

РЕШЕНИЕ НА СЪДА

21 септември 1999 година*

„Свобода на установяване - Данъци върху приходите на дружествата - Данъчни отстъпки“

По дело C-307/97

с предмет преюдициално запитване, отправено до Съда на основание член 177 от Договора за ЕО (понастоящем член 234 ЕО) от Finanzgericht Köln (Германия) в рамките на производство по дело, висящо пред този съд между

Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland

и

Finanzamt Aachen-Innenstadt

относно тълкуване на член 52 от Договора за ЕО (понастоящем, след изменение член 43 ЕО) и член 58 от Договора за ЕО (понастоящем член 48 ЕО),

СЪДЪТ,

в състав: г-н G.C. Rodríguez Iglesias, председател, г-н P.J.G. Kapteyn и г-н G. Hirsch (председатели на състави), г-н J.C. Moitinho de Almeida, г-н C. Gulmann, г-н J.L. Murray, г-н D.A.O. Edward, г-н H. Ragnemalm, г-н L. Sevón, г-н M. Wathelet (докладчик) и г-н R. Schintgen, съдии,

генерален адвокат: г-н J. Mischo,

секретар: г-жа L. Hewlett, администратор,

като взе предвид писмените становища, представени:

- за Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland от г-н A.J. Rädler, данъчен съветник, Мюнхен, и адв. M. Lausterer, Rechtsanwalt, Мюнхен,

- за Finanzamt Aachen-Innenstadt от г-н A. Jansen, Leitender Regierungsdirektor на Finanzamt Aachen-Innenstadt,

- за германското правителство от г-н E. Röder, Ministerialrat във федералното министерство по икономическите въпроси, и г-н C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor в същото министерство, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

- за португалското правителство от г-н L. Fernandes, директор на правния отдел на генералната дирекция за Европейските общности при министерството на външните работи, и г-н A. Cortesão Seiça Neveх, адвокат в същия отдел, в качеството на представители,

- за шведското правителство от г-н E. Brattgård, departmentsråd в отдела за чуждестранна търговия на министерство на външните работи, в качеството на представител,

- за Комисията на Европейските общности от г-жа H. Michard, член на правния отдел, и г-н A. Buschmann, германски държавен служител, който сътрудничи на правния отдел на Комисията, в качеството на представители,

като взе предвид доклада от заседанието,

след като изслуша устните становища на Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, за която се явяват г-н A.J. Rädler и адв. M. Lausterer; на Finanzamt Aachen-Innenstadt, за която се явява г-н P. Martin, Leitender Regierungsdirektor на Finanzamt Aachen-Innenstadt; на германското правителство, за което се явява г-н C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor във федералното министерство по икономическите въпроси, в качеството на представител; и на Комисията, за която се явяват г-н E. Mennens, главен правен съветник, в качеството на представител, г-жа H. Michard и г-н A. Buschmann, на заседанието от 19 януари 1999 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат на заседанието от 2 март 1999 г.,

постанови настоящото

Решение

1. С Определение от 30 юни 1997 г., постъпило в Съда на 2 септември 1997 г., Finanzgericht Köln (Финансов съд, Кьолн) отправя към Съда на основание член 177 от Договора за ЕО (понастоящем член 234 ЕО) три преюдициални въпроса относно тълкуването на член 52 от Договора за ЕО (понастоящем, след изменение член 43 ЕО) и член 58 от Договора за ЕО (понастоящем член 48 ЕО).

2. Трите въпроса са повдигнати в производството по дело между Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland (по-нататък "Saint-Gobain ZN"), и Finanzamt (Данъчна служба) Aachen-Innenstadt (по-нататък "Finanzamt").

3. Saint-Gobain ZN е германският клон на Compagnie de Saint-Gobain SA (по-нататък "Saint-Gobain SA"), дружество, учредено в съответствие с френското право, чието седалище и търговско управление се намират във Франция.

4. По смисъла на германското данъчно право, Saint-Gobain ZN, което е вписано в търговския регистър в Германия, се третира като постоянен обект на Saint-Gobain SA.

5. В Германия, дружеството Saint-Gobain SA е субект на ограничена данъчна отговорност, тъй като нито неговото седалище, нито стопанското му управление се намират в тази държава. Тази ограничена данъчна отговорност на Saint-Gobain SA се отнася както до прихода, придобит в Германия чрез постоянния обект, в съответствие с член 2, точка 1 от Körperschaftsteuergesetz (Закон за корпоративния данък, по-нататък „KStG”), и активите, държани в постоянния обект, в съответствие с член 2, параграф 1, точка 2 и параграф 2 от Vermögensteuergesetz (Закон за капиталовия данък, по-нататък „VStG”).

6. Съгласно разпоредбите на член 8, параграф 1 от KStG, във връзка с член 49, параграф 1, точка 2, буква а) от Einkommensteuergesetz (Закон за данъка върху приходите, по-нататък „EStG”), доходът от едно промишлено и търговско предприятие, разположено на територията на Германия е част от вътрешния доход по смисъла на ограничената данъчна отговорност.

7. Освен това, в съответствие с член 121, параграф 2, точка 3 от Bewertungsgesetz (Закон за оценка на активите, по-нататък „BewG”), вътрешният оперативен капитал е част от вътрешните активи на данъкоплатеца, субект на ограничена данъчна отговорност, който обхваща по-специално капитала, използван в постоянния обект, с който данъкоплатецът работи в рамките на територията на Германия.

