Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

22 ноември 2018 година*

„Преюдициално запитване — Свободно движение на капитали — Данък, удържан при източника, върху брутния размер на дивиденти с национален произход, изплатени на чуждестранни дружества — Отлагане на данъчното облагане на дивиденти, разпределяни на местно дружество, имащо отрицателен финансов резултат — Различно третиране — Обосновка — Сходство — Балансирано разпределение на данъчните правомощия между държавите членки — Ефективност на събирането на данъка — Пропорционалност — Дискриминация“

По дело C-575/17

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Conseil d'État (Държавен съвет, Франция) с акт от 20 септември 2017 г., постъпил в Съда на 28 септември 2017 г., в рамките на производство по дело

Sofina SA,

Rebelco SA,

Sidro SA

срещу

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: K. Lenaerts, председател Съда, изпълняващ функцията на председател на пети състав, F. Biltgen и E. Levits (докладчик), съдии,

генерален адвокат: M. Wathelet,

секретар: R. Schiano, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 25 юни 2018 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за Sofina SA, от C. Valentin, адвокат,

* Език на производството: френски.

– за френското правителство, от D. Colas, A. Alidière и E. de Moustier, в качеството на представители,

– за белгийското правителство, от P. Cottin и J.-C. Halleux, в качеството на представители,

– за германското правителство, от T. Henze и R. Kanitz, в качеството на представители,

– за нидерландското правителство, от M. K. Bulterman, M. H. S. Gijzen, J. Langer и J. M. Hoogveld, в качеството на представители,

– за шведското правителство, от A. Falk, H. Shev, C. Meyer-Seitz, L. Zettergren и A. Alriksson, в качеството на представители,

– за правителството на Обединеното кралство, от Z. Lavery, в качеството на представител, подпомагана от J. Rivett, barrister,

– за Европейската комисия, от N. Gossement и W. Roels, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 7 август 2018 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Sofina SA, Rebelco SA и Sidro SA, дружества по белгийското право, от една страна, и Ministre de l'Action et des Comptes publics (министър на публичните дейности и финанси, Франция) по повод отказа на последния да им възстанови данък, удържан при източника по отношение на дивидентите, които са им били изплащани от 2008 г. до 2011 г.

Правна уредба

Френското право

3 Съгласно член 38, параграф 1 от Code général des impôts (Общ данъчен кодекс) (наричан по-нататък „CGI“):

„[…] [Д]анъчна печалба е положителният нетен данъчен финансов резултат, получен въз основа на счетоводния резултат от всички сделки, осъществени от предприятията, сред които по-специално прехвърлянето на всякакви активи в хода или при прекратяване на стопанската дейност“.

4 В член 39, параграф 1 от CGI се уточнява:

„Положителният нетен данъчен финансов резултат се определя след приспадане на всички разходи […]“.

5 Член 119 bis, параграф 2 от CGI предвижда по-конкретно, че за доходите по членове 108—117 bis от този кодекс се прилага данък, удържан при източника, при определената в член 187 от същия кодекс ставка, когато лицата, които ги получават, нямат данъчен адрес или седалище във Франция.

6 Дивидентите са сред предвидените в членове 108—117 bis от CGI доходи.

7 В приложимата към фактите по главното производство редакция член 187, параграф 1 от CGI определя ставката на удържания при източника данък в размер на 25 %.

8 В редакцията, приложима към 21 септември 2011 г., член 209, параграф 1, трета алинея от CGI уточнява:

„[…] [В] случай на загуба, претърпяна през финансовата година, тя се разглежда като разход, извършен през следващата финансова година, и се приспада от данъчната печалба през въпросната финансова година. Ако данъчната печалба не е достатъчна за извършването на пълно приспадане, остатъкът от загубата се пренася през следващите финансови години“.

9 След 21 септември 2011 г. текстът на член 209, параграф 1, трета алинея от CGI е следният:

„[…] [В] случай на загуба, претърпяна през финансовата година, тя се разглежда като разход, извършен през следващата финансова година, и се приспада от данъчната печалба през въпросната финансова година, но в размер на не повече от 1 000 000 [EUR], увеличен с 60 % от размера на данъчната печалба за въпросната финансова година, с който се надвишава първата посочена сума. Ако данъчната печалба не е достатъчна за извършването на пълно приспадане, остатъкът от загубата се пренася при същите условия през следващите финансови години. Същото се отнася за неподлежащата на приспадане част от загубата по силата на първото изречение от тази алинея“.

