

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (ГОЛЯМ СЪСТАВ)

6 март 2007 година *

По дело C-292/04

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Finanzgericht Köln [Финансов съд в гр. Кьолн] (Германия) с акт от 24 юни 2004 г., постъпил в Съда на 9 юли 2004 г., в рамките на производство по дело

Wienand Meilicke,

Heidi Christa Weyde,

Marina Stöffler

срещу

Finanzamt Bonn-Innenstadt,

* Език на производството: немски.

МЕЛИКЕ И ДР.

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: г-н V. Skouris, председател, г-н P. Jann, г-н C. W. A. Timmermans, г-н A. Rosas, г-н K. Lenaerts, г-н R. Schintgen и г-н J. Клуčka, председатели на състави, г-н J. N. Cunha Rodrigues, г-жа R. Silva de Lapuerta, г-н M. Pešič, г-н J. Malenovský, г-н U. Lõhmus и г-н E. Levits (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-н A. Tizzano, впоследствие г-жа C. Stix-Hackl,

секретари: г-н B. Fülöp и г-жа K. Sztranc-Stawiczek, администратори,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 8 септември 2005 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за г-н Meilicke, г-жа Weyde и г-жа Stöffler, от адв. W. Meilicke и адв. R. Portner, Rechtsanwälte,

- за германското правителство, от г-н С. Quassowski, г-жа А. Tiemann и г-н R. Stotz, в качеството на представители, подпомагани от адв. К.-Т. Stopp, Rechtsanwalt,

- за правителството на Обединеното кралство от г-н Т. Ward, barrister,

- за Комисията на Европейските общности, от г-н К. Gross и г-н R. Lyal, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат г-н Tizzano, представено в съдебното заседание от 10 ноември 2005 г.,

предвид определението за възобновяване на устното производство от 7 април 2006 г. и след съдебното заседание от 30 май 2006 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за г-н Meilicke, г-жа Weyde и г-жа Stöffler, от адв. W. Meilicke и адв. D. E. Rabback, Rechtsanwälte,

- за германското правителство, от г-н М. Lumma, г-н R. Stotz и г-н V. Rietmeyer, в качеството на представители,

- за чешкото правителство, от г-н Т. Vošček, в качеството на представител,

- за датското правителство, от г-н J. Molde, в качеството на представител,

- за гръцкото правителство от г-н К. Georgiadi, в качеството на представител,

- за испанското правителство, от г-н J. M. Rodríguez Cárcamo, в качеството на представител,

- за френското правителство, от г-н J.-C. Gracia, в качеството на представител,

- за унгарското правителство, от г-жа R. Somssich и г-жа A. Müller, в качеството на представители,

- за нидерландското правителство, от г-н M. de Grave, в качеството на представител,

- за австрийското правителство, от г-н H. Dossi, в качеството на представител,

- за шведското правителство, от г-жа K. Wistrand и г-жа A. Falk, в качеството на представители,

- за правителството на Обединеното кралство, от г-н P. Baker, QC,

- за Комисията на Европейските общности, от г-н K. Gross и г-н R. Lyal, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат г-жа Stix-Hackl, представено в съдебното заседание от 5 октомври 2006 г.,

ПОСТАНОВИ НАСТОЯЩОТО

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 56 ЕО и 58 ЕО.

- 2 Запитването е отправено в рамките на съдебен спор между г-н W. Meilicke, както и г-жа Н. С. Weyde и г-жа М. Stöffler, в качеството им на наследници на г-н Н. Meilicke, починал на 3 май 1997 г., и Finanzamt Bonn-Innenstadt (наричана по-нататък „Finanzamt“) във връзка с данъчното облагане на дивидентите, изплатени на починалия през периода от 1995 г. до 1997 г. от дружества, установени в Дания и Нидерландия.

