ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА ELEANOR SHARPSTON
представено на 24 януари 2008 година [1]

1. С настоящото преюдициално запитване на френския Conseil d'État се иска тълкуването на член 4 и на член 7, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества (наричана по-нататък „Директивата“ [2].

2. Тази директива се разбира най-лесно, ако се разгледа на фона на по-широкия проблем, който тя си поставя за цел да разреши.

Данъчното облагане на дивидентите в рамките на група дружества

3. Дъщерните дружества изплащат на своите дружества майки дивиденти от печалбата, която реализират. Когато всички дружества от групата са регистрирани за данъчни цели в една и съща държава-членка, дъщерното дружество се облага за печалбата, от която е изплатило дивидентите, докато дружеството майка се облага (като всеки друг акционер) за дивидентите, които получава и които за него съставляват доход. Следователно един и същи доход се облага двукратно при двама различни данъкоплатци. Това се нарича икономическо двойно данъчно облагане.

4. За да избегнат това двойно данъчно облагане, някои държави-членки въвеждат „системи на приспадане“, съгласно които акционерите получават данъчен кредит, който представлява част или целия корпоративен данък, внесен за печалбата, от която се изплащат дивидентите. Данъчният кредит се приспада от данъчното задължение на акционерите, отнасящо се за тези дивиденти, което води до премахване или намаляване на двойното данъчно облагане. По-рано Френската република прилагаше този вид национален данъчен кредит, наречен местен данъчен кредит [*avoir fiscal*] [3].

5. Държавите-членки, които предоставят такива данъчни кредити за дивидентите, искат да са сигурни, че корпоративният

1 — Език на оригиналния текст: английски.

2 — Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави-членки (ОВ L 225, стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97). Тази директива впоследствие е изменяна, но (според жалбоподателя) единствено първата редакция се отнася за главното производство.

3 — Установен в член 158 bis от Code général des impôts [Общ данъчен кодекс].

данък върху печалбата, разпределена като дивиденти, действително е бил внесен. По тази причина системите на приспадане предвиждат, че дружествата, които изплащат дивиденти, за които възниква данъчен кредит, трябва да заплащат специален данък, който обикновено се удържа при източника. Така в миналото Френската република налага данък при източника, за който се прилага данъчен кредит [*précompte mobilier*] [4].

6. Когато група от дружества включва дружество майка, установено в една държава-членка, и едно или няколко дъщерни дружества, установени в една или няколко други държави-членки, трансграничното изплащане на дивиденти от дъщерните дружества на дружеството майка очевидно повдига най-различни данъчни въпроси.

7. Повечето държави-членки облагат чуждестранните доходи на дружества със седалище, установено на тяхна територия — доходи, които традиционно включват дивидентите, изплатени от чуждестранни дъщерни дружества. Повечето държави-членки облагат и доходите на чуждестранните дружества, възникнали на тяхна територия, и приспадат платените при източника данъци за трансграничните дивиденти. Такъв данък при източника позволява на държавата-членка на дъщерното дружество да получи дължимия данък от акционерите, за които не може да се приложи пряко данъчно облагане.

8. Когато дружество майка получава дивиденти от чуждестранно дъщерно дружество, в общия случай този доход следователно вече е бил предмет на двукратно данъчно облагане, т.е. веднъж е бил обложен с чуждестранния корпоративен данък, платен от дъщерното дружество за печалбата, от която възниква плащането на дивидентите; и втори път е бил обложен с чуждестранния данък при източника върху самите дивиденти, който се явява дължимият от дружеството майка данък (и който всъщност е бил удържан при източника от дъщерното дружество, което го е платило на чуждестранните данъчни органи). Отново става въпрос за икономическо двойно данъчно облагане. Ако дивидентите се облагат едновременно с данък при източника в държавата-членка на дъщерното дружество и с корпоративен данък в държавата-членка на дружеството майка, последното ще бъде обложено за един и същ доход в две държави-членки. Това е юридическо двойно данъчно облагане.