Френско-белгийската спогодба

10 Член 15, параграфи 1 и 2 от Спогодбата между Франция и Белгия за избягване на двойното данъчно облагане и за установяване на правила за административна и правна взаимопомощ в областта на данъчното облагане на доходите, подписана в Брюксел на 10 март 1964 г. и изменена с допълнителни споразумения от 15 февруари 1971 г., 8 февруари 1999 г., 12 декември 2008 г. и 7 юли 2009 г. (наричана по-нататък „френско-белгийската спогодба“), гласи:

„1. Дивиденти с източник в договаряща държава, плащани на местно лице на другата договаряща държава, се облагат в тази друга държава.

2. При спазване на разпоредбите на параграф 3 обаче тези дивиденти могат да бъдат облагани и в договарящата държава, на която дружеството, плащащо дивидентите, е местно лице, съгласно законодателството на тази държава, но определеният данък не може да надвишава:

a) 10 [%] върху брутната сума на дивидентите, ако получателят е дружество, което притежава пряко най-малко 10 [%] от капитала на разпределящото дивидентите дружество от началото на последната финансова година, приключила преди разпределянето им;

b) 15 [%] от брутната сума на дивидентите в останалите случаи.

Този параграф не засяга облагането на дружеството за печалбата, от която се изплащат дивидентите“.

11 Член 19, A от френско-белгийската спогодба предвижда по-специално:

„Двойното данъчно облагане се избягва по следния начин:

А. Що се отнася до Белгия:

1. Доходите и приходите от движими вещи и капитали, попадащи под режима, установен с член 15, параграфи 2—4, върху които действително е бил удържан данък при източника във Франция, получени от местни дружества в Белгия, които подлежат на облагане с корпоративен данък, се освобождават посредством събирането на авансовия данък върху доходите от движими вещи и капитали, начислен при обща ставка върху размера на дължимия от тях данък във Франция, от корпоративен данък и данък върху разпределението при условията, предвидени от белгийското национално законодателство.

[…]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

12 От 2008 г. до 2011 г. Sofina, Rebelco и Sidro са получавали дивиденти съобразно дяловите си участия в няколко френски дружества.

13 На основание член 119 bis, параграф 2 от CGI във връзка с член 15, параграф 2 от френско-белгийската спогодба тези дивиденти са били обложени с данък, удържан при източника, в размер на 15 %.

14 Тъй като дружествата жалбоподатели в главното производство приключват периода от финансовата 2008 г. до финансовата 2011 г. с отрицателен финансов резултат, те подават жалби по административен ред до френската данъчна администрация, с които искат възстановяване на така удържаните данъци по отношение на изплатените за този период дивиденти.

15 Тъй като жалбите по административен ред са отхвърлени, дружествата жалбоподатели в главното производство сезират компетентните юрисдикции, които, както в първоинстанционното, така и във въззивното производство, не уважават исканията им за възстановяване.

16 Тогава жалбоподателите в главното производство подават касационна жалба пред запитващата юрисдикция.

17 Conseil d’État констатира, първо, че прилагането на данък, удържан при източника, само по отношение на дивидентите, разпределяни на чуждестранни губещи дружества съобразно дяловите им участия в местни дружества, води до неблагоприятен недостиг на ликвидни средства за посочените дружества в сравнение с местните губещи дружества. Тази юрисдикция обаче иска да установи дали само по себе си това обстоятелство представлява разлика в третирането, съставляваща ограничение на свободното движение на капитали, което по принцип е забранено съгласно член 63 ДФЕС.

18 Второ, ако се приеме, че разглежданата в главното производство национална правна уредба представлява такова ограничение, Conseil d’État иска да установи дали с оглед на целта на тази правна уредба, а именно да се гарантира ефективност на събирането на данъка, това ограничение би могло да бъде обосновано.

19 Трето, при условията на евентуалност и в хипотезата, при която в настоящия случай се допусне по принцип данъкът, удържан при източника, тази юрисдикция иска, от една страна, да се установи дали обстоятелството, че губещо местно дружество, което прекратява дейността си, се ползва по този начин от освобождаване de facto от данъчно облагане на дивидентите, които е получило през годините на загуби, може да окаже влияние върху проверката на съвместимостта с членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС на разглежданата в главното производство национална правна уредба.

