



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

11 септември 2014 година \*

„Преюдициално запитване — Членове 49 и 54 ДФЕС — Свобода на установяване — Членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС — Свободно движение на капитали — Данъчно законодателство — Корпоративен данък — Законодателство на държава членка, целящо премахването на двойното данъчно облагане на разпределената печалба — Метод на приспадане, прилаган към дивидентите, разпределени от дружества, местни лица за държавата членка, в която е установено дружество получател — Метод на освобождаване, прилаган към дивидентите, разпределени от дружества, местни лица за държава членка, различна от държавата членка, в която е установено дружеството получател, или за трета страна — Различно третиране на загубите на дружеството — получател на дивидентите“

По дело C-47/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание на член 267 ДФЕС от Finanzgericht Köln (Германия) с акт от 6 септември 2011 г., постъпил в Съда на 31 януари 2012 г., в рамките на производство по дело

**Kronos International Inc.**

срещу

**Finanzamt Leverkusen,**

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: А. Tizzano, председател на състава, А. Borg Barthet, J. L. da Cruz Vilaça, E. Levits (докладчик) и М. Berger, съдии,

генерален адвокат: Р. Cruz Villalón,

секретар: К. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 16 май 2013 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Kronos International Inc., от W. Meilicke и D. Rabback, Rechtsanwälte,

— за Finanzamt Leverkusen, от В. Hillebrand, К. Kusch, Н. Brandenburg и М. Brombach-Krüger, в качеството на представители,

\* Език на производството: немски.

- за германското правителство, от T. Henze и K. Petersen, в качеството на представители,
- за правителството на Обединеното кралство, от S. Ossowski, в качеството на представител, подпомаган от S. Ford, barrister,
- за Европейската комисия, от W. Roels и W. Mölls, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 7 ноември 2013 г.,

постанови настоящото

### Решение

- 1 Преюдициалното запитване е относно тълкуването на членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС относно свободата на установяване, както и на членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС относно свободното движение на капитали.
- 2 Това преюдициално запитване е отправено в рамките на спор между Kronos International Inc. (наричано по-нататък „Kronos“) — дружество, учредено съгласно правото на щата Делауер (Съединени американски щати), и Finanzamt Leverkusen (наричана по-нататък „Finanzamt“) относно приспадане на корпоративния данък, платен в чужбина от разпределящите дивиденди дъщерни дружества на Kronos, от дължимия за периода 1991—2001 г. германски корпоративен данък.

### Правна уредба

#### *Германското право*

- 3 За периода 1991—2000 г. член 49, параграф 1 от Закона за корпоративния данък (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991, I, стр. 638, наричан по-нататък „KStG 1991“) препраща към разпоредбите от Закона за данъка върху доходите (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1990, I, стр. 1898, наричан по-нататък „EStG 1990“), що се отнася до прилагането на правилата за корпоративното данъчно облагане, включително приспадането, заплащането и възстановяването на корпоративния данък.
- 4 Член 36, параграф 2, точка 3 от EStG 1990 урежда т.нар. „режим на пълно приспадане“, както следва:

„(2) От данъка върху доходите се приспадат:

[...]

3. корпоративният данък, плащан от дружество или сдружение, което подлежи на неограничено облагане с корпоративен данък — в размер на 3/7 от доходите по смисъла на член 20, параграф 1, точка 1 или 2, доколкото посочените доходи не произхождат от разпределени дивиденди, за които е използван собствен капитал по смисъла на член 30, параграф 2, точка 1 от Закона за корпоративния данък. Същото се отнася за доходите по смисъла на член 20, параграф 2, точка 2, буква а), получени от първоначалното

прехвърляне от съдружник на купони за дивидент или други права; в тези случаи подлежащият на приспадане корпоративен данък е ограничен до 3/7 от разпределената за прехвърлените права сума. [...] Корпоративен данък не се приспада:

[...]

f) когато доходите не са били отчетени при определянето на облагаемата основа;

[...]“.

5 Член 36, параграф 4 от EStG 1990 предвижда:

„Ако след приспадането се установи, че е налице дължима от данъчнозадълженото лице разлика, последното заплаща съответната сума незабавно, доколкото тя не съответства на изискуемите, но неплатени от него авансови вноски за дължимия данък върху доходите, а в останалите случаи данъчнозадълженото лице заплаща дължимата сума в срок от един месец след съобщаването на акта за установяване на данъчни задължения (окончателно плащане). [...] Ако след приспадането се установи, че е налице излишък в полза на данъчнозадълженото лице, той му се изплаща след съобщаването на акта за установяване на данъчни задължения“.

6 В рамките на прехода от режима на приспадане към т.нар. режим на „освобождаване от облагане на 50 % от доходите“ германският законодател отменя член 36, параграф 2, точка 3 от EStG 1990. Въпреки това от акта за преюдициално запитване, както и от становището на германското правителство става ясно, че на основание на преходните разпоредби към този закон, по отношение на получените в рамките на 2001 г. дивиденди продължава да се прилага режимът на пълно приспадане.

7 Член 26, параграф 7 от KStG 1991, в приложимата му до 1993 г. редакция, както и член 8b, параграф 5 от същия закон, в приложимата му от 1994 г. редакция (наричан по-нататък „KStG 1994“), гласи следното:

„Ако съгласно спогодба за избягване на двойното данъчно облагане разпределени от чуждестранно дружество дялове от печалбата са освободени от облагане с корпоративен данък, като за това се изисква наличие на минимално участие в капитала на съответното дружество, освобождаването от корпоративен данък се прилага независимо от определения в спогодбата процент на минималното дялово участие, ако процентът на това участие е най-малко 10 %“.

