

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

17 октомври 1996 година\*

„Хармонизиране на данъчното законодателство – Облагане печалбите на фирми – Дружества майки и дъщерни дружества - Съединени дела”

По съединени дела C-287/94, C-291/94 и C-292/94

с предмет преюдициални запитвания, отправени до Съда на основание член 177 от Договора за ЕО от страна на Finanzgericht Köln (Германия) по производството, висящо пред този съд, между

**Denkavit Internationaal BV (C-283/94),**

**VITIC Amsterdam BV (C-291/94)**

и

**Voormeer BV (C-292/94)**

и

**Bundesamt fuer Finanzen**

относно тълкуването на членове 3 и 5 от Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 г. относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави-членки (ОВ 1990 г., L 225, стр. 6),

СЪДЪТ (пети състав),

в състав: г-н J. C. Moitinho de Almeida, председател на състав, г-н L. Sevón, г-н D. A. O. Edward, г-н P. Jann, (докладчик) и г-н M. Wathelet, съдии,

генерален адвокат: г-н F.G. Jacobs,

секретар: г-жа L. Hewlett, администратор,

като има предвид становищата, представени:

- за Denkavit Internationaal BV от г-н V. Schiller, Rechtsanwalt, Köln,

- за Bundesamt fuer Finanzen от г-н R. Schupp, Regierungsdirektor, в качеството на представител;

---

\* Език на производството немски.

- за германското правителство от г-н E. Roeder, Ministerialrat във Федералното министерство на икономиката и г-н G. Thiele, оценител в същото министерство, в качеството на представители;
- за белгийското правителство от г-н J. Devadder, административен директор в Правната служба на Министерство на външните работи, в качеството на представител;
- за гръцкото правителство от г-н F. Georgakopoulos, помощник-правен съветник на държавния правен съветник, г-жа K. Grigoriou, правен помощник на държавния правен съветник и г-жа S. Chala, специален научен помощник в специалния отдел по правни въпроси на Общността от Министерство на външните работи, в качеството на представители;
- за италианското правителство от г-н U. Leanza, началник на правния отдел по въпросите на общността в Министерство на външните работи, подпомаган от г-н M. Fiorilli, avvocato dello Stato, в качеството си на представители;
- за нидерландското правителство от г-н A. Bos, правен съветник в Министерство на външните работи, в качеството на представител;
- за Комисията на Европейските общности от г-н J. Grunwald, правен съветник, и г-жа H. Michard, от нейната правна служба, в качеството на представители,

като има предвид доклада от съдебното заседание,

след като изслуша устните становища на Denkavit Internationaal BV, за което се явява г-н V. Schiller; германското правителство, за което се явява г-н B. Kloke, Oberregierungsrat във Федералното министерство на икономиката в качеството на представител; гръцкото правителство, за което се явяват г-жа K. Grigoriou и г-жа S. Chala; френското правителство, за което се явява г-н G. Mignot, секретар по външните работи в правната дирекция на Министерство на външните работи в качеството на представител; нидерландското правителство, за което се явява г-н M. Fierstra, помощник-правен съветник в Министерство на външните работи в качеството на представители, и Комисията, за която се явява г-н J. Grunwald на съдебното заседание от 21 март 1996 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат в заседанието от 2 май 1996 г.,

постанови настоящото

### **Решение**

1. С Определения от 19 септември 1994 г., получени в Съда на 19 октомври и 27 октомври 1994 г., Finanzgericht Köln (Финансов съд, Köln) е отправил до Съда преюдициални въпроси на основание член 177 от Договора за ЕО относно тълкуването Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 г. относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни

дружества от различни държави-членки (ОВ 1990 г., L 225, стр. 6, наричана по-нататък „директивата”), и по-специално член 3, параграф 2 и член 5 от нея.

2. Тези въпроси са били повдигнати в рамките на три производства, образувани срещу Bundesamt fuer Finanzen (Федерален финансов орган, наричан по-нататък „Bundesamt”) от Denkavit Internationaal BV („Denkavit”), VITIC Amsterdam BV („VITIC”) и Voormeer BV („Voormeer”), дружества, учредени съгласно нидерландския закон, всяко от които има участие в германско дружество, във връзка с облагането на печалбите на техните дъщерни дружества.

