

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

1 октомври 2009 година *

По дело C-247/08

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Finanzgericht Köln (Германия) с акт от 23 май 2008 г., постъпил в Съда на 9 юни 2008 г., в рамките на производство по дело

Gaz de France — Berliner Investissement SA

срещу

Bundeszentralamt für Steuern,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н Р. Янп, председател на състав, г-н М. Пешиќ, г-н А. Тizzano, г-н Е. Левитс (докладчик) и г-н Ј.-Ј. Касел, съдии,

* Език на производството: немски.

генерален адвокат: г-н J. Mazák,
секретар: г-н B. Fülöp, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 30 април 2009 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Gaz de France — Berliner Investissement SA, от адв. T. Hackemann и адв. H. von Cölln, Rechtsanwälte, подпомагани от г-жа U. Witt, Wirtschaftsprüfer,
- за германското правителство, от г-н M. Lumma и г-н C. Blaschke, в качеството на представители,
- за италианското правителство, от г-жа I. Bruni, в качеството на представител, подпомагана от г-н P. Gentili, avvocato dello Stato,
- за правителството на Обединеното кралство, от г-жа H. Walker, в качеството на представител, подпомагана от г-н K. Beal, barrister,
- за Комисията на Европейските общности, от г-н R. Lyal и г-н W. Mölls, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 25 юни 2009 г.,

ПОСТАНОВИ НАСТОЯЩОТО

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 2, буква а) 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) във връзка с буква е) от приложението към нея, както и до валидността на тази разпоредба предвид членове 43 ЕО, 48 ЕО, 56 ЕО и 58 ЕО.

- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Gaz de France — Berliner Investissement SA, дружество със седалище във Франция, което до 2002 г. е било учредено под формата на „société par actions simplifiée“ (SAS), и Bundeszentralamt für Steuern (Федерална главна данъчна служба) по повод на облагането на печалбата, разпределена на това дружество за данъчната 1999 г. от Gaz de France Deutschland GmbH, дружество със седалище в Германия.

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 Член 2 от Директива 90/435 гласи, както следва:

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

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

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

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

[...]

— impôt sur les sociétés във Франция,

[...]

или с друг данък, които замества някой от гореизброените.“

- 4 В съответствие с член 5, параграф 1 от Директива 90/435 печалбата, която едно дъщерно дружество разпределя на своето дружество майка, поне в случаите когато последното притежава дял, възлизащ на най-малко 25 % от капитала на първото, се счита за освободена от удържане на данък при източника.
- 5 В буква е) от приложението към Директива 90/435, озаглавено „Списък на дружествата, посочени в член 2, буква а)“, се изброяват следните дружества:

„дружества, които според френското право са известни като: „société anonyme“, „société en commandite par actions“, „société à responsabilité limitée“ и промишлени и търговски публични стопански единици и предприятия.“

- 6 Съгласно съображение 4 от Директива 2003/123/ЕО на Съвета от 22 декември 2003 година за изменение на Директива 90/435 (ОВ L 7, 2004 г., стр. 41; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 118):

„Член 2 от Директива [90/435] определя дружествата, които попадат в обхвата ѝ. Приложението съдържа списък от дружества, по отношение на които се прилага директивата. Някои видове дружества не са включени в списъка в приложението, въпреки че те се считат резиденти за целите на данъчното облагане в дадената

държава членка и подлежат на облагане с данък печалба. Поради това обхватът на Директива [90/435] се разширява, като се включват и други предприятия, които извършват задгранична дейност в рамките на Общността, и които отговарят на всички изисквания, предвидени в директивата.“

- 7 Член 1, точка 6 от Директива 2003/123 предвижда приложението към Директива 90/435 да се замени с текста в приложението към Директива 2003/123. В резултат на това изменение новата буква е) от приложението към Директива 90/435 гласи:

„Дружествата по френското законодателство, известни като „société anonyme“, „société en commandite par actions“, „société à responsabilité limitée“, „sociétés par actions simplifiées“, „sociétés d’assurances mutuelles“, „caisses d’épargne et de prévoyance“, „sociétés civiles“, които автоматично подлежат на данъчно облагане с данък печалба, „coopératives“, „unions de coopératives“, промишлени и търговски публични предприятия и други дружества, създадени в съответствие с френското законодателство, подлежащи на данъчно облагане с данък печалба във Франция.“

- 8 В съответствие с член 2 от Директива 2003/123 тя е трябвало да бъде транспонирана в правото на държавите членки най-късно до 1 януари 2005 г.