8. Finanzamt отказва да се предоставят на Saint-Gobain SA някои данъчни отстъпки във връзка с облагането на дивиденди от участие в чуждестранни дружества с ограничена отговорност, като тези отстъпки са ограничени до дружества, които в Германия имат неограничена данъчна отговорност.

9. През 1988 г., съответно годината по главното производство, Saint-Gobain SA държи, чрез оперативния капитал на своя германски клон, Saint-Gobain ZN, следните дялови участия:

- 10,2 % от дяловото участие на дружеството Certain Teed Corporation, учредено в Съединените американски щати;

- 98,63 % от дяловия капитал на дружеството Grünzweig & Hartmann AG (по-нататък „Grünzweig”), учредено в Германия;

- 99 % от дяловия капитал на дружеството Gevetex Textilglas GmbH (по-нататък „Gevetex”), учредено в Германия.

10. Дъщерните дружества на Saint-Gobain SA, които са учредени в Германия, а именно Grünzweig и Gevetex, са свързани със Saint-Gobain ZN чрез

споразумение относно третирането им като едно цяло с цел данъчното облагане ("Organvertrag") в съответствие с параграф 18 от KStG. В случая на една група, третирана като едно цяло по смисъла на германското данъчно облагане ("Organschaft"), дружеството майка (доминиращото дружество или "Organträger") на една група от дружества обявява, че единствено то отговаря за данъка върху съвкупното производство на групата. Печалбите и загубите на зависимите дружества ("Organgesellschaften") се инкорпорират в печалбите и загубите на доминиращото дружество и, по целесъобразност, съобразно данъка, за който отговаря последното дружество, при условие, че зависимите германски дружества са финансово, икономически и организационно интегрирани в едно германско предприятие – или при някои условия, в постоянния обект в Германия на едно чуждестранно дружество, какъвто е случаят с групата Saint-Gobain - и че съществува споразумение за прехвърляне на печалбата между зависимите дружества и доминиращото дружество ("Gewinnabführungsvertrag"), което е в сила най-малко пет години (член 14 от KStG).

11. Печалбите на Grünzweig и Gevetex, които са прехвърлени на Saint-Gobain ZN през 1988 г. в съответствие с подобни споразумения за прехвърляне на печалбата, обхваща групови дивиденди, разпределени от чуждестранни дъщерни дружества.

12. През 1988 г. Grünzweig получава дивиденди от дружествата Isover SA, учредено в Швейцария, и Linzer Glasspinnerei Franz Haider AG, учредено в Австрия, в които то е собственик, през 1988 г., съответно на 33,34 % и 46,67 % от тяхното дялово участие.

13. През същата тази година, Gevetex получава дивиденди от едно италианско дъщерно дружество, дружеството Vitrofil SpA, в което притежава дялово участие от 24,8 %.

14. От преписката пред националния съд става ясно, че са изпълнени другите условия по отношение на данъчната интеграция, така че тези дивиденди са, в съответствие с германското данъчно право, пряко съотносими към постоянния обект, който се намира на територията на Германия (Saint-Gobain ZN) и следователно към прихода на доминиращото дружество (Saint-Gobain SA), при условията на ограничена данъчна отговорност (член 14 и член 18 от KStG).

15. Saint-Gobain ZN оспорва пред Finanzgericht отказа на Finanzamt да му се предоставят три данъчни отстъпки, които имат за цел да не допуснат възможността дивиденди, получени в Германия от дружества с дялови участия в чуждестранни дружества и които вече са били обложени с данък в чужбина, да бъдат отново облагани с данък в Германия.

16. Първо, Finanzamt отказва да предостави освобождаване от германски корпоративен данък спрямо дивидентите, получени от Saint-Gobain ZN от Съединените американски щати и Швейцария, поради това, че договорите за

избягване на двойното данъчно облагане, сключени между Федерална република Германия и всяка от тези две държави, които не са членки,, предвиждащи подобно освобождаване, го свеждат, съответно до германски дружества и дружества, които в Германия са субект на неограничена данъчна отговорност. Съответната отстъпка е форма от облекчение за международна група от корпоративен данък по отношение на печалбите, разпределени между дружеството майка и дъщерното дружество ("internationales Schachtelprivileg").

17. Член XV от старата конвенция, сключена между Федерална република Германия и Съединените американски щати за избягване на двойното данъчно облагане по отношение на данъци спрямо дохода и спрямо някои други данъци, от 22 юли 1954 г., с измененията от Протокола от 17 септември 1965 г. (BGBl. 1954 II, стр. 1118; 1966 II, стр. 745), в сила към съответното време, предвижда:

“(1) Договаря се избягване на двойното данъчно облагане по следния начин:

а) ...

б) 1. Данъкът на Федералната република се определя в случай на физическо лице, с местожителство във Федералната република или на германско дружество, както следва:

аа) ... изключва се от основата, върху която се налага данъкът на Федералната република всяка приходна единица от източници в рамките на Съединените американски щати или всяка капиталова единица, която се намира в рамките на Съединените американски щати и съгласно настоящата конвенция, не се освобождава от данъчно облагане от Съединените американски щати. ... Първото изречение, в случай на приход от дивиденди, се прилага единствено по отношение на такива дивиденди, които подлежат на данъчно облагане в съответствие с правото на Съединените американски щати, каквито са платени на едно германско дружество с ограничена отговорност (Kapitalgesellschaft) от една корпорация на Съединените американски щати, на което не по-малко от 25 процента от дяловете с право на глас са пряка собственост на първото упоменато дружество ...”.