3. Член 3, параграф 1, буква а) от директивата предвижда, че статут на дружество майка се дава на всяко дружество в една държава-членка, което отговаря поне на условията, предвидени в член 2 и притежава дял от най-малко 25 % от капитала на дружество от друга държава-членка, което отговаря на същите условия. Член 3, параграф 2, второ тире от директивата предвижда за всички държави-членки възможност, като се направи дерогация от ал. 1, „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”.

4. Член 5, параграф 1 от директивата предвижда, че печалбата, която едно дъщерно дружество разпределя на своето дружество майка, поне в случаите когато последното притежава дял, възлизащ на най-малко 25 % от капитала на първото, се счита за освободена от удържане на данък при източника. Член 5, параграф 3 от директивата разрешава на Федерална Република Германия да налага удържане на данъка от 5 % най-късно до средата на 1996 г.

5. Съгласно член 8, параграф 1 от директивата следва да се транспонира в националното право до 1 януари 1992 г.

6. В Германия директивата е транспонирана с член 44d от Einkommensteuergesetz (Закон за доходното облагане, наричан по-нататък „Закон”). Въпреки член 44d, параграф 1 да предвижда намаляване на удържания данък до размера на ставката от 5 % в съответствие с член 5, параграфи 1 и 3 от директивата, член. 44d, параграф 2, който следва да транспонира член 3, параграф 2, второ тире от директивата, упоменава, че „дружество майка по смисъла на член. 44d, параграф 1 означава дружество, което към момента на възникване на задължението за инвестиране на доходния данък... може да докаже, че пряко е притежавало поне една четвърт от дяловия капитал на дъщерното дружество за непрекъснат срок от поне 12 месеца”

7. По дело C-283/94 след 1973 г., Denkavit има пряко участие в размер на 20 % в капитала на германско дружество, а именно Denkavit Futtermittel GmbH.

На 14 юли 1992 г., след придобиването на допълнителни акции, участието на Denkavit в неговото дъщерно дружество, се увеличава до 99,4 %. С оглед, очевидно, да се разпределят печалбите на неговото дъщерно дружество, което е планирано да стане на 16 октомври 1992 г., на 6 октомври 1992 г., Denkavit иска от германските данъчни власти да намалят удържания данък в съответствие с член 44d, параграф 1 от Закона. В своето искане то поема изрично задължението, че неговото участие в дъщерното му дружество ще продължи да надвишава 25 % за непрекъснат срок от поне две години от датата на придобиване, която е 14 юли 1992 г.

8. Германските данъчни власти обаче отказват да предоставят поисканото освобождаване на основание, че 12-месечният минимален срок за участие, определен в член 44d, параграф 2 от Закона не е бил спазен.

9. След неуспешно административно обжалване от Denkavit и образуването на производство пред Finanzgericht Köln, данъчните власти, на 17 май 1993 г., изменят своето решение и разрешават удържания данък да се начисли при намалена ставка, считано от 15 юли 1993 г., (годината след придобиване на увеличеното участие) при условие, че Denkavit ще поддържа достатъчно участие до 30 септември 1995 г.

10. След това Denkavit ограничава своя иск за срока преди 15 юли 1993 г. Пред препращащия съд то твърди по-специално, че има законен интерес да бъде установено, че решението на Bundesamt, с което се отказва предоставянето на облекчение на удържания данък за срока до 14 юли 1993 г., е незаконно, тъй като, предвид на този отказ, неговото дъщерно дружество е взело решение да не извършва разпределението на печалби, първоначално насрочено за 16 октомври 1992 г. Това принудително решение да не се извършва разпределение е довело до значителни пропуснати ползи, за които Denkavit има намерението да потърси обезщетение след приключване на производството пред съдилищата за бюджетни приходи.

11. По дело С-291/94 след 1987 г. VITIC има пряко участие в размер на 19 % в капитала на германско дружество, а именно Wesumat GmbH. На 2 януари 1992 г. след придобиването на допълнителни акции, участието се увеличава и възлиза на 95 %. На 15 октомври 1991 г. дъщерното дружество решава да разпредели дивидент, платим на 15 януари 1992 г., изчислен въз основа на печалбите, декларирани към 31 декември 1990 г. Дължимият на дружеството майка дивидент е изплатен след приспадане на подоходния данък върху инвестициите, измислен при обичайната ставка.

