

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

Г-Н ANTONIO TIZZANO

представено на 10 ноември 2005 година¹

1. С подадено на 9 юли 2004 г. определение Finanzgericht Köln (Германия) отправя преюдициално запитване до Съда, за да установи дали германското законодателство, съгласно което данъчен кредит се предоставя на данъкоплатците само за дивидентите, които са им изплатени от дружества, установени в Германия, е съвместимо с членове 56 ЕО и 58 ЕО.

3. Към тази забрана член 58 ЕО обаче добавя:

„1. [...] не накърняват правото на държавите-членки:

I — Правна уредба

A — *Общностно право*

2. Както е известно, член 56, параграф 1 ЕО забранява „всички ограничения върху движението на капитали между държавите-членки и между държавите-членки и трети страни“.

а) да прилагат съответните разпоредби на тяхното данъчно законодателство, които провеждат разграничение между данъкоплатци, които не са в еднакво положение що се отнася до тяхното място на пребиваване или място на инвестиране на капитала;

б) да вземат всички необходими мерки за предотвратяване на нарушенията на националните закони и подзаконови норми, в частност в данъчната област [...].

¹ — Език на оригиналния текст: италиански.

[...]

Липсват обаче разпоредби, които да позволят прилагането на този механизъм, известен като „данъчен кредит“, за дивидентите, изплатени от установени в други държави-членки дружества.

3. Мерките и процедурите, посочени в параграфи 1 и 2 не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 56.“

5. Ставката на данъка, който установените в Германия дружества следва да заплащат върху печалбите си, е в размер на 30 %. Следователно данъчният кредит възпрепятства възможността тези печалби да бъдат обложени повторно, когато бъдат разпределени между акционерите под формата на дивиденди³.

Б — Национално право

4. Съгласно § 36, алинея 2, точка 3 от Закона за данъка върху дохода (Einkommensteuergesetz, наричан по-нататък „EStG“)² във връзка с разпоредбите на § 20 от същия закон данъкоплатците могат да приспадат от дължимия на германските данъчни власти данък върху дохода 3/7 от дивидентите, изплатени им от дружества, установени в Германия.

6. Трябва да се отбележи, че съгласно § 36, алинея 2, точка 3 от EStG данъчният кредит за разпределени от германски дружества печалби се предоставя дори дружествата да не са платили дължимия от тях данък.

7. На последно място бих искал да отбележа, че със закон, приет през 2000 г.⁴ и приложим считано от 2001 данъчна година, Федерална република

2 — За последен път пълният текст на въпросния закон е публикуван в BGBl. 1990 I, стр. 1898. Към момента, за който се отнасят фактите по делото, същият текст е бил изменен с § 1 от Закона за подобряване на данъчните условия с цел запазването на Германия като привлекателно място за установяване на предприятия в европейския вътрешен пазар (Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt) (Standortsicherungsgesetz — StandOG), (BGBl. 1993 I, стр. 1569), и с § 1 от Закона за данъците за 1996 г. (Jahressteuergesetz 1996) (BGBl. 1995, стр. 1250).

3 — Ако предположим например, че едно дружество реализира брутна печалба от 100 EUR на акция, то ще трябва да заплати 30 EUR данък върху печалбата за всяка акция. Ако оставащите 70 EUR се разпределят като дивиденди, на акционерите ще бъде предоставен данъчен кредит равен на 3/7 от 70 EUR, т.е. 30 EUR — число, отговарящо с точност на вече заплатената от дружеството сума.

4 — Закон за намаляване на данъчните ставки и за реформа в корпоративното данъчно облагане (Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz — StSenkG) от 23 октомври 2000 г. (BGBl. 2000 I, стр. 1433).

Германия изоставя описания режим и го заменя с т.нар. „метод на облагане на 50 %“ (Halbeinkünfteverfahren), по силата на който само половината от получените от акционера дивиденди подлежат на облагане с данък върху дохода. Този метод позволява двойното облагане на дивидентите да се избегне или най-малкото значително да се ограничи, без при това да се прибегва към отпускането на данъчен кредит.⁵

II — Факти и процедура

8. Между 1995 г. и 1997 г. г-н Meilicke, германски гражданин, живеещ в Германия, който притежава акции в нидерландски и датски дружества, получава от тези дружества дивиденди в размер на 16 984,85 DEM.

9. С писмо от 30 октомври 2000 г. на следниците на г-н Meilicke, починал междувременно, искат от компетентния данъчен орган (Finanzamt Bonn-Innenstadt) да ползват данъчен кредит в размер на 3/7 от посочената по-горе цифра, като

твърдят, че макар националната правна уредба по този въпрос да се отнася само за дивиденди, изплатени от дружества, установени в Германия, по-широкото приложение на този режим и спрямо дивиденди, изплатени от дружества, установени в други държави-членки, се налагало от общностното право, съгласно тълкуването на Съда в Решение по дело Verkooijen⁶.