Правна уредба

Общностно право

- 3 Включен в глава 4, озаглавена „Капитали и плащания“, на дял III, на свой ред озаглавен „Свободно движение на хора, услуги и капитали“, от третата част на

Договора за ЕО, посветена на политиките на Общността, член 56, параграф 1 ЕО гласи:

„В рамките на разпоредбите на настоящата глава, всички ограничения върху движението на капитали между държавите-членки и между държавите-членки и трети страни се забраняват.“

4 Член 58 , параграф 1 ЕО предвижда:

„Разпоредбите на член 56 не накърняват правото на държавите-членки:

а) да прилагат съответните разпоредби на тяхното данъчно законодателство, които провеждат разграничение между данъкоплатци, които не са в еднакво положение що се отнася до тяхното място на пребиваване или място на инвестиране на капитала;

[...]“

5 Член 58, параграф 3 ЕО постановява:

„Мерките и процедурите, посочени в параграфи 1 и 2, не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 56.“

Приложимото в периода от 1995 г. до 1997 г. германско право

- 6 В съответствие с § 1, 2 и 20 от Закона за данъка върху дохода (Einkommensteuergesetz) от 7 септември 1990 година (BGBl. 1990 I, стр. 1898), в редакцията му след изменението със Закона от 13 септември 1993 година (BGBl. 1993 I, стр. 1569, наричан по-нататък „EStG“), дивидентите, които получава лице с местоживеене в Германия, което следователно подлежи на облагане с данък върху дохода като местно лице в Германия, се облагат там като доходи от капиталови участия.

- 7 Съгласно § 27, алинея 1 от Закона за корпоративния данък (Körperschaftsteuergesetz) от 11 март 1991 година (BGBl. 1991 I, стр. 638), в редакцията му след изменението със Закона от 13 септември 1993 година такъв данък в размер на 30 % се начислява върху дивидентите, разпределени от капиталови дружества, подлежащи на облагане с корпоративен данък като местни лица в Германия. Това се прави чрез разпределянето на 70 % от печалбата преди данъчно облагане и данъчен кредит в размер на 30/70, т.е. 3/7, от получените дивиденди.

- 8 По силата на § 36, алинея 2, точка 3 от EStG този данъчен кредит се прилага само за дивидентите, получени от капиталови дружества, които са местни данъчнозадължени лица в Германия. Следователно местните лица, които подлежат на облагане с данък върху дохода в Германия, се ползват от посочения данъчен кредит, когато получават дивиденди от германски, но не и от чуждестранни дружества.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

- 9 Покойният г-н Н. Meilicke е бил с местоживеене в Германия и е притежавал акции на установени в Нидерландия и Дания дружества. На това основание през периода от 1995 г. до 1997 г. той получава дивиденди в размер общо на 39 631,32 DEM или 20 263,17 EUR.

- 10 С писмо от 30 октомври 2000 г. ищците в главното производство искат от Finanzamt данъчен кредит в размер на 3/7 от тези дивиденди, с който да се намали данъкът върху дохода, дължим от г-н Н. Meilicke.

- 11 Finanzamt отхвърля това искане по съображение, че от данъка върху дохода може да се приспадне само корпоративният данък, с който се облага дружество, което има данъчно задължение за плащане на корпоративния данък като местно лице в Германия.

- 12 Ищците в главното производство оспорват това решение пред Finanzgericht Köln.

- 13 При тези условия Finanzgericht Köln решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Съвместим ли е с член 56, параграф 1 ЕО и член 58, параграф 1, буква а) и параграф 3 ЕО § 36, параграф 2, точка 3 от [EStG], по силата на който от данъка върху дохода се приспада, в размер на 3/7 от доходите по смисъла на § 20, параграф 1, точки 1 и 2 от EStG, само корпоративният данък, с който се облагат дружество или сдружение с нестопанска цел, които са задължени лица по корпоративния данък?“

По преюдициалния въпрос

По съществуването на спора

- 14 Както подчертават ищците в главното производство, Finanzgericht Köln отправя преюдициалното си запитване преди постановяване на Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen (C-319/02, Recueil, стр. I-7477).
- 15 В точка 54 от това решение Съдът стига до заключението, че при изчисляването на данъчния кредит, предоставен на акционер, който е местно данъчно задължено лице във Финландия и е получил дивиденди от установено

в Швеция дружество, следва да се вземе предвид данъкът, който дружеството, установено в другата държава-членка, действително е платило съгласно общите правила за изчисляване на данъчната основа, както и на ставката на корпоративния данък в тази друга държава-членка.

