ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА E. SHARPSTON
представено на 3 юли 2008 година [1]

1. По настоящото дело Cour d'Appel de Liège (Апелативен съд, Лиеж) (Белгия) по същество отправя запитване до Съда относно това, дали дружество, което притежава право на плодоползване върху дялово участие в друго дружество, може или трябва да се счита за дружество майка по смисъла на 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] (наричана по-нататък „директива „Дружества майки — дъщерни дружества“ или „Директивата““).

Директивата „Дружества майки — дъщерни дружества“

2. Директивата „Дружества майки — дъщерни дружества“ цели да премахне неблагоприятното данъчно третиране, на което са подложени дружествата от различни държави членки в сравнение с дружествата от същата държава членка, когато искат да си сътрудничат, като създадат групи от дружества майки и дъщерни дружества [3]. Тя прави това по два начина.

3. На първо място, член 4, параграф 1, доколкото е приложим в конкретния случай, гласи:

„В случаите когато едно дружество майка по силата на асоциирането си със своите дъщерни дружества получава разпределена печалба, държавата по регистрация на дружеството майка […] трябва:

— или да се въздържа от облагане на такава печалба,

— или да облага 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 […].“

4. На второ място, член 5 изисква държавите членки да освобождават от удържане на данък при източника печалбата, която дъщерно дружество разпределя на своето дружество майка.

1 — Език на оригиналния текст: английски.

2 — (ОВ L 225, 1990 г., стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97). Впоследствие Директивата е изменена, но в делото по главното производство става въпрос само за първоначалната редакция.

3 — Вж. трето съображение от преамбюла. Преамбюлът е разгледан по-подробно по-долу в точки 44 и 45.

5. Член 3 дава определение за дружество майка. Той има следното съдържание:

„1. За целите на прилагането на настоящата директива,

а) статут на дружество майка се дава [най-малкото] на всяко дружество в една държава членка, което отговаря поне на условията, предвидени в член 2[4], и притежава дял от най-малко 25 % от капитала на дружество от друга държава членка, което отговаря на същите условия;

б) „дъщерно дружество“ означава дружество, чийто капитал включва дял като този, упоменат в буква а).

2. Чрез дерогация от параграф 1 държавите членки разполагат с възможността:

— чрез двустранно споразумение да предвидят за критерий правата на глас вместо дела от капитала,

— да не прилагат настоящата директива по отношение на дружествата на съответната държава членка, които не притежават дялове за непрекъснат период от поне две години, квалифициращи ги като дружества майки или по отношение на онези техни дружества, в които дружество на друга държава членка не притежава дял за непрекъснат период от поне две години.“

6. Ясно е, че щом като член 3, параграф 1, буква а) дава определение за дружество майка чрез препращане *най-малкото* към дружествата по член 2, притежаващи поне 25 % от капитала, държавите членки имат възможност да приемат по-широко определение, така че да включат например дружества, притежаващи по-малък минимален процент от капитала. Освен това считано от 2 февруари 2004 г., минималният процент от капитала, посочен в член 3, параграф 1, буква а), е намален на 20 % и следва да бъде намален на 10 %, считано от 1 януари 2009 г.[5]

4 — Член 2 определя „дружество от една държава членка“ като дружество, което а) има една от изброените форми, б) се счита за регистрирано в държава членка за данъчни цели и в) подлежи на облагане с един от изброените данъци.

5 — Директива 2003/123/ЕО на Съвета от 22 декември 2003 година за изменение на Директива 90/435/ЕИО (ОВ L 7, 2004 г., стр. 41; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 118).

7. Съгласно член 1, параграф 2 Директивата не предполага забрана за прилагането на вътрешни разпоредби или на такива, основаващи се на споразумения, които се изискват с цел предотвратяване на измамите или злоупотребите.

Приложимото белгийско право

Транспониране на Директивата „Дружества майки — дъщерни дружества“

8. Актът за препращане по настоящото дело само скицира в най-общи линии информацията относно приложимото национално законодателство. Въз основа на малкото посочени в него данни, допълнени с обясненията на Les Vergers du Vieux Tauves SA (жалбоподателя) и на белгийското правителство в техните писмени становища, които са по-полезни, положението може да бъде описано, както следва.

9. Белгия е решила да възприеме метода на освобождаване, предвиден в член 4, параграф 1, първо тире от Директивата. В обобщение, по силата на приложимото законодателство [6] получените от дъщерни дружества по смисъла на Директивата дивиденти първо се включват в облагаемата основа на дружеството майка и след това до 95 % [7] от тях се приспадат от тази облагаема основа, доколкото дружеството майка образува облагаема печалба [8].

10. Член 202 от Кодекса за данъка върху доходите (наричан по-нататък „член 202“) [9] в редакцията му, приложима през разглеждания период, и доколкото е относим в случая, гласи:

„§ 1. От печалбата за облагаемия период се приспадат, доколкото са включени в нея, и:

1 Дивидентите […]

6 — Членове 202, 204 и 205 от Code des impôts sur les revenus (Кодекс за данъка върху доходите) от 1992 г.

7 — Член 4, параграф 2 от Директивата действително разрешава на държавите членки, решили да приложат метода на освобождаване, да ограничат това освобождаване до 95 % от получените дивиденти.

8 — Въпросът дали такава система транспонира правилно Директивата, в момента е висящ пред Съда по дело Cobelfret, C-138/07, по което представих заключението си на 8 май 2008 г.