9. За да се намали или премахне това двойно данъчно облагане, независимо дали икономическо или юридическо, а дори и двете, повечето държави-членки традиционно предоставят данъчни облекчения на получателите на дивиденти, които са регистрирани за данъчни цели на тяхна територия, както едностранно, така и в изпълнение на спогодби за избягване на двойното данъчно облагане. За целта те използват или система на освобождаване, или система на приспадане.

10. Ако използват системата на освобождаване, те освобождават изцяло от националния данък върху доходите или от националния корпоративен данък всички чуждестранни доходи, отговарящи на

4 — Установен в член 223 sexies от Code général des impôts.

условията за освобождаване. Ако обаче прилагат системата на приспадане, те продължават да облагат чуждестранните доходи, но предоставят на дружеството майка кредит за някои чуждестранни данъци, платени предварително върху тези доходи (т.е. данъка, внесен за печалбата, от която се разпределят дивидентите или данъка при източника, с който са обложени дивидентите) — кредит, който то може впоследствие да приспадне от националното си данъчно задължение.

11. В съответствие с данъчните спогодби, сключени от Френската република с други държави-членки, такъв чуждестранен данъчен кредит [*crédit d'impôt étranger*] се предоставя на установено във Франция дружество майка за дивидентите, което то получава от установено в друга държава-членка дъщерно дружество, което вече е било обложено с данък при източника за тях. Чуждестранният данъчен кредит е равен на размера на този данък при източника.

Директивата

12. Директивата има за цел да премахне неблагоприятното данъчно третиране, което установените в различни държави-членки дружества, желаещи да си сътрудничат, като създават групи от дружества майки и дъщерни дружества, търпят спрямо дружествата, чиито дъщерни дружества са установени в същата държава-членка [5].

13. Член 3, параграф 1, буква а) задължава държавите-членки да признаят качеството на дружество майка най-малко на всяко дружество [6], което е регистрирано за данъчни цели в една държава-членка и което притежава дял от най-малко 25 % [7] от капитала на дружество от друга държава-членка (определено като „дъщерно дружество“ в член 3, параграф 1, буква б).

14. Член 4, параграф 1 гласи, че когато едно дружество майка, установено в държава-членка, получава от дъщерно дружество, установено в друга държава-членка, разпределена печалба, държавата по регистрация на дружеството майка или се въздържа от облагане на тази печалба (метод на освобождаване), или я облага, като разрешава на дружеството майка да приспада от размера на дължимия данък частта от корпоративния данък, платена от дъщерното дружество, която е свързана с тази печалба (метод на приспадане).

15. Съгласно член 4, параграф 2 обаче всяка държава-членка си запазва възможността да предвиди, че разноските, свързани с дяловете, и загубите, произтичащи

5 — Второ и трето съображение от мотивите.

6 — По-точно на всяко дружество, което има една от формите, изброени в приложение към Директивата и което подлежи на облагане с един от данъците, изброени в член 2, буква в).

7 — Този минимален дял е сведен до 20 % на 2 февруари 2004 г. и до 15 % на 1 януари 2007 г.; на 1 януари 2009 г. той ще бъде намален до 10 %: Директива 2003/123/ЕО на Съвета от 22 декември 2003 година за изменение на Директива 90/435/ЕИО (ОВ L 7, 2004 г., стр. 41; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 118).

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 дяловете представляват фиксирана сума, тя не може да надвишава 5 % от „печалбата, разпределена от дъщерното дружество“.

16. Член 5, параграф 1 задължава държавите-членки да освободят от удържане на данък при източника печалбата, която едно дъщерно дружество разпределя на своето дружество майка. Федерална република Германия, Република Гърция и Португалската република обаче се ползват от дерогации, които им разрешават в рамките на преходен период, определен за всяка от тях, да прилагат данък, удържан при източника, върху „печалбата, разпределена“ от дъщерните дружества на тяхното дружество майка, установено в друга държава-членка [8].

