Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

17 май 2017 година*

„Преюдициално запитване — Свобода на установяване — Директива за дружествата майки и дъщерните дружества — Данъчно законодателство — Данък върху печалбите на дружествата — Разпределяне на дивиденти — Удържане на данък при източника — Двойно данъчно облагане — *Fairness tax*“

По дело C-68/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Grondwettelijk Hof (Конституционен съд, Белгия) с акт от 28 януари 2015 г., постъпил в Съда на 13 февруари 2015 г., в рамките на производство по дело

X

срещу

Ministerraad,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: R. Silva de Lapuerta, председател на състава, E. Regan, J.-C. Bonichot, Ал. Арабаджиев и C. G. Fernlund (докладчик), съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар, C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 22 юни 2016 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за X, от T. Engelen, L. Ketels и P. Renier, advocaten,

— за белгийското правителство, от J.-C. Halleux, D. Delvaux, M. Jacobs и C. Pochet, в качеството на представители,

— за френското правителство, от D. Colas, J.-S. Pilczer и S. Ghiandoni, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от W. Roels и C. Soulay, в качеството на представители,

* Език на производството: нидерландски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 17 ноември 2016 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 49 ДФЕС и на член 4, параграф 3, както и на член 5 от Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30 ноември 2011 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (ОВ L 345, 2011 г., стр. 8, наричана по-нататък „Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между X и Ministerraad (Министерски съвет, Белгия) по повод искането за отмяна на разпоредбите на националното право, които въвеждат данък, отделен от корпоративния данък и от данъка върху доходите на чуждестранните лица, наречен „*fairness tax*“, с който се облагат местните и чуждестранните дружества, когато разпределят дивиденти, които — тъй като са използвани някои предвидени в националната данъчна уредба данъчни облекчения — не са включени в окончателния им облагаем финансов резултат.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Видно от съображение 3 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, нейната цел е дивидентите и другите форми на разпределение на печалби, плащани от дъщерни дружества на техните дружества майки, да се освободят от данъци при източника и да се предотврати двойното данъчно облагане на този вид доход на ниво дружество майка.

4 Съображения 7 и 9 от тази директива гласят:

„(7) В случаите, когато едно дружество майка по силата на асоциирането си със своите дъщерни дружества получава разпределена печалба, държавата членка по регистрация на дружеството майка трябва или да се въздържа от облагане на такава печалба, или да облага такава печалба, като даде право на дружеството майка да приспада от размера на дължимия данък частта от корпоративния данък, платена от дъщерното дружество, която е свързана с тази печалба.

[…]

(9) Изплащането на разпределената печалба и получаването на такава от мястото на стопанската дейност на дружеството майка следва да подлежи на същото третиране като това, което се прилага между дъщерно дружество и дружество майка. […]“.

5 Член 4, параграфи 1 и 3 от посочената директива предвижда:

„1. Ако дружество майка или негово място на стопанска дейност, по силата на сдружаването на дружеството майка с дъщерно дружество, получава разпределена печалба, държавата членка на дружеството майка и държавата членка на мястото на стопанска дейност, освен когато дъщерно дружество е в ликвидация, или:

а) се въздържат от данъчно облагане на подобни печалби; или

б) облагат печалбите, като разрешават на дружеството майка и на мястото на стопанска дейност да отчисляват от сумата на данъчното задължение тази част от корпоративния данък, която е свързана с конкретните печалби и е платена от дъщерно дружество и някое от по-нискостепенните подразделения до границата на сумата по съответното данъчно задължение, при условие че на всяка отделна степен дружеството и по-нискостепенните му подразделения са в съответствие с определенията, установени в член 2, и отговарят на условията, предвидени в член 3.

[…]

3. Всяка държава членка запазва възможността си да предвиди, че разноските, свързани, с участията и загубите, произтичащи от разпределението на печалбата на дъщерното дружество, няма да могат да се приспадат от облагаемата печалба на дружеството майка.

В случаите, когато разходите по управлението на участията представляват фиксирана сума, тя не може да надвишава 5 % от печалбата, разпределена от дъщерното дружество“.

6 Член 5 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества гласи:

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

Белгийското право

7 Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (Кодексът за данъците върху доходите от 1992 г.) е изменен с Wet houdende diverse bepaligen (Закон за приемане на различни разпоредби) от 30 юли 2013 г. (*Belgisch Staatsblad*, 1 август 2013 г.) (наричан по-нататък „CIR 92“). В глава 15 от Закона от 30 юли 2013 г. е раздел 2, чийто подраздел 1 е озаглавен „*Fairness Tax*“. Този подраздел се състои от членове 43—51, които изменят членове 198, 207, 218, 219 ter, 233, 246, 275 и 463 bis от CIR 92.

8 Съгласно член 198, параграф 1, точка 1° от CIR 92:

„Не се считат за оперативни разходи:

1° корпоративният данък, в това число отделният данък, дължим на основание членове 219 bis—219 quater, платените суми, които се приспадат от корпоративния данък, и авансовият данък върху доходите от движимо имущество, платен от длъжника по дохода вместо получателя в нарушение на член 261, с изключение на отделния данък, дължим на основание член 219“.

