РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

26 юни 2008 година *

По дело C-284/06

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Bundesfinanzhof (Германия) с акт от 22 февруари 2006 г., постъпил в Съда на 29 юни 2006 г., в рамките на производство по дело

Finanzamt Hamburg-Am Tierpark

срещу

Burda GmbH, по-рано Burda Verlagsbeteiligungen GmbH,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н K. Lenaerts, председател на състав, г-н G. Arestis (докладчик), г-жа R. Silva de Lapuerta, г-н E. Juhász и г-н T. von Danwitz, съдии,

* Език на производството: немски.

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,
секретар: г-н J. Swedenborg, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 13 юни 2007 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Burda GmbH, по-рано Burda Verlagsbeteiligungen GmbH, от адв. H. Geißler, адв. B. von Winterfeld и адв. J. Lüdicke, Rechtsanwälte,

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

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

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 31 януари 2008 г.

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването 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 (ОВ L 225, стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97) в редакцията ѝ, приложима към спора по главното производство (наричана по-нататък „Директива 90/435“), и на членове 52 от Договора за ЕО (понастоящем след изменението член 43 ЕО), както и уленове 73б и 73г от Договора за ЕО (понастоящем съответно членове 56 ЕО и 58 ЕО).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между дружеството Burda GmbH, по-рано Burda Verlagsbeteiligungen GmbH (наричано по-нататък „Burda“) и Finanzamt Hamburg-Am Tierpark (наричана по-нататък „Finanzamt“) по повод на облагането на печалбата, разпределена от това дружество през 1998 г. за финансовите 1996 г. и 1997 г. на едно от неговите дружества майки, а именно RCS International Services BV (наричано по-нататък „RCS“), установено в Нидерландия.

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 Съгласно първо съображение от Директива 90/435 тя има за цел да въведе „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“.

4 Според третото съображение от директивата тя възнамерява по-специално да премахне неблагоприятното данъчно третиране на групи от дружества от различни държави-членки в сравнение с това на групи от дружества от една и съща държава-членка.

5 Членове 1—7 от Директива 90/435 гласят:

„*Член 1*

1. Всяка държава-членка прилага настоящата директива по отношение на:

— разпределението на печалба, получена от дружества от съответната държава, която е била генерирана от техните дъщерни дружества в други държави-членки,

— разпределението на печалба от дружествата от съответната държава на дружества в други държави-членки, които са техни дъщерни дружества.

[…]

Член 2

За целите на настоящата директива „дружество от една държава-членка“ означава всяко дружество, което:

а) има една от формите, изброени в приложението по-долу;

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

в) освен това подлежи на облагане с един от следните данъци, без възможност за избор или за освобождаване от задължение за плащане:

[…]

— Körperschaftsteuer във Федерална република Германия,

[…]

или с друг данък, които замества някой от гореизброените.

Член 3

1. За целите на прилагането на настоящата директива,

а) статут на дружество майка се дава на всяко дружество в една държава-членка, което отговаря поне на условията, предвидени в член 2 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).

[…]

Член 4

1. В случаите когато едно дружество майка по силата на асоциирането си със своите дъщерни дружества получава разпределена печалба, държавата по регистрация на дружеството майка, освен когато дъщерното дружество е ликвидирано, 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 и, в дадени случаи, сумата на данъка, удържан при източника, начислен от държавата членка по регистрация на дъщерното дружество [другаде в текста: „държавата-членка, в която дъщерното дружество е местно лице“], съгласно изключенията, предвидени в член 5, до размера на сумата на съответния данък в държавата.

2. Всяка държава-членка обаче си запазва възможността да предвиди, че разноските, свързани с дяловете и загубите, произтичащи от разпределението на печалбата на дъщерното дружество, няма да могат да се приспадат от облагаемата печалба на дружеството майка.

[…]

Член 5

1. Печалбата, която едно дъщерно дружество разпределя на своето дружество майка, поне в случаите когато последното притежава дял, възлизащ на най-малко 25 % от капитала на първото, се счита за освободена от удържане на данък при източника.

[…]

3. Независимо от параграф 1 Федерална република Германия има право дотогава докато начислява корпоративен данък върху разпределената печалба в размер на поне 11 пункта по-нисък от размера, приложим спрямо

неразпределената печалба и най-късно до средата на 1996 г. да наложи компенсаторен данък, удържан при източника, от 5 % върху печалбата, разпределена от дъщерните дружества, регистрирани там [да се чете: „от нейните дъщерни дружества“].

[…]

Член 6

Държавата-членка на дружеството майка няма право да начислява данък, удържан при източника, върху печалбата, която такова дружество получава от свое дъщерно дружество.

Член 7

1. Както е използван в настоящата директива терминът „данък, удържан при източника“, не обхваща авансовото плащане или предварително плащане на корпоративен данък на държавата членка на дъщерното дружество, извършено във връзка с разпределението на печалбата към неговото дружество майка.