#### *Спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане*

8 Съгласно сключените с Кралство Дания, Френската република, Обединеното кралство и Канада спогодби за избягване на двойното данъчно облагане Федерална република Германия е длъжна да освобождава от облагане с германски данъци дивиденди, изплащани във връзка с достигачи или надхвърлящи определен праг дялови участия, които дивиденди подлежат на облагане в държавата на разпределящото ги дружество.

9 В повечето случаи посоченият праг на капиталовото участие е 10 %. Сключената с Обединеното кралство спогодба обаче предвижда праг от 25 % дялово участие, като в спогодбата с Канада е предвиден същият праг за данъчната 2000 г., а за данъчната 2001 г. приложимият праг е 10 %.

### Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 10 Kronos е холдинговото дружество в група от дружества. Неговото седалище е в Съединените щати, а мястото на неговото управление е в Германия, където от 1989 г. има вписан в търговския регистър клон. Kronos е учредено с цел единното управление на европейските и канадските дъщерни дружества в групата. От 1989 г. то притежава 99,95 % от дяловия капитал на германското дружество Kronos Titan GmbH, с което, както и с други германски дружества, са налице сключени договори за контрол и прехвърляне на печалбата.
- 11 През релевантния за главното дело период, а именно от 1991 г. до 2001 г., Kronos притежава пряко дялови участия в следните дружества:
  - Société Industrielle du Titane (Франция) — дял в размер между 92,941 % и 93,771 % от дружествения капитал в периода 1991—2001 г.,
  - Kronos Norge (Норвегия) — дял в размер на 100 % от дружествения капитал в периода 1991—1998 г.,
  - Kronos UK Ltd (Обединено кралство) — дял в размер на 100 % от дружествения капитал в периода 1991—2001 г.,
  - Kronos Europa SA (Белгия) — дял в размер между 98,4 % и 100 % от дружествения капитал в периода 1991—1998 г.,
  - Kronos Denmark ApS (Дания) — дял в размер на 100 % от дружествения капитал в периода 1991—2001 г. и
  - Kronos Canada Inc. (Канада) — дял в размер на 100 % от дружествения капитал в периода 1991—2001 г.
- 12 През 2000 г. и 2001 г. Kronos притежава непряко, посредством неговото стопроцентово дъщерно си дружество Kronos Denmark ApS (Дания), участия в капитала на дружествата Kronos Europa SA (Белгия) и Kronos Norge (Норвегия). Дяловите участия на Kronos Denmark ApS в белгийското и норвежкото дружество са в размер съответно на 99,99 % и 100 %.
- 13 Размерът на дължимия от Kronos корпоративен данък в Германия за периода 1991—2001 г. е установен с издадени от 2004 г. до 2010 г. данъчни ревизионни актове, като някои от тях са поправени впоследствие. Като се взема предвид обстоятелството, че загубите, съответно пренесените загуби, са в размер на между около 150 милиона и 840 милиона германски марки (DEM), в посочените данъчни ревизионни актове е определен размерът на дължимия вследствие на разпределянето на дивидентите корпоративен данък за 1991 г., който възлиза на 4 190 788,57 EUR, а дължимият също вследствие на разпределянето на дивидентите корпоративен данък за 1992 г. е в размер на 2 050 183,81 EUR. За разлика от това е установено, че за всяка от данъчните години между 1993 г. и 2001 г. не се дължи данък.
- 14 Разпределените от чуждестранните дъщерни дружества дивиденди, които са били освободени от данъчно облагане съгласно съответно приложимите спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, не са отразени при изчисляването на данъчната основа за целите на издадения данъчен ревизионен акт и при установяването на размера на загубите.
- 15 В този контекст Kronos иска от дължимия от него в Германия корпоративен данък да се приспаднат корпоративният данък и данъкът върху доходите от капитал, заплатени между 1991 г. и 2001 г. от неговите пряко или непряко притежавани дъщерни дружества, които са

местни лица за други държави членки (Белгия, Франция и Обединеното кралство) или за трети страни (Канада и Норвегия), като в резултат на това приспадане трябва евентуално да се стигне до възстановяване на платен данък.

- 16 С решение от 15 декември 2005 г. Finanzamt Leverkusen отказва да уважи това искане. Отказът се основава на разпоредбите на член 36, параграф 2, точка 3, буква f) от EStG 1990 във връзка с член 49, параграф 1 от KStG 1991, съгласно които приспадането на корпоративния данък върху дивидентите е възможно само когато тези дивиденти са отчетени като облагаеми доходи. Тъй като обаче дивидентите с чуждестранен произход били освободени от данъчно облагане съгласно член 26, параграф 7 от KStG 1991, що се отнася до периода 1991—1993 г., и съгласно член 8b, параграф 5 от KStG 1994 г., що се отнася до следващите години, тези дивиденти не можело да се разглеждат като облагаеми доходи за целите на определянето на размера на дължимия данък.
- 17 С решение от 10 януари 2007 г. Finanzamt Leverkusen отхвърля като неоснователна жалбата на Kronos срещу данъчния ревизионен акт в частта му относно определянето на размера и приспадането на данъчен кредит във връзка с корпоративния данък за данъчната 1994 г.
- 18 На 7 февруари 2007 г. Kronos сезира Finanzgericht Köln с жалба за отмяната на това решение, както и с иск за неправомерно бездействие, допуснато при определянето на корпоративния данък за данъчните 1991—1993 г. и 1995—2001 г.
- 19 В настоящия етап от производството пред националната юрисдикция Kronos иска да бъде допуснато приспадането на сума в размер на 201 966 724 EUR — платен в чужбина корпоративен данък. В тази сума се включват, от една страна, платените от дъщерните дружества на Kronos данъци: във Франция за периода 1991—2001 г., в Обединеното кралство през 1997 г. и 1999 г. и в Канада през 2000 г. и 2001 г., с общ размер от 78 501 794 EUR. От друга страна, Kronos иска от дивидентите, които са му разпределени през 2000 г. и 2001 г. от неговото датско дъщерно дружество, да бъде приспаднал корпоративният данък с общ размер 123 448 418 EUR, заплатени от дъщерните му дружества в Белгия и Норвегия, притежавани непряко от него, както и да бъде допуснато приспадане на датски корпоративен данък в размер на 16 512 EUR.
- 20 Освен това Kronos иска да бъде допуснато приспадане на сума в размер на 1 795 525 EUR — данък върху доходите от капитал, по отношение на дъщерните му дружества във Франция и Обединеното кралство, в случай че доходите от дивиденти следва да се третират като облагаеми.
- 21 При тези обстоятелства запитващата юрисдикция решава да спре производството по делото и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
  - „1) Следва ли изключването на възможността за приспадане на корпоративен данък поради освобождаването от данък на дивидентите, разпределяни на германски капиталови дружества от установени в трета държава капиталови дружества, за което освобождаване националните разпоредби изискват получаващото дивидентите дружество да притежава поне 10 % от капитала на разпределящото дивидентите дружество, да се преценява единствено от гледна точка на свободата на установяване по смисъла на член 49 ДФЕС във връзка с член 54 ДФЕС, или следва да се преценява и от гледна точка на свободното движение на капитали по смисъла на членове 63—65 ДФЕС, в случай че получаващото дивидентите капиталово дружество фактически притежава 100 % от капитала на разпределящото дивидентите капиталово дружество?
  - 2) Следва ли разпоредбите относно свободата на установяване (понастоящем член 49 ДФЕС), а евентуално също и разпоредбите относно свободното движение на капитали (до 1993 г. член 67 ЕО, понастоящем членове 63—65 ДФЕС), да се тълкуват в смисъл, че не допускат