18. Съгласно член II, параграф 1, буква е) от същата конвенция, ”германско дружество” означава юридическо лице, чието търговско управление или седалище е в Германия.

19. Член 24 от Конвенцията, сключена на 11 август 1971 г. между Федерална република Германия и Конфедерация Швейцария за избягване на двойното данъчно облагане по отношение на данъци върху прихода и капитала, с измененията в нея от Протокола от 30 ноември 1978 г. (BGBl. 1972 II, стр. 1022; 1980 II, стр. 750), предвижда, във версията, която е в сила по отношение на данъци, събрани през 1990 г.:

„(1) По отношение на едно лице, с местожителство във Федерална република Германия, двойното данъчно облагане се избягва по следния начин:

(1) Следният приход, с произход от Швейцария, който съгласно предходните членове, подлежи на данъчно облагане в Швейцария, се изключва от основата, върху която се налага германския данък:

а) ...

б) Дивидентите, по смисъла на член 10, които едно дружество с ограничена отговорност, учредено в Швейцария, разпределя на дружество с ограничена отговорност, което е субект на неограничена данъчна отговорност във Федерална република Германия, когато съгласно германското данъчно законодателство, един швейцарски данък, наложен, върху печалбите на разпределящото дружество, също така може да се кредитира срещу германски корпоративен данък, който трябва да се наложи на германското дружество.”

20. Второ, независимо че Finanzamt разрешава на Saint-Gobain SA прекия кредит, предвиден в член 26, параграф 1 от KStG и следователно кредитиран срещу германския корпоративен данък, който е платим от Saint-Gobain SA върху дивиденти, получени чрез Saint-Gobain ZN чуждестранният данък, който то вече е платило и който е бил задържан при първоизточника в различните страни, в които са учредени разпределящите дружества, той отказва кредит за чуждестранен корпоративен данък, наложен върху печалбите, разпределени от чуждестранните дъщерни дружества и под-дъщерни дружества на Saint-Gobain SA в страните, в които те са учредени (непък кредит, наричан също така ”непък данъчен кредит”, предвиден в член 26, параграф 2 от KStG), тъй като правото ограничава такава отстъпка по отношение на дружества, които в Германия са субект на неограничена данъчна отговорност.

21. Член 26, параграф 2 от KStG предвижда разпоредбите относно непъкото кредитиране:

„(2) Ако, в продължение на не по-малко от 12 месеца преди датата на балансовия отчет ... едно дружество ... (дружество майка) с неограничена данъчна отговорност ... е държало пък и непрекъснато определен дял от поне една десета от номиналния дялов капитал на едно дружество с ограничена отговорност, чието управление и седалище са извън териториалния обхват на настоящия закон (дъщерно дружество) ... може да се разреши на дружеството майка може, въз основата на заявление, също така да кредитира срещу корпоративния данък, за който то отговаря по отношение на дивиденти, които са му разпределени от дъщерното дружество, данък върху печалбите на последното дружество. Кредитът се отнася до част от данъка, аналогичен на германския корпоративен данък, който дъщерното дружество е платило по отношение на финансовата година, за която то е направило разпределението”.

22. Трето, Finanzamt включва дяловото участие в американското дъщерно дружество във вътрешните активи на постоянния обект, които подлежат на данъчно облагане чрез капиталов данък, и следователно не разрешава на Saint-Gobain SA отстъпката за капиталов данък за международни групи, предвидена от член 102, параграф 2 от BewG, тъй като този закон ограничава тази отстъпка на вътрешни дружества с ограничена отговорност.

23. Член 102, параграф 2 от BewG предвижда:

„(2) Ако едно германското дружество с ограничена отговорност ... има пряко участие в номиналния дялов капитал на едно дружество с ограничена отговорност, със седалище и търговско управление извън обхвата на настоящия закон (дъщерно дружество) и ако това участие е поне 10 %, подобно участие, въз основа на заявление, се изключва от търговските активи на дружеството, при условие че дяловото участие е съществувало непрекъснато не по-малко от 12 месеца преди съответната дата на балансовия отчет ...”.

24. Saint-Gobain SA смята, че противоречи на разпоредбите на член 52, във връзка с член 58 от Договора изключването на един германски постоянен обект на дружество с ограничена отговорност, учредено във Франция, от ползването на описаните по-горе данъчни отстъпки (непък кредит и корпоративно данъчно облекчение и капиталово данъчно облекчение за международни групи).

25. Finanzgericht Köln установява, че в съответствие с приложимото германско право в положението му към 1988 г., тези отстъпки могат да се откажат на един германски постоянен обект на едно чуждестранно дружество с ограничена отговорност. Обаче, той смята, че като се има предвид по-специално Решението от 28 януари 1986 г. по дело 270/83, Комисия/Франция, Recueil, стр. 273, точка 18, отказът да се позволят отстъпките може да съставлява дискриминация, противно на член 52 от Договора.