Национална правна уредба

- 9 Член 44d от Закона за данъка върху доходите (Einkommensteuergesetz) в редакцията му, приложима към спора по главното производство (наричан по-нататък „EStG 1999“) гласи:

„(1) По искане на данъчнозадълженото лице данък върху доходите от капитал не се събира върху доходите от капитал по смисъла на член 20, параграф 1, точка 1 [...], получени от дружество майка, което няма нито седалище, нито адрес на управление на територията на страната, в резултат от разпределение на печалба на капиталово дружество, което подлежи на неограничено данъчно облагане по смисъла на член 1, параграф 1, точка 1 от Закона за корпоративния данък, или в резултат от възстановяване на корпоративен данък.

(2) По смисъла на алинея 1 под „дружество майка“ се разбира дружество, което отговаря на условията по член 2 от Директива [90/435], посочени в приложение 7 към настоящия закон, и което към момента на възникването на данъчното задължение във връзка с данъка върху доходите от капитал съгласно член 44, параграф 1, втора алинея, може да докаже, че притежава не по-малко от 25 % пряко участие в номиналния капитал на капиталовото дружество, което подлежи на неограничено данъчно облагане. Освен това трябва да бъде доказано, че това дялово участие е било налице без прекъсване в продължение на дванадесет месеца [...].“

- 10 Приложение 7 към EStG 1999 предвижда:

„По смисъла на член 2 от Директива [90/435] „дружество майка“ означава всяко дружество, което:

1. има една от следните форми:

[...]

— дружества по френското право, известни като:

société anonyme, société en commandite par actions, société à responsabilité limitée и промишлени и търговски публични стопански единици и предприятия;

[...]

2. съгласно данъчното законодателство на една държава членка се счита за регистрирано в нея за данъчни цели и според условията на споразумение за избягване на двойното данъчно облагане, сключено с трета държава, не се смята за регистрирано за данъчни цели извън територията на Общността; и
3. подлежи на облагане с един от следните данъци, без възможност за избор или за освобождаване от задължение за плащане:

[...]

— impôt sur les sociétés във Франция,

[...]

или с друг данък, които замества някой от гореизброените.“

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 11 На 16 юни 1999 г. Gaz de France Deutschland GmbH, което е изцяло собствено на жалбоподателя в главното производство, разпределя на последния печалба в размер на 980 387 DEM [германски марки], като удържа данък върху доходите от капитал в размер на 49 019,35 DEM, както и допълнителен данък „солидарност“ в размер на 2 696,06 DEM, които са преведени на компетентната данъчна служба.
- 12 На 16 август 1999 г. жалбоподателят в главното производство подава пред Bundesamt für Finanzen, която на 1 януари 2006 г. става Bundeszentralamt für Steuern, искане за възстановяване на данъка върху доходите от капитал, включително на допълнителния данък „солидарност“.
- 13 С решение от 6 септември 1999 г. ответникът в главното производство отказва исканото възстановяване по съображението, че жалбоподателят в главното производство не е дружество майка по смисъла на разпоредбата на член 44d, параграф 2 от EStG 1999 във връзка с член 2 от Директива 90/435.
- 14 Тъй като подадената срещу това решение административна жалба е отхвърлена, жалбоподателят в главното производство сезира Finanzgericht Köln, който приема, че според текста на Директива 90/435 жалбоподателят в главното производство няма право на възстановяване на данъка върху доходите от

капитал, тъй като през годината на разпределянето не е имал някоя от дружествените форми, споменати в разпоредбата на член 2, буква а) от Директива 90/435 във връзка с буква е) от приложението към нея.