2. Настоящата директива не засяга прилагането на национални разпоредби или на разпоредби, основаващи се на споразумения, предназначени да премахнат или да намалят двойното данъчно облагане на дивидентите, в частност на разпоредбите, свързани с плащането на данъчни кредити на получателите на дивидент.“

6 Съгласно приложението към Директива 90/435 последната се отнася до дружества, които според немското право са известни като: „Aktiengesellschaft“, „Kommanditgesellschaft auf Aktien“, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“, „bergrechtliche Gewerkschaft“.

Национална правна уредба

KStG 1996

7 § 1 от Закона от 1996 година относно корпоративния данък (Körperschaftsteuergesetz 1996) в редакцията си, приложима към спора по главното производство (BGBl. 1996 I, стр. 340, наричан по-нататък „KStG 1996“), предвижда по-специално, че капиталовите дружества, чието управление или седалище се намира в Германия, са данъчнозадължени лица, които подлежат на неограничено облагане с корпоративен данък.

8 Съгласно § 2 от KStG 1996 данъчнозадължени лица, които подлежат на ограничено облагане с корпоративен данък за приходите им в Германия, са образуванията, сдруженията на лица и имуществените фондове, нито управлението, нито седалището на които се намират в Германия.

9 По силата на § 23 от KStG 1996 стандартната данъчна ставка на корпоративния данък е 45 % от облагаемия приход.

10 § 27, алинея 1 от KStG 1996 предвижда, че „ако капиталово дружество, неограничено данъчнозадължено лице, разпределя печалба, в резултат на това размерът на корпоративния данък се увеличава или намалява в зависимост от разликата между облагането на собствените капитали на капиталовото дружество (облагане на натрупването), които съгласно § 28 се считат за използвани за разпределението на печалба и облагането, произтичащо от прилагане на ставка 30 % от печалбата преди приспадане на корпоративния данък (облагане на разпределението)“.

11 § 28, алинеи 3 и 4 от KStG 1996 гласи:

„3. Елементите от собствените капитали, които могат да бъдат използвани, се считат за използвани за разпределение в порядъка, фигуриращ в § 30, при условията на алинеи 4, 5 и 7. Размерът, до който даден елемент се счита за използван, трябва да бъде определен в зависимост от неговото обичайно облагане.

4. Ако елемент или елементите от капитала по смисъла на § 30, алинея 1, трето изречение, точки 1 или 2, които първоначално се считат за използвани по смисъла на алинея 3, не са достатъчни, впоследствие, за да се компенсира разпределение на печалбата, това разпределение трябва да се приспадне от елемента от капитала, визиран в § 30, алинея 2, точка 2, дори в резултат на това този елемент да се придобива отрицателна стойност."

12 § 29, алинея 2 от KStG 1996 предвижда, че в края на всяка счетоводна година собственият капитал се разделя в собствен разпределяем капитал и в собствен капитал, който не подлежи на разпределение, и че собственият разпределяем капитал представлява делът от собствения капитал, надвишаващ дружествения капитал.

13 § 30, алинеи 1 и 2 от KStG 1996 гласи:

„1. В края на всяка счетоводна година собственият разпределяем капитал се класифицира в зависимост от режима на облагане. Всяка част зависи от класифицирането през предходната счетоводна година. При класифицирането следва отделно да се представят частите, които съответстват:

1. на приходите, които считано от 31 декември 1993 г. подлежат на облагане с корпоративен данък по пълна ставка;

[…]

3. на увеличенията на активите, които не подлежат на облагане с корпоративен данък или с които се е увеличил собственият капитал на капиталовото дружество през счетоводните години преди 1 януари 1977 г.

2. Посоченият в алинея 1, точка 3 размер следва да се подраздели на:

1. Собствен капитал от приходи от чужбина през счетоводните години след 31 декември 1976 г. […]

2. Различни увеличения на активите, които не подлежат на облагане с корпоративен данък и които не попадат в категории 3 и 4.

3. Собствен разпределяем капитал, възникнал преди приключването на данъчната година преди 1 януари 1977 г.

4. Вноски на акционери, послужили за увеличаване на собствения капитал през счетоводните години след 31 декември 1976 г.“

14 Частта от приходите, посочени в § 30, алинея 1, точка 1 от KStG 1996, която подлежи на облагане с пълната ставка на корпоративния данък, а именно с 45 %, се обозначава с наименованието „ЕК 45“.

15 Увеличенията на активите, визирани в § 30, алинея 1, точка 3 от KStG 1996, които не подлежат на облагане с корпоративен данък, се обозначават с наименованието „ЕК 0“ и в зависимост от четирите категории, визирани в § 30, алинея 2, с наименованията „ЕК 01“ до „ЕК 04“.

