

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

22 декември 2008 година *

По дело C-48/07

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Cour d'appel de Liège (Белгия) с акт от 31 януари 2007 г., постъпил в Съда на 5 февруари 2007 г., в рамките на производство по дело

État belge — Service public fédéral Finances

срещу

Les Vergers du Vieux Tauves SA,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н К. Lenaerts, председател на състав, г-н Т. von Danwitz (докладчик), г-н Е. Juhász, г-н G. Arestis и г-н J. Malenovský, съдии,

* Език на производството: френски.

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,
секретар: г-жа K. Sztranc-Sławiczek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 14 февруари 2008 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Les Vergers du Vieux Tauves SA, от адв. L. Herve и адв. O. Robijns, avocats,

- за белгийското правителство, от г-жа L. Van den Broeck, в качеството на представител, подпомагана от адв. G. Vandersanden, avocat,

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

- за гръцкото правителство, от г-н K. Georgiadis, г-жа I. Pouli, г-жа Z. Chatzipavlou и г-жа S. Alexandridou, в качеството на представители,

- за испанското правителство, от г-н М. Muñoz Pérez, в качеството на представител,

- за френското правителство, от г-н G. de Bergues и г-н J.-Ch. Gracia, в качеството на представители,

- за италианското правителство, от г-н I. M. Braguglia, в качеството на представител, подпомаган от г-н P. Gentili, avvocato dello Stato,

- за нидерландското правителство, от г-жа H. G. Sevenster и г-н D. J. M. de Grave, в качеството на представители,

- за правителството на Обединеното кралство, от г-жа V. Jackson, в качеството на представител, подпомагана от г-н K. Bacon, barrister,

- за Комисията на Европейските общности, от г-н R. Lyal и г-н J.-P. Kerpenne, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 3 юли 2008 г.,

ПОСТАНОВИ НАСТОЯЩОТО

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 3 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 (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 Les Vergers du Vieux Tauves SA (наричано по-нататък „VVT“) и État belge — Service public fédéral Finances по повод данъчното третиране от страна на Кралство Белгия на получените от VVT дивиденди от NARDA SA (наричано по-нататък „NARDA“).

Правна уредба

Директива 90/435

- 3 Трето съображение от Директива 90/435 е формулирано по следния начин:

„като има предвид, че действащите данъчни разпоредби, които регулират отношенията между дружествата майки и дъщерните дружества от различни държави членки сериозно варират между отделните държави членки и като цяло са по-неблагоприятни от разпоредбите, които се прилагат към дружества майки

и дъщерни дружества в една и съща държава членка; като има предвид, че по тази причина сътрудничеството между дружествата от различни държави членки е поставено в неблагоприятно положение в сравнение със сътрудничеството между дружества от една и съща държава членка; като има предвид, че е необходимо да бъде премахнато това неблагоприятно третиране чрез въвеждане на обща система, за да бъде улеснено групирането на дружества“.

4 Членове 3 и 4 от тази директива гласят:

„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).

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.

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,

[...]

2. Всяка държава членка обаче си запазва възможността да предвиди, че разноските, свързани, с дяловете и загубите, произтичащи от разпределянето 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.

[...]“

Белгийската правна уредба

5 Член 578 от Гражданския кодекс гласи:

„Плодоползването е правото да се ползват като собствени вещи — собственост на друго лице, но при условие че се запазва субстанцията им.“

6 На 23 октомври 1991 г. е обнародван Законът за транспониране в белгийското право на Директива на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества (*Moniteur belge* от 15 ноември 1991 г., стр. 25619).

- 7 Този закон отменя условието, което се съдържа в действащата тогава редакция на Кодекса за данъка върху доходите от 26 февруари 1964 г. (*Moniteur belge* от 10 април 1964 г., стр. 3810), според което, за да може дружество, което получава дивиденди, да ги приспадне от облагаемата печалба, то трябва да бъде собственик на част от капитала на разпределящото дивидентите дружество.
- 8 Член 202 от Кодекса за данъка върху доходите от 1992 г., съгласуван с Кралския указ от 10 април 1992 г. (*Moniteur belge* от 30 юли 1992 г., стр. 17120), в редакцията му, приложима към делото по главното производство (наричан по-нататък „КДД за 1992 г.“), има следното съдържание:

„§ 1 От печалбата за облагаемия 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 пълно или частично разпределение на активите на дружество;

[...]