- 15 Въпреки това тази юрисдикция не е убедена, че следва да се ограничи до буквалното тълкуване на разпоредбите от Директива 90/435. Според посочената юрисдикция би следвало също така да се държи сметка за целта на директивата, както и за обстоятелството, че от една страна, към момента на влизането ѝ в сила правната форма „société par actions simplifiée“ все още не е съществувала във френското право, но че от друга страна, Директива 2003/123 включва тази дружествена форма в приложението към Директива 90/435.
- 16 Затова Finanzgericht Köln смята, че в делото, с което е сезиран, възниква въпросът дали неволна празнота в правната уредба би могла да попречи да се заключи по аналогия от член 2, буква а) от Директива 90/435 във връзка с буква е) от приложението към нея, че и за периода преди 2005 г. дружество по френското право с формата „société par actions simplifiée“ може да се разглежда като „дружество от една държава членка“ по смисъла на Директива 90/435, и евентуално дали член 2, буква а) от тази директива във връзка с буква е) от приложението към нея не нарушава членове 43 ЕО и 48 ЕО или членове 56 ЕО и 58 ЕО.
- 17 При тези условия Finanzgericht Köln решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Трябва ли член 2, буква а) [от Директива 90/435] във връзка с буква е) от приложението към [тази] директива [...] да се тълкува в смисъл, че и за периода преди 2005 г. френско дружество, което има правната форма „société par actions simplifiée“, може да се разглежда като „дружество от една държава членка“ по смисъла на тази директива и следователно съгласно член 5, параграф 1 от Директива [90/435] трябва да му се предостави право на освобождаване от удържане на данък при източника за печалбата, която му е разпределена през 1999 г. от едно от неговите германски дъщерни дружества?

- 2) При отрицателен отговор на първия въпрос: нарушава ли член 2, буква а) от [Директива 90/435] във връзка с буква е) от приложението към [тази] директива [...] членове 43 ЕО и 48 ЕО или член 56, параграф 1 ЕО и член 58, параграф 1, буква а) и параграф 3 ЕО, доколкото във връзка с член 5, параграф 1 от Директива [90/435] предвижда при разпределянето на печалба от германско дъщерно дружество на френско дружество майка последното да бъде освободено от удържане на данък при източника, ако това дружество майка има правната форма „société anonyme“, „société en commandite par actions“ или „société à responsabilité limitée“, но не и ако има правната форма „société par actions simplifiée“?

По преюдициалните въпроси

По допустимостта

- 18 Италианското правителство оспорва допустимостта на преюдициалното запитване по съображението, че то не съдържа сведения за структурата и правния режим на „société par actions simplifiée“, нито за другите видове дружества, с които то се сравнява. При липсата на такива сведения не било възможно да се преценят съображенията, на които се основава отправната хипотеза на запитващата юрисдикция, че „société par actions simplifiée“ има аналогични характеристики с дружествата по френското право, които винаги са били освободени от удържане на данък при източника върху разпределената печалба в приложение на член 5, параграф 1 от Директива 90/435, и следователно не било възможно да се прецени релевантността на преюдициалното запитване за решаването на спора в главното производство.

- 19 В тази връзка следва да се напомни, че макар предвид разпределението на правомощията в рамките на преюдициалното производство единствено националната юрисдикция да е компетентна да определи предмета на въпросите, които възнамерява на постави на Съда, последният също така е приел, че при изключителни обстоятелства може да разгледа условията, при които е сезиран

от националния съд, за да провери собствената си компетентност (вж. по-специално Решение на Съда от 18 декември 2007 г. по дело ZF Zefeser, C-62/06, Сборник, стр. I-11995, точка 14).

- 20 Именно такъв е случаят, когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (вж. по-специално Решение на Съда от 13 март 2001 г. по дело PreussenElektra, C-379/98, Recueil, стр. I-2099, точка 39, Решение на Съда от 5 декември 2006 г. по дело Cipolla и др., C-94/04 и C-202/04, Recueil, стр. I-11421, точка 25, както и Решение на Съда от 8 ноември 2007 г. по дело Amurta, C-379/05, Сборник, стр. I-9569, точка 64). Всъщност необходимостта да се даде тълкуване на общностното право, което да е от полза за националния съд, изисква последният да определи фактическия и правен контекст, в който се вписват поставените от него въпроси, или най-малко да обясни фактическите хипотези, на които те се основават (вж. по-специално Решение на Съда от 23 март 2006 г. по дело Enirisorse, C-237/04, Recueil, стр. I-2843, точка 17 и цитираната съдебна практика).
- 21 Целта на съдържащата се в актовете за преюдициално запитване информация е не само да позволи на Съда да даде полезен отговор, но също така да даде възможност на правителствата на държавите членки и на другите заинтересовани страни да представят становища съгласно член 23 от Статута на Съда. Съдът следва да бди за спазването на тази възможност предвид обстоятелството, че по силата на посочената по-горе разпоредба само актовете за преюдициално запитване се съобщават на заинтересованите страни (вж. по-специално Решение по дело Enirisorse, посочено по-горе, точка 18 и цитираната съдебна практика).
- 22 Трябва обаче да се приеме за установено, че в конкретния случай актът за преюдициално запитване съдържа достатъчно изложение на фактическия и правния контекст на спора в главното производство, както и на причините, поради които запитващата юрисдикция смята, че ѝ е необходим отговор на поставените въпроси, така че Съдът може да бъде полезен с отговора си на тези въпроси. Освен това от становищата, представени от германското и италианското правителство, от правителството на Обединеното кралство, както и от Комисията на Европейските общности, следва, че съдържащата се в преюдициалното запитване информация им е позволила да вземат надлежно отношение по поставените на Съда въпроси.