- 16 От материалите по делото, предоставени на Съда, е видно, че през съответните години ставката на корпоративния данък е 34 % в Дания и 35 % в Нидерландия. В своите становища, представени пред Съда, ищите в главното производство поддържат, че молбата, подадена пред германската данъчна администрация, следва да се разбира като искане за признаване на данъчен кредит не в размер на 3/7 от доходите по смисъла на § 20, алинея 1, точки 1 или 2 от EStG, а в размер на 34/66 от въпросните доходи, що се отнася до дивидентите с датски произход, и на 35/65 за тези с нидерландски произход.
- 17 От своя страна, като твърди, че Решение по дело Manninen, посочено по-горе, не може да се приложи по главното производство, германското правителство уточнява, че в рамките на системата за цялостно приспадане, предвидена в германското законодателство относно разпределянето на дивиденти с национален произход, частта от 3/7 от дивидентите, предвидена в споменатото законодателство, не представлява фиксирано приспадане, а е свързана с размера от 30 % на данъчната ставка на корпоративния данък при разпределянето на дивиденти. В случай на разпределяне на дивиденти с чуждестранен произход следва, че не може да се предостави данъчен кредит в размер на 3/7 от получените дивиденти, който да не е обвързан с данъчната ставка, приложима за разпределената печалба в съответствие с правната уредба относно корпоративния данък на държавата-членка, на чиято територия е установено дружеството, изплатило тези дивиденти.
- 18 При тези условия следва да се приеме, че със своя преюдициален въпрос препращащата юрисдикция цели по същество да се установи дали членове 56 ЕО и 58 ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчна уредба, по

силата на която, при разпределяне на дивиденди от капиталово дружество, акционер, който е местно данъчно задължено лице в държава-членка, има право на данъчен кредит, изчислен в зависимост от данъчната ставка за разпределената печалба по корпоративния данък, само когато дружеството, разпределящо дивидентите, е установено в същата, но не и когато това дружество е установено в друга държава-членка.

- 19 От постоянната съдебна практика следва, че макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите-членки, последните трябва да упражняват тази компетентност при спазване на общностното право (Решение от 29 април 1999 г. по дело *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, *Recueil*, стр. I-2651, точка 19 и Решение по дело *Manninen*, посочено по-горе, точка 19).
- 20 Ето защо данъчно законодателство като разглежданото в главното производство представлява ограничение по смисъла на член 56 ЕО.
- 21 Важно е да се отбележи, че данъчният кредит, предвиден в германското данъчно законодателство, предмет на главното производство, има за цел, подобно на финландската данъчна уредба, описана в Решение по дело *Manninen*, посочено по-горе, да избегне двойното данъчно облагане на разпределените на акционери печалби от германски дружества, като от данъка върху дохода, който дължи акционерът за доходите от капиталови участия, се

приспадне дължимият от дружеството, което разпределя дивиденди, корпоративен данък. В резултат на тази система дивидентите се облагат окончателно като принадлежащи на акционера само доколкото вече не са били обложени при дружеството като разпределена от него печалба (вж. в този смисъл Решение по дело Manninen, посочено по-горе, точка 20).

22 При положение, че данъчният кредит се прилага единствено за дивиденди, изплатени от установени в Германия дружества, посочената правна уредба е по-неблагоприятна за местните лица, подлежащи на облагане с данък върху дохода в тази държава-членка, които получават дивиденди от дружества, установени в други държави-членки. В действителност тези лица се облагат без да се ползват от приспадане на дължимия от дружествата корпоративен данък в държавата на тяхното установяване от данъка върху доходите от капиталови участия (вж. в този смисъл Решение по дело Manninen, посочено по-горе, точка 20).

23 От това може да се направи изводът, че данъчната уредба, предмет на главното производство, би могла да разколебае местните лица, подлежащи на облагане с данък върху доходите в Германия, да инвестират своите капитали в дружества, установени в други държави-членки.

24 Обратно, същата уредба би могла да предизвика ограничителен ефект по отношение на тези дружества, тъй като за тях тя представлява препятствие за набирането на капитал в Германия. Всъщност, доколкото за данъчни цели дивидентите с произход извън Германия се третират по по-неблагоприятен начин, отколкото разпределяните от дружества, установени в Германия, акциите на дружествата, установени в други държави-членки, не са толкова

привлекателни за инвеститорите с местопребиваване в Германия, колкото акциите на дружествата със седалище в тази държава-членка (вж. Решение от 6 юни 2000 г. по дело Verkooyen, C-35/98, Recueil, стр. I-4071, точка 35, Решение по дело Manninen, посочено по-горе, точка 23 и Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 64).