9 Член 207, втора алинея от този кодекс предвижда:

„Приспадане или компенсиране със загубата за облагаемия период не може да бъде извършвано върху частта от финансовия резултат, която произтича от посочени в член 79 необичайни или безвъзмездни предимства, нито върху посочените в член 53, точка 24° получени финансови приходи или приходи от всякакво естество, нито върху основата, на която се определя отделният данък върху разходите или върху приходите от всякакво естество, които не са обосновани съгласно член 219, нито върху частта от печалбата, свързана с посочените в член 198, параграф 1, точки 9° и 12° разходи, нито върху частта от печалбата, която произтича от неспазването на член 194 quater, параграф 2, четвърта алинея и от прилагането на член 194 quater, параграф 4, нито върху печалбите, посочени в член 217, точка 3°, нито върху дивидентите, посочени в член 219 ter“.

10 Член 218, параграф 1 от този кодекс гласи следното:

„Данъкът, изчислен в съответствие с членове 215—217, и отделният данък, посочен в член 219 ter, евентуално се увеличават по начина, който членове 157—168 предвиждат при данъчното облагане на физическите лица, когато липсват или няма достатъчно авансови плащания.

Въпреки това обаче, по изключение от членове 160 и 165, не се прилагат ограничаването на увеличението до 90 % и повишаването на основата за изчисляване до 106 % на дължимия на държавата данък“.

11 Член 219 ter от същия кодекс предвижда:

„§ 1. За облагаемия период, през който се разпределят дивиденти по смисъла на член 18, първа алинея, точки 1°—2° bis, се въвежда отделен данък, който се изчислява съгласно разпоредбите на следващите параграфи.

Този отделен данък е независим от и може да допълва останалите данъци, дължими по силата на други разпоредби на настоящия кодекс, или евентуално, при прилагането на особени правни норми.

§ 2. За изчисляването на данъчната основа на посочения данък се определя положителната разлика между брутния размер на дивидентите, разпределени за данъчния период, и размера на окончателния облагаем финансов резултат, който фактически се облага с приложимата за корпоративния данък ставка, посочена в членове 215 и 216.

§ 3. Така определената данъчна основа се намалява с частта от разпределените дивиденти с произход от резервите, които вече са обложени с данък, но най-късно през данъчната 2014 г. За целите на това намаление отчитането на вече обложените резерви се извършва приоритетно върху последните вписани резерви.

Разпределените през данъчната 2014 година дивиденти не могат да бъдат отчитани като обложени през същата година резерви.

§ 4. Така полученото салдо се намалява с процент, който изразява съотношението между:

— от една страна, в числителя: фактически извършените през данъчния период приспадания на пренесени загуби и приспадания за рисков капитал,

— и от друга страна, в знаменателя: данъчния финансов резултат за данъчния период, без да се отчитат освободените от данък обезценки, провизии и данъчни печалби.

§ 5. Данъчната основа, определена в съответствие с предходните параграфи, не може по никакъв начин да бъде ограничавана или намалявана.

§ 6. Отделният данък е в размер на 5 % от така изчислената стойност.

§ 7. Дружествата, които на основание член 15 от Кодекса на търговските дружества се считат за малки дружества за данъчната година, свързана с облагаемия период, през който са разпределени дивидентите, не се облагат с такъв специален данък“.

12 Член 233, трета алинея от CIR 92 гласи:

„Освен това се въвежда отделен данък, който се определя в съответствие с правилата по член 219 ter. Що се отнася до белгийските места на стопанска дейност, за целите на прилагане на тази мярка „разпределени дивиденти“ означава онази част от брутния размер на разпределените от дружеството дивиденти, която съответства пропорционално на дела, който има белгийското място на стопанска дейност в общия финансов резултат на дружеството“.

13 Член 246, първа алинея, точка 3° от този кодекс гласи следното:

„независимо от прилагането на член 218, отделният данък по член 233, трета алинея е в размер на 5 %“.

14 Член 463 bis, параграф 1, точка 1° от посочения кодекс предвижда:

„Освен това в случай на криза само в полза на държавата се увеличава с още три стотни:

1° корпоративният данък, данъкът върху доходите на юридическите лица по член 220, точки 2° и 3° и на данъчнозадължените лица по член 227, точки 2° и 3°, с изключение на чужди държави и техните политически подразделения и органи на местното управление, данъкът върху доходите на чуждестранните лица, в това число отделните данъци по членове 219 bis, 219 ter и 246, първа алинея, точки 2° и 3°; допълнителният данък в случай на криза се изчислява върху така изброените данъци, определени:

— преди приспадането на авансовите плащания по членове 218, 226 и 246, първа алинея, точка 1° и втора алинея, авансовите данъци, фиксираната част от сумата на чуждестранния данък и данъчния кредит по членове 277—296,

— преди прилагането на увеличението, предвидено при липса или недостатъчно авансови плащания, посочени в първото тире“.

15 Член 275, четвърта алинея от същия кодекс гласи:

„Кралят може да увеличи предвидения в трета алинея процент с указ, обсъден в рамките на Министерския съвет, за работодателите по настоящия член, които на основание член 15 от Кодекса на търговските дружества се считат за малки дружества или са физически лица, които отговарят съответно на критериите по член 15. Кралят представя за разглеждане от Законодателните камари, ако са свикани — незабавно, а ако не са — веднага след откриване на следващата им сесия, на проектозакон за утвърждаване на указите, приети в изпълнение на настоящата алинея“.

16 Член 51 от Закона за приемане на различни разпоредби от 30 юли 2013 г. гласи:

„Членове 43—49 влизат в сила от данъчната 2014 година.