9 — Moniteur belge от 30 юли 1992 г. в редакцията му, приложима през разглеждания период. Член 202 параграф 2 е добавен (като член 203, параграф 2), а впоследствие става член 202, параграф 2 по силата на Loi portant dispositions fiscales, financières et diverses (Закон за данъчни, финансови и други разпоредби) от 28 декември 1992 г., Moniteur belge, 31 декември 1992 г., посочен от запитващата юрисдикция в акта за препращане (вж. точка 18 по-долу).

[…]

§ 2. Посочените в § 1, точки 1 доходи […] се приспадат само доколкото към датата на разпределяне или плащане дружеството получател има участие в капитала на разпределящото дружество не по-малко от 5 % […]“.

11. Кодексът от 1964 г.[10] е заменен с кодекса от 1992 г. Член 202 възпроизвежда частично член 111 от Кодекса от 1964 г. в редакцията след изменението му със Закона от 23 октомври 1991 година за транспониране на Директивата (наричан по-нататък „Законът за транспониране“)[11]. Направените със Закона за транспониране изменения в Кодекса от 1964 г. включват отмяна на предишното изрично изискване, съгласно което получаващото дивиденти дружество трябва да притежава като пълноправен собственик даващото право на дивиденти участие в капитала, за да може да се ползва от благоприятния данъчен режим, предвиден в член 111. Впоследствие член 202 е изменен с цел в него да бъде включено такова изрично изискване[12], но това изменение влиза в сила едва след финансовите години, предмет на разглеждане по настоящото дело.

10 — Moniteur belge от 10 април 1964 г.

11 — Loi du 23 octobre 1991 transposant en droit belge la Directive du Conseil des Communautés européennes du 23/07/1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétes mères et filiales [Закон от 23 октомври 1991 г. за транспониране в белгийското право на Директива на Съвета на Европейските общности от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества], Moniteur belge от 15 ноември 1991 г.

12 — Закон от 24 декември 2002 г., Moniteur belge от 31 декември 2002 г.

12. Белгийското правителство обяснява, че законът за транспониране има за цел да разшири този режим също и спрямо необхванатата от Директивата област, по-конкретно спрямо отношенията между национални дружества, за да се избегне обратна дискриминация, от гледна точка на третирането на дивидентите, на белгийски дружества, които имат белгийски дъщерни дружества, по отношение на белгийски дружества, които имат дъщерни дружества в други държави членки.

Плодопользването по белгийското право

13. Белгия обяснява, че в белгийското право „плодопользване“ означава „le droit de jouir des choses dont un autre a la propriété, comme le propriétaire lui-même, mais à la charge d'en conserver la substance“ (правото да се ползват като собствени вещи — собственост на друго лице, но при условие че се запазва субстанцията им). Така плодопользователят притежава само *usus* и *fructus*, но няма право на разпореждане (*abusus*), което остава право на титуляра на собствеността[13].

14. По-конкретно, плодопользването върху участие в капитала дава единствено право на ползване, т.е. право върху получените от това участие печалби, а не върху самия

13 — По съображения за краткост ще наричам титуляря на правото на плодопользване върху участие в капитала „плодопользвател“, а титуляря на правото на собственост върху това участие — „притежател на голата собственост“ или „притежател на голата собственост върху участието в капитала“.

капитал, съответстващ на участието. Така притежателят на плодоползването върху участие в капитала няма права върху реализираната от дружеството печалба, различна от правото да получи декларираните дивиденти. Той няма никакви права и по отношение на резервите. Макар притежателят на голата собственост върху подобно участие да не получава такива резерви, те все пак увеличават неговия капитал и ако дружеството бъде прекратено докато е платежоспособно, той всъщност ще получи дял от натрупаните резерви. По принцип и в зависимост от устава на дружеството само този собственик може да упражнява правото на глас, свързано с неговото участие в капитала. Накрая, плодоползвателят няма право на разпореждане, което остава право на притежателя на голата собственост.

Фактите и поставеният въпрос

15. Актът за препращане е също изключително лаконичен относно фактическия контекст. Все пак от писмените становища на жалбоподателя и на белгийското правителство се установяват следните факти. Изглежда, че по тези факти не се спори.

16. През юни 1999 г. жалбоподателят, който е белгийско дружество, купува права на плодоползване върху акции на дружеството Narda SA (наричано по-нататък „Narda“) за срок от десет години, а друго дружество — Вера SA (наричано по-нататък „Вера“) придобива голата собственост върху акциите. След десетгодишния период Вера ще стане пълноправен собственик на акциите. Не е налице членствено правоотношение между жалбоподателя и Вера, от една страна, и продавачите на акциите, от друга. Жалбоподателят иска да придобие в краткосрочен план акциите на Narda с цел да оптимизира финансовите си ресурси и да разнообрази продуктите си. Вера иска да придобие акциите в средносрочен или дългосрочен план поради дългосрочни стратегически, икономически и финансови съображения, като увеличи броя на дъщерните си дружества.

17. Установено е, че Narda е дружество, регистрирано по белгийското право. Неговият устав предвижда, че когато плодоползването и голата собственост са разделени, притежателят на голата собственост може да гласува само във връзка с увеличаване на капитала и с продължаване дейността или прекратяване на дружеството, а в други случаи плодоползвателят може да упражнява всички права на глас.