- 23 При тези условия фактът, че в акта за преюдициално запитване липсва подробно описание на правилата за „sociétés par actions simplifiées“, от една страна, и на режима на другите дружества по френското право, от друга, не може да доведе до недопустимост на запитването, тъй като тълкуването на националната правна уредба в никакъв случай не е от компетентността на Съда.
- 24 От това следва, че е необходимо да се отговори на преюдициалните въпроси.

По същество

По първия въпрос

- 25 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 2, буква а) от Директива 90/435 във връзка с буква е) от приложението към нея трябва да се тълкува в смисъл, че дружество по френското право с формата „société par actions simplifiée“ може да се разглежда като „дружество от една държава членка“ по смисъла на тази директива и за периода преди изменението ѝ с Директива 2003/123.
- 26 За да се отговори на този въпрос, следва да се държи сметка за текста на разпоредбата, чието тълкуване се иска, както и за целите и системата на Директива 90/435 (вж. в този смисъл Решение на Съда от 17 октомври 1996 г. по дело Denkavit и др, C-283/94, C-291/94 и C-292/94, Recueil, стр. I-5063, точки 24 и 26, Решение на Съда от 8 юни 2000 г. по дело Epsom Europe, C-375/98, Recueil, стр. I-4243, точки 22 и 24, както и Решение на Съда от 3 април 2008 г. по дело Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, Сборник, стр. I-2067, точка 22).

- 27 В тази връзка следва да се напомни, че както личи в частност от третото ѝ съображение, Директива 90/435 цели чрез въвеждането на обща данъчна система да премахне всяко неблагоприятно третиране на сътрудничеството между дружествата от различни държави членки в сравнение със сътрудничеството между дружества от една и съща държава членка и по този начин да улесни групирането на дружества на общностно равнище (вж. Решение по дело Denkavit и др., посочено по-горе, точка 22, Решение по дело Epson Europe, посочено по-горе, точка 20, Решение от 4 октомври 2001 г. по дело Athinaiki Zythoroiia, C-294/99, Recueil, стр. I-6797, точка 25, Решение от 25 септември 2003 г. по дело Océ van der Grinten, C-58/01, Recueil, стр. I-9809, точка 45, както и Решение по дело Banque Fédérative du Crédit Mutuel, посочено по-горе, точка 23). По този начин Директива 90/435 има за цел да гарантира неутралност в данъчен смисъл на печалбата, която дъщерно дружество от една държава членка разпределя на дружеството майка, установено в друга държава членка (Решение по дело Banque Fédérative du Crédit Mutuel, посочено по-горе, точка 24).
- 28 Както следва от член 1 от нея, Директива 90/435 се прилага по отношение на разпределението на печалба, получена от дружества от една държава членка и генерирана от техните дъщерни дружества със седалище в други държави членки.
- 29 Член 2 от Директива 90/435 установява условията, на които трябва да отговаря дадено дружество, за да се счита за дружество от една държава членка по смисъла на директивата, и по този начин определя приложното ѝ поле. Както посочва генералният адвокат в точка 27 от заключението си, тези условия са кумулативни.
- 30 В съответствие с член 2, буква а) от Директива 90/435 понятието „дружество от една държава членка“ означава всяко дружество, което има една от формите, изброени в приложението към директивата.
- 31 Приложението към Директива 90/435 използва две различни техники, за да означаи дружествата, които влизат в приложното ѝ поле. В този смисъл докато в точки к) и л) от приложението е използвана формулировка по родов признак, като са посочени съответно „търговски дружества или гражданско-правни дружества, които имат търговска форма, и кооперации и публични предприятия, които са регистрирани в съответствие с португалското право“, и „дружества,

регистрирани съгласно правото на Обединеното кралство“, то в другите точки от приложението наименованията на правните форми са изрично посочени.