§ 2 Посочените в § 1, точки 1 и [...] доходи се приспадат само доколкото към датата на тяхното разпределяне или плащане дружеството получател има участие в капитала на разпределящото дружество не по-малко от 5 % или чиято инвестиционна стойност е поне 50 милиона франка.

[...]“

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

- 9 През 1999 г. установеното в Белгия дружество VVT придобива плодopolзването на ценните книжа на NARDA за срок от десет години. Както се установява от представените в хода на производството пред Съда писмени становища на VVT и на белгийското правителство, NARDA също има седалище в Белгия. BEPA SA (наричано по-нататък „BEPA“) придобива голата собственост на същите ценни книжа.

- 10 Позовавайки се на член 578 от белгийския граждански кодекс, белгийското правителство посочва, че плодopolзването предоставя на неговия титуляр правото на ползване на вещи, собственост на друго лице. Това правителство уточнява, че плодopolзвателят има право само на разпределената печалба, тъй като заделената за резерви печалба се полага на притежателя на голата собственост.

- 11 За данъчните 2000 до 2002 година администрацията за преките данъци отказва на VVT направеното в декларацията му за облагане с корпоративен данък приспадане на получените от NARDA дивиденди като окончателно обложени доходи (наричани по-нататък „ООД“) и изисква заплащането на съответстващия на тези дивиденди данък.

- 12 VVT подава жалба срещу това допълнително облагане с мотива, че спорните дивиденди трябвало да се считат за ООД, независимо че към момента на

осъществяване на плащането на тези дивиденди VVT има само плодopolзването на съответните акции.

13 Тази жалба е отхвърлена, като администрацията за преките данъци изтъква, че притежаването на плодopolзването на съответното участие не позволява да се претендира предвиденото в член 202 от КДД за 1992 г. приспадане, защото това приспадане можело да бъде разрешено само на пълноправните собственици на дялове от дружеството. VVT оспорва това решение пред Tribunal de première instance de Namur [Първоинстанционен съд, Намюр], който с решение, постановено на 23 ноември 2005 г., уважава исканията му.

14 Сезиран от État belge — Service public fédéral Finances с жалба срещу това решение, Cour d'appel de Liège [Апелативен съд, Лиеж] решава да спре производството по делото и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Съвместим ли е с Директива [90/435] относно дяловото участие в капитала, въвеждаща изискване получателят на дивиденди 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 за] 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 титулярът само на плодopolзване върху ценните книжа, които удостоверяват участието в капитала, да се ползва от режим на освобождаване от данъчно облагане на дивидентите?“

По компетентността на Съда и по допустимостта на преюдициалния въпрос

- 15 VVT, гръцкото правителство и Комисията на Европейските общности поддържат, че преюдициалното запитване е допустимо, докато италианското правителство го счита за недопустимо, а германското, френското и нидерландското правителства, както и това на Обединеното кралство изразяват съмнения относно неговата допустимост. Белгийското правителство, което в писменото си становище не е направило никакво официално възражение относно компетентността на Съда, я оспорва в съдебното заседание.
- 16 В самото начало следва да се напомни, че в съответствие с постоянната съдебна практика, в рамките на предвиденото от член 234 ЕО 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 — 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 (вж. в този смисъл по-специално Решение от 15 декември 1995 г. по дело *Bosman*, C-415/93, Recueil, стр. I-4921, точка 59, Решение от 17 юли 1997 г. по дело *Leur-Bloem*, C-28/95, Recueil, стр. I-4161, точка 24, Решение от 7 януари 2003 г. по дело *VIAO*, C-306/99, Recueil, стр. I-1, точка 88 и Решение от 14 декември 2006 г. по дело *Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio*, C-217/05, Recueil, стр. I-11987, точка 16).
- 17 Доколкото въпросите, поставени от националните юрисдикции, се отнасят до тълкуването на разпоредба от общностното право, Съдът по правило е длъжен да се произнесе, освен ако не е очевидно, че преюдициалното запитване всъщност цели да подтикне Съда да се произнесе въз основа на привиден спор или да даде становище с консултативен характер по общи или хипотетични въпроси, че поисканото тълкуване на общностното право съвсем не е свързано с действителните обстоятелства или предмета на спора, или още, че Съдът не разполага с необходимите фактически и правни елементи, за да бъде полезен с отговора си на поставените въпроси (вж. посочените по-горе Решение по дело *VIAO*, точка 89 и Решение по дело *Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio*, точка 17).