16 § 40 от KStG 1996 предвижда:

„По силата на § 27 корпоративният данък не се увеличава:

1. за разпределенията на частите, уреждани от разпоредбите на § 30, алинея 2, точка 1 [„ЕК 01“];

2. за разпределенията на частите, уреждани от разпоредбите на § 30, алинея 2, точка 4 [„ЕК 04“].“

17 § 44, алинея 1, първо изречение от KStG 1996 гласи:

„Ако образувание, което е неограничено данъчнозадължено лице, осигури за собствена сметка престации, които за акционерите са еквивалентни на приходи по смисъла на § 20, алинея 1, точки 1 или 2 от Закона за данъка върху доходите, то е длъжно при условието на алинея 2 при поискване от акционерите да предостави удостоверение, съдържащо следните означения върху съответния официален административен формуляр:

1. името и адреса на акционера;

2. размера на престациите;

3. датата на изплащането;

4. размера на корпоративния данък, който подлежи на приспадане по силата на § 36, алинея 2, точка 3, първо изречение от Закона за данъка върху доходите;

5. размера на корпоративния данък, който подлежи на възстановяване по смисъла на § 52; достатъчно е означението да се отнася до една акция, до един дял или до едно право на ползване;

6. размера на престацията, за която се счита за използван елементът от капитала по смисъла на § 30, алинея 2, точка 1;

7. размера на престацията, за която се счита използван елементът от капитала по смисъла на § 30, алинея 2, точка 4.“

18 § 50, алинея 1, точка 2 от KStG 1996 предвижда по-специално, че дължимият корпоративен данък за приходи, подлежащи на удържане при източника, е платим посредством удържане при източника, когато ползвателят на приходите подлежи единствено частично на данъчно облагане и когато приходите не произхождат от търговско, земеделско или горско стопанство, намиращо се на национална територия.

19 § 51 от KStG 1996 предвижда, че „ако акционерът не подлежи на облагане с данък върху приходите по смисъла на § 20, алинея 1, точки 1—3 или алинея 2, точка 2, буква а) от Закона за данъка върху доходите или ако тези приходи не са

отчетени при определяне на данъчната основа съгласно § 50, алинея 1, точка 1 или 2, е изключена възможността за приспадане или възстановяване на корпоративния данък, който може да бъде приспаднат по силата на § 36, алинея 2, точка 3 от Закона за данъка върху доходите.“

20 § 52, алинея 1 от KStG 1996 гласи:

„Корпоративният данък, който не може да бъде приспаднат съгласно § 51, се връща в полза на акционерите, които са неограничено данъчнозадължени лица, но са освободени от корпоративен данък, на публичноправните юридически лица и на акционерите, които подлежат на ограничено облагане с корпоративен данък по силата на § 2, точка 1, по тяхно искане, доколкото този данък се увеличава съгласно § 27, тъй като собственият капитал по смисъла на § 30, алинея 2, точка 3 се счита за използван за разпределение или за аналогична престация.“

EStG 1990

21 § 20, алинея 1 от Закона от 1990 година за данъка върху доходите (Einkommensteuergesetz 1990, BGBl. 1990 I, стр. 1898, наричан по-нататък „EStG 1990“) предвижда:

„Доходите от капитал включват:

1. Разпределение на дивиденти;

2. […]

3. размера на корпоративния данък, който подлежи на приспадане по силата на § 36, алинея 2, точка 3.“

22 § 36, алинея 2 от EStG 1990 предвижда:

„[…]

Следните суми се приспадат от размера на данъка върху доходите:

[…]

3. Корпоративният данък, плащан от образувание или сдружение на лица, което подлежи на неограничено облагане с корпоративен данък, в размер на 3/7 от приходите по смисъла на § 20, алинея 1, точка 1 (дивиденти) или 2, доколкото посочените приходи не произхождат от разпределения, за които е използван собствен капитал по смисъла на § 30, алинея 2, точка 1 от Закона за корпоративния данък“.

23 § 43, алинея 1 от EStG 1990 предвижда:

„Следните доходи от капитал, получени в Германия, подлежат на облагане с данък върху доходите посредством удържане на данък върху доходите от капитал (данък върху доходите от капитал):

1. Доходите от капитал по смисъла на § 20, алинея 1, точки 1 и 2 […]“

Обстоятелства в основата на спора по главното производство, преюдициални въпроси и производство пред Съда

24 Както е видно от акта за препращане, Burda е дружество с ограничена отговорност съгласно германското право, със седалище и управление в Германия. През периода, релевантен за главното производство, то се притежава в равни дялове от капиталовото дружество RCS, установено в Нидерландия, и от капиталовото дружество Burda International Holding GmbH, (наричано по-нататък „Burda International“), със седалище в Германия.

25 През 1998 г. Burda решава да разпредели печалба съответно за финансовите 1996 г. и 1997 г. в равни части на RCS, както и на Burda International. Разпределението на тези печалби съгласно § 27, алинея 1 от KStG 1996 е обложено със ставка 30 %.

26 От акта за препращане е видно, че съгласно § 44 от KStG 1996 единствено Burda International е получило сертификат за възможността за приспадане на корпоративния данък за разпределението на печалба, извършено от Burda.

27 Освен това от посочения акт следва, че вследствие на данъчна проверка се установява, че Burda е разпределило печалба в размер, по-висок от размера на облагаемите приходи. Така Finanzamt намалява от 6 049 925 DEM на 4 915 490 DEM различните елементи от собствения разпределяем капитал, подлежащ на облагане с корпоративен данък по пълна ставка (ЕК 45), и по силата на § 28, алинея 4 от KStG 1996 компенсира разпределенията, които след намалението вече не се покриват от обложения собствен разпределяем капитал, със собствения капитал по смисъла на § 30, алинея, точка 2 от KStG 1996 (ЕК 02).