32 Втората от тези техники, която е използвана в по-голямата част от точките от приложението към Директива 90/435, по-специално в буква е) от приложението относно дружествата по френското право, и която се състои в изброяване на наименованията на обхванатите от директивата правни форми, без да съдържа клауза, която да позволява прилагането на директивата спрямо други дружества, учредени съгласно правото на съответните държави членки, с изключение — що се отнася до френското право — на публичните стопански единици и предприятия, предполага, че посочените наименования са изчерпателно изброени.

33 В този смисъл както от текста, така и от системата на член 2, буква а) от Директива 90/435, а и на буква е) от приложението към нея следва, че за да се счита за дружество от една държава членка по смисъла на директивата, всяко дружество по френското право, което не е промишлена или търговска публична стопанска единица или предприятие, задължително трябва да има една от формите, изброени изчерпателно в буква е) от приложението към директивата, а именно трябва да е учредено като „société anonyme“, „société en commandite par actions“ или „société à responsabilité limitée“.

34 Този извод не може да се постави под съмнение от доводите на жалбоподателя в главното производство и на Комисията, че списъкът в буква е) от приложението към Директива 90/435 е примерен и цели единствено да предотврати проблемите, които могат да възникнат от колизия на квалификации, когато в една държава членка дадено дружество би получило данъчно третиране като капиталово дружество, което подлежи на облагане с корпоративен данък, докато друга държава членка би счела същото дружество за персонално, което не подлежи на облагане с корпоративен данък, тъй като при приемането на Директива 90/435 някои държави членки поискали персоналните дружества да се изключат от приложното поле на директивата.

- 35 Следва наистина да се посочи, че тълкуването, което поддържат жалбоподателят в главното производство и Комисията, би могло да съответства на целите на Директива 90/435, както те са изложени в третото ѝ съображение, тъй като то би означавало разширяване на приложното поле на директивата към по-широк кръг от дружества и по този начин би допринесло за премахване на неблагоприятното третиране на сътрудничеството между дружествата от различни държави членки в сравнение със сътрудничеството между дружества от една и съща държава членка и би улеснило групирането на дружества на общностно равнище.
- 36 Все пак, както посочва генералният адвокат в точка 31 от заключението си, важно е да се приеме за установено, че Директива 90/435 няма за цел да въведе обща система за всички дружества от държавите членки, нито за всички видове дялови участия.
- 37 Всъщност по отношение на дяловите участия, които не попадат в приложното поле на Директива 90/435, държавите членки трябва да определят дали и в каква степен трябва да бъде избегнато икономическото двойно данъчно 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 икономическо двойно данъчно облагане (вж. Решение на Съда 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 по дело *Amurta*, посочено по-горе, точка 24).
- 38 По този начин Директива 90/435 ограничава компетентността на държавите членки при облагането на печалбата, разпределена от установени на тяхна територия дружества на установени в друга държава членка дружествата, които попадат в приложното ѝ поле. При тези условия обаче изискванията на основния принцип на правната сигурност не допускат възможност списъкът от дружества в буква е) от приложението към директивата да се тълкува като указателен, когато такова тълкуване не следва нито от текста, нито от системата на Директива 90/435.
- 39 Поддържаното от жалбоподателя в главното производство и от Комисията тълкуване не може освен това да следва от евентуално изразеното желание на някои държави членки при приемането на Директива 90/435 от приложното поле

на директивата да се изключат единствено персоналните дружества. Всъщност намеренията, които държавите членки изразяват в Съвета на Европейския съюз, са лишени от правна стойност, когато не са отразени в правни разпоредби. Именно последните са предназначени за правните субекти, които трябва да могат да разчитат на тяхното съдържание в съответствие с изискванията на принципа на правната сигурност (Решение по дело Denkavit и др., посочено по-горе, точка 29).