20 От друга страна, Conseil d'État отбелязва, че различният ред и условия за изчисляване на данъчната основа за облагане на дивидентите в зависимост от това дали дружеството, което ги получава, е местно лице, също биха могли да съставляват ограничение на свободното движение на капитали. В действителност, докато данъкът, удържан при източника, предвиден в член 119 bis от CGI, се плаща върху брутния размер на дивидентите, разходите, свързани със самото получаване на дивидентите, подлежат на приспадане от данъчната основа при изчисляване на данъка върху дивидентите, плащани на местно дружество.

21 При тези обстоятелства Conseil d'État решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли членове [63 ДФЕС и 65 ДФЕС] да се тълкуват в смисъл, че самият недостиг на ликвидни средства, произтичащ от облагането с данък, удържан при източника, на дивидентите, платени на губещите дружества — чуждестранни лица, докато губещите дружества — местни лица, се облагат върху размера на получаваните от тях дивиденти само за данъчната година, в която евентуално отново са отчели печалба, представлява разлика в третирането, която е показателна за ограничаването на свободното движение на капитали?

2) Може ли евентуалното ограничение на свободното движение на капитали, посочено в предходния въпрос, да са счита, с оглед на изискванията, произтичащи от членове [63 ДФЕС и 65 ДФЕС], за обосновано от необходимостта да се гарантира ефективността на събирането на данъка, тъй като дружествата — чуждестранни лица, не подлежат на контрол от френската данъчна администрация, или пък от необходимостта да се запази разпределението на данъчните правомощия между държавите членки?

3) В случай че оспореното удържане на данък при източника е принципно допустимо от гледна точка на свободното движение на капитали:

– допускат ли тези разпоредби събирането на данък, удържан при източника, върху дивидентите, платени от дружество — местно лице, на губещо дружество — чуждестранно лице от друга държава членка, когато последното прекрати дейността си, без отново да отчете печалба, докато намиращо се в такова положение дружество — местно лице, в действителност не се облага с данък върху тези дивиденти;

– трябва ли тези разпоредби да се тълкуват в смисъл, че при наличието на правила за данъчно облагане, третиращи различно дивидентите в зависимост от това дали са изплатени на местни или на чуждестранни лица, следва да се сравни действителната данъчна тежест, която всяко от тях понася за тези дивиденти, така че едно ограничение на свободното движение на капитали — произтичащо от това, че въпросните правила изключват само за чуждестранните лица приспадането на разходите, пряко свързани със самото получаване на дивидентите — да може да се счете за обосновано от разликата в данъчните ставки между облагането по общия режим, за последваща данъчна година, на местните лица и удържането при източника на данък, който се начислява върху изплатените на чуждестранните лица дивиденти, когато с оглед на размера на платения данък тази разлика компенсира разликата в данъчните основи?“.

По преюдициалните въпроси

По първия и втория въпрос, както и по първата част от третия въпрос

22 С първия и втория си въпрос, както и с първата част от третия си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка като разглежданата в главното производство, по силата на която дивидентите, разпределяни от местно дружество, се облагат с данък, удържан при източника, когато се получават от чуждестранно дружество, а когато се получават от местно дружество, облагането им по общия ред на корпоративния данък се извършва в края на данъчната година, за която са получени, само при условие че последното дружество е имало положителен финансов резултат за тази данъчна година, като до подобно облагане може евентуално и да не се стигне изобщо, ако посоченото дружество прекрати дейността си, без да е постигнало положителен финансов резултат след получаването на дивидентите.

По наличието на ограничение на свободното движение на капитали по смисъла на член 63, параграф 1 ДФЕС

23 Съгласно практиката на Съда мерките, които член 63, параграф 1 ДФЕС забранява като ограничения на движението на капитали, обхващат мерките, които могат да възпрат чуждестранните лица да инвестират в държава членка или да възпрат местните лица от тази държава членка да инвестират в други държави (решения от 10 май 2012 г., Santander Asset Management SGIIC и др., C-338/11—C-347/11, EU:C:2012:286, т. 15, от 17 септември 2015 г., Miljoen и др., C-10/14, C-14/14 и C-17/14, EU:C:2015:608, т. 44, и от 2 юни 2016 г., Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, т. 27).