12. Съгласно член 44d, параграф 1 от Закона на 29 юни 1992 г., VITIC иска възстановяване на начисления данък, доколкото той надвишава намалената ставка от 5 %.

13. На 16 октомври 1992 г., данъчните власти обаче отказват да извършат поисканото възстановяване с основание, че 12-месечният минимален срок, определен в член 44d, параграф 2 от Закона, не е бил спазен.

14. След отхвърлянето на административната жалба VIТIC образува производство пред Finanzgericht Köln.

15. По дело C-292/94 на 27 февруари 1992 г., Voormeer придобива 96,13 % от капитала на германското дружество Framode GmbH. На 28 април 1992 г., Framode решава да разпредели дивидент, платим на 4 май 1992 г., за финансовата година от 1 март 1991 г. - 29 февруари 1992 г. Дължимият на дружеството майка дивидент е изплатен след приспадане на подоходния данък върху инвестициите, изчислен при обичайната ставка.

16. На 15 октомври 1992 г. Voormeer иска възстановяване на начисления данък, доколкото той надвишава намалената ставка от 5 %. След отказа на данъчните власти да направят поисканото възстановяване на същото основание както по случая VIТIC, Voormeer подава административна жалба на 22 януари 1993 г. След отхвърлянето ѝ, на 23 февруари 1993 г. Voormeer образува производство пред Finanzgericht Köln.

17. В основното производство по трите дела Finanzgericht Köln посочва, че единствено въз основа на националния закон исковете следва да бъдат отхвърлени. Той обаче изразява съмнения относно това дали член 44d, параграф 2 от Закона е съвместим с член 3, параграф 2 от директивата, която изглежда не изисква минималният срок, през който дружеството майка трябва да поддържа своето участие в капитала на дъщерното дружество, да е изтекъл към момента, когато се иска намаляване на удържания данък. По тази причина Finanzgericht решава да спре производството и да отправи до Съда следните преюдициални въпроси:

По Дело C-283/94:

„1. Следва ли Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 г. относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави-членки (ОВ 1990 г., L 225, стр. 6), и поспециално член 3, параграф 2 от нея да се тълкуват в смисъла, че държавите-членки имат право да изключат дъщерно дружество, установено в друга държава-членка от данъчните облекчения, посочени в член 5 в случай, че дружеството майка към момента на разпределение на печалбите за него, посочено в същия член, все още няма непрекъснато участие за срок от поне 12 месеца в размер на най-малко една четвърт от дяловия капитал на местното дъщерно дружество, но пък е поело ангажимент пред съответните данъчни власти в държавата-членка на дъщерното дружество, че ще запази участието си в дъщерното дружество за непрекъснат срок от поне две години от датата на придобиване?

2. Ако отговорът на Въпрос 1 е отрицателен: Следва ли Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 г. относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави-членки да се тълкува в смисъла, че дружество майка, което отговаря на условията по членове 2 и 3 от директивата, може да се позовава пряко в отношенията си с държавата-членка на дъщерното дружество на член 5 като основание за правото му да иска освобождаване или намаляване на

удържания данък, предвиден в него, и, ако това е така, дали защитата на това право е въпрос, по който следва да се произнесат националните съдилища в държавата-членка на дъщерното дружество?

3. Ако отговорът на първият въпрос е отрицателен: ако държавата-членка на дъщерното дружество неправилно е транспонирала член 3, параграф 2 от Директивата в националното право по начин, че минималният срок за участие, определен в тази разпоредба, трябва по националното право вече да е изтекъл преди разпределението на печалбата, което да се ползва от член 5 от Директивата, дали дружеството майка, упоменато в първия и втория въпрос има право на обезщетение в съответствие с критериите, установени с Решение на Съда по съединени дела C-6/90 и C-9/90 Francovich и други от 19 ноември 1991 г., *Rescueil*, стр. I-5357, съгласно правото на Общността или пък такова е задължително съгласно правото на Общността срещу държава-членка заради пропуснатите ползи, което е претърпяло в резултат от отлагане разпределението на печалбите на дъщерното дружество, за което е взето решение по време на упоменатия по-горе минимален национален срок на участие до неговото изтичане?”