- 18 Случаят по настоящото дело обаче не е такъв.
- 19 В самото начало следва да се отбележи, че малкото предоставена в акта за препращане информация не може да бъде причина за недопустимост на настоящото преюдициално запитване. Всъщност този акт, въпреки малкото съдържащи се в него сведения относно фактическата обстановка и националната правна уредба, позволява да се определи обхватът на поставения въпрос, за което свидетелства съдържанието на становищата на заинтересованите страни, различни от страните по главното производство, които са представили такива становища пред Съда. Освен това представените от VVT и белгийското правителство писмени становища предоставят на Съда достатъчно информация, която да му позволи да тълкува нормите на общностното право от гледна точка на положението, предмет на спора по главното производство, и да предостави полезен отговор на поставения въпрос.
- 20 Трябва освен това да бъде отхвърлено възражението за недопустимост, направено от италианското правителство с довода, че на този етап от производството препращащата юрисдикция не била доказала необходимостта от отговор на Съда на поставения въпрос за разрешаване на спора по главното производство. Всъщност съгласно член 234, втора алинея ЕО националната юрисдикция решава на кой етап от производството следва да постави на Съда преюдициален въпрос (вж. Решение от 10 март 1981 г. по дело *Irish Creamery Milk Suppliers Association* и др., 36/80 и 71/80, Recueil, стр. 735, точка 5, Решение от 30 март 2000 г. по дело *JämO*, C-236/98, Recueil, стр. I-2189, точка 30, както и Решение от 17 юли 2008 г. по дело *Coleman*, C-303/06, Сборник, стр. I-5603, точка 29).
- 21 Накрая, що се отнася до направените от белгийското правителство възражения, следва в самото начало да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика, компетентността на Съда по принцип се простира до въпрос относно общностни разпоредби в случаи, в които фактите по главното производство са извън приложното поле на общностното право, но в които посочените разпоредби от това право са признати за приложими от националното право (вж. по-специално Решение по дело *Leur-Bloem*, посочено по-горе,

точка 27, Решение от 17 юли 1997 г. по дело Giloy, C-130/95, Recueil, стр. I-4291, точка 23, Решение от 3 декември 1998 г. по дело Schoonbroodt, C-247/97, Recueil, стр. I-8095, точка 14, както и Решение от 17 март 2005 г. по дело Feron, C-170/03, Recueil, стр. I-2299, точка 11).

- 22 На първо място, в съдебното заседание белгийското правителство изразява съмнения относно обстоятелството, че член 202, параграф 2 от КДД за 1992 г. цели да транспонира съответната разпоредба от Директива 90/435 и че за вътрешни положения посоченият член препраща към възприетите от същата директива разрешения. В това отношение следва да се припомни, че в писменото си становище същото това правителство поддържа, че белгийският законодател е решил да разшири транспонирането на посочената директива и спрямо правоотношенията между белгийските дружества майки и белгийските дъщерни дружества, за да бъде избегната дискриминация между белгийските дружества по отношение на данъчното третиране на печалбата, платена на дружество майка от дъщерно дружество в зависимост от това къде е установено последното. Освен това Законът от 23 октомври 1991 година 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 изрично цели транспонирането на посочената директива, за което свидетелства заглавието му.
- 23 На второ място, компетентността на Съда не се поставя под въпрос от становището на белгийското правителство, според което, тъй като исканото тълкуване на общностното право представлявало само един от елементите, които следва да се взимат предвид при тълкуването на националното право, решението на Съда не обвързвало препращащата юрисдикция.
- 24 В това отношение следва да се посочи, че обстоятелствата по настоящото главно производство се различават от тези по дело Kleinwort Benson, по което е постановено Решение от 28 март 1995 г. (C-346/93, Recueil, стр. I-615), в което Съдът приема, че не е компетентен да се произнесе по преюдициален въпрос, тъй като решението му не обвързва препращащата юрисдикция. Всъщност разглежданата по последното посочено дело национална правна уредба се ограничава до

това да използва за модел Конвенцията от 27 септември 1968 година относно подведомствеността и изпълнението на съдебните решения по граждански и търговски дела (ОВ L 299, 1972 г., стр. 32), като възпроизвежда нейния текст само отчасти.

