



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

20 декември 2017 година *

„Преюдициално запитване — Пряко данъчно облагане — Свобода на установяване — Директива 90/435/ЕИО — Член 1, параграф 2 — Член 5 — Дружество майка — Холдинг — Удържане на данък при източника върху печалбите, разпределени на чуждестранно дружество майка, което е холдингово дружество — Освобождаване — Измами, избягване на данъци и злоупотреби с данъци — Презумпция“

По съединени дела C-504/16 и C-613/16

с предмет преюдициални запитвания, отправени на основание член 267 ДФЕС от Finanzgericht Köln (Финансов съд Кьолн, Германия) с актове от 8 юли и 31 август 2016 г., постъпили в Съда съответно на 23 септември и 28 ноември 2016 г., в рамките на производства по дела

Deister Holding AG, по-рано Traxx Investments NV (C-504/16),

Juhler Holding A/S (C-613/16)

срещу

Bundeszentralamt für Steuern,

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от С. G. Fernlund (докладчик), председател на състав, J.-C. Bonichot и E. Regan, съдии,

генерален адвокат: M. Campos Sánchez-Bordona,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- pour Deister Holding AG, от J. Schönfeld и C. Süß, Rechtsanwälte,
- за Juhler Holding A/S, от A. Stange, Rechtsanwalt,
- за германското правителство, от T. Henze и R. Kanitz, в качеството на представители,
- за френското правителство, от D. Colas, E. de Moustier и S. Ghiandoni, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

- за шведското правителство, от A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, F. Bergius и L. Swedenborg, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от W. Roels и M. Wasmeier, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалните запитвания се отнасят до тълкуването на член 49 ДФЕС, както и на член 1, параграф 2 и член 5 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, 1990 г., стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97), изменена с Директива 2006/98/ЕО на Съвета от 20 ноември 2006 г. (ОВ L 363, 2006 г., стр. 129; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 126) (наричана по-нататък „Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества“).
- 2 Запитванията са отправени в рамките на спорове между, съответно, от една страна, Deister Holding AG, по-рано Traxx Investments NV (наричано по-нататък „Traxx“), и Juhler Holding A/S, и от друга страна, Bundeszentralamt für Steuern (Главната федерална данъчна служба, Германия) по повод нейния отказ да освободи удържания при източника данък върху дивидентите, получени от техните германски дъщерни дружества.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Трето и пето съображение от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества гласят:

„като има предвид, че действащите данъчни разпоредби, които регулират отношенията между дружествата майки и дъщерните дружества от различни държави членки сериозно варират между отделните държави членки и като цяло са по-неблагоприятни от разпоредбите, които се прилагат към дружества майки и дъщерни дружества в една и съща държава членка; като има предвид, че по тази причина сътрудничеството между дружествата от различни държави членки е поставено в неблагоприятно положение в сравнение със сътрудничеството между дружества от една и съща държава членка; като има предвид, че е необходимо да бъде премахнато това неблагоприятно третиране чрез въвеждане на обща система, за да бъде улеснено групирането на дружества;

[...]

като има предвид, че освен това е необходимо с цел гарантиране на фискална неутралност печалбата, която едно дъщерно дружество разпределя на дружеството майка, да бъде освободена от удържане при източника[...].“

4 Член 1 от тази директива предвижда:

„1. Всяка държава членка прилага настоящата директива по отношение на:

- разпределението на печалба, получена от дружества от съответната държава, която е била генерирана от техните дъщерни дружества в други държави членки,
- разпределението на печалба от дружествата от съответната държава на дружества в други държави членки, които са техни дъщерни дружества.

[...]

2. Настоящата директива не забранява прилагането на вътрешни разпоредби или такива основаващи се на споразумения, които се изискват с цел предотвратяване на измамите и злоупотребите“.

5 Член 2 от посочената директива гласи:

„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:

[...]

- selskabsskat в Дания,
- Körperschaftsteuer във Федерална република Германия,

[...]

- vennootschapsbelasting в Нидерландия,

[...]“.

6 Член 3 от същата директива предвижда:

„За целите на прилагането на настоящата директива:

- а) статут[ът] на дружество майка се присъжда на всяко дружество на държава членка, което отговаря поне на условията, предвидени в член 2 и притежава дял от минимум 20 % от капитала на дружество на друга държава членка, което отговаря на същите условия;

подобен статут при същите условия се присъжда и на дружество на държава членка, което притежава минимум 20 % от капитала на дружество от същата държава членка, притежавано изцяло или частично от място на стопанска дейност на първото дружество, което се намира в друга държава членка

от 1 януари 2007 г. минималното участие е 15 %;

от 1 януари 2009 г. минималното участие е 10 %;

б) „дъщерно дружество“ означава дружество, чийто капитал включва упоменатото в буква а) участие“.

2. Чрез дерогация от параграф 1 държавите членки разполагат с възможността:

- чрез двустранно споразумение да предвидят за критерий правата на глас вместо дела от капитала,
- да не прилагат настоящата директива по отношение на дружествата на съответната държава членка, които не притежават дялове за непрекъснат период от поне две години, квалифициращи ги като дружества майки или по отношение на онези техни дружества, в които дружество на друга държава членка не притежава дял за непрекъснат период от поне две години“.

7 Съгласно член 5, параграф 1 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества:

„Печалбите, които се разпределят от дъщерно дружество на дружеството майка се освобождават от данък, [удържан при източника]“.

8 Приложението към тази директива, озаглавено „Списък на дружествата, посочени в член 2, параграф 1, буква А)“, предвижда:

„а) Дружества, включени в Регламент (ЕО) № 2157/2001 на Съвета от 8 октомври 2001 г. относно Устава на Европейското дружество (SE) [(ОВ L 294, 2001 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 6, том 4, стр. 113)] и Директива 2001/86/ЕО на Съвета от 8 октомври 2001 г. за допълнение на Устава на европейското дружество по отношение на участието на заетите лица [(ОВ L 294, 2001 г., р. 22; Специално издание на български език, 2007 г., глава 6, том 4, стр. 134)] и кооперативни дружества, включени в Регламент (ЕО) № 1435/2003 на Съвета от 22 юли 2003 г. относно устава на Европейското кооперативно дружество (SCE) [(ОВ L 207, 2003 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 17, том 1 стр. 259)] и Директива 2003/72/ЕО на Съвета от 22 юли 2003 г. за допълване на Устава на Европейското кооперативно дружество относно участието на работниците и служителите [(ОВ L 207, 2003 г., стр. 25; Специално издание на български език, 2007 г., глава 5, том 6, стр. 207)];

[...]