съществуването на правило, съгласно което не е възможно, когато разпределяните от чуждестранни дъщерни дружества дивиденди са освободени от данък, да се извърши приспадане и възстановяване на корпоративния данък върху разпределените дивиденди дори и ако дружеството майка е отчело загуба, при положение че за разпределяните от местни дъщерни дружества дивиденди е предвидено такова облекчение чрез приспадането на платения корпоративен данък?

- 3) Следва ли разпоредбите относно свободата на установяване (понастоящем член 49 ДФЕС), а евентуално също и разпоредбите относно свободното движение на капитали (до 1993 г. член 67 ЕО, а понастоящем членове 63—65 ДФЕС), да се тълкуват в смисъл, че не допускат съществуването на правило, което изключва възможността за приспадане и възстановяване на корпоративния данък върху дивидентите, разпределени от пряко или непряко притежавани дъщерни дружества, които дивиденди са освободени от данъчно облагане в държавата на съответното дъщерно дружество, разпределят се (по-нататък) и на местното дружество майка и в Германия също са освободени от данъчно облагане, но същевременно позволява при изцяло вътрешни положения платеният корпоративен данък да бъде евентуално възстановен чрез приспадане на равнището на пряко притежаваното дъщерно дружество на корпоративния данък върху дивидентите от косвено притежаваното дъщерно дружество и приспадане на равнището на дружеството майка на корпоративния данък върху дивидентите от пряко притежаваното дъщерно дружество, когато дружеството майка е отчело загуба?
- 4) В случай че са приложими и разпоредбите относно свободното движение на капитали, в зависимост от отговора на въпроса по точка 2 се поставя допълнителен въпрос по отношение на разпределяните от канадските дружества дивиденди:

Следва ли настоящият член 64, параграф 1 ДФЕС да се тълкува в смисъл, че позволява на Федерална република Германия да прилага по същество непроменени към 31 декември 1993 г. разпоредби на националното право или на сключените спогодби за избягване на двойното данъчно облагане и следователно да продължава да изключва възможността за приспадане на канадския корпоративен данък върху освободените от данъчно облагане в Германия разпределени дивиденди?“.

### **По преюдициалните въпроси**

#### *По първия въпрос*

#### Предварителни бележки

- 22 Следва да се отбележи, че макар при формулировката на първия си въпрос запитващата юрисдикция да посочва единствено дивидентите, разпределяни от дружества, които са местни лица за трета държава, от акта за преюдициално запитване следва, че в обхвата на този въпрос се включват и дивидентите, разпределяни от дружества, които са местни лица за други държави членки, различни от Федерална република Германия.
- 23 Съгласно член 36, параграф 2, точка 3, буква f) от EStG 1990 корпоративният данък не се приспада, когато доходите не са били отчетени при определяне на облагаемата основа.