17. Член 7, параграф 2 гласи:

„Настоящата директива не засяга прилагането на национални разпоредби или на разпоредби, основаващи се на споразумения, предназначени да премахнат или да намалят двойното данъчно облагане [другаде в текста: „икономическото двойно данъчно облагане“] на дивидентите, в частност на разпоредбите, свързани с плащането на данъчни кредити на получателите на дивидент“.

18. Съгласно член 1, параграф 2 Директивата „не забранява прилагането на вътрешни разпоредби или такива основаващи се на споразумения, които се изискват с цел предотвратяване на измамите и злоупотребите“.

19. При спазване на преходните разпоредби по член 5, държавите-членки се задължават да транспонират Директивата до 1 януари 1992 г.

Приложимото национално законодателство [9]

20. Френската република избира метода на освобождаване, предвиден в член 4, параграф 1 от Директивата. Член 216 от Code général des impôts [10] гласи, че нетните

8 — Член 5, съответно параграфи 2, 3 и 4. Преходните разпоредби са отменени с Директива 2003/123, посочена в бележка под линия 7.

9 — Съгласно описанието, направено от запитващата юрисдикция, сезирана с искане за отмяна на 22 декември 2003 г. Междувременно *avoir fiscal* и *précompte mobilier* са отменени (считано от 1 януари 2005 г.).

10 — В редакцията, произтичаща от член 43, параграф I от Закона за бюджета за 1999 г. (№ 98-1266 от 30 декември 1998 г., JORF 20050), изменен с член 20 от Закона за бюджета за 2000 г. (№ 99-1172 от 30 декември 1999 г., JORF 19914).

приходи от дялове, даващи право да се приложи данъчният режим за облагане на дружествата майки [11], които са получени от дружеството майка в хода на една финансова година, могат да се извадят от общата му нетна печалба след приспадане на пропорционална част разходи и разноски, определена твърдо на 5 % от общия приход от дяловете, включително и данъчните кредити [12]. Последица от тази разпоредба е повторното включване на въпросните 5 % в облагаемите доходи на дружеството майка; това наричам по-долу „повторно включване на 5 %“.

21. Съгласно административно циркулярно писмо [13] данъчните кредити, посочени в член 216 CGI, съответстват или на местния данъчен кредит за приходи с френски произход, или на чуждестранните данъчни кредити, получен за приходи от дъщерни дружества със седалище в държава, с която Франция има подписана данъчна спогодба.

Преюдициалното запитване

22. В съответствие с член 146, параграф 2 от Code général des impôts (наричан по-нататък „член 146, параграф 2 от CGI“), когато дружество майка преразпределя на своите акционери дивидентите, които е получило от чуждестранно дъщерно дружество, и това разпределяне води до прилагането на *précompte mobilier*, този *précompte mobilier* се намалява в зависимост от случая с размера на данъчните кредити, свързани само с изплатените през последните пет години дивиденти. По силата на административна практика на данъчни концесии в зависимост от случая данъчните кредити също могат да се приспадат от данъка, удържан при източника, изискуем при преразпределението на дивидентите от дружеството майка на лица, които не са регистрирани за данъчни цели или нямат седалище във Франция.

23. Banque Fédérative du Crédit Mutuel (наричано по-нататък „Banque Fédérative“) сезира Conseil d'État с жалба за отмяна на административното циркулярно писмо, поради това че като включва повторно в основата за изчисление 5 % от чуждестранните данъчни кредити, изплатени в приложение на данъчните спогодби, сключени от Френската република с други държави, това циркулярно писмо е несъвместимо с член 4 от Директивата, който ограничава само до 5 % от „печалбата,

11 — Член 145 от Code général des impôts, който в редакцията си, приложима към момента на настъпване на фактите, гласи, че данъчният режим на дружествата майки е приложим по-специално спрямо дружествата, които се облагат със стандартната ставка на корпоративен данък и които притежават най-малко 5 % от капитала на въпросното дружество.