26. Следва да бъде изяснено, че вътрешната правна среда е изменена, в сила от данъчния период за 1994 г., чрез Standortsicherungsgesetz (Закон за запазване и подобряване на привлекателността на Федералната република като място за извършване на търговска дейност) от 13 септември 1993 г., BGBl. I, стр. 1569), който въвежда член 8 b, параграф 4 и член 26, параграф 7 в KStG.

27. Член 8b, параграф 4 от KStG (дялови участия в чуждестранно дружества) предвижда:

„(4) Дялове от печалби, разпределени от едно чуждестранно дружество по отношение на дялово участие, които трябва да се предоставят на един германски постоянен икономически обект на дружество, което е субект на ограничена данъчна отговорност няма да се вземе предвид при изчисляването на прихода, който трябва да се предостави на германския постоянен

икономически обект, ако в съответствие с един договор за избягване на двойното данъчно облагане ..., те се освобождават, ако дружеството, което е субект на ограничена данъчна отговорност е било субект на неограничена данъчна отговорност. ... Ако освобождаването или отстъпката зависи от което е притежавало дяла в продължение на даден минимален период, дяловото участие през този период също така трябва да е принадлежало на оперативните активи на германския постоянен икономически обект ”.

28. Член 26, параграф 7 от KStG във версията, която е в сила, считано от данъчния период за 1994 г., който разширява непреките кредити, предвидени в член 26, параграф 2 от KStG спрямо клоновете на германски предприятия, предвижда:

”Алинеи 2 и 3 се прилагат чрез аналогия спрямо дялово участие от печалби, които получава германски клон на постоянен обект на едно дружество, което е субект на ограничена данъчна отговорност, от едно чуждестранно дъщерно дружество, ако са изпълнени условията, предвидени в първото и третото изречение от член 8b, параграф 4.”

29. Съгласно предоставената от Finanzgericht информация, законодателната власт обяснява мотива за изменението по следния начин:

”Германският клон на постоянен обект на едно дружество, което е субект на ограничена данъчна отговорност по този начин се уподобява на едно германско дружество. Еднаквото третиране между постоянен обект и дружество, субект на неограничена данъчна отговорност взема предвид свободата на установяване, предвидена в член 52 от Договора за ЕИО и изключва дискриминация, забранена от тези разпоредби” (Bundesrats Drucksache 1/93, стр. 40 и стр. 41).

30. При все това, направените в националното законодателство изменения влизат в сила едва след края на данъчния период на 1994 г. (член 54, параграф 1 от KStG, във версията, приложима в съответствие със закона от 13 септември 1993 г.) и следователно не могат да бъдат взети предвид по главното производство.

31. Също така трябва да се посочи, че Standortsicherungsgesetz от 13 септември 1993 г. не изменя член 102 от BewG относно междукорпоративното капиталово данъчно облекчение. При все това, според Комисията, чието твърдение не е било оспорено по тази точка по време на съдебното заседание, капиталов данък не се е налагал от 1 януари 1997 г. поради това, че той отчасти е противоконституционен, както е счетено от Bundesverfassungsgericht (Федерален конституционен съд) в неговото Решение от 22 юни 1995 г. (2 BvL 37/91 BVerfGE 93, 121). Член 102 от BewG е отменен от член 6, параграф 14 и член 6, параграф 15 от Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform (Закон относно укрепването на реформата на корпоративния данък) от 29 октомври 1997 г. (BGBl. I, стр. 2590).

32. При тези обстоятелства, Finanzgericht Köln решава да спре производството и да отпрати следните преюдициални въпроси до Съда:

„(1) Съвместимо ли е с приложимото право на Общността, и по-специално с членове 52 и 58 от Договора за ЕО, във връзка един с друг, на клон на постоянен обект в Германия на дружество със седалище в друга държава-членка да не се предоставя Schachtelprivileg [форма на данъчно облекчение по отношение на печалби, разпределени между дружество майка и дъщерно дружество] по отношение на дивиденди в съответствие с едно споразумение за двойно данъчно облагане с една държава, която не е членка, при същите условия като тези за дружество, със седалище в Германия?

(2) Съвместимо ли е с приложимото право на Общността, и по-специално член 52, във връзка с член 58 от Договора за ЕО, това един данък, наложен в държава, която не е членка върху печалбите на дъщерно дружество в тази държава на клон на постоянен обект в Германия на дружество със седалище в друга държава-членка, да не бъде кредитиран срещу германския корпоративен данък при този клон на германското предприятие при същите условия като тези за дружество със седалище в Германия?

(3) Съвместимо ли е с приложимото право на Общността, и по-специално член 52, във връзка с член 58 от Договора за ЕО, това на клон на постоянен обект в Германия на дружество със седалище в друга държава-членка, да не се предоставя Schachtelprivileg по отношение на капиталов данък при същите условия като дружество, със седалище в Германия?”

33. Чрез своите три въпроса, които е целесъобразно да бъдат разгледани заедно, Finanzgericht по същество пита дали член 52 и член 58 от Договора не допускат изключването на един постоянен обект в Германия на едно дружество с ограничена отговорност, чието седалище е в друга държава-членка (по-нататък „чуждестранното дружество”) от възможността да се ползва, при същите условия като тези, приложими спрямо дружества с ограничена отговорност със седалище в Германия, от данъчни отстъпки под формата на:

- освобождаване от корпоративен данък за дивиденди, получени от дружества, установени в нечленуващи страни (корпоративно данъчно облекчение за международни групи), предвидени от Договор за избягване на двойното данъчно облагане, сключен с държава, която не е членка,

- кредитирането, срещу германски корпоративен данък, на корпоративния данък, наложен в друга държава, различна от Федерална република Германия върху печалбата на дъщерно дружество, установено там, предвидено от германското законодателство, и

- освобождаване от капиталов данък за дялови участия в дружества, установени в нечленуващи страни (капиталово данъчно облекчение за международни групи), също така предвидено от германското законодателство.