- 24 Дивидентите, разпределяни от дружества, които са местни лица за друга държава членка или за трета страна, не са били отчетени в главното дело при определянето на облагаемата основа на полученото тези дивиденди дружество, тъй като към тях се прилага методът на освобождаване, предвиден в сключенията от Федерална република Германия спогодби за избягване на двойното данъчно облагане.
- 25 Запитващата юрисдикция посочва в това отношение, че релевантните разпоредби за целите на процедурата по определяне на размера на дължимия данък — така както са установени в спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, а в зависимост от конкретния случай и разпоредбите на член 26, параграф 7 от KStG 1991 по отношение на периода 1991—1993 г. и на член 8b, параграф 5 от KStG 1994 по отношение на периода 1994—2000 г. — не се прилагат единствено към дяловите участия, които позволяват упражняването на определящо влияние върху решенията на съответното дружество, и че чрез установяването на прага от 10 % германският законодател не е възнамерявал да насочи уредбата единствено към значителните дялови участия, чрез които може да се упражнява определящо влияние.
- 26 Запитващата юрисдикция посочва също така, че през целия релевантен за главното дело период Kronos притежава между около 93 % и 100 % в различните дъщерни дружества, които са му разпределили дивиденди.
- 27 Накрая е важно да се посочи, че според посоченото от запитващата юрисдикция уставното седалище на Kronos е в Съединените щати, а управлението му е в Германия, където има клон и е вписано в търговския регистър. Страните не спорят относно обстоятелството, че Kronos е дружество, учредено съгласно законодателството на щата Делавейр. Германското правителство уточнява във връзка с това, че съгласно член XXV, параграф 5 от Договора за приятелство, търговия и корабоплаване, сключен между Федерална република Германия и Съединените американски щати на 29 октомври 1954 г. (BGBl. 1956 II, стр. 487), учредените съгласно американското право дружества трябва да бъдат признавани като такива в Германия.
- 28 При тези условия първият въпрос следва да се разбира в смисъл, че чрез него се цели да се установи дали съвместимостта с правото на Съюза на национална правна уредба като разглежданата в главното дело — съгласно която дружество, местно лице за дадена държава членка, не може да приспада корпоративния данък, заплатен в друга държава членка или в трета страна от разпределящите дивидентите капиталови дружества, тъй като тези дивиденди са освободени от данък в първата държава членка, когато са получени от дружества за техни участия от поне 10 % от капитала на разпределящото дружество, като в разглеждания случай полученото дивидентите дружество в действителност притежава 90 % от капитала на разпределящото дружество и е било учредено съгласно законодателството на трета страна — следва да се преценява с оглед на членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС, или по-скоро с оглед на членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС.

#### Относно разглежданата свобода

- 29 От постоянната практика на Съда следва, че данъчното третиране на дивиденди може да попадне в обхвата на член 49 ДФЕС относно свободата на установяване и на член 63 ДФЕС относно свободното движение на капитали (решения Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen, C-436/08 и C-437/08, EU:C:2011:61, т. 33, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, т. 30, и Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, т. 89).
- 30 Съгласно вече установената съдебна практика, за да се определи дали дадено национално законодателство попада в обхвата на едната или другата свобода на движение, трябва да се вземе предвид предметът на разглежданото законодателство (решение Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, т. 90 и цитираната съдебна практика).

- 31 Национално законодателство, което може да се прилага единствено по отношение на дяловите участия, позволяващи да се упражнява безспорно влияние върху решенията на дадено дружество и да се определя неговата дейност, попада в приложното поле на член 49 ДФЕС относно свободата на установяване (вж. решения *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, т. 37, *Idryma Typou*, C-81/09, EU:C:2010:622, т. 47, *Accor*, EU:C:2011:581, т. 32, *Scheunemann*, C-31/11, EU:C:2012:481, т. 23 и *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, т. 91).
- 32 За сметка на това национални разпоредби, които се прилагат за дялови участия, реализирани единствено с намерение за финансова инвестиция, без намерение да се оказва влияние върху управлението и контрола на предприятието, трябва да се разглеждат изключително с оглед на свободното движение на капитали (решения *Haribo Lakritzen Hans Riegel* и *Österreichische Salinen*, EU:C:2011:61, т. 35, *Accor*, EU:C:2011:581, т. 32, *Scheunemann*, EU:C:2012:481, т. 23 и *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, т. 92).
- 33 В главното дело от спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, които Федерална република Германия е сключила с Кралство Дания, с Френската република и, що се отнася до данъчната 2001 г., с Канада, както и от прилагането на член 8b, параграф 5от KStG 1994 във връзка със спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, които Федерална република Германия е сключила с Обединеното кралство и Канада, що се отнася до данъчната 2000 г., следва, че дивидентите, разпределени от дружества, които са местни лица за тези други държави членки, на установените в Германия дружества, са освободени от германски корпоративен данък, ако участието на получателя в капитала на разпределящото дивидентите дружество е достигнало прага от 10 %.
- 34 Установяването на подобен праг безспорно способства от приложното поле на освобождаването от данъчно облагане да се изключат онези дялови участия, които са реализирани единствено с намерение за финансова инвестиция, без с това да се цели упражняване на влияние върху управлението и контрола на предприятието.
- 35 Въпреки това, противно на посоченото от германското правителство, установяването на подобен праг не прави сам по себе си освобождаването от данъчно облагане приложимо единствено към дяловите участия, позволяващи да се упражнява безспорно влияние върху решенията на дадено дружество и да се определя неговата дейност. В действителност Съдът вече е постановил, че дялово участие в такъв размер не означава непременно, че неговият титуляр упражнява безспорно влияние върху решенията на дружеството, в което е акционер (вж. в този смисъл решение *ITELCAR* и *Fazenda Pública*, C-282/12, EU:C:2013:629, т. 22).
- 36 Следователно разглежданото в главното производство национално законодателство се прилага не само към дивидентите, получени от дружество, местно лице, въз основа на дялово участие, предоставящо безспорно влияние върху решенията на разпределящото дивидентите дружество и позволяващо да се определя неговата дейност, но и към дивидентите, получени въз основа на дялово участие, което не предоставя възможност за упражняване на такова влияние.
- 37 Когато е налице законодателство, чийто предмет не позволява да се определи дали то попада преимуществено в рамките на член 49 ДФЕС или на член 63 ДФЕС, доколкото националното законодателство се отнася до дивидентите, произхождащи от държава членка, Съдът вече е приел, че следва да се отчитат фактическите обстоятелства в конкретния случай, за да определи дали разглежданата в спора по главното производство ситуация попада в рамките на член 49 ДФЕС или на член 63 ДФЕС (вж. в този смисъл решения *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, т. 93 и 94 и цитираната съдебна практика, *Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, т. 27 и 28, и *Bouanich*, C-375/12, EU:C:2014:138, т. 30).



