

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

12 февруари 2009 година \*

По дело C-138/07

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Hof van beroep te Antwerpen (Белгия) с акт от 27 февруари 2007 г., постъпил в Съда на 9 март 2007 г., в рамките на производство по дело

**Belgische Staat**

срещу

**Cobelfret NV,**

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н Р. Янп, председател на състав, г-н М. Плешич, г-н А. Tizzano, г-н Е. Levits (докладчик) и г-н J.-J. Kasel, съдии,

\* Език на производството: нидерландски.

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,  
секретар: г-жа M. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 5 март 2008 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Cobelfret NV, от адв. A. Huyghe и адв. M. Isenbaert, advocaten,
  
- за белгийското правителство, от г-жа C. Rochet, в качеството на представител, подпомагана от адв. J. Werbrouck, advocaat,
  
- за Комисията на Европейските общности, от г-н R. Lyal, г-н W. Wils и г-н W. Roels, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 8 май 2008 г.,

ПОСТАНОВИ НАСТОЯЩОТО

## Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 4, параграф 1 от Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 г. 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).
  
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Belgische Staat и дружество Cobelfret NV (наричано по-нататък „Cobelfret“) относно определянето на облагаемия финансов резултат на последното във връзка с корпоративния данък за данъчните 1992—1998 г.

## Правна уредба

### *Общностна правна уредба*

- 3 Съгласно трето съображение от Директива 90/435 тя цели по-специално да премахне неблагоприятното третиране на групи от дружества от една и съща държава членка.

4 По силата на член 3, параграф 1, буква а) от Директива 90/435 статут на дружество майка се дава на всяко дружество в една държава членка, което отговаря на някои условия, предвидени в член 2 от тази директива, и притежава дял от най-малко 25 % от капитала на дружество от друга държава членка, което отговаря на същите условия.

5 Член 4, параграфи 1 и 2 от Директива 90/435 предвиждат:

„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, 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 разносните, 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. В случаите, когато разходите по управлението на дяловете, представляват фиксирана сума, тя не може да надвишава 5 % от печалбата, разпределена от дъщерното дружество.“

*Национална правна уредба*

- 6 Директива 90/435 е транспонирана в белгийското право със Закон от 23 октомври 1991 г. (*Belgisch Staatsblad* от 15 ноември 1991 г., стр. 25619), който изменя съществуващия режим на окончателно обложените доходи (наричан по-нататък „режима на ООД“) и предвижда възможност за приспадане от облагаемата основа на дружеството майка на 95 % от получените дивиденди.
- 7 След кодификацията от 1992 г. разпоредбите, приложими към режима на ООД, са консолидирани в членове 202, 204 и 205 от Кодекса за данъчно облагане на доходите, координиран с Кралски указ от 10 април 1992 г. и потвърден със Закон от 12 юни 1992 г. (притурка към *Belgisch Staatsblad* от 30 юли 1992 г., наричан по-нататък „Кодексът от 1992 г.“), приведен в изпълнение по силата на Кралски указ за прилагане на Кодекса за данъчно облагане на доходите от 1992 г. (*Belgisch Staatsblad* от 13 септември 1993 г., наричан по-нататък „Кралския указ за прилагане на Кодекса от 1992 г.“).
- 8 Съгласно посочените разпоредби дружество може да приспадне от финансовия си резултат 95 % от дивидентите, които е получило от дъщерните си дружества по смисъла на Директива 90/435, като окончателно обложени доходи (по-нататък „приспадане на ООД“).
- 9 Функционирането на режима на ООД може да се опише накратко както следва. Първоначално разпределеният от дъщерното дружество дивидент трябва да се включи в облагаемата основа на дружеството майка. Впоследствие този дивидент

се приспада от облагаемата основа, но само доколкото след приспадане на останалата облагаема печалба, освободена от облагане за съответния данъчен период, остава положително салдо на печалбата.

