ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА E. SHARPSTON
представено на 8 май 2008 година [1]

1. Член 4, параграф 1 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 [2] предвижда, че когато едно дружество майка от една държава членка получава разпределена печалба от дъщерно дружество от друга държава членка, държавата по регистрация на дружеството майка трябва или да се въздържа от облагане на такава печалба, или да разреши на дружеството майка да приспада от размера на дължимия данък частта от корпоративния данък, платена от дъщерното дружество, която е свързана с тази печалба.

2. В настоящия случай Hof van beroep te Antwerpen (Апелативен съд Антверпен, Белгия) отправя по същество запитване до Съда дали член 4 от Директива 90/435 не допуска национално законодателство, според което дивидентите първоначално са включени в облагаемата основа на дружеството майка, а впоследствие са приспаднати от нея, но само доколкото дружеството майка е реализирало облагаема печалба.

Директива 90/435

3. Директива 90/435 има за цел да премахне неблагоприятното данъчно третиране на дружества от различни държави членки в сравнение с дружества от една и съща държава членка, когато те желаят да си сътрудничат, като създават групи от дружества майки и дъщерни дружества [3]. Директивата постига това по два начина.

4. Първо, член 4, параграф 1 от Директива 90/435 предвижда, че когато дружество майка [4] получава разпределена печалба от дъщерно дружество, държавата по регистрация на дружеството майка или „да въздържа от облагане на такава печалба“ (метод на освобождаване), или „да облага

1 — Език на оригиналния текст: английски.

2 — ОВ L 225, стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97. Впоследствие Директива 90/435 е изменена, но главното производство се отнася само до първоначалната редакция.

3 — Вж. трето съображение от Директива 90/435: „като има предвид, че действащите данъчни разпоредби, които регулират отношенията между дружествата майки и дъщерните дружества от различни държави членки сериозно варират между отделните държави членки и като цяло са по-неблагоприятни от разпоредбите, които се прилагат към дружества майки и дъщерни дружества в една и съща държава членка; като има предвид, че по тази причина сътрудничеството между дружествата от различни държави членки е поставено в неблагоприятно положение в сравнение със сътрудничеството между дружества от една и съща държава членка; като има предвид, че е необходимо да бъде премахнато това неблагоприятно третиране чрез въвеждане на обща система, за да бъде улеснено групирането на дружества“.

4 — Понятията „дружество майка“ и „дъщерно дружество“ са определени в член 3 от Директива 90/435. Определението включва изискването, според което дружеството майка и дъщерното дружество трябва да бъдат местни лица за целите на данъчното облагане в различни държави членки.

такава печалба като разреши на дружеството майка да приспада от размера на дължимия данък частта от корпоративния данък, платена от дъщерното дружество, която е свързана с тази печалба […], […] до размера на сумата на съответния данък в държавата“ (метод на данъчния кредит или на приспадане).

5. Второ, член 5, параграф 1 от Директива 90/435 налага на държавите членки задължението да освобождават от удържане на данък при източника печалбата, която едно дъщерно дружество разпределя на своето дружество майка.

Национално законодателство

6. Актът за преюдициално запитване е лаконичен по отношение на приложимите национални разпоредби. Изглежда безспорно обаче, че белгийското законодателство [5] предвижда следното, що се отнася до настоящото дело. Първо, получените от дъщерните дружества дивиденти по смисъла на Директива 90/435 са включени в облагаемата основа на дружеството майка. Второ, 95 % от размера на тези дивиденти се приспадат от облагаемата печалба на дружеството майка [6]. Това приспадане е познато като „aftrek van definitief belaste inkomsten“ (режим на приспадане на окончателно обложените доходи, наричан по-нататък „приспадане на ООД“). Трето, приспадането на ООД е ограничено до размера на печалбата за данъчния период. Следователно приспадането на ООД не може да се прилага за данъчната година, през която дружеството не е реализирало никаква печалба. Освен това, когато приспадането на ООД надвишава реализираните печалби, неизползваната част от приспадането на ООД не може да бъде прехвърляна.

Главното производство и преюдициалният въпрос

7. Актът за преюдициално запитване отново е оскъден откъм уточнения. Все пак, що се отнася до това, което ни интересува в случая, от писмените становища можем да направим извод за следните факти.

8. Всяка година, от 1992 г. до 1998 г., Cobelfret NV (наричано по-нататък „Cobelfret“), белгийско дружество, получава дивиденти от участието си в дружества, установени в Белгия и в Обединеното кралство. Що се отнася до участието му в белгийски дружества, безспорно е, че Cobelfret е дружество майка и тези дружества са негови дъщерни дружества по смисъла на Директива 90/435.

