че както в случаите, когато мястото на стопанска дейност се намира в държава-членка, чието ниво на данъчно облагане е по-високо от германската ставка, така и в случаите като този по главното производство, когато то се намира в държава-членка с ниво на облагане, по-ниско от германската ставка, Федерална република Германия предотвратява двойното данъчно облагане на доходите на своите местни лица от капиталови инвестиции, произхождащи от място на стопанска дейност, установено в други държави-членки. В този смисъл целта да се избегне двойното данъчно облагане изглежда изпълнена.

148. Оттук най-малко следва, че от гледна точка на германското данъчнозадължено лице, то е разубедено да се установи или да запази обекта си в държава-членка с ниво на облагане, по-ниско от определеното в разпоредбите на AStG. Струва ми се, че като се държи сметка за разединението на вътрешния пазар, предизвикано от разглежданата данъчна мярка, впрочем търсен от германския законодател ефект, една такава мярка би трябвало да се счита за съвместима със свободата на установяване, гарантирана от Договора, само ако е оправдана от изискване от общ интерес.

149. Що се касае до втория довод, си давам сметка, че разликата, изтъкната от германското правителство, се обхваща от по-основния принцип, който изисква от държавите-членки да се въздържат от

приемането на едностранни мерки с цел разделяне на вътрешния пазар, освен ако подобна мярка не е оправдана с изискване от общ интерес.

150. Следователно аз намирам, че национална мярка като § 20, алинея 2 от AStG е в състояние да създаде пречка пред свободата на установяване, предвидена в Договора.

в) Сравнение с избягването на двойното данъчно облагане на имуществото (§ 20, алинея 3 от AStG)

151. По мое мнение подобна преценка се налага и по отношение на облагането на имуществото.

152. Би могло да се подчертае, че разколебаващият ефект в тази хипотеза е още по-подчертан, отколкото във връзка с прилагането на § 20, алинея 2 от AStG.

153. Ще припомним, че в случай като този по главното производство, в който Кралство Белгия не налага данък върху имуществото, прилагането на метода на приспадане води единствено до това да позволи на Федерална република Германия да начисли собствения си данък върху имуществото, тъй като няма чуждестранен данък, който би могъл да бъде приспаднат от германския.

154. В случай обаче, че мястото на стопанска дейност е разположено в държава-членка, чието облагане е по-високо от ставката, предвидена в AStG, но която не налага данък върху имуществото, германските съдружници по принцип няма да бъдат данъчнозадължени за заплащане на данък върху имуществото в Германия поради прилагането на метода на освобождаване.

155. Според мен оттук следва, че като третира различно сравними положения, § 20, алинея 3 от AStG ограничава също и упражняването на свободата на установяване, предвидена в Договора.

3. Заключение по съществуването на пречка пред свободата на установяване

156. В светлината на предходните съображения аз съм на мнение, че национални разпоредби като тези на § 20, алинеи 2 и 3 от AStG съставляват пречка пред свободата на установяване, предвидена в Договора, доколкото са в състояние да разубедят гражданите на една държава-членка да се установят свободно в избрана от тях друга държава-членка.

157. При тези условия е необходимо да се разгледа дали такава пречка може да бъде оправдана.

Г — *По въпроса дали създадената пречка пред свободата на установяване е оправдана*

158. Според съдебната практика ограничение на свободата на установяване може да бъде прието, ако е оправдано с мотивите, изложени в член 56 от Договора за ЕО (понастоящем след изменението член 46 ЕО), или с императивни съображения от обществен интерес. Във всяка от хипотезите това ограничение трябва да е в състояние да гарантира осъществяването на преследваната цел и да не надхвърля необходимото за нейното постигане [55].

159. Пред препращащата юрисдикция Finanzamt Bielefeld-Innenstadt е изтъкнал, че § 20, алинеи 2 и 3 от AStG е оправдан с оглед на борбата срещу вредната данъчна конкуренция, борбата срещу изцяло привидни договорености и запазването на съгласуваността на данъчния режим. Тези три мотива са повторени от германското правителство в писменото му становище, представено пред Съда.