д) дружества, които съгласно датското право са познати като „aktieselskab“ и „anpartsselskab“. Други дружества, подлежащи на данъчно облагане съгласно Акта за корпоративно данъчно облагане, доколкото техните данъчно облагаеми приходи се изчисляват и облагат в съответствие с общите данъчни правила, приложими за „aktieselskaber“;

е) дружества, които съгласно немското право са познати като „Aktiengesellschaft“, „Kommanditgesellschaft auf Aktien“, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“, „Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit“, „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft“, „Betriebe

gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts“, и други дружества, регистрирани в съответствие с немското право и които подлежат на облагане с корпоративен данък в Германия;

[...]

- т) дружества, които съгласно нидерландското право са познати като „naamloze vennootschap“, „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“, „Open commanditaire vennootschap“, „Coöperatie“, „onderlinge waarborgmaatschappij“, „Fonds voor gemene rekening“, „vereniging op coöperatieve grondslag“, „vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreedt“, и други дружества, регистрирани в съответствие с нидерландското право и, които подлежат на облагане с корпоративен данък в Нидерландия;

[...]“.

Германското право

- 9 Einkommensteuergesetz (Закон за данъка върху доходите) в редакцията му, приложима към момента на настъпване на фактите в главните производства (наричан по-нататък „EStG“), в член 36 гласи:

„(1) Освен ако не е предвидено друго в настоящия закон, данъкът върху доходите се дължи в края на данъчния период.

(2) От данъка върху доходите се приспадат:

1. авансово платеният данък върху доходите за данъчния период (член 37);
2. удържаният при източника данък върху доходите, доколкото засяга доходите, които се вземат предвид за определянето на данъка или на доходите, които в съответствие с член 3, точка 40 от настоящия закон или в съответствие с член 8b, параграфи 1 и 6, втора алинея от Körperschaftssteuergesetz [Закон за корпоративния данък] не се вземат предвид при изчисляването на доходите и доколкото не е поискано или извършено възстановяване. Удържаният при източника данък върху доходите не се приспада, ако не е представено удостоверение по член 45a, параграфи 2 или 3. В случаите по член 8b, параграф 6, втора алинея от Закона за корпоративния данък, за целите на приспадането е достатъчно да се представи удостоверението, посочено в член 45a, параграфи 2 или 3, издадено на получателя на капиталови доходи.

(3) Сумите на данъка, посочени в параграф 2, точка 2, се закръглят до цяло евро. В случаи на удържан при източника данък се закръгля общата сума само на едно удържане.

(4) Ако след приспадането се установи, че е налице дължима от данъчнозадълженото лице разлика, то заплаща съответната сума незабавно, доколкото разликата съответства на изискуемия, но неплатен от него авансов данък върху доходите, а в останалите случаи данъчнозадълженото лице заплаща дължимата сума в рамките на един месец от акта за установяване на данъчни задължения (окончателно плащане). Ако след приспадането се установи, че е налице дължима на данъчнозадълженото лице разлика, тя му се изплаща след връчване на акта за установяване на данъчни задължения. [...]“.

10 Съгласно член 43, параграф 1, първа алинея от EStG:

„Следните категории местни капиталови доходи, и в случаите, посочени в точка 6, точка 7, буква а) и в точки 8—12, както и в изречение второ, тези с източник в чужбина, се облагат с данък при източника:

1. капиталовите доходи по смисъла на член 20, параграф 1, точки 1 и 2. Тази точка се прилага *mutatis mutandis* към капиталовите доходи по смисъла на член 20, параграф 2, първо изречение, точка 2, буква а) и точка 2, второ изречение;

[...]“.

11 Съгласно член 43b, параграф 1 от EStG по искане на данъчнозадълженото лице данък върху капиталови доходи не се начислява върху капиталовите доходи по смисъла на член 20, параграф 1, точка 1 от EStG, получени от дружество майка със седалище и място на управление извън територията на страната, и които произтичат от разпределяне на дивиденди от дъщерно дружество.

12 Съгласно член 43b, параграф 2, първа линия от EStG „дружество майка“ по смисъла на параграф 1 от същия член 43b означава дружество, което отговаря на условията, предвидени в приложение 2 към настоящия закон, и което, в съответствие с член 3, параграф 1, буква а) от Директива [90/435], изменена с Директива [2006/98], може към момента на възникване на данъчното задължение за данък върху капиталовите доходи в съответствие с член 44, параграф 1, втора алинея от EStG да докаже, че има пряко участие в капитала на дъщерното дружество от най-малко 15 %.

13 Съгласно член 43b, параграф 2, четвърта алинея от EStG освен това трябва да се докаже, че дяловото участие е било налице непрекъснато в продължение на дванадесет месеца.

14 Член 50d, параграф 3 от EStG предвижда:

„Чуждестранното дружество няма право на пълно или частично приспадане съгласно параграфи 1 или 2, когато в него притежават дялово участие лица, които не биха имали право на възстановяване или на освобождаване, ако получаваха доходите пряко и

(1) за включването на чуждестранното дружество в съответната структура липсват икономически или други съществени причини, или

(2) чуждестранното дружество реализира не повече от 10 % от общия размер на brutните си приходи през съответната стопанска година от собствена стопанска дейност, или

(3) чуждестранното дружество не участва в общия икономически обмен чрез предприятие, организирано в съответствие с неговия предмет на дейност.

Определящи са единствено обстоятелствата, характерни за чуждестранното дружество; не се вземат предвид организационните, икономическите или други съществени характеристики на предприятията, които са свързани с чуждестранното дружество [член 1, параграф 2 от *Außensteuergesetz* (Закон за данъчно облагане на сделките в чужбина)]. Собствена стопанска дейност не е налице, ако чуждестранното дружество реализира brutните си приходи от управление на активи или възлага своите съществени дейности на трети лица. [...]“.

15 Член 42 от Abgabenordnung (Данъчен кодекс) предвижда:

„(1) Данъчният закон не може да се заобикаля чрез злоупотреба с правно възможните схеми за организация. При изпълнение на условията, предвидени в данъчна разпоредба, чиято цел е борба с избягването на данъци, правните последици се определят от тази разпоредба. В останалите случаи, в които се установи злоупотреба по смисъла на параграф 2, данъкът се дължи при същите условия като предвидения за съответните икономически операции правен режим.