18. През 2000, 2001 и 2002 г. жалбоподателят иска да приспадне от облагаемата си основа получените от Narda дивиденти. Белгийските данъчни власти искат изменение на данъчната декларация на жалбоподателя за тези години и облагане на дивидентите на основание на това, че притежаваното от жалбоподателя право на плодоползване не представлявало „участие в капитала“ на Narda. Жалбоподателят подава възражение, но белгийските данъчни власти отхвърлят това

възражение с решение от 22 януари 2004 г. Жалбоподателят подава жалба срещу това решение пред Tribunal de Première Instance de Namur (Първоинстанционен съд Namur), която е уважена. В производството пред Cour d'Appel de Liège (апелативен съд Liège) тази юрисдикция поставя на Съда следния въпрос:

„Съвместим ли е с Директива 90/435/ЕИО относно дяловото участие в капитала, въвеждаща изискване получателят на дивиденти да бъде собственик на дялове от капитала на дружеството, което ги разпределя, и по-конкретно с членове 3, 4 и 5 от нея, Законът от 28 декември 1992 г., при положение че като се позовава на тази директива, посоченият закон изменя член 202 от [КДД] от 1992 г., без да възпроизвежда expressis verbis необходимостта от притежаване на право на собственост в пълен обем, и мълчаливо допуска, според тълкуването на ответника, възможността имащият право само на плодоползване върху ценните книжа, които удостоверяват участието в капитала, да се ползва от режим на освобождаване от данъчно облагане на дивидентите?“

19. Жалбоподателят, правителствата на Белгия, Франция, Германия, Гърция, Италия, Нидерландия, Испания и Обединеното кралство, както и Комисията, представят писмени становища, като представители на всички тях, с изключение на френското, германското и нидерландското правителство, се явяват в съдебното заседание.

Допустимост

20. Всички правителства, представили становища, повдигат въпроса за допустимостта, независимо че техните виждания се различават. Жалбоподателят и Комисията твърдят, че запитването е допустимо. Становищата относно допустимостта основно се концентрират върху два въпроса: липсата на достатъчно данни в акта за препращане и очевидната липса на общностен елемент.

21. Може да бъде полезно да се припомни накратко постоянната практика на Съда относно допустимостта на преюдициалните запитвания, отправени от националните юрисдикции.

22. Съдът е постановил, че член 234 ЕО представлява инструмент за съдебно сътрудничество, чрез който Съдът предоставя на националните съдилища насоки за тълкуването на общностното право, които могат да им бъдат полезни, когато преценяват действието на разпоредба от националното право, разглеждана в рамките на висящ пред тях спор [14]. В рамките на това сътрудничество между Съда и националните юрисдикции само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени —

14 — Решение от 15 май 2003 г. по дело Salzmann (C-300/01, Recueil, стр. I-4899, точка 28) и Решение от 11 декември 2007 г. по дело ETI и др. (C-280/06, Сборник, стр. I-10893, точка 19).

предвид особеностите на висящото пред него дело — както необходимостта от преюдициално заключение, за да може да постанови решението си, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда [15].

23. Ето защо когато преюдициално запитване се отнася до тълкуването на общностното право, Съдът по правило е длъжен да се произнесе [16]. Въпросите, които са свързани с тълкуването на общностното право, се ползват с презумпция за релевантност и Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция запитване само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на общностното право няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или още когато Съдът не разполага с необходимите фактически и правни елементи, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси [17].

24. Освен това Съдът е приел, че щом дадено национално законодателство съобразява правните разрешения по чисто вътрешни положения с предвидените в общностното право разрешения, налице е несъмнен общностен интерес от еднакво тълкуване на възприетите въз основа на общностното право разпоредби или понятия, независимо от изискванията за прилагането им, за да се избегнат последващи различия в тълкуването [18].

Недостатъчната информация

25. Германия, Италия, Испания и Обединеното кралство твърдят, че актът за препращане не съдържа достатъчно информация с оглед тълкуването на националното законодателство.

26. Вярно е разбира се, че актът за препращане е изключително кратък и че Съдът е постановил, че необходимостта да се

15 — Решение от 7 януари 2003 г. по дело BIAO (C-306/99 Recueil, стр. I-1, точка 88).

16 — Решение по дело Salzmann, посочено в бележка под линия 14, точка 29), Решение по дело ETI, посочено в бележка под линия 14, точка 20).

17 — Решение от 8 ноември 2007 г. по дело Amurta (C-379/05, Recueil стр. I-9569, точка 64).

18 — Решение от 18 октомври 1990 г. по дело Dzodzi (C-297/88 и C-197/89, Recueil, стр. I-3763, точка 37), Решение от 17 юли 1997 г. по дело Leur-Bloem (C-28/95, Recueil, стр. I-4161, точка 32), Решение от 11 януари 2001 г. по дело Kofisa Italia (C-1/99, Recueil, стр. I-207, точка 37) и Решение по дело ETI и др., посочено в бележка под линия 14, точка 20.

стигне до полезно за националния съд тълкуване на общностното право изисква последният да определи фактическия и правен контекст, в който се вписват поставените от него въпроси [19]. Впрочем запитвания, които не отговарят на това изискване, могат да бъдат отхвърлени като недопустими.

Липса на общностен елемент

27. При някои обстоятелства обаче Съдът смекчава строгостта на това правило, приемайки че посоченото изискване не е толкова обвързващо, когато въпросите се отнасят до специфични технически проблеми и позволяват на Съда да даде полезен отговор дори когато националната юрисдикция не е дала изчерпателно описание на правната и фактическа обстановка [20]. Обстоятелството, че както в настоящия случай правителствата на държавите членки и Комисията са представили становища съгласно член 20 от Статута на Съда на Европейските общности, показва, че предоставената в акта за препращане информация им е позволила да изложат ефективно становищата си по отправените до Съда въпроси и освен това съдържащата се в акта за препращане информация може да бъде допълнена от тази в становищата [21].