40 Тълкуването, според което „société par actions simplifiée“ не може да се счита за посочено от Директива 90/435 от момента на въвеждането му във френското право, се потвърждава и от законодателните промени, и по-специално от Директива 2003/123.

41 От една страна, в съображение 4 от Директива 2003/123 се установява, че приложението към Директива 90/435 съдържа списък от дружества, по отношение на които се прилага директивата, и че някои видове дружества не са включени в списъка в приложението, въпреки че те се считат местни лица за целите на данъчното облагане в дадената държава членка и подлежат на облагане с корпоративен данък. Същото съображение уточнява, че обхватът на Директива 90/435 следва да се разшири, като се включват и други предприятия, които извършват трансгранична дейност в рамките на Общността и които отговарят на всички изисквания, предвидени в директивата.

42 От друга страна, член 1, точка 6 от Директива 2003/123 предвижда приложението към Директива 90/435 да се замени с текста в приложението към Директива 2003/123. В резултат от изменението на приложението към Директива 90/435 с Директива 2003/123 в буква е) от посоченото приложение към изброените дружества е добавено „société par actions simplifiée“, а за да се отчете именно развитието на националното право, е включена и разпоредба, която предвижда, че в приложното поле на Директива 90/435 попадат и други дружества, учредени в съответствие с френското законодателство и подлежащи на облагане с корпоративен данък във Франция.

- 43 Най-накрая следва да се отбележи, че за разлика от поддържаното от жалбоподателя в главното производство и от Комисията, тъй като обхванатите от Директива 90/435 правни форми по френското право са изчерпателно посочени в буква е) от приложението към нея, не е допустимо приложното поле на тази директива да се разширява по аналогия, така че да обхване и други видове дружества, ако са сходни, например „société par actions simplifiée“ по френското право.
- 44 Предвид гореизложеното на първия въпрос следва да се отговори, че член 2, буква а) от Директива 90/435 във връзка с буква е) от приложението към нея трябва да се тълкува в смисъл, че дружество по френското право с формата „société par actions simplifiée“ не може да се разглежда като „дружество от една държава членка“ по смисъла на тази директива за периода преди изменението ѝ с Директива 2003/123.

По втория въпрос

- 45 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи валидността на член 2, буква а) от Директива 90/435 във връзка с буква е) от приложението към нея и с член 5, параграф 1 от тази директива, като се имат предвид членове 43 ЕО и 48 ЕО или членове 56, параграф 1 ЕО и 58, параграф 1, буква а) и параграф 3 ЕО, доколкото от посочените разпоредби на директивата следва, че при разпределянето на печалба от дъщерно дружество по германското право към дружество майка по френското право последното дружество е освободено от удържане на данък при източника, ако има правната форма „société anonyme“, „société en commandite par actions“ или „société à responsabilité limitée“, но не и ако има правната форма „société par actions simplifiée“.
- 46 Жалбоподателят в главното производство изтъква, че изключването на „société par actions simplifiée“ от приложното поле на Директива 90/435 води до произволното му поставяне в по-неблагоприятно положение спрямо „société anonyme“ или „société à responsabilité limitée“ по френското право или спрямо посочените в директивата правни форми на акционерните дружества или на дружествата с ограничена отговорност в други държави членки. „Société par actions simplifiée“ било поставено в по-неблагоприятно положение в частност

защото германското право не уточнява процесуалните правила за позоваване на несъобразено с общностното право облагане с данък върху доходите от капитал извън случаите на прилагане на Директива 90/435.

47 За разлика от това германското и италианското правителство, правителството на Обединеното кралство и Комисията не откриват никаква причина за съмнение във валидността на Директива 90/435. От една страна, основните свободи сами по себе си не забранявали удържането на данък при източника и допускали двойно данъчно облагане в резултат на успоредното упражняване на данъчните правомощия на две държави членки. От друга страна, общностният законодател разполагал с широко право на преценка, що се отнася до хармонизирането и сближаването на законодателствата. Следователно само по себе си ограничаването на обхвата на хармонизирането или сближаването на законодателствата до определени области не можело да е неправомерно.