Измененията, въведени от 28 юни 2013 г. до датата на приключване на годишните счетоводни отчети, не се отразяват на прилагането на мерките по настоящия подраздел.

Член 50 се прилага за възнагражденията, платени или предоставени, считано от 1 януари 2014 г.“

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

17 Със своята жалба, подадена пред Grondwettelijk Hof (Конституционен съд, Белгия), X иска да бъдат отменени националните разпоредби, въвеждащи *fairness tax*.

18 Запитващата юрисдикция отбелязва, че *fairness tax* е данък, отделен от корпоративния данък и от данъка върху доходите на чуждестранните лица, и че режимът му е уреден в членове 43—51 от Закона за приемане на различни разпоредби от 30 юли 2013 г. Този данък се прилага, когато за един и същ облагаем период са разпределени дивиденти и данъчният резултат на дружеството е намален изцяло или отчасти поради прилагането на различни приспадания, предвидени в националната данъчна уредба.

19 В жалбата си за отмяна на членове 43—51 X твърди, първо, че *fairness tax* представлява ограничение на свободата на установяване, което възпрепятства свободата на чуждестранните дружества да изберат правната форма, под която искат да извършат икономическа дейност в Белгия.

20 Всъщност чуждестранно дружество, което извършва икономическа дейност в Белгия посредством дъщерно дружество, ще подлежи косвено на облагане с *fairness tax* само ако това дъщерно дружество реално му разпредели дивиденти от печалбата си, при това независимо дали самото чуждестранно дружество разпределя или не дивиденти.

21 От друга страна, ако чуждестранно дружество извършва икономическа дейност в Белгия посредством място на стопанска дейност, ще подлежи на облагане с *fairness tax*, при положение че самото то разпредели дивиденти, независимо дали печалбата от мястото на стопанска дейност е прехвърлена към това дружество или пък е внесена във фонд „Резервен“ или реинвестирана в Белгия. Така облагаемата основа на това дружество би могла да включва и реализираната от него извън Белгия печалба, само защото последното има място на стопанска дейност в Белгия.

22 Освен това *fairness tax* представлявала и основана на гражданството дискриминация между чуждестранно дружество, което извършва икономическа дейност в Белгия посредством място на стопанска дейност, и местно дружество, при положение че чуждестранно дружество би могло да бъде обложено с този данък дори ако цялата печалба от неговото белгийско място на стопанска дейност е внесена във фонд „Резервен“ или е реинвестирана в Белгия, а нямало да е така, ако местното дружество внесе във фонд „Резервен“ или реинвестира цялата си печалба в тази държава членка.

23 Министерският съвет счита, че твърдяното различно третиране произтича от самите характеристики на мястото на стопанска дейност, при положение че за разлика от дъщерното дружество самото място на стопанска дейност не може да разпределя дивиденти.

24 Що се отнася до твърдяното различно третиране на чуждестранно дружество, което извършва икономическа дейност в Белгия посредством място на стопанска дейност, и местно дружество, Министерският съвет посочва, че за да се избегне евентуална дискриминация при определянето на данъчната основа на *fairness tax* на чуждестранно дружество, разглежданото законодателство предвижда изчисляване на фиктивен дивидент. При това положение въпросното законодателство не въвеждало никаква разлика в третирането, а по-скоро съответствало на обстоятелствата.

25 Второ, според X *fairness tax* трябва да се счита за удържан при източника данък, при положение че се начислявал върху печалбата, разпределена от дъщерното дружество на неговото дружество майка, и следователно противоречало на член 5 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, според който печалбите, които се разпределят от дъщерно дружество на дружеството майка, се освобождават от данък, удържан при източника.

26 Министерският съвет не счита, че *fairness tax* е прикрито удържане на данък при източника, а отделен данък, изчислен въз основа на разпределените дивиденти, които не фигурират в облагаемия финансов резултат на дъщерното дружество, тъй като са извършени приспадания за рисков капитал и/или на предишни загуби.

27 Трето, X е на мнение, че *fairness tax* може да доведе до облагане на печалба от обхвата на Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, което надвишава прага от 5 %, предвиден в член 4, параграф 3 от същата.

28 Всъщност освобождаването на 95 % от печалбата било приложимо само ако получената печалба се разпредели незабавно в съответната година. Ако печалбата се разпредели през следващата година, тя се облагала с *fairness tax* за част, която надвишава 5 %, при положение че коефициентът на пропорционалност отчита единствено печалбата от тази година и приложеното върху нея приспадане за рисков капитал и/или извършеното за същата година приспадане на пренесени загуби.

29 Според Министерския съвет решението дали да разпредели печалба, е стратегически избор на дружеството майка. За едно и също дружество *fairness tax* се различавал за всяка данъчна година в зависимост от размера на разпределените дивиденти, от приложеното приспадане за рисков капитал и от размера на данъчния резултат и следователно не водел до данъчно облагане на част от дивидента, която надвишава прага от 5 %.