28. В светлината на изложеното по-горе смятам, че запитването по настоящото дело, независимо че е твърде кратко от гледна точка на сведения относно контекста, не би трябвало да се счита за недопустимо само на това единствено основание.

29. Повечето от представилите становища правителства отбелязват, че от запитването не личи да има какъвто и да е общностен елемент във фактите по настоящия случай. Препращащата юрисдикция поскоро искала тълкуване на национално законодателство, което едновременно с транспонирането на Директивата в контекста на установени в различни държави членки дружества майки и дъщерни дружества прилага същите разпоредби за отношенията между дружества майки и дъщерни дружества в изцяло национален контекст.

30. Всъщност препращащата юрисдикция не уточнява дали спорът по главното производство се отнася до установено в друга държава членка дъщерно дружество. Освен това изглежда, че това не е така. В писменото си становище обаче белгийското правителство посочва, че целта на член 202, параграф 2 е да транспонира Директивата, като същевременно разшири действието ѝ спрямо националната сфера и до по-широко приложно поле от това, което се изисква според Директивата. Следователно както твърдят жалбоподателят, Франция, Германия, Гърция,

19 — Решения от 26 януари 1993 г. по дело Telemarsicabruzzo и др. (C-320/90—C-322/90, Recueil, стр. I-393, точка 5).

20 — Решение от 3 март 1994 г. по дело Vaneetveld (C-316/93, Recueil, стр. I-763, точка 13).

21 — Решение от 19 февруари 2002 г. по дело Arduino (C-35/99, Recueil, стр.I-1529, точки 28 и 29).

Нидерландия и Комисията, изглежда, че положението е като това, предмет на разглеждане в т.нар. съдебна практика по случая Leur-Bloem [22], където запитващият съд иска тълкуване на национално законодателство, което освен че транспонира дадена директива, се прилага по отношение на вътрешни положения, аналогични на попадащите в приложното поле на съответната директива общностни положения.

31. Според посоченото от тези страни и както се установява от обобщената по-горе съдебна практика, Съдът е последователен в становището си, че е компетентен да тълкува разпоредби на общностното право, когато фактите по главното производство са свързани с вътрешен спор и националното законодателство предвижда същите разрешения за вътрешни положения както тези, възприети в общностното право.

32. В настоящия случай изглежда, че има една-единствена национална разпоредба за освобождаване от данъци, от която могат да се ползват дружества майки и дъщерни дружества, независимо от това дали последните са регистрирани в Белгия или в други държави членки. Освен това от становището на белгийското правителство е видно, че приложението на член 202, параграф 2 е разширено по отношение на вътрешната сфера, за да се избегне обратна дискриминация спрямо белгийските дружества на основание мястото на установяване на техните дъщерни дружества. Това доброволно доближаване на националното право до изискванията на Директивата, съчетано с искането на националната юрисдикция за насоки при тълкуването, според мен е достатъчно за това преюдициалното запитване да бъде прието за допустимо.

33. Белгия, Германия и Обединеното кралство твърдят освен това, че е ирелевантно да се дава тълкуване на Директивата, тъй като член 202, параграф 2 има по-широко приложно поле: освен спрямо дивидентите, той се прилага и спрямо други доходи и установява значително по-нисък праг за притежавания дял от капитала в сравнение с Директивата.

34. Според мен обаче фактът, че национален нормативен акт не транспонира Директивата чрез използване на идентичен текст, не означава непременно, че трябва да се счита за недопустимо дадено искане от национална юрисдикция за тълкуване на директивата, на която този акт се основава. Освен очевидното общо положение, че директивите са задължителни, що се отнася до целения от тях резултат, разглежданата в настоящия случай конкретна директива оставя на държавите членки голяма свобода на преценка. Освен това е ясно, че както

22 — Вж. бележка под линия 18.

в националните, така и в общностните разпоредби е използван един и същ израз „дял от капитала“ [23] с единствената разлика, че в Белгия е достатъчно 5 % дялово участие за това, дружеството майка да има право на освобождаване от данък. Използването на еднакви изрази подсказва, че националният законодател е имал намерение да приложи това понятие по един и същ начин.

35. Въз основа на постоянната практика на Съда, като се има предвид, че е налице една национална разпоредба, която транспонира Директивата и същевременно урежда вътрешни положения, очевидно е в интерес на Общността тази разпоредба да се тълкува по един и същ начин, когато се прилага за трансгранични и за вътрешни положения.

36. На последно място, Обединеното кралство изтъква, че каквото и тълкуване на Директивата да даде Съдът, в крайна сметка националната юрисдикция е тази, която следва да разреши вътрешния въпрос, както прецени за правилно. Ето защо дадено решение на Съда относно тълкуването на Директивата нямало да бъде приложимо нито пряко, нито непряко и поради това било изцяло абстрактно. В същия ред на мисли, по време на съдебното заседание имаше разискване относно относимостта в конкретния случай на Решението по дело Kleinwort Benson [24], където един от факторите, въз основа на които Съдът е отказал да разгледа отправеното до него запитване поради недопустимост, е бил, че в разглежданото национално законодателство няма изискване националните съдилища да разрешават висящите пред тях спорове, като прилагат абсолютно и безусловно предоставеното им от Съда тълкуване на Общностното право [25].

37. Безспорно е, че тъй като Директивата не урежда вътрешни положения, решението на Съда по настоящото дело би могло да се разглежда в известен смисъл единствено като консултативно — държавата членка е свободна да измени своето законодателство или просто да не се съобрази с посоченото решение. Това безспорно винаги ще бъде така в положения като това по дело Leur-Bloem [26].