12 — Тази пропорционална част обаче не може да надвишава за всеки данъчен период общия размер на разходите и разноските от всякакво естество, направени от дружеството — притежател на дяловете, в хода на същия този период.

13 — От 25 юни 1999 г., публикувано в Bulletin officiel des impôts [Официален данъчен бюлетин] 4 H-4-99 (наричано по-нататък „административното циркулярно писмо“); вж. по-специално точка 15.

разпределена от дъщерното дружество“ [14] размера на разходите и разноските, които не могат да се приспадат от облагаемите доходи на дружеството майка, ако са определени като фиксирана сума

24. Conseil d’État отбелязва, че съгласно данъчните спогодби, сключени от Френската република с други държави-членки, на установените във Франция дружества майки се предоставя данъчен кредит за печалбата, разпределена от установено в друга държава-членка дъщерно дружество, когато последната вече е удържала данък при източника върху тези дивиденти [15]. Този данъчен кредит е равен на размера на така приспаднатия данък при източника. Повторното включване на 5 % поставя дружеството майка в положение, идентично с това, в което то би се намирало, ако нямаше данък при източника, стига данъчният кредит да може изцяло да се приспадне от данъчното му задължение. От член 146, параграф 2 и член 216 CGI, както и от административното циркулярно писмо, следва, че данъчни кредити, предоставени когато дъщерно дружество, установено в друга държава-членка, изплаща дивиденти на своето дружество майка, могат да се приспадат от данъчното задължение на дружеството майка само ако тези дивиденти са преразпределени в рамките на следващите пет години. В такъв случай повторното включване на 5 % не засяга принципа на данъчен неутралитет на трансграничното разпределяне на печалба.

25. От друга страна, ако дружеството майка не преразпредели своите дивиденти в посочения срок, Conseil d’État приема, че повторното включване на 5 % води до увеличаване на облагаемите му доходи над определената в член 4 от Директивата граница и до засягането в тази степен на данъчния неутралитет на трансграничното разпределяне на печалбата. Според него възниква въпросът дали при тази хипотеза произтичащото увеличаване на корпоративния данък на дружеството майка е съвместимо с член 7, параграф 2 от Дирекгивата.

26. По тази причина Conseil d’État поставя на Съда следния преюдициален въпрос:

„Повторното включване в облагаемата печалба на установено във Франция дружество майка на 5 % от данъчните

14 — Banque Fédérative посочва също пред Conseil d’État, че: i) член 216 от CGI е несъвместим с член 4, параграф 2 от Директивата, доколкото гласи, че повторно включване на 5 % не може да надвишава за всеки облагаем период общия размер на разходите и разноските от всякакво естество, понесени от дружеството — притежател на дяловете, в хода на този период, и че ii) включването на местния данъчен кредит (относно установените във Франция дъщерни дружества) и на чуждестранния данъчен кредит (относно установените в трети държави дъщерни дружества) в основата за изчисляването на повторно включване на 5 % е дискриминационно по отношение на установени във Франция дружества майки, което било несъвместимо с членове 43 ЕО и 56 ЕО. Conseil d’État отхвърля тези два довода и изобщо не поставя въпрос в това отношение.

15 — Очевидно това положение вече не би могло да настъпи, тъй като член 5, параграф 1 от Директивата изисква печалбата, която едно дъщерно дружество разпределя на своето дружество майка, установено в друга държава-членка, да се освобождава от данък при източника. Настоящото преюдициално запитване се вписва в рамките на жалба за отмяна на национални правни норми, а не в рамките на спор относно конкретен акт за установяване на данъчно задължение. При това положение решението, което Съдът ще постанови, може да окаже въздействие върху предходни периоди на облагане, когато преходните разпоредби на член 5, параграфи 2, 3 и 4 все още се прилагат.