10. Данъчният орган обаче отхвърля молбата с мотива, че посоченото решение се отнася само за нидерландското данъчно законодателство, чието съответствие с германското законодателство не е установено.

11. Ето защо наследниците на г-н Meilicke сезират Finanzgericht Köln, който въпреки сериозните си съмнения относно това дали националната правна уредба е съвместима със свободното движение на капитали, установява, че германските законодателни и административни органи не се считат обвързани от общностната съдебна практика, която не засяга пряко националното законодателство. Вследствие на това той решава, че е необходимо да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

5 — В Съобщение до Съвета, Европейския парламент и Европейския икономически и социален комитет от 19 декември 2003 г. — Данъчно облагане във вътрешния пазар на дивидентите, получени от физически лица (COM(2003) 810 окончателен), Комисията обяснява, че този метод би постигнал същия резултат като режима на [данъчния кредит] при данъкоплатците с високи доходи, докато за постигане на същия резултат при данъкоплатците с по-ниски доходи би следвало от данък върху дохода да се освободят повече от половината от дивидентите (точка 2.2.2).

„Съвместим ли е с член 56, параграф 1 ЕО и член 58, параграф 1, буква а) и пара-

6 — Решение от 6 юни 2000 г. по дело Verkooijen (C-35/98, Recueil, стр. I-4071).

граф 3 ЕО § 36, алинея 2, точка 3 от [EStG] (в редакцията, която е в сила през разглежданите по спора години), по силата на който от данъка върху дохода се приспада, в размер на 3/7 от доходите по смисъла на член 20, параграф 1, точки 1 и 2 от EStG, само корпоративният данък, с който се облагат дружество или сдружение с нестопанска цел, които са задължени лица по корпоративния данък?“

12. В рамките на така образуваното производство писмени становища са представени от ищците по главното производство, германското правителство и Комисията. Същите страни, както и правителството на Обединеното кралство, вземат участие в състоялото се на 8 септември 2005 г. съдебно заседание.

които получават дивиденди от дружества, установени в Германия.

14. Ищците по главното производство и Комисията считат, че отговорът следва да бъде отрицателен, докато правителствата на Германия и на Обединеното кралство застъпват обратното становище.

15. От своя страна считам, че отговорът на въпроса може до голяма степен да бъде обусловен от наскоро постановеното Решение по дело Manninen⁷, с което Съдът се е произнесъл по почти идентичен въпрос, но което не е могло да бъде взето предвид от националния съд, тъй като е било постановено след отправяне на запитването.

III — Преценка

Съвместимост на германската правна уредба, предмет на спора

13. Националният съд иска по същество да установи дали общностните разпоредби относно свободното движение на капитали позволяват германската данъчна система да ограничава предоставянето на данъчен кредит само за данъкоплатци,

16. В това решение, произнасяйки се по финландското законодателство, което в голяма степен е подобно на германското законодателство — предмет на настоящото дело, Съдът приема, че като ограничава ползването на данъчен кредит само за дивидентите, разпределени от установени във Финландия дружества, тази уредба, от една страна, възпира лицата, които са изцяло данъчнозадължени в тази държава-членка да инвестират капитала си в дружества, установени в други държави-членки (точка 22), и от друга страна,

⁷ — Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen (C-319/02, Recueil, стр. I-7477).

представлява пречка за тези дружества да привличат капитали във Финландия (точка 23). Ето защо е следвало да се приеме, че въпросното законодателство е несъвместимо с общностното право, доколкото е „представлява[ло] ограничение на свободното движение на капитали, което по принцип е забранено от член 56 ЕО“ (точка 24).

17. От друга страна, Съдът не счита, че по това дело са налице условията, които съгласно собствената му практика биха могли да обосноват такива ограничения. Както е известно, според тази съдебна практика, „за да може национално данъчно законодателство [...], което [...] прави разграничение между доходи от дивиденди, изплатени от местни лица, и доходи от дивиденди, изплатени от чуждестранни лица, да се счита за съвместимо с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, различното третиране трябва [i)] да се отнася до положения, които не са обективно сходни или [ii)] да е оправдано с императивни съображения от обществен интерес, като например необходимостта да се гарантира последователността на данъчния режим (Решение по дело Verkoijen, посочено по-горе, точка 43)“ (точка 29).

18. По отношение на първия аспект Съдът отбелязва, че целта на националното законодателство е да се избегне двойното данъчно облагане на дивиденди. Следователно положението на лицата, които инвестират в акции на „национални“

дружества, може да се различава от това на лицата, които инвестират в акции на дружества, установени другаде в Общността, само при положение че държава-членка, в която е установено „чуждестранното“ дружество вече е избягнала риска от двойно данъчно облагане, например чрез изключване на разпределената от дружеството печалба под формата на дивиденди от облагаемата с корпоративен данък основа. Тъй като това не е било налице в дадения случай, Съдът приема, че тази обосновка не е приложима (точки 35—37).