24 По-специално, по-неблагоприятното третиране от държава членка на плащаните на чуждестранни дружества дивиденти в сравнение с третирането, предвидено само за плащаните на местни дружества дивиденти, може да възпре дружествата, установени в държава членка, различна от първата държава членка, да инвестират в тази първа държава членка и следователно представлява по принцип забранено от член 63 ДФЕС ограничение на свободното движение на капитали (решение от 2 юни 2016 г., Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, т. 28 и цитираната съдебна практика).

25 Що се отнася до дивидентите, разпределяни на дружества за дяловото им участие в установено във Франция дружество, съгласно разглежданата в главното производство национална правна уредба за тези дружества се прилагат два различни режима на данъчно облагане, чието приложение зависи от обстоятелството дали те имат качеството на местно или чуждестранно лице на територията на тази държава членка.

26 Всъщност от акта за преюдициално запитване е видно, че съгласно член 119 bis, параграф 2 от CGI дивидентите, изплащани на чуждестранни дружества от френско дружество, се облагат с данък, удържан при източника, от 25 % върху техния брутен размер, като тази ставка обаче може да бъде намалена по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане независимо от финансови им резултати. Както посочва запитващата юрисдикция, получаваните от жалбоподателите в главното производство дивиденти са били облагани с данък, удържан при източника, от 15 %, въз основа на такава спогодба, а именно френско-белгийската спогодба.

27 За разлика от това дивидентите, изплащани на местно дружество, се включват в данъчната му основа и се облагат по общия режим на данъчно облагане, а именно с корпоративен данък в размер на 33,33 % съгласно член 38 от CGI. При отрицателен финансов резултат за съответната

данъчна година член 209, параграф 1, трета алинея от CGI в редакцията му, приложима към фактите по главното производство, предвижда пренасяне на облагането за следваща данъчна година с положителен финансов резултат, като загубите, отчетени като подлежащи на пренасяне за следващата данъчна година, се приспадат до размера на получените дивиденти.

28 Следователно, докато дивидентите, разпределяни на чуждестранно дружество подлежат на незабавно и окончателно облагане, данъчното облагане на разпределяни на местно дружество дивиденти зависи от неговата нетна данъчна печалба или загуба. Така, когато финансовият му резултат е отрицателен, данъчно облагане на тези дивиденти не само се пренася за следващата данъчна година, като по този начин на местното дружество се предоставя предимството да разполага с ликвидни средства, но освен това води до несигурност, тъй като облагането няма да бъде извършено, ако местното дружество прекрати дейността си, преди да постигне положителен финансов резултат.

29 Впрочем, първо, изключването на предимството да се разполага с ликвидни средства в трансграничен случай, когато има възможност такова предимство да се ползва в еквивалентен национален случай, представлява ограничение на свободното движение на капитали (вж. по аналогия решения от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, т. 33, и от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания, C-269/09, EU:C:2012:439, т. 59).

30 Второ, преценката за наличието на евентуално по-неблагоприятно третиране на дивидентите, плащани на чуждестранните дружества, трябва да се извършва за всяка данъчна година поотделно (решение от 2 юни 2016 г., Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, т. 41).

31 Тъй като получените от чуждестранно дружество дивиденти се облагат при разпределянето им, следва да се вземе предвид данъчната година на разпределяне на дивидентите, за да се сравни данъчната тежест върху тези дивиденти с тази върху дивидентите, разпределяни на местно дружество.

32 Налага се обаче изводът, че тази данъчна тежест е нулева, когато местното дружество приключва посочената данъчна година с отрицателен финансов резултат.

33 Трето, такова прехвърляне на данъчното облагане ще има характер на окончателно освобождаване от данък на дивидентите, разпределяни на местно дружество, ако последното повече не постига положителен финансов резултат, преди да прекрати дейността си.

34 Следователно разглежданата в главното производство национална правна уредба може да предостави предимство на местни дружества, имащи отрицателен финансов резултат, тъй като тя води най-малкото до предимството да се разполага с ликвидни средства и дори до освобождаване от облагане в случай на прекратяване на дейността, докато чуждестранните дружества се облагат незабавно и окончателно независимо от техния резултат.

35 В това отношение френското правителство припомня, че по силата на разпоредбата на член 119 bis, параграф 2 от CGI във връзка с член 15 от френско-белгийската спогодба дивидентите, изплащани на чуждестранно дружество, понасят данъчна тежест от 15 %, докато съгласно член 38 от CGI дивидентите, изплащани на местно дружество, понасят данъчна тежест от 33,33 %.