160. Нидерландското правителство и Комисията се присъединяват по същество към становището на германското правителство, като считат, че разпоредбите на § 20, алинеи 2 и 3 от AStG са оправдани единствено с оглед на борба срещу привидни договорености с цел избягване на прилагането на германското данъчно законодателство. Португалското правителство от своя страна счита, че посочената разпоредба цели запазване на съгласуваността на германския данъчен режим.

161. От своя страна Columbus и белгийското правителство изразяват становище, че разглежданите национални норми не биха могли да се оправдаят с нито един от мотивите, изложени пред препращащата юрисдикция и Съда.

162. Уместно е да разгледаме едно по едно трите изложени от германското правителство оправдателни съображения.

1. По борбата с вредната данъчна конкуренция

163. Федерална република Германия припомня, от една страна, че белгийският

55 — Вж. в този смисъл Решение от 30 септември 2003 г. по дело Inspire Art (C-167/01, Recueil, стр. I-10155, точки 107, 132 и 133), Решение по дело De Lasteyrie du Saillant, посочено по-горе (точка 49), Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе (точка 35), както и Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе (точка 47).

режим на координационните центрове е посочен в резолюция на Съвета и на представителите на правителствата на държавите-членки, заседаващи в рамките на Съвета [56], като една от мерките, създаващи вредна данъчна конкуренция, и че Комисията е започнала процедура за разглеждането ѝ, с цел да установи дали този режим съдържа елементи на държавна помощ. Тази държава-членка счита обаче, че независимо от тези инициативи § 20, алинеи 2 и 3 от AStG има за цел да ѝ позволи в рамките на правото ѝ на „самозащита“ да компенсира изключителните данъчни предимства, предоставени от посочения режим, като благодарение на метода на приспадане възстанови данъчната тежест на съдружниците в Columbus до германското ниво на облагане.

164. Формулирана по този начин, изложената от Федерална република Германия цел изглежда се бърка с претендираното право за компенсиране на данъчно предимство, придобито в друга държава-членка, чрез прилагането на неблагоприятно данъчно третиране.

165. Съобразно съдебната практика такава цел не би могла да бъде приета като оправдание на ограничението на свободата на установяване [57].

166. Както напълно справедливо отбелязва генералният адвокат Léger в заключението си по Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе, при отсъствието на общностно хармонизиране следва да се признае, че данъчните режими на различните държави-членки могат да се конкурират [58]. Можем само да съжаляваме, че тази конкуренция изглежда не е ограничавана. Както се признава и в преамбюла на цитираната от Федерална република Германия резолюция на Съвета, този въпрос се нуждае от политическо разрешение и по никакъв начин не засяга правата и задълженията на държавите-членки, произтичащи от Договора.

167. Впрочем аз също смятам, че фактът, че разглежданият данъчен режим би могъл да се квалифицира като държавна помощ, която е несъвместима с общия пазар [59] и чийто контрол следва да се осъществява по силата на Договора от Комисията, не би могъл да даде право на една държава-членка да предприеме едностранни мерки срещу този режим, предназначени да се преборят с последиците му, като засягат една от основните свободи по Договора [60].

56 — Резолюция на Съвета и представителите на правителствата на държавите-членки, заседаващи в рамките на Съвета, от 1 декември 1997 година за Кодекса за поведение в областта на данъчно облагане на предприятията (ОВ C 2, 1998 г., стр. 2).

57 — Вж. например Решение по дело De Groot (точка 97), както и Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (точка 49 и цитираната съдебна практика), посочени по-горе.

58 — Точка 55 от заключението.

59 — Да припомним, че този режим действително включва държавна помощ, както е приел Съдът в Решение по дело Belgique и Forum 187/Комисия, посочено по-горе.

60 — Вж. в този смисъл точка 58 от заключението, представено от генералния адвокат Léger по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas.

168. Според мен оттук следва изводът, че борбата с вредната данъчна конкуренция не е в състояние да оправдае разглежданото по настоящото дело ограничение на свободата на установяване.

2. По борбата срещу изцяло привидните договорености

169. Федерална република Германия изтъква също и обстоятелството, че борбата срещу изцяло привидните договорености е ръководила германския законодател при приемането на § 20, алинеи 2 и 3 от AStG. Тя намира, че такова оправдание било прието от практиката на Съда. Тя счита обаче, че тази съдебна практика е много рестриктивна и предлага на Съда да разшири правото на държавите-членки да се борят с привидните договорености, като им позволи да изискват местата на стопанска дейност, създадени в друга държава-членка с оглед възползване от данъчните ѝ предимства, да бъдат ефективно и трайно обвързани с икономическия живот на тази държава. Според Федерална република Германия такова обвързване не било налице в случая на белгийските координационни центрове, както е в главното производство.