28 Тази компенсация води до увеличения на корпоративния данък за двете разглеждани в главното производство години, а следователно и до приемането на два изменени акта за установяване на данъчни задължения.

29 Burda подава жалба пред Finanzgericht Hamburg срещу тези актове, оспорвайки прилагането на § 28, алинея 4 от KStG 1996 с мотива, че компенсацията на разпределението на печалбата на RCS с ЕК 02 е погрешна.

30 В това отношение Burda изтъква, че разполага с парични вноски, попадащи в категорията ЕК 04, които били достатъчни, за да се финансира разпределението на печалбата, и че при всички положения не разполага с увеличения на активите, попадащи в неговата ЕК 02.

31 С решение от 29 април 2005 г. Finanzgericht Hamburg уважава искането на Burda, считайки по същество, че е трябвало да бъдат приложени разпоредбите на § 28, алинея 3 от KStG 1996, в смисъл че частта от печалбата, разпределена на RCS, е трябвало да бъде приспадната от ЕК 04.

32 Finanzamt обжалва посоченото решение пред Bundesfinanzhof.

33 Последният приема, че тълкуването на Finanzgericht Hamburg на § 28, алинея 4 от KStG 1996 следва да се отхвърли. Според Bundesfinanzhof приложното поле на тази разпоредба не може да бъде ограничено до акционерите, имащи право на приспадане, и следователно не може да изключи акционерите като RCS, които нямат право на данъчен кредит.

34 Все пак Bundesfinanzhof изказва съмнения по въпроса дали установяването на облагането на извършеното разпределение в категория ЕК 02 съответства на Директива 90/435, доколкото представлява удържане на данък при източника, а евентуално и на разпоредбите на Договора за ЕО, свързани със свободното движение на капитали или със свободата на установяване.

35 При тези обстоятелства Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Представлява ли удържане на данък при източника по смисъла на член 5, параграф 1 от Директива 90/435 [...], понастоящем член 5 в редакцията [резултат] от Директива 2003/123/ЕО на Съвета от 22 декември 2003 г. (ОВ L 7, 2004 г., стр. 41; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 118), положение, в което националното право предписва в случай на разпределение на печалба от дъщерно дружество на неговото дружество майка облагането на приходите и увеличенията на активите на капиталовото дружество, които нямаше да бъдат обложени съгласно националното право, ако дъщерното дружество, вместо да ги разпредели на дружеството майка, ги бе запазило?

2) Ако отговорът на първия въпрос е отрицателен, съответства ли на [членове 52, 73 б и 73 г от Договора] национална разпоредба, предвиждаща дерогационна компенсация на разпределението на печалбата на капиталово дружество, използващо собствения си капитал, с данъчната тежест, която произтича от това, дори когато споменатото дружество докаже, че е разпределило дивиденти на чуждестранни акционери, и то предвид факта, че подобни акционери, за разлика от местните акционери, съгласно националното законодателство нямат право да приспаднат от собствения си данък корпоративния данък, който им е начислен?“

36 С молба, подадена в секретариата на Съда на 18 февруари 2008 г. Burda иска от Съда да разпореди възобновяване на устната фаза на производството в приложение на член 61 от Процедурния правилник, с цел да се определят „процесуално-организационни действия“.

По искането за възобновяване на устната фаза на производството и за определяне на процесуално-организационни действия

37 От съдебната практика следва, че Съдът може служебно или по предложение на генералния адвокат, както и по искане на страните да разпореди възобновяване на устната фаза на производството в съответствие с член 61 от своя процедурен правилник, ако смята, че делото не е достатъчно изяснено или че трябва да бъде решено въз основа на довод, който страните не са разисквали (вж. Решение от 14 декември 2004 г. по дело Swedish Match, C-210/03, Recueil, стр. I-11893, точка 25, Решение от 7 декември 2006 г. по дело SGAE, C-306/05, Recueil, стр. I-11519, точка 27 и Решение от 28 юни 2007 г. по дело Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, C-466/03, Сборник, стр. I-5357, точка 29).

38 В подкрепа на своето искане Burda посочва на първо място, че в заключението си генералният адвокат не взема предвид разпоредбите на § 78, алинея 5 от германското циркулярно писмо относно корпоративния данък („Körperschafts teuerrichtlinien“, наричано по-нататък „KStR“).

39 В това отношение следва да се отбележи, че в рамките на производството по член 234 ЕО Съдът няма за задача да уточнява релевантните национални разпоредби, приложими към главния спор. Подобен прерогатив е от компетентността единствено на препращащата юрисдикция, която като очертава вътрешната правна уредба, оставя на Съда възможността да осигури всички критерии за тълкуване на общностното право, които да позволят на препращащата юрисдикция да прецени съответствието на национално законодателство с общностната уредба.

40 Установено е обаче, че в своето преюдициалното запитване препращащата юрисдикция не посочва разпоредбите на § 78, алинея 5 от KStR.

41 В действителност в твърденията си Burda критикува позицията, приета от генералния адвокат относно тълкуването на § 28, алинея 4 KStG 1996, и това, че той не следва неговия анализ.