19. По отношение на втория аспект Съдът посочва, че „последователността на посочения [национален] данъчен режим е осигурена, доколкото се поддържа корелативна връзка между данъчното предимство в полза на акционера и дължимия корпоративен данък. При това положение, [...] предоставеният на акционер, който подлежи на облагане с данък върху дохода като местно лице във Финландия и притежава акции от дружество, установено в Швеция, данъчен кредит, *изчислен в зависимост от дължимия от дружеството корпоративен данък в Швеция*, не би поставил под съмнение последователността на финландския данъчен режим“ (точка 46, курсивът е мой).

20. Като се връщам към случая — предмет на настоящото производство, на първо място изглежда без съмнение, че доколкото ограничава предоставянето на данъчен кредит само за дивиденди, изплатени от дружества, установени в

Германия, разглежданото германско законодателство ограничава свободното движение на капитал и подобно на финландската правна уредба, разглеждана по делото Manninen.

21. По отношение на възможната обсесивка на това ограничение, която току-що разгледах (вж. точка 17 и следващите погоре), на първо място отбелязвам, че и в настоящия случай видовете дивиденди, предмет на оспорваното неравно третиране, имат едни и същи характеристики, т.е. те са „обективно сходни“. В действителност, като се има предвид, че държавите-членки, в които са установени дружествата, изплатили дивиденди на г-н Meilicke (Нидерландия и Дания), подобно на Швеция по делото Manninen не ограничават облагаемата основа на корпоративния данък само до неразпределените печалби, следва, че живеещите в Германия акционери се намират в сходно положение, независимо дали получават дивиденди от дружество със седалище в тази държава или ги получават от дружество, чието седалище се намира в друга държава-членка. С други думи и в двата случая въпросните доходи на тези лица подлежат първо на облагане с корпоративен данък и след това, ако бъдат разпределени под формата на дивиденди, подлежат на облагане с данък върху дохода, заплащан от получателите на дивидентите.

22. Освен това не считам, че от прецедента на Решение по дело D.⁸, на който

Обединеното кралство се позовава в съдебното заседание именно във връзка с критерия за „обективно сходство“ на съответните положения, може да се направи различен извод. Ако съм разбрал правилно, според правителството на Обединеното кралство от решението следва, че за целите на разширяване обхвата на възможни данъчни предимства отделните случаи могат да бъдат считани за сходни само при определена правна рамка като (както в настоящия случай) наличието на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане.

23. Признавам, че не разбирам напълно причината за позоваването на този прецедент, нито заключенията, които се извеждат от него. Според мен разгледачите в дело D. положения са съвсем различни от това по настоящото дело, доколкото се отнасят по-специално до разширяване на обхвата на облекчения за данък върху имуществото спрямо чуждестранни лица и до възможността от благоприятния режим по двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане да могат да се възползват и граждани на Общността, живеещи в държава-членка, която не е страна по спогодбата.

24. Във всеки случай, дори да предположим, че това решение е относимо за целите на разрешаването на разглеждания тук проблем, факт е, че то се отнася до много специфичен и особен случай, по-

8 — Решение от 5 юли 2005 г. (C-376/03, Recueil, стр. I-5821).

ради което не е възможно да бъде общо приложимо. Във всеки случай, от него със сигурност не може да се извлече като общо правило, че прилагането на основните разпоредби на общественото право, като тези относно свободното движение на капитали може да зависи от наличието на двустранни спогодби между държавите-членки.

25. Стигам до другата посочена по-горе обосновка, основаваща се на необходимостта да се гарантира последователността на данъчния режим, като смятам, че в настоящия случай германското правителство не може да се опре и на този довод. Всъщност съгласно приетото в Решение по дело Manninen последователността е осигурена, доколкото „се поддържа корелативна връзка между данъчното предимство в полза на акционера и дължимия корпоративен данък“ (точка 46). В настоящия случай, тя е гарантирана по-конкретно от факта, че при изчисляването на данъчния кредит, който трябва да се предостави на наследниците на г-н Meilicke, се взема предвид сумата, която датските и нидерландските дружества, в които починалият е бил акционер, *действително* са платили в Дания и Нидерландия като корпоративен данък.

26. От друга страна, противно на твърдението на германското правителство не е релевантен фактът, че германското законодателство, предмет на спора, за разлика

от финландското допуска предоставянето на данъчен кредит за изплатени от германски дружества дивиденди, независимо дали въпросните дружества са платили данък върху печалбата (вж. точка 6 по-горе).