36 Все пак следва да се подчертае в това отношение, че самото обстоятелство, че дивидентите, изплащани на чуждестранно дружество, подлежат на данък, удържан при източника, от 15 % във Франция, не е пречка и Кралство Белгия да облага същите дивиденти въз основа на данъчната компетентност, която му е призната с член 15, параграф 1 от френско-белгийската спогодба в границите, предвидени в член 19, A, параграф 1 от тази спогодба.

37 Освен това обстоятелството, изложено в точка 35 от настоящото решение, в никакъв случай не може да заличи по-неблагоприятното третиране на дивидентите, изплащани на чуждестранно дружество.

38 Всъщност, от една страна, неблагоприятно данъчно третиране, което противоречи на основна свобода, не може да се счита за съвместимо с правото на Съюза поради евентуалното наличие на други предимства (решения от 18 юли 2007 г., Lakebrink и Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, т. 24 и цитираната съдебна практика, и от 13 юли 2016 г., Brisal и KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, т. 32).

39 От друга страна, по-неблагоприятната данъчна ставка, на която се позовава френското правителство по отношение на дивидентите, изплащани на местно дружество, във всички случаи е ирелевантна, тъй като тези дивиденти са освободени от дължимия данък, когато местното дружество прекрати дейността си, без да е постигнало положителен финансов резултат вследствие на получаването на посочените дивиденти. Съдът обаче е приел, че обстоятелството, че национална правна уредба третира по-неблагоприятно чуждестранните лица, не може да се компенсира с факта, че в други случаи същата правна уредба може да не засяга чуждестранните лица в сравнение с местните лица (решения от 18 юли 2007 г., Lakebrink и Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, т. 23, и от 2 юни 2016 г., Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, т. 38).

40 Такава разлика в данъчното третиране на дивидентите в зависимост от мястото на установяване на дружествата, които ги получават, може да разубеди, от една страна, чуждестранните дружества да инвестират в установени във Франция дружества, и от друга страна, установените във Франция инвеститори да придобиват дялово участие в чуждестранни дружества.

41 Следователно националната правна уредба, разглеждана в главното производство, представлява ограничение на свободното движение на капитали, което по принцип се забранява от член 63, параграф 1 ДФЕС.

42 Следва обаче да се разгледа въпросът дали това ограничение може да бъде обосновано с оглед на разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС.

По наличието на обосновка за ограничаването на свободното движение на капитали съгласно член 65 ДФЕС

43 Френското правителство твърди, че макар разглежданата в главното производство национална правна уредба да съставлява ограничение, от една страна, местните и чуждестранните дружества се намират обективно в различно положение, и от друга страна, тази правна уредба е обоснована от необходимостта да се гарантира събирането на данъка и съответства на разпределянето на данъчната компетентност между държавата членка по място на установяване и държавата членка по източника на дохода.

44 Съгласно член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС „[р]азпоредбите на член 63 [ДФЕС] не накърняват правото на държавите членки 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“.

45 Доколкото тази разпоредба представлява изключение от основния принцип за свободно движение на капитали, тя трябва да се тълкува стриктно. Следователно тя не може да се тълкува в смисъл, че всяко данъчно законодателство, което предвижда разграничение между данъкоплатците в зависимост от мястото, където пребиват, или от държавата членка, в която

инвестират своите капитали, автоматично е съвместимо с Договора. Всъщност изключението по член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС е на свой ред ограничено от параграф 3 от същия член, който предвижда, че посочените в параграф 1 национални разпоредби „не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 63 [ДФЕС]“ (решение от 17 септември 2015 г., Miljoen и др., C-10/14, C-14/14 и C-17/14, EU:C:2015:608, т. 63).

46 При това положение случаите на различно третиране, които член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС разрешава, трябва да бъдат разграничени от случаите на дискриминация, забранени с член 65, параграф 3 ДФЕС. От практиката на Съда обаче следва, че за да може национално данъчно законодателство да се счита за съвместимо с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, произтичащото от това законодателство различно третиране трябва да се отнася до положения, които не са обективно сходни, или да е обосновано с императивно съображение от общ интерес (решение от 17 септември 2015 г., Miljoen и др., C-10/14, C-14/14 и C-17/14, EU:C:2015:608, т. 64).