42 От съдебната практика следва обаче, че Статутът на Съда и Процедурният правилник не предвиждат възможност за страните да представят становища в отговор на заключението на генералния адвокат (вж. по-специално Решение по дело SGAE, посочено по-горе, точка 26 и цитираната съдебна практика).

43 Burda поддържа, на второ място, че противно на това, което смята генералният адвокат, то не разполага с разпределяема печалба, която може да бъде обложена със ставка 30 %, и че дивидентът не представлява нищо повече от освободено от данъци възстановяване на паричните вноски, изплатени от съдружниците.

44 В твърденията си Burda всъщност изтъква, че някои от фактическите констатации, на които се основава анализът на генералния адвокат, са неточни и дори непълни.

45 В това отношение следва да се отбележи, че единствено препращащата юрисдикция е компетентна да определи фактическия контекст, в който се вместват поставените от нея въпроси, или поне да разясни фактическите хипотези, на които се основават тези въпроси.

46 От преюдициалния въпрос обаче е видно, че препращащата юрисдикция не е изложила фактическите обстоятелства, изтъкнати от Burda в рамките на неговото искане.

47 От това следва, че твърденията, посочени в точка 43 от настоящото решение, също не могат да обосноват възобновяване на устната фаза на производството предвид изискванията на член 61 от Процедурния правилник на Съда.

48 При тези обстоятелства, след изслушване на генералния адвокат Съдът намира, че разполага с всички необходими елементи, за да отговори на поставените от препращащата юрисдикция въпроси.

49 При това положение не следва да се разпорежда възобновяването на устната фаза на производството и следователно трябва да се отхвърли свързаното с това искане за определяне на процесуално-организационни действия.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

50 С първия си въпрос препращащата юрисдикция иска по същество Съдът да установи дали представлява удържане на данък при източника по смисъла на член 5, параграф 1 от Директива 90/435 национална разпоредба, която в случай на разпределение на печалба от дъщерно дружество на неговото дружество майка предвижда облагане на приходите и на увеличенията на активите на дъщерното дружество, които нямаше да бъдат обложени, ако последното, вместо да ги разпредели на дружеството майка, ги беше запазило.

51 В това отношение съгласно постоянната съдебна практика споменатата директива, която както е видно от точки 5 и 24 от настоящото съдебно решение,

намира приложение в главното производство, има за цел чрез въвеждането на обща система за данъчно облагане да премахне каквото и да било неблагоприятно третиране на сътрудничество 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. Така с оглед на избягване на двойното данъчно облагане при разпределение на печалба член 5, параграф 1 от Директива 90/435 предвижда освобождаване от удържане на данък при източника в държавата на дъщерното дружество (вж. Решение от 17 октомври 1996 г. по дело Denkavit и др. C-283/94, C-291/94 и C-291/94, Recueil, стр. I-5063, точка 22, Решение от 8 юни 2000 г. по дело Epson Europe, C-375/98, Recueil, стр. I-4243, точка 20, Решение от 4 октомври 2001 г. по дело Athinaïki Zythopoïïa, C-294/99, Recueil, стр. I-6797, точка 25, Решение от 25 септември 2003 г. по дело Océ van der Grinten, C-58/01, Recueil, стр. I-9809, точка 45 и Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 103).

52 По-специално, що се отнася до забраната, съдържаща се в член 5 от Директива 90/435, държавите-членки да удържат данък при източника върху печалби, разпределени от местно дъщерно дружество на неговото дружество майка, местно лице за друга държава-членка, Съдът вече е постановил, че всяко облагане на приходи, получени в държавата-членка, в която се разпределят дивидентите, за което правопораждащ факт е изплащането на дивиденти или на друг приход от ценни книжа, когато основата на този данък е прихода от посочените ценни книжа и данъчнозадълженото лице е притежателят на същите ценни книжа, представлява удържане на данък при източника (Решение по дело Epson Europe, точка 23, Решение по дело Athinaïki Zythopoïïa, точки 28 и 29, Решение по дело Océ van der Grinten, точка 47, както и Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, точка 108, посочени по-горе).

53 От тази съдебна практика следва, че за прилагането на член 5, параграф 1 от Директива 90/435 трябва да са изпълнени кумулативно три условия.

54 В това отношение германското правителство поддържа, че в обстоятелствата по главното производство третото от условията, визирани в точка 52 от настоящото решение, а именно че данъчнозадълженото лице трябва да бъде „притежател на акциите“, не е изпълнено.

55 Налага се обаче изводът, че Burda дължи корпоративен данък на основание разпределението на печалба, докато Burda International и RCS са притежателите на ценните книжа.

56 При това положение в обстоятелствата по главното производство не е изпълнено третото условие, за да е налице удържане на данък при източника по смисъла на член 5, параграф 1 от Директива 90/435.

57 Тази преценка не се поставя под съмнение от доводите, които Burda и Комисията на Европейските общности извеждат от Решение по дело Athinaïki Zythopoiïa, посочено по-горе, в подкрепа на това, че Съдът в действителност не прилага горепосоченото условие, а отдава предпочитание на подход, основаващ се на икономическа преценка.