27. Германското правителство поддържа, че тази особеност на системата за предоставяне на данъчен кредит се обяснява от факта, че в хипотезата на дружества, установени в Германия, данъчните органи могат лесно да проверят дали дължимият от дружествата данък е бил вече заплатен, и ако не е, то за тях е също толкова лесно да го съберат. Тъй като това не било възможно в хипотезата на дружества, установени в други държави-членки, дивидентите изплатени от тези дружества, не следвало да ползват данъчен кредит.

28. Напомням обаче, че Решение по дело Manninen изисква националните власти да предоставят кредит съответстващ на *действително* заплатения от дружествата данък в държавите-членки, където те са установени, като този данък се определя „съгласно общите правила за изчисляване на данъчната основа и според ставката на корпоративния данък“ в тези държави. Във всеки случай това решение потвърждава, че „[в]ъзможни затруднения при определяне на действително заплатения данък не могат да [...] оправдаят пречка за

свободното движение на капитали“ като тази, породена от националната правна уредба, предмет на спора (точка 54).

дружества, когато последните не са установени в тази държава“¹¹.

29. На последно място, отбелязвам, че за извършване на необходимите проверки германските власти могат да използват предвидените в Директива 77/799/ЕИО⁹ инструменти за сътрудничество между данъчните органи, които позволяват обмена на всякаква информация, позволяваща им да определят правилно размера на данъците върху дохода и имуществото на физическите и юридическите лица. Всъщност както Съдът посочва, тази директива „предоставя възможности за получаване на необходимата информация, сравними с тези, които съществуват между данъчните органи на национално ниво“¹⁰.

Относно действието във времето на решението на Съда

31. След посоченото по-горе остава все пак да се вземе становище и по искането, отправено от германското правителство при условията на евентуалност, за ограничаване действието във времето на окончателното решение по настоящото дело, ако Съдът постанови — както вече предложих — че разглежданата национална правна уредба е несъвместима.

30. Следователно с оглед на гореизложените съображения, предлагам Съдът да отговори на преюдициалния въпрос по същия начин, както по делото Manninen, а именно че „член 56 ЕО и член 58 ЕО не допускат правна уредба, която изключва правото на лице, което е изцяло данъчно задължено в дадена държава-членка, да ползва данъчен кредит за дивиденди, които са му изплатени от акционерни

32. В тази връзка на първо място следва да се отбележи, че според постоянната практика на Съда „тълкуването, което Съдът дава на норма от общностното право, се ограничава да изясни и уточни значението и приложното поле на тази норма, както тя е трябвало да се разбира и прилага от момента на нейното влизане в сила. [...] Съдът може да ограничи възможността всяко заинтересовано лице да се позовава на разтълкувана от него разпоредба, за да постави под въпрос добросъвестно установени правоотноше-

9 — Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 г. относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите-членки в областта на прякото данъчно облагане (ОВ L 336, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21).

10 — Решение от 14 февруари 1995 г. по дело Schumacker (C-279/93, Recueil, стр. I-225, точка 45).

11 — Вж. диспозитива на Решение по дело Manninen, посочено по-горе.

ния, единствено по изключение, въз основа на общия принцип на правната сигурност, присъщ на общностния правен ред“¹².

33. От тази гледна точка Съдът пояснява, че финансовите последици, които могат да произтекат за държава-членка от постановено решение по преюдициално запитване, сами по себе си не оправдават ограничаването на действието на това решение във времето¹³.

34. Такова ограничение е все пак възможно, но също само по изключение, ако са налице следните условия:

- i) ако съществува „риск от тежки икономически последици, дължащи се преди всичко на големия брой правоотношения, установени добросъвестно въз основа на считаната за валидно действаща правна уредба“¹⁴. Това се отнася и за случаите, когато

се оспорват данъците, събрани от компетентните национални органи¹⁵;

- ii) и ако „лицата и националните власти са били подтикнати към поведение, което не съответства на общностната правна уредба поради обективна и значителна несигурност, що се отнася до приложното поле на общностните разпоредби — несигурност, за която евентуално са допринесли поведението, възприето от други държави-членки или това на Комисията“¹⁶.

35. В настоящия случай може да се приеме, че първото условие е изпълнено, ако официално предоставените от германското правителство цифри са верни. Въпросното правителство е изчислило, като оценката не е оспорена, че възстановяванията, които ще трябва да се извършат, ако действието на евентуалното решение за несъвместимост не бъде ограничено, биха възлезли на сума в размер между 9 и 13 милиарда евро (или съответно 0,41—0,59 % от националния БВП за 2004 г.). Вярно е, че в съдебното заседание тази цифра бе намалена на 5 милиарда евро (или 0,25 % от БВП за 2004 г.) с оглед на факта, че в резултат на промените в

12 — Вж. на последно място Решение от 15 март 2005 г. по дело Bidar (C-209/03, Recueil, стр. I-2119, точки 66 и 67). Вж. също заключението на генералния адвокат Jacobs по дело Banca Popolare di Cremona (C-475/03, висящо пред Съда, точка 75).