кредити, предоставени във връзка с разпределението на печалба от дъщерно дружество, установено в друга държава — членка на Европейския съюз, когато печалбата е била обложена с данък, удържан при източника в другата държава-членка, е без значение за размера на облагането на дружеството майка, доколкото то има право да приспадне целия размер на тези данъчни кредити от дължимия данък. Когато дружеството майка не може да се възползва от данъчните предимства на този данъчен кредит, тъй като е пропуснало да вземе решение за преразпределянето на печалбата между своите акционери в срок от пет години, може ли да се приеме, че разпоредбата на член 7, параграф 2 от Директива 90/435/ЕИО от 23 юли 1990 г. разрешава допълнителното облагане с корпоративен данък, резултат от повторното включване на 5 % от данъчния кредит в облагаемия финансов резултат, поради ниския размер на този данък и обстоятелството, че той е установен в пряка връзка с изплащането на данъчния кредит, въведен с цел да намали икономическото двойно данъчно облагане на дивидентите, или пък трябва да се приеме, че това допълнително облагане противоречи на целите, произтичащи от член 4 от същата директива?“

27. Писмени становища представят Banque Fédérative, френското и германското правителство, както и Комисията на Европейските общности. С изключение на германското правителство всички страни се явяват на заседанието.

28. Въпросът на запитващата юрисдикция се основава на предпоставката, че стига да е разрешено по силата на член 7, параграф 2, националното законодателство, както се тълкува в административното циркулярно писмо, ще бъде несъвместимо с член 4, параграф 2 от Директивата, доколкото данъчните кредити не могат да се използват, поради това че дружеството майка не преразпределя печалбата в рамките на петте години след плащането. Френското и германското правителство все пак считат, че законодателството е съвместимо с член 4, параграф 2, без да се прибягва до член 7, параграф 2. По тази причина предлагам най-напред да се разгледа предварителния в логическо отношение въпрос дали разглежданото национално законодателство по принцип е несъвместимо с член 4, параграф 2 от Директивата, преди да се засегне въпросът дали в случай на утвърдителен отговор на първия въпрос то все пак е съвместимо с нея поради действието на дерогацията, предвидена в член 7, параграф 2 от Директивата (или както предлага френското правителство, поради действието на член 1, параграф 2).

Член 4, параграф 2 от Директивата

29. Според Banque Fédérative и Комисията направеното в административното циркулярно писмо тълкуване на националното законодателство е несъвместимо с член 4, параграф 2 от Директивата. Френското и германското правителство твърдят обратното.

30. Член 4, параграф 2 от Директивата гласи, че когато държава-членка определи като фиксирана сума разходите по управлението на дяловете, която не може да се приспада от облагаемата печалба на дружеството майка, тя не може да надвишава 5 % от „печалбата, разпределена от дъщерното дружество“. Представилите становища страни се разделят по въпроса дали когато дивидентът се облага с данък, удържан при източника, изразът „печалба[…], разпределена от дъщерно[…] дружество“ означава нетният размер на действително получения от дружеството майка дивидент (след приспадане на удържания при източника данък) или брутният размер на дивидента, а именно действително полученият размер, към който се прибавя размерът на данъчния кредит, предоставен от Френската република за компенсиране на данъка, удържан при източника.

31. Conseil d'État и всички представили становища страни обстойно се позовават на делото Océ van der Grinten [16], по което от Съда е поискано да уточни дали данък от 5 % върху съвкупния размер на дивидентите, изплатени от установено в Обединеното кралство дъщерно дружество на неговото установено в Нидерландия дружество майка, и данъчен кредит, право на който това разпределение поражда в размер на данъка, удържан при източника, който е несъвместим с член 5, параграф 1 от Директивата.

32. Някои от страните по това дело изтъкват, че данъчният кредит трябва да се счита за част от печалбата, разпределена от дъщерното дружество [17], но Съдът отхвърля техните доводи поради следните съображения:

„Що се отнася до частта от 5 % данък, свързана с местния данъчен кредит [avoir fiscal], право на който разпределението на дивидента поражда, не притежава характеристиките на данък, удържан при източника върху разпределената печалба, който по принцип е забранен от член 5, параграф 1 от Директивата, тъй като той не се удържа от разпределената от дъщерното дружество печалба.