- 25 Несъмнено, в рамките на настоящото производство препращащата юрисдикция не посочва изрично дали и в каква степен решението на Съда я обвързва при решаване на спора по главното производство. Обаче обстоятелството, че тази юрисдикция се е обърнала към Съда с преюдициален въпрос и че в този въпрос тя установява връзка между националната правна уредба и Директива 90/435, налага извода, че посоченото решение ще обвърже тази юрисдикция. Дадените от белгийското правителство по време на съдебното заседание обяснения в това отношение не съдържат обективни данни, сочещи недвусмислено, че това не е така.
- 26 На трето място, както следва от точки 21 и 33 от посоченото по-горе Решение по дело *Leur-Bloem*, самият факт, че тълкуването, което следва да се даде на член 202, параграф 2 от КДД за 1992 г., не произтича единствено от решението, което Съдът ще постанови, не изключва компетентността на Съда да се произнесе по поставения въпрос.
- 27 Всъщност при предвиденото в член 234 ЕО разпределяне на правораздавателната компетентност между националните юрисдикции и Съда, в отговора си на националния съд, Съдът не може да взема предвид общата структура на разпоредбите на вътрешното право, които препращат към общностното право и същевременно определят обхвата на препращането (вж. Решение от 18 октомври 1990 г. по дело *Dzodzi*, C-297/88 и C-197/89, *Recueil*, стр. I-3763, точка 42). Така, отчитането на ограниченията, които националният законодател може да е въвел при прилагането на общностното право при чисто вътрешни положения, спада към вътрешното право и поради това е от изключителната компетентност на юрисдикциите на съответната държава членка (Решение по дело *Dzodzi*, посочено по-горе, точка 42, Решение от 12 ноември 1992 г. по дело *Fournier*, C-73/89, *Recueil*, стр. I-5621, точка 23 и Решение по дело *Leur-Bloem*, посочено по-горе, точка 33). Обратно, по отношение на общностното право,

в рамките на препращането от националното към общностното право, препращащата юрисдикция не може да се отклони от тълкуването на Съда.

28 Поради това изложените от белгийското правителство доводи, с които се поставя под въпрос компетентността на Съда, трябва да бъдат отхвърлени.

29 От гореизложеното се установява, че следва да бъде даден отговор на преюдициалния въпрос.

По преюдициалния въпрос

30 С въпроса си препращащата юрисдикция по същество иска да установи дали понятието за дял от капитала на дружество от друга държава членка по смисъла на член 3 от Директива 90/435 включва плодopolзването върху дялово участие в капитала.

31 За да се отговори на този въпрос, първо следва да бъде сравнено правното положение на собственика на дялово участие в дружество с това на плодopolзвателя на такава участие.

- 32 От становището на белгийското правителство се установява, че в съответствие с член 578 от белгийския граждански кодекс титулярът на плодopolзването има правото да се ползва от вещите, собственост на друго лице. От това следва, че плодopolзването представлява правоотношение между плодopolзвателя и собственика, чиято собственост е ограничена от плодopolзването.
- 33 Поради това, в делото по главното производство, тъй като VVT не е собственик на дяловото участие в NARDA, правоотношението му с NARDA произтича не от положението му на съдружник, а от плодopolзването, на което е титуляр. Това плодopolзване позволява на VVT да упражнява някои права, които обикновено принадлежат на BEPA в качеството му на собственик на посоченото дялово участие.
- 34 Обратно, правоотношението между BEPA и NARDA е отношение между съдружник и дружество и произтича единствено от факта, че BEPA притежава голата собственост на дял от капитала на NARDA. Посоченото участие на BEPA очевидно отговаря на критерия за „дял от капитала“ по смисъла на член 3 от Директива 90/435 и това дружество трябва да бъде считано за „дружество майка“ по смисъла на член 3, при положение че отговаря и на другите установени в посочената директива критерии.
- 35 Поради това следва да се провери дали плодopolзвателят на дружествени дялове, въпреки че е дружество, различно от това, което притежава тези дялове, може също да се счита за дружество със статут на дружество майка, т.е. за притежаващо дял от капитала на дружество по смисъла на член 3 от Директива 90/435.
- 36 Както следва по-специално от трето съображение от Директива 90/435, тя цели, чрез въвеждане на обща система, да премахне всяко поставяне на сътрудничеството между дружествата от различни държави членки в по-неблагоприятно

положение от сътрудничеството между дружества от една и съща държава членка и по този начин да улеснени групирането на дружества на общностно ниво (Решение от 4 октомври 2001 г. по дело *Athinaiki Zythopoïia*, C-294/99, Recueil, стр. I-6797, точка 25, Решение от 12 декември 2006 г. по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 103, Решение от 3 април 2008 г. по дело *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C-27/07, Сборник, стр. I-2067, точка 23, и в този смисъл Решение от 26 юни 2008 г. по дело *Burda*, C-284/06, Сборник, стр. I-4571, точка 51).