30 При тези условия Grondwettelijk Hof (Конституционен съд, Белгия) решава да спре производството и да отправи на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Следва ли член 49 ДФЕС да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, съгласно която:
   а) дружества със седалище в друга държава членка и с място на стопанска дейност в Белгия подлежат на облагане с данък, когато вземат решение за разпределяне на печалбата, която не е включена в окончателния облагаем финансов резултат на дружеството, независимо от това дали печалба от място на стопанска дейност в Белгия е прехвърлена към дружеството майка, при положение че дружества със седалище в друга държава членка, които имат дъщерно дружество в Белгия, не подлежат на облагане с такъв данък, когато вземат решение за разпределяне на печалбата, която не е включена в окончателния облагаем финансов резултат, независимо от това дали дъщерното дружество е разпределило дивиденти или не;
   б) дружества със седалище в друга държава членка и с място на стопанска дейност в Белгия подлежат на облагане с данък, когато вземат решение за разпределяне на печалбата, която не е включена в окончателния облагаем финансов резултат, ако внесат реализираната в Белгия печалба изцяло във фонд „Резервен“, докато белгийски дружества не подлежат на облагане с такъв данък, ако внесат изцяло печалбата във фонд „Резервен“?

2) Следва ли член 5 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества да се тълкува в смисъл, че е налице данък, удържан при източника, когато разпоредба от националното законодателство предвижда, че с данък се облага разпределянето на печалбата от дъщерно дружество на дружеството майка, когато в същия данъчен период се разпределят дивиденти и облагаемият финансов резултат се намалява изцяло или частично с приспаданията за

рисков капитал и/или с пренесени данъчни загуби, при положение че печалбата не би подлежала на данъчно облагане съгласно националното законодателство, ако оставаше в дъщерното дружество и не беше разпределена на дружеството майка?

3) Следва ли член 4, параграф 3 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, въз основа на която се събира данък върху разпределянето на дивиденти, когато в резултат на тази уредба дружество се облага с данък върху една част от дивидентите, която надвишава прага, определен в посочения член 4, параграф 3 от Директивата, ако разпредели получени дивиденти в по-късен момент — след годината, през която самото то ги е получило — при положение че случаят не би бил такъв, ако това дружество разпредели дивиденти отново, но в рамките на годината, в която ги е получило?“.

По преюдициалните въпроси

31 В самото начало следва да се отбележи, че с въпросите си запитващата юрисдикция иска да установи дали е съвместимо с правото на Съюза данъчно законодателство на държава членка като разглежданото в главното производство, приложимо, когато размерът на разпределената от дадено дружество печалба — независимо дали става въпрос за местно дружество, в това число местно дъщерно дружество на чуждестранно дружество, или за чуждестранно дружество, което извършва дейност в тази държава членка посредством място на стопанска дейност — поради използването на определени предвидени в националната данъчна уредба на тази държава членка данъчни облекчения е по-висок от окончателния данъчен резултат на това дружество в същата държава членка.

32 От представената на съда преписка е видно, че целта на това данъчно законодателство е да обложи доходите, които попадат в обхвата на данъчната компетентност на разглежданата държава членка и които поради използването на такива данъчни облекчения са били разпределени, без да са обложени в тази държава членка с корпоративен данък, що се отнася до местните дружества, или с данък върху доходите на чуждестранните лица, що се отнася до чуждестранните дружества.

33 Също от тази преписка е видно, че разглежданото в главното производство данъчно законодателство е под формата на данък, който е отделен от корпоративния данък и данъка върху доходите на чуждестранните лица, а ставката му е в размер на 5,15 %. Основата на този данък се определя от положителната разлика между, от една страна, брутния размер на разпределените за данъчния период дивиденти и от друга страна, размера на окончателния облагаем финансов резултат, който е обложен фактически с обичайната за корпоративния данък ставка. Така определената облагаема основа се намалява с частта от разпределените дивиденти с произход от резервите, обложени с данък в предходен момент и най-късно през данъчната 2014 г. Полученото салдо се намалява с коефициент — дробна величина, която изразява съотношението между приспадането за рисков капитал и/или пренесените за облагаемия период загуби, в числителя, и данъчния резултат от облагаемия период, в знаменателя.

34 За да се изчисли облагаемата основа за чуждестранните дружества, същото данъчно законодателство предвижда изчисляване на „фиктивен дивидент“. В такъв случай „разпределените дивиденти“ се състоят от частта от разпределените от чуждестранното дружество дивиденти, която съответства пропорционално на дела, който има белгийското място на стопанска дейност в общия финансов резултат на дружеството.

По първия въпрос

35 За преценката на поставеният въпрос следва веднага да се припомни, че седалището на дружество служи за определяне на връзката му с правния ред на дадена държава, подобно на гражданството на физическите лица (вж. например решения от 28 януари 1986 г., Комисия/Франция, 270/83, EU:C:1986:37, т. 18 и от 14 декември 2000 г., AMID, C-141/99, EU:C:2000:696, т. 20).

36 Следователно прилагането на национално данъчно законодателство като разглежданото в главното производство към местното дъщерно дружество на чуждестранно дружество, от една страна, и към местното място на стопанска дейност на такова дружество, от друга страна, засяга данъчното третиране, съответно на местно дружеството и на чуждестранното дружество.

37 В случая обаче е безспорно, че въпросното белгийско данъчно законодателство третира по един и същ начин местните дружества, в това число местните дъщерни дружества на чуждестранните дружества, и чуждестранните дружества и облага всички дружества с *fairness tax*, стига те да разпределят дивиденти при обстоятелствата, описани в точки 31 и 32 от настоящото решение.