Всъщност местният данъчен кредит е данъчен инструмент, с който се цели избягване на двойно данъчно облагане в икономическо отношение на печалбата, разпределена под формата на дивиденти, веднъж при дъщерното дружество и втори път при дружеството майка, получател на дивидентите. Следователно той не представлява доход от ценни книжа.“ [18]

33. Не трябва да се забравя, че местният данъчен кредит, предмет на разглеждане

16 — Дело C-58/01, Recueil, стр. I-9809.

17 — Вж. точки 38 и 42.

18 — Точки 55 и 56.

по дело Océ van der Grinten, посочено по-горе, е предоставен за размера на авансово платения от дружеството корпоративен данък за тези дивиденти. Както обяснява Съдът, този местен данъчен кредит е предназначен да компенсира икономическото двойно данъчно облагане [19]. Разглежданият по настоящото дело данъчен кредит има за цел да предостави на акционерите компенсация за удържания при източника данък върху дивидентите и следователно да намали или да премахне юридическото двойно данъчно облагане [20]. Ето защо не съм съгласна с Комисията, която в крайно пестеливото си становище [21] само твърди, че от посоченото по-горе Решение по дело Océ van der Grinten следва, че данъчният кредит не може да се счита за разпределена печалба.

34. При буквално тълкуване не разбирам защо изразът „печалба[…], разпределена от дъщерно[…] дружество“ да не означава размерът на действително получените дивиденти, към който да е прибавен размерът на данъчния кредит, предоставен от Френската република, за да компенсира удържания при източника данък. От гледна точка на дъщерното дружество, ако то обяви например дивидент от 100 EUR, ще разпредели печалба от 100 EUR. Ако няма данък, удържан при източника, тази сума ще напусне дъщерното дружество и от нея директно ще се ползва дружеството майка. Не виждам защо обстоятелството, че държаватачленка на дъщерното дружество му налага да удържи върху това плащане сума, представляваща дължимия от дружеството майка данък, и да отчете тази сума пряко на данъчните органи на тази държаваченка, би трябвало да има значение за този анализ. Както Съдът установява в своето Решение по дело Athinaïki Zythopoïïa [22], в случай на данък, удържан при източника, „дружеството, разпределящо дивиденти, трябва да удържи част от тях, която плаща на данъчните органи“. Това тълкуване според мен допълнително се потвърждава от член 5 от Директивата, който разрешава на Федерална република Германия, на Република Гърция и на Португалската република да начисляват данък, удържан при източника, върху „[разпределената] печалба“.

35. Според мен, а както изтъква и френското правителство, френското законодателство се свежда просто до изчисляването на повторното включване на 5 % спрямо общия размер на обявените дивиденти; позоваването на данъчния кредит е само средство да се гарантира достигането на това число. По тази причина не приемам довода, посочен от Banque Fédérative, която твърди, че тъй като предвиденият в спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане данъчен кредит, за да се компенсира намаленият размер на дивидентите в резултат от удържането на данък при източника, се явява под формата на кредит, предоставен от държавата, той не би могъл да бъде по

19 — Двукратно облагане на същия доход при двама различни данъкоплатци: вж. точка 3 от настоящото заключение.

20 — Двукратно облагане на същия доход при един и същ данъкоплатец: вж. точка 8 от настоящото заключение.

21 — Комисията отделя четири кратки абзаца на въпроса дали тълкуването на националното законодателство, направено в административното циркулярно писмо, е съвместимо с член 4, параграф 2 от Директивата.

22 — Решение от 4 октомври 2001 г. (C-294/99, Recueil, стр. I-6797, точка 7).