(2) Злоупотреба е налице, когато е избран неподходящ правен режим, предоставящ на данъчнозадълженото лице или на трето лице данъчно предимство, което в сравнение с подходящия правен режим не е предвидено по закон. Това правило не се прилага, ако данъчнозадълженото лице докаже, че режимът е избран поради неданъчни причини, които следва да се отчетат предвид всички обстоятелства по случая“.

Споровете в главните производства и преюдициалните въпроси

- 16 От акта за преюдициално запитване по дело C-504/16 е видно, че Deister Holding е универсален правоприменник на Трахх, чието седалище е в Нидерландия. Дейността на последното дружество се състои главно в това да притежава дялово участие в редица дружества, установени в различни държави, и да осигурява тяхното финансиране, в това число като отпуска заеми на дружествата от съответната група.
- 17 От 2005 г. Трахх притежава дялово участие в размер най-малко 26,5 % в Deister elektronik GmbH, дружество по германското право. Считано от март 2007 г., Трахх разполага с офис помещение, наето в Нидерландия, където през 2007 г. и 2008 г. работят двама сътрудници. Единственият акционер на Трахх, г-н Stobbe, живее в Германия.
- 18 На 19 ноември 2007 г. Deister elektronik разпределя дивиденди на Трахх, върху които първото дружество удържа данък върху капиталовите доходи и допълнителен данък „солидарност“ и изплаща сумите на данъчната администрация. На 16 май 2008 г. Трахх иска така разпределените дивиденди да бъдат освободени от този данък и от допълнителния данък.
- 19 Тъй като администрацията приема решение, с което отхвърля както това искане, така и жалбата, подадена по административен ред срещу решението, в качеството си правоприменник на Трахх Deister Holding обжалва тези решения пред Finanzgericht Köln (Финансов съд Кьолн, Германия), като изтъква несъвместимост на разглежданото в главното производство законодателство със свободата на установяване и с Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества.
- 20 От акта за преюдициално запитване по дело C-613/16 е видно, че Juhler Holding е холдингово дружество със седалище в Дания. Учреденото по кипърското право дружество Juhler Services Limited притежава 100 % от неговия капитал. Единственият акционер на Juhler Services Limited е установено в Сингапур физическо лице.
- 21 Juhler Holding притежава дялово участие в над 25 дъщерни дружества, някои от които също са със седалище в Дания, държавата членка, в която е установено това дружество. Групата извършва услуги по осигуряване на персонал, като една трета от обема им е в Дания. От 2003 г. Juhler Holding притежава 100 % от капитала на temp-team Personal GmbH, установено в Германия дружество.
- 22 Също от акта за преюдициално запитване е видно, че Juhler Holding притежава освен това недвижими имоти и осъществява финансовия контрол в групата, за да се оптимизират лихвените ѝ разходи, упражнява надзор и контрол върху резултатите на отделните си дъщерни

- дружества и разполага с телефонна връзка и електронен адрес. На уебсайта на групата то е посочено като едно от лицата за връзка. Дружеството обаче не разполага със собствени офис помещения. В случай на нужда то използва помещенията, оборудването и персонала на други дружества от групата. Накрая, директорът на Juhler Holding е в ръководството и на различни дружества от същата група.
- 23 През 2011 г. Juhler Holding получава дивиденди от temp-team Personal. Тъй като върху тях е удържан данък при източника, както и допълнителен данък „солидарност“, първото дружество иска тяхното възстановяване. След като данъчната администрация приема решение, с което отхвърля както това искане, така и жалбата, подадена по административен ред срещу него, Juhler Holding обжалва тези решения пред Finanzgericht Köln (Финансов съд Кьолн, Германия), като изтъква несъвместимостта на разглежданото в главното производство законодателство със свободата на установяване и с Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества.
- 24 Що се отнася до законодателството, приложимо в двете главни производства, запитващата юрисдикция уточнява, на първо място, че за разлика от становището на данъчната администрация следва да се приложи член 50d, параграф 3 от EStG в неговата редакция от Jahressteuergesetz 2007 г. (Годишен закон за данъците от 2007 г.) от 13 декември 2006 г. (BGBl. 2006 I, стр. 2878). Освен това в случай на несъвместимост на този член с правото на Съюза, независимо от член 42 от Данъчния кодекс, свързан с борбата със злоупотребите на национално равнище, би следвало удържаните при източника данъци, разглеждани в главното производство, да бъдат възстановени.
- 25 На следващо място, тази юрисдикция изтъква, че съгласно националното право дивидентите, разпределени от германско дъщерно дружество на неговото чуждестранно дружество майка, по искане на данъчнозадълженото лице са или освободени от данък върху доходите, или подлежат на облагане с данък при източника, който по искане на данъчнозадълженото лице може да бъде възстановен.
- 26 Съгласно член 50d, параграф 3 от EStG обаче правото на освобождаване или на възстановяване е изключено, когато, от една страна, акционерите в чуждестранното дружество майка не биха имали право на освобождаване или на възстановяване, ако получаваха тези дивиденди пряко, и когато, от друга страна, е изпълнено едно от следните три условия, а именно ако липсват икономически или други съществени причини, които да оправдават включването в съответната структура на чуждестранното дружество майка, ако това дружество реализира не повече от 10 % от общия размер на brutните си приходи през съответната стопанска година от собствена стопанска дейност (като това условие не е изпълнено в частност когато дружеството реализира brutните си приходи от управление на активи) или ако чуждестранното дружество майка не участва в общия икономически обмен чрез предприятие, организирано в съответствие с неговия предмет на дейност.
- 27 Същата юрисдикция уточнява, че за преценката дали чуждестранното дружество майка извършва собствена стопанска дейност, посоченото законодателство взема предвид единствено положението на чуждестранното дружество майка. Организационните, икономическите и другите съществени характеристики на свързаните с това дружество предприятия не се вземат предвид. Така не се отчита структурата и стратегията на група, към която принадлежи такова дружество. Следователно в приложното поле на член 50d, параграф 3 от EStG биха попаднали положенията, в които дяловите участия вътре в тази група са съсредоточени трайно в чуждестранно холдингово дружество майка и това отговаря на действителната стратегия на съответната група.
- 28 От друга страна, в случай че дейността на местно холдингово дружество майка е слаба, наличието на трайно включване в съответната структура би било достатъчно, за да може такова дружество да получи приспадане или възстановяване на данъка.