– *По сходството между разглежданите случаи*

47 Съгласно практиката на Съда от момента, когато държава едностранно или посредством спогодба обложи с данък върху доходите не само дружествата, които са местни лица, но и дружествата, които са чуждестранни лица, за дивидентите, които те получават от местно дружество, положението на посочените чуждестранни дружества се доближава до това на местните дружества (решения от 20 октомври 2011 г., Комисия/Германия, C-284/09, EU:C:2011:670, т. 56, и от 17 септември 2015 г., Miljoen и др., C-10/14, C-14/14 и C-17/14, EU:C:2015:608, т. 67 и цитираната съдебна практика).

48 Въпреки това, като се позовават на решение от 22 декември 2008 г., Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), френското, белгийското и германското правителство, както и правителството на Обединеното кралство поддържат, че правна уредба, предвиждаща само различни правила за събиране на данъка в зависимост от седалището на дружеството бенефициер, е обоснована поради обективна разлика в положението на местните и чуждестранните дружества.

49 По този начин прилагането на различни техники за събирането на данъка в зависимост от мястото на установяване на получателите на дивидентите отразявало обективната разлика в положението, в които се намират чуждестранните дружества в сравнение с местните дружества, като френската държава извършвала действия по отношение на чуждестранните дружества в качеството си на държава по източника на дивидентите, а не като държава по място на установяване на получателя на тези дивиденти, което би ограничило нейния капацитет за събиране на данъка, що се отнася до последните дружества, и би обосновало прилагането на данък, удържан при източника, върху дивидентите, които са им изплатени.

50 Тези доводи обаче не могат да бъдат приети.

51 Макар в точка 41 от решение от 22 декември 2008 г., Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), Съдът да е постановил, че разликата в третирането, състояща се в прилагането на различни техники на данъчно облагане в зависимост от мястото на установяване на данъчнозадълженото лице, се отнася до положения, които не са обективно сходни, Съдът все пак е уточнил в точки 43 и 44 от посоченото решение, че доходите, разглеждани в делото, по което е постановено същото решение, във всички случаи са били предмет на данъчно облагане, независимо дали са били получени от местно или от чуждестранно данъчнозадължено лице.

52 Както обаче е видно от точка 33 от настоящото решение, разглежданата в главното производство национална правна уредба не се ограничава до това да предвиди различни правила за събиране на данъка в зависимост от мястото на установяване на получателите на дивиденти с национален произход, а може да доведе до пренасяне на данъчното облагане на дохода от дивиденти за следваща данъчна година в случай на отрицателен финансов резултат на местното дружество и дори до освобождаване от данък, в случай е то прекратило дейността си, без да е постигнало положителен финансов резултат (вж. по аналогия решение от 10 май 2012 г., Santander Asset Management SGIIC и др., C-338/11—C-347/11, EU:C:2012:286, т. 43).

53 Следователно, при положение че посочената правна уредба предоставя съществено данъчно предимство на местните дружества, имащи отрицателен финансов резултат, каквото не се предоставя на чуждестранните дружества, имащи отрицателен финансов резултат, не може да се поддържа, че разликата в третирането при облагането на дивидентите в зависимост от това дали са получени от местно или от чуждестранно дружество се ограничава до правилата за събирането на данъка.

54 От това следва, че тази разлика в третирането не е обоснована от обективна разлика в положението.

– По обосновката, изведена от балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки

55 Френското правителство твърди, че данъкът, удържан при източника, с който се облагат само дивидентите, получени от чуждестранно дружество, е единственият начин, позволяващ на френската държава да обложи тези доходи, без да се намалят нейните данъчни приходи поради отрицателния финансов резултат, породен в друга държава членка.

56 В това отношение Съдът е приел, че опазването на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки е легитимна цел и при липсата на приети от Европейския съюз мерки за уеднаквяване или хармонизиране държавите членки продължават да са компетентни да определят чрез спогодби или едностранно критериите за разпределение на правомощията си за данъчно облагане, за да се избегне двойното данъчно облагане (решение от 13 юли 2016 г., Brisal и KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, т. 35).

57 Подобна обосновка може да се приеме по-специално когато въпросният режим цели да предотврати определено поведение, което може да застраши правото на държава членка да упражнява данъчните си правомощия по отношение на извършваните на нейна територия дейности (решение от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания, C-269/09, EU:C:2012:439, т. 77).

58 В случая френската държава е решила да облага с данък дивидентите, изплащани на чуждестранно дружество посредством данък, удържан при източника, със ставка, определена в рамките на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, като същевременно не извършва подобно данъчно облагане на дивидентите, изплащани на местно дружество, имащо отрицателен финансов резултат.