34. Съгласно установената съдебна практика, член 52 от Договора съставлява основополагаща разпоредба, която се прилага пряко в държавите-членки от края на преходния период (вж., по-специално, Решенията от 28 април 1977 г. по дело 71/76, *Thieffry, Recueil*, стр. 765, Комисия/Франция, цитирано по-горе, точка 13 и Решението от 29 април по дело C-311/97, *Royal Bank of Scotland, Recueil*, стр. I-2651, точка 22).

35. Свободата на установяване, предоставена от член 52 от Договора спрямо гражданите на държавите-членки на Общността, която обхваща за тях достъпа и извършването на дейности като наети лица и учредяването и управлението на предприятия при същите условия като тези, предвидени за нейните собствени граждани от законите на държавата-членка, където е извършено установяването, обхваща, съобразно с член 58 от Договора, правото на дружествата или фирмите, създадени в съответствие със законите на държава-членка и които имат своето учредено седалище, централно управление или главно място на търговска дейност в рамките на Общността да извършват своите дейности в съответната държава-членка чрез клон или представителство (вж. дело C-264/96, *ICI, Recueil*, стр. I-4695, точка 20, и цитираната там съдебна практика). Тези две разпоредби гарантират на гражданите на държавите-членки на Общността, които са упражнили своята свобода на установяване и на дружествата или фирмите, които са оприличени на тях, еднакво третиране в приемащата държава-членка като това, предоставено на гражданите на тази държава-членка.

36. По отношение на дружества или фирми, тяхното корпоративно седалище, в изразения по-горе смисъл, служи да определи, подобно на гражданството при физическите лица, тяхната връзка с правния ред на държавата-членка (вж. дело *ICI*, цитирано по-горе, точка 20, и цитираната там съдебна практика).

37. Практиката, която се разглежда в главното производство се състои в отказа да се предостави на едно чуждестранно дружество с ограничена отговорност, което оперира един клон в Германия, чрез който то притежава дялово участие в дружества, установени в други държави, различни от Федерална република Германия и чрез които то получава дивиденди от дялово участие, някои отстъпки по отношение на данъчното облагане на тези дялови участия или тези дивиденди, които са ограничени до дружества, които са субект в Германия на неограничена данъчна отговорност, или в съответствие с вътрешното данъчно законодателство или в съответствие с двустранните договори за избягване на двойното данъчно облагане, сключени с държави-членки.

38. Следва да бъде пояснено, че дружества, които са субект на неограничена данъчна отговорност в Германия са, в съответствие с германското право,

дружества, за които се приема, че са установени в Германия за целите на данъчното облагане, с други думи дружества, чието регистрирано седалище или търговско управление се намира в Германия (член 1 от KStG). Отказът да се предоставят въпросните данъчни отстъпки, следователно, засяга по принцип дружества, които не са установени в Германия и се основава на критерия за корпоративното седалище на дружеството при определянето на данъчния режим, които се прилагат в Германия спрямо дялови участия в дружества с ограничена отговорност, установени в други държави, различни от Федерална република Германия и спрямо дивиденди от подобни дялови участия.

39. Безспорно е, че, спрямо тези дружества, на които те се предоставят, данъчните отстъпки, представлявани от корпоративно данъчно облекчение за международни групи и от непряк кредит водят до по-лека данъчна тежест, така че постоянните обекти на дружества, чието корпоративно седалище е в друга държава-членка („чуждестранни дружества”), които не могат да се ползват от тях, са в по-малко благоприятно положение, отколкото са местните дружества, включително германски чуждестранни дъщерни дружества.

40. Обаче, по отношение капиталовия данък, германското правителство твърди, че положението на постоянния обект на едно чуждестранно дружество, на което не е разрешена отстъпката за международни групи, е не по-малко благоприятно от това на установено дъщерно дружество на едно чуждестранно дружество, което на практика получава тази данъчна отстъпка, тъй като данъчната тежест спрямо чуждестранното дружество (дружество–майка или доминиращо дружество) е еднаква, независимо от това дали дяловите участия се държат чрез един постоянен обект или чрез дъщерно дружество. За целите на капиталовия данък, едно дялово участие в чуждестранно под-дъщерно дружество се включва в активите на постоянен обект и то следователно се облага като актив на доминиращото дружество. Второ, ако дяловото участие в едно чуждестранно под-дъщерно дружество е изключено от активите на дъщерното дружество чрез отстъпката за международната група, активите на чуждестранното дружество майка ще включва стойността на неговото дялово участие в дъщерното дружество, държано в Германия, оценена като се взема предвид стойността на дяловото участие, което то самото има в под-дъщерното дружество, съобразно с член 121, параграф 2, точка 4 от BewG, който е в сила към съответния момент. Дяловото участие на германското дъщерно дружество в едно чуждестранно под-дъщерно дружество, следователно, също така се облага като актив на дружеството майка, което не е установено в Германия.