- 29 Нещо повече, освен чисто пасивното управление на активи активното управление на лизингово дружество, дружество за отдаване под наем, инвестиционно и финансово дружество или холдинг в случая на чуждестранно дружество майка също не би могло да се счита за собствена стопанска дейност по смисъла на член 50d, параграф 3 от EStG.
- 30 Освен това, за да бъде отказано освобождаване или възстановяване на данъка, според запитващата юрисдикция е достатъчно чуждестранното дружество майка да изпълнява едно от условията, определени в член 50d, параграф 3 от EStG. В този случай германският законодател презумира — без тази презумпция да може да бъде оборена — че става въпрос за конструкция с цел злоупотреба.
- 31 Тази юрисдикция иска да установи дали националното законодателство е съвместимо със свободите на движение и с Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества. При тези обстоятелства тя счита, че двете главни производства се отнасят до свободата на установяване, тъй като съответните дружества майки притежават дялово участие, което им осигурява безспорно влияние върху решенията на тяхното германско дъщерно дружество.
- 32 Същата юрисдикция счита, че член 50d, параграф 3 от EStG представлява пречка пред свободата на установяване и се съмнява, че тази пречка може да бъде обоснована със съображението от общ интерес, свързано с борба с избягването на данъци, при положение че, от една страна, в обхвата на този член попада чуждестранно дружество майка, което не произтича от чисто изкуствена конструкция, лишена от всякакъв икономически смисъл, и от друга страна посоченият член установява необорима презумпция за злоупотреба или за измама.
- 33 Що се отнася до Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, запитващата юрисдикция подчертава, че между текстовете на различните езици на член 1, параграф 2 от нея има разминаване, тъй като текстът на този член на немски език — за разлика от текстовете на други езици, като например на испански, английски, френски или италиански — не съдържа думата „необходими“. Тази юрисдикция счита още, че независимо от това разминаване понятието за злоупотреба по смисъла на член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества при всички случаи трябва да се тълкува предвид първичното право на Съюза.
- 34 При тези обстоятелства Finanzgericht Köln (Финансов съд Кьолн) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси, които са по същество идентични в двете дела:
- „1) Допуска ли член 49 ДФЕС във връзка с член 54 ДФЕС национална данъчноправна уредба като разглежданата в главните производства, съгласно която чуждестранно дружество майка, чийто единствен акционер е с местожителство на територията на страната [каквото е случаят по дело C-504/16] (чуждестранно дружество майка, което трайно е обособено като холдингово дружество в рамките на група, установена и активно извършваща дейност в държавата по установяването му [каквото е случаят по дело C-613/16]), няма право на освобождаване от данък върху капиталовите доходи за доходите си от дивиденди, ако в него притежават дялово участие лица, които не биха имали право на възстановяване или освобождаване, ако получаваха пряко тези доходи, и
- за включването на чуждестранното дружество майка в съответната структура липсват икономически или други съществени причини, или
 - чуждестранното дружество майка реализира не повече от 10 % от общия размер на brutните си приходи през съответната стопанска година от собствена стопанска дейност (като това условие не е изпълнено в частност когато чуждестранното дружество реализира brutните си приходи от управление на активи), или

- чуждестранното дружество майка не участва в общия икономически обмен чрез предприятие, организирано в съответствие с неговия предмет на дейност,

докато установените в страната дружества майки имат право на освобождаване от данък върху капиталовите доходи, независимо дали отговарят на посочените условия?

- 2) Допуска ли член 5, параграф 1 във връзка с член 1, параграф 2 от Директива 90/435/ЕИО национална данъчноправна уредба като разглежданата в главните производства, съгласно която чуждестранно дружество майка, чийто единствен акционер е с местожителство на територията на страната [каквото е случаят по дело C-504/16] (чуждестранно дружество майка, което трайно е обособено като холдингово дружество в рамките на група, установена и активно извършваща дейност в държавата по установяването му [каквото е случаят по дело C-613/16]), няма право на освобождаване от данък върху капиталовите доходи за доходите си от дивиденди, ако в него притежават дялово участие лица, които не биха имали право на възстановяване или освобождаване, ако получаваха пряко тези доходи, и

- за включването на чуждестранното дружество майка в съответната структура липсват икономически или други съществени причини, или
- чуждестранното дружество майка реализира не повече от 10 % от общия размер на brutните си приходи през съответната стопанска година от собствена стопанска дейност (като това условие не е изпълнено в частност когато чуждестранното дружество реализира brutните си приходи от управление на активи), или
- чуждестранното дружество майка не участва в общия икономически обмен чрез предприятие, организирано в съответствие с неговия предмет на дейност,

докато установените в страната дружества майки имат право на освобождаване от данък върху капиталовите доходи, независимо дали отговарят на посочените условия?“.

- 35 С решение на председателя на Съда от 6 април 2017 г. дела C-504/16 и C-613/16 са съединени за целите на устната фаза на производството и на решението.

По преюдициалните въпроси

По допустимостта

- 36 Германското правителство твърди, че доколкото се отнасят до целия член 50d, параграф 3 от EStG, поставените по двете дела въпроси надхвърлят необходимото за разрешаването на висящите пред запитващата юрисдикция спорове.
- 37 Относно дело C-504/16 това правителство счита, че следва да се отговори единствено на въпроса дали свободата на установяване и член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества във връзка с член 5, параграф 1 от тази директива не допускат „национална данъчноправна уредба, съгласно която чуждестранно дружество майка, чийто единствен акционер е с местожителство на територията на страната, няма право на освобождаване от данък върху капиталовите доходи за доходите си от дивиденди, тъй като чуждестранното дружество майка не извършва собствена стопанска дейност, а просто притежава дялово участие, и освен това липсват икономически или други съществени причини за включването на това дружество в съответната структура, в която участват установените на територията на страната съдружник и дъщерно дружество, докато местните дружества майки имат такова право на освобождаване“.