По дела C-291/94 и C-292/94:

„1. Следва ли Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 г. относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави-членки (ОВ 1990 г., L 225, стр. 6), и по-специално член 3, параграф 2 от нея да се тълкуват в смисъл, че държавите-членки имат право да изключат дъщерно дружество, установено в друга държава-членка от данъчните облекчения, посочени в член 5 в случай, че дружеството майка към момента на разпределение на печалбите за него, посочено в същия член, все още не е имало непрекъснато участие за срок от поне две години в размер на най-малко една четвърт от дяловия капитал на местното дъщерно дружество, но пък впоследствие е завършило минималния срок на участие?”

2. Ако отговорът на първият въпрос е отрицателен: следва ли горната директива да се тълкува в смисъл, че дружество майка, което отговаря на условията по член 2 и 3 от директивата, може да се позовава в отношенията си с държавата-членка на дъщерното дружество пряко на член 5 от директивата като основание за правото да поиска освобождаване или намаляване на удържания данък, предвидени в нея и, ако това е така, дали защитата на това право е въпрос от компетентността на националните съдилища на държавата-членка на дъщерното дружество?”

### **По първия въпрос**

18. Същността на първия въпрос, повдигнат от националния съд по трите дела е дали държавата-членка може да постави ползването от облагата, предвидена в член 5, параграф 1 от директивата, под условието, че към момента на разпределение на печалбите дружеството майка трябва да е притежавало поне 25 % от капитала на дъщерното дружество за срок, най-малко равен на определения от нея съгласно член 3, параграф 2 от

директивата. По дело C-283/94 Finanzgericht също пита дали отговорът ще е различен, ако дружеството майка, което иска да се ползва от облагата преди изтичане на минималния срок, поеме едностранно задължение да поддържа участието си през този срок.

19. Според Denkavit и Комисията от буквалната формулировка на директивата следва, че минималният срок, определен съгласно член 3, параграф 2 не е задължително да е изтекъл към момента, когато данъчното облекчение се предоставя. Те твърдят, че директивата има за цел да насърчи трансграничните участия, а не да препятства тяхното създаване, като пречи на възможността да се ползват от данъчни облекчения, предоставени в рамките на националното сътрудничество.

20. Комисията добавя, че в предложението за директива, което е предала в Съвета на 16 януари 1969 г. (ОВ 1969 г., С 39, стр. 1), препоръчва дружество, което обичайно изпълнява необходимите условия, следва с обратно действие да престане да се счита за дружество майка, ако то се разпорежи със своето участие в рамките на две години от придобиването му. Ето защо според Комисията данъчната облага трябва да се предостави от момента на придобиване на участието с условие за последващо потвърждение, че минималният срок за притежаването му е бил спазен.

21. Bundesamt в основни линии твърди, че тъй като член 3, параграф 2 от директивата не дава информация по този въпрос, държавите-членки запазват правото си на преценка. Това становище се споделя като цяло от на германското, белгийското, гръцкото, италианското и нидерландското правителство. Според тях тълкуването в основата на оспорената германска норма всъщност е единственото, което дава възможност на властите да се противопоставят на злоупотребите. Последващите проверки дали срокът за участие всъщност е бил спазен биха породили множество практически и технически затруднения, особено в случай на трансгранични плащания на дивиденди.

22. Следва най-напред да се отбележи, както става ясно от третото съображение от преамбюла, че директивата се опитва като въвежда обща система на данъчно облагане да премахне всякакви неблагоприятни положения за сътрудничеството между фирмите от различни държави-членки в сравнение със сътрудничеството между фирми от една и съща държава-членка и по този начин да улесни трансграничното сътрудничество. Ето защо с оглед избягване на двойното данъчно облагане член 5, параграф 1 от директивата предвижда освобождаване в държавата на дъщерното дружество от удържане на данъка при разпределяне на печалбите.