10 В този смисъл член 202 от Кодекса от 1992 г. гласи:

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

1 дивидентите, с изключение на доходите, получени при прехвърляне на дружество на собствените му акции или дялове или при пълна или частична подялба на имуществото на дружество;

[...]“.

11 Текстът на член 204, първа алинея от Кодекса от 1992 г. е следният:

„Подлежащите на приспадане доходи съгласно член 202, параграф 1, [точка] 1° [...] се считат за включени в печалбата за данъчния период до 95 [%] от получената или събрана сума, евентуално увеличена с реалните или фиктивни авансови данъци върху доходите от движими вещи и капитали [...]“.

12 Член 205, параграф 2 от Кодекса от 1992 г. гласи:

„Приспадането, предвидено в член 202, е ограничено до размера на печалбата за данъчния период, който остава след прилагане на член 199 [...]

[...]“.

13 Член 77 от Кралския указ за прилагане на Кодекса от 1992 г. предвижда:

„Посочените в членове 202—205 от [Кодекса от 1992 г.] суми, подлежащи на приспадане като окончателно обложени доходи [...], се приспадат до размера на печалбата, която остава след прилагане на член 76; това приспадане се извършва с оглед на произхода на печалбата, преимуществено от тази, в която са включени посочените суми.“

### **Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос**

14 Sobelfret е дружество със седалище в Белгия, което през данъчните 1992—1998 г. получава дивиденди от участието си в дружества, установени на територията на Общността, като същевременно претърпява загуби през някои от тези данъчни години.

- 15 По силата на белгийската правна уредба *Sobelfret* не може нито да се ползва от приспадане на ООД за годините, през които е претърпяло загуби, нито да прехвърли към следващата година неизползваната част от приспадането на ООД, когато приспадането на ООД, което *Sobelfret* може да поиска, надвишава облагаемата печалба.
- 16 Поради това, като счита че начислените дивиденди не са изцяло освободени от данък, *Sobelfret* подава жалби по административен ред срещу актовете за установяване на данъчни задължения за заплащане на корпоративен данък за данъчните 1992—1998 г.
- 17 След като тези жалби са отхвърлени, *Sobelfret* сезира *rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* (Първоинстанционен съд Антверпен), който в решението си от 16 декември 2005 г. приема по-конкретно, че ограничаването на приспадането на ООД до размера на печалбата, която е реализирана през данъчния период и остава след прилагане на член 199 от Кодекса от 1992 г., води до частично облагане на разпределената печалба по отношение на *Sobelfret*, което е несъвместимо с член 4, параграф 1 от Директива 90/435.
- 18 *Belgische Staat* подава въззивна жалба срещу посоченото решение пред *Hof van beroep te Antwerpen* (Апелативен съд Антверпен). Тази юрисдикция счита, че за да се определи дали действително е налице облагаемият финансов резултат на *Sobelfret*, що се отнася до спорните данъчни години, е необходимо произнасяне по въпроса за непосредственото действие на Директива 90/435 и за евентуалната несъвместимост на член 205, параграф 2 от Кодекса от 1992 г. с тази директива.



- 19 При тези обстоятелства Hof van beroep te Antwerpen решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

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

### **По преюдициалния въпрос**

#### *По допустимостта*

- 20 Както следва от член 1 от Директива 90/435, тя се отнася до разпределението на печалба, получена от дружества от държава членка, която е била генерирана от техните дъщерни дружества в други държави членки. По-нататък член 2 от тази директива определя приложното ѝ поле в зависимост от видовете дружества, както са изброени в приложението към Директивата, докато член 3, параграф 1 от същата предвижда минимален дял, за да може дружество да се счита за дружество майка, а друго — за негово дъщерно дружество по смисъла на Директива 90/435.