- 38 Според това правителство по дело C-613/16 следва да се отговори единствено на въпроса дали свободата на установяване и член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества във връзка с член 5, параграф 1 от тази директива не допускат „национална данъчноправна уредба, съгласно която чуждестранно дружество майка, което трайно е обособено като холдингово дружество в рамките на група, установена и активно извършваща дейност в държавата по установяването му, няма право на освобождаване от данък върху капиталовите доходи за доходите си от дивиденди, за разлика от местните дружества майки, тъй като това чуждестранно дружество майка не извършва собствена стопанска дейност, а просто притежава дялово участие, и освен това няма собствени офис помещения и персонал“.
- 39 Следва да се отбележи, че съгласно постоянната съдебна практика въведеното с член 267ДФЕС производство е средство за сътрудничество между Съда и националните юрисдикции, чрез което Съдът предоставя на националните юрисдикции насоки за тълкуването на правото на Съюза, необходими им за разрешаване на висящия пред тях спор (решение от 8 декември 2016 г., *Eurosanearamientos* и др., C-532/15 и C-538/15, EU:C:2016:932, т. 26 и цитираната съдебна практика).
- 40 В рамките на това сътрудничество само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени — предвид особеностите на делото — както необходимостта от решение по реда на преюдициалното производство, за да може да се произнесе, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. Ето защо, след като поставените въпроси се отнасят до тълкуването на правото на Съюза, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе (решение от 8 декември 2016 г., *Eurosanearamientos* и др., C-532/15 и C-538/15, EU:C:2016:932, т. 27 и цитираната съдебна практика).
- 41 Следователно въпросите, които са свързани с тълкуването на правото на Съюза и са поставени от националния съд в нормативната и фактическа рамка, която той определя съгласно своите собствени правомощия и проверката на чиято точност не е задача на Съда, се ползват с презумпция за релевантност. Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция преюдициално запитване само ако е очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или също когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (решение от 8 декември 2016 г., *Eurosanearamientos* и др., C-532/15 и C-538/15, EU:C:2016:932, т. 28 и цитираната съдебна практика).
- 42 В това отношение обаче следва да се констатира, че в двете главни производства запитващата юрисдикция е обяснила подробно причината, поради която счита, че е необходим отговор на въпроса за съвместимостта на всички разпоредби на член 50d, параграф 3 от EStG, за да може да се произнесе по споровете, с които е сезирана. При това положение не е явно, че поставените въпроси не са от значение за разрешаването на тези спорове.
- 43 Ето защо трябва да се отговори на въпросите, поставени от Finanzgericht Köln (Финансов съд Кьолн).

По същество

- 44 Със своите въпроси, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества във връзка с член 5, параграф 1 от тази директива, от една страна, и член 49ДФЕС, от друга страна, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчно законодателство на държава членка като разглежданото в главните производства, предвиждащо, че чуждестранно дружество майка — в което дялово участие притежават лица, които не биха имали право на

възстановяване или на освобождаване от данък при източника, ако получаваха пряко дивиденди от местно дъщерно дружество — няма право на освобождаване от данък върху капиталовите доходи за доходите си от дивиденди, когато е изпълнено едно от определените в това законодателство условия.

По приложимостта на разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС

- 45 Като се има предвид, че поставените въпроси визират както разпоредбите на Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, така и тези на Договора за функционирането на ЕС, и че съгласно постоянната съдебна практика всяка национална мярка в област, която е предмет на изчерпателна хармонизация на равнището на Европейския съюз, трябва да бъде оценявана от гледна точка на разпоредбите на тази мярка за хармонизация, а не от гледна точка на разпоредбите на първичното право, следва да се уточни, че Съдът е постановил, че член 1, параграф 2 от тази директива не извършва такава хармонизация (вж., решение от 7 септември 2017 г., Egiom и Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, т. 15—17).
- 46 Следователно законодателство като разглежданото в главните производства може да се преценява от гледна точка не само на разпоредбите на тази директива, но и на релевантните разпоредби от първичното право.

По член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества във връзка с член 5 от тази директива

- 47 В самото начало следва да се уточни, че в случая е безспорно, от една страна, че дружествата в двете главни производства попадат в приложното поле на Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, и от друга страна, че дивидентите, разпределени от Deister elektronik на Traхх, както и дивидентите, разпределени от temp-team Personal на Juhler Holding, попадат в приложното поле на член 5, параграф 1 от тази директива.
- 48 Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, видно от третото ѝ съображение, има за цел да премахне чрез въвеждането на обща данъчна система 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 равнището на Съюза. Така тази директива има за цел да гарантира неутралитета в данъчно отношение на разпределението на печалбата от дружество, установено в държава членка, на неговото дружество майка, установено в друга държава членка (решение от 8 март 2017 г., Wereldhave Belgium и др., C-448/15, EU:C:2017:180, т. 25 и цитираната съдебна практика).
- 49 С оглед на това петото съображение от посочената директива гласи, че с цел гарантиране на фискална неутралност е необходимо печалбата, която дъщерно дружество разпределя на дружеството майка, да бъде освободена от удържане при източника.
- 50 Въз основа на това с цел да се избегне двойното данъчно облагане член 5, параграф 1 от същата директива поставя принципа за забрана на удържането на данък при източника върху печалбата, разпределяна от дъщерно дружество, установено в държава членка, на неговото дружество майка, установено в друга държава членка (решение от 7 септември 2017 г., Egiom и Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, т. 22 и цитираната съдебна практика).
- 51 Като не разрешава на държавите членки да удържат при източника данък върху печалбата, разпределяна от местно дъщерно дружество на неговото дружество майка, което е чуждестранно лице, този член от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества ограничава компетентността на държавите членки по отношение на данъчното облагане на печалбата,

разпределяна от дружества, установени на тяхната територия, на дружества, установени в друга държава членка (решение от 7 септември 2017 г., Egiom и Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, т. 23 и цитираната съдебна практика).