58 По-специално, според Комисията тълкуването на условията за прилагане на член 5, параграф 1 от Директива 90/435 трябва да отчита особената икономическа функция на механизма на удържане на данък при източника, който предвижда тази директива. В противен случай прилагането на тази разпоредба би било възпрепятствано в най-често срещаните случаи, а именно всеки път, когато дъщерно дружество разпределя дивиденти на своите дружества майки, когато последните са местни лица за държава-членка, различна от тази на дъщерното дружество.

59 В този контекст Комисията добавя, че икономическите последици от облагането на дъщерното дружество съответстват на облагане на дружеството майка, като се има предвид, че данъкът е удържан от дружеството, разпределящо печалбата, и се изплаща директно на данъчните служби.

60 Гореизложените твърдения не могат да бъдат възприети.

61 Трябва незабавно да се констатира, че от съдебната практика след Решение по дело Athinaïki Zythopoiïa, посочено по-горе, следва, че относно понятието за удържане на данък при източника по смисъла на член 5, параграф 1 от Директива 90/435 Съдът запазва условието, съгласно което данъчнозадълженото лице трябва да е притежател на ценните книжа (вж. Решение по дело Océ van der Grinten, посочено по-горе, точка 47 и Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе, точка 108).

62 Освен това тази констатация не може да се обезсили въз основа на изтъкнатите от Комисията твърдения за икономически съображения, присъщи на механизма на удържане на данък при източника. Всъщност дори да се предположи, че са релевантни, подобни съображения обуславят прилагането на член 5, параграф 1 от Директива 90/435 единствено ако са изпълнени всички условия, установени от съдебната практика, посочена в точка 52 от настоящото решение.

63 Тъй като в обстоятелствата по главното производство не е изпълнено третото условие, за да е налице удържане на данък при източника по смисъла на член 5, параграф 1 от Директива 90/435, тази разпоредба допуска счетоводен механизъм за корекция като предвидения в § 28, алинея 4 от KStG 1996.

64 Следователно на първия въпрос следва да се отговори, че разпоредба на националното право, която в случай на разпределение на печалба от дъщерно дружество на неговото дружество майка предвижда облагането на приходите и на увеличенията на активите на дъщерното дружество, които нямаше да бъдат обложени, ако вместо да ги разпредели на дружеството майка, дъщерното дружество ги бе запазило, не представлява удържане на данък при източника по смисъла на член 5, параграф 1 от Директива 90/435.

По втория въпрос

65 С втория си въпрос препращащата юрисдикция иска по същество от Съда да установи дали членове 52, 73б и 73г от Договора трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат прилагане на национална мярка като § 28, алинея 4 от KStG 1996, по силата на която облагането на печалбите, разпределени от местно за държава-членка дъщерно дружество на неговото дружество майка, подлежи на един и същ механизъм за корекция, независимо дали дружеството майка е местно за същата или за друга държава-членка, докато за разлика от местно дружество майка, на чуждестранно дружество майка не може да се отпуска данъчен кредит от държавата-членка, в която нейното дъщерно дружество е местно лице.

66 В самото начало следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика, макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите-членки, последните трябва да упражняват тази компетентност при спазване на общностното право (вж. по-специално Решение от 12 септември 2006 г. по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точка 40, 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 36 и Решение от 18 юли 2007 г. по дело Oy AA, C-231/05, Сборник, стр. I-6373, точка 20).

67 В обстоятелствата по главното дело следва предварително да се определи дали и доколко национална уредба като разглежданата в главното производство може да засегне свободите, визирани в членове 52, 73б и 73г от Договора.

По приложимата свобода

68 От постоянната съдебна практика е видно, че доколкото национална уредба урежда само отношенията в рамките на група от дружества, тя засяга основно свободата на установяване (вж. по-специално в този смисъл Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе, точка 118, Решение по дело Test Claimants Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе, точка 33 и Решение по дело Oy AA, точка 23).

69 Освен това следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика, когато участие на дружество в друго дружество му позволява да упражнява безспорно влияние върху решенията на последното и да определя неговата дейност, се прилагат разпоредбите от Договора относно свободата на установяване (вж. по-специално Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе, точка 31, Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе, точка 39, Решение от 13 март 2007 г. по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Сборник, стр. I-2107, точка 27, Решение по дело Oy AA, посочено по-горе, точка 20, Решение от 23 октомври 2007 г. по дело Комисия/Германия, C-112/05,

Сборник, стр. I-8995, точка 13, както и Решение от 6 декември 2007 г. по дело Columbus Container Services, C-298/05, Сборник, стр. I-10451, точка 29).

70 От акта за препращане следва, че 50 % от капитала на установеното на германска територия Burda се притежава от чуждестранно дружество, в случая RCS. Подобно процентно участие в дружествения капитал на Burda от страна на RCS по принцип дава на последното право да упражнява безспорно и решаващо влияние върху дейността на своето дъщерно дружество по смисъла на съдебната практика, посочена в предходната точка.

71 Следва също така да се отбележи, че национално законодателство като разглежданото в главното производство, чието прилагане не зависи от размера на участието, което дружеството — получател на дивидентите, има в разпределящото дивидентите дружество, може да попада в приложното поле както на член 43 ЕО относно свободата на установяване, така и в това на член 56 ЕО относно свободното движение на капитали (вж. в този смисъл Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе, точка 36).