- 21 В това отношение е необходимо да се отбележи, че запитващата юрисдикция не е посочила произхода на получените от Sobelfret дивиденди и процентното съотношение на дяловете на това дружество в разпределящите дружества.
- 22 Sobelfret поддържа пред Съда, без възражение в това отношение от страна на белгийското правителство, че е получило дивиденди от дъщерните си дружества, установени в Обединеното кралство и че дяловете му в последните отговарят на изискванията, установени в член 3 от Директива 90/435.
- 23 Както проверката на точността на тези факти не подлежи на преценка от страна на Съда, а е от компетентността на националния съд (Решение от 16 март 1978 г. по дело *Oehlschläger*, 104/77, Recueil, стр. 791, точка 4), така и само националният съд, в рамките на предвиденото в член 234 ЕО сътрудничеството между Съда и националните юрисдикции, следва да прецени предвид особеностите на делото както необходимостта от преюдициално заключение, за да може да постанови решението си, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда (вж. в този смисъл Решение от 7 юни 2005 г. по дело *VEMW* и др., C-17/03, Recueil, стр. I-4983, точка 34 и цитираната съдебна практика).
- 24 Всъщност презумпцията за релевантност, която се свързва с поставените от националните юрисдикции преюдициални въпроси, може да не се приложи само в изключителни случаи, по-конкретно когато е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на общностното право няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство (вж. Решение от 17 юли 2008 г. по дело *Corporación Dermoestética*, C-500/06, Сборник, I-5785, точка 23 и цитираната съдебна практика).
- 25 По настоящото дело обаче не е съвсем очевидно, че исканото от запитващата юрисдикция тълкуване на общностното право е ирелевантно за делото, тъй като

допустимостта на преюдициалното запитване не е оспорена впрочем нито от Cobelfret, нито от белгийското правителство, нито пък от Комисията на Европейските общности.

*По същество*

- 26 От една страна, преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 4, параграф 1 от Директива 90/435. От друга страна, запитващата юрисдикция счита, че е необходимо да се установи дали тази разпоредба може да има непосредствено действие. Уместно е двата въпроса да се разгледат поотделно.

По обхвата на член 4, параграф 1 от Директива 90/435

- 27 С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 4, параграф 1 от Директива 90/435 трябва да бъде тълкуван в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, която предвижда, че получените от дружество майка дивиденди са включени в облагаемата му основа, за да бъдат приспаднати впоследствие до 95 %, доколкото след приспадане на останалата печалба, освободена от облагане, за съответния данъчен период остава положително салдо на печалбата.
- 28 Както личи по-конкретно от трето съображение от Директива 90/435, тя цели чрез въвеждането на обща данъчна система да премахне 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 групирането на дружества на общностно равнище (вж. Решение от 3 април 2008 г. по дело *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C-27/07, Сборник, I-2067, точка 23 и цитираната съдебна практика).

- 29 За да постигне целта да гарантира неутралност в данъчен смисъл на печалбата, която дъщерно дружество от една държава членка разпределя на дружеството майка, установено в друга държава членка, Директива 90/435 цели да избегне двойното данъчно облагане, в икономически смисъл, на тази печалба, с други думи — да избегне разпределената печалба да бъде обложена веднъж при дъщерното дружество и втори път при дружеството майка (вж. в този смисъл Решение по дело *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, посочено по-горе, точки 24 и 27).
- 30 За тази цел член 4, параграф 1 от Директива 90/435 предвижда в случаите, когато дружество майка по силата на асоциирането си със своите дъщерни дружества получава разпределена печалба, държавата членка, в която е установено дружеството майка, да се въздържа от облагане на такава печалба или да разреши на дружеството майка да приспадне 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, до размера на сумата на съответния данък в държавата (Решение по дело *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, посочено по-горе, точка 25).
- 31 Съдът вече се е произнесъл, че така член 4, параграф 1 от Директива 90/435 изрично оставя на държавите членки възможност за избор между системата на освобождаване от облагане и системата на приспадане, които не водят непременно до един и същ резултат по отношение на акционера, получаващ дивиденди (вж. в този смисъл Решение от 12 декември 2006 г. по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точки 43 и 44).