23 — Това се отнася и за оригиналните текстове на френски и нидерландски език на член 202 и Директивата. Френският текст на член 3, параграф 1, буква а) от Директивата визира „toute société […] qui détient, dans le capital d'une société […], une participation […]“, докато член 202, параграф 2 изисква „la société […] détienne dans le capital de la société […] une participation […]“, а нидерландският текст на член 3, параграф 1, буква а) от Директивата визира „iedere vennootschap […] die een deelneming […] bezit in het kapitaal van een vennootschap“, докато член 202, параграф 2 изисква „de vennootschap […] in het kapitaal van de vennootschap […] een deelneming bezit“.

24 — Решение от 28 март 1995 г. по дело C-346/93, Recueil, стр. I-615.

25 — По-специално относно Решение по дело Kleinwort Benson вж. Решение по дело Leur-Bloem, точки 29—31, Решение по дело Kofisa Italia, точки 29 и 30, и двете посочени по-горе в бележка под линия 18, и Решение по дело ETI и др., посочено в бележка под линия 14, точки 16 и 22. В нито едно от тези решения Съдът не следва подхода си, възприет в Решение по дело Kleinwort Benson.

26 — Вж. точка 61 от заключението на генералния адвокат Jacobs по дело BIAO, посочено в бележка под линия 15.

Всъщност това произтича от естеството на разглежданата съдебна практика. Все пак това не е попречило на Съда да приеме посочените запитвания за допустими и няма основание настоящият казус да се различава от останалите.

38. Ето защо стигам до извода, че запитването в настоящия случай е допустимо.

По същество

39. С въпроса си запитващата юрисдикция иска да установи дали национално законодателство, транспониращо Директивата, която изисква получателят на дивиденти да има участие в капитала на разпределящото ги дружество, е съвместимо с Директивата, доколкото то не уточнява изрично необходимостта от притежаване на право на собственост в пълен обем и по този начин мълчаливо допуска възможността притежаването само на право на плодопълзване върху участието в капитала да даде право на освобождаване от данък на такива дивиденти.

40. Преди да се опитам да отговоря на този въпрос, е уместно, както няколко от представилите становища страни изрично или мълчаливо предлагат, да го преформулирам.

41. Според постоянната съдебна практика Съдът не е компетентен да се произнася относно съвместимостта на норми на вътрешното право с разпоредбите на общностното право [27]. Освен това в рамките на преюдициалното запитване Съдът трябва да даде на запитващата юрисдикция полезен отговор, който да ѝ позволи да реши спора, с който е сезирана. С оглед на това може да се наложи Съдът да преформулира поставения въпрос [28]. По настоящото дело изглежда, че запитващата юрисдикция иска да установи дали Директивата задължава държавите членки да осигурят благоприятно данъчно третиране на дивидентите, които дружество майка е получило от дъщерно дружество, каквото третиране е задължително по силата на член 4, параграф 1, при положение че собствеността върху участието в капитала на дъщерното дружество е била разделена така, че дивидентите се получават от едно дружество по силата на правото на плодопълзване, а голата собственост остава за друго дружество. Утвърдителният отговор на посочения въпрос ще бъде достатъчен, за да може националната юрисдикция да вземе решение в полза на жалбоподателя. Ако обаче бъде даден отрицателен отговор, ще се постави въпросът дали все пак когато транспонират Директивата, държавите

27 — Вж. например Решение от 7 юли 1994 г. по дело Lamaire (C-130/93, Recueil, стр. I-3215, точка 10).

28 — Вж. например Решение от 11 юли 2002 г. по дело Marks & Spencer (C-62/00, Recueil, стр. I-6325, точка 32).

членки могат да разширят благоприятното данъчно третиране на дивидентите по отношение на лицето, което притежава само право на плодоползване върху участието в капитала.

Трябва ли Директивата да се прилага за правото на плодоползване?

42. Жалбоподателят и Комисията считат по същество, че получените от плодоползвателя дивиденти трябва да попадат в приложното поле на член 4, параграф 1 [29], докато белгийското, френското, гръцкото, италианското, нидерландското, испанското правителство и правителството на Обединеното кралство поддържат обратното становище. Германското правителство счита, че член 4, параграф 1 не се прилага по отношение на получени от плодоползвател дивиденти, освен ако от икономическа гледна точка положението на плодоползвателя е еднакво с това на притежателя на голата собственост.

Целта на Директивата

43. Всички страни се позовават на целта на Директивата. Аз също съм на мнение, че това е правилната отправна точка за начало на анализа.

44. В първото съображение от преамбюла е предвидено, че може да е необходимо групиране на дружества от различни държави членки с цел създаване на условия, които са аналогични на тези на един вътрешен пазар и с цел по този начин да се гарантира установяването и ефикасното функциониране на общия пазар, като такива сделки не трябва да бъдат възпрепятствани от ограничения, неблагоприятно третиране или несъответствия, които произтичат в частност от данъчни разпоредби на държавите членки, и следователно по отношение на такова групиране на дружества от различни държави членки е необходимо да се въведат данъчни правила, които са неутрални от гледна точка на конкуренцията, за да се позволи на предприятията да се приспособят към изискванията на общия пазар, да увеличат производителността си и да подобрят своята конкурентоспособност на международно ниво.

45. Във второто съображение се отбелязва, че подобно групиране може да доведе до образуване на групи от дружества майки и дъщерни дружества. Третото съображение гласи, 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

29 — Ако се предположи — което предположение е в основата на изложената по-долу дискусия, — че са налице другите релевантни елементи от дефиницията на Директивата за отношението между дружество майка и дъщерно дружество, за които се прилага тази Директива.