37 Независимо че Директива 90/435 цели премахването на положения, водещи до двойно облагане на разпределената от дъщерните дружества на техните дружества майки печалба, същата директива предвижда общо премахване на неблагоприятните последици за трансграничното сътрудничество между дружествата, които съгласно трето съображение от нея произтичат от обстоятелството, че данъчните разпоредби, регулиращи отношенията между дружествата майки и дъщерните дружества от различни държави членки, са като цяло по-неблагоприятни от разпоредбите, приложими към дружества майки и дъщерни дружества в една и съща държава членка.

38 За да бъде признат на едно дружество статут на дружество майка, член 3, параграф 1, буква а) от Директива 90/435 изисква то да притежава дял от капитала на друго дружество. Съгласно член 3, параграф 1, буква б) от посочената директива „дъщерно дружество“ означава дружество, чийто капитал включва дял, притежаван от дружество майка. От това следва, че понятието „дял от капитала“ по смисъла на посочения член 3 преpraща към правоотношението между дружеството майка и дъщерното дружество. Следователно от текста на последната разпоредба произтича, че тя не се отнася за случаите, в които дружеството майка прехвърля на трето лице, в случая на плодopolзвател, правоотношение с дъщерно дружество, по силата на което това трето лице също би могло да се счита за дружество майка.

- 39 Ето защо от текста на член 3 от Директива 90/435 следва, че понятието „дял от капитала“ на дружество по смисъла на тази разпоредба не включва плодopolзването, което едно дружество има върху дяловете от капитала на друго дружество.
- 40 Този анализ се потвърждава от структурата на разпоредбите на Директива 90/435.
- 41 Всъщност на първо място, член 4, параграф 1 от тази директива се отнася до случаите, в които „дружество майка, по силата на асоциирането си със своите дъщерни дружества, получава разпределена печалба“. По силата на своето плодopolзване обаче, плодopolзвателят на дружествени дялове получава разпределени от това дружество дивиденди. Неговото правно положение по отношение на дъщерното дружество не може да му даде качеството съдружник, щом като това положение произтича единствено от плодopolзването, което му е прехвърлил собственикът на дяловете от капитала на дъщерното дружество, както изтъква генералният адвокат в точка 57 от своето заключение.
- 42 На второ място, в съответствие с член 4, параграф 2 от Директива 90/435 държавите членки си запазват възможността да предвидят, че загубите, произтичащи от разпределянето на печалбата на дъщерното дружество, няма да могат да се приспаднат от облагаемата печалба на дружеството майка. Тази разпоредба позволява на държавите членки да приемат мерки, за да предотвратят възможността дружеството майка да се ползва от двойно данъчно предимство. Всъщност от една страна, по силата на член 4, параграф 1, първо тире от тази директива това дружество би могло да получава печалба, без да бъде облагано, а от друга страна, да се ползва от намаление на данъка посредством приспадане като разходи на загубите от намаляване стойността на дяловете в резултат на разпределянето на посочената печалба.

43 Както обаче следва от писменото становище на белгийското правителство, плодоползвателят има право само на разпределената печалба, докато заделената като резерв печалба е за титуляра на голата собственост. Така, при разпределяне на печалбата, нито плодоползвателят, нито титулярът на голата собственост, могат да се ползват от двойно данъчно предимство, тъй като титулярът на голата собственост не получава печалба, а плодоползвателят има право само на разпределената печалба. Когато разпределянето на печалбата води до намаляване на стойността на дяловете, възможността на всяка държава членка да предвиди тази загуба да не се приспада от облагаемата печалба на дружеството майка може да се използва само в случай, че едно и също дружество получава разпределената печалба и понася загуби от намаляване на стойността на дяловото участие в резултат на това разпределяне. Това потвърждава, че според общностния законодател „Дружеството майка“ по смисъла на Директива 90/435 е едно и също единствено дружество.

44 Поради това, предвид ясното и недвусмислено съдържание на разпоредбите на Директива 90/435, което се потвърждава и от тяхната структура, съдържашото се в член 3 от тази директива понятие „дял от капитала“ на дружество от друга държава членка не може да се тълкува в смисъл, че се отнася и до притежаването на плодоползване върху дялове от капитала на дружество от друга държава членка, като по този начин се разширят свързаните с това задължения на държавите членки (вж. по аналогия Решение от 8 декември 2005 г. по дело ВСЕ/Германия, C-220/03, Recueil, стр. I-10595, точка 31 и Решение от 28 февруари 2008 г. по дело Carboni e derivati, C-263/06, Сборник, стр. I-1077, точка 48).