- 32 От становището, представено пред Съда от белгийското правителство, следва, че Кралство Белгия е избрало системата, предвидена в член 4, параграф 1, първо тире от Директива 90/435. Според това правителство приспадането на ООД гарантира, че при дружеството майка изобщо не се удържа данък за получените от него дивиденди от дела му в неговото дъщерно дружество.
- 33 Следва да се отбележи, че задължението на държавата членка, избрала системата, предвидена в член 4, параграф 1, първо тире от Директива 90/435, да се въздържа от облагане на печалбата, която дружеството майка получава в качеството си на съдружник от своето дъщерно дружество, не се придружава от никакво условие и е обвързано единствено от спазването на параграфи 2 и 3 от същия член, както и на член 1, параграф 2 от тази директива.
- 34 По-специално в член 4, параграф 1, първо тире от посочената директива не е предвидено никакво условие относно съществуването на друга облагаема печалба, за да не подлежат на облагане дивидентите, получени от дружеството майка.
- 35 При все това режимът на ООД, който предвижда, че получените от дружеството майка дивиденди се добавят към облагаемата основа на дружеството майка и че впоследствие от тази основа се приспада сума, съответстваща на 95 % от дивидентите, само доколкото дружеството майка е реализирало облагаема печалба, има за последица това, че дружеството майка може да се ползва изцяло от това предимство само при условие че не е отрицателен финансовият му резултат за същия период по отношение на другите му облагаеми доходи.
- 36 Както посочва обаче генералният адвокат в точка 23 от своето заключение, държавите членки не могат едностранно да въвеждат ограничителни мерки като

изискването дружеството майка да е реализирало облагаема печалба и да поставят в зависимост от условия възможността от ползване на предвидените от Директива 90/435 предимства.

- 37 Освен това, когато дружеството майка не реализира друга облагаема печалба през съответния данъчен период, правна уредба като разглежданата в главното производство има за последица ограничаване на загубите на дружеството майка до размера на получените дивиденди.
- 38 В това отношение белгийското правителство признава, че ограничаването на приспадането на ООД има последици спрямо загубите на дружеството майка. Според това правителство обаче член 4, параграф 1 първо тире от Директива 90/435 не предполага забрана на подобни последици спрямо загубите.
- 39 Впрочем трябва да се отбележи, че от представената пред Съда преписка следва, че белгийската данъчноправна уредба допуска по принцип прехвърлянето на загубите към следващи данъчни години. Следователно намаляването на загубите на дружеството майка, които могат да бъдат предмет на подобно прехвърляне до размера на получените дивиденди, оказва влияние върху облагаемата основа на това дружество за данъчната година, следваща тази, през която са получени дивидентите, доколкото печалбата му надвишава прехвърлимите загуби. Всъщност след намаляване на прехвърлимите загуби посочената облагаема основа се оказва по-висока.
- 40 От това следва, че макар получените от дружеството майка дивиденди да не подлежат на облагане с корпоративен данък за данъчната година, през която тези дивиденди са разпределени, посоченото намаляване на загубите на дружеството майка може да има за последица косвеното облагане на същите дивиденди през следващи данъчни години, когато финансовият му резултат е положителен.