- 38 За разлика от това, що се отнася до данъчното третиране на дивидентите с произход от трети страни, Съдът е приел, че тъй като разглеждането на предмета на националното законодателство е достатъчно, за да се прецени дали данъчното третиране на тези дивиденти попада в рамките на разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно свободното движение на капитали, законодателството относно данъчното третиране на дивидентите с произход от трети страни не може да попада в рамките на член 49 ДФЕС (вж. в този смисъл решение *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, т. 96 и 97).
- 39 Съдът също така е приел, че дружество, което е местно лице за държава членка и притежава дялово участие в дружество, местно лице за трета държава, предоставящо му възможност да упражнява безспорно влияние върху решенията на последното дружество и позволяващо му да определя неговата дейност, може да се позовава на член 63 ДФЕС, за да оспори съвместимостта с тази разпоредба на законодателството на посочената държава членка относно данъчното третиране на дивиденти с произход от тази трета държава, което не се прилага изключително към положения, при които дружеството майка упражнява определящо влияние върху разпределящото дивиденти дружество (вж. решение *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, т. 104).
- 40 От това следва, че ако националната правна уредба относно данъчното третиране на дивидентите не се прилага изключително към положенията, в които дружеството майка упражнява решаващо влияние върху разпределящото дивидентите дружество, трябва да се държи сметка за размера на дяловото участие на дружеството получател, доколкото в настоящия случай страните могат да се позовават както на член 49 ДФЕС, така и на член 63 ДФЕС, както и предвид обстоятелството, че размерът на това дялово участие позволява да се установи дали разглежданото положение попада в обхвата на едната или на другата свобода, които са съответно установени в тези две разпоредби от правото на Съюза.
- 41 Доколкото, като се има предвид, че тъй като мястото на установяване на разпределящото дивидентите дружество е в трета страна, при оспорването на националното законодателство относно данъчното третиране на разпределените от същото дружество дивиденти може да се посочва единствено свободното движение на капитали, не трябва да се държи сметка за размера на дяловите участия в това разпределено дивидентите дружество. В действителност дружество, местно лице за дадена държава членка, може без оглед на размера на притежаваното от него дялово участие в разпределящото дивидентите дружество, установено в трета страна, да се позовава на член 63 ДФЕС, за да оспори законността на подобна правна уредба (вж. в този смисъл решение *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, т. 99 и 104).
- 42 Този начин на разсъждения намира приложение по аналогия и когато страните могат да се позовават единствено на свободното движение на капитали, като се имат предвид границите на персоналното приложно поле на свободата на установяване.
- 43 Такова е положението и в случая в главното дело, където дружеството, получател на дивидентите, е учредено съгласно законодателството на трета страна.
- 44 В действителност разпоредбите на Договора относно свободата на установяване се прилагат единствено към граждани на държави — членки на Съюза (вж. в този смисъл решение *Ferger Laderer*, C-147/91, EU:C:1992:278, т. 9).
- 45 Съгласно член 54 ДФЕС дружествата, учредени в съответствие със законодателството на държава членка, които имат уставно седалище, централно управление или основно място на дейност на територията на Съюза, за целите на прилагането на разпоредбите на Договора относно свободата на установяване се третират по същия начин като физическите лица, които са граждани на държавите членки (решение *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, т. 25).

- 46 Следователно дружество, което не е учредено съгласно законодателството на държава членка, не може да се ползва от свободата на установяване.
- 47 Kronos не успява да обори това съображение с изложените доводи, съгласно които дружествата от трети страни не могат да бъдат дискриминирани от гледна точка на данъчното облагане в сравнение с дружествата по германското право, поради което тези дружества могат да се ползват от закрепената в член 49 ДФЕС свобода.
- 48 В действителност при липсата на еднообразна, предоставена от правото на Съюза дефиниция за дружествата, които могат да се ползват от правото на установяване въз основа на единен критерий за привързване, определящ приложимото спрямо дадено дружество национално право, въпросът дали член 49 ДФЕС се прилага спрямо дружество, което се позовава на установената в този член основна свобода, представлява предварителен въпрос, който с оглед на настоящото състояние на правото на Съюза може да получи отговор само в приложимото национално право (вж. решения *Cartesio*, C-210/06, EU:C:2008:723, т. 109, и *National Grid Indus*, EU:C:2011:75, т. 26).
- 49 При това положение съответната държава членка разполага с правомощието да определя привръзката, която следва да е налице, за да може дадено дружество да се разглежда като учредено по нейното национално право и намиращо се в състояние на това основание да се ползва от правото на установяване (вж. в този смисъл решения *Cartesio*, EU:C:2008:723, т. 110, и *National Grid Indus*, EU:C:2011:785, т. 27).
- 50 При все това държавите членки не трябва да разширяват едностранно персоналното приложно поле на главата от Договора относно свободата на установяване с цел да осигури свободата на установяване единствено в полза на гражданите на държавите членки (вж. в този смисъл определение *Lasertec*, C-492/04, EU:C:2007:273, т. 27).
- 51 Ето защо следва да се заключи, че в положение като разглежданото в главното дело, където страните не могат да се позовават на свободата на установяване поради привързването на дружеството, получател на дивидентите, с правния ред на дадена трета държава, националната правна уредба относно данъчното третиране на дивиденти с произход от тази трета държава, която не се прилага изключително към положения, при които дружеството майка упражнява определящо влияние върху разпределящото дивиденти дружество, трябва да бъде преценявана с оглед на член 63 ДФЕС.
- 52 Следователно, за да оспори законността на подобна правна уредба, учредено съгласно законодателството на трета страна дружество, местно лице за държава членка, може да се позовава на тази разпоредба, без оглед на размера на притежаваното от него дялово участие в разпределящото дивидентите дружество, местно лице за друга държава членка или за трета страна.
- 53 Освен това е необходимо да се отбележи, че Съдът е приел, че тъй като Договорът не разпростира свободата на установяване върху трети държави, не трябва да се допуска тълкуването на член 63, параграф 1 ДФЕС — що се отнася до отношенията с третите държави — да позволява на икономически оператори, които не попадат в рамките на териториалния обхват на свободата на установяване, да извличат полза от нея (решение *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, т. 100).
- 54 Както обаче посочва по същество генералният адвокат в точка 64 от представеното заключение, в случай като разглеждания в главното дело не съществува подобен риск. Всъщност германската правна уредба не се отнася до условията за достъп на дружество на тази държава членка до пазара на трета страна, нито на дружество от трета страна — до пазара на посочената държава

членка. Тази уредба се отнася единствено до данъчното третиране на дивидентите, произхождащи от направените от техните получатели инвестиции в дружество, местно лице за друга държава членка или за трета страна.