9. През 1994 г., 1995 г. и 1997 г. Cobelfret реализира загуби и следователно е в невъзможност да се ползва от приспадане на ООД за тези години. През 1996 г. приспадането на ООД, което Cobelfret е можело да иска, е надвишавало облагаемата печалба, като разликата е била 277 432 EUR. То не е можело да прехвърли

5 — Членове 202, 204 и 205 от Кодекса за данъчно облагане на доходите (Wetboek van de inkomstenbelastingen) от 1992 г.

6 — Член 4, параграф 2 от Директива 90/435 фактически разрешава на държавите членки, които са избрали метода на освобождаване да ограничат освобождаването от облагане до 95 % от получените дивиденти.

тази неизползвана част от приспадането на ООД към следващата година, през която е претърпяло загуба. Поради това Cobelfret счита, че в действителност Кралство Белгия не освобождава от облагане дивидентите, тъй като данъчните загуби, които могат да бъдат прехвърлени, са намалени по такъв начин, че следващата година облагаемата печалба е изкуствено увеличена с размера на дивидентите, които е трябвало да бъдат освободени от облагане.

10. Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Първоинстанционен съд Антверпен) приема за основателен довода на Cobelfret, че това ограничаване на приспадането на ООД противоречи на член 4, параграф 1 от Директива 90/435. Белгийската данъчна администрация подава въззивна жалба пред Hof van beroep te Antwerpen, който отправя до Съда следния преюдициален въпрос:

„Съвместима ли е с член 4 от Директива 90/435 […] правна уредба като белгийския режим на окончателно обложените доходи, съгласно която съответните дивиденти първоначално се добавят към облагаемата основа на дружеството майка и впоследствие размерът на получените дивиденти се приспада (до 95 %) от облагаемата основа на дружеството майка по силата на член 205, параграф 2 от [Кодекса за данъчно облагане на доходите от] 1992 г., само доколкото дружеството майка е реализирало облагаема печалба, при положение че последицата от това ограничаване на приспадането на ООД е, че дружеството майка ще бъде обложено през следващ данъчен период за получените дивиденти, когато не е реализирало облагаема печалба или не е реализирало достатъчна облагаема печалба през данъчния период, през който са получени дивидентите, или най-малкото, че данъчните загуби за данъчния период ще бъдат изчерпани неоснователно и поради това те няма да могат да бъдат прехвърляни понататък до размера на получените дивиденти, 95 % от които във всеки случай, при липса на данъчни загуби, биха били освободени от данък?“

11. Cobelfret, белгийската държава, както и Комисията на Европейските общности са представили пред Съда писмени становища, като освен това всичките са били представлявани на съдебното заседание.

Непосредствено действие

12. Въпросът, с който Съдът е сезиран, не препраща към непосредственото действие на член 4, параграф 1 от Директива 90/435. Все пак актът за препращане уточнява, че запитващата юрисдикция счита, че „е необходимо да се получи окончателен отговор по въпроса за непосредственото действие на директивата“, и всички страни представят становища по този въпрос. Следователно в това отношение ще формулирам накратко следните забележки.

13. Така от постоянната съдебна практика ясно произтича, че във всички случаи, когато разпоредбите на една директива са безусловни и достатъчно точни по съдър-

жанието си и в определения срок не са взети мерки по прилагане, позоваване на тези разпоредби е възможно срещу всички национални разпоредби, които не са в съответствие с директивата, или доколкото посочените разпоредби уреждат права, които правните субекти могат да предявят срещу съответната държава [7]. Общностната разпоредба е безусловна, когато тя урежда задължение, което не е придружено от никакво условие, нито е обвързано при своето изпълнение или в своето действие от приемането на акт от институциите на Европейската общност или от държавите членки [8]. Тя е достатъчно точна, за да може правен субект да се позовава на нея и тя да бъде приложена от съда, когато недвусмислено урежда задължение [9].

14. Споделям становището на Cobelfret и Комисията, че член 4, параграф 1 от Директива 90/435 отговаря на тези два критерия. Задължението, което налага тази разпоредба, а именно за въздържане от облагане на печалбата, разпределена от дъщерно дружество на неговото дружество майка, или за облагане на тази печалба, като се разреши на дружеството майка да приспада от размера на дължимия данък частта от корпоративния данък, платена от дъщерното дружество, която е свързана с тази печалба, е формулирано недвусмислено и не е придружено от никакво условие, нито изпълнението му или последиците му са обусловени от приемането на какъвто и да е акт от общностите институции или от държавите членки.