- 41 Впрочем подобна последица от ограничаване на приспадането на ООД не е съвместима нито с текста, нито с целите и структурата на Директива 90/435.
- 42 На първо място, обратно на твърдението на белгийското правителство, от това, че в член 4, параграф 1, първо тире от Директива 90/435 е използван изразът „да се въздържа от облагане“ вместо глагола „освобождава“, не може да се направи изводът, че Директивата допуска подобна последица от ограничаване на приспадането на ООД спрямо загубите на дружеството майка.
- 43 Както посочва генералният адвокат в точка 28 от своето заключение, нищо в структурата или целите на Директива 90/435 не дава възможност да се направи извод за наличие на съществена разлика между „въздържането от облагане“ и „освобождаването“ от облагане на получената от дружеството майка печалба, тъй като впрочем Съдът използва като взаимозаменяеми „освобождаване[то]“ от облагане и задължението за „въздържане от облагане“ по смисъла на посочения член 4, параграф 1 (вж. по-конкретно Решение от 12 декември 2006 г. по дело *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, *Recueil*, стр. I-11673, точка 53, Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точки 44 и 102, както и Решение по дело *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, посочено по-горе, точка 44).
- 44 На второ място, белгийското правителство твърди, че режимът на ООД е съвместим с Директива 90/435, тъй като с прилагането на едно и също данъчно облагане за получените дивиденди от дъщерни дружества, установени в Белгия, и от такива със седалище в други държави членки, този режим водел до постигане на целта, предвидена в трето съображение от Директивата, а именно да премахне всяко неблагоприятно третиране на сътрудничеството между дружествата от различни държави членки в сравнение със сътрудничеството между дружества от една и съща държава членка.
- 45 Впрочем, както следва от точки 39 и 40 от настоящото решение, когато дружеството майка не е реализирало друга облагаема печалба през периода, за

който са получени дивидентите, режимът на ООД не дава възможност изцяло да се постигне целта за премахване на икономическото двойно данъчно облагане, предвидена в член 4, параграф 1, първо тире от Директива 90/435.

46 При това положение, дори с прилагането на посочения режим спрямо дивидентите, които са разпределени както от местни дъщерни дружества, така и от дъщерни дружества, установени в други държави членки, Кралство Белгия да е целяло да премахне всяко неблагоприятно третиране на сътрудничеството между дружества от различни държави членки в сравнение със сътрудничеството между дружества от една и съща държава членка, това не оправдава прилагането на режим, който е несъвместим със системата на избягване на икономическото двойно данъчно облагане, предвидена в член 4, параграф 1, първо тире от същата директива.

47 На трето място, тъй като белгийското правителство не заявява, че е избрана системата на приспадането, предвидена в член 4, параграф 1, второ тире от посочената директива, то не може да се позовава на обстоятелството, че ограничаването на приспадането на ООД води най-малко до същия резултат като този на системата на приспадане и че нищо не показвало, че другата система, предвидена в първото тире на същия параграф 1, трябва да води до по-благоприятен резултат от предвидения във второ тире.

48 Впрочем от една страна, както е напомнено в точка 31 от настоящото решение, изборът между системата на освобождаване от облагане и системата на приспадане не води непременно до един и същ резултат по отношение на дружеството, получаващо дивиденти.

49 От друга страна, от практиката на Съда следва, че държава членка, която не е транспонира разпоредбите на директива в националния си правен ред не може да противопостави на гражданите на Общността ограниченията, които би могла да наложи по силата на тези разпоредби (вж. Решение от 30 март 2006 г. по дело *Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Recueil*, стр. I-3039, точка 28 и цитираната съдебна практика).



- 50 Освен това, когато при транспонирането на директива държава членка е избрала една от алтернативно предвидените в директивата системи, тя не може да се позовава на последици или ограничения, които биха могли да произтичат от прилагането на другата система.
- 51 На четвърто място е уместно да се отбележи, че направеното от белгийското правителство позоваване на Директива 90/434/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави членки (ОВ L 225, стр. 1; Специално издание на български език, глава 9, том 1, стр. 92) и на Модела за спогодба, изготвен от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), не е относимо към тълкуването на член 4, параграф 1, първо тире от Директива 90/435.
- 52 Обратно на твърдението на белгийското правителство, от Директива 90/434, и по-конкретно от член 6 от нея, не може да се направи изводът, че член 4, параграф 1, първо тире от Директива 90/435 предвиждал като единствено изискване получените от дружество майка със седалище в Белгия дивиденди от дъщерните му дружества, установени в други държави членки, да бъдат третираны по същия начин като дивидентите, изплатени от дъщерните дружества на това дружество, установени в Белгия, без да забранява последиците спрямо загубите вследствие на ограничаването на приспадането на ООД.
- 53 Всъщност член 6 от Директива 90/434 предвижда, че когато сделките по сливане, разделяне, прехвърляне на активи и замяна на акции се извършват между дружества от държавата членка на прехвърлящото дружество, доколкото държавите членки прилагат разпоредбите, позволяващи на приемащото дружество да поеме загубите на прехвърлящото дружество, които не са покрити за данъчни цели, държавите членки трябва да разширят обхвата на тези разпоредби, така че да включат поемането на същите тези загуби на прехвърлящото дружество от постоянните стопански единици на приемащото дружество, намиращи се на нейна територия.