и дъщерни дружества в една и съща държава членка, като по тази причина посоченото сътрудничество между дружествата от различни държави членки е поставено в неблагоприятно положение в сравнение със сътрудничеството между дружества от една и съща държава членка, и че е необходимо да бъде премахнато това неблагоприятно третиране чрез въвеждане на обща система, за да бъде улеснено групирането на дружества с цел гарантиране на функционирането на общия пазар. Четвъртото и петото съображение само излагат двете основни средства, чрез които тези цели трябва да бъдат постигнати, главно като предварително излагат текста на член 4, параграф 1 и на член 5.

46. Както може да се предположи, в решенията си относно Директивата Съдът с последователност набляга на нейните цели, така както са изложени в преамбюла ѝ. Съдът е постановил, че както по-конкретно личи от третото ѝ съображение, Директивата цели да премахне, чрез въвеждането на обща данъчна система, всяко неблагоприятно третиране на сътрудничеството между дружествата от различни държави членки в сравнение със сътрудничеството между дружества от една и съща държава членка и по този начин да улесни трансграничното сътрудничество [30] или групирането на дружества на общностно равнище [31]. По-общо, необходимостта от Директивата е породена от двойното данъчно облагане, на което могат да бъдат подложени групите, включващи дружества, установени в няколко държави [32].

47. Следователно Директивата се основава на предпоставката, че двойното данъчно облагане на дивидентите в рамките на трансгранична група ще обезкуражи създаването на такива групи. Тази директива цели да премахне посоченото препятствие, като задължи държавите членки да не облагат такива дивиденти, когато са получени от дружеството майка. Според силните думи в уводната част на Директива 2003/123 за изменение на директивата „Дружества майки — дъщерни дружества“ целта на последната е „дивидентите и другите форми на разпределение на печалби, плащани от дъщерни дружества на техните дружества майки, да се освободят от данъците, свързани с печалбата и да се предотврати двойното данъчно облагане на този вид доход на ниво дружество майка“ [33]. Освен това неотдавна Съдът описа Директивата като „мярка за уеднаквяване или хармонизиране, предвиждаща премахването на положения, свързани с двойно облагане“ [34].

48. В този контекст се присъединявам към становището на жалбоподателя и на Комисията, че би противоречало на целта на Директивата получени от плодоползвател дивиденти да бъдат подложени на двойно данъчно облагане, при положение че член 4, параграф 1 изисква те да бъдат освободени, ако не е учредено подобно право на плодоползване. Както изтъква

30 — 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 22.

31 — Решение от 4 октомври 1996 г. по дело Athinaïki Zithopoiia (C-294/99, Recueil, стр. I-6797, точка 25.

32 — Пак там, точка 5.

33 — Второ съображение.

34 — Решение от 20 май 2008 г. по дело Orange European Smallcap Fund (C-194/06, Сборник, стр. I-3734, точка 32).

Комисията, проблемът за двойното данъчно облагане не изчезва, когато собствеността върху участието в капитала е разделена. При липсата на освобождаване платимите за такова участие дивиденти подлежат на облагане в държавата по постоянното пребиваване на собственика и на облагане при източника в държавата на дъщерното дружество. Това, както гласи преамбюла на Директивата, поставя в неблагоприятно положение сътрудничеството между дружества в различни държави членки, което Директивата именно цели да премахне.

49. Държавите членки, които са представили становища, също основават доводите си главно на целите на Директивата. Изразявайки съгласие по въпроса, че целта на Директивата е да улесни групирането на дружествата, те изтъкват, че системата на данъчен неутралитет на дивидентите не е замислена като самоцел, а по-скоро като средство за постигане на тази цел. Следователно Директивата цели да даде възможност за групиране в икономически аспект на дружества от различни държави членки, така че те да бъдат в състояние да осъществяват дейност като на един-единствен пазар. Този подход предполага дружествата, образуващи такива групи, да бъдат свързани с икономически и организационни връзки, а не единствено с чисто финансови връзки. Това е така само ако дружеството майка притежава участие в капитала на дъщерното дружество, което му дава всички права, обикновено свързани със статута на съдружник, и по-конкретно правото на глас на всички събрания, позволяващо на съдружника да участва в управлението на икономическата дейност на дъщерното дружество, и правото на дивиденти, за да може да се ползва от финансовите резултати от тази дейност и от това участие в управлението. Обратно, ако тези две положения са разделени, не може да става въпрос за истинско групиране на дружества в икономически аспект с дружество, в чийто капитал те имат участие. Поради това притежателят на обикновено право на плодоползване не може да се третира като част от истинска група.

50. Според мен този довод предполага, че видът междудружествени отношения, които Директивата цели да насърчи, се ограничава до групите дружества в традиционния смисъл на дружественото право. Директивата обаче не определя приложното си поле, като се ръководи от който и да е от обикновено използваните критерии за идентифициране на група дружества, а именно, от една страна, централизирано и единно управление [35], а от друга страна, съществуването на права, осигуряващи мнозинство при гласуване, и/или на правото да се назначава или освобождава мнозинството от членовете на управителните органи и/или доминиращо влияние. Обратно, в първоначалната си редакция Директивата изисква притежаването на минимум 25 % участие в капи-

35 — Понятието се използва в Седма директива в областта на дружественото право (Седма директива 83/349/ЕИО на Съвета от 13 юни 1983 година, приета на основание член 54, параграф 3, буква ж) от Договора относно консолидираните счетоводни отчети (ОВ L 193, 1983 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 17, том 1, стр. 58), в която посоченото понятие е привнесено от германското законодателство относно счетоводството на групите от търговски дружества. Представител на Department of Trade на Обединеното кралство, запитан пред UK House of Lords Select Committee дали може да даде някакви указания как понятието се използва в Германия, отговаря: „Положихме значителни усилия, включително като изпратихме някои наши колеги в Германия да разискват с британските счетоводни фирми, които осъществяват дейност там, и с Германския институт на одиторите как работи системата, но не мога да кажа, че получихме задоволителна представа за положението или такава, която би била полезна на комитета. Беше ни обяснено, че централното и единно управление е като слон, в смисъл че се разпознава, когато бъде видян, но не може да бъде описан. Не смятам обаче, че това е много полезно." (House of Lords Select Committee's 25e rapport (session 1976-77, HL Paper 188) 11—12).