15. Кралство Белгия счита, че член 4, параграф 1 от Директива 90/435 не може да има непосредствено действие, доколкото оставя на държавите членки право на избор на метода, който те желаят да приемат за постигане на желания резултат.

16. Все пак, както подчертава Cobelfret, Съдът постановява, че „предоставената на държавите членки възможност да направят избор между няколко възможни средства за постигане на предвидения в директива резултат не изключва възможността частноправните субекти да предявяват пред националните юрисдикции правата, чието съдържание може да бъде определено достатъчно точно въз основа единствено на разпоредбите на директивата“ [10].

17. Поради това считам, че член 4, параграф 1 от Директива 90/435 има непосредствено действие.

Съвместимостта с член 4, параграф 1 от Директива 90/435

18. Cobelfret и Комисията поддържат, че белгийското законодателство противоречи на Директива 90/435. Белгийското

7 — Вж. по-специално Решение от 28 юни 2007 г. по дело JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust и The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, Сборник, стр. I-5517, точка 58 и цитираната съдебна практика).

8 — Вж. Решение по дело Klattner от 29 май 1997 г., (C-389/95, Recueil, стр. I-2719, точка 33).

9 — Пак там.

10 — Вж. Решение от 19 ноември 1991 г. по дело Francovich и др. (C-6/90 и C-9/90, Recueil, стр. I-5357, точка 17) и Решение от 14 юли 1994 г. по дело Faccini Dori (C-91/92, Recueil, стр. I-3325, точка 17).

правителство възприема обратната позиция.

19. Споделям становището на първите.

20. Член 4, параграф 1 от Директива 90/435 налага на държавите членки задължението или да се въздържат от облагане на дивидентите, разпределени на дружество майка от дъщерното му дружество, или да разрешат на дружеството майка да приспада от размера на дължимия данък частта от корпоративния данък, платена от дъщерното дружество, която е свързана с тази печалба. Според мен белгийското законодателство не прилага правилно нито един от тези два метода.

21. Тези разпоредби водят до това, че получените от дъщерното дружество дивиденти са винаги включени в облагаемата основа на дружеството майка, но не са винаги приспадани, предвид това че не се осъществява никакво приспадане, когато дружеството майка не реализира никаква облагаема печалба през същия период. В такъв случай включването на дивидентите в облагаемата основа на дружеството майка води до по-високо общо данъчно облагане на дружеството, доколкото това води до намаляване на размера на загубите, които могат да бъдат прехвърлени. Вследствие на това данъкът ще бъде приложен следващата година, през която е реализирана облагаема печалба върху допълнителна сума, съответстваща на част или на цялата сума на дивидентите.

22. Следователно белгийската система не позволява системно освобождаване на дивидентите от облагане. По-точно тя предвижда освобождаването им от облагане само в хипотезата, в която е реализирана друга облагаема печалба. Следователно Кралство Белгия подчинява освобождаването на дивидентите от облагане на условие, което не е предвидено в Директива 90/435. Поради това не става дума за същинска система на освобождаване от данък.

23. Съдът вече е постановил, че като се има предвид, че целта на Директива 90/435 е да облекчи системата за данъчно облагане на трансграничните сътрудничества, държавите членки не могат следователно едностранно да приемат ограничителни мерки като изискване за минимален период на участие, което вече да е изпълнено към момента на разпределяне на печалбата, за която се иска данъчно предимство [11]. Не виждам никаква причина да не се прилага същият принцип по отношение на това, което всъщност е условие, според което дружеството майка трябва да има облагаема печалба.

24. Също така белгийската система не е система на приспадане, която би предвиждала, че данъкът, платен от дъщерното дружество, е приспаднат от дължимия от дружеството майка данък.

11 — Решение от 17 октомври 1996 г. по дело Denkavit и др. (C-283/94, C-291/94 и C-292/94, Recueil, стр. I-5063, точка 26).

25. На първо място, Кралство Белгия поддържа, че ограничаването на приспадането на ООД води най-малко до същия резултат като метода на приспадане. То счита, че ако методът на приспадането отговаря на изискванията по член 4, параграф 1 от Директива 90/435, същото трябва да важи и за ограниченото приспадане на ООД, доколкото нищо не налага, че „въздържането от облагане“ на разпределената печалба води до по-благоприятен резултат, отколкото този на метода на приспадането.