- 54 Белгийското правителство не може да се позовава и на липсата в изготвения от ОИСР Модел за спогодба на точни правила относно условията, при които трябва да се прилага системата на освобождаване от облагане, така че те да могат да се определят от държавите членки.
- 55 В това отношение е достатъчно да се посочи, че общностен акт като Директива 90/435 трябва да се тълкува, освен ако е посочено друго, в рамките на източниците на общностното право и на общностния правен ред (вж. в този смисъл Решение от 9 октомври 1973 г. по дело *Muras*, 12/73, *Recueil*, стр. 963, точка 7).
- 56 Само в отсъствието на мерки за уеднаквяване или хармонизация на общностно равнище държавите членки, които 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, следва да предприемат необходимите мерки в това отношение, като използват по-специално критериите за разпределяне, прилагани в международната данъчна практика, включително моделите за спогодба, изготвени от ОИСР (вж. в този смисъл Решение от 13 март 2007 г. по дело *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Сборник, стр. I-2107, точка 49 и цитираната съдебна практика). Настоящият случай обаче не е такъв.
- 57 Предвид изложеното по-горе на поставения въпрос е уместно да се отговори, че член 4, параграф 1, първо тире от Директива 90/435 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка като разглежданата в главното производство, която предвижда, че получените от дружество майка дивиденди са включени в облагаемата му основа, за да бъдат приспаднати впоследствие до 95 %, доколкото след приспадане на останалата печалба, освободена от облагане, за съответния данъчен период остава положително салдо на печалбата.

По непосредственото действие на член 4, параграф 1 от Директива 90/435

- 58 Следва да се напомни, че съгласно постоянната практика на Съда във всички случаи, когато от гледна точка на съдържанието си разпоредбите на една директива изглеждат безусловни и достатъчно точни, частноправните субекти могат основателно да се позовават на тях пред националния съд срещу държавата, ако тя се въздържа да транспонира в предвидения срок директивата в националното право или ако транспонирането е неправилно (вж. по-специално Решение от 19 ноември 1991 г. по дело *Francovich* и др., C-6/90 и C-9/90, *Recueil*, стр. I-5357, точка 11, Решение от 11 юли 2002 г. по дело *Marks & Spencer*, C-62/00, *Recueil*, стр. I-6325, точка 25, както и Решение от 5 октомври 2004 г. по дело *Pfeiffer* и др., C-397/01—C-403/01, *Recueil*, стр. I-8835, точка 103).
- 59 Белгийското правителство поддържа, че изборът, който член 4, параграф 1 от Директива 90/435 оставя на държавите членки по отношение на условията за данъчно третиране на печалбата, разпределена на дружество майка от дъщерното му дружество, липсата на яснота относно тези условия и техния обхват имат за последица това, че тази разпоредба не е безусловна или най-малкото не е достатъчно точна, за да има непосредствено действие.
- 60 Според белгийското правителство посочената разпоредба би могла да се счита за безусловна и достатъчно точна най-много що се отнася до минималния резултат, който е гарантиран чрез прилагането на всяко от условията, които тя разрешава.
- 61 В това отношение от постоянната практика на Съда е видно, че предоставената на държавите членки възможност да направят избор между няколко възможни средства за постигане на предвидения в директива резултат не изключва възможността частноправните субекти да предявяват пред националните юрисдикции правата, чието съдържание може да бъде определено достатъчно

точно въз основа единствено на разпоредбите на директивата (вж. по-специално Решение по дело Francovich и др., посочено по-горе, точка 17 и Решение от 17 юли 2008 г. по дело Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, Сборник, I-5999, точка 30).