38 При тези обстоятелства следва да се приеме, че целта на поставения въпрос е да установи дали свободата на установяване трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчно законодателство на държава членка като разглежданото в главното производство, по силата на което както чуждестранно дружество, което извършва икономическа дейност в тази държава членка посредством място на стопанска дейност, така и местно дружество, в това число местно дъщерно дружество на чуждестранно дружество, се облагат с данък като *fairness tax*, когато тези дружества разпределят дивиденти, които поради използването на някои предвидени в националната данъчна уредба данъчни облекчения не са включени в окончателния облагаем финансов резултат.

39 Свободата на установяване, която член 49 ДФЕС признава в полза на гражданите на Европейския съюз, им предоставя възможността да започват и упражняват дейност като самостоятелно заети лица, както и да учредяват и управляват предприятия при същите условия като тези, определени от законодателството на държавата членка на установяване за собствените ѝ граждани. В съответствие с член 54 ДФЕС тя обхваща по отношение на учредените в съответствие със законодателството на една държава членка дружества със седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Съюза правото им да извършват дейността си в съответната държава членка посредством дъщерно дружество, клон или представителство (решение от 17 юли 2014 г., Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 17 и цитираната съдебна практика).

40 Що се отнася до третирането в приемащата държава членка, от съдебната практика следва, че член 49, първа алинея, второ изречение ДФЕС изрично предоставя на икономическите оператори възможността да избират свободно правната форма, подходяща за упражняване на тяхната дейност в друга държава членка, и този свободен избор не може да бъде ограничаван с дискриминационни данъчни разпоредби (определение от 4 юни 2009 г., KBC Bank и Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 и C-499/07, EU:C:2009:339, т. 77 и цитираната съдебна практика).

41 Що се отнася до данъчните разпоредби, от практиката на Съда е видно, че всяка държава членка урежда, при спазване на правото на Съюза, своята данъчна система за облагане на печалбите, стига те да са от данъчната компетентност на съответната държава членка. Следователно приемащата държава членка е свободна да определи данъчното събитие, от което възниква данъчно задължение, облагаемата основа и данъчната ставка, приложими към различните видове места на стопанска дейност на дружествата, които осъществяват дейност в същата държава членка, стига да не третира чуждестранните дружества дискриминационно в сравнение

със сходни национални места на стопанска дейност (вж. в този смисъл решения от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, т. 47 и от 26 юни 2008 г., Burda, C-284/06, EU:C:2008:365, т. 86 и цитираната съдебна практика).

42 Дискриминация може да възникне единствено от прилагането на различни правила към сходни положения или от прилагането на едно и също правило към различни положения (решения от 14 февруари 1995 г., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, т. 30 и от 1 декември 2011 г., Комисия/Унгария, C-253/09, EU:C:2011:795, т. 50 и цитираната съдебната практика).

43 В случая няма съмнение, че чуждестранно дружество, което извършва икономическа дейност в Белгия посредством място на стопанска дейност, и местно дружество, в това число дъщерно дружество на чуждестранно дружество, по принцип подлежат на едно и също данъчно третиране, при положение че се облагат с *fairness tax*, когато разпределят дивиденти, които поради използването на някои предвидени в националната данъчна уредба данъчни облекчения не са включени в окончателния им облагаем финансов резултат.

44 При все това, доколкото от представената пред Съда преписка е видно, че за разлика от местно дружество, което се облага с корпоративен данък въз основа на световния си доход, чуждестранно дружество, което извършва икономическа дейност в Белгия посредством място на стопанска дейност, се облага с данък в тази държава членка само въз основа на печалбата, реализирана от това място на стопанска дейност, положението би могло да бъде различно и в такъв случай въпросното законодателство би представлявало ограничение на свободата на установяване, ако поради начина на определяне на облагаемата основа на *fairness tax* фактически това чуждестранно дружество се третира по-неблагоприятно в сравнение с местно дружество.

45 Според белгийското правителство, като предвижда изчисляване на фиктивен дивидент за определяне на облагаемата основа на *fairness tax* на такова чуждестранно дружество, разглежданото в главното производство данъчно законодателство е отчело тази разлика в начина на изчисляване на облагаемата основа и така цели да избегне евентуална дискриминация.

46 X и Европейската комисия обаче считат, че този начин на изчисляване би могъл да доведе до по-високо данъчно облагане на чуждестранното дружество. В това отношение, от една страна, X твърди, че в някои положения поради посочения начин на изчисляване това чуждестранно дружество се облага и върху други печалби освен реализираните от белгийското място на стопанска дейност. От друга страна, Комисията отбелязва, че местното дружество, в това число местното дъщерно дружество на чуждестранно дружество, се облага с *fairness tax* само когато действително разпределя дивиденти, а чуждестранното дружество, което извършва икономическа дейност в съответната държава членка посредством място на стопанска дейност, се облага с този данък, стига да разпределя дивиденти, дори когато печалбите от това място на стопанска дейност не са сред дивидентите, разпределени от това чуждестранно дружество.

47 В случая запитващата юрисдикция, която е единствено компетентна да тълкува националното право, като вземе предвид всички елементи на разглежданото в главното производство данъчно законодателство и на цялата национална данъчна уредба, следва да провери дали начинът на изчисляване на облагаемата основа води при всички случаи до положение, при което данъчното третиране на чуждестранно дружество, което извършва своята дейност в Белгия посредством място на стопанска дейност, е по-неблагоприятно в сравнение с третирането на местно дружество (вж. в този смисъл решение от 17 септември 2015 г., Miljoen и др., C-10/14, C-14/14 и C-17/14, EU:C:2015:608, т. 48).