естеството си дивидент, а следователно и разпределена печалба по смисъла на Директивата. Освен това отбелязвам, че в контекста на довод, на който няма да се спирам, тъй като изрично цели да постави под въпрос тълкуването на националното право, въз основа на което Conseil d'État отправя запитването си до Съда, Banque Fédérative твърди, че макар съгласно закона удържаният при източника данък да трябва да се плати от разпределящото печалба дружество, в действителност той се понася от получателя на дивидентите. Смятам, че този довод потвърждава застъпваното от мен тълкуване.

36. Споделям също становището на германското правителство, според което целта на Директивата не опровергава този анализ. За да гарантира данъчен неутралитет, член 5, параграф 1 от нея забранява на държавите-членки да облагат при източника печалбата, която дъщерно дружество разпределя на своето дружество майка. По настоящото дело липсата на данъчен неутралитет се дължи на удържането на данък при източника в държавата на дъщерното дружество. Пълен данъчен неутралитет може да не се постигне, докато все още е възможно позоваване на преходните разпоредби. Това не означава, че водещото до несъвършен или непълен данъчен неутралитет тълкуване автоматично е неправилно. Съгласно естеството на преходните дерогации, докато са в сила, целите на законодателството, което те дерогират, не могат да бъдат изцяло постигнати. Изискването към Френската република да предостави пълен кредит за удържаните при източника данъци, налагани в рамките на преходен период, при положение че тя е избрала по-скоро метода на освобождаване, а не на приспадане, би означавало от нея да се изисква уреждането на двата метода, докато Директивата налага на държавите-членки да изберат единия или другия от тях.

37. По тази причина считам, че когато държава-членка е избрала решението по член 4, параграф 2 от Директивата, като предвижда, че разноските, свързани с дяловете на дружество майка в дъщерно дружество, установено в друга държава-членка, и загубите, произтичащи от разпределението на печалбата на дъщерното дружество, могат да не се приспадат от облагаемата печалба на дружеството майка, не е в противоречие с тази разпоредба, определянето на разходите по управлението, свързани с дяловете, на 5 % от общия доход от дяловете, включващи данъчните кредити, които компенсират удържания при източника данък, начислен върху дивидентите в съответствие с член 5, параграф 2, 3 или 4 от Директивата.

38. При тези обстоятелства не е необходимо да се разглежда дали законодателството може да се обоснове посредством

други разпоредби от Директивата. Все пак накратко ще анализирам относимостта на тези разпоредби.

Член 7, параграф 2 от Директивата

39. Ако националното законодателство, както е направено тълкуването в административното циркулярно писмо, е несъвместимо с член 4, параграф 2 от Директивата, националната юрисдикция иска да установи дали по силата на член 7, параграф 2 от нея то може да бъде допустимо въз основа на това, че тъй като единствената последица от повторното включване на 5 % е частично намаляване на данъчния кредит, предоставен на дружество майка при разпределянето на дивиденти, това законодателство може да се счита за част от разпоредби, отнасящи се до предоставянето на данъчни кредити на получателите на дивиденти и целящи впрочем да намалят двойното данъчно облагане.

40. Член 7, параграф 2 гласи, че Директивата „не засяга прилагането на национални разпоредби или на разпоредби, основаващи се на споразумения, предназначени да премахнат или да намалят двойното данъчно облагане [другаде в текста: „икономическото двойно данъчно облагане“] на дивидентите, в частност на разпоредбите, свързани с плащането на данъчни кредити на получателите на дивидент“.

41. Banque Fédérative и Комисията приемат, че дерогацията, уредена в член 7, параграф 2 от Директивата, не може да намери приложение. В писменото си становище френското правителство възприема обратната гледна точка, но в съдебното заседание посочва, че законодателството е съвместимо с член 4, параграф 2, поради което член 7, параграф 2 в случая е неотносим. Германското правителство не се произнася относно член 7, параграф 2.