23. Член 3, параграф 2 от директивата всъщност дава възможност за избор на държавите-членки да въведат изискване при предоставяне правото на ползване от това данъчно облекчение за минимален срок на участие, който те свободно определят, но който в никакъв случай не бива да надвишава две години.

24. Трябва обаче да се направи позоваване на действителната формулировка на второто тире от член 3, параграф 2, от директивата, според което дружеството майка може да бъде лишено от освобождаването, свързано с удържането на данъка, само ако то „не поддържа участието за непрекъснат от срок от поне две години.”

25. От формулировката на тази разпоредба, и по-специално от използването на сегашно време („поддържа”) във всички езикови редакции освен датската следва, че с оглед получаване на данъчната облага дружеството майка трябва да има участие в дъщерното дружество по време на определен срок от време, без да е необходимо същият да е изтекъл към момента, когато облекчението се предоставя. Това тълкуване не се обезсилва поради факта, че датската версия използва минало време.

26. Освен това тълкуването се потвърждава от целта на директивата, която както беше обяснено в точка 22 по-горе, е да облекчи данъчния режим за трансгранично сътрудничество. Държавите-членки по тази причина и в това отношение не могат едностранно да въвеждат ограничителни мерки, като например изискването, както в настоящия случай, за изтичането на минимален срок на участие към момента на разпределение на печалбите, за които се иска данъчното облекчение.

27. По подобен начин възможността на държавите-членка да въведат минимален срок, през който дружеството майка трябва да поддържа участие в дъщерното дружество, следва да се тълкува строго, тъй като съставлява дерогация от принципа на освобождаване от удържането на данък, предвиден в член 5, параграф 1 от директивата. Ето защо тази възможност не може да се тълкува в смисъл, отиващ отвъд действителната формулировка на член 3, параграф 2 във вреда на ползващите се предприятия.

28. С оглед на това тълкуване присъединилите се правителства възразяват, че повечето държави-членки, които са упражнили възможността, предвидена в член 3, параграф 2 от директивата, са изтълкували разпоредбата в смисъл, че въвежда изискване за това минималният срок за участие вече да е изтекъл към момента, когато искането за данъчно освобождаване се прави или когато дъщерното дружество разпределя печалба. Те твърдят, че когато директивата се приема от Съвета, е постигнато съгласие да се използват относително неясни термини, за да се даде възможност за различни тълкувания в съответствие с изискванията на националните правни системи. Ограничителното тълкуване, за което се застъпват Комисията и Denkavit, следователно противоречи на законодателните намерения.

29. Този аргумент не може да бъде приет. Изразените намерения от държавите-членки в Съвета, като тези, на които правителствата се позовават в своите становища, не пораждат правни последици, ако не са действително закрепени в закон. Законите са насочени към лицата, засегнати от тяхното действие. Тези лица трябва да са в състояние да се позовават на тяхното съдържание в съответствие с принципа за правната сигурност.



30. На второ място Bundesamt и германското правителство твърдят, че тълкуването, използвано при транспонирането на член 3, параграф 2 от директивата от германския законодател, се подкрепя от член 1, параграф 2 който предвижда, че директивата „няма да прекрати прилагането на националните или съдържащи се в договор разпоредби, необходими за предотвратяването на измами или злоупотреби”.

31. Следва да се отбележи, че член 1, параграф 2 от директивата е принципна разпоредба, чието съдържание се изяснява подробно в член 3, параграф 2 от нея. Ето защо член 3, параграф 2, а това не се оспорва от никоя от страните, подали становища пред Съда, има за цел по-специално да противодейства на злоупотребите, чрез които се поема участие в капитала на дружества единствено с цел ползване от данъчните облекчения, които са на разположение, като тези участия не са замислени като такива с траен характер. При тези обстоятелства не е уместно да се прави позоваване на член 1, параграф 2 от директивата при тълкуването на член 3, параграф 2.

32. Ето защо държавите-членки не могат да обуславят предоставянето на данъчното облекчение, предвидено в член 5, параграф 1 от директивата, с това, че към момента на разпределение на печалбите дружеството майка следва да е имало участие в дъщерното дружество за минимален срок, определен в съответствие с член 3, параграф 2, при положение че този срок впоследствие се окаже спазен.