тала, а последващите изменения постепенно намаляват този минимум, който следва да бъде 10 %, считано от 1 януари 2009 г [36]. Такова участие в капитала е далеч от това, което нормално се счита за формиращо група от дружества от гледна точка на контрола и на структурата.

51. Някои от представилите становища държави членки отбелязват, че ако както в настоящия случай една страна има право на дивиденти и ограничено право на глас на общите събрания, а друга има правото на глас по най-важните въпроси (увеличаване на капитала, прекратяване и продължаване дейността на дружеството), можело да възникне конфликт на интереси между двете. По-конкретно интересът на плодоползвателя щял да бъде главно да получи в краткосрочен план възможно най-големите дивиденти, докато притежателят на голата собственост щял да бъде по-скоро заинтересуван от укрепването на дружеството в дългосрочен план и можел дори да предпочете в краткосрочен или средносрочен план печалбите да бъдат реинвестирани в дружеството, вместо да бъдат разпределени. Следователно Директивата не можела да има за цел притежателят на плодоползване върху участие в капитала да попадне в нейното приложно поле.

52. Макар очевидно да е вярно, че може да има конфликти на интереси между плодоползвателя на участие в капитала и притежателя на голата собственост, не смятам, че това има значение за въпроса, който в момента стои пред Съда. Както беше обяснено по-горе, Директивата цели да премахне двойното икономическо облагане на дивидентите в трансгранична група от дружества. Според мен тази цел може да се постигне най-добре, като се гарантира, че освобождаването от такова двойно данъчно облагане, което се изисква според член 4, параграф 1 от Директивата, е възможно за дивидентите, формирани във връзка с участие в капитала на дружество в такава група, което участие е собственост на друго дружество, независимо от това как собствеността на това участие е разделена. Притесненията, изразено по-специално от Италия и от Обединеното кралство, че този подход можел да позволи предписаното от Директивата освобождаване от данъци да бъде използвано недобросъвестно чрез привидни споразумения, може да бъде преодоляно чрез подходящи национални или двустранни мерки, насочени срещу измамите или злоупотребите, които са изрично разрешени от член 1, параграф 2 от Директивата.

Структурата на Директивата

53. Член 3, параграф 2, първо тире от Директивата съдържа дерогация, която позволява на държавите членки да заместят критерия за притежаване на дял от капитала с този за притежаване на право на глас. В подкрепа на своето тълкуване Белгия и Италия се позовават на тази дерогация. Те твърдят по същество, че държава членка, която използва тази дерогация, може да изключи възможността

36 — Вж. точка 6 по-горе.

плодоползвателят да се ползва от Директивата, тъй като за право на глас в пълен обем е необходимо право на собственост в пълен обем. За да има вътрешно единство между различните използвани от Директивата критерии, критерият за притежаване на дял от капитала трябвало също да предполага наличие на собственост в пълен обем, за да бъде възможно ползване на предоставените от Директивата предимства.

54. Не смятам, че тези доводи са убедителни. Какъвто обикновено е случаят с доводите, основани на дерогация, те могат да бъдат неоднозначни [37]. Така би могло също да се твърди, че ако държава членка може да замени критерия за притежаване на дял от капитала с този за притежаване на право на глас, това трябва да означава, че по принцип *не е* необходимо притежаване на право на глас, за да може да се ползва благоприятният режим на Директивата. Ето защо не смятам, че предвидената в член 3, параграф 2, първо тире възможност допринася за отговора на поставения по настоящото дело въпрос.

37 — В съдебното заседание жалбоподателят всъщност се позова на същата дерогация в подкрепа на своето становище, като твърди, че възможността за държавите членки да заменят критерия за притежаване на част от капитала с притежаване на право на глас, показва намерението на законодателя да даде право на лицето, упражняващо ефективния контрол — дори временно, както в случая на жалбоподателя, — да се ползва от предвиденото в Директивата освобождаване от данък.

Текстът на Директивата

55. Като дава определение за дружество майка, член 3, параграф 1, буква а) от Директивата визира дружество, което „притежава дял […] от капитала“ на друго дружество, което, ако всички останали елементи на определението са налице, ще бъде негово дъщерно дружество. Член 4 от Директивата предвижда, че изискването дивидентите да бъдат освободени от данък или да се разреши на дружеството майка да приспадне платения от дъщерното дружество данък, се прилага, когато дружество майка получава печалби, разпределени „по силата на асоциирането си със своите дъщерни дружества“. В подкрепа на становищата си Франция, Гърция, Италия, Нидерландия, Испания и Обединеното кралство се позовават на текста на едната от двете или и на двете посочени разпоредби.

56. Приемам, че възможността правото на плодоползване да се счита за притежаване на дял от капитала на дружество, може да изглежда ненормална. Обикновено капиталът на дадено дружество се набира от акционерите, които записват капитал на стойността на своите акции. Плодоползвателят обаче не е допринесъл за набирането на такъв капитал.