41. Обаче, на изслушването Saint-Gobain ZN обяснява, без да бъде оспорен по този въпрос, че приложението на член 121, параграф 2, точка 4 от BewG се отменя в настоящото дело по силата на член 19 от Договора за избягване на двойното данъчно облагане, сключен между Федерална република Германия и Френската република на 21 юли 1959 г. (JORF (Официален вестник на Френската република) от 8 ноември 1961 г., стр. 10230, изменен на 9 юни 1969 г., JORF от 22 ноември 1970 г., стр. 10725), чието действие е да изключи

данъчно облагане, като актив на дружеството майка, което не е установено в Германия, на дяловото участие, държано от едно германско дъщерно дружество в едно чуждестранно под-дъщерно дружество. Според Saint-Gobain ZN, германските разпоредби, които регламентират предоставянето на освобождаването от капиталов данък за международни групи, следователно, създава данъчна тежест върху един постоянен обект на чуждестранно дружество, която е различна от тази спрямо дъщерно дружество на едно чуждестранно дружество.

42. По отношение на тази точка, Finanzgericht трябва да определи, по делото пред него, дали отказът да се предостави освобождаване от данък върху капитала за международни групи при мястото на стопанска дейност на френски дружества, ги поставя в по-малко благоприятно положение от това на германските дъщерни дружества на френски дружества.

43. При тези обстоятелства, отказът да се предоставят въпросните данъчни отстъпки на мястото на стопанска дейност в Германия на чуждестранни дружества, прави по-малко привлекателно подобни дружества да имат интеркорпоративни холдинги чрез германски клонове, тъй като в съответствие с германското право и договорите за двойно данъчно облагане въпросните данъчни отстъпки могат да се предоставят единствено на германски дъщерни дружества, които като юридически лица, са субект на неограничена данъчна отговорност, което по такъв начин ограничава свободата на избор на най-подходящата правна форма за преследването на дейности в друга държава-членка, които второто изречение от първия параграф на член 52 от Договора изрично предоставя на икономическите оператори.

44. Разликата в третирането, на което са субект клоновете на чуждестранни дружества в сравнение с местни дружества както и ограничението спрямо свободата на избор на формата на вторично установяване трябва да се приема като съставляващо единно съставно нарушение на членове 52 и 58 от Договора.

45. Въпросът, който трябва да се разгледа, следователно, е дали тази разлика в третирането може да се оправдае с оглед на разпоредбите на Договора относно свободата на установяване.

46. Германското правителство поддържа, че, по отношение на прякото данъчно облагане, положенията на местни дружества и на чуждестранни дружества като общо правило не са съпоставими.

47. То твърди, че постоянните обекти на чуждестранни дружества в Германия са в положение, което обективно се различава от това на дружества, които са установени в Германия. Поради получения приход чрез техните клонове в Германия и държаните в тези клонове активи, чуждестранните дружества са субект в Германия на ограничена данъчна отговорност, докато местните дружества са субект в Германия на неограничена данъчна отговорност.

48. В отговор на това твърдение трябва да се заяви, че по отношение на данъчната отговорност поради приходи от дивидент в Германия от дялово участие в чуждестранни дъщерни дружества и под-дъщерни дружества и поради владееенето на това дялово участие, дружества, които не са установени в Германия, които имат постоянен обект там и дружества, които са местни в Германия, са в обективно съпоставимо положение. Първо, получаването на дивиденди в Германия подлежи на данъчно облагане там независимо от това дали получателят е едно местно дружество или е едно чуждестранно дружество, тъй като последното ги получава чрез едно постоянен обект, разположен в Германия. Второ, дяловите участия в чуждестранни дъщерни дружества и под-дъщерни дружества в Германия се облагат с данък, когато независимо от това дали те са собственост на едно местно дружество или на едно чуждестранно дружество, тъй като последното притежава подобно дялово участие в един постоянен обект, разположен в Германия.

49. Положенията на местни дружества и на чуждестранни дружества са дори в още по-голяма степен съпоставими поради факта, че разликата в третирането се прилага единствено по отношение на предоставянето на въпросните данъчни отстъпки, които позволяват на местни дружества или да извадят от корпоративния данък сумата на чуждестранния данък, събран върху дивидентите от дялови участия в чуждестранни дружества или да изключат тези дивиденди или собственост от техния приход и от техните съвкупни активи, които подлежат на данъчно облагане в Германия. Отказът да се предоставят тези преимущества на чуждестранни дружества, които имат постоянен обект в Германия, води до резултата, че тяхната данъчна отговорност, която на теория е ограничена до "национален" приход и активи, обхваща на практика дивиденди от чуждестранни източници и дялови участия в чуждестранни дружества с ограничена отговорност. Относно разглежданите въпроси, разликата между ограничена данъчна отговорност и неограничена данъчна отговорност безспорно е без значение, доколкото съвкупния приход и активи не обхващат дивиденди, получени от чуждестранни дружества или дялови участия в чуждестранни дружества, поради предоставянето на въпросните данъчни отстъпки, които не могат да получат данъчно задължени лица, които са субекти на ограничена данъчна отговорност.