- 55 При тези условия на първия въпрос следва да се отговори в смисъл, че съвместимостта с правото на Съюза на национална правна уредба като разглежданата в главното дело — съгласно която дружество, местно лице за дадена държава членка, не може да приспада корпоративния данък, заплатен в друга държава членка или в трета страна от разпределящите дивидентите капиталови дружества, тъй като тези дивиденти са освободени от данък в първата държава членка, когато са получени от дружества за техни участия от поне 10 % от капитала на разпределящото дружество, като в разглеждания случай полученото дивидентите дружество в действителност притежава 90 % от капитала на разпределящото дружество и е било учредено съгласно законодателството на трета страна — следва да се преценява с оглед на членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС.

*По втория въпрос*

- 56 С втория въпрос запитващата юрисдикция иска да установи по същество дали член 49 ДФЕС и евентуално член 63 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат към дивидентите, разпределени от дружества, местни лица за други държави членки или за трети страни, да се прилага методът на освобождаване, при положение че към дивидентите, разпределени от дружества, местни лица за същата държава членка, в която е установено и дружеството получател, се прилага методът на приспадане, като в случай че това дружество получател е регистрирало загуба, в резултат на прилагането на метода на приспадане следва изцяло или частично да бъде възстановен платеният от разпределящото местно дружество данък.
- 57 Като се вземе предвид отговора на първия въпрос, вторият въпрос следва да се разгледа единствено в светлината на свободното движение на капитали.
- 58 Във връзка с това Kronos изтъква, че в ситуация, в която дружеството получател е реализирало загуби, инвестицията в дружество, местно лице, би била свързана с повече преимущества, отколкото инвестицията в дружество, чуждестранно лице, тъй като бил възстановяван данъкът, платен от разпределящото дивидентите дружество.
- 59 Освен това режимът на приспадане не бил еквивалентен на режима на освобождаване, ако се вземело предвид и облагането в Германия на дивидентите при тяхното преразпределяне на акционерите.
- 60 В този контекст преди всичко следва да се припомни, че запитващата юрисдикция има изключителна компетентност да определя предмета на въпросите, които възнамерява да постави на Съда (решение Kersbergen-Lap и Dams-Schipper, C-154/05, EU:C:2006:449, т. 21).
- 61 С втория си въпрос обаче запитващата юрисдикция не иска от Съда да установи какви са последиците от данъчното третиране на дивидентите, разпределени от дружества, които са местни или чужди лица за съответната държава членка, към акционерите на дружество, получател на дивидентите, в случаите, в които тези дивиденти се преразпределят на посочените акционери, а единствено какви са последиците от това данъчно третиране, що се отнася до дружеството, получател на дивидентите.
- 62 В действителност преюдициалното запитване не съдържа нито указания, че запитващата юрисдикция е следвала да приеме за релевантно положението на акционерите, нито информация относно данъчното третиране на дивидентите, които евентуално са преразпределени от дружеството получател, нито данни относно последиците от прилагането

на равнище на дружеството получател на метода на освобождаването от данъчно облагане и на метода на приспадане, що се отнася до данъчното положение на акционерите на посоченото дружество.

- 63 Освен това Съдът вече е постановил, че данъчното положение на лицата, притежаващи дялове в дадено специализирано дружество с инвестиционна цел, е ирелевантно за преценката дали съответната национална правна уредба има дискриминационен характер, когато разграничителният критерий за приложимото данъчно третиране, регламентирано с разглежданата национална правна уредба, не е данъчното положение на притежателите на дялове, а единствено правният статут на специализираното дружество с инвестиционна цел — дали то е местно или чуждестранно лице (вж. в този смисъл решение *Santander Asset Management SGIIC* и др., C-338/11—C-347/11, EU:C:2012:286, т. 28 и 41).
- 64 Що се отнася до разглежданата в главното дело национална данъчноправна уредба, следва да се констатира, че с нея се установява разграничителен критерий, основан на отчитането на даден доход при определянето на облагаемата основа, в резултат на което се стига до различно третиране на дивидентите в зависимост от мястото на установяване на разпределящото дивидентите дружество.
- 65 След това уточнение, за да се отговори на поставения въпрос, следва да се припомни, че член 63 ДФЕС възлага като задължение за държавата членка, в която съществува система за предотвратяване на икономическото двойно данъчно облагане, при дивиденти, изплатени на местни дружества от други местни дружества, да предостави равностойно третиране на дивидентите, изплатени на местни дружества от чуждестранни дружества (вж. решения *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2006:774, т. 72, *Harribo Lakritz* и *Hans Riegel* и *Österreichische Saline*, EU:C:2011:61, т. 156, и *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, т. 38).
- 66 Съдът също така е постановил, че държавите членки са свободни да избягват верижното данъчно облагане на дивиденти, получавани от дружество, местно лице, като изберат метода на освобождаване, когато дивидентите са изплатени от дружество, местно лице, и метода на приспадане, когато те се изплащат от дружество, чуждестранно лице. Всъщност тези два метода са еквивалентни, доколкото обаче данъчната ставка върху дивидентите с чуждестранен произход не е по-висока от данъчната ставка, прилагана за дивидентите с национален произход, и размерът на данъчния кредит се равнява най-малко на платената сума в държавата на разпределящото дружество до размера на данъка, прилаган в държавата членка на дружеството получател (решение *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, т. 39 и цитираната съдебна практика).
- 67 По аналогия държавите членки са по принцип също така свободни да избягват верижното данъчно облагане на дивиденти, получавани от дружество, местно лице, като изберат метода на приспадане, когато дивидентите са изплатени от дружество местно лице, и метода на освобождаване, когато те са разпределени от дружество, чуждестранно лице.
- 68 В действителност, след като действащото към момента право на Съюза не установява общи критерии за разпределяне на правомощията между държавите членки по отношение на премахването на двойното данъчно облагане в рамките на Съюза (решения *Kerckhaert* и *Morres*, C-513/04, EU:C:2006:713, т. 22, и *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*, C-157/10, EU:C:2011:813, т. 31 и цитираната съдебна практика), всяка държава членка остава свободна да организира своя режим на облагане на разпределените печалби, доколкото обаче в този режим не води до забранена от Договора дискриминация (решение *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, т. 40).