72 В това отношение все пак се налага изводът, че главният спор се отнася изключително до последиците на разглежданото в главното производство национално законодателство върху положението на местно дружество, разпределило дивиденти на акционерите с участие в капитала, позволяващо им да упражняват безспорно влияние върху решенията на това дружество и да определят неговата дейност (вж. в този смисъл Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе, точка 38).

73 В този контекст в производство като главното се прилагат разпоредбите на Договора относно свободата на установяване.

74 При всички положения, дори да се предположи, че прилагането на разпоредбите на KStG 1996 има ограничително въздействие върху свободното движение на капитали, от съдебната практика е видно, че това въздействие би било неизбежна последица от евентуалното ограничаване на свободата на установяване и следователно не оправдава самостоятелното разглеждане на посоченото

законодателство от гледна точка на член 73б от Договора (Решение по дело Оу АА, посочено по-горе, точка 24, както и цитиратага съдебна практика.

75 В резултат на гореизложеното следва, че на настоящия въпрос трябва да се отговори единствено в светлината на разпоредбите на Договора относно свободата на установяване.

По наличието на ограничаване на свободата на установяване

76 Свободата на установяване, която е призната в член 52 от Договора в полза на гражданите на Общността и която им предоставя възможността да започват и да упражняват дейност като самостоятелно заети лица, както и да учредяват и управляват предприятия при същите условия като определените от законодателството на държавата-членка на пребиваване за собствените ѝ граждани, съгласно член 58 от Договора за ЕО (понастоящем член 48 ЕО) обхваща по отношение на учредените в съответствие със законодателството на една държава-членка дружества със седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Общността правото им да извършват дейността си в съответната държава-членка посредством дъщерно дружество, клон или представителство (вж. по-специално Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе, точка 41, както и Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе, точка 42).

77 Що се отнася до дружествата, важно е да се отбележи, че тяхното седалище по смисъла на член 58 от Договора, по подобие на гражданството при физическите лица, служи за определяне на връзката им към правния ред на държава-членка. Да се признае, че държавата-членка, в която едно дружество е местно лице, може свободно да прилага различно третиране само поради факта че седалището на дадено дружество се намира в друга държава-членка, би изпразнило разпоредбата на член 52 от Договора от съдържанието ѝ. По този начин свободата на установяване цели да гарантира национално третиране в приемащата държава-членка, като забранява всяка дискриминация, основана на местонахождението на седалището на дружествата (вж. по-специално в този смисъл Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе, точка 43, както и цитираната съдебна практика).

78 От акта за препращане е видно, че разглежданият в главното производство механизъм за корекция цели да гарантира, че размерът на платения от разпределящото дружество данък след корекция съответства на размера на погрешно отпуснатия на акционера данъчен кредит. За тази цел механизмът за корекция предвижда, че собственият капитал, попадащ в категория ЕК 02, се взема предвид за целите на облагането, за да се гарантира, че данъкът и данъчният кредит съответстват на данъчните удостоверения, предоставени на акционерите.

79 Следва да се отбележи, че при прилагането на този механизъм за корекция, който цели да избегне отпускането на данъчен кредит за неплатен данък, корекцията засяга не размера на данъчния кредит, а размера на платения от разпределящото дружество данък.

80 Освен това е установено, че механизмът за корекция, предвиден в § 28, алинея 4 от KStG 1996, намира приложение в случая на местно за Германия дружество, независимо дали то е дъщерно на дружество майка, което също е местно за Германия, или на дружество майка, местно за друга държава-членка.

81 В този контекст Burda счита, че в главното производство дискриминационното третиране се състои именно в прилагането на един и същ механизъм за корекция към различни положения, доколкото за разлика от местните дружества майки, на чуждестранните дружества майки на местни дъщерни дружества не се отпуска данъчен кредит за компенсиране на корпоративния данък, платен от разпределящото дружество.

82 Тъй като прилагането на една и съща норма към различни положения може да представлява дискриминация, за да се определи дали в главното производство е налице дискриминационно данъчно третиране, което следователно е принципно забранено от член 52 от Договора, трябва да се провери дали разглежданата национална мярка поставя местните дъщерни дружества в различно положение в зависимост от това дали тяхното дружество майка е местно или чуждестранно лице, а оттам дали на последните се отпуска данъчен кредит.

83 В това отношение трябва да се припомни, че от акта за препращане следва, че прилагането на счетоводния механизъм за корекция, предвиден в § 28, алинея 4 от KStG 1996, не може да измени данъчната тежест на Burda в зависимост от това дали неговото дружество майка е местно лице за Германия или за друга държава-членка.

84 При това положение не може да се приеме, че спрямо дъщерното дружество прилагането на § 28, алинея 4 от KStG 1996 води до еднакво третиране на различни положения, тъй като дъщерното дружество не се намира в различно положение предвид законодателството на държавата, в която то е местно лице, в случая Федерална република Германия, в зависимост от това дали разпределя своята печалба на чуждестранно или на местно дружество майка.