- 52 Ето защо, като се има предвид, че Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества цели да облекчи данъчната система на трансграничните сътрудничества в рамките на Съюза, държавите членки не могат да въведат едностранно ограничителни мерки и да предвиждат, че правото да се ползва освобождаване от данъчно облагане при източника на основание на същия член 5, параграф 1, зависи от различни условия (вж. в този смисъл решения от 7 октомври 1996 г., Denkavit и др., C-283/94, C-291/94 и C-292/94, EU:C:1996:387, т. 26, от 7 септември 2017 г., Egiom и Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, т. 24 и цитираната съдебна практика).
- 53 При все това, като дава на държавите членки възможност да прилагат вътрешни разпоредби или такива, основаващи се на споразумения, за да предотвратят измамите и злоупотребите, член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества установява дерогация от данъчните правила, предвидени от тази директива.
- 54 Що се отнася до член 1, параграф 2, следва да се отбележи изтъкнатото от запитващата юрисдикция разминаване между текстовете на различните езици на този член, тъй като неговият текст на немски език, за разлика например от текста на испански, английски, френски или италиански, не използва думата „необходим“.
- 55 В това отношение следва да се констатира, че за тълкуването на член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества е без значение, че думата „необходим“ не фигурира изрично в текста на немски език на този член. Всъщност държавите членки така или иначе могат да използват предоставената им с този член възможност само при спазване на общите принципи на правото на Съюза и по-конкретно, на принципа на пропорционалност (вж. по аналогия, решение от 17 юли 1997 г., Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, т. 38 и 43).
- 56 Спазването обаче на този принцип изисква мерките, които държавите членки предвиждат за предотвратяване на измамите и злоупотребите, да бъдат подходящи за осъществяване на тази цел и да не надхвърлят необходимото за постигането ѝ (вж. в този смисъл решения от 18 ноември 1987 г., Maizena и др., 137/85, EU:C:1987:493, т. 15, от 30 юни 2011 г., Meilicke и др., C-262/09, EU:C:2011:438, т. 42 и цитираната съдебна практика).
- 57 От това произтича, че независимо от наличието на посоченото езиково разминаване възможността, оставена на държавите членки съгласно член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, може да обхваща само необходимите за тази цел вътрешни разпоредби или разпоредби, основаващи се на споразумения.
- 58 Това тълкуване се потвърждава и от целта на тази директива, която, както следва от точки 48 и 52 от настоящото решение, чрез облекчаване на данъчната система на трансграничните сътрудничества в рамките на Съюза цели да улесни групирането на дружества на равнището на Съюза.
- 59 Що се отнася до мерките за предотвратяване на измамите и злоупотребите по смисъла на член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, трябва да се отбележи, че след като тази разпоредба предвижда дерогация от установеното в тази директива общо правило — а именно ползването на общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества, които попадат в приложното поле на тази директива — посоченият член следва да се тълкува стриктно (вж. в този смисъл решения от 24 юни 2010 г., P. Ferrero e C. и General Beverage Europe, C-338/08 и C-339/08, EU:C:2010:364, т. 45 и от 8 март 2017 г., Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, т. 49 и цитираната съдебна практика).

- 60 Съдът уточнява, че за да може национално законодателство да бъде разглеждано като законодателство, чиято цел е да предотврати измамите и злоупотребите, конкретната му цел трябва да е насочена към това да попречи на практики, изразяващи се в създаване на чисто изкуствени конструкции, които не отразяват икономическата действителност и чиято цел е да се ползва недължимо данъчно предимство (решение от 7 септември 2017 г., Eciom и Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, т. 30 и цитираната съдебна практика).
- 61 Затова една обща презумпция за измама и злоупотреба не може да обоснове нито данъчна мярка, която накърнява целите на дадена директива, нито данъчна мярка, която накърнява упражняването на гарантирана от Договора основна свобода (решение от 7 септември 2017 г., Eciom и Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, т. 31 и цитираната съдебна практика).
- 62 Когато извършват проверката дали дадена сделка има за цел измама или злоупотреба, компетентните национални органи не могат да се ограничат само с прилагането на предварително определени общи критерии, а трябва да извършват конкретна преценка на съответната сделка в нейната цялост. Въвеждането на данъчна мярка с общо приложение, която изключва автоматично определени категории данъкоплатци от възможността да ползват данъчно предимство, като същевременно данъчната администрация не е задължена да представя дори и най-малкото доказателство или индиция за измама или злоупотреба, излиза извън рамките на необходимото за избягване на такава измама или злоупотреба (решение от 7 септември 2017 г., Eciom и Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, т. 32 и цитираната съдебна практика).
- 63 Що се отнася до разглежданото в главните производства законодателство, от преписката, с която разполага Съдът, е видно, че когато дялово участие в чуждестранно дружество майка притежават лица, които не биха имали право на освобождаване от данък при източника, ако получаваха пряко дивиденди от установено в Германия дъщерно дружество, това законодателство предвижда, че за да се ползва данъчното предимство, състоящо се в освобождаването от данъчно облагане при източника, предвидено в член 5, параграф 1 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, трябва да не е изпълнено нито едно от трите предвидени в същото законодателство условия — а именно за включването на чуждестранното дружество майка в съответната структура липсват икономически или други съществени причини, чуждестранното дружество майка реализира не повече от 10 % от общия размер на brutните си приходи през съответната стопанска година от собствена стопанска дейност или чуждестранното дружество майка не участва в общия икономически обмен чрез предприятие, организирано в съответствие с неговия предмет на дейност — без да се вземат предвид организационните, икономическите или други съществени характеристики на предприятията, които са свързани с чуждестранното дружество майка. Освен това не се счита, че осъществява собствена стопанска дейност чуждестранно дружество майка, което реализира brutните си приходи от управление на активи или възлага своите съществени дейности на трети лица.
- 64 В случая следва да се приеме, на първо място, че конкретната цел на разглежданото в главните производства законодателство не е да изключи от възможността за ползване на данъчно предимство чисто изкуствените конструкции, създадени с цел да получат недължимо това предимство, а се отнася по-общо до всяко положение, при което дялово участие в чуждестранно дружество майка притежават лица, които не биха имали право на такова освобождаване, ако получаваха дивиденди пряко.
- 65 Само по себе си обаче обстоятелството, че такива лица притежават такова дялово участие, не предполага наличието на чисто изкуствена конструкция, лишена от всякакъв икономически смисъл, създадена единствено с цел да се ползва недължимо данъчно предимство.