33. Във връзка с последното държавите-членки свободно определят, с оглед на изискванията на своите вътрешни правни системи, подробната уредба, осигуряваща спазването на този срок. директивата не посочва по какъв начин държавите-членки, упражняващи възможността за избор, установена в член 3, параграф 2 от директивата, следва да осигурят спазването на минималния срок за участие, когато той изтича след искането за ползване на данъчното облекчение. По-специално, обратно на твърдението на Комисията, директивата не изисква от държавите-членки да предоставят освобождаването от началото на срока без да са сигурни, че ще могат да получат плащане на данъка по-късно, в случай че дружеството не спазва минималния срок за участие, определен от държавите-членки. По подобен начин от директивата не следва, че държавите-членки са длъжни да предоставят освобождаването от данък незабавно, ако дружеството майка се задължи едностранно да спазва минималния срок за участие.

34. Аргументите на германското и гръцкото правителство в смисъл, че реалното естество на удържания данък не е правилно определено, и че правната сигурност не се гарантира, ако данъчните органи следва да предоставят данъчните облекчения и ако едва на по-късна дата проверят дали същите са основателно предоставени, следователно са неоснователни.

35. Предоставянето на данъчни облекчения към момента, в който дружеството майка придобие достатъчно участие в капитала на дъщерно дружество, съчетано с възможността за принудително събиране, ако има данни, че минималният срок на участие не е бил спазен, не е единственият

начин за осигуряване спазване разпоредбите на член 3, параграф 2 от директивата. Както става ясно от точка 34 от заключението на генералния адвокат, някои държави-членки в такива случаи приемат мерки, въвеждащи подходящи процедури. Но тъй като директивата мълчи по въпроса, Съдът не може да налага определени мерки на държавите-членки.

36. Предвид упоменатото по-горе отговорът на първия въпрос трябва да бъде, че държавата-членка не може да постави ползването от облагата, предвидена в член 5, параграф 1 от директивата, под условието, че към момента на разпределение на печалбите дружеството майка трябва да е притежавало поне 25 % от капитала на дъщерното дружество за срок, най-малко равен на определения от нея съгласно член 3, параграф 2 от директивата. Държавите-членки трябва да изготвят правила, които да осигурят спазването на минималния срок, в съответствие с процедурите, въведени в националното им законодателство. От никаква гледна точка не съществува задължение за тези държави съгласно директивата да предоставят облагата незабавно въз основа на едностранен ангажимент от дружеството майка да спазва минималния срок на участие.

### **По втория въпрос**

37. С втория си въпрос националният съд иска да определи дали в случай, че националният закон не е в съответствие с член 3, параграф 2 от директивата, дружествата майки, отговарящи на изискванията по член 3, параграф 2, могат да се позовават пряко на член 5 от директивата пред националните съдилища.

38. Член 5, параграф 1 от директивата ясно и недвусмислено предвижда, че дружество майка, притежаващо минимум 25 % от капитала на своето дъщерно дружество, се освобождава от удържането на данък. По подобен начин член 5, параграф 3 ясно посочва, че Федерална Република Германия може до средата на 1996 г., да налага удържане на данък в размер на 5 %.

39. Вярно е, че член 3, параграф 2 от директивата дава възможност на държавите-членки да дерогират този принцип, ако дружеството майка не поддържа своето участие в дъщерното дружество през определения минимален срок и дава на държавите правото да преценяват както продължителността на срока, който не може да надвишава две години, така и, както бе установено, приложимите административни процедури. Все пак тези фактори не правят невъзможно определянето на минимални права въз основа на принципните разпоредби, съдържащи се в член 5 от директивата (вж. по-специално Решение по дело C-91/92 Faccini Dori от 4 юли 1994 г., Recueil, стр. I-3325, точка 17).

40. Отговорът на втория въпрос следователно трябва да бъде, че ако държава-членка е упражнила възможността, предвидена в член 3, параграф 2 от директивата, дружествата майки могат пряко да се позовават на правата, предоставени от член 5, параграфи 1 и 3 от нея пред националните съдилища, ако тези дружества спазват срока за участие, определен от съответната държава-членка.