59 В делото по главното производство обаче отлагането на данъчното облагане на дивидентите, получени от чуждестранно дружество, имащо отрицателен финансов резултат, не би означавало, че френската държава трябва да се откаже от правото си да облага доход, получен на нейна територия. Всъщност дивидентите, разпределяни от местното дружество, биха подлежали на данъчно облагане след като чуждестранното дружество е постигнало положителен финансов резултат в последващ период, какъвто е случаят с местно дружество, намиращо се в сходно положение.

60 Несъмнено, ако се окаже, че чуждестранното дружество не е постигнало положителен финансов резултат, преди да прекрати своята дейност, това би довело до действително освобождаване от облагане на доходите от дивиденти, водещо до данъчни загуби за облагащата държава членка.

61 От постоянната практика на Съда обаче следва, че намаляването на приходите от данъци не може да се счита за императивно съображение от общ интерес, което може да се изтъкне, за да се обоснове мярка, която по принцип е в противоречие с някоя от основните свободи (решение от 20 октомври 2011 г., Комисия/Германия, C-284/09, EU:C:2011:670, т. 83).

62 От друга страна, макар държавите членки да се ползват от свободата да облагат доходите, породени на тяхна територия, те трябва да спазват принципа на равно третиране и свободите на движение, гарантирани от първичното право на Съюза (вж. в този смисъл решение от 13 юли 2016 г., Brisal и KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, т. 36).

63 Френското правителство обаче не може да твърди, че загубата на данъчни приходи във връзка с данъчното облагане на дивидентите, получени от чуждестранни дружества в случай на прекратяване на дейността им, може да обоснове данък, удържан при източника, върху тези доходи по отношение само на тези дружества, докато френската държава приема подобни загуби, когато местни дружества прекратяват дейността си, без да са постигнали положителни финансови резултати.

64 При тези обстоятелства не може да се приеме, че националната правна уредба, разглеждана в главното производство, се обосновава с необходимостта да се запази балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки.

– По обосновката, изведена от ефективността на събирането на данъка

65 Френското правителство твърди също, че облагането на дивидентите, изплащани на чуждестранно дружество, с данък, удържан при източника, представлява законосъобразно и подходящо средство, което да осигури данъчното облагане на доходите на лице, установено извън облагащата държава, както същевременно се възпрепятства възможността тези доходи да останат необложени с данък в държавата по произход на дохода.

66 Данък, удържан при източника, с който се облагат дивидентите, изплащани на чуждестранни дружества, позволявал да се облекчат административните формалности, които водели до задължение за тези дружества да подават данъчна декларация в края на данъчната година пред френската данъчна администрация.

67 В това отношение Съдът е приел, че необходимостта да се гарантира ефективно събиране на данъка представлява легитимна цел, която може да обоснове ограничение на основните свободи, при условието обаче че прилагането на това ограничение трябва да може да гарантира осъществяването на преследваната цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (вж. в този смисъл решение от 13 юли 2016 г., Brisal и KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, т. 39).

68 Освен това е прието, че процедурата за удържането на данъка при източника представлява законосъобразно и подходящо средство за гарантиране на данъчното облагане на доходите на данъчнозадължено лице, установено извън облагащата държава (решение от 18 октомври 2012 г., X, C-498/10, EU:C:2012:635, т. 39).

69 В това отношение следва да се припомни, че както е видно от точка 34 от настоящото решение, ограничението на свободното движение на капитали, произтичащо от националната правна уредба, разглеждана в главното производство, се състои в обстоятелството, че за разлика от

местните дружества, имащи отрицателен финансов резултат, чуждестранните дружества, които също имат отрицателен финансов резултат, не се ползват от отложено данъчно облагане на дивидентите, които получават.

70 Впрочем, като предотвратява по необходимост това ограничение, признаването на възможността за това отлагане спрямо чуждестранните дружества не би поставило под въпрос постигането на целта, свързана с ефективното събиране на дължимия от тези дружества данък, когато те получават дивиденти от местно дружество.

71 Всъщност, първо, режимът на отлагането на данъчното облагане в случай на отрицателен финансов резултат представлява по естеството си дерогация от принципа на облагане за данъчната година на разпределението на дивидентите, така че предназначението на този режим не е да се прилага към по-голямата част от дружествата, получаващи дивиденти.