- 25 Позовавайки се на Решение от 28 януари 1992 г. по дело Bachmann (C-204/90, Recueil, стр. I-249) и Решение по дело Комисия/Белгия (C-300/90, Recueil, стр. I-305), германското правителство поддържа, че правната уредба, предмет на главното производство, е обоснована от необходимостта да се осигури последователност в националния данъчен режим.
- 26 В тази връзка следва да се напомни, че в съответствие с постоянната съдебна практика, от една страна, за да се приеме довод с такава обосновка, трябва да се установи наличието на пряка връзка между съответното данъчно предимство и неговото компенсиране с точно определено данъчно задължение (Решение по дело Manninen, посочено по-горе, точка 42).
- 27 От друга страна, аргументът, основан на необходимостта да се гарантира последователност в данъчния режим, трябва да се изследва от гледна точка на целта, която се преследва с въпросната данъчноправна уредба (Решение по дело Manninen, посочено по-горе, точка 43).
- 28 Дори германската данъчна уредба да се основава на връзка между данъчното предимство и компенсаторното данъчно задължение, като предвижда, че данъчният кредит, предоставен на акционер, подлежащ на облагане с данък върху дохода като местно лице в Германия, се изчислява в зависимост от

корпоративния данък, който дружеството, установено в тази държава-членка, дължи върху разпределените от него печалби, такава уредба не се оказва необходима за запазване на последователността в германския данъчен режим (вж. в този смисъл Решение по дело Manninen, посочено по-горе, точка 45).

29 Всъщност целта, преследвана с германската данъчна уредба, е да се избегне двойното данъчно облагане на печалбите на дружествата, разпределени под формата на дивиденди. С оглед на тази цел, последователността на посочения данъчен режим е осигурена, доколкото се поддържа корелативна връзка между данъчното предимство в полза на акционера и дължимия корпоративен данък. При това положение, в случай като този по главното производство предоставеният на акционер, който подлежи на облагане с данък върху дохода като местно лице в Германия и притежава акции на установено в друга държава-членка дружество, данъчен кредит, изчислен в зависимост от дължимия от дружеството корпоративен данък в другата държава-членка, не би поставил под съмнение последователността в германския данъчен режим и би представлявал мярка, която ограничава в по-малка степен свободното движение на капитали, отколкото мярката, предвидена в германската данъчна уредба (вж. по аналогия Решение по дело Manninen, посочено по-горе, точка 46).

30 Вярно е, че предоставянето на данъчен кредит за корпоративен данък, дължим в друга държава-членка, може да доведе до намаляване на приходите на Федерална република Германия от данъци върху дивиденди, изплатени от установени в други държави-членки дружества. Все пак постоянната съдебна практика показва, че намаляването на приходите от данъци не може да се счита за императивно съображение от обществен интерес, което може да се изтъкне, за да се оправдае мярка, която по принцип е в противоречие с някоя от основните свободи (Решение по дело Verkooyen, посочено по-горе, точка 59 и Решение по дело Manninen, посочено по-горе, точка 49).

- 31 С оглед на гореизложените обстоятелства, на поставения въпрос следва да се отговори, че членове 56 ЕО и 58 ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчна уредба, по силата на която, при разпределяне на дивиденди от капиталово дружество, акционер, който е местно данъчно задължено лице в държава-членка, се ползва от данъчен кредит, изчислен в зависимост от данъчната ставка за разпределената печалба по корпоративния данък, когато дружеството, разпределящо дивидентите, е установено в същата, но не и когато това дружество е установено в друга държава-членка.

Относно действието във времето на настоящото решение

- 32 В своето становище германското правителство изтъква възможността на Съда, в случай че признае национална правна уредба като разглежданата в главното производство за несъвместима с членове 56 ЕО и 58 ЕО, да ограничи действието във времето на настоящото решение.
- 33 В подкрепа на своето искане споменатото правителство, от една страна, насочва вниманието на Съда към тежките финансови последици от решение, което съдържа такава констатация. От друга страна, то изтъква, че преди обявяването на Решение по дело Verkooyen, посочено по-горе, Федерална република Германия е можела да разглежда правната уредба, предмет на спора, за съобразена с общностното право.