170. Както изтъква Федерална република Германия, Съдът многократно е приемал, че данъчна мярка, която ограничава упражняването на основна свобода, гарантирана от Договора, би могла да се оправдае, ако има специфичната цел да изключи от данъчно предимство изцяло привидните договорености, чиято цел е да избегнат законодателството на съответната държава-членка [61].

171. В Решение по делото Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе, Съдът е внесъл множество уточнения относно преценката за наличието на такива привидни договорености, с цел по-специално да позволи на националната юрисдикция да провери пропорционалния характер на законодателството на Обединеното кралство относно КЧД.

172. От това решение следва изводът, че констатацията за наличие на изцяло привидните договорености налага, освен субективния елемент, изразяващ се в наличието на воля за получаване на данъчно предимство, да са налице и обективни обстоятелства, подлежащи на установяване от трети лица, свързани именно със степента на физическо съществуване на КЧД под формата на помещения, персонал и оборудване, така че въпреки формалното спазване на условията, предвидени в общностното право, да не е изпълнена преследваната от свободата на установяване цел за интегриране в икономическия живот на приемащата държава [62].

61 — Решение по дело ICI, посочено по-горе (точка 26), Решение по дело X и Y, посочено по-горе (точка 61), Решение от 12 декември 2002 г. по дело Lankhorst-Hohorst (C-324/00, Recueil, стр. I-11779, точка 37), Решение по дело De Lasteyrie du Saillant, посочено по-горе (точка 50), Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе (точка 57), както и Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе (точка 51).

62 — Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе (точки 64, 53—55 и 67).

173. Оттам Съдът е направил извода, че за да може законодателството на Обединеното кралство относно КЧД да е в съответствие с общностното право, прилагането на данъчните мерки, предвидени от това законодателство, трябва да бъде изключено, когато въпреки наличието на мотиви от данъчен характер, учредяването на КЧД отговаря на икономическата реалност, а именно съответства на реално установяване с цел осъществяване на действителни икономически дейности в приемащата държава [63].

174. Съдът допълва и че препращащата юрисдикция е в правото си да провери дали някой от елементите на законодателството на Обединеното кралство относно КЧД, които биха позволили на местното дружество да докаже по същество, че създаването на КЧД не е мотивирано изцяло или предимно с целта да избегне дължимия в Обединеното кралство данък (тест за мотивация), подлежи на тълкуване, което би могло да ограничи прилагането на данъчното облагане, предвидено от това законодателство за привидните договорености, водейки до извода, че законодателството относно КЧД е съвместимо със свободата на установяване [64].

175. От това уточнение следва изводът, че Съдът не е склонен да приеме едно законодателство на държава-членка, което изключва категорично и напълно от данъчно предимство всяка евентуална привидна договореност, без да позволява на националните юрисдикции да изследват всеки случай поотделно, отчитайки особеностите на всеки на базата по-специално на доказателствата, представени от съответното данъчнозадължено лице [65].

176. Според мен в настоящото дело няма причина, поради която Съдът да не възпроизведе съображенията си, които е изложил в Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе, по повод изследването на пропорционалността на британската данъчна мярка, като се има предвид, че в случая е несъмнено — никоя от страните, изложили становището си пред Съда, не твърди обратното — че замяната на метода на освобождаване с метода на приспадане, предвидена в § 20, алинеи 2 и 3 от AStG, е в състояние да постигне преследваната от Федерална република Германия цел.

177. По отношение на пропорционалността на разглежданата мярка, която следва да бъде изследвана главно от препращащата юрисдикция, смятам за уместно да изразя следните съображения.

178. Може да се изтъкне, че въпреки естеството на разглежданата национална мярка, а именно замяната на един метод

63 — Вж. Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (точки 65 и 66).

64 — Вж. Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (точки 62, 72 и 73).

65 — Вж. в този смисъл Решение по дело X и Y, посочено по-горе (точка 43).