62 В настоящия случай обаче не следва да се проверява дали въпреки избора, предоставен на държавите членки съгласно член 4, параграф 1 от Директива 90/435, е възможно да се конкретизира минимумът от права, предоставени на частноправните субекти по силата на тази разпоредба.

63 Всъщност, доколкото от преписката е видно, че Кралство Белгия е избрало системата, предвидена в член 4, параграф 1, първо тире от Директива 90/435, достатъчно е да се провери дали тази разпоредба е безусловна и достатъчно точна, за да може да се направи позоваване на нея пред националните юрисдикции.

64 Впрочем предвиденото в посочения член 4, параграф 1, първо тире задължение за въздържане от облагане на печалбата, разпределена на дружество майка от дъщерното му дружество, е формулирано недвусмислено и не е придружено от никакво условие, нито изпълнението му или последиците му са обусловени от какъвто и да е друг акт на общностите институции или на държавите членки.

65 Следователно член 4, параграф 1, първо тире от Директива 90/435 е безусловен и достатъчно точен, за да може да се направи позоваване на него пред националните юрисдикции.

## **По искането за ограничаване на действието на съдебното решение във времето**

66 В писменото си становище белгийското правителство иска от Съда да ограничи действието на съдебното решение във времето, в случай че тълкува член 4, параграф 1 от Директива 90/435 в смисъл, че не допуска национална правна уредба като режима на ООД.

67 В подкрепа на искането си посоченото правителство се позовава на оправданите правни очаквания, които то може да има, тъй като Комисията мълчаливо одобрила режима на ООД, на липсата на яснота относно приложното поле на член 4, параграф 1, на липсата на съдебна практика по този въпрос, както и на въздействието, което би оказало това съдебно решение върху белгийските публични финанси, ако този режим бъде обявен за несъвместим с Директива 90/435.

68 От постоянната практика на Съда следва, че последният може да ограничи възможността всяко заинтересовано лице да се позовава на разтълкувана от него разпоредба, за да постави под въпрос добросъвестно установени правоотношения, единствено по изключение, въз основа на общия принцип на правната сигурност, присъщ на общностния правен ред. За да бъде наложено подобно ограничение, е необходимо да са изпълнени два основни критерия, а именно добросъвестност на заинтересованите среди и риск от сериозни смущения (вж. Решение от 18 януари 2007 г. по дело *Brzeziński*, C-313/05, Сборник, стр. I-513, точка 56 и цитираната съдебна практика).

69 Впрочем, без да е необходимо да се разглеждат доводите на белгийското правителство относно оправданите правни очаквания, достатъчно е да се посочи,

че както отбелязва генералният адвокат в точка 36 от своето заключение, това правителство не е направило какъвто е да е опит да докаже в писменото си становище или в съдебното заседание, че съществува риск от сериозни икономически смущения.

- 70 Поради това не следва да се ограничава действието на съдебното решение във времето.

### **По съдебните разноси**

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

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

**Член 4, параграф 1, първо тире 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 трябва да бъде тълкуван в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка като разглежданата в главното производство, която предвижда, че получените от дружество майка дивиденди са включени в облагаемата му основа, за да бъдат приспаднати впоследствие до 95 %, доколкото след приспадане на останалата печалба, освободена от облагане, за съответния данъчен период остава положително салдо на печалбата.**

**Член 4, параграф 1, първо тире от Директива 90/435 е безусловен и достатъчно точен, за да може да се направи позоваване на него пред националните юрисдикции.**

Подписи