13 — Решение по дело Bidar, посочено по-горе, точка 68, както и Решение от 11 август 1995 г. по дело Roders и др. (C-367/93—C-377/93, Recueil, стр. I-2229, точка 48), Решение от 19 октомври 1995 г. по дело Richardson (C-137/94, Recueil, стр. I-3407, точка 37), Решение от 13 февруари 1996 г. по дело Bautiaa и Société française maritime (C-197/94 и C-252/94, Recueil, стр. I-505, точка 55) и Решение от 20 септември 2001 г. по дело Grzelczyk (C-184/99, Recueil, стр. I-6193, точка 52).

14 — Вж. Решение по дело Bidar, посочено по-горе, точка 69.

15 — Вж. например Решение от 9 март 2000 г. по дело EKW и Wein & Co. (C-437/97, Recueil, стр. I-1157, точка 59).

16 — Вж. на последно място Решение по дело Bidar, посочено по-горе, точка 69 (курсивът е мой). Вж. също заключението на генералния адвокат Jacobs по дело Banca Popolare di Cremona (посочено по-горе, точка 75).

националните данъчни процедури неизплатените данъчни кредити могат да бъдат претендирани само по отношение на дивиденди, изплатени след 1998 г. Дори да е така, според мен разглежданите суми са значителни и във всеки случай са такива, че могат да доведат до „риск от тежки икономически последици“.

36. Не толкова очевидно е дали е изпълнено второто от горепосочените условия. В действителност от преписката по делото е видно, че с писмо от 31 октомври 1995 г. Комисията е обърнала внимание на германското правителство, че законодателството относно данъчния кредит е в нарушение на общностното право. Следователно може да се направи изводът, че въпросното условие не е изпълнено в настоящото дело, тъй като не е била налице изискваната от посочената по-горе съдебна практика *обективна и значителна несигурност*.

37. Трябва да отбележа все пак, че посоченото писмо от 1995 г. не е последвано от никакви по-нататъшни действия от страна на Комисията. В представеното пред Съда становище последната посочва, че не е започнала производство за нарушение, тъй като впоследствие германското законодателство относно данъчния кредит е било отменено. В действителност обаче реформата, с която германският законодател въвежда нова и различна данъчна система, която не предвижда данъчни кредити, е извършена едва с посочения по-горе закон от 2000 г. (вж. точка 7 по-горе). Следователно през зна-

чителен период от време Комисията не е предприела по-нататъшни действия във връзка с предупрежденията си.

38. В Решение по дело Defrenne II Съдът обаче отбелязва, че „фактът, че въпреки отправените предупреждения, Комисията не е предявила [...] иск за установяване неизпълнение на задължения [...] вероятно е затвърдил погрешно впечатление относно последиците на разпоредбата от общностното право, за която се твърди, че е нарушена“¹⁷.

39. Следователно би могло по аналогия да се твърди, че и в настоящия случай продължителното бездействие на Комисията може да е породило обективна несигурност относно обстоятелството дали националното законодателство в областта на данъчния кредит ограничава свободното движение на капитали.

40. Това е вярно в още по-голяма степен поради факта, че както Комисията сама призна в съдебно заседание (но в действителност се касае за широко застъпено становище¹⁸), до постановяване на посоченото по-горе Решение по дело Verkoijen значението на правилата в областта на свободното движение на капитали за

17 — Решение от 8 април 1976 г. по дело Defrenne, известно като „Defrenne II“ (43/75, Recueil, стр. 455, точки 71–75). Вж. в същия смисъл Решение от 16 юли 1992 г. по дело Legros и др. (C-163/90, Recueil, стр. I-4625, точка 32) и Решение по дело EKW и Wein & Co., посочено по-горе, точка 58.

18 — Вж. например заключението на генералния адвокат Kokott по дело Manninen, посочено по-горе, точка 36.

данъчните режими от типа на разглеждания в настоящия случай, въобще не е било ясно. Обстоятелството, че тази несигурност е била реална, а не привидна, изглежда се потвърждава индиректно и от факта, че веднага след постановяване на решението германското правителство предприема действия, за да приведе в съответствие с него съществуващото преди това законодателство.

41. Поради това ми се струва, че са налице достатъчно съображения да се приеме, че условията за ограничаване на действието във времето на решението за обявяване на несъвместимостта на германската правна уредба са изпълнени.