за избягване на двойното данъчно облагане с друг, по-неблагоприятен, тя засяга в по-малка степен свободата на установяване, отколкото подлагането на допълнително данъчно облагане, като AStG по никакъв начин не позволява, в случай че са налице всички общи условия за прилагането, към които препраща § 20, алинеи 2 и 3 от AStG, да се пристъпи към изследване на всеки случай индивидуално, за да се установи дали конкретното прилагане на тази норма може да бъде изключено поради съществуването на реално установяване на въпросното място на стопанска дейност в конкретната приемаща държава. В това отношение § 20, алинеи 2 и 3 от AStG изглежда почива върху необоримата презумпция, че е налице изцяло привидна договореност винаги когато са изпълнени условията в тази разпоредба. Такъв подход ми се струва обаче непропорционален по отношение на преследваната цел с оглед на съображенията, изложени по-горе в точки 174 и 175 от настоящото заключение.

179. Ако все пак препращащата юрисдикция имаше достатъчна свобода на действие, за да прецени съществуването на изцяло привидна договореност по главното производство на базата по-специално на други разпоредби от германското данъчно право, тя би трябвало да провери дали съществува реално установяване на Columbus в Белгия с предмет осъществяването на реална икономическа дейност в тази държава, като се позовава на установими и обективни доказателства, свързани по-специално със степента на физическо съществуване на Columbus като помещения, персонал и оборудване. Само ако случаят не е такъв, разглежданата национална мярка, както е приложена в дадения случай, ще бъде оправдана с оглед целта за борба срещу изцяло привидните договорености.

180. От гледната точка на (евентуалното) изследване на тези обективни елементи от страна на препращащата юрисдикция намирам, че тя ще трябва да провери по-специално дали Columbus е продължавало и през процесния данъчен период да изпълнява всички условия, приложими спрямо координационните центрове по силата на посочения по-горе Кралски указ № 187 от 30 декември 1982 г., а именно по отношение на изискването за ниво на заетост в Белгия [66].

181. От друга страна, за разлика от внушаваното от германското правителство, не вярвам фактът, че едно дружество като Columbus посвещава дейността си на държането и управлението на капитали и може, когато е необходимо, да осъществява финансови инвестиции в други държави-членки, да е определящ за констатацията, че е налице изцяло привидна договореност, в смисъл че дружеството не осъществява реална икономическа дейност в приемащата държава.

182. В действителност не само финансовите дейности не са a priori изключени от благоприятното действие на свободите на

66 — Координационните центрове следва да наемат в Белгия еквивалента на поне 10 човека на пълно работно време за период на дейност от две години.

движение, но и не би могло изцяло да се изключи, че капиталовите инвестиции на дружество като Columbus в полза на неговите съдружници са реализирани в приемащата държава-членка или поне чрез финансови или банкови посредници, установени в Белгия.

183. Смятам, че такива обстоятелства, добавени към констатация за реално физическо установяване в приемащата държава-членка, биха били достатъчни, за да се отхвърли наличието на изцяло привидна договореност.

184. При всички положения препращата юрисдикция следва да извърши всички необходими проверки, за да установи дали Columbus е било реално установено по смисъла, определен от практиката на Съда, което би позволило на националния съд да приеме, че по главното производство прилагането на § 20, алинеи 2 и 3 от AStG не би могло да се оправдае за целите на борбата срещу изцяло привидните договорености.

3. По запазването на съгласуваността на данъчния режим

185. Федерална република Германия защитава § 20, алинеи 2 и 3 от AStG и с мотива за запазване на съгласуваността на данъчния си режим. Според нея тази разпоредба гарантира облагането на данъчнозадължените в Германия лица за доходите (и имуществото) им във всички страни по света, що се отнася до капиталовите инвестиции или до неутралитета при износ на капитали, което съответства принципно на волята на германския законодател в съответствие с данъчния му суверенитет.

186. След Решение по дело Bachmann [67] и Решение по дело Комисия/Белгия [68] Съдът по принцип е приел, че запазването на съгласуваността на данъчния режим е цел, на която държавите-членки могат да се позоват с оглед оправдаването на ограниченията в свободите на движение по Договора.