50. Германското правителство също така твърди, че отказът да предостави на чуждестранни дружества, които имат постоянен обект в Германия, някои данъчни отстъпки, които са предоставени на местни дружества, се оправдава от нуждата да се предотврати намаляването на прихода от данъци, предвид на невъзможността на германските данъчни органи да компенсират намаляването на прихода, получен вследствие на предоставянето на въпросните данъчни отстъпки чрез облагането на дивиденди, разпределени от чуждестранни дружества с ограничена отговорност, които оперират постоянни обекти в Германия. Германското правителство обяснява, че, независимо че загубата на приход, който се получава в държава-членка като следствие от предоставянето

на въпросните данъчни отстъпки частично се компенсира от данъчното облагане на дивидентите, разпределени от дружеството майка (Kapitalertragsteuer, задържан при източника от приход от движими капиталови активи, и Aktionärsteuer, данък върху акциите), държавата, която предоставя тези данъчни отстъпки на постоянния обект на едно чуждестранно дружество с ограничена отговорност, така не се компенсира, тъй като той не се обхваща в данъчното облагане на печалбите на чуждестранното дружество с ограничена отговорност.

51. Трябва да се заяви в отговор на това твърдение, че едно намаление на прихода, поради невъзможността от частично компенсиране на намаляването на данъчно облагаемия приход вследствие на предоставяне на чуждестранни дружества, които имат постоянен клон в Германия, на различни данъчни отстъпки не е един от мотивите, посочени в член 56 от Договора за ЕО (понастоящем, след изменение член 46 ЕО) и не може да се счита за въпрос, който надхвърля общия интерес, на който е възможно позоваване, за да се оправдае неравното третиране, което по принцип е несъвместимо с член 52 от Договора (вж. в този смисъл Решението по дело ICI, цитирано по-горе, параграф 28).

52. Според германското правителство, този отказ също така се оправдава от предимството, от което се ползват постоянните клонове в сравнение с местни дъщерни дружества по отношение на прехвърлянето на печалби към чуждестранни доминиращи дружества или дружества-майки.

53. То твърди, че тъй като нямат отчетлива юридическа правосубектност, постоянните клонове не могат да разпределят техните печалби към доминиращото дружество под формата на дивиденти, както правят независимите дъщерни дружества. Техните печалби пряко се приписват на неустановеното контролиращо предприятие, което, до степента на тези печалби, е субект в Германия единствено на ограничена данъчна отговорност. Както също така посочва португалското правителство, противно на това, което се случва, когато дъщерното дружество разпределя печалби на своето дружество майка, репатрирането на печалби от един постоянен обект към неговото седалище не привлича оттеглянето на налог при първоизточника в Германия. Печалбите, които са прехвърлени от постоянния обект на доминиращото дружество, следователно не се вземат предвид при прехвърлянето на доминиращото дружество. Те също така не се вземат предвид в случая на последващо разпределяне, което може да бъде направено от чуждестранно доминиращо дружество, докато в случая на местни дружества, печалбите са субект на данъчно облагане на един по-късен етап от разпределянето на дивиденти на съдружниците.

54. В тази връзка, трябва да се отбележи, че различието в данъчното третиране между установени дружества и клонове, обаче, не може да се оправдае чрез други преимущества, от които се ползват клоновете при сравнение с

установените дружества и които според германското правителство биха компенсирали за неудобствата от това да не бъдат позволени въпросните данъчни отстъпки. Дори ако съществуват такива преимущества, те не могат да оправдаят нарушението на задължението, предвидено в член 52 от Договора да се предоставя същото вътрешно третиране, засягащо въпросните данъчни отстъпки (вж., в този смисъл дело Комисия/Франция, цитирано по-горе, член 21).

55. Накрая, като оправдание за недопускането на въпросните данъчни отстъпки, германското правителство поддържа, че сключването на двустранните договори с една държава, която не е членка, не попада в рамките на сферата на компетенциите на Общността. Данъчното облагане на прихода и печалбите попада в рамките на компетенциите на държавите-членки, които следователно са свободни да сключват двустранни договори за двойно данъчно облагане с държави, които не са членки. При липсата на общностна хармонизация в тази област, въпросът дали, в случая на дивиденди, данъчното освобождаване за международни групи трябва да се предоставя на постоянни обекти в съответствие с един данъчен договор, сключен с една държава, която не е членка, не се регламентира от правото на Общността. В степенята, в която ситуациите на данъчни преимущества, предвидени от договорите, сключени с държавите, които не са членки, няма да бъде съвместимо с разделянето на компетенциите в съответствие с правото на Общността.

56. Шведското правителство отбелязва, че договорите за двойно данъчно облагане се основават на принципа за взаимност, и че балансът, присъщ на подобни договори ще бъде нарушен, ако ползата от техните разпоредби се разпростряла спрямо дружества, установени в държавите-членки, които не са страни по тях.

57. В тази връзка, трябва да се отбележи преди всичко, че при липсата на унифициращи или хармонизиращи мерки, приети в Общността, по-специално в съответствие с второто тире от член 220 от Договора за ЕО (понастоящем член 293 ЕО, второ тире), държавите-членки остават компетентни да определят критериите за данъчно облагане на прихода и имуществото с оглед на недопускането на двойното данъчно облагане чрез международни споразумения. В този контекст държавите-членки са свободни, в рамките на двустранни споразумения, сключени, за да се избегне двойното данъчно облагане, да определят свързващите фактори за целите на предоставянето на правомощия относно данъчното облагане помежду си (вж., в този смисъл Решение от 12 май 1998 г. по дело C-336/96 Gilly, Recueil, стр. I-2793, точки 24 и 30).