48 В рамките на тази проверка запитващата юрисдикция ще трябва да вземе предвид факта, че разглежданото в главното производство законодателство цели да обложи разпределените печалби, които са от обхвата на белгийската данъчна компетентност, но върху които тази държава членка — поради използването на определени предвидени от националната данъчна уредба данъчни облекчения — не е упражнила данъчната си компетентност. При това положение, когато поради начина на изчисляване на облагаемата основа на чуждестранно дружество се облагат дори печалбите на същото дружество, които не са от данъчната компетентност на тази държава членка, посоченото чуждестранно дружество ще бъде третирано по-неблагоприятно в сравнение с местното дружество.

49 Ако от тази проверка се установи, че е налице такова третиране, тогава би следвало да се приеме, че данъчно законодателство като разглежданото в главното производство е пречка пред свободата на установяване.

50 Такава пречка може да бъде допусната само ако се отнася до положения, които не са обективно сходни, или ако е обоснована с императивни съображения от общ интерес (решение от 17 юли 2014 г., Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 23 и цитираната съдебна практика).

51 Следва да се напомни, че сходството между трансгранично и вътрешно положение трябва да се проверява предвид целта, преследвана от разглежданото национално данъчно законодателство (вж. в този смисъл решения от 8 ноември 2012 г., Комисия/Финландия, C-342/10, EU:C:2012:688, т. 36 и от 2 юни 2016 г., Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, т. 48).

52 Предвид обаче данъчно законодателство на приемаща държава членка, което се стреми да предотврати възможността реализирани в тази държава печалби — поради използването на определени предвидени от националната данъчна уредба данъчни облекчения — да бъдат разпределени без съответното данъчнозадължено лице да е било обложено, положението на чуждестранното данъчнозадължено лице, което извършва икономическа дейност в тази държава членка посредством място на стопанска дейност, е сходно с това на местното данъчнозадължено лице. Всъщност и в двата случая целта на това данъчно законодателство е да позволи на тази държава да упражни правото си на данъчно облагане на печалбите, които попадат в обхвата на нейната данъчна компетентност (вж. в този смисъл решения от 14 ноември 2006 г., Kerckhaert и Morres, C-513/04, EU:C:2006:713, т. 19 и от 3 септември 2014 г., Комисия/Испания, C-127/12, непубликувано, EU:C:2014:2130, т. 77 и 78).

53 Следователно предвид разглежданото в главното производство законодателство положението на чуждестранно дружество, което извършва икономическа дейност в Белгия посредством място на стопанска дейност, е сходно с това на местно дружество, в това число на местно дъщерно дружество на чуждестранно дружество.

54 При това положение ограничението може да бъде обосновано единствено от императивни съображения от общ интерес. В такъв случай обаче е необходимо ограничението освен това да е в състояние да гарантира осъществяването на преследваната от него цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (решение от 17 юли 2014 г. Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 25 и цитираната съдебна практика).

55 Белгийското правителство твърди, че две съображения от общ интерес обосновават евентуална пречка пред тази свобода, а именно целта да се гарантира балансираното разпределение на данъчните правомощия на държавите членки и целта за борба със злоупотребите.

56 В това отношение е достатъчно да се приеме, че макар тези две цели да представляват императивни съображения от общ интерес, които могат да обосноват ограничение на упражняването на гарантираните от Договора свободи на движение (вж. решение от 5 юли 2012 г., SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, т. 36 и 37 и цитираната съдебна практика),

разглежданото в главното производство законодателство не е в състояние да гарантира постигането им, така че в разглеждания в главното производство случай тези цели не могат да обосноват евентуална пречка пред свободата на установяване.

57 Всъщност, на първо място, тъй като разглежданото в главното производство данъчно законодателство цели облагане на печалбите от обхвата на белгийската данъчна компетентност, които са били разпределени, без да са обложени от тази държава членка, то по никакъв начин няма за цел да разпредели данъчната компетентност между Кралство Белгия и друга държава членка.

58 На второ място, тъй като целта на това законодателство е да ограничи действието на използваните данъчни облекчения, предвидени от националната данъчна уредба, само по себе си то няма за цел да избегне наличието на практика, свързана със злоупотреба.

59 Освен това евентуалната пречка не може да бъде обоснована и от факта, че в определени случаи би могло се окаже, че в резултат на посоченото законодателство чуждестранно дружество, което извършва икономическа дейност в Белгия посредством място на стопанска дейност, е обложено по-благоприятно от местно дружество.

60 Всъщност обстоятелството, че национално данъчно законодателство поставя в по-неблагоприятно положение чуждестранните дружества, не може да бъде компенсирано от факта, че в други случаи същото законодателство може да доведе до благоприятно третиране на този вид дружества (вж. в този смисъл решение от 2 юни 2016 г., Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, т. 38 и 39).