187. Докато вследствие тези две решения оправдаването, изведено от необходимостта да се гарантира съгласуваност на данъчния режим, съставлява едно от най-често сочените от държавите-членки по повод прякото данъчно облагане императивно изискване от обществен интерес, известно е също, че то винаги е оставяно без уважение от Съда, с мотива че именно за разлика от положението в основата на двете цитирани по-горе решения разглежданите данъчни норми не позволяват да се установи пряка връзка между

67 — Решение от 28 януари 1992 г. (C-204/90, Recueil, стр. I-249, точки 21—23).

68 — Решение от 28 януари 1992 г. (C-300/90, Recueil, стр. I-305, точки 14—16).

предоставянето на данъчно предимство и компенсирането на това предимство с приспадане на данъка [69], което изисква по принцип удържането и приспадането да се извършват в рамките на едно и също данъчно облагане спрямо едно и също данъчнозадължено лице [70].

188. Приложена с цялата ѝ строгост, тази съдебна практика би довела до отхвърлянето на оправданието за съгласуваност на данъчния режим по настоящото дело, доколкото в случая данъчното предимство, предоставено на Columbus, и прилагането на метода на приспадане се извършват в отделни данъчни процедури и при отделни данъчни режими.

189. В Решение по дело Manninen, посочено по-горе, Съдът изглежда малко е смекчил строгостта на тълкуването на понятието за съгласуваност на данъчния режим, почиващо върху критериите за идентичност на облагането и на данъчнозадълженото лице, което преобладава в дотогавашната практика, като приема, както предлага генералният адвокат Kokott в заключението си по делото, че една държава-членка би могла да се позове на изискването за запазване на съгласуваността на данъчния режим дори когато липсват посочените по-горе два критерия [71].

190. Понятието за съгласуваност на данъчния режим е описано като „донякъде неясно“ [72], дори „мистериозно“ [73]. Държавите-членки често неясно се позовават на него заедно с други видове оправдания, които често са признавани за императивни изисквания по смисъла на съдебната практика, като например ефикасност на данъчния контрол, борба с избягването на данъци или с данъчните измами, дори и загуба на данъчни приходи, която не е сред посочените изисквания [74]. В случая Федерална република Германия изглежда също приравнява това понятие на принципа за териториалност, произхождащ от международното данъчно право — принцип, който също е бил приет от Съда като евентуално оправдаващ ограничението на една от свободите на движение [75].

191. Както уточнява генералният адвокат Poiares Maduro в заключението си по дело Marks & Spencer [76], понятието за

69 — Решение по дело ICI, посочено по-горе (точка 29), Решение по дело Baars, посочено по-горе (точка 40), Решение от 18 септември 2003 г. по дело Bosal (C-168/01, Recueil стр. I-9409, точка 31), Решение от 15 юли 2004 г. по дело Weidert и Paulus (C-242/03, Recueil, стр. I-7379, точка 22), Решение от 10 март 2005 г. по дело Laboratoires Fournier (C-39/04, Recueil стр. I-2057, точка 21) и Решение от 26 октомври 2006 г. по дело Комисия/Португалия (C-345/05, Recueil, стр. I-10633, точка 29).

70 — Вж. по-специално Решение по дело Baars, посочено по-горе (точка 40), Решение от 6 юни 2000 г. по дело Verkooijen (C-35/98, Recueil, стр. I-4071, точки 57 и 58), Решение по дело Bosal, посочено по-горе (точки 29 и 30), Решение от 15 юли 2004 г. по дело Lenz (C-315/02, Recueil, стр. I-7063, точка 36), Решение по дело Manninen, посочено по-горе (точка 42) и Решение от 14 септември 2006 г. по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Recueil, стр. I-8203, точка 54).

71 — Точки 45 и 46 от решението, както и по-специално точки 54—57 от заключението.

72 — Точка 51 от заключението на генералния адвокат Kokott по дело Manninen, посочено по-горе.

73 — Vanistendael, F., „Cohesion: The Phoenix rises from his ashes“, EC Tax Review, 2005, с. 211.

74 — Вж. в това отношение по-специално Решение по дело Verkooijen (точка 59), Решение по дело X и Y (точка 50), Решение по дело Lenz (точка 40) и Решение по дело Marks & Spencer (точка 44), посочени по-горе.