## По третия въпрос

41. С третия въпрос, който се отнася единствено до дело С-283/94, националният съд иска да определи дали в случай на отрицателен отговор на първия въпрос, неправилното транспониране на директивата от съответната държава-членка предоставя на дружествата майки право на обезщетение за пропуснатите ползи, претърпени поради отлагане разпределението на печалбите на дъщерното дружество до изтичането на минималния срок за участие, предвиден в съответствие с член 3, параграф 2 от директивата.

42. Според германските данъчни власти този въпрос е ирелевантен и поради това недопустим, тъй като в основното производство Denkavit не е поискало обезщетение за вреди, които твърди, че е претърпяло поради забавянето на облекчението, свързано с удържания данък.

43. Германското правителство изпитва съмнения дали Denkavit е претърпяло някакво увреждане, предвид на факта, че неговото дъщерно дружество все пак е могло да инвестира другаде средствата, предназначени за разпределение.

44. Достатъчно е да се напомни в това отношение, че в съответствие с установената практика единствено националните съдилища, пред които производството е висящо и които следва да поемат отговорност за постановяваното решение, следва да определят, предвид на особеностите на всеки случай, както необходимостта от преюдициално определение, което ще им даде възможност да постановят решение, така и относимостта на въпросите, които отнасят пред Съда. Искане за преюдициално определение от национален съд може само да се отхвърли, ако е съвсем очевидно, че тълкуването на правото на Общността, което иска съдът, няма никаква връзка с действителния предмет на делото или иска (вж., по-специално Решение по дело С.129/94 Ruiz Bernáldez от 28 март 1996 г., Recueil, стр. I-0000, точка 7).

45. В настоящото дело Denkavit разясни по време на изслушването, че с искането си пред националния съд желае да установи незаконността на решението на Bundesamt, с което се прави отказ да се предостави намаляване на удържания данък за срока от 14 юли 1992 г. - 14 юли 1993 г., като се установи, че е активно легитимирано съгласно изискванията на националния закон, като по този начин подготви пътя си за воденето на иск за обезщетение.

46. При тези обстоятелства не може да се направи изводът, че въпросът, отправен от националния съд няма никаква връзка с действителния предмет на делото или на иска. Оттук следва, че въпросът трябва да бъде разгледан.

47. Съгласно последователната практика на Съда принципът за държавна отговорност за загуби и вреди, причинени на физически лица в резултат от нарушения на правото на Общността, за които е отговорна държавата, е

присъщ на системата на Договора (вж., по-специално Решения по съединени дела C-46/93 и C-48/93 *Brasserie du Pêcheur* и *Factortame* от 5 март 1996 г., *Recueil*, стр. I-0000, точка 31, и съединените дела C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94 и C-190/94 *Dillenkofer* и други от 8 октомври 1996 г., *Recueil*, стр. I-0000, точка 20).

48. В тези решения Съдът, предвид на обстоятелствата по делата, приема, че правото на Общността признава съществуването на право на обезщетение, ако са изпълнени три условия: нарушената правна норма следва да има за цел предоставянето на права на физически лица; нарушението трябва да е достатъчно тежко; и налице трябва да бъде пряка причинна връзка между нарушението на задължението, възложено на държавата, и причинената на увредените лица вреда (*Brasserie du Pêcheur* и *Factortame*, цитирано по-горе, точка 51, и *Dillenkofer* и други, цитирано по-горе, точки 21 и 23). Съдът по-специално приема, че тези условия се прилагат, когато държава-членка неправилно е транспонирала директива на общността в националното право (Решение по дело C-392/93 *British Telecommunications* от 26 март 1996 г., *Recueil*, стр. I-0000, точка 40).

49. Макар по принцип националните съдилища да определят дали условията за отговорност на държавата за нарушение на правото на Общността са изпълнени, следва да се приеме, че в настоящия случай Съдът разполага с цялата информация, необходима за отсъждане дали представените факти следва да се характеризират като достатъчно тежко нарушение на правото на Общността.