- 66 В този контекст е достатъчно да се уточни, че от никоя разпоредба от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества не произтича, че данъчното третиране на лицата, които притежават дялово участие в установени в Съюза дружества майки, или че произходът на същите лица има каквото и да било отражение върху правото на тези дружества да претендират данъчните предимства, предвидени в тази директива.
- 67 От друга страна, следва да се уточни, че чуждестранното дружество майка във всички случаи е подчинено на данъчното законодателство на държавата членка, на чиято територия то е установено (решение от 7 септември 2017 г., Egiom и Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, т. 35 и цитираната съдебна практика).
- 68 На второ място разглежданото в главните производства законодателство предвижда, че за да се ползва освобождаването от данъчно облагане при източника, предвидено в член 5, параграф 1 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, трябва да не е изпълнено нито едно от трите предвидени в същото законодателство условия, посочени в точка 63 от настоящото решение.
- 69 В това отношение следва да се констатира, първо, че като предвижда това освобождаване да се ползва само ако е изпълнено такова изискване, без данъчната администрация да е длъжна да представя дори и най-малкото доказателство, че липсват икономически причини, или косвени доказателства за измама или злоупотреба, това законодателство въвежда, както следва от точка 62 от настоящото решение, обща презумпция за измама или злоупотреба, и по този начин засяга целта, преследвана от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, и в частност с член 5, параграф 1 от нея, а именно да се избегне двойното данъчно облагане на дивидентите, разпределени от местно дъщерно дружество на неговото чуждестранно дружество майка, от страна на държавата членка по установяване на това дъщерно дружество, за да се улеснят сътрудничествата и групирането на равнището на Съюза.
- 70 Второ, тъй като в случай че е изпълнено едно от трите предвидени в това законодателство условия, то не дава на чуждестранното дружество майка възможност да предостави доказателства за наличието на икономически причини, това законодателство освен това въвежда необорима презумпция за измама или злоупотреба.
- 71 Трето, сами по себе си тези условия, независимо дали поотделно или заедно, не означават, че е налице измама или злоупотреба.
- 72 Всъщност в това отношение следва да се отбележи, че Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества изобщо не съдържа изискване относно естеството на стопанска дейност на дружествата, обхванати от нейното приложно поле, или относно размера на приходите от собствената им стопанска дейност.
- 73 Само по себе си обаче обстоятелството, че стопанската дейност на чуждестранното дружество майка се състои в управлението на активи на дъщерните му дружества или че доходите на същото дружество майка са само от това управление, не може да означава, че е налице чисто изкуствена конструкция, лишена от всякакъв икономически смисъл. В този контекст няма никакво значение фактът, че управлението на активи не се счита за стопанската дейност в областта на данъка върху добавената стойност, тъй като разглежданият в главните производства данък и този данък попадат в обхвата на различни правни рамки, всяка от които преследва различни цели.
- 74 По-нататък, за разлика от предвиденото в разглежданото в главните производства законодателство констатацията за наличие на такава конструкция изисква във всеки отделен случай да се извърши цялостна преценка на съответното положение, която обхваща

обстоятелства като организационните, икономическите или другите съществени характеристики на групата дружества, към които принадлежи съответното дружество майка, както и структурите и стратегиите на тази група.

75 Предвид изложените по-горе съображения следва да се констатира, че член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества във връзка с член 5, параграф 1 от тази директива трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национално данъчно законодателство като разглежданото в главните производства.

По приложимата свобода

76 Видно от практиката на Съда, въпросът за данъчното третиране на дивидентите може да попада както в обхвата на свободата на установяване, така и на свободното движение на капитали (решение от 7 септември 2017 г., Egiom и Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, т. 39 и цитираната съдебна практика).

77 Що се отнася до въпроса дали дадено национално законодателство попада в обхвата на едната или на другата от свободите на движение, следва да се взема предвид предметът на разглежданото законодателство (решение от 7 септември 2017 г., Egiom и Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, т. 40 и цитираната съдебна практика).

78 В това отношение Съдът вече е приел, че национално законодателство, което е предназначено да се прилага само по отношение на дялови участия, които позволяват да се упражнява безспорно влияние върху решенията на дадено дружество и да се определят неговите дейности, попада в обхвата на разпоредбите на Договора относно свободата на установяване. Обратно, национални разпоредби, които се прилагат по отношение на дялови участия, извършени единствено с намерение за финансова инвестиция без намерението за влияние върху управлението и контрола на предприятието, трябва да се разглеждат изключително с оглед на свободното движение на капитали (решение от 7 септември 2017 г., Egiom и Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, т. 41 и цитираната съдебна практика).

79 В случая, видно от акта за преюдициално запитване, разглежданото в главните производства данъчно законодателство се е прилагало по отношение на дружествата, които притежават най-малко 15 % от капитала на дъщерните си дружества. Актът за преюдициално запитване обаче не съдържа сведения за предмета на това законодателство.

80 Това дялово участие не означава непременно, че дружеството, което го притежава, упражнява безспорно влияние върху решенията на дружеството, разпределило дивиденти (вж. в този смисъл решение от 7 септември 2017 г., Egiom и Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, т. 43 и цитираната съдебна практика).

81 При това положение следва да се вземат предвид фактическите обстоятелства в конкретните случаи, за да се определи дали положението по споровете в главните производства попада в обхвата на едната или на другата свобода на движение (решение от 7 септември 2017 г., Egiom и Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, т. 44 и цитираната съдебна практика).

82 Що се отнася, на първо място, до дело C-504/16, от преписката, с която разполага Съдът, е видно, че към момента на разглежданите в главното производство факти Трахх притежава дялово участие от най-малко 26,5 % в Deister elektronik. В случая няма съмнение, че такова дялово участие предоставя на първото от дружествата безспорно влияние върху решенията на второто, като му дава възможност да определя дейностите. Затова разглежданото в главното производство национално законодателство трябва да се прецени от гледна точка на свободата на установяване.

- 83 Що се отнася, на следващо място, до дело C-613/16, от преписката, с която разполага Съдът, е видно, че към момента на разглежданите в главното производство факти Juhler Holding притежава целия капитал на temp-team Personal. При това положение следва да се установи, че това дялово участие предоставя на първото от дружествата безспорно влияние върху решенията на второто, като му дава възможност да определя дейностите. Следователно и по това дело приложимото към тези дялови участия национално законодателство трябва да се преценява предвид свободата на установяване.
- 84 В този контекст следва да се уточни, че произходът на акционерите в разглежданите в главните производства дружества няма значение за правото на тези дружества да се позовават на свободата на установяване. В това отношение от практиката на Съда е видно, че от никоя от разпоредбите на правото на Съюза не следва, че произходът на акционерите, физически или юридически лица, в установени в Съюза дружества има някакво значение за правото на тези дружества да се позовават посочената свобода (вж. в този смисъл решение от 7 септември 2017 г., Egiom и Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, т. 48 и цитираната съдебна практика). В главните производства обаче е установено, че съответните дружества майки са дружества, установени в Съюза. Ето защо те имат право да се позовават на посочената свобода.
- 85 Следователно на поставените въпроси следва да се отговори от гледна точка на свободата на установяване.