75 — Вж. Решение от 15 май 1997 г. по дело Futura Participations и Singer (C-250/92, Recueil, стр. I-2471, точка 22), Решение по дело Bosal, посочено по-горе (точка 37), Решение по дело Manninen, посочено по-горе (точка 38), както и Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе (точка 39).

76 — Точки 66 и 67.

съгласуваност на данъчния режим е предназначено да запази целостта на националните данъчни системи, доколкото не съставлява пречка пред интегрирането на тези системи в общия пазар. В този смисъл то има за цел да гарантира „деликатно равновесие“, изразяващо се в правилото на „двоен неутралитет“, а именно, от една страна, данъчен неутралитет, който член 52 от Договора за ЕО изисква от държавите-членки по отношение на установяването на предприятия в Общността, и от друга страна, неутралитет, който упражняването на свободата на установяване трябва да осигури за данъчните норми, приети от държавите-членки, така че гражданите на Общността да не използват разпоредбите на общностното право, за да извлекат от тях предимства, които не са свързани с упражняването на тази свобода.

192. От тази гледна точка би могло да се мисли, че понятието за съгласуваност на данъчния режим се смесва със злоупотребата с право или нуждата от борба с изцяло привидните договорености. Ако беше така, за целите на нашето дело щеше да е достатъчно да препратим към съображенията, развити в настоящото заключение относно този оправдаващ мотив.

193. Предвид почти системното отхвърляне на аргумента за запазване на съгласуваността на данъчния режим, включително и в най-гъвкавото му значение, изведено от Решение по дело Manninen, посочено по-горе, и трудностите да се отграничи точно това понятие от другите мотиви за оправдаване, представяни от държавите-членки [77], можем да си зададем въпроса за истинската полза от него.

194. Този въпрос може да се обясни несъмнено с казусите, по които Съдът е следвало да преценява това оправдание. В действителност по делата, в които аргументът за нуждата от съгласуваност на данъчния режим е бил най-сериозно изложен, е ставало дума за национални правила, които по един или друг начин са установявали различно третиране между вътрешните и трансграничните положения, при които конкретните данъчнозадължени лица са упражнили свободата си на движение. В крайна сметка тези правила не са допускали разширяване на благоприятно данъчно третиране под формата на данъчно предимство, запазено за дейности, извършвани на територията на страната, спрямо дейности, извършени в рамките на Общността [78]. Например по посоченото по-горе решение по дело Manninen финландската правна уредба подчинява предоставянето на данъчен кредит на акционери, местни за Финландия лица и неограничено данъчнозадължени в тази държава, на условието дивидентите да са изплатени от дружества, установени във Финландия, задължени лица за корпоративен данък в тази

77 — Следва да се отбележи, че в Решението по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, като разглежда евентуалните оправдателни съображения от законодателството на Обединеното кралство, които ограничават възможността да се ползва данъчно облекчение на групата за загубите, претърпени от местните дружества, Съдът не се позовава на запазване на съгласуваността на националния данъчен режим, а на съвкупност от три кумулативни мотива, изведени, първо, от запазване на разпределението на данъчната компетентност между държавите-членки, на следващо място, от риска от повторно използване на загубите и накрая, от риска от избягването на данъци.

78 — Вж. например фактите в основата на Решение по дело Verkooijen, Решение по дело Bosal, Решение по дело Lenz и Решение по дело Manninen, посочени по-горе, както и Решение от по дело Metallgesellschaft и др., (C-397/98 и C-410/98, Recueil, стр. I-1727).

държава. При разглеждането на пропорционалността на тази данъчна мярка за избягване на двойното данъчно облагане на печалбите на дружествата, изплатени на акционерите, Съдът е преценил, че разширяването на приложното поле на данъчния кредит спрямо финландските акционери на дружество, установено в Швеция, изчислен в зависимост от дължимия от дружеството данък в тази държава-членка, не би поставило под въпрос съгласуваността на финландския данъчен режим, ограничавайки в същото време в по-малка степен свободното движение на капитали [79].