57. По същия начин може да изглежда изкуствено да се смята, че плодоползвателят на участие в дружество получава дивиденти „по силата на асоциирането си“

с дружеството. Плодоползвателят не е истински асоцииран с дружеството, а напротив — правото му на дивиденти произтича от договорно споразумение с притежателя на голата собственост върху участието в капитала.

58. Нито един от горните аргументи обаче не може да ме убеди, че моето тълкуване на Директивата е неправилно. Съгласно установената съдебна практика общностното законодателство трябва да се тълкува с оглед не само на неговия текст, но и на общата структура и целите на системата, в която е включен [38]. По-горе обясних какви смятам, че са структурата и целите на Директивата, и защо моето тълкуване на нейните разпоредби е съобразено с тях. Понятието за притежаване на дял от капитала на дружество и асоциирането на дружество майка с неговото дъщерно трябва да се разбира в този контекст, който, повтарям, принципно не е контекстът на дружественото право.

59. Това ми становище се подкрепя от неотдавнашното разширяване на персоналния обхват на Директивата, осъществено с Директива 2003/123 [39]. Вече споменах, че тази Директива 2003/123 снижава изискването за минималния праг на дяловото участие, което има дружеството майка, за да може да се ползва от член 4, параграф 1. Освен това Директива 2003/123 разширява списъка на дружествата, за които се прилага директивата „Дружества майки — дъщерни дружества“, като включва някои кооперативни организации, взаимоспомагателни сдружения, дружества, участието в които не се основава на капитала, спестовни банки и каси, фондове и осъществяващи търговска дейност сдружения. Очевидно е предвидена възможност за лице, участващо в подобно образувание, да „притежава […] дял от [неговия] капитал“ и да получава дивиденти „по силата на асоциирането си“ с него, въпреки че това лице няма дял от капитала на дъщерното дружество в смисъла, който обикновено се влага в това понятие. По същия начин Директива 2003/123 изменя член 4, параграф 1 от директивата „Дружества майки — дъщерни дружества“ така, че той да се прилага, когато дружество майка или неговото място на стопанска дейност, по силата на асоциирането на дружеството майка с неговото дъщерно дружество, получава разпределената печалба. Това също подсказва, че законодателят не смята за несъвместимо с целите на Директивата това, държавите членки да бъдат задължени да предоставят благоприятно данъчно третиране на печалбите, получени в случаи, различни от обичайните отношения между дружество майка и дъщерно дружество.

60. Накрая, наблягам на това, че горният анализ според мен не налага Съдът да разработи самостоятелно общностно понятие за правото на плодоползване. Това, което е важно при определяне на приложното поле на Директивата, не е точният механизъм, който дадена правна система допуска да бъде разработен от притежател на участие в капитала,

38 — Решение от 9 януари 2003 г. по дело Davidoff (C-292/00, Recueil, стр. I-389, точка 24). Решението по дело Davidoff е изключителен пример за това твърдение.

39 — Посочена в бележка под линия 5.

за да създаде различни видове право на собственост. Съществения въпрос поскоро е, както подсказва Комисията, че е налице участие в дружество, което участие отговаря на различните въведени с Директивата критерии, и че по силата на това участие са платени дивиденти.

Може ли Директивата да се прилага по отношение на право на плодоползване?

61. Обясних защо смятам, че Директивата изисква държавите членки да предоставят благоприятното данъчно третиране на дивидентите, които дружество майка е получило от неговото дъщерно дружество, като това благоприятно данъчно третиране е задължително по силата на член 4, параграф 1 в случай, че собствеността върху участието в дъщерното дружество е била разделена така, че дивидентите са получени от едно дружество по силата на право на плодоползване, докато голата собственост остава за друго дружество. Поради това не е необходимо да се отговаря на втората част от поставения въпрос, преформулиран по предложения от мен начин [40], а именно дали все пак когато транспонират Директивата, държавите членки могат да разширят благоприятното данъчно третиране на дивидентите по отношение на лицето, което притежава само право на плодоползване върху акциите.

62. Ако обаче Съдът реши да възприеме различно становище от това, което предложих по-горе, ще трябва да отговори на посочения въпрос. В такъв случай смятам, че на този въпрос трябва да се отговори утвърдително. Според мен този извод безспорно следва от структурата на Директивата. Както беше посочено по-горе [41], след като член 3, параграф 1, буква а) определя дружеството майка най-малкото като такова, което отговаря на предвидените в член 2 условия и притежава поне 25 % от капитала, е ясно, че държавите членки имат възможност да въведат по-широко определение. Не виждам нищо, което да попречи държавите членки да изменят това определение, като включат в него притежателя на плодоползване върху участие в дружество.

63. Ако Съдът възприеме това становище, тогава националната юрисдикция ще трябва да реши дали транспониращото Директивата национално законодателство, предмет на разглеждане, действително определя посоченото понятие като въпрос от областта на националното право. Може да се отбележи, че белгийското правителство решително отхвърля това становище.

40 — Вж. точка 41 по-горе.

41 — Вж. точка 6.

Заключение

64. По изложените по-горе причини смятам, че на поставения от Cour d'Appel de Liège въпрос трябва да се отговори по следния начин:

„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 задължава държавите членки да предоставят благоприятно данъчно третиране на дивидентите, които дружество майка е получило от негово дъщерно дружество, като това благоприятно данъчно третиране е задължително по силата на член 4, параграф 1 в случай, че собствеността върху участието в дъщерното дружество е била разделена така, че дивидентите се получават от дружество по силата на право на плодоползване, докато голата собственост остава за друго дружество."