50. От практиката на Съда следва, че нарушението е достатъчно тежко, ако институция на Общността или държава-членка при упражняване на своите правомощия за създаване на правила явно и сериозно пренебрегнат техните граници (Решения по дело *Brasserie du Pêcheur* и *Factortame*, цитирано по-горе, точка 55, и дело *Dillenkofer* и други, цитирано по-горе, точка 25). Един от факторите, които могат да се вземат предвид в това отношение, е яснотата и точността на нарушената норма (Решения по *Brasserie du Pêcheur* и *Factortame*, цитирано по-горе, точка 56, и дело *British Telecommunications*, цитирано по-горе, точка 42).

51. В настоящия случай, по отношение на условието, че срокът на участие следва да е приключил към момента на предоставяне на данъчното облекчение, следва да се отбележи, че тълкуването на Федерална Република Германия е възприето от почти всички държави-членки, които са упражнили възможността за дерогация. Ясно е, че тези държави-членки са възприели становището, след дискусии в Съвета, че имат право да възприемат такова тълкуване. В това отношение специално ще бъде изтъкнато, че член 1, параграф 2 от директивата изрично упоменава превенцията на злоупотребите.

52. Освен това, тъй като тези дела са първите, засягащи директивата, практиката на Съда не е предоставила на Федерална Република Германия никакви индикации относно начина на тълкуване на оспорваната разпоредба.

53. При тези обстоятелства възприетата от държавата-членка позиция при транспониране на директивата, че има право да изисква приключването на минимален срок на участие към момента на разпределение на печалбите, не може да се разглежда като достатъчно тежко нарушение на правото на Общността по смисъла на решенията по делата Brasserie du Pêcheur и Factortame, British Telecommunications и Dillenkofer и други, цитирани по-горе.

54. Отговорът на третия въпрос при това положение е, че правото на Общността не изисква от държава-членка, която към момента на транспониране на директивата, е определила, че минималния срок за участие съгласно член 3, параграф 2 трябва да е изтекъл по времето, когато печалбите, които са предмет на данъчното облекчение, предоставено от член 5, се разпределят, да обезщети дружеството майка за вредите, които е възможно да е претърпяло по причина на така допуснатата грешка.

### **По съдебните разноски**

55. Разноските, направени от германското, белгийското, гръцкото, френското, италианското и нидерландското правителство, както и от Комисията на Европейските общности, предоставили становища на Съда, не подлежат на възстановяване. С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело има характер на инцидентен установителен иск в производството, висящ пред националните съдилища, последните следва да се произнесат по съдебните разноски.

По изложените съображения

Съдът (пети състав),

като се произнася по въпросите, отправени от Finanzgericht Köln с Определения от 19 септември 1994 г., реши:

**1. Държавите-членки не могат да предоставят данъчното облекчение, предвидено в член 5, параграф 1 от Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 г. относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави-членки под условието, че към момента на разпределение на печалбите дружеството майка трябва да е притежавало най-малко 25 % от капитала на дъщерното дружество в течение на срок, най-малко равен на определения от държавата-членка в съответствие с член 3, параграф 2 от директивата. Държавите-членки трябва да изготвят правила, които да осигурят спазването на минималния срок, в съответствие с процедурите, въведени в националното им законодателство. От никаква гледна точка не съществува задължение за тези държави съгласно директивата да предоставят облагата незабавно въз основа на едностранен ангажимент от дружеството майка да спазва минималния срок на участие.**

**2. Когато държава-членка е упражнила възможността, предвидена в член 3, параграф 2 от директивата, дружествата майки могат пряко да се позовават на правата, предоставени от член 5, параграфи 1 и 3 от нея пред националните съдилища, ако тези дружества спазват срока за участие, определен от съответната държава-членка.**

**3. Правото на Общността не изисква от държава-членка, която към момента на транспониране на директивата, е определила, че минималния срок за участие съгласно член 3, параграф 2 трябва да е изтекъл по времето, когато печалбите, които са предмет на данъчното облекчение, предоставено от член 5, се разпределят, да обезщети дружеството майка за вредите, които е възможно да е претърпяло по причина на така допуснатата грешка**

Подписи

Произнесено в открито съдебно заседание в Люксембург на 17 октомври 1996 година.

Подписи