42. Според мен няма никакво съмнение, че член 7, параграф 2 не би могъл изобщо да бъде относим в случая, тъй като разглежданото национално законодателство няма за цел да премахне или намали *икономическото* двойно данъчно облагане. Макар препращащата юрисдикция да упоменава в своя въпрос обстоятелството, че увеличаването на данъка поради повторно включване на 5 % „е установен[о] в пряка връзка с изплащането на данъчния кредит, въведен с цел да намали икономическото двойно данъчно облагане на дивидентите“, от целия акт за преюдициално запитване ясно личи, че спорните чуждестранни данъчни кредити целят намаляване на юридическото двойно данъчно облагане на същите дивиденти при дружеството майка, наложено

едновременно в държавата-членка на дъщерното дружество и в държавата-членка на дружеството майка.

Член 1, параграф 2 от Директивата

43. Френското правителство твърди, че освен член 4, параграф 2 и член 7, параграф 2 от Директивата, изрично упоменати от запитващата юрисдикция, Съдът би трябвало да разгледа и член 1, параграф 2, според който Директивата не забранява прилагането на вътрешни разпоредби или разпоредби, основаващи се на споразумения, които се изискват с цел предотвратяване на измамите и злоупотребите. Френското правителство отбелязва, че съгласно националната разпоредба в основата на главното производство дружество майка може да приспада получените данъчни кредити от установени в друга държава-членка дъщерни дружества от авансовия данък върху доходите от движими вещи и капитали, дължим за дивидентите, които то преразпределя на своите акционери, само ако това разпределение се направи в срок от пет години. Това петгодишно ограничение отразява загрижеността на френското правителство да се бори с измамите. Опасността от измама и затрудненията при упражняването на данъчен контрол биха се утежнили, ако предприятията могат да приспадат данъчните кредити, свързани с дивиденти, които са получили преди десет или двадесет години. Администрацията не би била в състояние да провери дали кредитите са действителни и при това положение не би могла да предотврати опасността от измама, свързана с приспадането на фиктивни данъчни кредити.

44. Не бих могла да приема подобен довод. Както установява Съдът в своето решение по дело Leur-Bloem, „общата презумпция за избягването на данъци или за данъчна измама не би могла да обоснове данъчна мярка, накърняваща целите на директива“ [23]. Отбелязвам, че това дело се отнася до националноправна разпоредба, която в съответствие с член 11 от Директивата относно сливанията [24] цели да препятства предоставянето на данъчните предимства, предвидени в нея, във връзка с операции, чиято основна цел е данъчната измама или избягването на данъци. Очевидно същият принцип би трябвало да се прилага, когато — както в случая — директива позволява на държава-членка да дерогира въведените с тази директива норми във връзка с борбата с измамите и злоупотребите. Ако френските органи желаят да проверят действителността на дадени данъчни кредити, те могат да се позоват на Директивата относно взаимопомощта [25], за да получат от компетентните органи на друга държава-членка цялата необходима информация за правилното установяване на дължимия корпоративен данък.

23 — Решение от 17 юли 1997 г. (C-28/95, Recueil, стр. I-4161, точка 44).

24 — Директива 90/434/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави-членки (ОВ L 225, 1990 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 92)

25 — 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 (ОВ L 336, 1977 г., стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21).

Заключение

45. По изложените по-горе съображения моето заключение е, че следва да се отговори на поставения от Conseil d'État преюдициален въпрос по следния начин:

„Когато държава-членка е избрала решението на член 4, параграф 2 от Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави-членки, като предвижда, че разноските, свързани с дяловете на дружество майка в дъщерно дружество, установено в друга държава-членка, и загубите, произтичащи от разпределението на печалбата на дъщерното дружество, не подлежат на приспадане от облагаемата печалба на дружеството майка, с тази разпоредба не е несъвместимо разходите по управлението, свързани с дяловете, да се определят на 5 % от общия доход от дяловете, включително данъчните кредити, които компенсират удържания при източника данък, начислен върху дивидентите в съответствие с член 5, параграфи 2, 3 и 4 от Директивата."