61 Предвид всички изложени по-горе съображения на първия въпрос следва да се отговори, че свободата на установяване трябва да се тълкува в смисъл, че допуска данъчно законодателство на държава членка като разглежданото в главното производство, по силата на което както чуждестранно дружество, което извършва икономическа дейност в тази държава членка посредством място на стопанска дейност, така и местно дружество, в това число местното дъщерно дружество на чуждестранно дружество, се облагат с данък като *fairness tax*, когато тези дружества разпределят дивиденти, които поради използването на някои предвидени в националната данъчна уредба данъчни облекчения не са включени в окончателния им облагаем финансов резултат, при условие че начинът на определяне на облагаемата основа на този данък не води фактически до по-неблагоприятно третиране на това чуждестранно дружество в сравнение с местно дружество, което запитващата юрисдикция следва да провери.

По втория въпрос

62 С втория въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 5 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчно законодателство на държава членка като разглежданото в главното производство, предвиждащо данък като *fairness tax*, с който се облагат чуждестранните дружества, извършващи икономическа дейност в тази държава членка посредством място на стопанска дейност, както и местните дружества, в това число местното дъщерно дружество на чуждестранно дружество, когато разпределят дивиденти, които поради използването на някои предвидени в националната данъчна уредба данъчни облекчения не са включени в окончателния им облагаем финансов резултат.

63 От постоянната практика на Съда е видно, че за да може определен данък да бъде квалифициран като удържане на данък при източника по смисъла на член 5 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, трябва да са изпълнени едновременно три критерия. Така, първо, данъкът трябва да е събран в държавата, в която са разпределени

дивидентите, и данъчното събитие трябва да е изплащането на дивиденти или на всеки друг приход от ценни книжа, второ, основата на този данък е приходът от ценни книжа и трето, данъчнозадълженото лице е притежателят на същите ценни книжа (вж. по аналогия решение от 24 юни 2010 г., P. Ferrero e C. и General Beverage Europe, C-338/08 и C-339/08, EU:C:2010:364, т. 26 и цитираната съдебна практика).

64 Подобно на страните в главното производство и тук трябва да се приеме, че данък като разглеждания в главното производство *fairness tax* изпълнява първите две условия. Всъщност, от една страна, данъчното събитие, от което възниква този данък, е разпределянето на дивиденти и от друга страна, при изчисляване на данъчната му основа се отчита разпределената сума.

65 Доколкото обаче данъчнозадълженото лице, облагано с данък като *fairness tax*, е не притежателят на ценни книжа, а разпределящото дружество, не е изпълнено третото условие.

66 Доводите на X и Комисията, че в случая трябвало да се предпочете подход, основан на икономическа преценка, не опровергават този извод. В това отношение е достатъчно да се припомни, че в решение от 26 юни 2008 г., Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, т. 58—62) Съдът вече е отхвърлил такъв подход.

67 Тъй като не е изпълнено третото условие, за да е налице удържане на данък при източника по смисъла на член 5 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, данък като разглеждания в главното производство не би могъл да представлява удържане на данък при източника по смисъла тази разпоредба.

68 Следователно на втория въпрос трябва да се отговори, че член 5 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества следва да се тълкува в смисъл, че допуска данъчно законодателство на държава членка като разглежданото в главното производство, предвиждащо данък като *fairness tax*, с който се облагат чуждестранните дружества, извършващи икономическа дейност в тази държава членка посредством място на стопанска дейност, както и местните дружества, в това число местното дъщерно дружество на чуждестранно дружество, когато разпределят дивиденти, които поради използването на някои предвидени в националната данъчна уредба данъчни облекчения не са включени в окончателния им облагаем финансов резултат.

По третия въпрос

69 С третия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 4, параграф 1, буква а) от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества във връзка с параграф 3 от същия член трябва да се тълкува в смисъл, че тази разпоредба не допуска национално данъчно законодателство като разглежданото в главното производство, доколкото съгласно това законодателство, когато дружество майка, получило печалби от дъщерното си дружество, ги разпредели след изтичане на годината, през която са получени, тези печалби се облагат над предвидения в разпоредбата праг от 5 %.

70 От съображение 3 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества е видно, че целта ѝ е да предотврати двойното данъчно облагане на ниво дружество майка на печалбите, разпределени от дъщерно дружество на неговото дружество майка.

71 За тази цел член 4, параграф 1 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества оставя на държавите членки да изберат между две системи, а именно системата на освобождаване и системата на приспадане (вж. в този смисъл решение от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, т. 44). Всъщност съгласно

съображения 7 и 9 от Директивата тази разпоредба уточнява, че ако дружество майка или негово място на стопанска дейност по силата на сдружаването на дружеството майка с дъщерно дружество получава разпределена печалба, държавата членка на дружеството майка и държавата членка на мястото на стопанска дейност, освен когато дъщерно дружество е в ликвидация, или се въздържат от данъчно облагане на подобни печалби или ги облагат, като разрешават на дружеството майка и на мястото на стопанска дейност да отчисляват от сумата на данъчното задължение тази част от корпоративния данък, която е свързана с конкретните печалби и е платена от дъщерно дружество и някое от по-нискостепенните подразделения.

72 От параграф 3 на същия член 4 обаче е видно, че всяка държава членка запазва възможността си да предвиди, че разноските, свързани, с участията и загубите, произтичащи от разпределението на печалбата на дъщерното дружество, няма да могат да се приспадат от облагаемата печалба на дружеството майка. Също от тази разпоредба следва, че в случаите, когато разходите по управлението на участията представляват фиксирана сума, тя не може да надвишава 5 % от печалбата, разпределена от дъщерното дружество.