45 Независимо че главното производство касае изцяло вътрешно положение, следва да се отбележи, че когато става въпрос за трансгранични положения, общностното право изисква държавата членка, която освобождава от данък с цел избягване на двойното данъчно облагане на дивидентите — както разпределените на дружество, което притежава дялове в разпределящото дружество, така и разпределените дивиденти на дружество, което е притежател на плодоползването върху тези дялове, да прилага еднакво данъчно третиране за дивиденти, които дружество местно лице е получило от друго дружество, също местно лице, и за дивидентите, които дружество местно лице е получило от дружество, установено в друга държава членка.

46 Всъщност ако по отношение на участия в капитала, които не попадат в приложното поле на Директива 90/435, действително държавите членки трябва да определят дали и в каква степен трябва да бъде избегнато двойното облагане на разпределената печалба и за тази цел да въведат, едностранно или посредством спогодби, сключени с други държави членки, механизми за предотвратяване или намаляване на това двойно облагане, само по себе си това обстоятелство не им позволява да прилагат мерки, които противоречат на гарантираните от Договора за ЕО свободи на движение (вж. в този смисъл 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 54, и Решение от 8 ноември 2007 г. по дело *Amurta*, C-379/05, Recueil, стр. I-9569, точка 24).

47 Така от практиката на Съда следва, че независимо от възприетия механизъм за предотвратяване или намаляване на верижното облагане или на двойното икономическо облагане, гарантираните от Договора свободи на движение не допускат държава членка да третира дивидентите с чуждестранен произход по-неблагоприятно от дивидентите с национален произход, освен ако тази разлика в третирането не се отнася до положения, които не са обективно сходни, или може да се обоснове с императивни съображения от обществен интерес (Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точка 46 и цитираната съдебна практика).

48 Освен това тълкуването, според което, за целите на освобождаването на получените дивиденти държава членка, третираща еднакво дружество получател, което има плодopolзване върху дружествени дялове, и дружество, което притежава дружествени дялове, трябва да разпростре същото данъчно третиране върху получените дивиденти от установено в друга държава членка дружество, съответства на целите на Директива 90/435 за премахване на неблагоприятното третиране на групирането на дружества на общностно ниво и за избягване на двойното данъчно облагане на дивиденти, разпределени в рамките на трансгранична група.

49 Предвид всички изложени по-горе съображения следва да се отговори на поставения въпрос, че понятието „дял от капитала“ на дружество от друга държава членка по смисъла на член 3 от Директива 90/435 не включва притежаването на плодopolзване върху дяловете. В съответствие с гарантираните от Договора за ЕО свободи на движение, приложими към трансгранични положения, когато с цел избягване на двойното данъчно облагане на получените

дивиденди държава членка освобождава от данък както дивидентите, които дружество местно лице получава от друго дружество местно лице, в което притежава дялове, и тези, които дружество местно лице получава от друго дружество, също местно лице, в което притежава правото на плодopolзване върху дялове, тя трябва обаче да приложи, за целите на освобождаване от данък на получените дивиденди, едно и също третиране спрямо дивидентите от дружество, установено в друга държава членка, получени от дружество местно лице, притежаващо дружествени дялове, и спрямо такива дивиденди, получени от дружество местно лице, притежаващо плодopolзване върху дружествени дялове.

По съдебните разноски

50 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:

Понятието „дял от капитала“ на дружество от друга държава членка по смисъла на член 3 от Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки не включва притежаването на плодopolзване върху дяловете.

В съответствие обаче с гарантираните от Договора за ЕО свободи на движение, приложими към трансгранични положения, когато с цел избягване на двойното данъчно облагане на получените дивиденди държава членка освобождава от данък както дивидентите, които дружество местно лице получава от друго дружество местно лице, в което притежава дялове, и тези, които дружество местно лице получава от друго дружество, също местно лице, в което притежава правото на плодopolзване върху дялове, тя трябва да приложи, за целите на освобождаване от данък на получените дивиденди, едно и също третиране спрямо дивидентите от дружество, установено в друга държава членка, получени от дружество местно лице, притежаващо дружествени дялове, и спрямо такива дивиденди, получени от дружество местно лице, притежаващо плодopolзване върху дружествени дялове.

Подписи