72 Второ, трябва да се подчертае, че чуждестранните дружества следва да представят съответните данни, които позволяват на данъчните органи на облагащата държава членка да установят, че са изпълнени условията, предвидени в закона, за да се ползват от такова отлагане.

73 Трето, механизмите за взаимопомощ, съществуващи между органите на държавите членки, са достатъчни, за да позволят на държавата членка по източника на дохода да упражни контрол за истинността на данните, предоставени от чуждестранните дружества, които желаят да се ползват от отлагане на облагането върху дивидентите, които са получили (вж. в този смисъл решение от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания, C-269/09, EU:C:2012:439, т. 68).

74 В това отношение, от една страна, Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане и облагане на застрахователните премии (ОВ L 336, 1977 г., стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21), изменена с Директива 2004/106/ЕО на Съвета от 16 ноември 2004 г. (ОВ L 359, 2004 г., стр. 30; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 154), отменена и заменена с Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15 февруари 2011 година относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО (ОВ L 64, 2011 г., стр. 1), позволява на държава членка да поиска от компетентните органи на друга държава членка всякаква информация, която може да ѝ позволи да определи правилно данъците върху доходите.

75 От друга страна, член 4, параграф 1 от Директива 2008/55/ЕО на Съвета от 26 май 2008 година относно взаимопомощта при събиране на вземания, свързани с някои видове налози, мита, данъци и други мерки (ОВ L 150, 2008 г., стр. 28), отменена и заменена с Директива 2010/24/ЕС на Съвета от 16 март 2010 година относно взаимната помощ при събиране на вземания, свързани с данъци, такси и други мерки (ОВ L 84, 2010 г., стр. 1), предвижда, че „[п]о молба на органа, подаващ молбата, органът, получаващ молбата, предоставя всякаква информация, която е от полза за органа, подаващ молбата, във връзка с изплащането на дадено вземане“. Следователно тази директива позволява на държавата членка по източника на дохода да получи от компетентния орган на държавата членка по място на установяване необходимата информация, за да ѝ даде възможност да събере данъчно вземане, което е породено при разпределянето на дивиденти.

76 По този начин Директива 2008/55 предоставя на органите на държавата членка по източника на дохода рамка на сътрудничество и съдействие, позволяваща им действително да съберат данъчното вземане в държавата членка по място на установяване (вж. в този смисъл решения от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, т. 78, и от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания, C-269/09, EU:C:2012:439, т. 70 и 71).

77 Следователно признаването на предимството, свързано с отлагането на данъчното облагане на разпределяните дивиденти и по отношение на чуждестранните дружества, имащи отрицателен финансов резултат, би довело до предотвратяване на всякакво ограничение на свободното движение на капитали, при това без да се възпрепятства постигането на целта, преследвана с разглежданата в главното производство национална правна уредба.

78 При тези обстоятелства не може да се приеме, че националната правна уредба, разглеждана в главното производство, се обосновава с ефективността на събирането на данъка.

79 Предвид всички изложени съображения на първия и втория въпрос, както и на първата част от третия въпрос, следва да се отговори, че членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка като разглежданата в главното производство, по силата на която дивидентите, разпределяни от местно дружество, се облагат с данък, удържан при източника, когато се получават от чуждестранно дружество, а когато се получават от местно дружество, облагането им по общия ред на корпоративния данък се извършва в края на данъчната година, за която са получени, само при условие че това дружество е имало положителен финансов резултат за тази данъчна година, като до подобно облагане може евентуално и да не се стигне изобщо, ако посоченото дружество прекрати дейността си, без да е постигнало положителен финансов резултат след получаването на дивидентите.

По втората част от третия въпрос

80 С оглед на отговора, даден на първия и втория въпрос, както и на първата част от третия въпрос, не следва да се отговаря на втората част от третия въпрос.

По съдебните разноски

81 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

Членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка като разглежданата в главното производство, по силата на която дивидентите, разпределяни от местно дружество, се облагат с данък, удържан при източника, когато се получават от чуждестранно дружество, а когато се получават от местно дружество, облагането им по общия ред на корпоративния данък се извършва в края на данъчната година, за която са получени, само при условие че това дружество е имало положителен финансов резултат за тази данъчна година, като до подобно облагане може евентуално и да не се стигне изобщо, ако посоченото дружество прекрати дейността си, без да е постигнало положителен финансов резултат след получаването на дивидентите.

Подписи