42. В този смисъл бих могъл също да добавя няколко съображения от по-общ характер, които до известна степен произтичат от критериите, посочени в цитираната по-горе практика на Съда. Вярно е наистина, че според съдебната практика, решението за ограничаване действието на дадено съдебно решение може да се вземе само по изключение. От тази практика може все пак да се направи и заключение, че такова решение трябва да отчита необходимостта положението на държавите-членки да не се утежнява повече отколкото е изрично необходимо. Крайните цели и приоритетните интереси на правовия ред са гарантиране и ако е възможно, възстановяване на спазването на правото. Когато тези цели могат да бъдат успешно преследвани, няма причина да се използват по-строги критерии за тълкуване, които на този етап биха изразили само наказателни намерения, т.е. намерението да „се накаже“ „нарушителят“ за това, че се е осмелил да наруши общностното право (нещо подоб-

но се съдържа в новия член 228 ЕО, но със съвсем различна цел и при напълно различни условия). Такива цели обаче — макар това не винаги да е видно на практика — са напълно чужди на системата, докато избягването на отрицателните последици за държавите-членки, освен когато е абсолютно необходимо, е съвместимо с нея (и с посочената по-горе практика на Съда). Следва да се отбележи впрочем, че тези държави, представляващи изключително сложни структури с множество разклонения, обикновено срещат редица затруднения да следят постоянно променящата се и не много ясна общностна правна уредба. Поради това са похвални полаганите от тях усилия да спазват тази уредба, като тези усилия най-често са увенчани с успех. Когато случаят не е такъв е справедливо Комисията и Съдът да не се оставят да бъдат повлияни от тези затруднения, за да не преследват или, още по-лошо, за да оправдаят евентуалните нарушения. Не е правилно все пак тези нарушения да не се вземат предвид, когато крайните цели на правовия ред могат да бъдат преследвани, без да е необходимо да се налагат наказания или във всеки случай без ненужно да се утежнява и без това вече усложненото положение на държавата (от друга страна, същото може да се каже и за нарушенията, които са чисто формални и поне относително незначителни).

43. Ако в светлината на горните съображения Съдът приеме, че условията за ограничаване на действието на решението във времето са изпълнени, то тогава остава да се определи датата, от която това действие да настъпи. Нещо повече, трябва да посоча, че с оглед на особените характеристики на настоящия случай задачата ще се окаже по-трудна отколкото се предполага.

44. Нека започна с напомняне, че германското правителство предлага, в случай че Съдът приеме исканото ограничение, действието на решението да настъпи: а) след изтичането на срок, определен от самия Съд, за да предостави на държавите-членки време да хармонизират данъчните си системи или да координират посредством международни споразумения облагането с корпоративен данък и данък върху дивидентите в разглежданите случаи; б) при условията на евентуалност — „за в бъдеще“, без допълнителни уточнения, въпреки че в съдебно заседание бе обсъждана идеята, че действието следва да настъпи от датата на съдебното заседание или от датата на публикуване на акта за препращане, с който е образувано настоящото производство; в) като последна алтернатива от 6 юни 2000 г., т.е. от датата на постановяване на Решение по дело Verkooijen.

45. При все това трябва веднага да изключа идеята, че първото искане може да бъде удовлетворено. Не защото не би било възможно за Съда при определени обстоятелства да определи срок на държавите-членки, за да им позволи да постигнат резултатите, посочени от германското правителство. Както знаем, подобно разрешение бе предвидено при съвсем разумни и убедителни условия от генералния адвокат Jacobs в заключението му по дело Banca popolare di Cremona¹⁹. Факт е обаче, че в настоящия случай резултатът би бил твърде несигурен и в най-добрата хипотеза — с краен срок толкова отдалечен във времето, че това го прави малко вероятен и още по-малко приложим на практика.

46. Извън това обаче искането среща същите възражения като втората възможност, предложена от германското правителство при условията на евентуалност, а именно действието на решението да настъпи от датата на неговото постановяване (или евентуално от датата на съдебното заседание или от тази на публикуване на акта за препращане). Ако се приеме, че всъщност правилното тълкуване на общностното право вече е дадено с Решение по дело Verkooijen, посочените германски искания по принцип биха довели до намиране на извинение за незаконосъобразното поведение от страна на държавата в ситуация, която *безспорно* е в противоречие с общностното право, и следователно биха позволили необоснован отказ за възстановяване на погрешно събрани данъци.

47. Но има и друго възражение. Следва да се отбележи, че по отношение на ограничаването на действието на решението във времето „според постоянната практика на Съда [то] може да се допусне единствено в самото решение по исканото тълкуване“²⁰. Това обаче не се прилага за настоящия случай, тъй като както не веднъж посочих, тълкуването на общностните разпоредби, от което следва незаконосъобразността на германската правна уредба, предмет на настоящия спор, се основава главно на Решение по дело Verkooijen, по което нито е поискано, нито служебно е постановено ограничаване на действието на решението във времето.