73 Така член 4 от тази директива цели да предотврати облагането на печалбата, разпределена на местно дружество майка от чуждестранно дъщерно дружество, първо, на равнището на дъщерното дружество в неговата държава на установяване и второ, на равнището на дружеството майка в неговата държава на установяване.

74 В случая следва да се уточни, от една страна, че от акта за преюдициално запитване е видно, че при транспонирането на Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества Кралство Белгия е избрало система на освобождаване. Освен това тази държава членка е използвала възможността, предвидена в член 4, параграф 3 от Директивата. Следователно печалбите от чуждестранни дъщерни дружества на белгийски дружества майки са освободени в размер на 95 %.

75 От друга страна, е безспорно, че в хипотезата, при която разпределените от чуждестранно дъщерно дружество печалби на местно дружество майка са разпределени от това дружество майка след изтичане на годината, през която са получени, *fairness tax* води до облагането на печалбите над предвидения в член 4, параграф 3 праг от 5 % и следователно до двойното им данъчно облагане.

76 В такъв случай възниква въпросът дали подобно двойно данъчно облагане противоречи на Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества.

77 Според белгийското и френското правителство печалбите, които дружеството майка преразпределя на своите акционери, не попадат в обхвата на член 4, параграф 1, буква а) от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, тъй като тази разпоредба е приложима единствено когато дружеството майка получава разпределени печалби от своето дъщерно дружество.

78 Подобно тълкуване, което не следва нито от текста на тази разпоредба, нито от нейните контекст или цел, не може да бъде възприето.

79 Всъщност, на първо място, като предвижда, че държавата членка на дружеството майка и държавата членка по мястото на стопанска дейност „се въздържат от данъчно облагане“, тази разпоредба забранява на държавите членки да облагат дружеството майка или неговото място на стопанска дейност за печалбите, разпределени от дъщерното дружество на неговото дружеството майка, без да провежда разграничение в зависимост от това дали данъчното задължение на дружеството майка възниква от получаването на тези печалби, или от тяхното преразпределяне.

80 На второ място, както бе посочено в точки 70 и 71 от настоящото решение, целта на Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества е да предотврати двойното данъчно облагане на ниво дружество майка на печалбите, разпределени от дъщерно дружество на неговото дружество майка. Облагането на тези печалби обаче от държавата членка на дружеството майка на равнището на това дружество в хода на преразпределянето им, което води до облагането на същите печалби в размер, който надвишава предвидения в член 4, параграф 3 от тази директива праг от 5 %, би довело до двойно данъчно облагане на нивото на това дружество, което Директивата забранява.

81 Както по същество посочва генералният адвокат в точка 54 от заключението си, точка 105 от решение от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774) не опровергава тази констатация, при положение че в нея Съдът се е произнесъл единствено по съответствието на Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества с определени начини на изчисляване на размера на предварителното плащане на корпоративния данък, когато местното дружество майка преразпределя дивидентите, получени от чуждестранно дъщерно дружество, а не се е произнасял по съответствието на тази директива, що се отнася до събирането в такъв случай на този данък.

82 Следователно на третия въпрос трябва да се отговори, че член 4, параграф 1, буква а) от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества във връзка с параграф 3 от този член следва да се тълкува в смисъл, че тази разпоредба не допуска национално данъчно законодателство като разглежданото в главното производство, доколкото съгласно това законодателство, когато дружество майка, получило печалби от дъщерното си дружество, ги разпредели, след като изтече годината, през която са получени, тези печалби се облагат над предвидения в разпоредбата праг от 5 %.

По съдебните разноски

83 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 (първи състав) реши:

1) **Свободата на установяване трябва да се тълкува в смисъл, че допуска данъчно законодателство на държава членка като разглежданото в главното производство, по силата на което както чуждестранно дружество, което извършва икономическа дейност в тази държава членка посредством място на стопанска дейност, така и местно дружество, в това число местното дъщерно дружество на чуждестранно дружество, се облагат с данък като *fairness tax*, когато тези дружества разпределят дивиденти, които поради използването на някои предвидени в националната данъчна уредба данъчни облекчения не са включени в окончателния им облагаем финансов резултат, при условие че начинът на определяне на облагаемата основа на този данък не води фактически до по-неблагоприятно третиране на това чуждестранно дружество в сравнение с местно дружество, което запитващата юрисдикция следва да провери.**

2) **Член 5 от Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30 ноември 2011 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки следва да се тълкува в смисъл, че допуска данъчно законодателство на държава членка като разглежданото в главното производство, предвиждащо данък като *fairness tax*, с който се облагат чуждестранните дружества, извършващи икономическа**

дейност в тази държава членка посредством място на стопанска дейност, както и местните дружества, в това число местното дъщерно дружество на чуждестранно дружество, когато разпределят дивиденти, които поради използването на някои предвидени в националната данъчна уредба данъчни облекчения не са включени в окончателния им облагаем финансов резултат.

3) **Член 4, параграф 1, буква а) от Директива 2011/96 във връзка с параграф 3 от този член следва да се тълкува в смисъл, че тази разпоредба не допуска национално данъчно законодателство като разглежданото в главното производство, доколкото съгласно това законодателство, когато дружество майка, получило печалби от дъщерното си дружество, ги разпредели, след като изтече годината, през която са получени, тези печалби се облагат над предвидения в разпоредбата праг от 5 %.**

Подписи