26. Според мен доводите на Кралство Белгия по този въпрос не са убедителни. Освен това, ако ограничаването на приспадането на ООД води до резултат поне също толкова благоприятен за данъчнозадълженото лице като този, от който то се възползва по силата на метода на приспадането, съгласно постоянната съдебна практика държава членка не може да се основава на условия, според които тя би могла да транспонира Директива 90/435, ако е решила да го направи по този специфичен начин [12]. Кралство Белгия не твърди, че е избрало да транспонира член 4, параграф 1 от Директива 90/435 с метода на приспадането. Поради това ми се струва неотносимо да си задаваме въпроса дали и в каква степен другият избран от него метод е не по-малко благоприятен, отколкото метода на приспадането.

27. На второ място, Кралство Белгия твърди, че от текста на член 4, параграф 1 от Директива 90/435, който налага на държавите членки задължение за „въздържане от облагане на тази печалба“, произтича, че държавите членки са длъжни да предоставят „освобождаване от облагане“ и че това „освобождаване от облагане“ налага получените дивиденти да не се отразяват по никакъв начин на размера на загубите, които могат да бъдат прехвърлени. Според него съображенията от Директива 90/435 и текстът на посочения член 4, параграф 1 се отнасят само до „въздържане от облагане на тази печалба“, а не до „освобождаване“ от облагане.

28. Не мога да приема този довод. Нищо в структурата или в предмета на Директива 90/435 не позволява да се твърди, че съществува съществена разлика между „въздържане от облагане“ и „освобождаване“ от облагане. Както подчертава Cobelfret, преамбюлът на директивата, с която неотдавна е изменена Директива 90/435, всъщност описва посочения член 4, параграф 1, като разпоредба, предвиждаща, че „двойното данъчно облагане се избягва или чрез освобождаване от данъчно облагане или чрез данъчен кредит“ [13]. Освен това Съдът използва като взаимозаменяеми понятията „освобождаване“ от облагане и „въздържане от облагане“ по смисъла на посочения член 4, параграф 1 [14].

29. Трето, Кралство Белгия счита, че неговото законодателство е съвместимо с посо-

12 — Решение по дело Francovich и др., посочено по-горе, (точка 21) и Решение от 30 март 2006 г. по дело Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Recueil, стр. I-3039, точка 28).

13 — Десето съображение от Директива 2003/123/ЕО на Съвета от 22 декември 2003 година за изменение на Директива 90/435 (ОВ L 7, 2004 г., стр. 41; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 118). Вж. също точка 17 от мотивите към предложението за директива [COM(2003) 462 окончателен].

14 — 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 53) и Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 102).

ченатa в член 4, параграф 1 от Директива 90/435 цел, по-специално за премахване на неблагоприятното третиране, което застрашава трансграничните отношения между дружества майки и дъщерни дружества в сравнение с отношенията между тези дружества на национално равнище [15]. То счита, че ограничаването на приспадането на ООД не третира неблагоприятно установяването на отношения между дружества майки и дъщерни дружества, по-специално трансгранични, както ясно го показва начинът, по който белгийският пазар функционира на практика, както и фактът, че прилагането на ограниченото приспадане на ООД третира по сходен начин отношенията между дружествата майки и дъщерните дружества, независимо дали са трансгранични или национални. Следователно според Кралство Белгия ограничаването на приспадането на ООД не противоречи на посочената в член 4, параграф 1 от Директива 90/435 цел.

30. Тези доводи също не са убедителни. Дори да е правилно твърдението на Кралство Белгия, фактът, че ненадлежно транспониране от държава членка на разпоредба от директива не противоречи на целите, които преследва тази директива, не може сам по себе си да доведе надлежност на това транспониране.

31. По-нататък Кралство Белгия се позовава на Директива 90/434/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави членки [16], което налага основно на държавите членки задължението да гарантират, че тези операции не водят до облагане на освободени от облагане капиталови печалби и резерви. Що се отнася обаче до реализираните загуби в рамката на трансгранични операции, Кралство Белгия отбелязва, че Директива 90/434 само налага на държавите членки да третират тези загуби по същия начин като загубите, реализирани в рамките на операции, извършени в същата държава членка [17]. Изглежда Кралство Белгия поддържа, че по аналогия член 4, параграф 1 от Директива 90/435 също позволява на държава членка да прилага система като тази за приспадането на ООД към дивидентите, получени от дружество майка от дъщерно дружество от друга държава членка, при условие че тя прилага същата система към дивидентите, получени от дъщерно дружество от същата държава членка. Това обаче не е предвидено в посочения член 4, параграф 1 и не е ясно по какъв начин може да е релевантна разпоредба от напълно различен правен акт.

32. На последно място, Кралство Белгия препраща към модела за данъчна спогодба относно дохода и капитала, обнародван от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) [18]. Глава V от него, озаглавена „Методи за избягване на

15 — Вж. трето съображение от Директива 90/435.