- 69 Независимо какъв механизъм е приет, за да се предотврати или да се смекчи верижното данъчно облагане или двойното икономическо облагане, гарантираните с Договора свободи на движение не допускат дадена държава членка да третира дивидентите с произход от чужбина по-неблагоприятно, отколкото дивидентите с национален произход, най-малкото защото това различие в третирането не се отнася до положения, които са обективно съпоставими, или защото това различие не е оправдано с императивни съображения от общ интерес (вж. в този смисъл решения Lenz, C-315/02, EU:C:2004:446, т. 20—49, Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, т. 20—55, и Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2006:774, т. 46).
- 70 Както бе посочено в точка 64 от настоящото решение, в разглеждания в главното дело период дивидентите, разпределени на местно за Германия дружество, са обект на различно третиране в зависимост от мястото на установяване на разпределящото дивидентите дружество.
- 71 Дивидентите, разпределени от местните за Германия дружества, в действителност са били обложени в тази държава членка, като платеният от разпределящото дружество корпоративен данък върху разпределените дивиденти е бил частично приспаднал, когато дружеството получател на свой ред не е разпределило дивиденти, а когато то е преразпределило дивиденти, посоченият данък е бил приспаднал изцяло.
- 72 В положение като разглежданото в главното дело, в което дружеството, получател на дивидентите, освен всичко останало е реализирало загуби, разпределените от дружество, местно лице, дивиденти са вземани предвид при определянето на размера на дължимия от дружеството получател данък, в резултат на което загубите се компенсират частично или изцяло, а това води до тяхното намаляване или предотвратява пренасянето на загубите напред за бъдещи данъчни периоди или назад за предходни данъчни периоди. Когато доходите от дивиденти, разпределени от дружествата местни лица, не надхвърлят регистрираната от дружеството получател загуба, последното дължи нулев данък, а натрупаният данъчен кредит за данъка, с който са били обложени разпределените от германското дъщерно дружество дивиденти, се възстановява.
- 73 За разлика от това дивидентите, разпределяни от дружества, местни лица за други държави членки или за трети страни, са освободени от данъчно облагане в Германия и тези дивиденти не са вземани предвид при определянето на размера на дължимия от дружеството получател данък. Следователно тези дивиденти не оказват влияние нито при изчисляването на облагаемата основа на дружеството получател, нито при определянето на размера на подлежащите на пренасяне от последното загуби.
- 74 Освен това, тъй като дружеството получател не е платило данък за получените дивиденти в Германия, отделно от данъка, с който следва да се обложи разпределящото дружество за свързаната с разпределените дивиденти печалба, и отделно от действително заплатения от последното размер на този данък, методът на освобождаване позволява при необходимост да се запази предимството от облагане на дивидентите с по-ниски данъци в държавата на разпределящото дружество.
- 75 Както е видно от акта за преюдициално запитване, в допълнение дружеството, местно лице, което е и получател на дивидентите, е освободено от всякаква административна тежест, резултат от прилагането на метода на приспадането.
- 76 Накрая, тъй като разпределените от чуждестранни дружества дивиденти не се вземат предвид при определяне на размера на дължимия от дружеството получател данък, методът на освобождаване има за последица обстоятелството, че когато дружеството получател регистрира загуби или може да ползва през съответната данъчна година натрупани в предходни периоди загуби, разпределените дивиденти също не са обект на двойно икономическо облагане.