По свободата на установяване

- 86 Свободата на установяване, която член 49 ДФЕС признава в полза на гражданите на Съюза, им предоставя 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. В съответствие с член 54 ДФЕС тя обхваща по отношение на учредените в съответствие със законодателството на една държава членка дружества със седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Съюза правото им да извършват дейността си в съответната държава членка посредством дъщерно дружество, клон или представителство (решение от 7 септември 2017 г., Egiom и Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, т. 52 и цитираната съдебна практика).
- 87 Що се отнася до третирането в приемащата държава членка, видно от практиката на Съда, щом като член 49, първа алинея, второ изречение ДФЕС изрично предоставя на икономическите оператори възможността да избират свободно правната форма, подходяща за упражняване на тяхната дейност в друга държава членка, този свободен избор не може да бъде ограничаван с дискриминационни данъчни разпоредби (решение от 7 септември 2017 г., Egiom и Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, т. 53 и цитираната съдебна практика).
- 88 От друга страна, трябва да се разглеждат като ограничения на свободата на установяване всички мерки, които забраняват, затрудняват или правят по-слабо привлекателно упражняването на тази свобода (решение от 7 септември 2017 г., Egiom и Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, т. 54 и цитираната съдебна практика).
- 89 В случая от преписката, с която разполага Съдът, е видно, че правото да се ползва освобождаването от данъчно облагане при източника, предвидено в член 5, параграф 1 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, зависи от изискването, предвидено в разглежданото в главните производства законодателство, единствено когато местно дъщерно дружество разпределя печалби на чуждестранно дружество майка.

- 90 Както отбелязва запитващата юрисдикция, тази разлика в третирането може да обезкуражи чуждестранно дружество майка да извършва в Германия стопанска дейност посредством установено в тази държава членка дъщерно дружество и при това положение представлява пречка пред свободата на установяване.
- 91 Тази пречка може да бъде допусната само ако се отнася до положения, които не са обективно сходни, или ако е обосновано от императивни съображения от общ интерес, признати в правото на Съюза. В последния случай е необходимо пречката освен това да е в състояние да гарантира осъществяването на преследваната от нея цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (решение от 7 септември 2017 г., Egiom и Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, т. 57 и цитираната съдебна практика).
- 92 Що се отнася до сходния характер на положението на местно дружество и на чуждестранно дружество, които получават дивиденди от местно дъщерно дружество, важно е да се уточни, че освобождаването от данъка, удържан при източника, на печалбата, разпределяна от дъщерно дружество на неговото дружество майка, както беше посочено в точка 50 от настоящото решение, има за цел да се избегне двойно данъчно облагане на тази печалба.
- 93 Макар и Съдът да е приел по отношение на мерките, предвидени от държава членка за избягване или за намаляване на верижното данъчно облагане или на двойното икономическо облагане на печалбата, разпределяна от дружество, което е местно лице, че положението на акционерите получатели, които са местни лица, не е непременно сходно с това на акционерите получатели, които са местни лица за друга държава членка, той също така е уточнил, че щом една държава членка упражни своята данъчна компетентност не само по отношение на доходите на местните акционери, а също така по отношение и на чуждестранните акционери, за дивидентите, които те получават от местното дружество, положението на тези чуждестранни акционери се доближава до това на местните акционери (решение от 7 септември 2017 г., Egiom и Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, т. 59 и цитираната съдебна практика).
- 94 Що се отнася до главните производства, щом като Федерална република Германия е избрала да упражни своята данъчна компетентност по отношение на печалбата, разпределяна от местно дъщерно дружество на чуждестранно дружество майка, следва да се приеме, че по отношение на дивидентите чуждестранното дружество майка се намира в положение, сходно с това на местно дружество майка.
- 95 Що се отнася до обосноваването и пропорционалността на пречката, Федерална република Германия изтъква, че тя е обоснована както от целта за борба с данъчните измами и избягването на данъци, така и от целта за запазване на балансирано разпределение на данъчните правомощия между държавите членки.
- 96 В това отношение следва да се посочи, от една страна, че целта за борба с данъчните измами и избягването на данъци и целта за запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки са свързани цели, и от друга страна, че те могат, тъй като представляват императивни съображения от общ интерес, да обосноват пречка пред упражняването на гарантираните от Договора свободи на движение (решение от 7 септември 2017 г., Egiom и Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, т. 63 и цитираната съдебна практика).
- 97 Същевременно обаче е важно да се установи, че независимо дали целта за борба с данъчните измами и избягването на данъци е посочена в приложение на член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, или е за обосноваване на пречка пред първичното право, тя има едно и също значение (решение от 7 септември 2017 г., Egiom и Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, т. 64). Поради това съображенията, изложени в точки 60—74 от настоящото решение, се прилагат и по отношение на тази свобода.

- 98 Освен това, що се отнася до балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, следва да се уточни, че като им забранява да удържат при източника данък върху печалбата, разпределена от местно дъщерно дружество на неговото чуждестранно дружество майка, Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества урежда въпроса за това разпределение.
- 99 Ето защо в случая целта за борба с данъчните измами и избягването на данъци, както и целта за запазване на балансирано разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, не могат обосноват пречка пред свободата на установяване.
- 100 Предвид всички изложени по-горе съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества във връзка с член 5, параграф 1 от тази директива, от една страна, и член 49 ДФЕС, от друга страна, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчно законодателство на държава членка като разглежданото в главните производства, предвиждащо, че чуждестранно дружество майка — в което дялово участие притежават лица, които не биха имали право на възстановяване или на освобождаване от данък при източника, ако получаваха пряко дивиденди от местно дъщерно дружество — няма право на освобождаване от данък върху капиталовите доходи за доходите си от дивиденди, когато е изпълнено едно от определените в това законодателство условия.

По съдебните разноски

- 101 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 (шести състав) реши:

Член 1, параграф 2 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, изменена с Директива 2006/98/ЕО на Съвета от 20 ноември 2006 г., във връзка с член 5, параграф 1 от тази директива, от една страна, и член 49 ДФЕС, от друга страна, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчно законодателство на държава членка като разглежданото в главните производства, предвиждащо, че чуждестранно дружество майка — в което дялово участие притежават лица, които не биха имали право на възстановяване или на освобождаване от данък при източника, ако получаваха пряко дивиденди от местно дъщерно дружество — няма право на освобождаване от данък върху капиталовите доходи за доходите си от дивиденди, когато е изпълнено едно от определените в това законодателство условия.

Подписи