195. Както съм изложил в анализа си по-горе, разглежданата по настоящото дело данъчна мярка не прави разлика между данъчното третиране на съдружниците в Columbus, неограничено данъчнозадължени в Германия лица, които са се възползвали от свободата на установяване, и това на съдружниците в място на стопанска дейност, установени в Германия. За сметка на това тя третира различно трансграничните положения в зависимост от това дали държавата-членка, в която е установено мястото на стопанска дейност на германските съдружници, прилага по-ниска или по-висока данъчна ставка от предвидената в AStG. Тази мярка представлява отказ да се предостави благоприятно освобождаване от данъци върху доходите и имуществото в Германия с цел избягване на двойното данъчно на доходите с характер на капиталови инвестиции в място на стопанска дейност, установено в държава-членка, чието ниво на данъчно облагане е по-ниско от определеното в AStG, като прилага спрямо тях, отново за целите на избягване на двойното данъчно облагане, метода на приспадане на начисления в чужбина данък.

196. Дори като цяло да се приеме, че целта да се запази съгласуваността на данъчния режим може да съществува в случай на едностранна замяна на един метод за избягване на двойното данъчно облагане с друг метод, задавам си въпроса дали в дадения случай, както разкриват изложените по-горе разсъждения, това е действителната цел, преследвана от германските власти с приемането на разглежданата данъчна мярка. В действителност, както вече видяхме, тази данъчна мярка изглежда основно мотивирана от нуждата да се пребори с избягването на данъци, под формата на борба с изцяло привидните договорености, дори да запази принципа на териториалност.

197. В защита на този принцип, както иска и Федерална република Германия, ми се струва, че по-скоро е несъгласувано и зле съвместимо с посочения принцип начисляването на данък върху имуществото с източник място на стопанска дейност, разположено в друга държава-членка, която не начислява такъв данък и чийто данък върху доходите е по-нисък от прилаганата в Германия ставка, и отказа да се приложи същият този данък върху имуществото, когато то произхожда от място на стопанска дейност, разположено в държава-членка, чието данъчно облагане е по-високо отколкото в Германия, при положение че тази държава също не начислява данък върху имуществото.

79 — Решение по дело Manninen, посочено по-горе, точка 46.

198. При тези условия не мисля, че разглежданата данъчна мярка би могла да се оправдае с грижата за запазване на съгласуваността на германския данъчен режим, какъвто оправдателен мотив е изтъкнат и тълкуван от Федерална република Германия.

199. Въз основа на анализа си считам, че член 52 от Договора за ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчно законодателство на държава-членка, което за целите на избягване на двойното данъчно облагане предвижда замяната на метода на освобождаване с метода на приспадане при облагането на местни за тази държава лица за доходите и имуществото, произхождащи от капиталови инвестиции в място на стопанска дейност, учредено от тези местни лица и разположено в друга държава-членка, чието ниво на данъчно облагане е по-ниско от предвиденото в националното данъчно законодателство на първата държава-членка, доколкото това законодателство не е оправдано с изискването за борба с изцяло привидните договорености, предназначени да заобиколят националното законодателство. Препращащата юрисдикция следва да провери дали прилагането на разглежданото по главното производство национално данъчно законодателство може да бъде оправдано с този мотив.

200. В допълнение следва да се посочи, че ако настоящото дело бъде разгледано в светлината на член 73б от Договора за ЕО, би се стигнало до идентично заключение.

VI — Заключение

201. Предвид всички гореизложени съображения предлагам на Съда да отговори на поставения от Finanzgericht Münster въпрос по следния начин:

„Член 52 от Договора за ЕО (понастоящем след изменението член 43 ЕО) и член 73б от Договора за ЕО (понастоящем член 56 ЕО) трябва да се тълкуват

в смисъл, че не допускат данъчно законодателство на държава-членка, което за целите на избягване на двойното данъчно облагане предвижда замяната на метода на освобождаване с метода на приспадане при облагането на местни за тази държава лица за доходите и имуществото, произхождащи от капиталови инвестиции в място на стопанска дейност, учредено от тези местни лица и разположено в друга държава-членка, чието ниво на данъчно облагане е по-ниско от предвиденото в националното данъчно законодателство на първата държава-членка, доколкото това законодателство не е оправдано с изискването за борба с изцяло привидните договорености, предназначени да заобиколят националното законодателство. Препращащата юрисдикция следва да провери дали прилагането на разглежданото по главното производство национално данъчно законодателство може да бъде оправдано с този мотив.“