85 Тази преценка не може да се постави под въпрос от факта, подчертан от препращащата юрисдикция, че за чуждестранните акционери облагането на разпределящото предприятие става окончателно, в смисъл че увеличаването на данъчната тежест на разпределящото дружество не се компенсира с отпускането на съответен данъчен кредит.

86 В това отношение е важно е да се поясни, че от съдебната практика следва, че при спазване на общностното право всяка държава-членка организира своята система за облагане на разпределената печалба и в този контекст определя облагаемата основа, както и данъчната ставка, приложими по отношение на разпределящото дружество и/или на акционера получател, доколкото те подлежат на данъчно облагане в тази държава (Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе, точка 50).

87 Съгласно същата съдебна практика в отсъствието на мерки за уеднаквяване или хармонизация на общностно равнище държавите-членки запазват компетентността си да определят чрез спогодби или едностранно критериите за разпределяне на своите правомощия за облагане с данъци, по-специално с оглед избягване на двойното данъчно облагане (Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе, точка 52).

88 В този контекст данъчният кредит, отпускан съгласно приложимото в главното производство национално законодателство на местно дружество майка, има за цел избягването на икономическо двойно данъчно облагане на печалбата, разпределена от местно дружество и вече обложена веднъж по отношение това дружество.

89 В главното производство обаче, което се отнася до трансгранично разпределение на печалба, предотвратяването на подобно икономическо двойно данъчно облагане принципно е задача не на държавата-членка, чието местно лице е дъщерното дружество, а на държавата-членка, в която дружеството майка е местно лице.

90 Всъщност съгласно член 4 от Директива 90/435 държавата-членка, в която дружеството майка е местно лице, трябва или да освободи от данък печалбата, получена от това дружество от местно за друга държава-членка дъщерно дружество, или да разреши приспадане от размера на дължимия данък на частта от платения от дъщерното дружество данък, която е свързана с тази печалба.

91 Следователно в тези две хипотези държавата-членка, в която дружеството майка е местно лице, е длъжна да предостави данъчно третиране, преследващо същата цел като данъчния кредит, отпускан от държавата-членка, в която дъщерното дружество е местно лице, на дружествата майки, които са нейни местни лица, така че да се избегне и икономическото двойно данъчно облагане на разпределената под формата на дивиденти печалба.

92 Така както на местното дружество майка на местно дъщерно дружество може да се отпусне данъчен кредит от държавата, в която първото е местно лице, и в която същевременно и дъщерното дружество е местно лице, чуждестранното дружество майка на местно дружество е защитено от опасността от икономическо двойно данъчно облагане на печалбата, разпределена под формата на дивиденти, като тази защита обаче се предоставя от държавата-членка, в която то е местно лице.

93 Следователно облагането на разпределената печалба като печалба, която в обстоятелствата по главното производство попада в категория ЕК 02, се компенсира във всички случаи от държавата-членка, в която дружеството майка е местно лице.

94 Следователно фактът, че не е отпуснат данъчен кредит от държавата-членка на дъщерното дружество в полза на чуждестранното дружество майка, не може да разграничи положението на местно дъщерно дружество на местно дружество майка от положението на местно дъщерно дружество на чуждестранно дружество майка.

95 От това следва, че за целите на прилагане на разглежданото в главното производство законодателство положението на местно дъщерно дружество на местно дружество майка не се различава от положението на местно дъщерно дружество на чуждестранно дружество майка, така че по отношение на местното дъщерно дружество не може да се установи никакво дискриминационно третиране.

96 В резултат на гореизложеното на втория въпрос следва да се отговори, че член 52 от Договора трябва да се тълкува в смисъл, че допуска прилагането на национална мярка като § 28, алинея 4 от KStG 1996, по силата на която облагането на печалбата, разпределена от местно за държава-членка дъщерно дружество на неговото дружество майка, подлежи на един и същ механизъм за корекция, независимо дали дружеството майка е местно лице за същата държава-членка или за друга държава-членка, макар за разлика от местно дружество майка, на чуждестранно дружество майка да не може да се отпуска данъчен кредит от държавата-членка, в която нейното дъщерно дружество е местно лице.

По съдебните разноски

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

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

1) **Разпоредба на националното право, която в случай на разпределение на печалба от дъщерно дружество на неговото дружество майка предвижда облагане на приходите и на увеличенията на активите на дъщерното дружество, които нямаше да бъдат обложени, ако вместо да ги разпредели на дружеството майка, дъщерното дружество ги бе запазило, не представлява удържане на данък при източника по смисъла на член 5, 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) **Член 52 от Договора за ЕО (понастоящем след изменението член 43 ЕО) трябва да се тълкува в смисъл, че допуска прилагането на национална мярка като § 28, алинея 4 от Закона от 1996 година относно корпоративния данък (Körperschaftsteuergesetz 1996) в редакцията, приложима към спора в главното производство, по силата на която облагането на печалбата, разпределена от местно за държава-членка дъщерно дружество на неговото дружество майка, подлежи на един и същ механизъм за корекция, независимо дали дружеството майка е местно лице за същата държава-членка или за друга държава-членка, макар за разлика от местно дружество майка, на чуждестранно дружество майка да не може да се отпуска данъчен кредит от държавата-членка, в която нейното дъщерно дружество е местно лице.**

Подписи