48 Италианското правителство освен това подчертава, че тъй като формата „société par actions simplifiée“ е въведена след влизането в сила на Директива 90/435, последната не би могла да се счита за невалидна поради неотчитане на наличието на тази дружествена форма, тъй като пороците, които водят до невалидност на даден акт, трябва да съществуват към момента, в който е приет този акт. Единственият възможен въпрос бил дали не е трябвало Директива 2003/123 с обратна сила да включи „société par actions simplifiée“ в списъка от приложенията към Директива 90/435. В това отношение обаче общностният законодател несъмнено разполагал с право на преценка да допълни или не приложението към Директива 90/435 и да ограничи във времето последиците от включването на тази дружествена форма в приложението, като не предвиди включването да е с обратна сила.

49 В това отношение следва да се напомни, че преценката за валидността на даден акт, която Съдът следва да направи в рамките на преюдициалното запитване, по правило трябва да се основава на положението, което съществува към момента на приемането на акта (Решение на Съда от 17 юли 1997 г. по дело SAM Schiffahrt и Stapf, C-248/95 и C-249/95, Recueil, стр. I-4475, точка 46).

- 50 Дори да се предположи, че в определени случаи валидността на даден акт може да се прецени в зависимост от нови обстоятелства, настъпили след приемането му (Решение по дело SAM Schiffahrt и Stapf, посочено по-горе, точка 47), в настоящия случай такава преценка не е необходима.
- 51 Всъщност въпреки че формата „société par actions simplifiée“ е въведена във френското право едва след приемането на Директива 90/435, от отговора на първия въпрос следва, че що се отнася до дружествата по френското право, приложното поле на директивата е определено чрез изброяване на наименованията на обхванатите от тази директива правни форми, без да е налице клауза, която да позволява прилагането на същата директива спрямо други дружества, учредени съгласно френското право.
- 52 От постоянната съдебна практика следва, че общностните институции могат да извършват само постепенно хармонизиране на дадена област или поетапно сближаване на националните законодателства. В действителност осъществяването на такива мерки като цяло е трудно, тъй като предполага въз основа на разнообразните и сложни национални разпоредби компетентните общностни институции да изработят общи правила, които съответстват на определените в Договора за ЕО цели и могат да бъдат одобрени с квалифицирано мнозинство от членовете на Съвета или дори с единодушие, както е в данъчната област (вж. в този смисъл Решение на Съда от 29 февруари 1984 г. по дело Rewe-Zentrale, 37/83, Recueil, стр. 1229, точка 20, Решение на Съда от 13 май 1997 г. по дело Германия/Парламент и Съвет, C-233/94, Recueil, стр. I-2405, точка 43, както и Решение от 17 юни 1999 г. по дело Socridis, C-166/98, Recueil, стр. I-3791, точка 26).
- 53 Следва все пак да се провери дали ограничение на приложното поле на Директива 90/435 като произтичащото от член 2, буква а) от Директива 90/435 и от буква е) от приложението към нея — ограничение, което автоматично изключва другите дружества, които може да бъдат създадени в съответствие с националното право — може да се счита за невалидно предвид членовете от Договора, които гарантират свободата на установяване или свободното движение на капитали.