- 77 Методът на освобождаване, както и обстоятелството, че освободените от данък дивиденди не оказват влияние върху размера на загубите на разпределящото дружество местно лице, отстраняват риска от двойно данъчно облагане на посочените дивиденди в държавата по мястото на установяване на дружеството, получател на тези дивиденди.
- 78 Поради това, в резултат на прилагането на метода на освобождаване по отношение на разпределените на чуждестранни дружества дивиденди, от гледна точка на преследваната от националната уредба цел за избягването на двойното икономическо облагане не се стига до по-неблагоприятно данъчно третиране на тези дивиденди спрямо разпределените от местни дружества дивиденди.
- 79 Ако дружеството получател докаже, че е реализирало загуба, какъвто е и разглежданият в главното производство случай, възстановяването на данъка, платен от разпределящото дивидентите дружество, може да се счита за предимство от гледна точка на разполагаемостта с ликвидни средства.
- 80 От практиката на Съда безспорно следва, че отнемането на това предимство съставлява явно поставяне в по-неблагоприятно положение от гледна точка на разполагането с ликвидни средства (вж. по аналогия решение *Commission/Espagne*, C-269/09, EU:C:2012:439, т. 59 и цитираната съдебна практика).
- 81 Въпреки това в контекста на главното дело отказът за възстановяване на платения данък, както и констатираното във връзка с това различно третиране се обяснява с наличието на обективна разлика в положенията. В действителност, що се отнася до поисканото от Kronos възстановяване на данъка, платен от разпределящото дивидентите дружество, дружествата, получили дивиденди с произход от чужбина, не се намират в съпоставимо положение с дружествата, получили дивиденди с национален произход.
- 82 На първо място, съществуващата между тези две положения разлика се дължи на обстоятелството, че вследствие на сключените спогодби за избягване на двойното данъчно облагане с други държави членки и трети страни Федерална република Германия се е отказала да упражнява данъчните си правомощия по отношение на дивидентите, разпределени от дружествата, местни лица за тези държави.
- 83 Съдът вече е постановил, че свободното движение на капитали, установено в член 63, параграф 1 ДФЕС, не може да има за последица на държавите членки да се налага предприемането на действия, надвишаващи по своите последици отмяната на националния данък върху доходите, дължим от акционера във връзка с получените от източник в чужбина дивиденди, и да възстановяват сума, която намира своето основание в данъчната система на друга държава членка (вж. по аналогия решение *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2006:774, т. 52), без първата държава членка да приеме своята данъчна автономия за ограничена от упражняването на данъчните правомощия на другата държава членка (вж. по-специално решение *Meilicke* и др., C-262/09, EU:C:2011:438, т. 33 и цитираната съдебна практика).
- 84 Освен това Съдът е приел, че качеството на държава членка на държавата, за която полученото дивиденди дружество е местно лице, обаче не може да включва задължение за тази държава членка да компенсира съществуващо неблагоприятно данъчно положение вследствие на многократно облагане, осъществено изцяло от държавата членка, на чиято територия е установено разпределящото тези дивиденди дружество, доколкото първата държава членка нито облага, нито отчита по различен начин получените дивиденди по отношение на установените на нейна територия предприятия за колективно инвестиране (решение *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, EU:C:2008:289, т. 41).

- 85 Следователно в ситуация, в която конкретна държава членка не упражнява данъчните си правомощия по отношение на дивидентите с произход от чужбина, тъй като нито ги облага с данъци, нито ги отчита по различен начин при данъчното облагане на дружеството получател, задълженията на тази държава в качеството ѝ на държава, по мястото на установяване на дружеството получател на тези дивиденти, не включват и задължението да компенсират данъчната тежест, която е резултат от упражняването на данъчните правомощия на друга държава членка или на трета страна.
- 86 От това следва, че що се отнася до начина на третиране на вече извършеното от страна на друга държава членка облагане, задълженията на държавата по мястото на установяване на дружеството, получател на дивидентите, която не упражнява собствените си данъчни правомощия по отношение на тези дивиденти, се различават от задълженията, в случаите, в които последната държава предпочита да обложи посочените дивиденти и следователно в пределите на извършването от нея облагане трябва да отчете данъчната тежест, която е резултат от упражняването на данъчните правомощия на друга държава членка или на трета страна.
- 87 На второ място, в контекста на метода на приспадане, поисканото от Kronos възстановяване се явява логическото допълнение към отчитането на дивидентите и към по-рано извършеното намаляване на подлежащите на пренасяне загуби. В действителност при липсата на подобно възстановяване отчитането на дивидентите и намаляването на загубите на дружеството получател може да доведе до двойно икономическо облагане на дивидентите в последващите данъчни години, при условие че са положителни резултатите на дружеството получател (вж. в този смисъл решение Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, т. 39 и 40, и определение KBC Bank и Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 и C-499/07, EU:C:2009:339, т. 39 и 40).
- 88 В контекста на метода на освобождаване за разлика от това, предвид обстоятелството, че не се намаляват загубите, не съществува риск от двойно икономическо облагане на получените дивиденти. Липсата на възстановяване се балансира от насрещното отчитане на дивидентите при определянето на облагаемата основа.
- 89 При тези условия на втория въпрос трябва да се отговори, че член 63 ДФЕС следва да се тълкува в смисъл, че допуска към дивидентите, разпределени от дружества, местни лица за други държави членки или за трети страни, да се прилага методът на освобождаване, при положение че към дивидентите, разпределени от дружества местни лица за същата държава членка, в която е установено дружеството получател, се прилага методът на приспадане, като в случай че това дружество получател е регистрирало загуба, в резултат на прилагането на метода на приспадане следва изцяло или частично да бъде възстановен платеният от разпределящото местно дружество данък.

*По третия и четвъртия въпрос*

- 90 Предвид отговора на втория въпрос, не следва да се отговаря на третия и четвъртия въпрос.

**По съдебните разноски**

- 91 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 разноски. 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:

- 1) **Съвместимостта с правото на Съюза на национална правна уредба като разглежданата в главното дело — съгласно която дружество местно лице за дадена държава членка не може да приспада корпоративния данък, заплатен в друга държава членка или в трета страна от разпределящите дивидентите капиталови дружества, тъй като тези дивиденди са освободени от данък в първата държава членка, когато са получени от дружества за техни участия от поне 10 % от капитала на разпределящото дружество, като в разглеждания случай полученото дивидентите дружество в действителност притежава 90 % от капитала на разпределящото дружество и е било учредено съгласно законодателството на трета страна — следва да се преценява с оглед на членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС.**
- 2) **Член 63 ДФЕС следва да се тълкува в смисъл, че допуска към дивидентите, разпределени от дружества, местни лица за други държави членки или за трети страни, да се прилага методът на освобождаване, при положение че към дивидентите, разпределени от дружества, местни лица за същата държава членка, в която е установено и дружеството получател, се прилага методът на приспадане, като в случай че това дружество получател е регистрирало загуба, в резултат на прилагането на метода на приспадане следва изцяло или частично да бъде възстановен платеният от разпределящото местно дружество данък.**

Подписи