19 — Заключение, посочено по-горе, точки 85 и сл.

20 — Решение от 2 февруари 1988 г. по дело Blaizot и др. (24/86, Recueil, стр. 379, точка 28), Решение по дело Legros и др., посочено по-горе, точка 30 и Решение по дело EKW и Wein & Co., посочено по-горе, точка 57. Вж. в същия смисъл и Решение от 17 май 1990 г. по дело Barber (C-262/88, Recueil, стр. I-1889, точка 41).

48. Поради това ми се струва, че единственото от исканията на германското правителство, което е съвместимо с тези принципи, е отправеното като последна алтернатива искане за дата на ограничаването на действието на постановеното по настоящия случай решение да се определи 6 юни 2000 г., т.е. датата на постановяване на Решение по дело Verkooyen.

49. Всъщност става дума да се поправи липсата на разрешение на този въпрос в посоченото решение и проблемът да бъде уреден веднъж завинаги, без обаче да се накърнява съществено принципът, установен в практиката на Съда, тъй като последиците винаги ще произтичат от „самото решение по исканото тълкуване“.

50. Една от последиците от това разрешение би била, че всеки, който получава дивиденди *след тази дата* от дружества, които не са установени в Германия, би имал право на данъчен кредит. Също в съответствие с практиката на Съда обаче, изключение следва да се направи за правата на лицата, които са предприели действия преди Решение по дело Verkooyen, за да претендират ползването на данъчен кредит или да оспорят решение за отказ за ползване на данъчен кредит²¹.

51. Споменавайки това, трябва все пак да добавя, че има основателни причини да се приеме, че по последната точка въпросът не може да се смята за напълно и справедливо разрешен. Вярно е наистина, че предложеното разрешение с посочената съществена поправка би имало предимството точно да транспонира практиката на Съда относно ограничаване действието на решението във времето спрямо настоящия случай. Убеден съм също така обаче, че с оглед характеристиките на настоящия случай това ограничаване следва да бъде допълнително уточнено и границите му следва да бъдат определени още по-добре.

52. На първо място, отбелязвам, че при посочените условия даденото разрешение няма да бъде от голяма практическа полза. Всъщност както споменах по-рано, проблемът с признаването на данъчните кредити не би следвало повече да се поставя за дивиденди, чийто падеж на плащане е настъпил след посочения по-горе закон от 2000 г. (вж. точка 7 по-горе), докато от настоящото производство е видно, че този проблем продължава да съществува именно за дивидентите, разпределени преди законът да бъде приет.

53. От друга страна, като според мен този аргумент е по-важен, следва да се има предвид, че предложеното разрешение се основава на разминаване във времето между „решение[то] по исканото тълкуване“ и решението, с което се определя ограничаването на действието му. Всъщност ако с оглед на последователността в правото се предостави обратно действие

21 — Вж. в този смисъл Решение от 26 април 1994 г. по дело Roquette Frères (C-228/92, Recueil, стр. I-1445, точки 26—29) и Решение от 8 февруари 1996 г. по дело FMC и др. (C-212/94, Recueil, стр. I-389, точка 58).

на исканото тълкуване от датата на първото решение, то все пак ограничаването във времето ще бъде постановено с решението на Съда по настоящото производство.

решението, с което приключва настоящото производство; според мен обаче, при внимателно разглеждане това разрешение не съответства напълно на критериите, които споменах по-рано.

54. При това положение следователно, да се определи датата на Решение по дело Verkooyen като момента, до който лицата, които имат право на данъчен кредит, е трябвало да упражнят своите права, според мен би означавало да не се вземе предвид посоченото разминаване във времето, което може по-конкретно да постави тези лица в по-неблагоприятно положение, като утежни задължението за полагане на необходимата грижа, която се очаква от тях, и дори в известен смисъл да направи това задължение още по-обременяващо от това на Комисията.

57. Според информацията, станала известна в хода на настоящото производство, в германската система данъкоплатците, които не са поискали да ползват данъчен кредит за дивидентите, посочени в данъчните им декларации, могат да отправят такова искане докато данъчните органи разглеждат съответната преписка и следователно докато тя не се счита за окончателно приключена. Тъй като очевидно тази фаза продължава средно седем години, от това следва, че към настоящия момент може все още да се иска да се ползват данъчни кредити за дивиденти, деклариран през 1998 г.

55. Следователно за да се избегне този резултат и същевременно да се гарантира ползата от решението по настоящото дело, смятам, че най-разумното разрешение би било да не се засягат правата не само на лицата, които са предприели действия преди Решение по дело Verkooyen, но и на тези, които са положили дължимата грижа към по-късна дата при положение, разбира се, че тези права не са погасени по давност.