- 54 В съответствие с постоянната съдебна практика свободата на гражданите на една държава членка да се установяват на територията на друга държава членка включва възможността да започват и упражняват дейност като самостоятелно заети лица, както и да учредяват и управляват предприятия при същите условия като тези, определени от законодателството на държавата членка на установяване за собствените ѝ граждани. Премахването на ограниченията за свободата на установяване се отнася и до ограниченията за създаване на дъщерни дружества, клонове или представителства от граждани на държава членка, установени на територията на друга държава членка (вж. по-специално Решение на Съда от 28 януари 1986 г. по дело Комисия/Франция, 270/83, Recueil, стр. 273, точка 13, Решение на Съда от 29 април 1999 г. по дело Royal Bank of Scotland, C-311/97, Recueil, стр. I-2651, точка 22 и Решение на Съда от 23 февруари 2006 г. по дело CLT-UFA, C-253/03, Recueil, стр. I-1831, точка 13).
- 55 Отново съгласно постоянната съдебна практика, макар според редакцията им разпоредбите относно свободата на установяване да имат за цел да осигурят национален режим в приемащата държава членка, те също така не допускат възможност за държавата по произход да препятства установяването на свои граждани или на учредени по нейното законодателство дружества в друга държава членка (вж. по-специално Решение на Съда от 16 юли 1998 г. по дело ICI, C-264/96, Recueil, стр. I-4695, точка 21, Решение на Съда от 12 септември 2006 г. по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точка 42, Решение на Съда от 6 декември 2007 г. по дело Columbus Container Services, C-298/05, Сборник, стр. I-10451, точка 33, както и Решение от 15 май 2008 г. по дело Lidl Belgium, C-414/06, Сборник, стр. I-3601, точка 19).
- 56 Както беше напомнено в точка 27 от настоящото решение, Директива 90/435 цели чрез въвеждането на обща данъчна система да премахне всякакво неблагоприятно третиране на сътрудничеството между дружествата от различни държави членки в сравнение със сътрудничеството между дружества от една и съща държава членка и по този начин да улесни групирането на дружества на общностно равнище (Решение на Съда по дело Vanque Fédérative du Crédit Mutuel, посочено по-горе, точка 23 и Решение на Съда от 12 февруари 2009 г. по дело Cobelfret, C-138/07, Сборник, стр. I-731, точка 28).
- 57 За да постигне целта да гарантира неутралност в данъчен смисъл на печалбата, която дъщерно дружество от една държава членка разпределя на дружеството майка, установено в друга държава членка, Директива 90/435 цели да избегне двойното данъчно облагане, в икономически смисъл, на тази печалба, с други думи — да избегне разпределената печалба да бъде обложена веднъж при

дъщерното дружество и втори път при дружеството майка (вж. Решение по дело Banque Fédérative du Crédit Mutuel, посочено по-горе, точки 24 и 27, както и Решение по дело Cobelfret, посочено по-горе, точка 29).

- 58 За тази цел член 5, параграф 1 от Директива 90/435 налага на държавите членки да освободят от удържането на данък при източника печалбата, която едно дъщерно дружество разпределя на своето дружество майка, когато последното притежава дял, възлизаш на най-малко 25 % от капитала на дъщерното дружество.
- 59 Макар обаче по силата на Директива 90/435 посоченото задължение на държавите членки да се отнася единствено до разпределената печалба, получена от дружества, които могат да се считат за дружества по смисъла на тази директива, достатъчно е да се посочи, че тази директива не оправомощава държавата членка да третира по-неблагоприятно печалбата, разпределена на необхванати от директивата дружества от други държави членки, в сравнение с печалбата, разпределена на сходни дружества, установени на нейна територия.
- 60 Всъщност Съдът вече е приел, че макар по отношение на дялови участия, които не попадат в приложното поле на Директива 90/435, държавите членки да трябва да определят дали и в каква степен трябва да бъде избегнато икономическото двойно данъчно 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 икономическо двойно данъчно облагане, само по себе си това обстоятелство не им позволява да прилагат мерки, които противоречат на гарантираните от Договора свободи на движение (вж. Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе, точка 54, Решение по дело Amurta, посочено по-горе, точка 24, както и Решение от 18 юни 2009 г. по дело Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Сборник, стр. I-5145, точка 28).
- 61 Следователно ограничение на приложното поле на Директива 90/435 като произтичащото от член 2, буква а) от Директива 90/435 и буква е) от приложението към нея — ограничение, което изключва автоматично другите дружества, които може да бъдат създадени в съответствие с националното право — не може да създаде ограничение на свободата на установяване.

62 Изводът, който се налага от предходната точка, важи и за разпоредбите относно свободното движение на капитали.

63 Предвид гореизложеното на втория въпрос следва да се отговори, че при разглеждането му не са установени никакви обстоятелства, засягащи валидността на член 2, буква а) от Директива 90/435 във връзка с буква е) от приложението към нея и във връзка с член 5, параграф 1 от тази директива.

По съдебните разноски

64 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) Член 2, буква а) 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 във връзка с буква е) от приложението към директивата трябва да се тълкува в смисъл, че дружество по френското право с формата „société par actions simplifiée“ не може да се разглежда като „дружество от една държава членка“ по смисъла на тази директива за периода преди изменението ѝ с Директива 2003/123/ЕО на Съвета от 22 декември 2003 година.

- 2) При разглеждането на втория въпрос не са установени никакви обстоятелства, засягащи валидността на член 2, буква а) от Директива 90/435 във връзка с буква е) от приложението към нея и във връзка с член 5, параграф 1 от тази директива.

Подписи