58. Относно упражняването на така предоставеното данъчно правомощие, държавите-членки при все това не може да пренебрегва разпоредбите на Общността. Съгласно установената съдебна практика на Съда, независимо че прякото данъчно облагане е въпрос от компетенциите на държавите-членки, те

при все това трябва да упражняват своите данъчни правомощия в съответствие с правото на Общността (вж. делото ICI, цитирано по-горе, точка 19, и цитираната там съдебна практика).

59. В случая на договор за двойно данъчно облагане, сключен между държава-членка и държава, която не е членка, принципът за национално третиране изисква от държавата-членка, която е страна по договора да се предоставят на местата на стопанска дейност на дружествата, които не са установени там преимуществата, предвидени от този договор при същите условия като тези, които се прилагат към местните дружества.

60. Както посочва генералният адвокат в точка 81 от своето заключение, задълженията, които правото на Общността налага по отношение на Федерална република Германия не засягат по никакъв начин тези, които произтичат от нейните споразумения със Съединените американски щати и Конфедерация Швейцария. Балансът и взаимността на договорите, сключени от Федерална република Германия с тези две страни, не биха били оспорени от едноностранно разширяване, от страна на Федерална република Германия, на категорията на получателите в Германия на данъчните преимущества, предвидени от тези договорите, в настоящото дело - корпоративно данъчно облекчение за международни групи, тъй като подобно разширяване във никакъв случай не би засегнало правата на нечленуващите страни, които са страни по договорите и не би наложило никакво ново задължение спрямо тях.

61. Освен това, германската законодателна власт никога не е считала, че разпоредбите на договорите за двойно данъчно облагане, сключени с държави, които не са членки, изключва всякакъв едностранен отказ от страна на данък на Федералната република спрямо дивиденди от дялови участия в чуждестранни дружества, тъй като, при приемането на Standortsicherungsgesetz от 13 септември 1993 г., тя едностранно разширява корпоративните данъчни отстъпки по отношение дружества с мястото на стопанска дейност, но без да са установени там, и по такъв начин премахва различията в данъчното третиране по отношение на дружества, които имат своето седалище или търговско управление в Германия.

62. Шведското правителство в своите писмени становища твърди, че в някои изключителни положения, които разширяват обхвата на двустранните договори за двойно данъчно облагане, могат да доведат изобщо до отсъствие на данъчно облагане.

63. Както изтъква генералният адвокат в точка 88 от своето заключение подобно твърдение няма отношение към отнесеното дело, тъй като не се твърди, че е налице риск печалбите да не бъдат данъчно обложени в никоя страна.

64. Следователно, отговорът, който трябва да се даде на Finanzgericht, трябва да бъде, че членове 52 и 58 от Договора не допускат изключването на едно постоянно установяване в Германия на едно дружество с ограничена отговорност, което има седалище в друга държава-членка от това да се ползва, при същите условия като тези, приложими спрямо дружества с ограничена отговорност със седалище в Германия, от данъчни отстъпки под формата на:

- освобождаване от корпоративен данък за дивиденди, получени от дружества, с място на стопанска дейност в държави, които не са членки (корпоративно данъчно облекчение за международни групи), предвидени от Договор за избягване на двойното данъчно облагане, сключен с държава, която не е членка,

- кредитирането, срещу германски корпоративен данък, на корпоративния данък, наложен в друга държава, различна от Федерална република Германия върху печалбата на дъщерно дружество, с място на стопанска дейност там, предвидено от германското законодателство, и

- освобождаване от капиталов данък за дялови участия в дружества, установени в държави, които не са членки (капиталово данъчно облекчение за международни групи), също така предвидено от германското законодателство.

По съдебните разноси

65. Разходите, направени от германското, португалското и шведското правителство и от Комисията, за представяне на становища пред Съда, не подлежат на възстановяване. С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноси.

По изложените съображения,

Съдът,

като се произнася по въпросите, отправени от Finanzgericht Köln с Определение от 30 юни 1997 г., реши:

Член 52 от Договора за ЕО (сега, след изменение, член 43 ЕО) и член 58 от Договора за ЕО (понастоящем член 48 ЕО) не допуска да се изключи един постоянен обект в Германия на дружество с ограничена отговорност, което има седалище в друга държава-членка от това да се ползва, при същите условия като тези, приложими по отношение на дружества с ограничена отговорност със седалище в Германия, от данъчни отстъпки под формата на:

- освобождаване от корпоративен данък за дивиденди, получени от дружества, установени в държави, които не са членки (корпоративно данъчно облекчение за международни групи), предвидени от Договор за избягване на двойното данъчно облагане, сключен с държава, която не е членка,

- кредитирането, срещу германски корпоративен данък, на корпоративния данък, наложен в друга държава, различна от Федерална република Германия върху печалбата на дъщерно дружество, установено там, предвидено от германското законодателство, и

- освобождаване от капиталов данък за дялови участия в дружества, установени в държави, които не са членки (капиталово данъчно облекчение за международни групи), което е също така предвидено от германското законодателство.

Подписи

Произнесено в открито съдебно заседание в Люксембург на 21 септември 1999 година.

Подписи