58. Както отбелязват страните, и по-специално германското правителство (но не само то), отзвучите в специализираната преса за образуването на настоящото производство са предизвикали жив интерес по този въпрос. Така перспективата за ограничаване на действието във времето на съответното решение и преди всичко възможността да се направи изключение в полза на данъкоплатците, които са предприели действия преди постановяване на решението, са довели и все още могат да доведат до още по-значително увеличение на броя на исканията за възстановяване на заплатен данък от много данъкоплатци, чиито права, както посочих, не са погасени по давност.

56. Не е съвсем ясно обаче коя трябва да бъде тази „по-късна дата“. Разбира се, естествено е да се мисли за датата на

59. Такова развитие обаче може да увеличи „риска от тежки икономически последици“, заради който предложих да се ограничи действието на решението по настоящото дело. Възщност с оглед на гореизложеното, ако крайната дата за подаване на искания за възстановяване на заплатен данък е датата на постановяване на решението по настоящото дело, почти никое от тези искания не би било изключено — не само тези на лица, които са получили дивиденди след Решение по дело *Verkooijen*, но и тези на лицата, които са ги получили преди тази дата, с други думи независимо дали искането е подадено преди постановяването на това решение или в навечерието на постановяване на решението по настоящото дело. Накратко, би се стигнало до почти всеобщо възстановяване на заплатения данък и изплатените от държавата суми биха достигнали нивата, от които тя се опасява, като предложеното ограничение би било лишено от всякакъв полезен ефект.

60. Тогава какво разрешение може да се предложи в този случай, което да остане в обхвата на определените по-горе принципи и граници и да запази баланса между противостоящите интереси? Струва ми се, че единственият разумен отговор на този въпрос е крайният срок за подаване на исканията за възстановяване на заплатен данък да се определи в зависимост от степента на положената от заинтересованите лица грижа след Решение по дело *Verkooijen*.

61. Съгласно този критерий по мое мнение от благоприятните последици на настоящото решение следва да се изключат лицата, които в продължение на

редица години не са подали молба за ползване на данъчен кредит, нито са оспорили съответното решение за отказ, и които сега, привлечени от перспективата на решението по настоящото дело, изведнъж отново намират стимул да извадят исканията си, отлежавали дълго време в чекмеджетата им.

62. Ако бъде възприета тази гледна точка, струва ми се, че датата, която следва да бъде взета като отправна точка, както бе заключено и в хода на съдебното заседание, е датата на известието в *Официален вестник на Европейския съюз* относно акта за препращане, който поставя началото на настоящото производство²², т.е. 11 септември 2004 г. Това е така, защото може основателно да се предположи, че това е датата, от която възможността за възстановяване на заплатения данък получава подходяща публичност и съответно привлича вниманието и на лицата, положили по-малка грижа.

63. Така, стремейки се да стигна до заключение от всичко гореизложено, считам, че в крайна сметка мога да предложа на Съда да постанови, че оспорваната германска правна уредба е несъвместима считано от 6 юни 2000 г. — датата, на която е постановено Решение по дело *Verkooijen*, и че не може да се прави позоваване на тази несъвместимост с оглед ползване на данъчен кредит за дивиденди, получени преди това решение,

22 — ОВ C 228, стр. 27.

като това не засяга правата на лицата, които преди постановяване на горепосоченото съдебно решение и до 11 септември 2004 г. — датата, на която е публикувано известието в *Официален вестник на Европейския съюз* относно акта за препращане, с който е образувано

настоящото производство, са поискали да ползват данъчен кредит или са оспорили съответното решение за отказ, при условие че правата им не са погасени по давност съгласно националната правна уредба.

IV — Заключение

64. В светлината на посочените по-горе съображения предлагам Съдът да даде следния отговор на преюдициалния въпрос, отправен от Finanzgericht Köln:

„1. Член 56 ЕО и член 58 ЕО не допускат правна уредба, която изключва правото на лице, което е изцяло данъчнозадължено в дадена държава-членка, да ползва данъчен кредит за дивиденди, които са му изплатени от акционерни дружества, когато последните не са установени в тази държава.

2. Посочената правна уредба е несъвместима считано от 6 юни 2000 г. — датата на която е постановено Решение по дело Verkooyen (C-35/98). Не може да се прави позоваване на тази несъвместимост с оглед ползване на данъчен кредит за дивиденди, получени преди това съдебно решение, като това не засяга правата на лицата, които преди постановяване на посоченото съдебно решение и до 11 септември 2004 г. — датата, на която е публикувано известието в Официален вестник на Европейския съюз относно акта за препращане, с който е образувано настоящото производство, са поискали да ползват данъчен кредит или са оспорили съответно решение за отказ, при условие че правата им не са погасени по давност съгласно националната правна уредба.“