- 34 В тази връзка следва да се напомни, че според постоянната съдебна практика тълкуването, което Съдът дава на норма от общностното право при упражняване на компетентността си по член 234 ЕО, уточнява и изяснява значението и приложното поле на тази норма, както тя трябва или е трябвало да се разбира и прилага от момента на нейното влизане в сила. Следователно така разтълкувана, нормата може и трябва да се прилага от съда дори към правоотношения, възникнали и установени преди решението по искането за тълкуване, ако освен това са налице условията, които позволяват пред компетентните юрисдикции да се отнесе спор по прилагането на посочената норма (вж. по-специално Решение от 3 октомври 2002 г. по дело *Barreira Pérez*, C-347/00, *Recueil*, стр. I-8191, точка 44 и Решение от 17 февруари 2005 г. по дело *Linneweber* и *Akritidis*, C-453/02 и C-462/02, *Recueil*, стр. I-1131, точка 41).
- 35 Съдът може да ограничи възможността всяко заинтересовано лице да се позовава на разтълкувана от него разпоредаба, за да постави под въпрос добросъвестно установени правоотношения, единствено по изключение, въз основа на общия принцип на правната сигурност, присъщ на общностния правен ред (вж. по-специално Решение от 23 май 2000 г. по дело *Buchner* и др., C-104/98, *Recueil*, стр. I-3625, точка 39, както и Решение по дело *Linneweber* и *Akritidis*, посочено по-горе, точка 42).
- 36 Освен това според постоянната практика на Съда такова ограничение може да се допусне единствено в решението по исканото тълкуване (Решение от 2 февруари 1988 г. по дело *Barra*, 309/85, *Recueil*, стр. 355, точка 13 и Решение по дело *Blaizot*, 24/86, *Recueil*, стр. 379, точка 28, Решение от 16 юли 1992 г. по дело *Legros* и др., C-163/90, *Recueil*, стр. I-4625, точка 30, Решение от 15 декември 1995 г. по дело *Bosman* и др., C-415/93, *Recueil*, стр. I-4921, точка 142 и Решение от 9 март 2000 г. по дело *EKW* и *Wein & Co.*, C-437/97, *Recueil*, стр. I-1157, точка 57).

- 37 Всъщност е необходимо да се определи един единствен момент, който да установява действието във времето на поисканото тълкуване, което Съдът прави във връзка с разпоредба на общностното право. В това отношение принципът, според който ограничение се допуска само в решението по исканото тълкуване, гарантира равно третиране от страна на това право на държавите-членки и другите страни в производството и по този начин изпълнява и произтичащите от принципа на правната сигурност изисквания.
- 38 Тълкуването, поискано с настоящото преюдициално запитване, се отнася до данъчното третиране, което държава-членка трябва да приложи в рамките на национална система за избягване или намаляване на двойното данъчно облагане по отношение на дивиденди, разпределени от установено в друга държава-членка дружество. В тази връзка, видно от точка 62 от Решение по дело *Verkooyen*, посочено по-горе, общностното право не допуска законодателна разпоредба на държава-членка да поставя освобождаването от данък върху дохода, с който се облагат дивидентите, изплатени на акционери физически лица, в зависимост от условието тези дивиденди да се изплащат от дружества със седалище в посочената държава-членка.
- 39 Налага се изводът, че Съдът не ограничава във времето действието на споменатото решение.
- 40 Впрочем принципите, които са изведени в посоченото по-горе Решение по дело *Verkooyen* и които изясняват в този смисъл изискванията, произтичащи от принципа на свободно движение на капитали, що се отнася до дивидентите, които местни лица са получили от чуждестранни дружества, са потвърдени с Решение от 15 юли 2004 г. по дело *Lenz* (C-315/02, Recueil, стр. I-7063) и Решение по дело *Manninen*, посочено по-горе (вж. също Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точка 215).

- 41 Следователно няма основание действието на настоящото решение да се ограничава във времето.

По съдебните разноски

- 42 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 (голям състав) реши:

Членове 56 ЕО и 58 ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчна уредба, по силата на която, при разпределяне на дивиденди от капиталово дружество, акционер, който е местно данъчно задължено лице в държава-членка, може да се ползва от данъчен кредит, изчислен в зависимост от данъчната ставка за разпределената печалба по корпоративния данък, когато дружеството, разпределящо дивидентите, е установено в същата, но не и когато това дружество е установено в друга държава-членка.

Подписи