16 — ОВ L 225, стр. 1; Специално издание на български език, глава 9, том 1, стр. 92.

17 — Член 6 от Директива 90/434 предвижда, че „[д]отолкова, доколкото държавите членки прилагат когато сделките, упоменати в член 1, са били извършени между дружества от държавата членка на прехвърлящото дружество, тя би приложила разпоредбите, позволяващи на приемащото дружество да поеме загубите на прехвърлящото дружество, които не са били покрити за данъчни цели, държавата членка разширява обхвата на тези разпоредби, така че да включат поемането на такива загуби от постоянните стопански единици на приемащото дружество, намиращи се на нейна територия“.

18 — Моделът за спогодба е публикуван за първи път през 1963 г. Оттогава редовно е осъвременяван. Редакцията му от 28 януари 2003 г. е достъпна на следния адрес: http://www.oecd.org/dataoecd/52/34/1914467.pdf.

двойното данъчно облагане“, предвижда метод на освобождаване (член 23 А) и метод на приспадане (член 23 Б). Кралство Белгия твърди, че моделът на данъчна спогодба не предвижда точни правила по отношение на начините, според които методът на освобождаване трябва да бъде прилаган, така че държавите членки следва да ги определят.

33. Съгласно постоянната съдебна практика в отсъствието на общностни мерки за уеднаквяване или хармонизиране държавите членки запазват компетентността си да определят, чрез спогодби или едностранно, критериите за разпределяне на своите данъчни правомощия, по-специално с оглед на премахването на двойното данъчно облагане, а именно чрез използването на критериите за разпределение, прилагани в международната данъчна практика, включително моделите за спогодба, изготвени от ОИСР [19]. Не виждам обаче каква релевантност може да има това по настоящото дело, в което спорът се отнася до тълкуването на общностна мярка за хармонизиране.

Ограничаване на действието във времето на решението, което следва да бъде постановено

34. В заключение на своето писмено становище Кралство Белгия моли Съда, в случай че приеме, че член 4, параграф 1 от Директива 90/435 не допуска национално законодателство като това, което установява системата на приспадането на ООД, да ограничи действието във времето на решението, което следва да бъде постановено. В този контекст то се основава на подточка i) правната сигурност, която Комисията е въвела, като е одобрила, според Кралство Белгия (макар и мълчаливо) системата на приспадането на ООД, подточка ii) неуточненото приложно поле на посочения член 4, параграф 1, подточка iii) липсата на съдебна практика по този въпрос, и подточка iv) въздействието, което решението би имало върху белгийските публични финанси, ако националното законодателство бъде счетено за несъвместимо с Директива 90/435.

35. От съдебната практиката е видно, че финансовите последици, които могат да произтекат за държава членка от решение, постановено по преюдициално запитване, сами по себе си не оправдават ограничаването на действието на това решение във времето — подобно ограничаване се налага само при съвсем специфични обстоятелства, по-конкретно когато съществува риск от тежки икономически последици, дължащи се преди всичко на големия брой правоотношения, установени добросъвестно въз основа на считаната за валидно действаща правна уредба, от една страна, и когато и лицата, и националните власти са били подтикнати към поведение, което не съответства на общностната правна уредба поради обективна и значителна несигурност, за която може да е допринесло дори поведението, възприето от други държави членки, или това на Комисията, от друга страна [20].

19 — Решение от 13 март 2007 г. по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Сборник, стр. I-2107, точка 49 и цитираната съдебна практика).

20 — Вж. Решение от 18 януари 2007 г. по дело Brzeziński (C-313/05, Сборник, стр. I-513, точки 57 и 58).

36. В настоящия случай независимо от основателността на другите си доводи Кралство Белгия не е направило какъвто и да е опит да докаже в писменото си становище или в съдебното заседание, че съществува риск от сериозни икономически последици.

37. Поради това считам, че ако прецени, че член 4, параграф 1 от Директива 90/435 не допуска национално законодателство като това, което въвежда системата на приспадането на ООД, Съдът не следва да ограничава във времето действието на решението, което следва да бъде постановено.

Заключение

38. По посочените по-горе съображения считам, че на отправения от Hof van beroep te Antwerpen въпрос трябва да се отговори, както следва:

„Член 4 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 не допуска национално законодателство, съгласно което получените от дружество майка в дадена държава членка дивиденти от дъщерно дружество, установено в друга държава членка, първоначално се добавят към облагаемата основа на дружеството майка, а впоследствие се приспадат от облагаемата основа на дружеството майка (до 95 %), само доколкото дружеството майка е реализирало облагаема печалба.“